

ПЛАНУВАННЯ ВИТРАТ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА БОРОШНОМЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

COSTS PLANNING FOR MANAGEMENT ACCOUNTING AT FLOUR MILL ENTERPRISES

Щербина О.В.

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

У статті розглядаються прийоми планування витрат для потреб управлінського обліку і калькуляції, які відображають організаційно-технологічні особливості борошномельного виробництва. Пропонуються раціональна організація та методика розподілу виробничих витрат між окремими етапами виробничого процесу з урахуванням їх специфіки. Автором визначено основні етапи планування витрат, а також порядок групування витрат для потреб калькуляції та звітності. Розкриваються основні задачі та інструменти планування витрат.

Ключові слова: планування витрат, управлінський облік, калькулювання собівартості, борошномельне підприємство.

В статье рассматриваются приемы планирования затрат для нужд управленческого учета и калькуляции, которые отражают организационно-технологические особенности мукомольного производства. Предлагаются рациональная организация и методика распределения издержек производства между отдельными этапами производственного процесса с учетом их специфики. Автором определены основные этапы планирования затрат, а также порядок их группировки для нужд калькуляции и отчетности. Раскрываются основные задачи и инструменты планирования затрат.

Ключевые слова: планирование издержек, управленческий учет, калькулирование себестоимости, мукомольное предприятие.

The article particularly considered the ways of costs planning for management accounting and culation that reflect the organizational and technological features of flour mill production. Proposed rational organization and the method of distribution of production costs among the separate stages of production process in view of their specificity. The author outlines the main stages of costs planning as well as the procedure of costs grouping for calculation and reporting. The main tasks and the tools of costs planning are given.

Keywords: costs planning, management accounting, culation of cost, flour-milling factories.

Постановка проблеми. Борошномельні підприємства, що мають складну виробничу структуру, вибудовують власну систему управлінського обліку, адаптовану до галузевих особливостей та вітчизняних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Методичною основою управлінського обліку є вимір, оцінка і групування витрат, що дає змогу визначити фактичну собівартість продукції та послуг. Проте для ефективного управління не менш важливим є процес планування витрат. Планові показники є орієнтиром, який дає змогу управлінському персоналу оцінювати потенційні фінансові результати діяльності. Крім того, плановий рівень витрат є базою для ціноутворення.

Собівартість продукції синтезує всі сторони виробничого процесу і є об'єктом контролю матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Тому перед борошномельними підприємствами постає питання пошуку способів ефективного планування витрат та їх контролю для правильної організації обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, прийняття управлінських рішень, задоволення інтересів власників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нині існує безліч наукових досліджень, присвячених питанням обліку витрат і їх управлінню. Серед них найбільш значущими є праці таких вчених, як, зокрема, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, А.Ш. Маргуліс, В.В. Сопко, А.В. Череп, Н.Г. Чумаченко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На нормативному рівні відсутня єдина методика планування витрат в борошномельній промисловості, що спонукує підприємства зернопереробної галузі впрова-

джувати власну систему планування в межах управлінського обліку.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є обґрунтування та узагальнення методичних прийомів планування витрат борошномельних підприємств за основними видами діяльності (заготівельна діяльність, перевалка, виробництво тощо).

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасне планування витрат є підсистемою управлінського обліку. На думку В.Г. Швеця, облікова інформація використовується для складання планів і контролю їх виконання. Також планові показники є предметом обліку. Тому між обліком і плануванням є як прямі, так і зворотні зв'язки [1, с. 18].

Наприклад, Л.В. Нападовська переконає, що призначення управлінського обліку – це планування контролю та аналізу витрат у розрізі об'єктів управління з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства або для управління цією діяльністю [2, с. 24].

На практиці планування витрат – це визначення планової собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за встановленими статтями витрат на плановий період.

Планування витрат здійснюється за видами продукції (робіт, послуг) під час складання планів (бюджетів) на маркетинговий рік з квартальною та місячною розбивкою.

Розрахунку планових витрат передують оцінка та аналіз виконання планових показників попе-

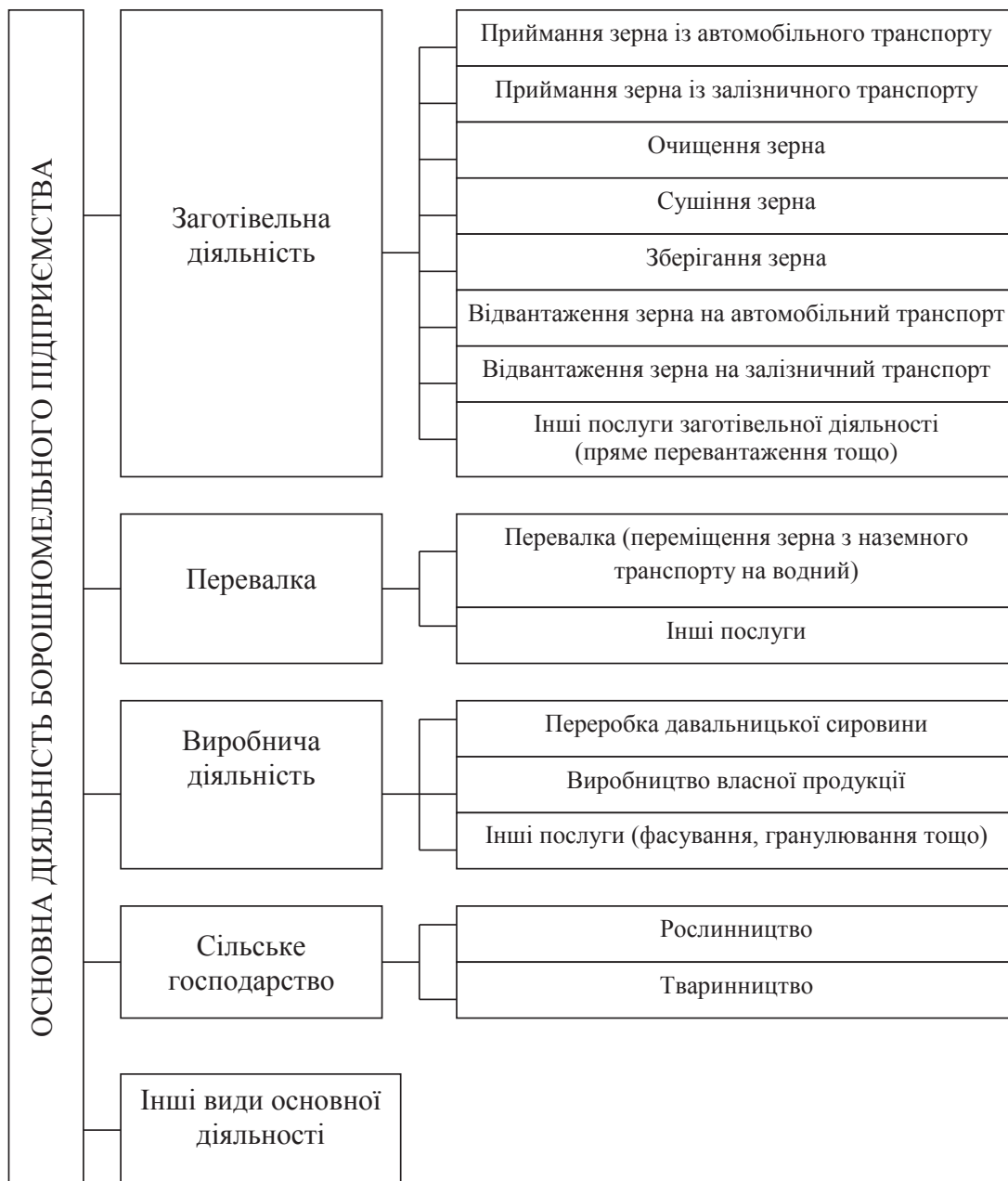


Рис. 1. Види основної діяльності борошномельних підприємств

реднього періоду, результатів діяльності філій та підприємства загалом.

А.В. Череп переконаний, що метою планування витрат підприємства є визначення планових економічно обґрунтованих витрат підприємства [3].

Ми вважаємо, що планування витрат борошномельних підприємств спрямовано на виконання таких завдань:

1) розрахунок вартості ресурсів, необхідних для виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), а також визначення обсягів закупівлі ресурсів;

2) обчислення собівартості виробництва кожного виду продукції (виконання кожного виду робіт, надання кожного виду послуг);

3) проведення конкурентної політики ціноутворення;

4) налагодження системи внутрішньогосподарських економічних відносин на підприємстві;

5) обґрунтування управлінських рішень відносно зміни видів виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг).

Планування витрат на борошномельних підприємствах завжди відбувається в розрізі видів основної діяльності (рис. 1).

До складу робіт (послуг) із заготівлі та перевалки відносяться:

– приймання зерна з автотранспорту, залізничного (водного) транспорту;

– очищення зерна, сушіння зерна, сушіння кукурудзи в качанах, обмолочення кукурудзи, калібрування кукурудзи;

– зберігання зерна;

– перевантаження зерна з автотранспорту на залізницю;

– відвантаження зерна на автотранспорт, залізницю (водний транспорт).

Роботи (послуги) по заготівлі зерна розподіляються:

1) за типом власності на зерно (власне, давальницьке, Аграрного фонду);

2) за видами культур (зернові, зернобобові, технічні культури) з деталізацією за окремими культурами (пшениця, ріпак).

Деталізація розподілу за культурами встановлюється підприємством самостійно та з урахуванням номенклатури культур.

Заготівельні послуги та послуги по перевалці розподіляються за стадіями робіт, які виконуються для надання кожної конкретної послуги, а також можуть бути виміряні та сплановані.

Під час планування для потреб управлінського обліку витрати класифікують за такими ознаками [4].

1) *За місцем виникнення (центрами відповідальності)*. Витрати на виробництво групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими відокремленими структурними підрозділами підприємства або його філій.

2) *За видами витрат*. Витрати класифікуються за економічними елементами та за калькуляційними статтями. Під економічним елементом розуміють сукупність економічно однорідних видів витрат. Групування витрат за калькуляційними статтями передбачає їх об'єднання за призначенням і є основою для визначення собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції, а стаття може включати кілька елементів витрат.

3) *За способом віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг)*. Витрати поділяються на прямі (витрати, що безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції, виконанням роботи, наданням певного виду послуг і можуть бути прямо віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом) і непрямі (витрати, які не можна віднести безпосередньо до об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, а до собівартості окремих об'єктів вони включаються шляхом розподілу).

4) *За відношенням до технологічного процесу*. Витрати поділяються на основні (витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, а також неминучі за будь-яких умов і характеру виробництва незалежно від рівня та форм організації управління) і накладні (витрати, які не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи щодо організації, управління та обслуговування виробництва).

5) *За впливом обсягу діяльності*. Витрати поділяють на змінні (витрати, сума яких змінюється із зміною обсягів діяльності) та постійні (витрати, які за зміни обсягів діяльності залишаються незмінними або майже незмінними).

Для віднесення витрат до змінних або постійних їх суму порівнюють:

– в заготівельній діяльності – із обсягами надання послуг;

– у виробництві борошна, круп та комбікорнів – із обсягом виходу продукції;

– в рослинництві – із обсягами діяльності, вираженими в площі угідь;

– в тваринництві – із обсягами діяльності, вираженими в кількості поголів'я.

6) *За календарними періодами*. Витрати поділяють на періодичні (витрати, які здійснюються одночасно з виробництвом продукції) та одноразові (витрати, які понесені в одному звітному періоді для забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу (кількох звітних періодів)).

До одноразових витрат відносяться:

– витрати на переведення підприємства на нову технологію;

– витрати на підготовку до виробництва;

– витрати на зачистку, газацию складських приміщень та інші подібні витрати.

Одноразові витрати обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться до загально-

виробничих витрат за ступенем віднесення цих витрат до того або іншого звітного періоду. Одноразові витрати, які здійснюються для підготовки та забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу (кількох звітних періодів), плануються як загальновиробничі витрати III та IV кварталів з рівномірним розподілом за місяцями.

Оскільки планування витрат тісно пов'язано з калькуляцією собівартості, дуже важливо чітко визначити калькуляційні одиниці за видами робіт (послуг). Калькуляційними одиницями на зернопереробних підприємствах є:

- тонна зерна, хлібопродукту (під час приймання, перевантаження зерна, відвантаження зерна, хлібопродуктів, зважування автотранспорту, перевалки);
- тонна зерна (під час давальницької переробки зерна на крупи, борошно);
- тонно-місяць (під час зберігання);
- тонно-процент (планова тонна) (під час очищення, сушіння);
- тонна зерна кукурудзи (під час обмолоту, калібрування кукурудзи);
- тонна хлібопродукту (під час виробництва хлібопродуктів);
- тонна продукції (під час виробництва комбікормів);

- тонна сировини (під час надання послуг на комбікормовому виробництві);
- тонна продукту перевалки (під час надання послуг з перевалки) [4].

Для розрахунку планових витрат необхідними є визначення планових обсягів виробництва продукції (робіт, послуг) та застосування норм витрат:

- 1) матеріальні – норми витрат матеріальних ресурсів, потреби в ресурсах, ціни на ресурси;
- 2) транзакційні – норми витрат на укладання договорів на постачання матеріальних ресурсів, обслуговування виробництва і встановлення господарських зв'язків;
- 3) трудові – норми витрат праці, розрахунки чисельності і кваліфікаційного складу робітників; ставки і розцінки оплати праці;
- 4) економічні – норми амортизації засобів виробництва, нарахування і утримання єдиного соціального внеску, обов'язкові податкові платежі;
- 5) норми витрат і убутку зерна.

Перші чотири притаманні більшості підприємств різних галузей, тобто є універсальними. А остання група норм є специфічною. Тому ці норми слід розглянути більш детально.

Норми природних витрат під час перевезення – це:

Таблиця 1

Стадії робіт із заготівельної діяльності та перевалки

Види діяльності та послуг	Розвантаження автотранспорту на елеваторі	Розвантаження залізничних вагонів на елеваторі	Розвантаження автотранспорту на точці перевантаження на з/гр	Розвантаження водного транспорту	Переміщення хлібопродукту від точки розвантаження транспорту до силосів	Очищення	Сушіння	Зберігання на елеваторі (сховищі)	Переміщення хлібопродукту від силосів до точки навантаження хлібопродукту на транспорт	Навантаження автотранспорту на елеваторі	Навантаження залізничних вагонів на елеваторі	Навантаження водного транспорту
Приймання зерна з автотранспорту	+				+							
Приймання зерна з з/транс		+			+							
Очищення зерна						+						
Сушіння зерна							+					
Зберігання зерна								+				
Відвантаження зерна на автотранспорт									+	+		
Відвантаження зерна на з/трансуран									+		+	
Пряме перевантаження зерна на з/трансуран			+								+	
Перевалка	+	+		+	+			+	+	+	+	+

– норми природної втрати зерна під час перевезення залізничним транспортом, які наведені в Правилах видачі вантажів, затверджених Наказом Міністерства транспорту України від 21 листопада 2000 р. № 644;

– норми природної втрати зерна під час перевезення морським транспортом, які встановлені Постановою Державного комітету СРСР з матеріально-технічного забезпечення від 20 квітня 1989 р. № 28;

– норми природної втрати зерна під час перевезення автомобільним транспортом, які встановлені Постановою Державного комітету СРСР з матеріально-технічного забезпечення від 2 червня 1986 р. № 63.

В ході обчислення залікової маси зерна вираховується убуток зерна під час доробки. Відповідно до Інструкції про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затвердженої Наказом Міністерства аграрної політики України від 13 жовтня 2008 р. № 661 [5], розмір убутку у масі від зниження вологості не повинен перевищувати різниці, що виходить під час зіставлення показників вологості за надходженням і видатком зерна за перерахуванням цієї різниці за формулою:

$$XW = \frac{100 \times (a - b)}{100 - b}, \quad (1)$$

де XW – убуток у масі від зниження вологості, %;

a – вологість під час надходження, %;

b – вологість за видатком, %.

Убутки у масі від зниження смітної домішки понад списані за актами доробки придатні та непридатні відходи не повинні перевищувати різниці, що одержана під час зіставлення показників смітної домішки за надходженням і видатком зерна з перерахуванням за формулою:

$$Xc = \frac{(v - z) \times (100 - XW)}{100 - z}, \quad (2)$$

де Xc – убуток у масі від зниження смітневої домішки, %;

v – смітна домішка під час надходження, %;

z – смітна домішка за видатком, %;

XW – розмір убутку від зниження вологості, %.

Списання убутку за формулою (2) може проводитися тільки в розмірі не більше 0,2%. Списання втрат понад 0,2% може бути проведено тільки з дозволу начальника Державної хлібної інспекції за обґрунтованим клопотанням керівника підприємства та висновком державної хлібної інспекції. За партіями зерна, що не підлягали доопрацюванню чи переміщенню механізмами в процесі зберігання, списання за рахунок зниження смітної домішки не допускається.

Природний убуток зерна під час зберігання розраховується згідно з нормами природного убутку, затвердженими Постановою Державного комітету СРСР по матеріально-технічному забезпеченню від 7 січня 1986 р. № 4 та введе-

ними в дію Наказом Міністерства хлібопродуктів СРСР від 28 січня 1986 р. № 23 «Об утверждении норм естественной убыли зерна, продуктов его переработки, семян трав, кормов травяных, искусственно высушенных и семян масличных культур при хранении на предприятиях системы Министерства хлебопродуктов СССР».

Як видно, вітчизняні підприємства й досі змушені користуватися нормативними актами радянських часів, які не переглядалися і не перезатверджувалися протягом усього часу існування України як самостійної держави.

Заготівельні послуги та послуги з перевалки розподіляються за окремими стадіями робіт [6]. Вони виконуються для надання кожної конкретної послуги і можуть бути виміряні та сплановані (табл. 1).

Планування виробничої собівартості робіт (послуг) заготівельної діяльності здійснюється у такій послідовності.

1. Складають планові кошториси обсягів виконання робіт (надання послуг).

2. Складають планові кошториси витрат допоміжних виробництв з розподілом витрат на змінні та постійні.

3. Розділяють стадії робіт за об'єктами калькулювання.

4. Формують планову калькуляцію виробничої собівартості кожної заготівельної послуги:

4.1) за кожною стадією робіт складається плановий кошторис прямих витрат у складі статей калькуляції; у цих кошторисах розподіляють змінні та постійні витрати; якщо одна стадія робіт включається до декількох послуг, то витрати розподіляються по видах послуг пропорційно їхнім обсягам;

4.2) складається плановий кошторис прямих витрат послуг, які включають одну стадію робіт: очищення, сушіння, обмолот, калібрування кукурудзи, зберігання зерна;

4.3) шляхом додавання витрат за всіма стадіями складається кошторис прямих витрат кожної заготівельної послуги;

4.4) отримані в кошторисі прямі витрати ділять на планові обсяги послуг і визначають прямі витрати одиниці кожної з послуг;

4.5) складається кошторис загальновиробничих витрат; загальновиробничі витрати розподіляються по видах заготівельних робіт (послуг) пропорційно витратам електроенергії за плановий період;

4.6) формують планову калькуляцію виробничої собівартості послуг по заготівелі.

Планування повної собівартості робіт (послуг) заготівельної діяльності здійснюється у такій послідовності.

1. Складають кошториси непрямих витрат. В кошторисах витрат на збут виділяють постійну і змінну частини.

2. Непрямі витрати заготівельної діяльності розподіляють по видах робіт (послуг) пропорційно валовому прибутку за плановий період.

3. Визначають повну собівартість за видами робіт (послуг) з розподілом змінних та постійних витрат за кожним об'єктом калькулювання.

4. Діленням повної собівартості на планові обсяги робіт (послуг) визначається повна собівартість на калькуляційну одиницю.

Планування собівартості послуг з перевалки здійснюється у такій же послідовності за винятком операцій з сушіння та очищення зерна.

Планування виробничої собівартості готової продукції здійснюється у такій послідовності.

1. Складають планові кошториси обсягів виробництва продукції.

2. Складають планові кошториси витрат допоміжних виробництв з розподілом витрат на змінні та постійні.

3. Виділяють переділи за об'єктами калькулювання.

4. Формують планову калькуляцію виробничої собівартості борошна, круп, комбікормів:

4.1) за кожним переділом складається плановий кошторис прямих витрат з розподілом витрат на змінні і постійні;

4.2) складається кошторис загальновиробничих витрат за кожним переділом. Загально-виробничі витрати розподіляються за видами продукції пропорційно витратам електроенергії за плановий період;

4.3) планова калькуляція виробничої собівартості кожного виду продукції формується шляхом додавання витрат за всіма переділами, які включаються до конкретного виду продукції;

4.4) отриману в плановій калькуляції виробничу собівартість кожного виду продукції ділять на планові обсяги її виробництва і визначають виробничу собівартість на калькуляційну одиницю; обсяги продукції розраховуються в умов-

них одиницях шляхом застосування перевідних коефіцієнтів.

Планування повної собівартості готової продукції здійснюється у такій послідовності.

1. Складають кошториси непрямих витрат. В кошторисах витрат на збут виділяють постійну і змінну частини.

2. Непрямі витрати виробничої діяльності розподіляють по видах продукції пропорційно валовому прибутку за плановий період.

3. Визначають повну собівартість на кожний об'єкт калькулювання з розподілом змінних та постійних витрат.

4. Діленням повної собівартості на планові обсяги продукції визначаються планові витрати на калькуляційну одиницю.

Звичайно, цей розподіл не претендує на довершеність, проте узагальнює основні етапи планово-розрахункових робіт. Знання цих основ дасть змогу раціонально використовувати час та не порушувати методику калькулювання собівартості продукції.

Висновки. Проведене дослідження дає змогу стверджувати, що планування витрат є надзвичайно важливим елементом управлінського обліку, оскільки дає можливість спрогнозувати виробничу та повну собівартість готової продукції та супутніх послуг зберігання і перевалки. Борошномельні підприємства повинні класифікувати свої витрати за різними напрямками для потреб планування та калькулювання. Система планування витрат повинна бути систематизована і максимально уніфікована в межах борошномельного підприємства та його філій, для чого пропонуємо розробляти та затверджувати Положення з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) як додаток до облікової політики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [навч. посіб.] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
2. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручн.] / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
3. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Теоретичні аспекти управління. Економічна сутність, облік, організація, аналіз витрат. Управління персоналом і мотивація праці: [монографія] / А.В. Череп. – Х.: Інжек, 2007. – 368 с.
4. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / за ред. В.В. Сопка, О.В. Бойка. – К.: Фенікс, 2003. – 468 с.
5. Інструкція про ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах: Затверджена Наказом Мінагрополітики від 13 жовтня 2008 р. № 661 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1111-08/page>
6. 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.