

КУРСОВА РОБОТА

З дисципліни «Фінансовий та управлінський облік»

на тему:

«Системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції»

Ст. гр. ОПД 42 Кицун Катерини

Напрямок підготовки 6.030509 «Облік і аудит»

Науковий керівник к.е.н Кундеус О.М.

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів \_\_\_\_\_ Оцінка ECST \_\_\_\_\_

Члени комісії:

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали) (підпис)

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали) (підпис)

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали) (підпис)

**ЗМІСТ**

<b>Вступ</b>	
<b>1. Економічна сутність витрат на виробництво та їх класифікація</b>	<b>4</b>
<b>2. Класифікація різних видів собівартості</b>	<b>15</b>
<b>3. Облік прямих та непрямих виробничих витрат</b>	<b>19</b>
<b>4. Методи обліку собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній практиці</b>	<b>27</b>
<b>Висновки</b>	<b>41</b>
<b>Список літератури</b>	<b>44</b>

## ВСТУП

В ринкових умовах господарювання стабільна діяльність підприємств і організацій залежить, як від внутрішніх (ступінь завантаження виробничих потужностей, наявність кваліфікованих кадрів, застосування прогресивних технологій), так і від зовнішніх чинників (податкова, кредитна, цінова політика, ринкова кон'юнктура тощо) Формування механізму жорсткої конкуренції, непостійність ринкової ситуації ставлять перед підприємством необхідність ефективного використання внутрішніх резервів з одного боку, а з іншого своєчасно реагувати на зміну зовнішнього середовища. При цьому перед системою управління постає головне завдання: отримання максимального прибутку при мінімальних виробничо-господарських витратах.

У вітчизняній літературі дедалі більшою мірою підкреслюється можливість зниження виробничих витрат як чинника підвищення конкурентоспроможності. Проблема ефективного використання матеріальних ресурсів нині стає одним із ключових напрямів підвищення конкурентоспроможності як промислової продукції, так і підприємств і національної економіки в цілому.

Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування витрат та собівартості, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат.

## 1. Економічна сутність витрат на виробництво та їх класифікація.

Під витратами виробництва вважають витрати на виробництво, які несуть підприємства з метою створення товарів і наступного одержання прибутку, тобто – це витрати фондів (капіталу) підприємства, витрати на заробітну плату, сировину, матеріали, паливо, енергію, транспорт, амортизацію засобів праці.

Водночас частина вартості продукту, що втілює у собі вартість засобів виробництва, тобто уречевлену працю, існує ще до початку виробництва. Вона лише переноситься на продукт у формі вартості матеріальних витрат (С), а жива праця робітників створює вартість чистого продукту (V+m) – понад вартість матеріальних витрат.

Продовження виробництва можливе тоді, коли засоби виробництва і робоча сила відтворюється. Для цього із вартості, отриманої після реалізації продукту, виділяється відповідна частина на заміщення вартості засобів виробництва і робочої сили, спожитих у процесі виробництва. Та частина вартості товару, що авансується на продовження виробництва, і утворює витрати виробництва.

В економічній теорії розрізняють витрати виробництва суспільства, куди входять витрати усієї праці, тобто уся вартість товару:  $C + (V + m)$ , а також витрати виробництва підприємства, які складають лише частину вартості товару:  $C+V$ . Такий поділ пов'язаний з необхідністю довести існування експлуатації найманої праці за умов ринкової економіки.

У реальному житті існують об'єктивні причини, що зумовлюють формування витрат виробництва підприємства як самостійної категорії. По-перше, це впливає із економічної відокремленості підприємств, які є незалежними і самостійними виробниками товарів і послуг, що обумовлюється приватною власністю на засоби виробництва. По-друге, підприємства – виробники мають різну технічну оснащеність, що зумовлює різний рівень продуктивності праці та різні витрати виробництва. Отже, потрібно враховувати, що на різних підприємствах витрати виробництва різні. Тому розрізняють суспільні і індивідуальні витрати виробництва. Індивідуальні

витрати – це витрати виробництва кожного окремого підприємства, тобто витрати різної кількості живої і уречевленої праці. Суспільні витрати – це необхідні витрати на створення даного продукту за середніх для даної галузі, або суспільно-нормальних умов виробництва.

В обміні товарів виникають витрати обігу – витрати, пов'язані з реалізацією товарів, вони поділяються на чисті і додаткові. Чисті витрати обігу – затрати на купівлю – продаж товарів, заробітну плату продавців і касирів, маркетинг, утримання торгівельних приміщень, рекламу. Додаткові витрати обігу доповнюють чисті витрати і разом з тим вони є продовженням витрат виробництва, адже фактично завершують процес створення товару, доведення його до повної готовності (це витрати на зберігання, транспортування, розфасовку, упаковку). Якщо чисті витрати, за даною концепцією, уже не збільшують вартості товару, то додаткові витрати її збільшують.

З позицій окремої фірми, економічні витрати – це витрати в грошовій формі власникам виробничих ресурсів для їх залучення у виробництво. Усі вони поділяються на зовнішні і внутрішні. Зовнішні витрати, приймають форму грошових виплат за ресурси самостійним (зовнішнім, з точки зору даної фірми) їх постачальникам (оплата праці, сировини, матеріалів, енергії, оренда приміщень, банківські проценти тощо). Внутрішні витрати – це ціна ресурсів, що належать самій фірмі. Вони не набувають грошової форми і дорівнюють виплатам, які треба було б здійснювати, якби ці ресурси були зовнішніми.

Із прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та запровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державі розпочався новий етап реконструкції системи економічних відносин: з'являються нові поняття та переосмислюються ті, що діяли донедавна, а з цього – і нові їх трактування. Перш за все, це відноситься до такої категорії обліку як витрати на виробництво, так як від правильності визначення цього поняття залежить економічна модель обліку в цілому.

Під витратами згідно П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або

збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

П(С)БО 16 “Витрати” дає нам чітке уявлення про те, що не завжди зменшення власного капіталу є витратами. Згідно даної схеми, витрати лише тоді визнаються, коли вони зменшують власний капітал через зменшення суми активів або збільшення суми зобов'язань.

Витрати від звичайної діяльності класифікують, оскільки економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації управлінського обліку, адже від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком суб'єктів господарювання. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки різних елементів витрат дозволяє менеджерам приймати рішення щодо регулювання виробництва, що зводиться, як правило, до вибору із кількох альтернативних варіантів такого, який у даній ситуації є оптимальним. При цьому не завжди можна віддати перевагу нарощуванню обсягів виробництва навіть при сприятливій кон'юктурі на ринку, оскільки воно, як правило, здійснюється при певній обмеженості ресурсів.

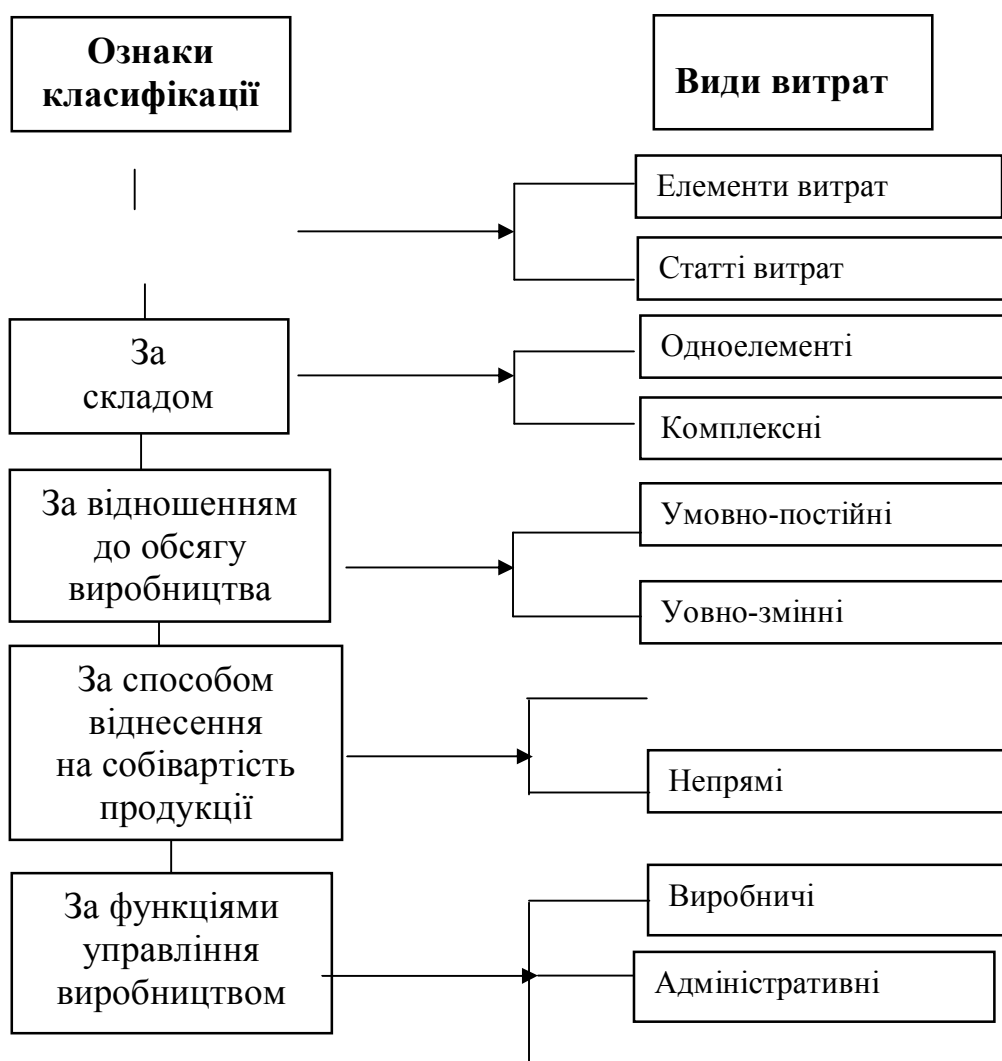
Наприклад, відсутність достатнього обсягу сировини може стримувати збільшення виробництва продукції, що користується попитом на ринку, хоч наявні виробничі потужності та робоча сила не є лімітуючими факторами. Або ж, навпаки, виробництво обмежується недостатньою забезпеченістю технологічним обладнанням, що при перевищенні його нормативної завантаженості призводить до зростання браку продукції, отже наднормативних витрат.

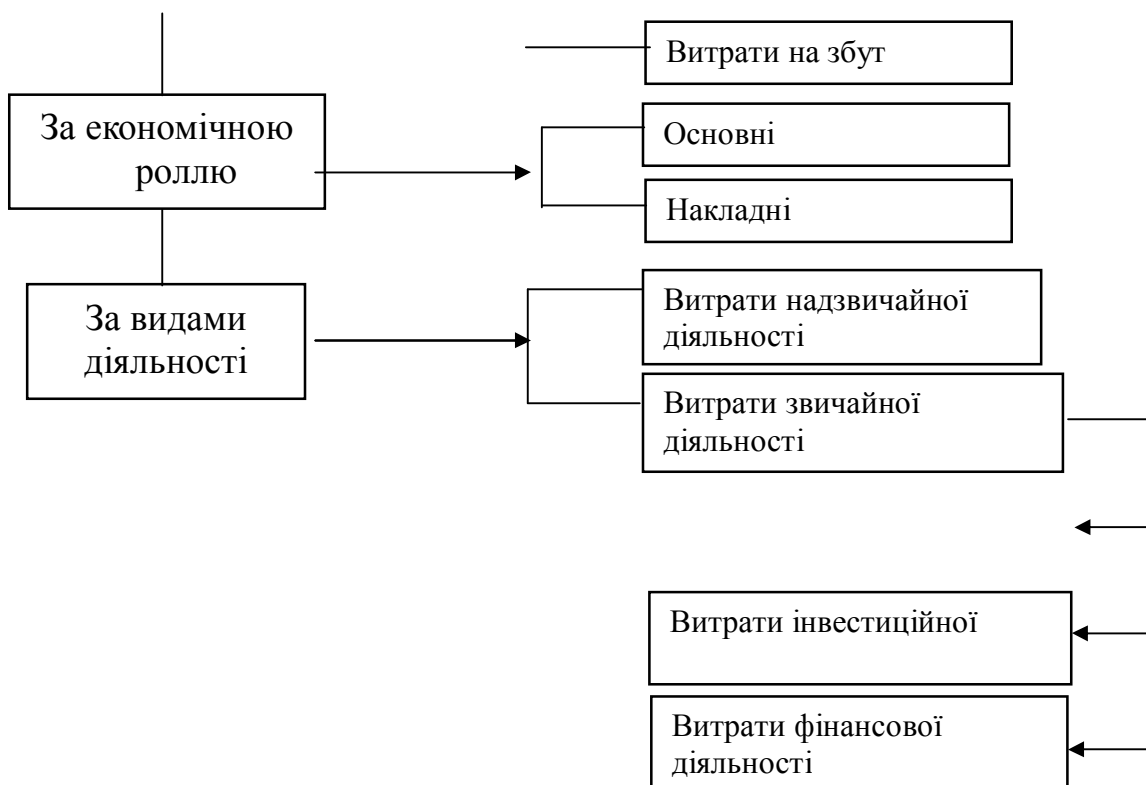
Тому в процесі виробництва менеджерам сфер відповідальності доводиться оперативно вирішувати цілий ряд задач, які зумовлені змінами умов виробництва і відображаються в кінцевому підсумку через поведінку витрат. Враховуючи, що поведінка різних елементів витрат неоднакова і кожний з них

реагує на зміни умов виробництва по своєму, активний вплив на це менеджерів можливий при умові, що в управлінському обліку буде вичленена вичерпна інформація про залежність витрат від таких змін. У той же час треба мати на увазі, що не всі витрати виробництва піддаються впливу менеджерів, а оперативний

процесом. Відповідно накладні витрати утворюються у зв'язку із організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяються на продукції, є економічно недоцільним. Адже, в принципі, будь-які витрати є прямими, оскільки завжди можна визначити частину, яка припадає на певний об'єкт управлінського обліку. В той же час це вимагає складних розрахунків. Наприклад, оплату праці менеджера цілком можливо на основі хронометражу його робочого часу відносити прямо на конкретні об'єкти управлінського обліку витрат.





**Рис.1. Схема класифікації витрат в залежності від ознак групування.**

В результаті накладні витрати, як правило, загальною сумою відносять до непрямих, хоч вони теж не однорідні і складаються з різних елементів, які реагують на зміну обсягів виробництва неоднаково.

Щоб управляти витратами, важливо знати, як вони поведуться, тобто є вони змінними чи постійними щодо певної діяльності.

Класифікація за типом “поведінки” витрат в залежності від змін обсягів виробництва є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Така класифікація з різною деталізацією дослідження в працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених – економістів. При цьому необхідно відзначити, що важливим аспектом теорії даного групування витрат є проблема умовності вище зазначеного поділу. Деякі автори пропонують такі витрати називати умовно-постійними та умовно-змінними. На наш погляд саме такий підхід найбільш правильно розкриває поняття постійних і змінних витрат, оскільки в чистому виді вони не проявляються.

Будь-які витрати відносяться до змінних витрат, якщо їх величина залежить від обсягу виробництва. Це означає, що збільшення кількості виготовленої продукції в десять разів призведе до збільшення загальної суми змінних витрат також удесятеро. Один з цікавих аспектів поведінки змінних



витрат полягає в тому, що змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції. Хоча і тут є певні особливості, пов'язані з тим, що при купівлі, наприклад, матеріалів у великій кількості можна отримати знижку в ціні. В результаті грошові витрати матеріалу на одиницю продукції із зростанням оптових закупівель зменшується.

Загальна сума постійних витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності, але сума постійних витрат на одиницю продукції відповідно зменшується при збільшенні обсягу діяльності та збільшується при його зменшенні. Слід нагадати, що нічого постійного в світі немає. Тому постійні витрати є такими тільки в межах релевантного діапазону діяльності та певного часу. Релевантний діапазон – це діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Наприклад, витрати на оренду зростатимуть, якщо збільшення обсягу виробництва потребує додаткової площі.

Таким чином, за короткий період часу (місяць) витрати можуть бути змінними (напівзмінними) і постійними (напівпостійними). Але за тривалий період усі витрати мають тенденцію до зміни, тобто постійні витрати стають напівпостійними і змінюються ступінчасто.

Обов'язкові витрати – це витрати, що визначаються потужністю підприємства. Прикладом таких витрат є амортизація, орендна плата, страхування майна, заробітна плата обслуговуючого персоналу. Розмір цих витрат залежить від величини потужності, що проектується. Але коли потужність вже визначено, то абсолютна величина обов'язкових витрат практично не змінюється залежно від ступеня використання потужності.

Дискреційні витрати виникають протягом визначеного періоду часу в результаті конкретного стратегічного рішення, яке прийняте керівництвом організації. Вони не пов'язані з обсягами виробництва або збуту. Рівень таких витрат встановлюється рішенням організації; таким же рішенням вони можуть бути збільшені, скорочені або усунуті.

За видами витрат витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

У П(С)БО 16 “Витрати” збережене діюче єдине для всіх промислових підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати .

Групування витрат за економічними елементами використовується в фінансовому обліку і призначене для виявлення всіх витрат на їх виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству, а також характеризує структуру витрат. Таке групування використовується для складання кошторису виробництва, який допомагає пов'язати план по собівартості з іншими розділами плану, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах. Однак дане групування не дозволяє здійснити контроль і аналіз витрат за їх цільовим призначенням у процесі виробництва, тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати.

Тому поряд з групуванням витрат за економічними елементами в управлінському обліку використовують статті калькуляції, за якими і обчислюється собівартість продукції. Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і виготовленої продукції. Саме тому встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції належить до компетенції підприємства.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції передбачені такі статті :

- сировина і матеріали;
- повернені відходи;

- покупні вироби, напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх організацій;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата виробничих робітників;
- додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на підготовку виробництва;
- витрати на утримання і експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати.

Прийняття такої калькуляції як типової дасть змогу: по-перше, певною мірою використовувати її як методологічну основу для розробки міжгалузевих інструкцій із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), забезпечивши в такий спосіб однаковість в організації планової й облікової роботи із собівартості продукції; по-друге, вирішити інформаційну проблему ціноутворення на продукцію, що випускається; по-третє, така калькуляція стане найважливішим інструментом для розрахунку різних параметрів ефективності діяльності підприємства. Між витратами на виробництво, згрупованими за економічними елементами, і витратами, в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність (рис.2).

Наприклад, до елемента “Матеріальні витрати” включаються всі витрати на виробництво, а в собівартість товарної продукції за статтею “Сировина і матеріали” відображаються лише ті з них, які утворюють основу продукції, що виробляється.

В управлінському обліку витрати класифікуються також за відношенням до процесу прийняття рішення. Зокрема виділяють релевантні та нерелевантні витрати, дійсні та можливі витрати.

Релевантні витрати – це витрати, величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення. Прикладом релевантних витрат може бути вартість придбаного технологічного обладнання, оскільки рішення про

здійснення такої операції приймається менеджерами відповідних центрів відповідальності.

Амортизаційні відрахування, які виникають у зв'язку з придбанням такого обладнання, є нерелевантними витратами, оскільки при умові, що обладнання встановлено, альтернативи у менеджерів щодо нарахування амортизації немає. При прийнятті ж рішення щодо придбання обладнання у менеджерів були альтернативні варіанти його оренди, переробки сировини на інших підприємствах, зрештою наднормативного завантаження потужності. В останньому випадку це зумовлює нерелевантні витрати у зв'язку з непередбаченим зношуванням обладнання і збільшенням затрат на ремонт.

Інші операційні витрати —

### **Рис.2. Взаємозв'язок елементів та статей витрат.**

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень необхідно враховувати не лише дійсні (реальні), а й можливі витрати. Дійсні витрати – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів. Ці витрати відображаються в обліку в міру їх виникнення.

Можливі витрати – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Стосовно впливу менеджерів на рівень витрат виробництва, їх поділяють на контрольовані і неконтрольовані.

Контрольованими вважаються такі витрати, які менеджер відповідного центру відповідальності може безпосередньо контролювати. Всі релевантні витрати одночасно є і контрольованими, оскільки менеджер відповідного центру відповідальності може активно впливати лише на ті витрати, які формуються в межах його компетенції.

Неконтрольовані витрати це такі, які формуються поза сферою повноважень менеджера конкретного центру відповідальності. Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані, залежать від сфери повноважень менеджера. Одні й ті самі витрати можуть бути контрольованими з боку керівника цеху підприємства та неконтрольованими для керівника цеху іншого підприємства.

На основі вивчення діючих нормативно-правових документів, наукових досліджень вчених-економістів можна зробити висновок, що економічна ситуація, яка склалась в Україні в процесі становлення ринкових форм господарювання вимагає посиленої уваги до питань, пов'язаних із встановленням єдиних правил обліку й калькулювання собівартості продукції. Це зумовлено тим, що в системі управлінського обліку підприємства саме облік витрат посідає одне із чільних місць. Адже витрати виробництва – одна з найважливіших категорій економічної теорії. Зокрема, витрати виробництва за умов ринкової економіки виявляють чітко визначений вплив не лише на величину прибутку підприємства і можливості розширення виробництва, але й на вирішення питань про те, чи взагалі залишиться підприємство на даному ринку, чи змушене буде покинути його через надмірні витрати. Отже, на основі вирішення проблеми розуміння економічної суті витрат на виробництво можуть бути успішно вирішені питання завоювання ринків збуту, забезпечення конкурентоспроможності продукції, підвищення рівня фінансової стабільності суб'єктів господарювання. Саме тому кожне підприємство має повну

самостійність у визначенні класифікаційних ознак, тобто використовує таку систему групування витрат, яка для нього є найзручнішою.

## **2. Класифікація різних видів собівартості.**

Основною категорією товарного виробництва будь-якої форми власності і господарювання є собівартість. Оскільки в процесі виробництва беруть участь три елементи процесу: знаряддя паці, предмети праці й сама праця, то все це витрати, пов'язані з виробництвом і вони повинні бути відображенні в собівартості продукції. У собівартості продукції знаходять відображення усі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання основних та оборотних фондів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання.

Собівартість є одним з основних якісних показників роботи підприємства, що характеризує в грошовій формі ефективність його роботи. Виступаючи якісним синтетичним показником, собівартість лежить в основі визначення прибутку і всіх показників рентабельності, а зниження собівартості означає підвищення рівня ефективності виробництва.

Собівартість як показник використовується для:

- оцінки діяльності підприємства та його виробничих підрозділів;
- контролю за ефективністю витрачання матеріалів, трудових і фінансових ресурсів;
- визначення економічної ефективності впровадження нової техніки, технології та інших заходів;
- розробки і встановлення цін на продукцію;
- визначення економічної діяльності та вигідності виробництва різних видів продукції.

Від правильного розподілу собівартості продукції залежить результат основної діяльності виробничого підприємства, що відображає його фінансовий стан, котрий він може продемонструвати потенційним інвесторам і кредиторам.

Проте в управлінському і фінансовому обліку є певні розбіжності у визначенні собівартості. Так в фінансовому обліку собівартість являє собою виражену в грошовій формі сукупність витрат підприємства на виробництво продукції, пов'язаних з використанням основних засобів, сировини і матеріалів, палива, енергії, трудових та інших ресурсів.

А в управлінському обліку собівартість – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою. Дане визначення включає три важливі положення. Перше – витрати відображають скільки і яких ресурсів було використано. Друге – величина використаних ресурсів представлена в грошовому виразі. Гроші забезпечують єдність вимірювача, що дозволяє підсумувати різні види ресурсів. Третє – визначення собівартості завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями. Такими завданнями можуть бути виробництво продукції, функціонування відділу або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити використання ресурсів у грошовому виразі.

У практиці планування та управлінського обліку використовують певні види собівартості, класифікацію яких подано на рис.3.

За економічним змістом і видами витрат, що включаються в собівартість продукції, і залежно від послідовності формування витрат розрізняють виробничу і повну собівартість. Традиційна вітчизняна економічна наука у свою чергу диференціювала виробничу собівартість на собівартість продукції господарських підрозділів (відділів, цехів, бригад) – цехова собівартість і господарства в цілому. Під цеховою собівартістю слід розуміти собівартість виробництва продукції в даному підрозділі, у тому числі витрати на управління ним. По господарству в цілому виробнича собівартість включає в себе всі витрати на виробництво певного виду продукції.

До складу входять цехова собівартість, а також витрати на управління підприємством. Вона характеризує величину витрат, пов'язаних з виробництвом певного виду продукції в конкретному господарстві.

Повна комерційна собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості і витрат на її реалізацію.

До введення в дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку склад і порядок визначення собівартості було розроблено типовими галузевими інструкціями. В результаті переходу на міжнародні стандарти обліку склад собівартості визначається національними П(С)БО 16 “Витрати”. Відповідно до стандарту виробнича собівартість продукції складається з:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- інших прямих витрат;
- загальновиробничих витрат.

До складу прямих матеріальних витрат включаються вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта обліку витрат.

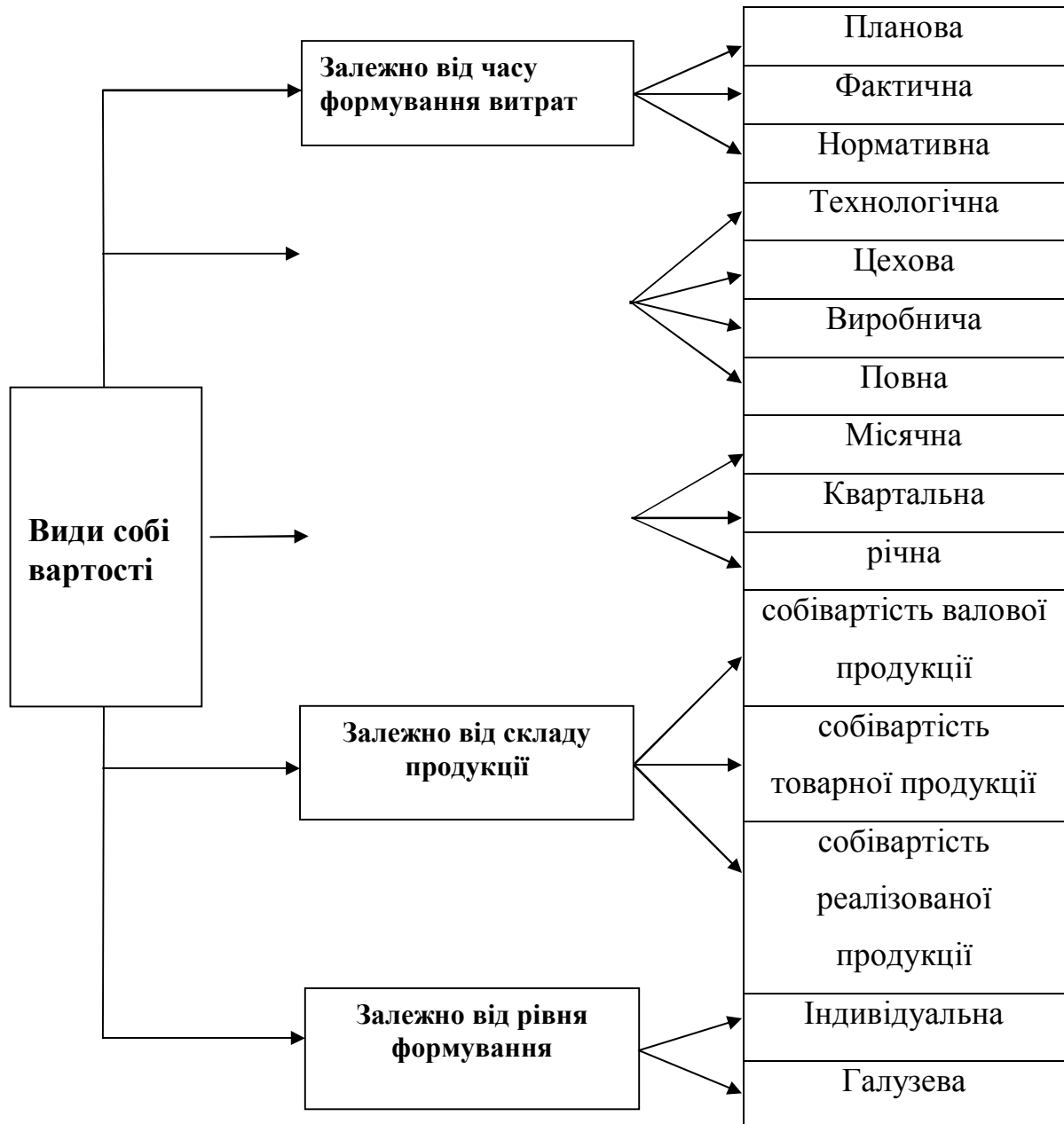
До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт та надані послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта обліку витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту обліку витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, що становить вартість остаточно забракованої продукції; витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, одержаної від постачальників за неякісні матеріали та комплектуючі вироби.

При визначенні складу загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість, є певні труднощі. Вони безпосередньо пов’язані з поділом витрат на постійні і змінні, а також розподілені і нерозподілені в частині постійних витрат.



Як бачимо, в нинішній час виробнича собівартість продукції включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва, а в частині витрат на управління – лише загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати і витрати на збут поряд з виробничою собівартістю



**Рис. 3. Види собівартості та їх класифікація.**

формують повну або комерційну собівартість продукції.

Таким чином, собівартість в управлінському обліку, визначається за повними витратами, оскільки включає не лише витрати, що характеризують

ступінь використання виробничих потужностей, а й витрати пов'язані з управлінням підприємством і збутом.

Зниження собівартості продукції відбувається під впливом факторів, найважливішими з яких є:

- підвищення технічного рівня виробництва (вдосконалення техніки, технології, механізації, автоматизація виробничих процесів, використання нових видів сировини);
- удосконалення організації виробництва і праці;
- зміна обсягу і структури продукції (відносне зменшення умовно-постійних витрат);
- галузеві та інші фактори.

Таким чином інформація про витрати і собівартість продукції має винятково важливе значення в управлінні виробничим процесом, оскільки саме достовірна інформація про вказані категорії дозволить прийняти обґрунтовані управлінські рішення про їх зниження та виявляти резерви їх оптимізації. Більш детально про це буде розглянуто в наступному параграфі.

### **3. Облік прямих та непрямих виробничих витрат**

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Як уже зазначалось, прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Витрати основних матеріалів є першим елементом прямих витрат. До них відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. В деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу

прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у виробництві одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат.

Фактична собівартість матеріалів визначається, виходячи з витрат на їхнє придбання, включаючи оплату відсотків за користування кредитом, наданим постачальником ресурсів, комісійні винагороди, сплачені постачальницьким організаціям, вартість послуг товарних бірж, мита, витрати на транспортування і доставку, здійснювані силами сторонніх організацій.

На підприємствах поточний облік матеріальних цінностей ведуть за обліковими цінами, за середньозваженими цінами, за плановою (нормативною) собівартістю і ін. Відхилення фактичної вартості матеріалів від середньозваженої чи від планової (нормативної) собівартості обліковуються на окремих аналітичних рахунках за групами матеріалів.

Ліміти відпуску матеріалів на виробництво встановлюються відділом постачання чи іншими підрозділами (посадовими особами) за рішенням керівника підприємства, з врахуванням залишків матеріалів на початок і кінець запланованого періоду. Внесення змін до лімітів (у зв'язку з уточненням обсягів незавершеного виробництва та залишків невикористаних матеріалів в підрозділах підприємства, зміною і перевиконанням виробничої програми, зміною норм витрат, заміною матеріалів, виправлення помилок, допущених при розрахунку ліміту тощо) робиться з дозволу тих же осіб, яким надано право на їх затвердження.

Велике значення в організації обліку використання матеріалів має оформлення первинних документів на відпуск їх у виробництво. Найбільш поширеним є відпуск матеріалів у виробництво на основі лімітних чи лімітно-забірних карток. В них вказується: вид операції, номер складу, цех-отримувач, шифр витрат, номенклатурний номер і найменування відпущених матеріалів, одиницю вимірювання і ліміт місячного відпуску матеріалів, який встановлюється відповідності з встановленими нормами та обсягами виробничої програми. Лімітно-забірні картки призначені для відпуску

матеріалів, систематичного використання для виготовлення продукції (робіт, послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. Вони виписуються підрозділами підприємства, що виконують функції постачання чи планування в двох-трьох примірниках строком на один місяць (або квартал) для кожного складу окремо.

Відхилення за нормами та понадлімітним витрачанням матеріалів можна визначити за первинними документами, такими як: лімітно-забірна картка, вимога-накладна, накладна, вимога на додатковий відпуск матеріалів, накладна на понадлімітний відпуск сировини та ін. Відпуск у виробництво матеріалів, які одноразово споживаються, оформляється вимогами.

Однак відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їх фактичне споживання. Під фактичним витрачанням матеріалів розуміється їх дійсне споживання у виробництві на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також на цехові і загальногосподарські потреби.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований залежно від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів. Для контролю за використанням матеріалів у виробництві застосовують наступні методи:

1. Документальне оформлення відхилень від норм (нормативний метод).
2. Метод розкрою за партіями матеріалів.
3. Інвентарний метод.

Основними елементами нормативного методу є облік витрат матеріалів за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Під нормою розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення конкретного виду продукції.

Метод документально оформлених відхилень від норм використовують на тих підприємствах, де відпуск матеріалів у виробництво збігається з їх фактичним споживанням. Відпуск матеріалів у межах норм проводять на основі лімітно-забірних карток або вимог. Лімітування видачі матеріалів попереджує створення зайвих запасів у цехах і сприяє економнішому їх використанню. У випадку перевитрат матеріалів у зв'язку з порушенням технології або браку, або

заміни одного виду чи розміру іншим на складі оформляють сигнальну документацію: на перевитрачання – додаткову вимогу; на заміну – спеціальний акт. При цьому відпуск матеріалів на покриття перевитрат або заміну в кожному окремому випадку дозволяє керівник підприємства або його заступник. У вимогах на додатковий відпуск матеріалів за допомогою умовних кодів зазначають причини і винуватців допущених перевитрат.

Інвентарний метод контролю витрат матеріалів використовують у тих виробництвах, де неможливо або недоцільно використовувати перші два методи. Цей метод контролю використовують тоді, якщо необхідно здійснювати контроль за використанням кожного виду матеріалів окремими виконавцями за добу, зміну, п'ятиденку, місяць. Цей метод вимагає відповідної організації обліку фактичного надходження матеріалів і виготовлення деталей за операціями, де відбувається витрачання сировини і матеріалів у виробництві.

Фактичний видаток на кожен виріб визначають шляхом його розподілу пропорційно нормативному видатку.

Другим елементом прямих витрат є заробітна плата основних виробничих робітників з відповідними нарахуваннями на неї. До них відносять заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих на виробництві продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і на заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

Для розрахунку заробітної плати робітників на погодинній оплаті праці, використовуються дані табелів обліку відпрацьованого часу. Звичайно в табелях фіксують лише неявки на роботу і всі відхилення від нормальної тривалості робочого дня. Неявки на роботу (крім вихідних днів по графіку і святкових днів) повинні бути підтверджені документально (наказом чи розпорядженням на надання відпуски, наказом на відрядження, листками непрацездатності тощо). Передчасний відхід з роботи і запізнення на роботу

відмічаються в таблиці на підставі службових записок начальників структурних підрозділів. В такому ж порядку оформляються прогули. Залучення робітників до понаднормових робіт оформляється відповідними списками, затвердженими керівництвом підприємства.

В умовах відрядної форми оплати праці застосовуються різні системи обліку виробітки робітників-відрядників, зокрема система поопераційного обліку виробітки, яка передбачає приймання, підрахунок і фіксація інформації в первинних документах начальниками відповідних діляниць чи контролерів після виконання кожної операції.

В умовах дрібносерійного та індивідуального виробництва основним первинним документом по обліку виробітки є наряд на відрядну роботу. В ньому відображається завдання, його виконання, розряд роботи, відпрацьований час, розцінка і сума заробітної плати по кожній операції.

В серійному виробництві первинними документами для обліку виробітки робітників являються маршрутні листи чи карти. В них фіксують відпуск у виробництво і обробку партії заготовок у відповідності з встановленим технологічним процесом. При передачі партії деталей з цеху в цех разом з ними передається і маршрутний лист. Маршрутні листи можуть застосовуватись як самостійні документи, так і в поєднанні з рапортами чи відривними талонами.

У масових виробництвах для визначення виробітки кожного робітника за зміну чи за розрахунковий період здійснюється поопераційний перепис залишків не оброблених деталей чи не складаних виробів на кінець зміни чи розрахункового періоду. Виробіток робітників визначається як залишок деталей чи заготовок на початок зміни, збільшений на кількість деталей, переданих на робоче місце за зміну, мінус залишок не оброблених чи не зібраних деталей (заготовок) на кінець зміни. Розрахована таким чином виробітку кожного робітника оформляється рапортами чи відомостями обліку виробітки. Після множення відрядної розцінки на фактично досягнуту виробітку отримують розмір нарахованої заробітної плати робітника-відрядника.

До складу *інших прямих витрат* включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат,

зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

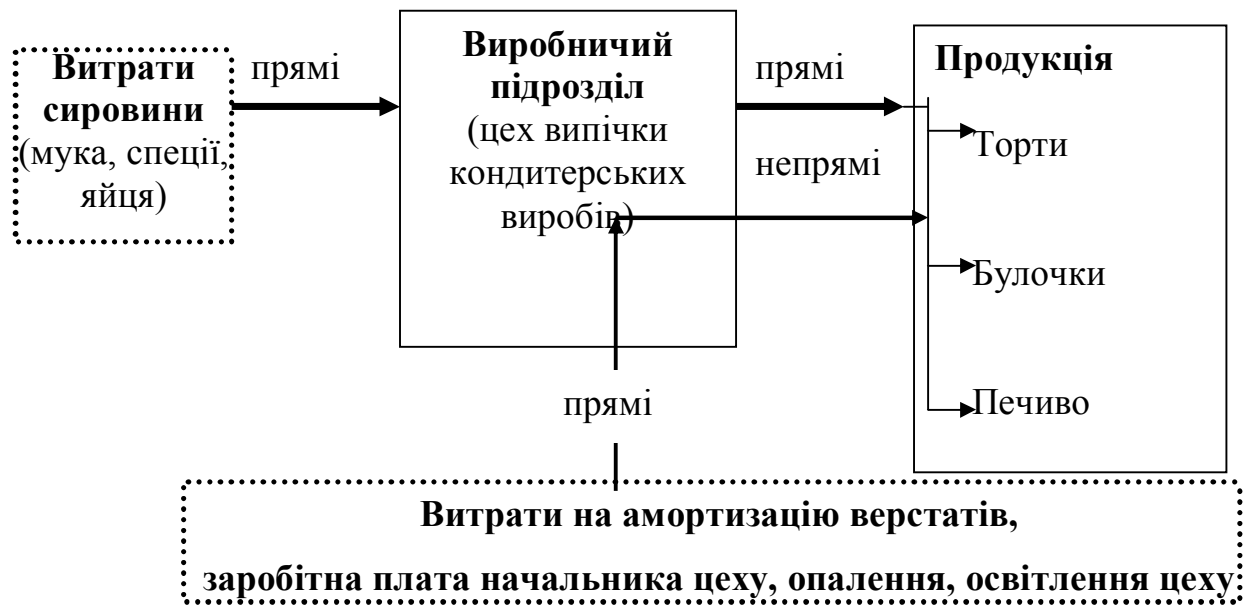
Розмір прямих витрат на одиницю продукції практично не залежить від об'єму виробництва, і знизити його можна шляхом підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці, введення нових ресурсо- і енергозберігаючих технологій.

Отже, на деяких підприємствах, які випускають однорідну продукцію, наприклад у вугільній, енергетиці, нафтодобувних галузях промисловості, майже всі витрати будуть прямими. На обробних підприємствах (в машинобудуванні, легкій, харчовій промисловості і ін.) суттєві непрямі витрати. Таким чином, поділ витрат на прямі і непрямі залежить від технологічних особливостей виробництва.

До непрямих витрат відносяться загальновиробничі витрати, які неможливо швидко і економічно віднести на конкретний вид продукції. Однак, і загальногосподарські витрати також слід признати непрямыми (накладними), так як вони включаються в калькулювання повної собівартості продукції і також не можуть бути прямо віднесені на виріб. Прикладом виробничих накладних витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, плата комунальних послуг тощо.

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але непрямыми витратами щодо окремих видів продукції, які виробляють в цьому цеху (рис. 4). Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими і непрямыми щодо різних об'єктів.

Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятої бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо).



**Рис. 4. Прямі та непрямі витрати в складі різних об'єктів витрат**

Накладні витрати поділяються на дві групи:

- накладні загальновиробничі (виробничі) витрати, які накопичуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати";
- накладні загальногосподарські (невиробничі) витрати, які обліковуються на рахунках 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут".

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробки, збут продукції та інші функції бізнесу. Найчастіше вони представлені витратами на збут та управління.

Загальногосподарські витрати виникають у виробничих підрозділах – дільницях, цехах, виробництвах, переділах. Призначення, характер і функціональна роль цих витрат пов'язані безпосередньо з виробництвом. Об'єднання витрат в єдину групу під назвою "Загальновиробничі витрати" пов'язано з тим, що вони мають ряд спільних характеристик:

- носять комплексний характер ( у складі витрат відображаються всі економічні елементи витрат);
- не можуть бути прямо віднесені на вироби, якщо їх випускається більше одного;
- контролюються бюджетно-кошторисним методом.



Загальновиробничі витрати можна віднести до умовно-змінних, так як вони об'єднують витрати, розміри яких значно залежать від об'єму виробництва. Загальновиробничі витрати складаються з: витрат на утримання і експлуатацію обладнання, загальноцехових витрат на управління.

У фінансовому обліку аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за підрозділами підприємства, а в їх розрізі – за встановленою номенклатурою загальновиробничих (цехових) витрат. Стаття витрат передбачається галузевими інструкціями по плануванню, обліку і калькулюванню. По кожній статті можна організувати аналітичний облік для більш детальної розшифровки витрат з метою їх конкретизації. Ці витрати обліковуються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, розрахунків з персоналом по оплаті праці, розрахунків по соціальному страхуванню, каси, розрахункового рахунку тощо.

Звичайно в організаціях попередньо складають кошторис загальновиробничих витрат для того, щоб керівники виробництва знали розмір допустимих витрат, могли приймати рішення. Для отримання інформації, придатної для прийняття рішень, кошторис загальновиробничих витрат коригують з врахуванням досягнутого об'єму виробництва і порівнюють з фактичними витратами.

Загальногосподарські витрати пов'язані з загальним обслуговуванням і організацією виробництва і управління підприємством в цілому.

В управлінському обліку аналітичний облік загальногосподарських витрат ведеться за групами цих витрат, а в середині груп – за статтями, що дозволяє підприємству контролювати виконання кошторису загальногосподарських витрат. При калькулюванні повної собівартості фактична сума загальногосподарських витрат розподіляється між видами продукції пропорційно вибраній базі розподілу. Однак такі витрати, як час роботи чи заробітна плата основних виробничих робітників, час роботи обладнання, не мають тісної залежності з розміром загальногосподарських

витрат, тому розподіл цих витрат при калькулюванні повної собівартості носить досить умовний характер.

Головною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції або замовлень є накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення.

Тому в практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно до певної бази. Такою базою може бути :

- кількість продукції;
- години праці робітників;
- машино-години;
- пряма заробітна плата;
- матеріальні витрати;
- основні витрати.

На підставі обраної бази розраховується *ставка розподілу накладних витрат* – це відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Вона може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюється окремо для кожного виробничого підрозділу (цеху).

#### **4. Методи обліку собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній практиці**

Розглянемо методи обліку витрат, тобто сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та

одиниць продукції, однак деякі спеціалісти вважають за необхідне відокремлювати облік витрат на виробництво від калькулювання.

Методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто, під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх на об'єкт калькулювання.

Слід відмітити велику різноманітність методів обліку витрат та калькулювання, що розглядаються в спеціальній літературі. Позамовний, попередільний, попроцесний, однопередільний (простий), нормативний, позамовно-нормативний, попередільно-нормативний, метод обліку та калькулювання скороченої собівартості (система “директ-костинг”) – це не повний перелік методів, наведених в літературі.

У вітчизняній теорії та практиці зазвичай виділяють наступні методи калькулювання собівартості продукції: попередільний, позамовний та нормативний. Слід зазначити, що дана класифікація витрат недосконала, так як перші два методи поділяються в залежності від періодичності калькулювання, а третій – від методу обліку витрат і, відповідно, в перших двох методах може використовуватись нормативний або ненормативний підхід до обліку витрат.

Важливою рисою систем управлінського обліку є оперативність обліку витрат. Згідно з цим принципом виділяють облік фактичних (для складання звітної калькуляції) і нормативних витрат (передбачає складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції).

У межах кожного з цих методів можна здійснювати калькулювання:

- ⇒ позамовне чи попроцесне – за періодичністю складання;
- ⇒ повної собівартості (включаються постійні та змінні, виробничі і невиробничі витрати) чи неповної (обмеженої) собівартості (тобто калькулювання на основі лише змінних витрат) – в залежності від повноти охоплення обліком витрат.

В західних фірмах, зокрема, в США, також використовуються дві системи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції: за замовленнями (Job order cost system) і за процесами (Process cost system), що в цілому відповідають позамовному і попроцесному методу калькулювання собівартості продукції, що використовується у вітчизняній практиці. Однак, система обліку витрат на виробництво на промислових фірмах США за своїми функціями значно ширша, ніж методи калькулювання у вітчизняній практиці, оскільки ці системи окрім обліку витрат і обчислення собівартості одиниці продукції, включають контрольну та аналітичну функції по відношенню до статей витрат виробництва.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію. При цьому оперативність інформації значно важливіша від точності. Точність і оперативність взаємовиключаючі поняття і знаходяться у оберненопропорційній залежності. Враховуючи зазначені та конкретні завдання, які необхідно вирішувати в тій чи іншій ситуації, менеджер сам встановлює яка інформація для цього необхідніша: менш точна та оперативна чи більш точна та отримана значно пізніше встановленого терміну. Тому вибір тієї чи іншої системи залежить від конкретних завдань, які вирішують управлінці в той чи інший момент.

**Метод обліку фактичної собівартості** полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод, як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на наступних принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського управлінського обліку; облікова реєстрація їх в період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення,

об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну (або "історичну") собівартість. Проте він має ряд недоліків: виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів. Все це визначає обмеженість використання даного варіанту обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

Тому найбільш прогресивними виявляються варіанти обліку нормативних витрат, особливо в умовах ринкових відносин та конкуренції.

### **Нормативний метод обліку витрат**

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях промисловості.

**Позамовний метод калькулювання** використовується в тих випадках, коли виготовляється складна продукція, яка дорого коштує з тривалим циклом виробництва (підводні човни, прокатні верстати, унікальне станкове обладнання).

Основною вимогою позамовного методу є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах). Сфера застосування цього методу обліку не обмежується промисловим виробництвом. Він використовується також і в будівництві, науково-дослідних інститутах, установах охорони здоров'я (калькулюється собівартість операції кожного хворого залежно від її складності

та поставленого діагнозу), при виготовленні меблів, килимів, пошиті одягу за індивідуальними замовленнями, ремонтні автомобілів, годинників, телевізорів та наданні інших послуг майстерні, хімчистки, ательє.

До моменту передачі замовлення всі витрати, що відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом.

Об'єктом обліку витрат та об'єктом калькуляції при цьому методі є окреме виробниче замовлення, фактична собівартість якого визначається після його виконання. При цьому під замовленням розуміється заявка клієнта на певну кількість спеціально створених або виготовлених для нього виробів. Вид замовлення визначається договором із замовником, в якому вказується вартість, що сплачується замовником, порядок розрахунків, передачі продукції (робіт, послуг), строк виконання замовлення.

Облік витрат за окремими замовленнями починається з відкриття замовлення, тобто заповнюється відповідний бланк замовлення (або наряд на відкриття замовлення), який знаходиться в бухгалтерії. Він, як правило, містить наступну базову інформацію: тип замовлення, номер замовлення (індивідуальний код), характеристика замовлення (короткий опис робіт з виконання замовлення); виконавець (дільниця, що виконує роботи в рамках замовлення); строк виконання замовлення; місяць, в якому розподіляються витрати по замовленню.

Бухгалтерія для кожного замовлення відкриває картку (відомість). По мірі проходження замовлення через виробничий процес в картці обліку витрат на замовлення накопичується інформація, отримана з первинних документів (у кожному документі обов'язково зазначається номер замовлення) про прямі матеріальні, трудові та загальновиробничі витрати, пов'язані з його виготовленням. Витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва, які відносяться до всіх замовлень, розподіляються між ними пропорційно до прийнятої на даному підприємстві бази розподілу (кошторисних ставок, заробітної плати виробничих робітників тощо). Тобто, картка замовлення є основним обліковим регістром в умовах позаомовного методу калькулювання.

**Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат** полягає в тому, що прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ, тобто частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятися в наступний переділ або реалізуватися на сторону.

В результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через всі переділи отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу маємо не напівфабрикат, а завершений продукт.

Попроцесне калькулювання застосовується на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами. Прикладом виробництва, в якому доцільно застосовувати попередільний метод, є виробництво синтетичних каучуків.

Особливостями попроцесного методу калькулювання, що відрізняють його від позамовного, є:

- 1) узагальнення витрат за переділами, не виділяючи окремих замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість продукції кожного переділу;
- 2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення; організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 "Виробництво" для кожного переділу;
- 3) простота та дешевизна: немає карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

При попередільному калькулюванні всередині кожного переділу прямі витрати (матеріали та заробітна плата робітників з відрахуваннями на соціальні заходи) обліковують за видами напівфабрикатів або готових виробів, або за групами однорідної продукції (групування проводять за ознакою однорідності сировини та основних матеріалів, а також за складністю обробки). Облік непрямих витрат ведуть по переділах, а всередині кожного переділу розподіляють за видами (групами) продукції пропорційно до обраної бази.

Після завершення переділу (крім останнього) отримують не готову продукцію, а її еквівалент, який використовується для оцінки продукції з різним ступенем готовності та представляє собою понесені фактичні витрати на виробництво продукції з різними ступенями готовності за звітний період, умовно переведені у витрати, які потрібно здійснити для виготовлення визначеної кількості зразків готової продукції за даний звітний період зі ступенем завершеності 100%. Оскільки виробництва, де застосовують попроцесне калькулювання, досить матеріаломісткі, облік організовується таким чином, щоб забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві.

Практика використання різних систем калькулювання в різних країнах свідчить про те, що багато компаній розвинутих країн ведуть облік на основі калькулювання повних витрат. Калькулювання повної собівартості передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

**Калькулювання неповних (змінних) витрат** (його ще називають – “директ-костинг”) ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати

Інформацію у вигляді даних про калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат надає система управлінського обліку директ-костинг (“direct” – прями; “costing” – калькулювання – калькулювання прямих витрат), яка вперше почала застосовуватись на початку 50-х років на промислових підприємствах США та інших капіталістичних країн. Вона ґрунтувалась на словосполученні “директ-кост план” (Direct Cost Plan). Ця система була



описана в методиці калькулювання витрат виробництва на підприємстві Джонатаном Гаррісоном в 1936р. Він пропонував відокремлювати непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, який покаже залежність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції.

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу. Непрямі витрати є накладними по відношенню до виробу.

Сформулюємо основні ознаки директ-костингу:

⇒ собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу підприємства;

⇒ управлінський і фінансовий облік інтегровані;

⇒ в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Отже, застосовуючи директ-костинг можна оперативно вивчати взаємозв'язок як аналітично, так і за допомогою графічного методу.

Інтеграція управлінського і фінансового обліку полягає в тому, що записи на рахунках об'єднуються в загальну систему, тому всі внутрішні операції управлінського обліку відображаються в Головній книзі. Внутрішні звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно надаються керівництву у вигляді залежності “витрати-обсяг-прибуток”. Для забезпечення аналітичних розрахунків необхідно вести окремо облік змінних та постійних витрат з підрахунком маржинального доходу за виробами.

**Маржинальний дохід** (брутто-прибуток) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Його можна розрахувати за формулою:  $\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$

З маржинального доходу покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні).

Внутрішні звіти про прибутки та збитки, які складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони включають не менше трьох етапів .

Система директ-костингу дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети.

**Аналіз “витрати-обсяг-прибуток”** – це метод системного дослідження взаємозв’язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства заради визначення: обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку; величини прибутку при певному обсязі реалізації; впливу зміни величин витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства; оптимальної структури витрат.

Важливим елементом аналізу взаємозв’язку “витрати-обсяг-прибуток” є **аналіз беззбитковості**, який побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації.

**Точка беззбитковості** – це обсяг реалізації (діяльності), при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

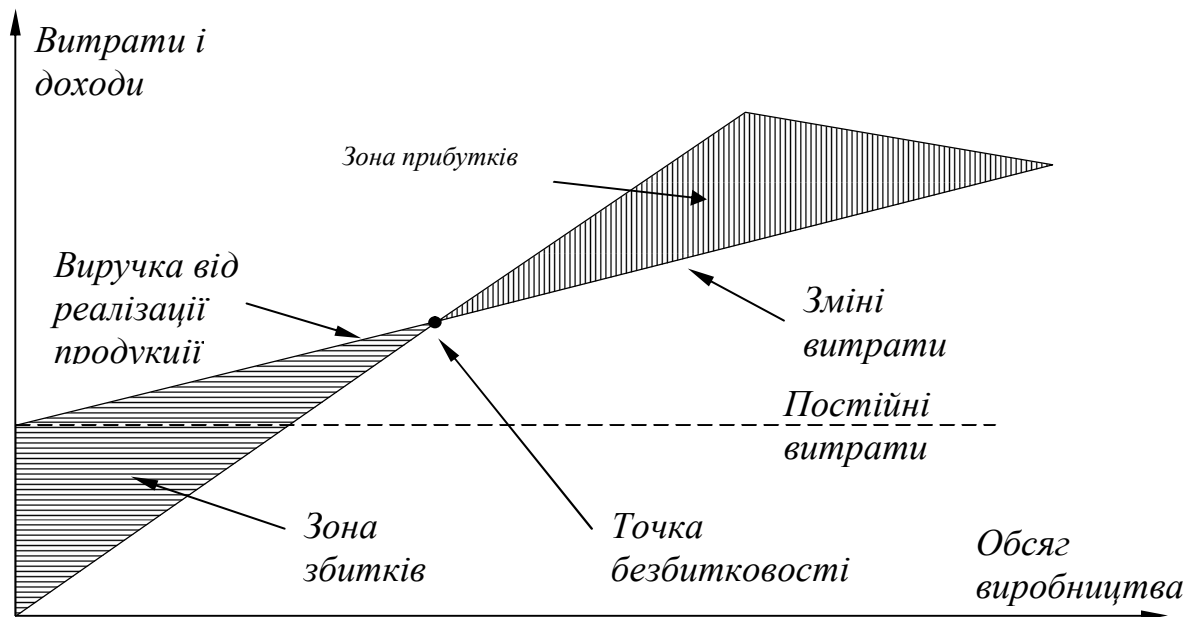
Важливою особливістю директ-костингу є те, що завдяки йому можна вивчати взаємозв’язки та взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) і прибутком. Це відображено за допомогою графіка.

На графіку беззбитковості по осі ОХ відображають обсяг діяльності (реалізації) у грошових одиницях або в натуральних одиницях, або відсоток використання виробничої потужності. По осі Y відображають витрати (з розподілом їх на змінні та постійні) та доход від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат на лінії доходу від реалізації є *точкою беззбитковості*

Система директ-костингу має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких наступні:

1) маржинальний дохід, отриманий з її допомогою характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, що дає можливість відібрати вироби з найбільшою рентабельністю та впроваджувати їх у виробництво; сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей

витрат; підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток; дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності; прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;



**Рис. 6. Схема графічного визначення точки безбитковості.**

2) директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети;

3) на основі даних обліку сум покриття можливо приймати різноманітні оперативні рішення по управлінню підприємством: для досягнення ефективної політики цін; для визначення меж, до яких можливо зменшувати ціни залежно від ринкових чинників; з метою оптимізації асортименту випуску продукції; для встановлення доцільності прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних; для визначення оптимального розміру партії або серії деталей; з метою оптимізації завантаження виробничих потужностей;

4) орієнтує облік на кінцевий результат, що досягається шляхом розрахунку сум покриття (маржинального прибутку) за кожним напрямком

діяльності і в цілому по підприємству; дозволяє визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації.

Отже, за допомогою системи обліку директ-костингу можна детально вивчити залежність між обсягом виробництва, витратами, маржинальним доходом та прибутком. Дана система забезпечує керівництво фірми інформацією про можливість використання у конкурентній боротьбі такого прийому, як демпінг (продаж товару за свідомо зниженими цінами), який пов'язаний з встановленням ціни по нижній межі – собівартості стосовно змінних витрат.

Проте, система директ-костинг не позбавлена певних недоліків:

- ⇒ основні труднощі полягають у відокремленні постійних витрат;
- ⇒ для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;
- ⇒ при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костингу виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток; аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

Розглянемо застосування **системи стандарт-кост**.

Стандарт-кост є самостійним методом калькулювання собівартості одиниці продукції, в основі якого лежить облік стандартних витрат.

Термін “стандарт-кост” дослівно означає стандартні вартості: “стандарт” – кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції (надання послуг); “кост” – це грошове вираження виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

Поняття “стандартні витрати” з'явилося в 2 пол. XIX ст., коли за ініціативою Фредеріка У. Тейлора розгорнувся рух за наукові методи управління.

Визнанню системи стандарт-кост, сприяла національна асоціація бухгалтерів-виробничників, що виникла в США у 1919р.

Система стандарт-кост спочатку широко застосовувалась на машинобудівних підприємствах, а потім – в інших галузях промисловості для обчислення собівартості продукції, контролю за виробництвом і управлінням ним. Вимірювання витрат на базі стандарт-кост широко застосовується при позамовному і попроцесному методах обліку витрат на виробництво.

М.Г. Чумаченко під системою стандарт-кост розуміє “розробку норм, стандартів, складання стандартної калькуляції і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів”.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те що відбулося; враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

В основі системи стандарт-кост лежить попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат за статтями витрат: основні матеріали; оплата праці основних виробничих робітників; виробничі накладні витрати; комерційні витрати (витрати на збут, реалізацію продукції).

Заздалегідь визначені норми розглядаються як твердо встановлені ставки, для того щоб привести фактичні витрати у відповідність до стандартів шляхом умілого керування підприємством. При виникненні відхилень стандартні норми не змінюються, вони залишаються відносно постійними на весь встановлений період, за винятком серйозних змін, що виникають завдяки новим економічним умовам, зазначеним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили або зміні умов і методів виробництва. Відхилення між дійсними і передбачуваними витратами, що виникають в кожному звітному періоді, протягом року накопичуються і повністю списують на фінансові результати.

Калькуляція, розрахована за допомогою стандартних норм, є основою оперативного управління виробництвом і витратами. Виявлені в поточному порядку відхилення від встановлених стандартних норм витрат піддаються

аналізу для з'ясування причин їх виникнення. Це дозволяє адміністрації оперативно усувати недоліки процесу виробництва, приймати заходи щодо їх запобігання в майбутньому.

Таким чином, стандарт-кост – це система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, в силу яких утворилася різниця між стандартною та фактичною собівартістю продукції та прибутком від її реалізації.

В системі стандарт-кост поточний облік змін норм, тим більше в розрізі причин і винуватців, не передбачено. Він не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів, а тому на практиці використовують різні стандарти всередині підприємства.

В багато чому метод стандарт-кост ідентичний нормативному методу.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління. Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідними документами і обліковуватись з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

Фактична собівартість продукції (однорідних груп або видів виробів) при нормативному методі обліку обчислюється не шляхом прямого підрахунку за статтями витрат, а як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм, що можна визначити формулою:

$$\Phi = Н \pm В \pm З$$

де: Н – поточні витрати за встановленими нормами плану;

В – відхилення від діючих норм витрат;

З – зміни діючих норм витрат.

Фактичну собівартість одиниці продукції визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості товарної продукції до нормативної.

Через велике аналітичне значення калькуляцій для виявлення резервів зниження собівартості виробів за даними за рік більш широко застосовується форма калькуляційного листа, яка містить наступні три розділи: I. Собівартість одиниці виробу. II. Розшифрування витрат на матеріали і напівфабрикати. III. Розшифрування витрат на заробітну плату.

Нормативний метод має як переваги, так і недоліки.

Переваги нормативного обліку полягають в тому, що з'являється можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Недоліком є те, що значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється з допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період. Це призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління і обслуговування виявляють без врахування змін обсягів виробництва, а в більшості випадків зовсім не виявляють, а їх фактичну величину розподіляють переважно пропорційно основної заробітної плати робітників, що значно зменшує інформаційну функцію обліку.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження та вивчення діючої теорії і практики обліку, аналізу і контролю витрат на виробництво та калькулювання собівартості можна зробити такі узагальнення і сформулювати окремі висновки щодо удосконалення обліку витрат, калькулювання собівартості продукції та здійснення аналізу собівартості.

Обліково-аналітична система є відкритою і складається з певної кількості підсистем, які, в свою чергу, є також системами. Однією з таких систем є система ” собівартість продукції”.

На вході в систему знаходяться первинні документи: наряди, рапорти про виробіток, акти виконаних робіт, лімітно-забірні карти. До внутрішніх інструкцій відносяться положення стосовно планування і калькулювання собівартості продукції. Норми та нормативи входять в систему нормативного господарства підприємства. Вони відображають норми витрачання трудових та матеріальних ресурсів.

На виході із системи знаходиться управлінська звітність ( про планову та фактичну собівартість продукцію ), статистична звітність (звіт про виробничі витрати).

Основний блок системи займається обробкою вхідних параметрів і включає в себе набір технічних, облікових, аналітичних та інших прийомів, які дають можливість продукувати вихідну інформацію.

Існуюча система обліку і контролю витрат регламентується відповідними нормативними документами, зокрема П(С)БО 16 “Витрати”, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, галузевими інструкціями про склад та методику обліку витрат, тощо.

Під витратами розуміють збільшення зобов’язань та зменшення активів.



Витрати від звичайної діяльності класифікують, оскільки економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації обліку виробничої діяльності підприємств, адже від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком суб'єктів господарювання. Варто підкреслити, що багатогранність ознак за якими групують витрати в управлінському обліку, ще раз підкреслює його творчий характер. Виходячи з конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень менеджерами щодо регулювання діяльності центрів відповідальності, пошуку резервів зниження виробничих витрат, застосовується та чи інша класифікація, причому не ізольовано, а в поєднанні. Перехресна класифікація витрат дозволяє виявляти допущені прорахунки у їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої діяльності, отримувати найбільш повну інформацію для задоволення потреб різних рівнів управління, що є новим явищем у вітчизняному обліку витрат виробництва.

Успішний розвиток будь-якого виду виробництва значною мірою залежить від економічного витрачання виробничих ресурсів. Особливо актуальна ця проблема в умовах господарської самостійності підприємств і розвитку ринкових відносин, коли результати роботи підприємства, його конкурентоспроможність залежить від рівня його витрат, що визначає в кінцевому результаті ефективність виробництва. Тому управління витратами повинно займати важливе місце в діяльності підприємств. Разом з тим, слід відмітити, що використання різних методів управління витратами є дещо проблематичним для великої кількості підприємств України. Зрозуміло, що за таких умов ефективність використання розроблених принципів та методів управління є низькою. Основною умовою впровадження управлінського контролю є забезпечення ритмічної (постійної) виробничої діяльності підприємства.

В умовах ринкової економіки калькуляції є основним джерелом інформації про витрати виробництва на одиницю продукції і встановлення на цій базі реальної ціни і прибутку.

Завдання калькулювання собівартості продукції, як складової частини управлінського обліку, полягають в забезпеченні інформацію про формування собівартості апарат управління, який приймає рішення, направлені на підвищення ефективності виробничого процесу. До основних завдань відносять:

- забезпечення інформацією про собівартість деталей, вузлів, агрегатів, виробів;
- виявлення відхилень від стандартних (нормативних) витрат на виробництво з вказанням факторів, які вплинули на них;
- визначення ефективності конструкторських, технологічних, організаційних умов виробництва продукції;
- забезпечення співставності калькуляцій для порівняльного аналізу і визначення ціни на продукцію;
- визначення рівня рентабельності продукції;
- знаходження залежності між випуском продукції, собівартістю та прибутком від продажу товарів;
- аналіз витрат на виробництво з метою пошуку резервів зниження собівартості.

Найбільш перспективним методом обліку витрат є система “директ-костінг”, яка дозволяє здійснити аналіз взаємозв’язку “обсяг виробництва – витрати – прибуток”. “Директ-костінг” дозволяє керівництву загострити увагу на зміні маржинального доходу як по підприємству в цілому так і по окремих виробках, виявляти вироби з більшою рентабельністю, щоб перейти на їх випуск, так як різниця між продажною ціною і сумою змінних витрат конкретних виробів.

## Список літератури

1. Андрієнко К.В. Управління витратами в системі менеджменту // Економіка. Податки. Право. – 2013. - №12. – с.5-11.
2. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс.- 2008.- № 7.- с. 50-62.
3. Бородін А.А. Облік собівартості продукції за ринкових умов// Бухгалтерський облік та аудит.- 2007. -№ 3.-с. 32-42.
4. Бутинець Ф., Горецька Л. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах.- Житомир: ПП “Рута”. 2003.- 544 с.
5. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів / За ред. Ф.Ф.Бутинця.- Житомир: ПП “Рута”, 2001.- 448 с.
6. Бухгалтерський облік за національними стандартами: Навч. посібник/ Укладачі Я.Д. Крупка, З.В.Задорожний, Р.О. Мельник.- 3- те вид. доп.і перер.- Тернопіль: Економічна думка, 2002.- 322 с.
7. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / За ред. Ф.Ф.Бутинця, 2-ге вид.; перероб.і доп.- Житомир: ПП “Рута”, 2002.-424 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. Ф.Ф.Бутинця.- Житомир: ПП “Рута”,2001.-669 с.
9. Воронова Е.Ю. Позаказное калькулирование: общая характеристика// Аудитор.- 2007.- № 4.- с. 22-30.
10. До питання класифікації витрат в сучасних умовах господарювання// Наукові записки.- 2008.-№ 7.-с.166-169.
11. Домбровська Н. Управлінський облік: проблеми становлення // Наукові записки.- серія: Економка.- 2002.- № 10.- с. 186-188.
12. Особливості обліку витрат за національними стандартами // Все про бухгалтерський облік.- 2008.-№ 12.- с. 11-16.
13. Основи економічної теорії/ За ред.проф. Мочерного С.В. – Тернопіль, АТ ”ТАРНЕКС”, 1993. – 222 с.
14. Павленко В.В. Витрати в концепції управлінського обліку // Придніпровський вісник. – 2008. - №5-С.3-9.

15. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: Навч. посібник./ М.С. Пушкар, Н.В. Гавришко, Р.В. Романів.- Тернопіль: Карт-бланш, 2003.- 223 с.
16. Радгонова Л., Рубитель О. Калькуляция и бухгалтерский учет // В помощь бухгалтеру.- 2008.- № 7.- с. 3-80.
17. Ткаченко Н. Формування виробничої собівартості продукції, незавершеного виробництва, рентабельності та визначення ціни продажу.// Бухгалтерський облік і аудит.- 2007.-№ 6.- с. 29-35.
18. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник: Джура, 2003.- 91 с.
19. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник.- К.: А.С.К., 2003.- 784 с.
20. Юровський Б., Тарасюк М. Себестоимость продукции: планирование и учет // Консультант бухгалтера.- 2009.- № 3.-с. 7-16.
21. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції.// Вісник податкової служби України.- 2008.-№37.- с. 32-37.