МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

БУЛИН Ольга Володимирівна

Системи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції: вітчизняний і зарубіжний досвід

спеціальність: 0.71 – Облік і оподаткування

магістерська програма – Облік і правове забезпечення підприємницької діяльності

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21
Булин О.В. _____
Науковий керівник:
к.е.н., доцент В.М. Панасюк
_____

Магістерську роботу допущено до захисту:
«____»_____ 2018 р.

Завідувач кафедри
_____Н. В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ
ВСТУП ……..…….. 3
РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
1.1 Економічна сутність витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції..... 9
1.2. Системи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості: вітчизняний та зарубіжний досвід..... 17
1.3. Методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції..... 37
Висновки до розділу 1 ……..... 43
РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
2.1. Облік витрат та калькулювання повної собівартості продукції..... 46
2.2. Облік витрат і калькулювання неповної собівартості продукції..... 73
2.3. Облік витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності 80
Висновки до розділу 2 ……..... 88
РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
3.1. Методика аналізу витрат виробництва та собівартості продукції……. 90
3.2. Аналіз беззбитковості та його значення для прийняття управлінських рішень..... 100
Висновки до розділу 3 ……..... 108
ВИСНОВКИ…….. 110
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ……..... 114
ДОДАТКИ …….

ВСТУП

Собівартість продукції є одним з найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства. Собівартість промислової продукції (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво. Витрати на виробництво утворюють виробничу собівартість. Показник собівартості застосовують для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції.

Для підприємства собівартість стає мірилом витрат і доходів. За певного рівня ціни зменшення собівартості (витрат на одиницю продукту) забезпечує зростання прибутку, а її збільшення – призводить до зниження прибутку. Собівартість відображає реальні, прямі витрати на виробництво продукту, що дозволяє визначити ефективність діяльності підприємства.

Управління собівартістю продукції тісно пов'язане з калькуляцією. Рівень витрат, розрахований на одиницю продукції, дає змогу робити висновок про те, чи не перевищують окремі статті нормативних величин та визначати фактори, які обумовили такі відхилення.

Досліджуючи витрати такі вітчизняні і зарубіжні науковці, як, Бутинець Ф.Ф., Панасюк В.М., Валуєв Б.І., Голов С.Ф., Друрі К., Ентоні Р., Івашкевич В.Б., Нападовська Л.В., Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В, Стуков С.А., Чумаченко М.Г., Яругова А., стверджують: дієвим способом зменшення витрат є системи управління ними. Вчені переконують, що інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується, як класичним системам обліку, так і традиційним системам управлінського обліку.

Метою обліку собівартості продукції є вчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, визначення фактичної собівартості окремих видів та всієї продукції, а ще контроль за використанням грошових, матеріальних та трудових ресурсів.

Планування собівартості продукції для підприємств є складовою частиною планування діяльності промислового підприємства і являє собою систему техніко-економічних розрахунків, які відображають величину поточних витрат, що включаються до складу собівартості валової продукції, а також величину витрат, що склалися протягом усього промислового циклу, які включаються до складу собівартості товарної продукції.

Проте проблема побудови цілісної системи управлінського обліку, формування собівартості продукції залишається відкритою.

Метою магістерської роботи є вивчення діючих систем обліку і калькулювання собівартості продукції та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі **завдання:**

– з'ясувати суть економічного поняття «собівартість»;

– розглянути принципи побудови на підприємстві систем обліку витрат і формування собівартості;

– вивчити системи обліку витрат виробництва і формування собівартості закордоном;

– описати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;

– на основі даних бухгалтерського обліку провести аналіз витрат ТОВ "Темп Паркет" (м. Козова);

– ознайомитися з можливостями використання маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження було обрано основну діяльність ТОВ «Темп Паркет».

Предметом дослідження є методика та організація обліку й аналізу витрат підприємства та калькулювання собівартості продукції.

Методи дослідження. У магістерській роботі використані такі методи дослідження: *порівняльного аналізу* – для з'ясування суті формування сповної та неповної собівартості; *дедукції* – для здійснення класифікації видів собівартості; *індукції* – для опису методики калькулювання собівартості продукції; *групування* – з метою проведення класифікації витрат, здійснення їх аналізу; *статистичні методи* – для аналізу витрат; *моделювання* – для схематичного відображення собівартості продукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в узагальненні та систематизації комплексу питань щодо обліку й аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

Практичне значення одержаних результатів. У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку, аналізу й аудиту витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, які можна використовувати на підприємствах промислово-виробничого комплексу. Окремі пропозиції автора впроваджені в практику діяльності ТОВ "Темп Паркет" (м. Козова), що підтверджено відповідною довідкою.

Результати дослідження доповідались на засіданнях наукових, студентських семінарах, круглих столах і опубліковані у двох збірниках наукових праць студентів. Булин О.В. "Зведений облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції"/ Булин О.В.// Збірник наукових праць студентів. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні. – Тернопіль, 2017. – С. 7-8.

Робота виконана на 112 сторінок тексту і її структура складається із вступу, трьох розділів, 16 таблиць, 15 рисунків, висновків, списку літератури із 102 найменувань, 2 додатків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції

Існує багато визначень поняття “витрати”, оскільки це поняття є одним із головних у бухгалтерському обліку. Найбільш поширеним є розуміння [2, с.18].

У результаті вивчення визначення поняття “витрати” в різних літературних джерелах було встановлено, що єдиного підходу щодо пояснення цього поняття не існує, підходи досить різняться або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті.

Серед визначень витрат найчастіше зустрічається таке: витрати – це грошове вираження ресурсів, використаних з певною метою. Таке визначення звертає увагу саме на грошове вираження використаних ресурсів, так як для цілей обліку та управління використовують, в основному, грошові показники. Зазначене визначення ґрунтується на використанні такої категорії як ресурси, яка за своєю природою є досить широкою. Не всі ресурси, які використовуються підприємством розглядаються ним як витрати, так як, по-перше, вони не завжди можуть бути достовірно оцінені, по-друге, вони можуть носити досить абстрактний характер (наприклад, такий ресурс як час або інформація).

У П(С)БО 16 “Витрати” витрати визначають, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу [70]. Якщо розглянути визначення витрат в нормативних джерелах, то можна побачити, що саме це визначення використовують найчастіше. Тому можна зробити висновок, що саме воно є найбільш доцільним та економічно обгрунтованим. Така

доцільність, полягає в тому, що саме активи та зобов’язання складають облікову основу існування підприємства, тобто, вони є основними в тлумаченні того чи іншого об’єкта обліку.

Бухгалтерський підхід до визначення витрат тісно пов’язаний з поняттям собівартості. Собівартість є грошовим вираженням загальної суми витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції.

В умовах ринкової економіки собівартість продукції є найважливішим показником господарської діяльності підприємства.

У зарубіжних країнах з розвинутою ринковою економікою облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції виокремлений в управлінський облік, завдання якого надати інформацію для управління собівартістю продукції, спеціалістам та управлінському персоналу підприємства.

Показник собівартості використовують для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору найкращих варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні таких питань, як впровадження нової техніки, технології, підвищення якості продукції тощо.

Собівартість продукції немає єдиного об'єктивного значення, її величина залежить від способу розрахунку. За однакових витрат і одного обсягу виробництва, використовуючи різну методику розрахунку, можна отримати різні показники собівартості.

[illegible] [illegible] «[illegible]» [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] 1.1.

Таблица 1.1

Определения понятия «культура» современными авторами

Автор	Определение понятия
Э.Б. Тайлор, Э.Б. Тайлор [53, с. 3]	Культура представляет собой совокупность знаний, верований, искусства, морали, законов, обычаев и других способностей и привычек, усвоенных человеком как членом общества, то есть все, что не является врожденным.
Э.Б. Тайлор [33, с. 175]	Культура представляет собой совокупность знаний, умений, навыков, как способов деятельности, передаваемых от поколения к поколению, а также способов их передачи.
Э.Б. Тайлор [5, с. 165]	Культура представляет собой (знания, умения) – это способность человека, которая отличает его от животных, это способность, приобретенная, передаваемая людьми
Э.Б. Тайлор, Э.Б. Тайлор [9, с. 87]	Культура представляет собой – совокупность знаний, умений, навыков, способов деятельности. Это способность человека, которая отличает его от животных, это и способность приобретенная, передаваемая людьми. Культура включает в себя знания, умения, навыки, способы деятельности, это все, что создано человеком, это материальные и духовные ценности, это способность, передаваемая людьми.
Э.Б. Тайлор [56, с. 129]	Культура представляет собой – это способность, это совокупность, это знания, умения, навыки, способы деятельности, это способность, которая отличает человека от животных, это способность приобретенная, передаваемая людьми, это совокупность материальных и духовных ценностей, это способность, передаваемая людьми.
Э.Б. Тайлор [54, с. 107]	Культура это совокупность знаний, умений, навыков, способов деятельности, это способность, которая отличает человека от животных, это способность приобретенная, передаваемая людьми.
Э.Б. Тайлор [68, с. 2]	Культура представляет (знания, умения) – это способность, которая отличает человека от животных, это способность приобретенная, передаваемая людьми (материальные ценности, духовные ценности), материальные, духовные, социальные, знания, умения, навыки, способы деятельности, которые, материальные ценности, духовные ценности, социальные ценности, способность человека, и также способность, передаваемая людьми от поколения к поколению, способы их передачи.
Э.Б.Тай-Тайлор [94, с. 6]	Культура – это способность и способность знать которая отличает человека от животных, которая знает и передается людьми.
Э.Б. Тайлор [67]	Культура представляет – совокупность всего знаний и способов деятельности, также совокупность материальных ценностей.
Э.Б. Тайлор, Э.Б. Тайлор, [56; 95]	Культура – это знания и способности человека, которые отличают его от животных, совокупность материальных, духовных ценностей, способность приобретенная-передаваемая людьми и передается людьми, это совокупность материальных ценностей и знаний для человека.

По таблице 1.1 видно, что современные авторы определяют культуру как и способность знать и материальные ценности, это способность человека, которая отличает его от животных и передается людьми. Это знания материальные духовные, умения, навыки, способы деятельности, которые, материальные ценности, духовные ценности, социальные ценности, способность человека, и также способность, передаваемая людьми от поколения к поколению, способы их передачи.

По нашему мнению, культура – это совокупность материальных ценностей и знаний по

[illegible], [illegible]: [illegible] [illegible] – [illegible] [illegible] [illegible]

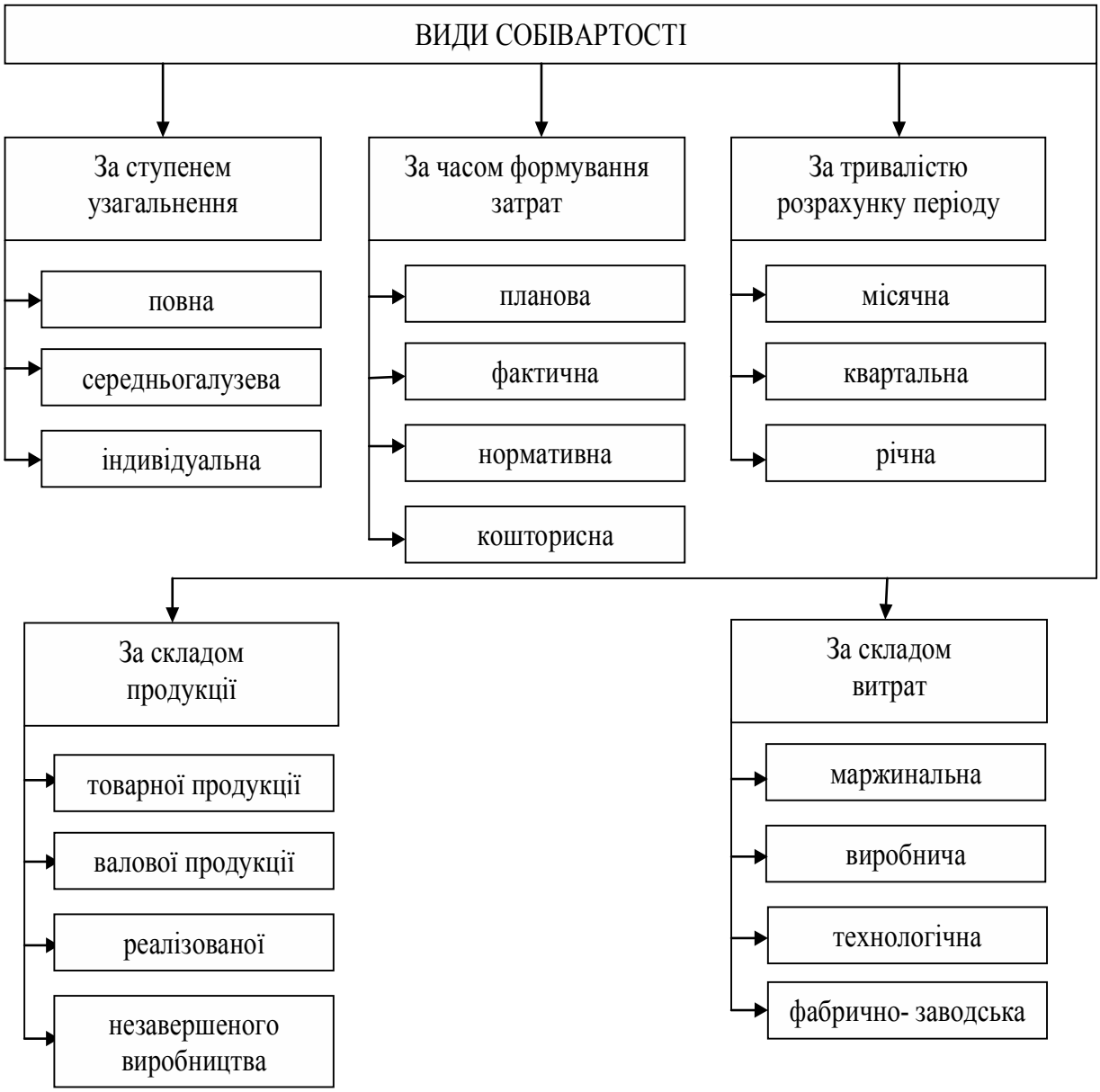
- [illegible] – [illegible], [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible];

- [illegible] – [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]. [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] [illegible];

- [illegible] – [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible];

- [illegible] – [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], [illegible], [illegible].

- [illegible] – [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]



[illegible]. 1.1. [illegible]

[illegible]. [illegible], [illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [8]:

1. [illegible]: [illegible], [illegible], [illegible], [illegible].

2. [illegible]: [illegible], [illegible] [illegible].

3. [illegible]: [illegible], [illegible], [illegible], [illegible], [illegible].

[illegible] 1.2

[illegible]

[illegible]	[illegible]
[illegible] ([illegible], [illegible])	[illegible]
[illegible]ї [illegible]ії	[illegible]ї [illegible]ії ([illegible], [illegible]), [illegible] [illegible], [illegible]й[illegible]

	[illegible]
[illegible]	[illegible] [illegible] [illegible]

[illegible]

Обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) називають калькулюванням. Метою калькулювання собівартості є визначення витрат, які припадають на одиницю продукції. Кінцевим результатом калькулювання собівартості є складання калькуляцій. Калькуляція – це результат калькуляційних обчислень із визначення собівартості у розрізі встановлених статей, оформлений у вигляді документа. На підприємствах розраховують виробничу собівартість продукції, яка складається із сукупності виробничих витрат. У процесі калькулювання собівартості продукції потрібно:

1. Обрати об'єкт калькулювання та визначити калькуляційну одиницю.
2. Уточнити вид калькуляції.
3. Обрати доцільний метод калькулювання.
4. Обґрунтувати калькуляційні статті та методики їх розрахунку.

Об’єктом обліку витрат є виріб, організаційний підрозділ, вид виробництва, стадія для яких організовано відокремлений облік витрат та відкрито самостійний аналітичний рахунок для обліку витрат.

Об'єктами калькулювання можуть бути: виробництва; стадії технологічного процесу; окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництва; види робіт і послуг; сорти виробів; напівфабрикати власного виготовлення.

При розрахунку середніх витрат основне місце посідає вибір калькуляційної одиниці. Така одиниця повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі та відображати кількісну сторону виробів.

На практиці використовують такі групи калькуляційних одиниць:

- натуральні: тонни, штуки, кілограми, погонні метри, метри квадратні, метри кубічні, гектари, літри;

- умовно-натуральні: метр кубічний бетонного виробу, метр квадратний гіпсокартону, тонна металу, умовна банка фарби, умовна тисяча штук блоків;
- умовні: машино-години, машино-зміни;
- приведені: маса продукту у перерахунку на вміст поживних речовин;
- вартісні: витрати на 1 тисячу гривень виконаних робіт;
- трудові: людино-година, людино-день;
- експлуатаційні: одиниця потужності машини, двигуна, виробничої споруди, параметри приладів.

1.2. Сиситеми обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості: вітчизняний та зарубіжний досвід

Будь-яке виробництво пов’язане з тими чи іншими витратами. Враховуючи визначення системи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості як сукупності елементів, що співпрацюють із середовищем як одне ціле, можна з точністю охарактеризувати, що облік витрат та калькулювання собівартості за визначенням є системою.

Елементами такої системи є:

1) обліковий процес та облікові працівники;
2) документообіг, сформований із врахуванням технології та організації виробництва;
3) методи обліку витрат та калькулювання собівартості;
4) способи розподілу постійних чи непрямих витрат.

Система має вхідний потік первинних документів та вихідний потік внутрішньо-управлінських документів, потрібних адміністративному персоналу в процесі управління витратами.

Отже, облік витрат і калькулювання собівартості - це сукупність елементів, що забезпечує накопичення витрат для формування показників фінансової звітності та собівартості певних видів виготовленої продукції. При цьому об’єкт обліку витрат формується відповідно до цілей, тобто

залежно від видів продукції, замовлень, номенклатур, якості виробів, від обраної класифікації витрат та способів розподілу витрат між собівартістю готової продукції та незавершеним виробництвом [16, с. 23].

Вибір системи обліку витрат залежить від виду діяльності, особливостей прийняття управлінських рішень, стадії життєвого циклу підприємства, рівня фінансового стану та ін.

Загальні підходи до організації обліку однакові для всіх підприємств, проте різні галузі економіки керуються різними організаційними та технологічними особливості, що впливають на ведення обліку на певному підприємстві. М.А. Вахрушина підтримує таку думку та вказує, що основою в організації управлінського обліку служать організаційна структура підприємства та виділені на її основі центри відповідальності, а саме центри витрат, доходів, прибутку та інвестицій. Головними чинниками в процесі розробки системи обліку витрат в управлінському обліку служать: виробнича потужність підприємства, обсяги виробництва та обрані методи управління підприємством [19].

Серед чинників, які потрібно врахувати при організації обліку є розмір підприємства, його стратегія, організаційна структура, технологія виробництва, корпоративна культура, методика прийняття управлінських рішень, підвищення кваліфікованості персоналу, стадія життєвого циклу підприємства, рівень конкуренції та галузеві особливості підприємства.

Система обліку витрат складається із двох напрямків: облік витрат та калькулювання продукції, а також вихідна аналітична інформація, вони є підгрунтям для складання наступних варіантів управлінських рішень щодо зміни обсягів виробництва, оцінки показників собівартості, ціноутворення та фінансових результатів. За повнотою включення витрат до собівартості продукції як у вітчизняній, так і у зарубіжній практиці виділяють системи обліку повних та неповних (виробничих) витрат [19; с. 5]. Проте безпосередній склад витрат, які включають до собівартості продукції при

різних системах обліку витрат в Україні та інших країнах, різняться між собою.

[illegible]

[illegible]

[illegible]

Рис. 1.2. Види систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні

Таблиця 1.3

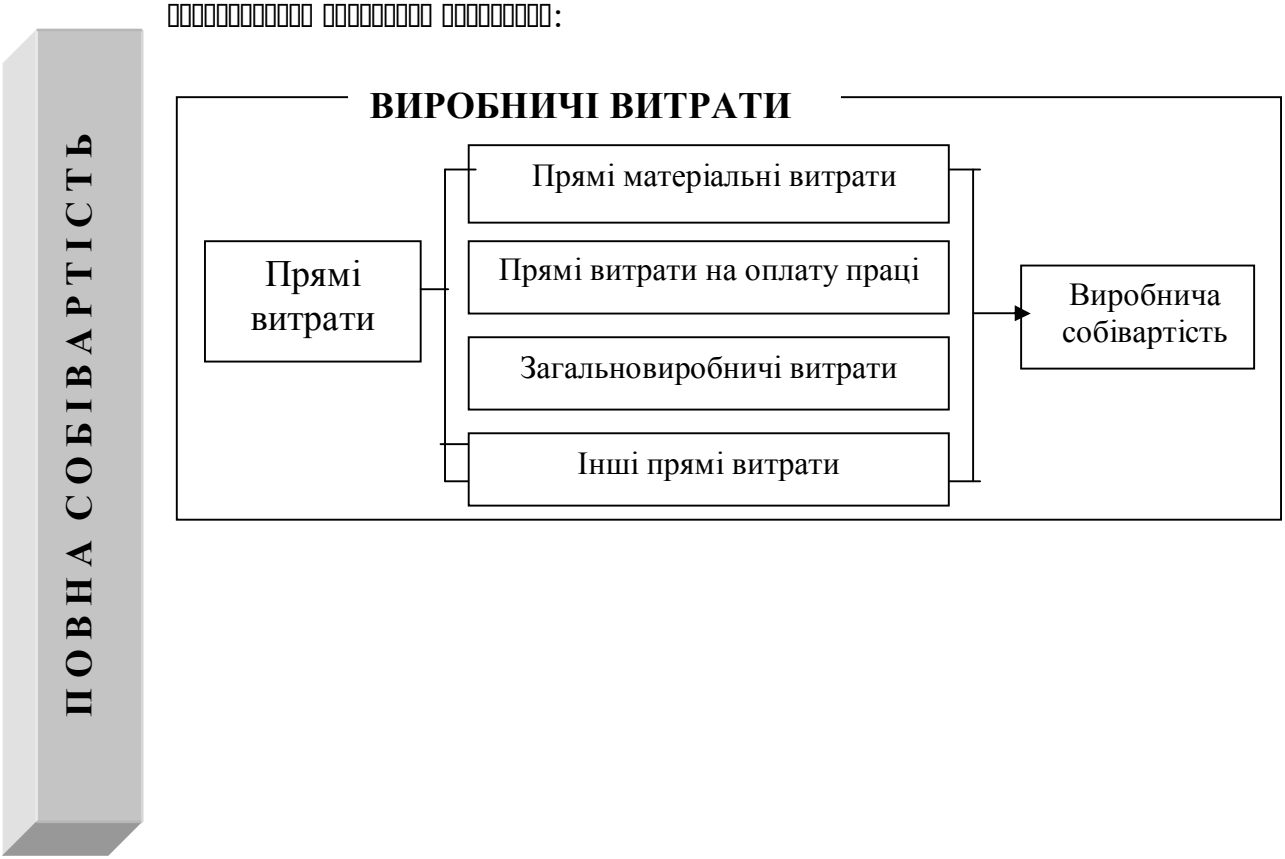
Характеристика систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

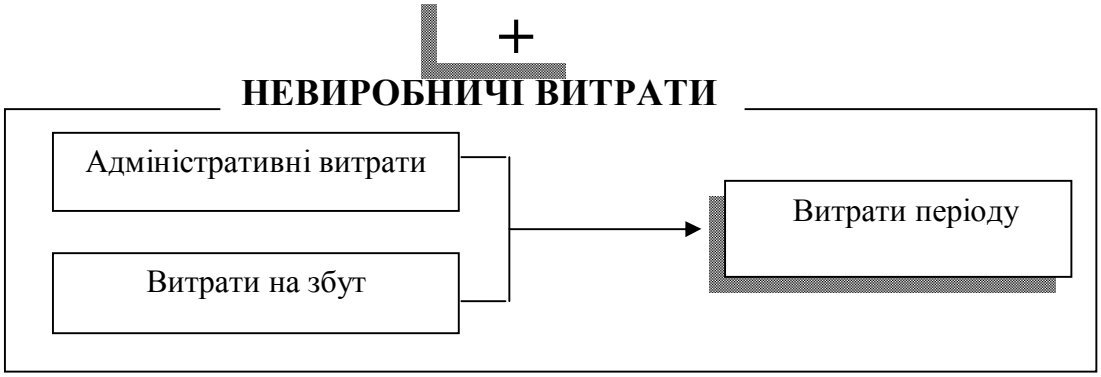
Система	Мета	Суть	Недоліки
1	2	3	4
Система каль-кулювання	Визначення ціни реалізації	Облік виробничих та загальновиробничих витрат відповідає вимогам	При необгрунтованому виборі бази розподілу адміністративних витрат,

повної собівартості		П(С)БО. Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати розподіляються за єдиною базою та включаються до повної собівартості	витрат на збут, інших операційних витрат викривляється економічний ефект від виробництва всієї партії продукції
Система калькулювання неповної собівартості	Визначення трансферної ціни. Розрахунок точки беззбитковості, обґрунтування альтернатив в умовах обмеженості ресурсів. Оптимізація ціни, обсягу виробництва, розміру постійних витрат	Ведеться відокремлений облік прямих змінних, постійних та непрямих змінних, постійних витрат. Постійні витрати розподіляються відповідно до економічної бази	При розрахунку показників маржинального доходу та точки беззбитковості припущення про одномоментність процесів реалізації та виробництва є обґрунтованим тільки теоретично. Перевищення обсягу реалізації зумовлює заниження прибутку
Система калькулювання нормативної собівартості	Визначення нормативної собівартості, відхилень від нормативів. Розробка бюджетів	Передбачає розробку нормативів. Вимагає обліку відхилень від нормативів в розрізі причин	Нормативи не завжди враховують дію непередбачених (форс-мажорних) обставин

Система, яка використовує за основу метод обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає дослідження інформації про витрати та калькулювання повної собівартості продукції, називається системою обліку та калькулювання за повними витратами (рис. 1.2).

[illegible] [illegible], [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]:





□□□. 1.3. □□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□ї □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□ії

1) □□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□ (□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□; □□□□□ □□□□□□□ □□ □□□□□□ □□□□□ □□ □□□□□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□□ □□□□□□; □□□□ □□□□□ □□□□□□□; □□□□□□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□);

2) □□□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□;

3) □□□□□□□ □□ □□□□;

4) □□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□.

Витрати, які неможливо одразу віднести на продукцію, розподіляють перш за все за центрами відповідальності, де вони виникли, а потім переносяться на собівартість конкретних видів продукції відповідно щодо обраної бази розподілу.

Система калькулювання повної собівартості є необхідним фактором для визначення ціни реалізації продукції. Розподіл всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції дозволяє підприємству оцінити сукупні витрати, що відносяться на певну продукцію. Із врахуванням бажаного рівня рентабельності ринку визначають ціну реалізації [22, с. 117-124].

Проте, застосування системи калькулювання повної собівартості потребує пояснення створеної бази розподілу щодо адміністративних, збутових та інших операційних витрат.

□□’□□□□ □□□□□□□ □□□□□□ □□□□□□□□□□□□, □□□□□□□□ □□□□□□□ □□ □□□□□□□□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□. □□□□ □□□□ □□□□□□□ □ □□□□□□□□□□, □□□□ □ □□□□□□ □□ □□□□□□□□□□ □□ □□□□□□ □□□□ □□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□□□ □□’□□□ □□□□□□. □□□□ □□□□□□□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□ □ □□□□□□□□□□□□□□□□ □□ □□’□□□□ □□□□□□ □□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□.

□□□□□□ □ □(□)□□ 16 “□□□□□□□□”, □□□□□□□□□□□□□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□ □□ □□□□□□□.

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

[illegible]

повними витратами спричинює певні недоліки, зокрема втрачаються можливості достовірної оцінки непрямих витрат, які споживаються в процесі господарювання; знижується точність визначення собівартості продукції ,як наслідок постійного зростання питомої ваги накладних затрат у структурі загальних витрат підприємства, що зумовлено впровадженням автоматизації виробничих процесів. Це змушує шукати інші способи обліку витрат. Такою є система калькулювання собівартості за неповними витратами. Її визначають, як систему управлінського обліку, яка грунтується на поділі витрат на постійні та змінні, калькулюванні собівартості продукції тільки за змінними витратами (рис. 1.4).

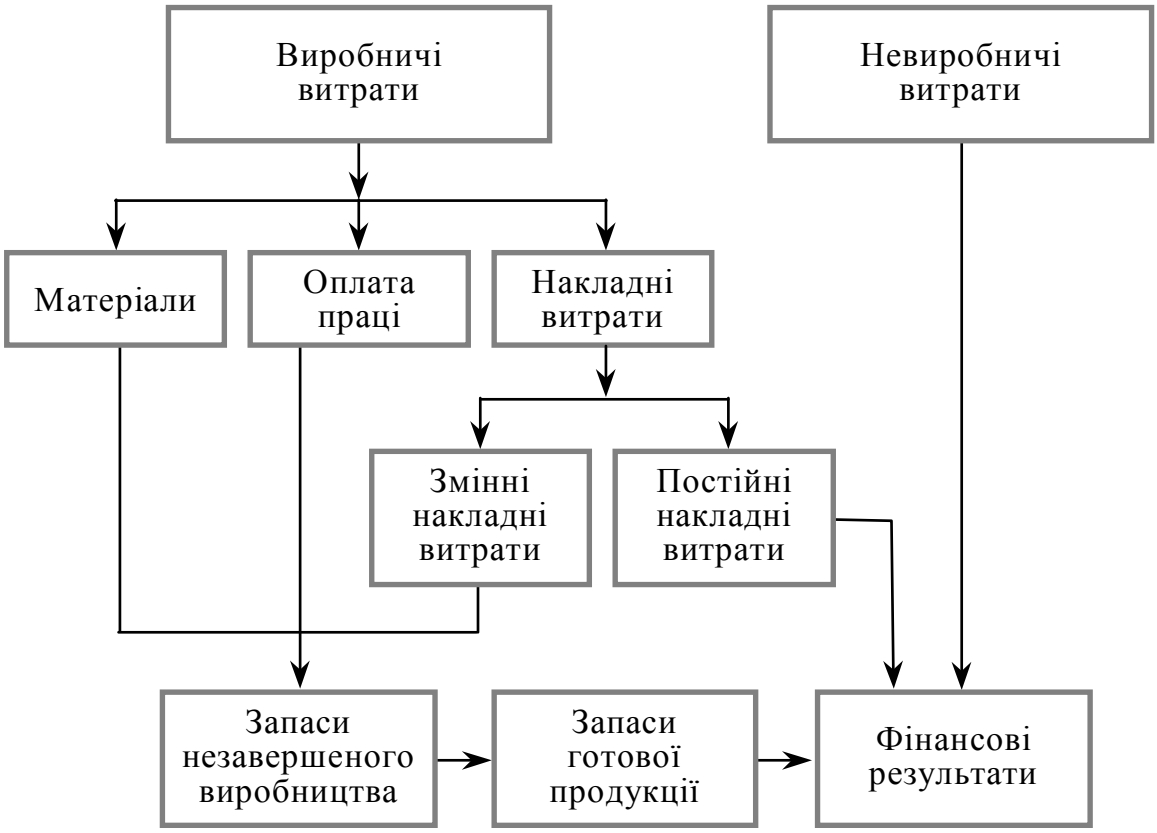


Рис. 1.4. Облік витрат і калькулювання неповної собівартості

Застосування систем калькулювання неповної собівартості є досить суперечливим у науковій літературі (табл. 1.4).

Умови господарювання викликають ускладнення розподілу витрат на постійні та змінні. Калькулювання неповної собівартості потребує створення певних форм накопичення та списання витрат на собівартість. Поділ витрат

на постійні та змінні це умовний поділ. Одні і ті ж витрати, в залежності від місця їх утворення, можуть бути постійними, або ж змінними. Розподіл витрат до прямих чи змінних, залежить від управлінських рішень. Вибір системи обліку витрат залежить від виду діяльності, стадії життєвого циклу організації, особливостей прийняття рішень на підприємстві, рівня фінансового стану.

Таблиця 1.4

Переваги та недоліки систем обліку витрат і калькулювання повної та неповної собівартості

Система	Переваги	Недоліки
Система калькулювання повної собівартості	1) відсутність класифікації витрат на постійні і змінні; 2) можливість використання з метою фінансового обліку і складання звітності; 3) відображення покриття доходом від реалізації продукції кожного виду або виду діяльності не лише прямих змінних витрат, а також постійних накладних витрат; 4) дозволяє уникати внесення в звітність неправдивих збитків	1) відносний характер розподілу накладних витрат; 2) визначити фактичної собівартості продукції можна лише в кінці періоду; 3) ускладнення облікових і розрахункових процедур; 4) включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо непов'язаних з виробництвом.
Система калькулювання неповної собівартості	1)можливість повного концентрування уваги на зміні прибутку як по підприємству загалом, так і по окремому виробу, виявляти види виробів з вищою прибутковістю, щоб перейти в основному на їх випуск; 2) спрощення та точність обчислення собівартості послуг; 3) визначення собівартості продукції на основі неповних витрат дозволяє спростити нормування, облік і контроль; 4) система забезпечує можливість швидко переорієнтувати виробництво на зміну умов ринку.	1) складнощі при класифікації витрат на постійні і змінні; 2) не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування; 3) виникають певні проблеми у визначенні податку на прибуток.

До систем обліку та калькулювання за нормативними витратами входить облік витрат, калькулювання нормативної собівартості продукції та надання даних про відхилення фактичних витрат від нормативних.

Така система дає змогу працівникам управлінського апарату визначити, скільки продукт має коштувати (нормативні витрати на його виробництво), скільки він насправді коштує (фактичні витрати) та причини відхилень між такими витратами. Тому управлінський персонал має можливість контролювати витрати і реагувати на їх відхилення від норм.

Норму можна розуміти як встановлений кількісний вираз ресурсу на виготовлення одиниці продукції за умови використання прогресивної технології та організації виробництва.

Нормативні витрати – це встановлені витрати з урахуванням нормального рівня використання матеріальних цінностей, праці, виробничих потужностей та встановлених цін для досягнення певних цілей в умовах ефективного виробництва. Нормальна виробнича потужність – це очікуваний обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності на протязі декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Нормативний метод обліку витрат широко використовується на підприємствах обробної галузі промисловості (машинобудівної, швейної, харчової), які виконують масове та серійне виробництво різної продукції з великою кількістю деталей. Нормативний облік застосовується ще й у дрібносерійному та одиничному виробництвах, але не отримує широкого застосування. Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції прогнозує управління господарськими процесами через відхилення, які показують, що в системі управління відбуваються небажані явища, або ж розроблені норми є не обгрунтованими. Основа нормативного методу обліку витрат розкривається за допомогою таких головних особливостей:

– норми використання ресурсів та облікових цін на ці ресурси в процесі діяльності виробництва;

– розподіл фактичних витрат на витрати за нормами та відхиленнями від норм;

– оперативний облік відхилень від норм споживання ресурсів;

– системний облік змін норм для перевірки обґрунтованості поточного рівня норм;

– складання звітів про витрати та деталізація даних про виявлені відхилення з урахуванням конкретних чинників і винуватців.

На протязі багатьох років в Україні використовують знеособлений "котловий" метод обліку витрат (відомий закордоном як "абзорпшен-костинг"), оснований на поділі витрат на прямі й непрямі, та формуванні повної собівартості продукту. Тільки приблизно 10% бухгалтерів використовують нові облікові системи. Це говорить про те, що на переважній більшості підприємств відсутні умови для встановлення нових інформаційно-управлінських технологій. А отже, облік на таких підприємствах зводиться тільки до забезпечення достовірної калькуляції одиничного продукту, при цьому обходяться без широких аналітичних можливостей управління витратами [61,с. 130].

Серед систем обліку витрат, які використовують у іноземній практиці: "абзорбшен-костинг", "верибл-костинг", "директ-костинг", "стандарт-кост", "кайдзен-костинг", "таргет-костинг", АВС-метод, бенчмаркінг затрат, "кост-кілинг", LCC-аналіз, система "точно в зазначений термін", метод функціонально-вартісного аналізу (ФВА), облік за центрами діяльності та калькулювання за останньою операцією (рис. 1.5).

[illegible] [illegible]ї "[illegible]-[illegible]" [illegible] [illegible] в 1936 р. в [illegible] [illegible] [illegible].[illegible]. [illegible], й[illegible] [illegible] [illegible] в 1953 р. в [illegible]ії цей [illegible] [illegible] [illegible] "[illegible] [illegible]", в в [illegible]ії — "маржинальний [illegible]".

[illegible] [illegible] [illegible] [illegible] "[illegible]-[illegible]" в [illegible] [illegible] [illegible] [illegible], в [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]. [illegible] [illegible] в [illegible] [illegible] – Direct-Costing Systems ([illegible] [illegible] [illegible] [illegible]).

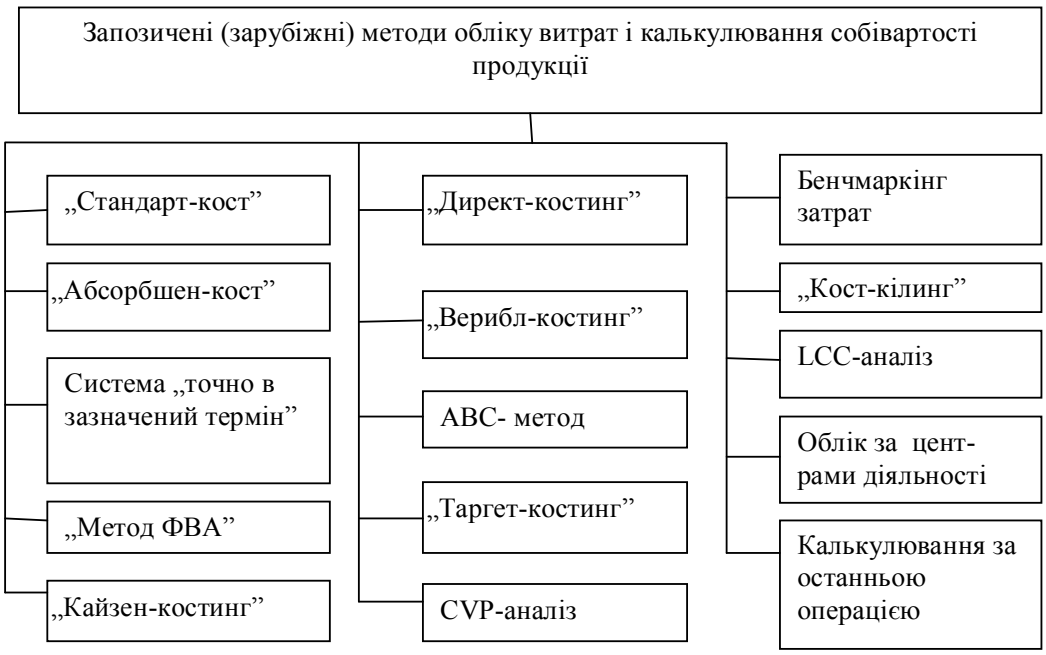


Рис.1.5. Зарубіжні системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

“[illegible]-[illegible]”— [illegible], [illegible]ії [illegible] й [illegible]й[illegible] [illegible] ї[illegible], [illegible], [illegible] [illegible]ї [illegible], [illegible] прий[illegible] [illegible].

[illegible]-[illegible]:

- простий [illegible]-[illegible], [illegible];
- розвинутий [illegible]-[illegible], [illegible] й[illegible] [illegible]ії.

Простий [illegible]-[illegible]:

- [illegible]й[illegible] й [illegible];
- [illegible]ії [illegible];
- [illegible] маржинальний [illegible]ї [illegible], [illegible]ії [illegible]ї [illegible].

[illegible]-[illegible]:

1) [illegible]-[illegible], [illegible] й [illegible]й[illegible], [illegible]ії [illegible]. [illegible]й[illegible] [illegible] «[illegible]

□□□□□□□□□». □□ □□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□ї □□□□□□□□ї □ □□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□;

2) □□-□□□□□ — □□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□□ □□□□□□. Маржинальний □□□□□ — □ □□□□□□□□ □□□ □□□□□□□ □□□ □□□□□□□□□ї □□□□□□□□ї □ □□□□□□□□ □□□□□□□□□. □□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□й□□ □□□□□□□, □□□□□ Маржинальний □□□□□ = □□□□□ □□□□□□□ - □□□□□□ □□□□□□□, □ □□□□□□□ □□□□□□ сегмента у покриття постійних затрат та формування прибутку підприємства (рис. 1.6).

розвинутий директкостинг, базується на таких основах:

- багатоступеневого обліку витрат , що передбачає калькулювання собівартості продукції не лише за змінними, але й за прямими постійними витратами;

- обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей, що передбачає віднесення до собівартості продукції всіх змінних, а також частини постійних витрат, визначених залежно від коефіцієнта використання виробничих потужностей.

ОБСЯГ ПРОДАЖУ

ЗМІННІ ВИТРАТИ

=

МАРЖИНАЛЬНИЙ ДОХІД

–

ПОСТІЙНІ ВИТРАТИ

=

ПРИБУТОК

□□□.1.6. □□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□ □□□□□□□□ □□□□□□-□□□□□□□

Завдяки директ-костингу збільшуються аналітичні можливості обліку. Інформація, яка отримана в цій системі, дає можливість знаходити вигідніші поєднання ціни й обсягу, проводити ефективну політику цін. На жаль, в нашій державі така система майже не використовується.

□□□□□□□ 1.5

□□□□□□□□ □ □□□□□□□□ □□□□□□□ □□□□□□-□□□□□□□

Переваги	Недоліки
1	2
1. Звіти, складені на базі калькулювання	1. Звітність, складена за цим методом, не

змінних витрат, більше відповідають інтересам управління підприємством та його підрозділами, адже дають змогу здійснювати оцінку результатів діяльності окремих сегментів та швидко приймати економічні рішення.	відповідає загальноприйнятим принципам та вимогам оподаткування прибутку.
2. Спрощується калькулювання собівартості продукції, а оцінка запасів здійснюється відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення окремих виробів.	2. Для розподілу витрат на змінні і постійні необхідні складні додаткові розрахунки, які не забезпечують точний результат.
3. Величина операційного прибутку знаходиться у залежності від обсягу реалізації.	3. Для прийняття рішень, оцінки інвестиційних проектів необхідна інформація про повні витрати підприємства, що показує необхідність позасистемного розподілу постійних виробничих витрат.
4. Можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації послуг; можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів послуг (продукції, робіт).	4. Під час використання демпінгу виникає небезпека, де маса постійних витрат не зможе бути покрита маржинальним доходом, підприємство потрапляє в зону збитковості;
5. Можливість визначення порога рентабельності, запасу міцності підприємства та нижньої межі ціни послуг або замовлення.	5. Ведення обліку у розрізі тільки виробничої собівартості.

Система обліку і управління «абзорпшен-костинг» (absorption costing) використовується для калькуляції собівартості з повним розподілом витрат. Ця система тісно пов’язана з системою обліку «директ-костинг», адже в обох постійні невиробничі витрати покриваються прибутком.

При «абзорпшен-костинг» передбачається, що до виробничої собівартості включаються всі виробничі витрати в незалежності від того, чи є вони постійними чи змінними.

При системі обліку «абзорпшен-костинг» не використовуються поняття «маржинальний дохід», що призводить до труднощів при вирахуванні впливу на прибуток зміни обсягу реалізації. В цій системі застосовуються поняття «валова маржа», яка обчислюється як різниця між виручкою від реалізації і виробничою собівартістю, в неї включаються прямі витрати (матеріали, заробітна плата) та загальновиробничі непрямі витрати (рис. 1.7). Валова маржа може бути виражена загальною сумою або ж сумою, яка припадає на

одиницю продукції.

Рис. 1.7. Формування чистого прибутку при системі обліку «абзорпшен-костинг»

Загальновиробничі витрати перш за все обліковуються у відповідних регістрах по підприємству та періодично сумуються (переважно, один раз на місяць). Після цього такі витрати повинні розподілятись між видами продукції. За базу розподілу загальновиробничих витрат при системі обліку «абзорпшен-костинг» має бути обраний такий чинник, який в найбільш відповідає природі виникнення подібних витрат.

У зарубіжній практиці за базу розподілу часто використовують: фактичний час, відпрацьований робітниками, фактичний час, відпрацьований виробничим обладнанням, заробітню плату, натуральні одиниці випуску продукції, прямі витрати та ін.

Адміністративні витрати і витрати на збут при «абзорпшен-костинг» не розподіляються між видами продукції, а покриваються прибутком.

Найсуттєвішою особливістю системи обліку “абзорпшен-костинг” є те, що не всі постійні витрати в момент їх виникнення, списуються за рахунок прибутку, їх частина залишається несписаною і буде списаною в наступних звітних періодах, тобто проводиться розрахунок витрат періоду на залишок нереалізованої продукції, товарів, послуг.

На користь цього розподілу вказує те, що постійна частина виробничих витрат взаємопов’язана з виробництвом конкретних одиниць продукції, а не з господарською діяльністю підприємства загалом. Також необхідно включати до собівартості продукції витрати на амортизацію обладнання, освітлення та опалювання виробничих цехів. Постійну частину виробничих витрат потрібно відносити на готову продукцію, щоб отримати достовірну інформацію про її собівартість.

“Абзорпшен-костинг” і “директ-костинг” по-різному впливають на величину прибутку, якщо присутні залишки готової продукції, адже величина операційного прибутку при “абзорпшен-костинг” системі обліку залежна від зміни обсягів реалізації, при “директ-костинг” – від зміни обсягів виробництва та реалізації . За цих умов при “абзорпшен-костингу” залишки готової продукції можуть значно вплинути на прибуток підприємства.

Отже, “абзорпшен-костинг” завдяки зміні графіку виробництва дозволяє адміністративному персоналу впливати на величину прибутку. “Директ-костинг” не може надати таку можливість.

Метод обліку витрат “стандарт-кост” став аналогом вітчизняного нормативного методу обліку, його зародження і розробка розпочалася ще в 30-х роках ХХ століття в СРСР. Професор Ю. Я. Литвин виражав думку, що принципової різниці між термінами “стандарт-кост” і “нормативний облік” просто немає. Більше того, нормативний облік історично є продовженням і розвитком “стандарт-кост” [51, с. 11-13].

Тлумачення терміну “стандарт-кост” означає собівартість, яка

встановлена раніше. Перевагами методу є те, що на грунті встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму витрат на виробництво і реалізацію продукції, розрахувати собівартість одиниці виробу для визначення ціни та скласти звіт про прибутки і збитки [50, с. 112]. Недоліком є важкість складання стандартів відповідно до технологічної карти виробництва. При виконанні підприємством великої кількості різних замовлень за короткий час розраховувати стандарт на кожне замовлення досить незручно.

Метод обліку «стандарт-кост» не регламентується законодавством, неприйнято жодних стандартів або ж рекомендацій для ведення обліку за такою методикою, немає одної методики ведення облікової документації та регламенту стандартів. Окрім того, за таким методом не ведеться облік зміни норм, їх причин та винуватців, а отже на практиці використовують різні норми в межах організації, за рахунок чого виникає певна неоднозначність у відображенні нормативних витрат.

Як пояснює М. Г. Чумаченко, для обліку відхилень від стандартів у США відкривають сім незалежних синтетичних рахунків:

1) “Відхилення по матеріалах за рахунок ціни”;
2) “Відхилення по матеріалах за рахунок використання”;
3) “Відхилення по заробітній платі за рахунок тарифів”;
4) “Відхилення по заробітній платі за рахунок використання”;
5) “Відхилення по накладних витратах за рахунок продуктивності”;
6) ”Відхилення по накладних витратах при використанні потужності”;
7) “Відхилення по накладних витратах за рахунок перевищення кошторису” [97, с. 110].

Дана організація обліку створює можливості для аналізу причин відхилень.

□□□□□□□ 1.6

□□□□□□□ □□□□□□□□□□□ “□□□□□□□□-□□□□□” □□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□

Операція	“Стандарт-кост”	Нормативний метод
1	2	3
Облік змін норм	Не передбачено.	Щомісячний, щоквартальний. Проводиться у розрізі причин і винних.
Облік відхилень від норм	Відхилення не завжди документуються і відносять їх на фінансовий результат.	Завжди документується, списують на собівартість або винних осіб.
Аналітичний облік	Витрати накопичуються за встановленими нормативами на дебет рахунку «Виробництво».	Фактичні витрати згідно бухгалтерськими документами накопичуються на дебеті рахунку «Виробництво».
Ступінь регламентації	Не має регламентації для розробки норм.	Регламентується.
Ступінь суттєвості відхилень	Не враховуються відхилення, що не є суттєвими.	Ураховуються всі відхилення.
Норми	Є жорсткими, напруженими, «ідеальними».	

Метод “кайдзен-костингу” заключається у процесі поступового зниження витрат безпосередньо при виробництво продукції, результатом є досягнення необхідного рівня собівартості й прибутковості виробництва. Використання “кайзен-костингу” можливе в різноманітних галузях виробництва і найважливіше, в сукупності з іншими методами обліку витрат. Такий метод схожий з “таргет-костингом”. Він застосовується для досягнення необхідної собівартості, проте, на відміну від “таргет-костингу”, заключається в постійному вдосконаленні якості процесів на підприємстві за участю всіх його працівників. Перевагою “кайдзен-костингу” є те, що він допомагає зменшити витрати й утримати їх на потрібному рівні, а основний недолік полягає в необхідності мотивації працівників, що допомагає залученню персоналу в діяльністьпідприємства.

Стандарт-костинг і кайдзен-калькулювання можуть використовуватись, як інтегрований варіант визначення собівартості. Таргет-костинг, з боку життєвого циклу продукції, є попередником кайдзен-костингу.

Таргет-костинг започаткували в Японії, більше 80% великих японських підприємств ввели такий метод калькулювання собівартості. Він заключається в попередньому визначенні витрат на певний продукт, які є

різницею між цільовими цінами та бажаним розміром прибутку на одиницю продукції [60, с. 108].

Ці два методи мають одну мету – досягти цільову собівартість: таргет-костинг має досягти цю мету на етапі проектування нового продукта, а кайдзен-костинг повинен досягти її на етапі виробництва. Тобто, кайдзен-калькулювання є продовженням таргет-калькулювання. Саме така послідовність використання методик, у поєднанні з розглянутими стандарт-костингом і підходом «точно в термін» (JIT), є суттєвою для досягнення компанією цілей з мінімізації витрат.

При використанні методу АВС-костинг комплексні витрати (вартість електрики, витрати на утримання) підсумовуються і розподіляються відповідно до вимірника діяльності, який є економічно обгрунтованим для певного виду витрат (наприклад машиногодин для розподілу витрат на електроенергію). Після цього їх розподіляють на продукт відповідно до кількості годин затрачених для його формування.

Метод калькулювання за видами діяльності АВС-костинг заснований на розподілі накладних витрат за видами діяльності. М. Чумаченко, вивчивши підручник «Controllership», звертає увагу, що серед 66 кращих бухгалтерських прийомів, описаних в ньому, є також метод калькулювання на основі діяльності [97, с. 151].

Сутність АВС-костингу полягає у створенні сукупності груп (пулів) витрат, які розподіляються між виробами й наданими послугами, з використанням різних вимірників саме, як бази розподілу. Такий підхід дає можливість визначити собівартість виробу із врахуванням його працемісткості. Проте на практиці така система потребує значних витрат часу та зайнятості працівників, тому підприємства не використовують її.

А. Апчерч в результаті порівняння “традиційних” і АВС-методів, зробив висновок, що переважно «традиційним» є розподіл накладних витрат на основі підходящого показника обсягів діяльності, а при використанні АВС-методу накладні витрати групують за напрямками діяльності (створення пула

витрат), а потім визначають ставки розподілу витрат по кожному пулу для розподілу за певними функціями витрат [1, с. 153].

Ч. Хорнгрен, Датар Ш., Фостер Дж. наводять випадки за наявності яких АВС-метод допомагає отримати найбільшу вигоду. Детально метод калькулювання за видами діяльності розкрито в посібнику К. Друрі [29, с. 151].

Отже, АВС-костинг є найбільш обгрунтованим методом розподілу ЗВВ, але водночас дуже затратним в часі. Тому, співвідношення витрат на його здійснення та вигод від отриманої в результаті інформації не виправдовує доцільності для його запровадження на вітчизняних підприємствах.

АВС-метод потрібно використовувати в галузях із більшою часткою в собівартості продукції накладних розподілених витрат, що дозволить бачити причини виникнення накладних витрат і їх розподілу між об'єктами обліку.

Використання зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняній практиці потребує значних змін підходів до калькулювання, перегляду розуміння його значення в управлінні діяльністю компанії.

Вітчизняним компаніям потрібно відмовитись від затратної методики ціноутворення, використовувати ціну готової продукції в якості засобу управління його собівартості і підвищення його конкурентоздатності.

1.3. Методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є складовою системи управління господарською діяльністю підприємства, що забезпечує інформацією управлінський персонал для прийняття організаційних рішень. Від достовірності та оперативності інформації про витрати залежить ефективність виробничої діяльності підприємства та його

конкурентоздатність. Групування витрат за центрами відповідальності допомагає згрупувати різні за економічним змістом витрати. При цьому виникає проблема вибору методів обліку витрат та калькулювання.

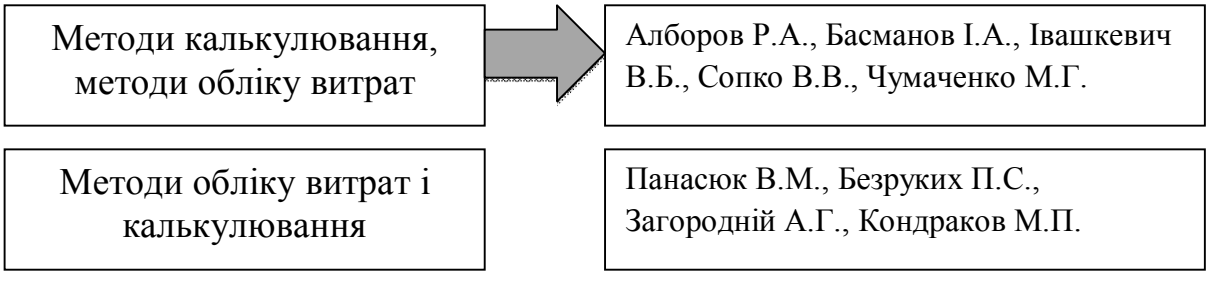
Вдосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості постійно досліджується. На протязі багатьох років одним із суперечливих питань науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат та методів калькулювання. Великий внесок у вирішення цієї проблеми здійснили такі дослідники: В.М. Панасюк [67, с.73], І.А. Басманов [5, с.167], Ф.Ф. Бутинець [17, с. 232], В.Б. Івашкевич [37, с. 59], В.Е. Керімов [46, с. 580], Л.В. Нападовська [60, с. 450], М.Г. Чумаченко [96].

До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводять дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат на виробництво та калькулювання. Важливим є те, що в жодних офіційних документах та спеціальній літературі, немає класифікації методів обліку витрат і методів калькулювання, які вважають доцільно використовувати для впровадження підприємствами різних галузей промисловості.

У науковій літературі одні і ті ж методи вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, відштовхуючись із пояснення їх розуміння.

Визначення методу обліку витрат давалося разом з визначенням методу калькулювання собівартості продукції. Інші дослідники вважають, що метод обліку витрат виробництва і метод калькулювання продукції є різними поняттями. Таку думку підтримують І.А. Басманов, В.В. Сопко, А.Н. Петрик [80, с. 112].

Проведений аналіз поглядів вчених про відокремлення методів обліку витрат та методів калькулювання можна розподілити в чотири групи (рис. 1.8.).



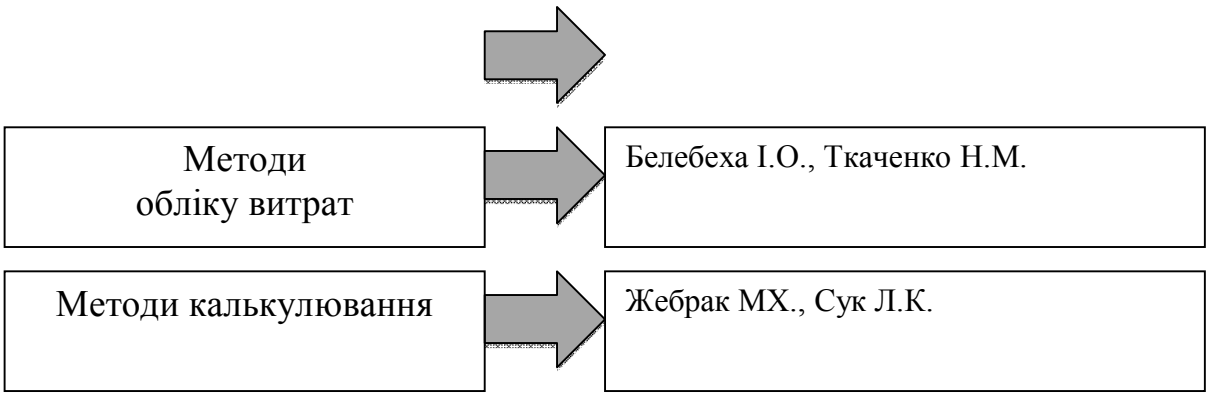


Рис. 1.8. Погляди науковців на методи обліку витрат і методи калькулювання

Прихильники першого підходу вважають, що облік витрат і калькулювання потрібно розглядати окремо, тому вони розрізняють методи обліку витрат і калькулювання, що виконують різні функції. Зокрема, проф. Т. Войтенко говорить, що метод обліку витрат має характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в певному виробничому процесі, а метод калькулювання – це «сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць» [21, с. 223]. Т. Войтенко послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, але не дає однозначного визначення методу обліку витрат.

Питання взаємозв'язку обліку витрат на виробництво та калькулювання розглянуте проф. В.Б. Івашкевичем як два взаємопов'язаних і самостійних процеси [37]. Даний поділ обгрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування в залежності від встановлених цілей, а на етапі калькулювання – обробка за допомогою спеціальних способів та прийомів. Професор Я.В. Соколов, Р.А. Алборов, Р.С. Каплан теж вважають, що калькулювання та облік витрат – це два паралельних і непов'язаних процеси [79, с. 198].

Так С.І. Селезньов під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції. При цьому він вважає, що об'єкт обліку витрат - це технічний прийом відображення витрат на виробництво окремих видів продукції [86, с. 198].

Дослідники, які дотримуються другого підходу, облік витрат розглядають, як калькулювання у тій чи іншій формі. Тобто калькулювання собівартості кінцевої продукції підприємства визначається системою та організацією обліку витрат. Зокрема, проф. А.Ш. Маргуліс доводить, що метод обліку витрат і калькулювання – це «єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів та робіт» [93, с. 43]. Кондратова називає методи калькулювання системами віднесення витрат відповідно: на замовлення, на процес [93, с. 44]. О.П. Міхалкевич методи калькулювання розподіляє на способи обчислення собівартості калькуляційного об'єкту [93, с.44].

Повнішим є трактування В.М. Панасюк, яка вважає, що будь-яке підприємство повинно використовувати такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які дають можливість обгрунтовано розподіляти витрати до конкретного найменування із врахуванням організаційних та технологічних особливостей виробництва і відображення в обліку формування їхніх споживчих властивостей. При цьому вибір методу не може бути довільним, а має враховувати об'єктивні умови певного виробництва, такі як:

- тривалість виробничого циклу;
- якісні та кількісні характеристики продукції;
- можливість розмежування витрат за елементами [66].

Прихильники третього підходу доводять, що використовувати потрібно лише методи обліку витрат на виробництво. Так вважають І.О. Белебеха, В.Е. Керімов, Н.М. Ткаченко. Так, В.Е. Керімов, незважаючи на те, що один із пунктів свого дослідженння називає: методи обліку витрат та калькулювання

собівартості продукції, але в цьому ж пункті вживає й термін методи обліку витрат та надає їх класифікацію.

На використанні самих лише методів калькулювання наполягають прихильники четвертого підходу. Як метод калькулювання М.П. Кондраков розуміє систему прийомів, що використовують для визначення собівартості одиниці продукції [58, с. 199]. Недоліком такого визначення є те, що автор наголошує на визначенні собівартості одиниці продукції, хоча сукупність калькуляційних розрахунків охоплює й визначення собівартості всієї товарної продукції в цілому, а ще незавершеного виробництва та результатів інших господарських процесів. М.Х. Жебрак вважає, що вони занадто тісно пов’язані з порядком аналітичного обліку прямих витрат на виробництво. При цьому Сук Ф.Я. наголошує на використанні лише методів калькулювання.

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились та застосовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат. Але несистематизоване викладення їх розуміння у науковій літературі не дає нам чітко зрозуміти їх особливості.

Отже, на нашу думку, об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на виробництво продукції, її окремих частин, груп, виконані роботи, сукупність однорідних робіт, процеси, фази й стадії технологічних процесів (переділи), певні окремі операції, які групуються за різними ознаками для визначення собівартості. З вищедоведеного можна дати характеристику методів обліку витрат, яку наведено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7

Характеристика методів обліку витрат

Метод обліку витрат	Коротка характеристика методу
1	**2**
Позамовний метод	Застосовується при різній діяльності підприємства. Витрати «збираються» за певними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції. Середні витрати на одиницю продукції визначаються діленням

	загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції
Нормативний метод	Витрати обліковуються за нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести аналітичний облік і контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	«Збирається» сума фактично понесених витрат
Змішаний метод	Прямі витрати обліковують за фактичними даними, а накладні обліковуються за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	Витрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються лише змінні виробничі витрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод «стандарт-костинг»	Планові витрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не ведеться
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі витрати відносяться на собівартість виготовленої продукції та розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка ще перебуває на складі підприємства

Кожен з методів має багато переваг та недоліків, тому кожне підприємство може самостійно підходити до вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Об'єктом калькулювання є одиниця продукції, а саме кінцевий виріб, виготовлений на підприємстві. Залежно від технології і виду продукції об'єктами калькулювання є:

- один продукт виробництва;
- один продукт окремих процесів, переділів, фаз виробництва;
- виріб підприємства;
- виріб центру відповідальності;
- вид робіт, послуг структурного підрозділу організації.

З даного матеріалу можна визначити наступну характеристику методів калькулювання витрат, яка наведена в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Характеристика методів калькулювання витрат

Назва методу	Характеристика методу
1	**2**
Балансовий метод	Застосовується при калькулюванні собівартості окремих видів продукції і собівартості витрат окремого цеху підприємстві. Полягає у використанні балансової рівності витрат. Дає можливість контролю

	витрат.
Метод прямих розрахунків	Застосовується на виробництві з одноманітним видом продукції і немає залишку незавершеного виробництва. Немає необхідності ділити витрати, усе відноситься прямо на продукцію.
Метод розподілу вартості	Застосовується на виробництвах з позамовним методом обліку. Розподілу підлягають: 1) всі непрямі витрати; 2) основні витрати на основі відповідної бази; 3) витрати звітного періоду між товарним випуском і залишком незавершеного виробництва на кінець місяця шляхом попередньої калькуляції ЗНВ за нормами ірезервами за даними бух обліку. Є 3 статті списання прямо без розподілу: на освоєння, витрати від браку, знос спецінструменту.
Метод додавання витрат	Застосовується при попередньому методі, при напівфабрикатному варіанті. Собівартість кінцевого продукту визначається додаванням собівартості напівфабрикатів з кожного попереднього переділу до вартості кожного наступного переділу.
Метод виключення витрат	Застосовується в комплексних виробництвах для яких характерно виготовлення з одного матеріалу декількох видів продукції. Сума що залишилась відноситься на собівартість основного виду.
Нормативний метод	Спрощений метод перерозрахунку незавершеного виробництва. Для знаходження неврахованих відхилень треба порівняти фактичну собівартість з балансовим методом з фактичною собівартістю за нормативним методом (зі знаком +)
Комбінований	Використовується декілька методів одночасно

Як видно з таблиці 1.8, існує багато методів обліку і калькування витрат серед них: балансовий метод, метод прямих розрахунків, метод розподілу вартості, метод додавання витрат, метод виключення витрат, нормативний метод, комбінований. Вибір того чи іншого методу залежить від поставленої кінцевої мети в системі господарювання.

Таким чином, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома залежними процесами, які характеризуються власними способами, прийомами, користувачами та завданнями. Інформація про витрати використовується для обчислення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат - це сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення цілей і забезпечують досягнення певної мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості деяких видів або груп продукції.

Отже, можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, це доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат виробництва.

Висновки до розділу 1

1. Собівартість - це грошове вираження загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію його продукції. Цей показник застосовують для оцінювання економічної ефективності використання основних та оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, а також при вирішенні питань використання нової техніки і технологій.

[illegible]:

- [illegible];
- [illegible];
- [illegible], [illegible];
- [illegible] ([illegible]);
- [illegible].

[illegible]: [illegible], [illegible], [illegible], [illegible].

2. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає три системи:

- облік і калькулювання собівартості продукції за повними витратами;
- облік і калькулювання собівартості продукції за неповними витратами;

- облік і калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами.

Системи калькулювання повної собівартості є необхідним інструментом для обґрунтування ціни реалізації продукції. Розподіл всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції дозволяє оцінити сукупні витрати, що відносяться на відповідну продукцію. З урахуванням бажаного рівня рентабельності й кон'юнктури ринку визначається ціна реалізації

Системи обліку витрат і калькулювання неповної собівартості дають можливість виявити види виробів із вищою рентабельністю; забезпечують можливість швидкої переорієнтції виробництва у відповідь на зміну умов ринку. Визначення собівартості продукції на основі неповних витрат дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль.

Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, наявність яких вказує на те, що в системі управління відбуваються негативні явища, або розроблені норми не є обгрунтованими.

3. Застосування зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняній практиці вимагає масштабних змін традиційних підходів до калькулювання, перегляду поглядів на його значення в управлінні діяльністю підприємства. Вітчизняним компаніям потрібно відмовитись від затратного методу ціноутворення, а натомість використовувати ціну готової продукції в якості інструменту управління його собівартості і підвищення його конкурентоздатності.

4. Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства

за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

Отже, можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що й доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат виробництва.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Облік витрат та калькулювання повної собівартості продукції

Повна собівартість – це економічно обгрунтовані витрати звичайної діяльності суб'єктів господарювання, що включають витрати операційної діяльності та фінансові витрати, пов'язані з основною діяльністю.

Побудова обліку операційних витрат підприємства за економічними елементами регулюється чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Згідно з цим Національним стандартом бухгалтерського обліку в Україні передбачається таке групування витрат на виробництво:

- матеріальні витрати;
- оплата праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів і нематеріальних активів;
- інші операційні витрати.

Загальну суму витрат за економічними елементами визначають (рис.2.1):

ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ
=
витрати на сировину і матеріали
+
витрати на заробітну плату
+
відрахування на соціальні заходи
+
амортизація
+
інші операційні витрати

Рис. 2.1. Склад повної собівартості продукції за економічними елементами

Групування витрат за економічними елементами відображає матеріальні та грошові витрати підприємства без розподілу їх на окремі види продукції й інші господарські потреби. За економічними елементами неможливо визначити собівартості одиниці продукції, тому поряд з групуванням витрат за економічними елементами, витрати на виробництво планують та обліковують за статтями калькуляції. Групування витрат за статтями калькуляції дає змогу відслідкувати витрати за їх місцем і призначенням, дозволяє дізнатися скільки коштує підприємству виробництво та реалізація певних видів продукції. Планування й облік собівартості за статтями витрат потрібне для того, щоб визначити, під впливом яких чинників сформувався рівень собівартості, що вказує на напрями її зниження.

Є такі статті калькуляції:

- сировина та матеріали (не враховуючи зворотних відходів);
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- заробітна платня виробничих робітників (основна, додаткова);
- відрахування на соціальні заходи виробничих робітників;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- підготовка і освоєння виробництва;
- інші виробничі витрати;
- витрати на збут.

Такий перелік може бути ширшим чи вужчим, в залежності від галузі промисловості і її специфікації. Слід звернути увагу на те, що ці елементи витрат і калькуляційні статті застосовуються в бухгалтерському обліку при списанні певних відповідних витрат на встановлені рахунки. Для того, щоб уникнути неоднозначного розуміння складу витрат, вони наводяться у відповідності до Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні.

Отже, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюється підприємством з урахуванням специфіки галузі промисловості або сфери послуг та виду діяльності підприємства, а ще

особливостей технології та організації виробництва. Номенклатура статей калькулювання собівартості продукції встановлюється, виходячи з розподілу витрат на прямі та непрямі, а непрямих витрат – на змінні та постійні.

Розрізняють такі три види калькуляцій:

– планову;
– нормативну;
– звітну.

У плановій калькуляції собівартість обчислюється шляхом розрахунку витрат за окремими статтями, а в нормативній – за діючими на підприємстві нормами. На відміну від планової калькуляції нормативна калькуляція переглядається, щомісяця.

Звітна калькуляція складається на основі даних бухгалтерського обліку та показує фактичну собівартість продукту, завдяки чому стає можливою перевірка виконання плану за собівартістю виробів і виявлення тих чи інших відхилень від плану на окремих ділянках виробництва.

До типової номенклатури статей калькулювання повної операційної собівартості реалізованої продукції входить:

– виробнича собівартість реалізованої продукції;
– адміністративні витрати;
– витрати на збут;
– інші операційні витрати;
– фінансові витрати.

Отже, повну собівартість за калькуляційними статтями можна обчислити за такою формулою:

$$Сп = Сн + Вн,$$

де *Сн* – виробнича собівартість;

Вн – невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати).

До адміністративних витрат входять загальногосподарські витрати, що пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства:

– загальні корпоративні витрати (організаційні та представницькі витрати, витрати на демонстрацію фінансової звітності, витрати на щорічні збори власників акцій тощо);

– витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на службові відрядження адміністративного персоналу та іншого загальногосподарського персоналу;

– витрати на зв'язок;

– амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення;

– витрати на оренду основних засобів, що мають загальногосподарське призначення.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією продукції й послуг. До складу непрямих витрат за калькуляційною статтею "Витрати на збут" належать:

– вартість послуг допоміжних виробництв підприємства та сторонніх організацій із пакування готової продукції (товарів) на складах підприємства;

– витрати на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, торгових агентів, працівників підприємства, які забезпечують збут;

– комісійна винагорода сторонніх торговельно-посередницьких підприємств за послуги реалізації продукції (товарів) підприємства;

– витрати на дослідження ринку збуту, рекламу, витрати на передпродажну підготовку продукції (товарів); витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом;

– витрати на утримання основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються для реалізації продукції (товарів): операційна оренда, роялті – платежі за право використання зареєстрованих знаків на товари або торгові марки, інформації і комерційного досвіду – ноу-хау, інших записів на електронних носіях;

– витрати на перевезення товарів між складами підрозділів підприємства;

– витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції підприємства.

До інших операційних витрат відносять такі:

– витрати на дослідження й розробку, відповідно до Положення бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи";

– собівартість реалізованої іноземної валюти, що для бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку цієї валюти в грошову одиницю, що є еквівалентом, вираженим у грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, а також витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

– витрати від операційної курсової різниці (витрати, які виникають внаслідок зміни валютних курсів за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі та втрати віл псування цінностей,

– визнані штрафи та пені;

– інші операційні витрати.

До фінансових витрат належать витрати на відсотки (за користування кредитами, за фінансову оренду) та інші витрати підприємства, шо пов'язані із залученням позикового капіталу. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в дочірні або спільні підприємства, які вираховуються методом участі в капіталі.

Під час калькулювання витрат можна використовувати такі методи:

а) нормативний (витрати на одиницю продукції за нормами);

б) параметричний (витрати на проектований виріб встановлюються, із залежності рівня таких витрат від зміни техніко-економічних параметрів продукції);

в) розрахунково-аналітичний (прямі витрати на виробництво одиниці продукції розподіляються на підставі норм, а непрямі – відносно заробітньої плати).

Давидович І.Є. у практиці ведення обліку витрат на виробництво включає чотири методи: позамовний, попроцесний, попередільний і нормативний, а Панасюк В.М. висловлює думку, що загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і калькулювання поки не існує. Хоча їх можна згрупувати за трьома ознаками:

- об’єктами обліку витрат;
- повнотою обліку витрат;
- оперативністю обліку і контролю за витратами.

За об’єктами обліку витрат виділяють попроцесний, попередільний, позамовний методи, а також метод обліку (калькулювання) затрат за функціями. За ознакою повноти обліку витрат можливе калькулювання повної і неповної (зрізаної) собівартості. В залежності від оперативності обліку і контролю витрат виділяють метод обліку фактичних і нормативних витрат [69].

На практиці ці методи можна поєднувати. Наприклад, застосовувати позамовний метод і калькулювати неповну собівартість замовлень; або ж застосовувати попередільний метод калькулювання із використанням норм витрат матеріальних ресурсів. Головним є те, щоб обраний метод забезпечував можливість групування витрат за окремими об'єктами обліку, первинний контроль за витратами на виробництво, а також втілював такий принцип управлінського обліку, як – управління собівартістю за відхиленнями.

Попроцесний метод застосовується на масових виробництвах, де випускається однорідна продукція, яка немає складових частин чи напівфабрикатів. На таких виробництвах залишки незавершеного виробництва невеликі або ж відсутні взагалі. До цих виробництв відносять підприємства з добування вугілля, нафти, газу, енергії. Попроцесний метод відрізняється тим, що прямі та непрямі витрати обліковують за статтями калькуляції на весь випуск продукції. Собівартість одиниці продукції

визначають діленням всіх витрат за місяць і за кожною статтею на кількість виробленої продукції [67, с. 89].

Попроцесний метод обліку має такі особливості:

1. Виробничі витрати групуються за підрозділами технологічного процесу.
2. Для визначення собівартості певних видів продукції до рахунку 23 «Виробництво» відкривають окремі аналітичні субрахунки.
3. Масовий тип виробництва виконується потоковим способом.
4. Постійний попит на продукцію, що виготовляється.
5. Стандарти якості продукції встановлюються на рівні технологічних процесів.

Послідовність обліку при попроцесному методі наведено на рисунку 2.2.

Рис. 2.2. Послідовність обліку при попроцесному методі [21, с. 52]

При попроцесному методі облік витрат здійснюється у такі етапи:

1. Документування та облік прямих витрат за елементами.

2. Документування та облік комплексних статей витрат на обслуговування і управління виробництвом.

3. Розподіл витрат за процесами (блок 3).

4. Коли виробляється або добувається однорідна продукція і немає незавершеного виробництва, загальна величина витрат за місяць (блок 4) дорівнює собівартості товарного випуску (блок 9). В таких випадках виникає необхідність розподілу витрат. В залежності від типу виробництва і видів продукції застосовують один із трьох варіантів (блок 6, 7 або 8).

Перший варіант розподілу (блок 6) застосовують у галузях з тривалим виробничим циклом, у яких на кінець звітного періоду є незавершене виробництво (наприклад лісозаготівля). Облік витрат на таких виробництвах ведуть за процесами, але без калькулювання собівартості продукції кожного процесу окремо. Під час проведення інвентаризації незавершеного виробництва у кожному процесі, залишки оцінюють за плановою (нормативною) собівартістю. Після цього визначають фактичну виробничу собівартість продукції: до фактичних витрат за період додають витрати в незавершеному виробництві на початок періоду і віднімають витрати в незавершеному виробництві на кінець періоду. Наприклад, фактичну собівартість 1 $м^3$ лісу визначають діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Другий варіант розподілу витрат (блок 7) використовують на підприємствах галузей, в яких незавершеного виробництва немає, але виготовляється кілька видів продукції. Наприклад нафтодобувна промисловість. На таких підприємствах облік ведуть за процесами, а витрати, які відносяться до певного виду продукції включають в собівартість за прямою ознакою. Загальні витрати розподіляються відносно обсягу випуску кожного виду продукції зокрема.

Третій варіант (блок 8) використовують у таких галузях, як вугільна, гірничовидобувна та в виробництвах будівельних матеріалів. Тут витрати сумують за виробничими процесами і ділять на обсяг випущеної продукції.

Попередільний метод (рис. 2.3) розповсюджений на виробництвах, з характерною послідовністю переробки промислової сировини на закінчений продукт із застосуванням хіміко-фізичних, біологічних та хімічних процесів.

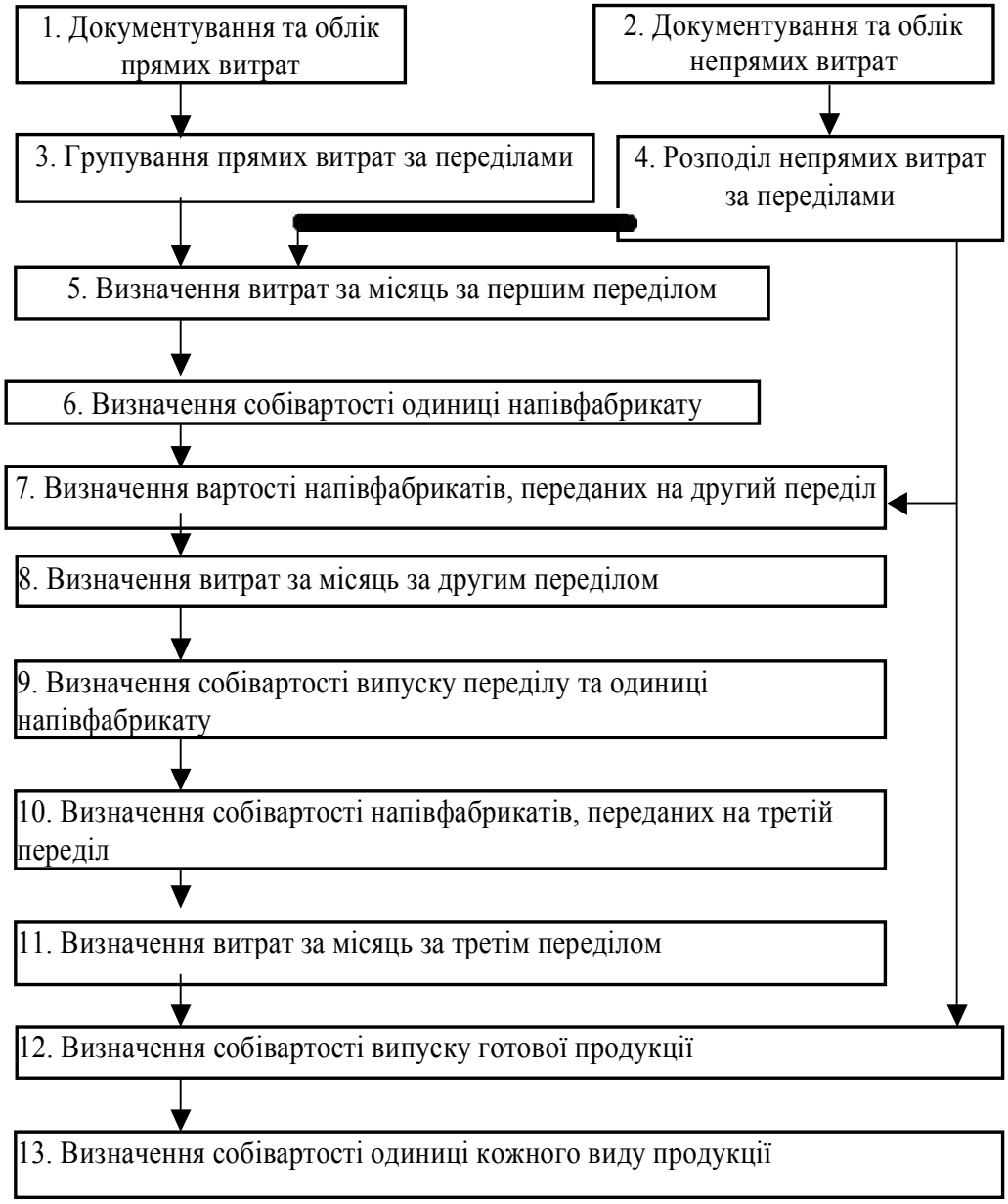


Рис. 2.3. Послідовність обліку при попередільному методі [21, с. 48]

Характерністю таких виробництв є послідовні стадії, що отримали назву переділу.

Переділ – це закінчена частина технологічного процесу або комплекс виробничих операцій, у результаті чого сировина та матеріали перетворюються в напівфабрикати або в готовий продукт. Виділення

напівфабрикату здійснюється, якщо він має напрямок використання і може бути реалізований, як готова продукція.

Об'єктом обліку витрат у цих виробництвах є кожний незалежний переділ (фаза, стадія виробництва).

Всередині кожного такого переділу прямі витрати (матеріали та заробітна плата виробничих робітників) обліковуються за видами напівфабрикатів, готових виробів або за групами одноманітної продукції. Об'єднання продукції в калькуляційні групи виконується за ознакою однорідності сировини, основних матеріалів, а також за складністю обробки.

Витрати на утримання та використання обладнання обліковують за переділами, а всередині переділу розподіляють за видами продукції в порядку, встановленому на підприємстві.

Загальновиробничі витрати обліковують теж за переділами та розподіляють між напівфабрикатами і готовими виробами за вибраним на підприємстві методом розподілу.

Витрати на залишки незавершеного виробництва на кінець періоду розподіляють на основі інвентаризації за плановою собівартістю переділу.

Собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькулюють комбінованим або ж одним із пропорційних способів.

Попередільний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції отримав широке застосування у чорній металургії, машинобудуванні і металообробці, на підприємствах хімічної, скляної, фарфорової промисловості.

Різновидом попередільного методом є однопередільний метод, який використовується у вуглевидобувній, нафтовидобувній промисловості, енергетиці, допоміжному машинобудуванні, де відсутні напівфабрикати та незавершене виробництво, а виготовлення продукції відбувається лише в одному технологічному процесі.

Об’єктом обліку витрат є переділ. Але з метою локалізації витрат потрібно всередині переділу групувати витрати за процесами, стадіями та елементами технологічного процесу.

Послідовність обліку при позамовному методі показано на рисунку 2.4.

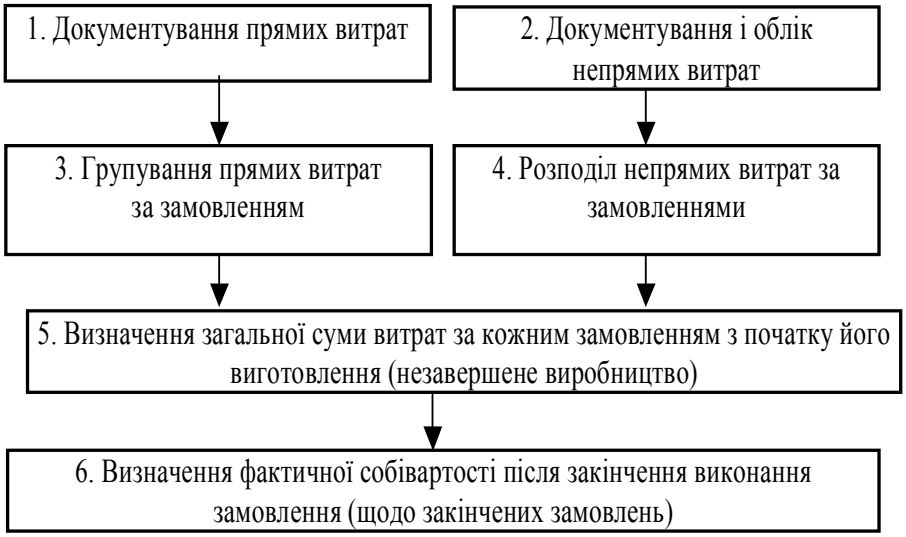


Рис. 2.4. Послідовність обліку при позамовному методі

Умовою застосування цього методу є система відкриття виробничих замовлень, виробничо-плановою службою підприємства. Прийняті до виробництва замовлення реєструються. Після відкриття замовлення на продукт або певну роботу вся первинна технологічна або облікова документація має складатися з обов’язковим зазначенням коду (шифру) цього замовлення. Копію повідомлення про відкриття замовлення подають до бухгалтерії підприємства. На її основі відкривають картку аналітичного обліку витрат за таким замовленням, в якій відображають найменування замовлення, тип і кількість продуктів, назву замовника, терміни виконання замовлення, виконавців (цех, дільницю), планову собівартість, продажну ціну. Контроль за виробничими витратами здійснює бухгалтерія підприємства.

Прямі витрати відносять одразу на замовлення, а непрямі – після попереднього узагальнення за місцями їх виникнення розподіляють відповідно до вибраної бази за окремими замовленнями. Облік прямих витрат за такими замовленнями ведуть на основі первинних документів, що

показують витрати матеріалів, виробіток із зазначенням відповідного коду замовлення.

До закінчення виконання замовлення, усі витрати, що до нього відносяться, вважають незавершеним виробництвом. Звітну калькуляцію складають лише після повного виконання замовлення.

Виробничі витрати збирають за конкретним замовленням, а всередині нього – за встановленою номенклатурою статей калькуляційних витрат.

В кінцевій калькуляції собівартості замовлення сумують всі прямі та непрямі витрати, а також вираховують вартість повернених на склад невикористаних матеріалів та напівфабрикатів.

Фактичну собівартість окремих виробів, виконаних робіт визначають діленням загальної суми витрат на виробництво на кількість готових виробів (робіт), що входять до замовлення.

Варто зазначити, що в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах застосування позамовного методу потрібно поєднувати з використанням принципів нормативного методу. Тоді облік виробничих витрат здійснюватиметься за окремими замовленнями з поділом їх на витрати за нормами і відхиленнями від цих норм. Фактична собівартість продукції визначатиметься як при нормативному методі обліку витрат.

Нормативний метод допомагає впровадити прогресивні норм витрат, що дають змогу ефективно використовувати облікову інформацію для виявлення резервів зменшення собівартості та управління виробництвом.

Ідею впровадження нормативного обліку у практику вітчизняних підприємств підтримали такі вчені, як А.Ф. Аксененко, І.А. Басманов, А.П. Рудановський, П.С. Безруких, О.С. Бородкін, С. Ф. Голов, А.М. Кузьмінский, Л.В. Нападовська, О.Ф. Палій, В.М. Панасюк, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, М.Г. Чумаченко та інші.

На думку В.Є. Ластовецького, нормативний облік, окрім інших причин, не знайшов пояснення і практичного застосування в нашій країні через

відсутність науково обгрунтованого складу витрат, а тому – і їх класифікації [49, с. 19].

Так, І.А. Басманов вважає, що поява нормативного методу обліку здійснила певний переворот в обліку виробничих витрат, який перетворив його із засобу "фіксації подій" у засіб "оперативного управління економікою виробництва" [5, с. 60].

В.М. Панасюк пояснює, що "...система нормативного визначення витрат найбільше підходить підприємству, чия діяльність складається із ряду однакових або ж повторюваних операцій, тому її використання доречне в промислових фірмах, де операції часто мають циклічний характер" [67, с. 109].

Я.В. Соколов підкреслює, що "…нормативний облік потрібен лише в тому випадку, коли господарський механізм, а не інформаційна система, буде мати вузли, здатні усунути відхилення, що виникають. " [93, с. 45].

Тільки нормативний метод обліку дає можливість здійснити оперативний контроль за витратами виробництва. Він посилює роль бухгалтерського обліку в боротьбі за підвищення ефективності роботи підприємств.

Нормативний метод обліку витрат є одним із кращих, оскільки найбільш відповідає вимогам управлінського обліку з погляду оперативності та контролю за витратами, але він може виправдатись тільки при відповідній нормативній і методологічній базі по організації внутрішньогосподарського обліку на практиці. Його сильними сторонами є достовірність визначення собівартості, організація оперативного і поточного аналізу, контролю та планування витрат. Проте, його запровадження в практику підприємств вимагає наявності на них кваліфікованих трудових ресурсів та супроводжується виникненням труднощів, які пов'язані з розрахунком норм витрат відповідно до певних умов виробництва на підприємстві та їх переглядом і зміною у разі появи нових видів ресурсів, технології виробництва тощо.

Деякі вчені (І.А. Басманов [6], В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко [85]) класифікують існуючі методи обліку витрат на нормативні та ненормативні, при цьому нормативний метод є самостійним, а ненормативні в свою чергу включають позамовний, попередільний і повирібний методи.

Нормативний метод застосовують на підприємствах галузей промисловості з масовим і багатосерійним характером виробництва, які виготовляють різноманітні і складні вироби, що складаються з великої кількості деталей і вузлів (машинобудівна, швейна, харчова промисловість).

До основних принципів нормативного обліку включають:

1. На базі технічно обгрунтованих норм витрат сировини та матеріалів, палива, заробітної плати і кошторисів накладних витрат складають нормативні калькуляції на кожен різновид продукції. Номенклатура статей витрат нормативної калькуляції має дорівнювати номенклатурі статей планової та звітної калькуляцій.

Нормативні калькуляції розраховують відповідно до технічної документації (креслень деталей, розроблених конструкторами) і утворюють залежну систему, що регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства.

Такі поточні норми розробляють на кожен різновид деталі, вузла, виробу за рівнем технології підприємства, організації виробництва та праці. Норми застосовують для відпуску матеріалів безпосередньо на виробництво і нарахування заробітної плати. Це дає можливість порівнювати з ними фактичні витрати всіх ресурсів, використаних на виробництво. Норми систематизуються в специфікаціях норм витрат матеріалів і в картах норм часу і розцінок.

Нормативні калькуляції використовуються для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і залишків незавершеного виробництва. Нормативні калькуляції використовують також для визначення нормативної собівартості товарного випуску продукції за місяць по підприємству в цілому. Порівняння нормативної собівартості з плановою

дозволяє судити про ступінь виконання встановлених завдань щодо собівартості продукції.

2. Рівність нормативів, за якими в обліку оцінюються виробничі витрати, на всіх стадіях руху засобів у виробництві. Це означає, що залишки незавершеного виробництва на початок місяця, витрати на виробництво поточного місяця, собівартість товарного випуску, брак продукції, а також незавершене виробництво на кінець місяця, повинні бути визначені на основі норм, що діють на початок звітного місяця. Дотримання цього принципу необхідне для правильного визначення відхилень від норм і організації калькулювання собівартості продукції за нормативним методом.

3. Системний облік зміни норм, визначення їх впливу на витрати виробництва та ефективність заходів, що послужили причиною зміни норм. В результаті вдосконалення конструкції виробів, впровадження прогресивних матеріалів і технологічних процесів, наукової організації праці і управління норми матеріальних і трудових витрат змінюються.

Зміни діючих норм оформляються спеціальними первинними документами – повідомленнями про зміну норм. Поряд з відображенням попередньої та нової норми і отриманої різниці між ними, в повідомленнях зазначається дата впровадження нової норми. Всі зміни норм впроваджуються у виробництво тільки після внесення їх до нормативно-технологічної документації. Усі зміни норм вносяться до нормативної калькуляції на перше число наступного місяця.

4. Облік фактичних витрат протягом місяця з розмежуванням витрат за нормами, відхиленнями від норм і зміною норм. Для забезпечення цього принципу всі відступи від встановленої технології та діючих на підприємстві норм і розцінок оформляються окремими первинними документами, які сигналізують про наявність відхилень від норм і є основою для їх обліку.

Крім того, додатковий відпуск понад норму і заміна матеріалів, доплати за додаткові роботи або понад встановлені норми допускаються тільки за переднім дозволом керівника підприємства, що посилює контроль за

виробничими витратами. Документовані зміни норм відображаються в складі виробничих витрат окремо.

Відокремлений облік витрат за нормами, відхилень від норм і змін норм необхідний для контролю не тільки за відхиленнями від норм, але і за обґрунтованістю самих норм, періодичністю і розміром їх змін. Крім того, відхилення від норм можуть свідчити як про відступи від нормальних умов виробництва, так і про недоліки нормування витрат. Таким чином, облік відхилень від норм і зміни норм взаємодоповнюють один одного і є невід'ємними елементами єдиної системи відображення виробничих витрат в умовах нормативного методу.

5. Організація оперативного обліку відхилень від норм за причинами і винуватцями. З цією метою на підприємстві розробляють номенклатуру причин і винуватців відхилень від норм за сировиною і матеріалами, заробітною платою та іншими витратами. Шифри причин і винуватців зазначають на всіх документах з обліку відхилень, на основі яких складають зведення про відхилення від норм за місцями їх виникнення, причинами і винуватцями за зміну, день, п'ятиденку, декаду і т.д. Наявність таких зведень дозволяє більш ефективно проводити роботу по ліквідації недоліків в організації виробництва, які викликають відхилення від норм витрат засобів, що пов'язані, як правило з додатковими витратами на виготовлення продукції.

6. Визначення фактичної виробничої собівартості продукції шляхом алгебраїчного сумування її нормативної собівартості, відхилень від норм і зміни норм, виявлених за статями витрат і відповідними групами виробів в сумі і в процентах до нормативної собівартості випуску. Розмежування в звітних калькуляціях фактичної виробничої собівартості продукції на нормативну, відхилення від норм і зміни норм дозволяє більш глибоко аналізувати собівартість виробів і повніше виявляти резерви їх подальшого зниження.

Схожим із нормативним методом є стандарт-кост. "Стандарт-кост" відноситься до одного з найбільш поширених за рубежем методів управлінського обліку, методів управління виробничими затратами.

Засновником цієї системи був Ф.В. Тейлор, який обґрунтував метод нормативного визначення затрат. Дж. Чартер Гаррісон у 1911 р. розробив і впровадив діючу систему "стандарт-кост". Вона й стала прототипом вітчизняної системи обліку під назвою усім відомого нормативного методу.

Основною ідеєю методу "стандарт-кост" є розробка норм, до яких підприємство повинно прагнути.

Розробка норм – стандартів, складання стандартних калькуляцій до початку виробництва і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів, систематизованих як сукупність, отримали назву системи "стандарт-кост" (standart cost).

У США та Великобританії "стандарт-костом" називають метод обчислення стандартної собівартості. 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 або надання послуг; "кост" – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

"Стандарт-кост"– це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає "стандарт-кост" як підготовку і використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами і аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами і місцями їх виникнення.

В американській літературі даються різні визначення системи "стандарт-кост", в це поняття вкладається різний зміст. Однак у всіх випадках ця

система трактується як інструмент контролю, направлений на регулювання прямих витрат виробництва.

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, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

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

Основою системи "стандарт-кост" є, безперечно, підрахунок майбутніх (очікуваних) витрат.

Очікувані витрати визначають на основі стандартів (норм і нормативів), розрахованих всередині фірм. Ці стандарти є основою функціонування системи і розкривають її зміст. Всю сукупність стандартів у США поділяють на такі групи:

1. Залежно від рівня цін, що приймаються у розрахунок, розрізняють такі види стандартів:

Ідеальні – передбачають найбільш сприятливі ціни на матеріали, тарифи на послуги, ставки на оплату праці і кошторисні ставки накладних витрат.

Нормальні – розраховуються за середніми протягом економічного циклу цінами.

Поточні – передбачають розрахунок на основі цін певного облікового періоду як очікуваних, так і діючих в цей період.

Базисні – встановлюються на початку року і протягом року залишаються незмінними. Звичайно вони застосовуються для обчислення індексу цін.

2. Від рівня використання потужності стандарти поділяють на: Теоретичні – досяжні підприємством при хорошому або ідеальному їх виконанні. Вони є метою підприємства, засновані на повному використанні потужності, нормованій величині часу відпочинку, не передбачають витрат часу на брак, простої, псування.

Минулого середнього виконання – розраховуються за статистичним даними і включають уже затрачений час на брак, простої і псування, тобто всі недоліки попереднього періоду.

Нормального виконання – передбачають очікуваний середній рівень напруженості норм у майбутньому періоді.

3. Від обсягу випуску продукції (має першорядний вплив на підходи до розробки стандартів) розрізняють стандарти:

Теоретичні – зумовлені теоретичною потужністю підприємства. Вони або недосяжні, або досяжні в одноразовому порядку.

Практичні – досягаються підприємством при хорошому виконаній, вони близькі за своїм рівнем до теоретичних стандартів при хорошому виконанні, засновані на реально досяжному рівні випуску і допускають неминучі втрати.

Нормальні – розраховуються при досяжному рівні випуску продукції виходячи з середньої величини вищого і нижчого обсягу виробництва протягом циклу.

Очікувані – розраховуються на основі конкретних умов виробництва при очікуваному обсязі випуску продукції.

Дана характеристика стандартів показує, що в американських фірмах існують різні підходи до встановлення стандартів за статтями витрат. Однак при будь-якому підході прийняті стандарти узагальнюються в бухгалтерії в карти стандартної собівартості до початку процесу виробництва. Карти складають на виріб, замовлення, на виробничий підрозділ, що бере участь у виготовленні цього виробу, замовлення.

Система "стандарт-кост" являє собою засіб управління прямими витратами.

Залежно від розмірів підприємства координацію робіт по організації системи "стандарт-кост", визначенню стандартів для використання, виявленню відхилень від стандартів і методиці їх списання здійснює контролер або комітет, куди входять представники всіх підрозділів, пов'язаних із системою "стандарт-кост". У найбільш великих компаніях створюється підвідділ стандартів, де сконцентрована вся робота по стандартах, їх складанні, внесенні в них змін, обліку.

Система "стандарт-кост", на відміну від інших систем обліку витрат, що застосовуються на практиці, має свої характерні особливості. По-перше, основою виявлення відхилень від стандартів у процесі витрачання коштів є бухгалтерські записи на спеціальних рахунках, а не їх документування. Перед менеджерами ставиться завдання не документувати відхилення, а не допускати їх. По-друге, не всі компанії відображають у бухгалтерському обліку виявлені відхилення, а лише ті з них, які використовують поточні стандарти. Третьою особливістю в частині відображення відхилень від стандартів є виділення спеціальних синтетичних рахунків для обліку відхилень за статтями калькуляції, за факторами відхилень.

Дані особливості системи "стандарт-кост" означають, що з метою управління витратами завжди розглядається, наскільки істотні ці відхилення, щоб їх враховувати; що вони показують, при розв'язанні яких проблем вони можуть бути використані; важливість виявлених відхилень в аналізі витрат на виробництво.

З еволюцією теорії затрат стає очевидним той факт, що для підприємства важлива не стільки собівартість продукції, точне і повне визначення якої і сьогодні залишається загадкою для бухгалтера і менеджера, скільки попередження невиправданих затрат, яких можна було б уникнути.

З допомогою методу "стандарт-кост" заздалегідь встановлюється величина затрат у вигляді норм. Відхилення, виявлені в оперативному

порядку, сигналізують про негативні обставини у виробничому процесі, на які менеджери повинні звернути увагу, тобто прийняти відповідні рішення. Виявлені ж відхилення в процесі здійснення господарської діяльності — це та інформація, яка необхідна керівникам для прийняття своєчасних управлінських рішень і є найбільш цінною в регулюванні виробничого процесу, а отже, в управлінні витратами.

Основною метою системи "стандарт-кост" є визначення неефективної роботи підприємства шляхом порівняння фактичних витрат з нормативними. Однак, незважаючи на суттєве покращення обліку з допомогою методу "стандарт-кост", його впровадженню перешкоджала велика кількість затрат, а отже, і відхилень, що мали місце в організації облікового процесу.

Система "стандарт-кост" розглядається як один з важливих інструментів контролю затрат. Найголовніше в цій системі – визначення ще до початку виробничого процесу стандартних витрат і здійснення суворого контролю за їх дотриманням зі сторони відповідальних осіб. Характерною особливістю цієї системи є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень у бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Перед відповідальними працівниками ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Перевага системи "стандарт-кост" перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному:

1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

2. Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної

собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням “нормативна" кількість виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його, виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення. Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту. Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ. яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи. При системі "стандарт-кост" більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітного місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів множиться на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірниках.

3. Система "стандарт-кост" може використовуватися для оцінки виконання встановленого замовлення. Система "стандарт-кост" корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективне виконання завдання. Хоча стандарти часто діють, пригнічуючи робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

4. Одна з основних переваг системи "стандарт-кост" полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом вилучення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

5. Важливою перевагою системи "стандарт-кост" є те, що вона використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати вказаний метод у поєднанні з методом "директ-косту", що має особливу цінність для прийняття управлінських рішень.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи "стандарт-кост" бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатними елементами для практичного застосування системи "стандарт-кост" є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованою. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

– записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;
– визначення вартості браку;
– зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними.

На ідеальному підприємстві (за відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання наближатимуться до нуля.

Система "стандарт-кост" може вплинути на підвищення дохідності підприємства за такими трьома напрямками:

– виявлення перевитрат (несприятливих відхилень), які знижують прибуток підприємства;

– надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

– мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням.

Для вирішення всіх трьох завдань система "стандарт-кост" є більш придатною порівняно з системою обліку минулих витрат.

Система "стандарт-кост" має і недоліки. Наприклад, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення незручно. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовується середня вартість, яка є базою для визначення цін на виріб.

Суттєвим недоліком при цьому є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм. В сучасний період відсутні науково обґрунтовані норми, а складання стандартів на основі даних минулих затрат в умовах інфляції викликає значні труднощі.

У системі "стандарт-кост" поточний облік змін норм не передбачено, тим більше в розрізі причин і винуватців. Даний метод не регламентується законом і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових регістрів, а тому на практиці застосовують найрізноманітніші норми всередині однієї фірми. У зв'язку з тим, що ціни на ринку часто змінюються, інфляційні процеси утруднюють обчислення вартості залишків матеріалів, готової продукції на складі і незавершеного виробництва, тому

встановлюють середню вартість затрат, яку і використовують для визначення ціни на продукцію.

При цьому використовуються такі види нормативних витрат:

– базові нормативні витрати;
– ідеальні нормативи;
– досягнуті в сучасний період нормативи.

Базові нормативи – це нормативи, які залишаються без змін впродовж тривалого періоду. Головною їх перевагою є те, що вони забезпечують одну і ту ж основу для порівняння з фактичними затратами протягом декількох років, що дозволяє виявляти загальні тенденції розвитку.

Ідеальні нормативи відображають досконалий виробничий процес, є мінімальними витратами, які можливі в умовах максимальної ефективності виробництва. Вони рідко використовуються на практиці, так як можливий їх негативний вплив на мотивацію робітників. Ці нормативи встановлюють мету, до якої слід наближатися, а не оцінюють результати роботи, які можуть бути досягнуті в даний час.

Досягнуті в даний час нормативи – це такі, які виникають в умовах ефективного виробництва, їх важко, але реально досягнути.

Крім зазначених нормативів, використовуються ще й полегшені, які встановлюються для менш кваліфікованих робітників на початку їх трудової діяльності.

Таким чином, при нормуванні враховуються, перш за все, призначення нормативів, тобто для кого і для чого вони призначені.

Недоліком даного методу є те, що постійні і змінні затрати не відокремлюються, а тому для прийняття більшості рішень і, зокрема впливу вказаних затрат на прибуток, потребують додаткових розрахунків. Це, по-перше, а по-друге, сучасні складні ринкові умови суттєво впливають на коливання обсягу виробництва і реалізації продукції та сприяють збільшенню питомої ваги постійних затрат у їх загальному обсязі, що істотно відбивається на коливаннях собівартості продукції та прибутку. Посилення

вказаних тенденцій збільшило потреби товаровиробників у інформації про затрати на виробництво і реалізацію продукції, не перекрученої в результаті розподілу накладних витрат і відносно постійних на одиницю випуску продукції.

Незважаючи на ці недоліки, керівники фірм використовують систему "стандарт-кост" як потужний інструмент контролю за витратами виробництва і калькулювання собівартості продукції, управління, планування з метою отримання максимального прибутку.

Практична значущість «стандарт-кост» у тому, що на основі встановлених стандартів можна визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробу, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, скласти звіт про результати виробництва та реалізації продукції, які підприємство планує отримати.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції у Радянському Союзі набув поширення у 80-х роках XX століття. Основне його завдання – своєчасне запобігання нераціональному використанню ресурсів, оперативний аналіз витрат з метою розкриття неврахованих резервів. Він ґрунтувався на тих положеннях, що і «стандарт-кост»:

– розробка нормативних калькуляцій на початок звітного періоду;

– систематичний і своєчасний облік змін норм та оперативне визначення впливу їх на собівартість продукції;

– попередній контроль витрат по даним первинних документів і фіксація відхилень від норм у момент їх виникнення;

– щоденна інформація про відхилення від норм.

Аналіз „плюсів” і „мінусів” двох методів обліку витрат і калькулювання собівартості (табл. 2.1) може відповісти на питання, чому в системі управління виробництвом на вітчизняних підприємствах нормативний метод – аналог американської системи „стандарт-кост” – не зайняв вагомого місця.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика методів обліку витрат „стандарт-кост" і нормативного

Операція	**«Стандарт-кост"**	**Нормативний метод**
1	**2**	**3**
Регламентація	Не регламентується і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення обліку	Регламентувався до переходу обліку на національні стандарти, складені за міжнародними принципами
Перегляд існуючих норм	Не переглядають	Регулярно переглядається з метою уточнення
Розробка норм	Норми жорсткі, напружені, „ідеальні"	Дуже часто норми завищені
Облік змін норм	Поточний облік не здійснюють	Поточний облік не здійснюють
Документування відхилень	Не документуються	Поточний облік здійснюють у розрізі причин і винних осіб
Облік відхилень	Списують на фінансові результати	Документуються , вводяться в систему бухгалтерського обліку
Урахування суттєвості відхилень	Несуттєві відхилення не враховують	Усі відхилення враховують
Обчислення собівартості	За основу беруть стандартну собівартість, оскільки зміни норм відображують у прибутку	Фактичну собівартість обчислюють як алгебраїчну суму нормативної собівартості та відхилень від норм
Бухгалтерський облік витрат	На дебеті рахунку „Виробництво" витрати накопичуються за встановленими стандартами із нормативних документів	На дебеті рахунку „Виробництво" накопичуються фактичні витрати за бухгалтерськими документами
Облік відхилень витрат з управління й обслуговування виробництва	Списують на собівартість у межах кошторису, відхилення – на фінансові результати	Списують на собівартість у межах фактичних витрат, відхилення – на собівартість

Порівняння показує такі негативні моменти впровадження нормативного методу обліку витрат:

1. Навмисне збільшення обсягу облікових робіт: необхідно відображати витрати в аналітичному і синтетичному обліку за фактичними даними, а потім у кожному документі проставляли норми і відхилення, що призводить до зростання незадокументованих відхилень.

2. Облік занадто деталізований (за кожним об’єктом і кожним первинним документом). Метою деталізованого обліку є пошук винних у перевитратах, які б їх відшкодовували. Хоча у західній практиці відхилення відносять на фінансові результати, а не на винних осіб.

3. Були розроблені завищені норми витрат, що призводило до крадіжок, у вигляді надлишково випущеної продукції, і не було реальної відповідальності за витрати як на рівні цехів, так і на рівні вищого керівництва.

4. Нормативний метод витрат, як аналог «стандарт-кост» виявився непотрібним, бо функція калькуляційного обліку, яка полягає в забезпеченні планування майбутнього стану господарських операцій, залишилася незатребуваною. Вміння передбачати результати повинні мати фахівці управлінської ланки – менеджери, з високою культурою управління собівартістю на основі нормативного методу, і бажати впровадити його.

Таким чином, нормативний метод обліку витрат на виробництво, як аналог «стандарт-кост» може бути використаний там, де необхідно оперативно контролювати і регулювати витрати на підприємстві через їх передбачення і, наперед, визначати можливі планові результати.

Нормативний метод обліку витрат тоді буде більш ефективним, коли він повністю буде відповідати закордонному зразку «стандарт-кост».

2.2. Облік витрат і калькулювання неповної собівартості продукції

Для поглибленого аналізу собівартості, пошуку шляхів її зниження та удосконалення обліку витрат велике значення має розподіл постійних витрат за видами продукції і місцями виникнення витрат. Неправильний розподіл постійних витрат може привести до помилок в асортиментній політиці підприємства. Воно буде вимушене продавати великі кількості тих видів продукції, які вимагають великих постійних витрат і зняти з виробництва збиткові види, хоча їх збитковість може бути викликана тим, що на цю

продукцію штучно припадає більша кількість постійних витрат, ніж вона насправді потребує.

Вирішенню цієї проблеми допомагає впровадження системи “директ-кост”, її суть полягає в тому, що собівартість враховується і планується тільки в частині змінних витрат, тобто лише вони розподіляються за носіями витрат. Частину витрат, що залишилася (постійні витрати) збирають на окремому рахунку, у калькуляцію не включають і періодично списують на фінансові результати, тобто враховують при розрахунку прибутків і збитків за звітний період [67, с. 122].

При обліку повних затрат всі затрати підприємства, що виникають за звітний період, відносяться на носії затрат. Ця система іноді називається “витратною статистикою”, оскільки в ній усереднюються затрати за носіями. Саме вона поставляє інформацію державним органам для ціноутворення. Проте на заході широко поширена думка, що для управління підприємством така калькуляція неприйнятна, оскільки воно не надає інформацію про те, в що дійсно обходиться виробництво окремих продуктів, їх видів або груп [94, с. 169].

При калькуляції собівартості за методом “директ-костинг” постійні затрати не розподіляються між носіями. При цьому варіанті калькуляції виходять з того, що тільки змінні затрати залежать від завантаження потужностей або від обсягу продукції, а тому тільки вони можуть бути віднесені на носії затрат. Такий варіант калькуляції без спеціальних розрахунків надає необхідну інформацію про тенденції поведінки затрат в умовах зміни завантаження або обсягу випуску продукції [94, с. 169].

Облік результатів за носіями затрат полягає в тому, що інформацію про результати неможливо отримати без калькуляції собівартості носіїв затрат, оскільки визначення результатів відбувається шляхом порівняння продажної ціни виробу і його собівартості. Облік результатів може бути заснований як на обліку повної собівартості, так і на обліку змінних витрат [94, с. 169-170].

Якщо облік базується на обчисленні повної собівартості виробів, то

виявляється так званий нетто-прибуток або відповідно нетто-збиток. Якщо ж результат заснований на обліку часткових затрат, то визначається брутто-прибуток (сума покриття або маржинальний дохід на виріб) [94, с. 170].

При організації обліку результатів за системою “директ-костинг” змінні затрати на одиницю віднімаються від ціни виробу, і на основі цієї різниці обчислюється брутто-прибуток (сума покриття або маржинальний дохід) на виріб. Величина суми покриття показує “внесок” виробу в покриття постійних затрат, а значить і в прибуток підприємства в тому ж обсязі. В цьому випадку при будь-якому завантаженні виробничих потужностей має місце лінійна залежність між величиною суми покриття на одиницю виробу і загальним результатом, оскільки при лінійній поведінці виручки і змінних затрат сума покриття на одиницю виробу постійна [94, с. 170].

Метою організації обліку результатів за період є виявлення загального результату підприємства за звітний період. У разі обліку результатів за період на основі повних затрат загальну виручку за період співставляють з величиною повних затрат. У результаті отримують виробничий результат за період, який складає нетто-прибуток. При системі “директ-костинг” загальну виручку за період порівнюють з величиною змінних затрат, тобто визначають величину брутто-прибутку за звітний період. Для обчислення нетто-прибутку підприємства з цієї величини віднімають суму постійних затрат, які не розподіляються між носіями як змінні затрати, а потрапляють з підсистеми обліку за місцями виникнення затрат, минувши підсистему калькуляції виробничого обліку в підсистему обліку результатів за період. При методі “директ-костинг” загальну суму постійних затрат за період відносять на результати того звітного періоду, в якому вона виникла. Класичною формою системи “директ-костинг” є облік постійних витрат, що є єдиним неподіленим блоком, коли вони переходять єдиною сумою з підсистеми обліку за місцями затрат в підсистему обліку результатів за період, а суми покриття обчислюють за окремими виробами [94, с. 170].

У діючій міжнародній практиці поділ витрат на постійні та змінні

здійснюється двома основними методами: аналітичним та статистичним. При аналітичному методі всі витрати підприємства, виходячи з досвіду минулих років, спочатку постатейно підрозділяють на постійні, повністю змінні (пропорційні) та частково змінні (напівзмінні). Потім на основі аналізу співвідношення витрат та результатів попередніх звітних періодів по кожній статті частково змінних витрат обчислюється питома вага змінної частини (варіатор витрат). Постійна та змінна частини напівзмінних витрат додаються до початково нарахованої суми постійних та змінних витрат [50].

В результаті загальна сума витрат основної діяльності на підприємстві поділяється на дві сукупності: постійні та змінні витрати, залежно від їх поведінки відносно обсягу виробництва або продажу за минулі звітні періоди [50].

Аналітичний метод групування та систематизації витрат залежно від обсягу виробництва дозволяє визначити лише загальну тенденцію поведінки витрат та допускає можливі погрішності. Більш точні результати варто очікувати від застосування методів математичної статистики, які є порівняно працемісткими. До основних статистичних методів диференціації загальної суми витрат на постійні та змінні відносять:

– метод мінімально і максимальної точки (метод міні-максі);
– графічний (візуальний) метод;
– метод найменших квадратів [50].

Подальшим кроком є обрахування різниці між виручкою та змінною собівартістю, що носить назву маржі (зі змінних витрат). Коли маржа дозволяє відшкодувати суму постійних витрат, підприємство досягає критичної точки, або порогу рентабельності, відповідного мінімальному обсягу реалізації, що забезпечує беззбиткове виробництво. Якщо підприємство виготовляє декілька виробів, маржа визначається за кожним виробом і характеризує вклад виробу у покриття постійних витрат підприємства та формування загального рівня рентабельності [42, с. 10].

Практичне використання “директ-костингу” показало, що є деяка

частина постійних витрат, яка безпосередньо пов'язана з виробництвом конкретного продукту (або центром відповідальності) і може бути віднесена на нього прямим розрахунком без попереднього розподілу. Такі постійні прямі витрати закордоном отримали назву специфічних, а метод управлінського обліку на основі змінних і частини прямих постійних називається розвиненим "директ-костингом". Різниця між маржею і прямими постійними витратами називається напівмаржею, яка в іноземній практиці визначається в центрах відповідальності не лише на підприємстві, але й за його межами за сегментами діяльності [28, с. 135].

Директ-костинг може застосовуватися як при фактичних, так і при нормалізованих та нормованих затратах.

Серед вчених-економістів країн з ринковими умовами господарювання немає єдиної думки щодо доцільності використання методу директ-костингу в Україні або в інших країнах СНД: позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалення цього методу. Економісти перераховують як його недоліки, так і незаперечні переваги.

Зокрема питання впровадження на українських підприємствах методу "директ-костинг" є досить актуальним з точки зору чинного законодавства. Адже розрахунок неповної (виробничої) собівартості визначено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Окрім того при використанні даної підсистеми можлива інтеграція управлінського та фінансового обліку, тобто досягається можливість регулярного контролю за собівартістю і розміром отриманого прибутку.

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими в застосуванні та оперативними. При цьому оперативність інформації важливіша за її абсолютну точність (абсолютно точну калькуляцію в рослинництві отримати практично неможливо). На практиці при прагненні до точної облікової інформації про собівартість відбувається зворотне, тобто інформація, отримана в результаті обліку повних витрат, стає малопридатною для оперативного управління в

поточному звітному періоді.

Систему “директ-костинг” не можна віднести ні до методів обліку витрат на виробництво, ні до методів калькулювання. Можливість її використання в практиці вітчизняних підприємств припускає інтеграцію в єдину систему управлінського обліку методів обліку витрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції, обліку виробничих результатів, аналізу витрат і результатів для прийняття управлінських рішень [65].

За системи “директ-костинг” зіставляється інформація управлінського і фінансового обліку, необхідна для оперативного прогнозування, поточного аналізу й планування. Впровадження в практику обліку системи “директ-костинг” дозволить пов'язати результати діяльності організації та її структурних підрозділів за системою «витрати – випуск – результат», яка є відправною точкою моделювання зведеного бюджету. Це особливо важливо в сільському господарстві, де період виробництва тривалий і інші системи обліку не дозволяють повністю вирішити питання поточного аналізу та оперативності інформації, зниження трудомісткості обліку, що зумовлені розподілом витрат на обслуговування виробництва та управління ним.

Для того, щоб остаточно вирішити ці проблеми, систему “директ-костинг” можна використовувати в поєднанні з нормативним методом обліку витрат. Зауважимо, що не можна, як це часто відбувається у вітчизняній літературі, трактувати «директ-костинг» та нормативну систему обліку витрат, як дві рівноцінні системи обліку. Ці концепції обліку лежать в різних площинах і не суперечать одна одній, а отже, можуть бути об'єднані в одну систему комплексного “нормативного директ-костингу”.

За визначенням, і нормативний облік витрат, і “директ-костинг” націлені на вирішення, у першу чергу, завдань управлінського планування. Тому комплексний “нормативний директ-костинг” найвищою мірою відповідає вимогам системи бюджетування. Поза бюджетним процесом ведення комплексного нормативного обліку втрачає сенс і призводить тільки до зайвих витрат для підприємства. Саме деталізація, алгоритм, галузеві та інші

особливості аналізу й планування бюджету визначають вимоги до змісту і форми подання (структури) облікової інформації.

Сутність нормативного методу полягає в роздільному обліку витрат за встановленими нормами. Відхилення від норм враховується таким чином, щоб можна було виявити їх причини, місце виникнення, винних осіб, а також вплив цих відхилень на собівартість продукції. Відхилення фіксуються у вигляді економії або перевитрат. Природно, що відхилення від встановлених норм витрат показують, як дотримується технологія виробництва, встановлені норми витрат наприклад: насіння, добрив, кормів, витрат праці тощо. Тому головним завданням нормативного методу обліку витрат у виробництві є своєчасне виявлення і запобігання нераціональному витрачанню коштів, визначення внутрішніх резервів і зміцнення комерційного розрахунку на підприємстві та його структурних підрозділах.

Система обліку “нормативний директ-костинг” найкраще враховує всі принципи бюджетування, саме розрахунок бюджетних показників нормативного методу є основою бюджетування. Керівництво підприємства може оперативно втручатися протягом господарських процесів і ефективно управляти ними. Таким чином, застосування нормативного методу в поєднанні з “директ-костингом” має такі переваги:

- простота і менша трудомісткість розрахунку нормативів;
- змінні витрати визначають як витрати виробництва, що залежать від конструкції, складу, технології виробництва продукції, постійні витрати розраховують як витрати періоду;
- істотно спрощується планування, облік і контроль, в результаті собівартість стає більш доступною для розгляду.

У системі “директ-костинг” відхилення залежать тільки від рівня фактичних постійних витрат за звітний період. Підвищується адресність та відповідальність за відхилення. Підрозділи підприємства, які не можуть вплинути на обсяг виробництва і продажів, не відповідають і за пов'язані з цим відхилення у витратах з обслуговування виробництва й управління.

За використання директ-костингу посилюється контроль витрат підприємства: контроль змінних витрат на основі нормативу їх величини більш логічний і природний, ніж за іншими критеріями. При цьому враховуються особливості кожного виду продукції і технології її виробництва. Контроль постійних витрат з використанням нормативів, розрахованих, виходячи з тривалості періоду, також здається більш обґрунтованим, ніж за іншими критеріями, оскільки вони залежать, у першу чергу, від тривалості звітного періоду.

“Директ-костинг” націлює підприємство на досягнення максимально можливого рівня продажів, оскільки тільки в цьому випадку можна отримати найбільший прибуток.

Можливість розрахунку ставки покриття (маржинального доходу) дасть змогу більш оперативно і обґрунтовано корегувати ціни і тим самим своєчасно реагувати на зміну умов ринку, поведінку покупців, визначати межу рентабельності продажів.

При впровадженні моделі «нормативний директ-костинг» трудомісткість обліку витрат зростає несуттєво, а оперативність інформації як первинного, так і бухгалтерського обліку підвищується і, отже, краще виконуються їх контрольні функції щодо управління виробництвом.

2.3. Облік витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності

Важливим для управління собівартістю продукції є методологія обліку витрат і калькулювання за центрами витрат та сферами відповідальності. Такий контроль за формуванням собівартості продукції є складною і найактуальнішою проблемою управлінського обліку. У літературі, присвяченій методології і організації обліку, питання формування собівартості продукції висвітлені недостатньо, хоча окремі пропозиції щодо його удосконалення розглядали окремі автори в багатьох монографіях,

підручниках і посібниках. Контроль за формуванням собівартості продукції на інших рівнях не розглядається. Проте на практиці застосовують різні методики узагальнення витрат в розрізі дільниць, бригад, змін, робочих місць.

Питання організації обліку за місцями виникнення витрат (МВВ) і центрами відповідальності (ЦВ) знайшли своє відображення як у вітчизняній обліковій теорії, так і в зарубіжних концепціях управлінського обліку. Основною ідеєю, яка спонукала проведення досліджень в даному напрямку було припущення, що головним джерелом розширення виробництва є не додаткове залучення ресурсів, а їх раціональне використання на всіх виробничих ділянках і закріплення персональної відповідальності за їх збереження. З точки зору еволюційності розвитку, даний метод був логічним продовженням методу "стандарт-кост".

Спершу "стандарт-кост" задумувався, як інструмент, який виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями. Але в подальшому виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи адміністраторів. Це привело до формування Дж. Хігінсом концепції центрів відповідальності (Responsibility centers), тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи. При визначенні ЦВ перш за все приймають до уваги організаційну структуру підприємства, а в подальшому виділяють її горизонтальний і вертикальний розріз. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий передбачає ієрархію осіб, які приймають управлінські рішення. Горизонтальний і вертикальний розріз ЦВ дозволяє поєднувати централізоване керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів підприємства в інтересах досягнення загальної мети. Тому, як правильно зауважує Я.В.Соколов, облік за ЦВ можна вважати, перш за все, психологічним напрямком теорії обліку, який направлений на наукову організацію поведінки адміністраторів. У французькій теорії виділяють такі категорії центрів: собівартості (критерії виділення: період часу, продукція,

замовлення), відповідальності за витрати і доходи (критерії виділення: наявність керівника та витрат і доходів за структурними елементами підприємства), прибутку (критерії виділення: наявність результатів пов'язаних з освоєнням нових видів продукції). Р. Ентоні і Дж. Ріс вважають, що ЦВ повинні містити перелік вхідної і вихідної інформації. Критеріями виділення ЦВ повинна бути наявність складових, які дозволяють визначити норму прибутку на внесені інвестиції. Відповідно до наявності цих складових виділяють центри доходів, витрат, стандартної собівартості і прибутку.

Слід зазначити, що організація обліку за ЦВ і МВВ не є чимось принципово новим для вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Так, ще в 20-30-х роках, як зазначає Палій В.Ф., в нормативних документах того часу існували методи виділення МВВ [66, с. 351]. Основною метою локалізації витрат за місцями виникнення було підвищення точності калькулювання, шляхом групування і розподілу непрямих витрат між продуктами, до яких ці витрати відносились. В подальшому акцент з калькулювання змістився на контроль витрат в місцях їх виникнення і вияву результатів внутрішньогосподарського розрахунку. На жаль, локалізація витрат за місцями здійснення і контроль їх рівня поступово були ліквідовані. Головною причиною відмови від такого обліку, на думку Стукова С.А., є велика трудомісткість розрахунків в умовах ручної праці і недостатню кваліфікацію робітників бухгалтерії, яка не відповідала вимогам цієї досить складної системи обліку [81, с. 37]. Проте на теоретико-методологічному рівні продовжувались дослідження, в яких акцентувалась увага на актуальності проблеми впровадження системи облік за ЦВ і МВВ. Роль даних досліджень значно зросла на етапі формування вітчизняної концепції управлінського обліку, а висока кваліфікація сучасних бухгалтерських кадрів і оснащення бухгалтерії комп'ютерною технікою створили дієві передумови для практичного впровадження цих ідей.

У загальному вигляді МВВ є структурними підрозділами підприємства, за якими організовують планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю і управління виробничими ресурсами. ЦВ необхідно організовувати за тими МВВ, де можна не тільки визначити планове завдання і зафіксувати у відповідних регістрах його виконання, але і обрахувати відхилення від виробничої програми в розрізі причин і винуватців таких відхилень та приймати на основі цього управлінські рішення щодо коректив функціонування як центру, так і місця виникнення витрат.

У розпорядження окремих структурних підрозділів виділяють засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюють не лише в оперативному порядку, але й узагальнюють дані про формування собівартості продукції в регістрах бухгалтерського обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, мати можливість калькулювати собівартість продукції.

Крім центрів витрат в економічній літературі використовується також термін "центр відповідальності”. Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути один центр відповідальності (начальник цеху), або декілька центрів, якщо окремі особи цеху є відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик – за використання усіх видів енергії, майстри – за використання матеріалів).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає декілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості за всіма дільницями, які входять у склад цеху.

Центри відповідальності – це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, які контролюють собівартість продукції. Центри відповідальності поділяються за відношенням до процесу виробництва на основні і функціональні. До перших відносять центри відповідальності, які забезпечують контроль в окремих центрах витрат, до других — які здійснюють контроль у багатьох центрах витрат. Виділення центрів витрат не становить особливих труднощів і може бути реалізовано на практиці. Щодо сфер відповідальності, то тут виникають певні труднощі організаційного і методологічного характеру. Наприклад, якщо за цехом є перевитрати матеріалів, то не можна відразу сказати чия в цьому вина, тому що могли бути заміни матеріалів внаслідок відсутності необхідного на складі, що вимагає точних даних про відхилення у використанні матеріалів усіх служб причетних до заготівлі та їх використання у виробництві.

У таблиці 2.2 подана класифікація автономних центрів витрат, які об'єднані в 7 основних груп, починаючи від робочого місця і до об єднання в цілому.

Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління.

При розробці переліку МВВ і ЦВ необхідно чітко встановити інформаційні зв'язки між ними. Послідовність узгодження даних про зміни в стані об'єктів бухгалтерського обліку, що дозволить уникнути дублювання інформації та підвищити рівень контролю за самими об'єктами бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.2

Групування процесів формування собівартості

за центрами витрат на підприємствах

Група автоном-них центрів відпові-дальності	Рівні центрів відпові-дальності	Назва центрів витрат
VII	1 2 3	Об'єднання Підприємство (філія) Виробництво (переділи, стадії)
VI	1 2 3	Підприємство Виробництво (переділи, переходи) Підрядні підприємства, цехи
V	1 2 3	Цехи Гнучкі автоматизовані системи, лінії, цехи, відділення Підрядні бригади
IV	1 2 3	Дільниці Відділення, лінії, роботизовані технологічні процеси Підрядні бригади
III	1 2 3	Відділи, комітети, управління Лабораторія, бюро групи Дільниці, відділи, управління
II	1 2 3	Підрядні бригади Комплексні та спеціалізовані бригади Наскрізні бригади
I	1 2 3	Група устаткування, група машин Роботизовані технологічні модулі, гнучкі модулі машини, агрегати, верстати робочі місця

Для цього потрібно створити план рахунків МВВ, який є системою взаємопов'язаних кодів номенклатури витрат підрозділів різного рівня керованості. В англомовній літературі впорядкування господарських центрів здійснюють на основі плану центрів, який називають “організаційною картою”. Крім характеристики відповідних центрів, в цій карті наводять розподіл обов'язків між керівниками підрозділів, пояснюють як делегуються права від вищих ланок управління до нижчих, вказують мету і завдання кожного підрозділу.

При виділені МВВ і ЦВ необхідно дотримуватись наступних принципів:

1) кожному МВВ повинен відповідати свій ЦВ;

2) МВВ повинно знаходитись в єдиному комплексі в межах певної території;

3) в даному МВВ повинна виконуватись однорідна робота;

4) причини, які приводять до виникнення витрат повинні піддаватись кількісному вимірюванню;

5) МВВ необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл різних видів витрат за відповідними місцями виникнення.

Залежно від ролі в процесі виробництва МВВ поділяють на основні і допоміжні. В основних МВВ безпосередньо виготовляється продукція, призначена для реалізації, при цьому витрати за такими МВВ напряму відносяться на одиницю продукції відповідно до коефіцієнта розподілу.

Допоміжні МВВ здійснюють послуги для потреб основних дільниць. До них відноситься транспортна, енергетична, ремонтно-механічна дільниці. Витрати допоміжних МВВ розподіляють спочатку між основними МВВ відповідно до коефіцієнтів розподілу. Сукупні витрати основних дільниць відносять на одиницю продукції. Метод обліку витрат за МВВ і ЦВ може бути ефективним тільки при умові точного розподілу витрат за місцями їх виникнення.

За способом віднесення витрат на об'єкти обліку розрізняють прямі і накладні витрати. В рамках розподілу накладних витрат розглядаються як допоміжні, так і основні МВВ. Витрати, які віднесені на основі первинних документів на основні і допоміжні МВВ називають первинними. В кінці місяця витрати допоміжних МВВ переносять на основні МВВ. Витрати допоміжних МВВ, які погашаються, називають вторинними.

Для вирішення основних завдань, які стоять перед обліком за місцями виникнення і центрами відповідальності на підприємствах промисловості України пропонуємо впровадити розробну таблицю обліку витрат за місцями їх виникнення, яка має форму, представлену в таблиці 2.3

Таблиця 2.3

Розробна таблиця обліку витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності

Місця виникнення витрат / Елементи витрат	Допоміжні МВВ (енергетична, транспортна, ремонтна дільниці)	Основні МВВ (постачання, виробництво, збут, управління)	Сума накладних витрат	Сума прямих витрат	Сума витрат за елментами
Шифр					
Види первинних витрат	Розподіл первинних накладних за місцями їх виникнення		X	X	X
Види вторинних витрат	Облік виробництва продукції для власних потреб		X	X	X

Впровадження такої форми в практику діяльності підприємств дозволить вирішити такі завдання: а) розподіляти накладні витрати і визначати суму за основними МВВ для порівняння з нормативними; б) спростити ведення обліку допоміжних виробництв. Витрати в ній обліковують за наступними етапами: 1) визначення сумарних витрат кожного виду; 2) виділення прямих витрат на одиницю продукції; 3) облік і розподіл первинних накладних витрат; 4) перенос всіх первинних і вторинних витрат з допоміжних місць виникнення на основні.

Важливим питанням є організація аналітичного обліку витрат на виробництво в розрізі первинних центрів. Якщо до рівня дільниці витрати доцільно збирати у відомості обліку витрат і калькулювати собівартість продукції за розробленою номенклатурою статей, то на нижчих рівнях необхідна інша методика. Можна рекомендувати збирати лише прямі і частину накладних витрат, які залежать від даного центру. Це може бути технологічна собівартість (матеріали, заробітна плата, витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування, інші витрати), або скорочена собівартість, яка включає в себе лише прямі витрати.

Інформацію про формування собівартості подають тим службам управління, які зацікавлені в ній та використовують для розробки оперативних заходів та стратегії зниження собівартості. Слід відзначити, що для управління собівартістю використовуються не лише дані в сумовому вираженні, але й трудові – про витрачений час на виготовлення продукції.

Висновки до розділу 2

1. Одним із найкращих методів обліку витрат є нормативний метод, оскільки він найбільш повно відповідає вимогам управлінського обліку з погдяду оперативності та контролю за витратами, але він може виправдати себе лише при відповідній нормативній і методологічній базі по організації внутрішньогосподарського обліку на практиці. Його перевагами є достовірність визначення собівартості, організація оперативного та поточного аналізу, контролю і планування витрат. Однак, запровадження його в практику вітчизняних підприємств вимагає наявності на підприємстві кваліфікованих кадрів та супроводжується труднощами, які пов'язані з розрахунком норм витрат відповідно до конкретних умов виробництва на підприємстві та переглядом і зміною їх у разі появи нових видів ресурсів, зміни технології виробництва тощо.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво, як аналог "стандарт-кост" може бути використаний там, де необхідно оперативно контролювати і регулювати витрати на підприємстві через їх передбачення і, наперед, визначати можливі планові результати.

Нормативний метод обліку витрат тоді буде більш ефективним, коли він повністю буде відповідати закордонному зразку «стандарт-кост».

2. При обліку повних затрат всі затрати підприємства, що виникають за звітний період, відносяться на носії затрат. Ця система іноді називається "витратною статистикою", оскільки в ній усереднюються затрати за носіями. Саме вона поставляє інформацію державним органам для ціноутворення.

Проте на заході поширена думка, що для управління підприємством така калькуляція неприйнятна, оскільки воно не надає інформацію про те, в що дійсно обходиться виробництво окремих продуктів, їх видів або груп.

Впровадження на українських підприємствах методу “директ-костинг” є досить актуальним з точки зору чинного законодавства. Адже розрахунок неповної (виробничої) собівартості визначено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Окрім того при використанні даної підсистеми можлива інтеграція управлінського та фінансового обліку, тобто досягається можливість регулярного контролю за собівартістю і розміром отриманого прибутку.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методика аналізу витрат виробництва та собівартості продукції

Оцінка і контроль виробничої діяльності підприємства тісно пов'язані з аналізом витрат на виробництво і реалізацію продукції, робіт, послуг, як загалом, так і їх окремих видів. Із впровадженням в Україні національних стандартів змінився склад витрат на виробництво, які формують виробничу собівартість. Виробнича собівартість включає такі витрати:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Побудова господарського механізму, перехід на ринкові відносини з особливою гостротою актуалізують проблему раціонального витрачання всіх видів ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами для забезпечення стійкої конкурентноспроможності продукції.

Управління собівартістю продукції є комплексним процесом, провідне місце в якому посідають облік і аналіз витрат на виробництво. Незважаючи на численні публікації з проблем аналізу собівартості продукції, сформовані різноманітні методики, тепер ще відчувається гостра потреба у побудові нової методики аналітичних досліджень, яка б відповідала сучасним завданням управління собівартістю продукції.

Мета аналізу собівартості продукції полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень.

Завданням аналізу собівартості продукції є перевірка обґрунтованості планових завдань і достовірності фактичної інформації, оцінка планових показників витрат, розрахунок впливу факторів на аналізовані показники,

виявлення резервів зниження собівартості та розробка заходів щодо їх мобілізації.

Основними джерелами даних для аналізу собівартості продукції є форми звітності, первинні бухгалтерські документи, регістри синтетичного та аналітичного обліку, калькуляції собівартості окремих видів продукції, матеріали аналізу виконання виробничої програми за звітний період, аналізу собівартості продукції за попередні періоди, дані ревізій, перевірок та інші документи.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами витрат. Елементи витрат – це однорідні за складом витрати підприємства. До них належать матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати. Аналіз витрат за елементами дає змогу не лише вивчити зміни у структурі собівартості, а й охарактеризувати галузеві особливості (матеріало-, енерго-, трудомісткість виробництва).

Першим етапом аналізу є розрахунок питомої ваги елементів (в процентах) до підсумку витрат по звіту і за попередні періоди. Співставлення витрат в процентах обумовлено тим, що затрати попереднього року характеризують відповідні обсяги випуску валової продукції і не перераховуються на продукцію звітного “періоду”. Тому порівняння витрат в абсолютних сумах при різних обсягах продукції було б недоцільним.

Порівняння питомої ваги по відповідних елементах за ряд звітних періодів дозволяє виявити зміни рівня витрат, обумовлених ступенем кооперування, спеціалізації, введенням нової техніки і т.д. (табл. 3.1.).

Із наведених даних видно, що витрати досліджуваного підприємства знизились на 12097 тис. грн. Найбільші витрати підприємство понесло на сировину і матеріали, які впали у порівняні з попереднім роком на 11015 тис. грн. (16,5%), знизилися витрати на оплату праці на 769 тис. грн. (6,1%), відрахування на соціальні заходи на 933 тис. грн. (0,6%). Амортизаційні

відрахування зросли на 61 тис. грн. (2,7%), інші витрати - на 559 тис. грн. (8,4%).

Таблиця 3.1.

Структура витрат за елементами на ТОВ "Темп Паркет"

№ з/п	Елементи витрат	2015 рік		2016 рік		Абсолютне відхилення тис. грн.	Зміни питомої ваги, %
		Абсо-лютна сума, тис. грн.	Питома вага, %	Абсо-лютна сума, тис. грн.	Питома вага, %		
1.	Матеріальні витрати	21228	54,1	10213	37,6	-11015	-16,5
2.	Витрати на оплату праці	7816	19,9	7047	26	-769	6,1
3.	Відрахування на соціальні заходи	2520	6,4	1587	5,8	-933	-0,6
4.	Амортизація	2155	5,6	2216	8,2	61	2,7
5.	Інші витрати	5509	14	6068	22,4	559	8,4
6.	Разом	39228	100	27131	100	-12097	-

При цьому слід врахувати, що відхилення за одними елементами можуть бути наслідком дії того самого чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на оплату праці, проте підвищити певною мірою витрати на утримання і експлуатацію устаткування. Ще один комплексний чинник – зростання купованих виробів і напівфабрикатів, який збільшує суму відповідних матеріальних витрат, проте це обов'язково приводить до зниження витрат на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, зменшення витрат на сировину і матеріали. Отже, негативні відхилення не можна розглядати ізольовано від позитивних. Природно, що це ускладнює аналіз витрат, проте дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто.

Після вивчення загальної картини відхилень треба перейти до більш ретельного аналізу окремих елементів витрат.

На ТОВ "Темп Паркет" матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу в загальних витратах (37,6% у 2016 році). Тому їх аналіз дає змогу виявити значні резерви зниження собівартості продукції. Аналіз матеріальних витрат починають загальною їх оцінкою. При цьому

порівнюють дані про основні види матеріальних витрат, виявляють відхилення, розраховують міру впливу на них факторів, визначають причини зміни цих факторів (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Загальна оцінка матеріальних витрат ТОВ «Темп Паркет»

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	2015 рік	2016 рік	Відхилення
1.	Матеріальні витрати	тис. грн.	21228	10213	-11015
2.	Обсяг товарної продукції	тис. грн.	31086	26532	-4554
3.	Собівартість товарної продукції	тис. грн.	26972	22110	-4862

Наведені дані показують, що в порівнянні з 2015 роком матеріальні витрати знизились на 11015 тис.грн. Це відбулося за рахунок зменшення обсягу випуску продукції. Розрахуємо міру впливу на матеріальні витрати таких факторів як зміна обсягу та структури товарної продукції і рівня самих витрат. Щоб розрахувати міру впливу названих факторів необхідно скорегувати матеріальні витрат за 2015 рік на обсяг продукції за 2016 рік.

$$\text{Матеріальні витрати} \times \frac{\text{Обсяг ТП}_1}{\text{Обсяг ТП}_2} = 21228 \text{ тис. грн.} \times \frac{26532 \text{ тис. грн.}}{31086 \text{ тис. грн.}} = 18118{,}2 \text{ тис. грн.}$$

Окрім того, слід виявити матеріальні витрати за 2016 рік, скореговані на випуск товарної продукції за 2016 рік за формулою (3.1).

$$М_{ск} = \frac{М_2}{С_2} \times С_1 \qquad (3.1)$$

де $М_2$ – матеріальні витрати за минулий період,

$С_2$, $С_1$ – відповідно собівартість товарної продукції за минулий і звітний період

$$М_{ск} = \frac{21228 \text{ тис. грн.}}{22110 \text{ тис. грн.}} \times 26972 \text{ тис. грн.} = 25896 \text{ грн.}$$

Методику розрахунку впливу названих факторів на матеріальні витрати наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Вплив факторів на матеріальні витрати ТОВ «Темп Паркет»

№ з/п	Матеріальні витрати	Сума тис.грн.
1.	За минулий рік	21228
2.	За минулий рік на випуск звітного року	18118,2
3.	За минулий рік на випуск звітного року та асортимент продукції	25896
4.	За звітний рік	10213
5.	Відхилення – всього В тому числі за рахунок: а) обсягу продукції (п.2–п.1.) б) структури продукції (п.3. – п.2.) в) рівня матеріальних витрат (п.4 – п.3.)	 -3109,8 7777,8 -15683

Дані таблиці свідчать, що зниження матеріальних витрат на 11015 тис.грн. відбулося за рахунок спаду обсягу продукції на 3109,8 тис.грн. і рівня матеріальних витрат на 15683 тис.грн. Зміна структури продукції призвела до зростання матеріальних витрат на 7777,8 тис.грн.

При подальшому аналізі матеріальних витрат враховують:

– зміну питомих витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції – фактор “норм”;

– зміну собівартості заготівлі одиниці сировини матеріалів – фактор “цін”.

Останній фактор складається з таких трьох підфакторів:

– зміни купівельних цін з врахуванням всіх доплат і знижок;

– транспортних витрат, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати;

– заготівельних витрат.

Зміна питомих витрат сировини і матеріалів може також відбуватися під впливом таких причин:

- пов’язаних із виконанням плану технічного розвитку в заходах, спрямованих на зниження норм витрачання;

- зумовлених різними іншими відхиленнями від поточних норм витрат [83, 89].

Відхилення основних матеріалів за рахунок фактора норм – це різниця між фактично використаною і нормативною кількістю матеріалів, помножена на нормативну ціну одиниці матеріалу. Якщо нормативна кількість більша фактичної, то відхилення позитивні. Якщо фактична кількість перевищує нормативну, то відхилення не сприятливе.

Відхилення основних матеріалів за рахунок фактора "цін" – це різниця між фактичною нормативною ціною одиниці матеріалу, помножена на фактично використану кількість матеріалу. Якщо фактична ціна перевищує нормативну, то відхилення не сприятливе, якщо нормативна ціна перевищує фактичну, то відхилення сприятливе.

Інформація про понаднормативну кількість використаних матеріалів і відхилення кількості в грошовому виразі повинна бути повідомлена керівництву підприємства та іншим працівникам, відповідальним за виробничий процес.

Якщо понаднормативна кількість основних матеріалів була використана через погане функціонування устаткування, чи з інших причин виробничий відділ повинен вжити відповідних заходів по нормалізації ситуації. Однак несприятливі відхилення по кількості необов'язково є результатом неефективної роботи виробничого відділу. Якщо понаднормативне використання основних матеріалів викликане їх низькою якістю, то відповідальність несу відділ постачання. Якщо матеріали такої ж якості можуть бути закуплені по нормативній ціні у іншого постачальника, то таке відхилення є контрольованим. Якщо відхилення є результатом загального підвищення цін на товарному ринку, то таке відхилення не піддається контролю.

При встановленні нормативів на ціну матеріалу беруть до уваги декілька факторів, які можуть впливати на їх рівень: ринкова кон'юнктура, здатність складування та зберігання до певного моменту закупленого матеріалу, вибір

саме того постачальника, здатність чи неспроможність агента скористатися випадком.

Звичайно фактичні ціни відхиляються від нормативних у зв'язку із зміною початкової ціни та / або заміною матеріалу, зміною обсягу закупленої партії.

Відхилення у використанні матеріалів є складнішим ніж відхилення в ціні на матеріал, тому що воно базується на політиці, яку проводить підприємство.

Витрати на оплату праці ТОВ «Темп Паркет» займають меншу питому вагу в загальних витратах (26%), ніж матеріальні витрати (37,6%). Проте, загальновідомо, що одним з найважливіших джерел зниження собівартості продукції є більш швидке зростання продуктивності праці порівняно із середньою оплатою праці. Тому аналізові витрат на оплату праці слід завжди приділяти першочергову увагу. Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють дані за 2015 та 2016 роки і виявляють відхилення (табл. 3.4.).

Таблиця 3.4

Загальна оцінка трудових витрат ТОВ «Темп Паркет», тис. грн.

№ з/п	Показники	2015 рік	2016 рік	Відхилення
1.	Витрати на оплату праці	7816	7047	-769
2.	Відрахування на соціальні заходи	2520	1587	-933
3.	Собівартість товарної продукції	26972	22110	-4862
4.	Обсяг товарної продукції	31086	26532	-4554

Як показують дані таблиці фактичні трудові витрати знизилися на 769 тис. грн., відрахування на соціальні заходи – на 933 тис. грн. Таке знижекння витрат не можна однозначно характеризувати позитивно. Для забезпечення більш об'єктивної оцінки собівартості доцільно визначити міру впливу на трудові витрати таких факторів як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих витрат. Методика розрахунку названих факторів описана при аналізі матеріальних витрат.

Вплив на прямі трудові витрати:

– зміни обсягу випущеної продукції (- 1514,2 тис.грн).

$$(7816 \text{ тис. грн.} + 2520 \text{ тис. грн.}) \times \frac{26532 \text{ тис. грн.}}{31086 \text{ тис. грн.}} = 8821{,}8 \text{ тис. грн.}$$

$$8821{,}8 \text{ тис. грн.} - (7816 \text{ тис. грн.} + 2520 \text{ тис. грн.}) = -1514{,}2 \text{ тис.грн.}$$

– зміни структури товарної продукції (3787,1 тис. грн.)

$$26972 \text{ тис. грн.} \times \frac{(7816 \text{ тис. грн.} + 2520 \text{ тис. грн.})}{22110 \text{ тис. грн.}} = 12608{,}9 \text{ тис. грн.}$$

$$12608{,}9 \text{ тис. грн.} - 8821{,}8 \text{ тис. грн.} = 3787{,}1 \text{ тис.грн.}$$

– зміни рівня прямих трудових витрат (– 3974,9 тис.грн)

$$8634 \text{ тис. грн.} - 12608{,}9 \text{ тис. грн.} = -3974{,}9 \text{ тис.грн.}$$

На зниження витрат на оплату праці вплинула зміна обсягу випуску товарної продукції на – 1514,2 тис.грн., а зміна рівня прямих витрат на оплату праці на – 3974,9 тис.грн.

При аналізі витрат на оплату праці обов'язковим є їх відображення за нормами і відхиленнями від норм. Відхилення від нормативних витрат праці викликані двома причинами: тарифною ставкою заробітної плати і ефективністю праці. Відхилення по ставці заробітної плати виникає, коли оператори працюють на більш високих, або низьких рівнях основної заробітної плати, ніж це передбачено в нормативах по виконанню даної роботи. Відхилення з ефективності виробництва являють собою коефіцієнти виготовлення окремого виробу. Ефективність виробництва визначається за формулою (3.2):

$$E = К_г \times К_д \qquad (3.2)$$

де $К_г$ – кількість годин, відпрацьованих по нормі за один робочий день (5–8 годин);

$К_д$ – кількість одиниць продукції виготовлених за робочий час.

Наприклад, за нормою відпрацьовано 8 год., за одну год. виготовляється 5 одиниць продукції. Тоді Е = 8 х 5 = 40 од.прод. за один робочий день.

Інформація про відхилення ефективності праці різноманітна і залежить від того, на що вони націлені. Погляд на різноманітні види продукції з точки зору отримання довгострокового прибутку буде залежати від допустимих відхилень нормативних витрат праці. Жодна ставка заробітної плати не повинна встановлюватися без використання досконалих методів, які відповідають сучасному обладнанню. Недостатньо чітко розроблені нормативи протирічать меті відхилень від нормативних витрат праці і тому не дозволяють оцінити виконані роботи або вжити заходи щодо тих чи інших цехів чи дільниць. Як і у випадку з основними матеріалами два фактори визначають норматив прямих витрат праці:

- норматив використання робочого часу;
- норматив оплати праці.

Якщо число робочих годин, фактично витрачених на виробництво продукту відрізняється він нормативного, то існує відхилення за часом. Якщо фактично виплачений розмір заробітної плати відрізняється від нормативного, то існує відхилення за рівнем оплати.

Відхилення по часу:

Сприятливе відхилення = (Фактичний час – Нормативний час) х Нормативний рівень заробітної плати.

Відхилення по рівню заробітної плати:

Сприятливе відхилення = (Фактичний рівень – Нормативний рівень) х Фактично відпрацьований час

Порівняння нормативних та фактичних годин робочого часу створює базу для аналізу ефективності використання праці у виробничому процесі. Порівняння фактичного рівня почасової оплати з нормативним дозволяє отримати уявлення про те, наскільки ефективна система оплати праці на підприємстві.

Відхилення за елементом витрат “Амортизація”: збільшення в порівняні з 2015 роком на 61 тис.грн. або на 2,7% відбулося в наслідок зміни вартості устаткування, в тому числі в наслідок переоцінки, дострокового надходження і вибуття основних засобів, зміни порядку і норм амортизаційних відрахувань.

Наступним етапом аналізу є визначення величини зміни собівартості товарної продукції і встановлення впливу факторів на рівень витрат на 1 гривню товарної продукції і зміни структури собівартості продукції (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5

Витрати на 1 грн. товарної продукції ТОВ “Темп Паркет”

№ з/п	Показники	Індустріальний паркет		Паркетна дошка (дуб)		Разом	
		2015	2016	2015	2016	2015	2016
1.	Випуск продукції, м. кв.	1842	1140	784	520	2626	1660
2.	Оптова ціна виробу, грн.	212	264	500	600	712	864
3.	Собівартість одиниці продукції, грн.	152	193	375	456	527	649
4.	С/в товарного випуску (1х3), грн.	279984	220020	294000	237120	573984	457140
5.	ТП в оптових цінах (1х2), грн.	390504	300960	392000	312000	782504	612960
6.	Витрати на 1 грн. ТП (4:5)	0,72	0,73	0,75	0,76	-	-

$$\text{Витрати на 1 грн. ТП} = \frac{\sum q \times c}{\sum q \times p} \qquad (3.3)$$

де q – кількість виробів (q_1 – звітного періоду, q_2 – попереднього періоду);

c – собівартість одиниці продукції (c_1 – звітного періоду, c_2 – попереднього періоду);

p – оптова ціна одиниці продукції (p_1 – звітного періоду, p_2 – попереднього періоду).

– вплив зміни структури на собівартість:

$$\frac{\sum q_1 \ C_2}{\sum q_1 \ P_2} - \frac{\sum q_2 \ C_2}{\sum q_2 \ P_2} = \frac{(1140\text{x}152)+(520\text{x}375)}{(1140\text{x}212)+(520\text{x}500)} - \frac{(1842\text{x}152)+(784\text{x}375)}{(1842\text{x}212)+(784\text{x}500)}$$

= 0,7341 - 0,7335 =0,0006

– вплив зміни собівартості одиниці продукції

$$\frac{\sum q_1 C_1}{\sum q_1 P_2} - \frac{\sum q_1 C_2}{\sum q_1 P_2} = \frac{(1140x193)+(520x456)}{(1140x212)+(520x500)} - \frac{(1140x152)+(520x375)}{(1140x212)+(520x500)}$$

= 0,91122-0,47064 = 0,44058

Наведені дані свідчать про те, що витрати на 1 грн. товарної продукції у звітному році були вищими на 0,01 грн. Таке відхилення склалось за рахунок зміни собівартості одиниці продукції.

3.2. Використання аналізу беззбитковості для прийняття управлінських рішень

У сучасних умовах особливо зростає роль прибутку як узагальнюючого показника діяльності підприємства. Звідси такий інтерес спеціалістів до вибору процедури його обчислення. Залежно від трактування прибутку і вибраних методів його обчислення змінюється величина податків, сума дивідендів, заробітна плата, величина премій. Прибуток підприємства взаємопов′язаний і обумовлений його доходами і витратами. Тому основою визначення прибутку є співставлення результату із затратами, пов′язаними із постачанням, виробництвом і реалізацією.

Важливою умовою ефективного функціонування підприємства є управління співвідношенням витрат і результатів. Діяльність підприємства здійснюється, як правило, при обмежених ресурсах. Отже, кожне підприємство для досягнення основної мети – отримання прибутку – повинно використовувати метод ”витрати–результати”.

Аналіз беззбиткового продажу (маржинальний аналіз) проводять з метою визначення величини випуску (реалізації) продукції, при якій підприємство працюватиме з прибутком. Аналіз беззбитковості грунтується на залежності між доходом (виручкою) від продажу, витратами і прибутком за умови, що виробничі потужності підприємства залишаються незмінними.

Аналіз рівня беззбитковості базується на поділі витрат виробництва на постійні та змінні. Такий поділ дає можливість встановити функціонально-математичну залежність між прибутком, обсягом, собівартістю, що дозволяє:

- визначати обсяг продажу, який би забезпечив відшкодування всіх витрат;
- визначати обсяг продажу для отримання певної величини прибутку;
- встановити вплив структурних зрушень на рівень прибутку;
- виявити нижню межу ціни на продукцію;
- розрахувати величину прибутку при зміні витрат.

Для обчислення точки беззбитковості застосовуються три методи:

- математичний метод (метод рівняння);
- метод маржинального доходу (валового прибутку);
- графічний метод.

Кожен із методів має свої переваги і недоліки, проте жоден не є абсолютним, оскільки побудова оптимізаційних моделей беззбитковості можлива за наступних умов:

- усі інші змінні залишаються постійними;
- один виріб або постійна номенклатура виробів;
- прибуток розраховують за змінними витратами;
- сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва;
- аналізують лише допустимий діапазон обсягів виробництва;
- витрати можна точно поділити на постійні та змінні.

Методику проведення маржинального аналізу розглянемо на прикладі випуску паркету індустріального ТОВ “Темп Паркет”. Ціна паркету у 2017 році склала 280 грн.; змінні витрати на одиницю продукції – 125 грн.; постійні витрати – 49600 грн. Розрахуємо обсяг реалізації паркету, при якому підприємство не отримає ні прибутків, ні збитків – точку беззбитковості.

Для знаходження точки беззбитковості побудуємо графік беззбиткової реалізації паркету індустріального (рис. 3.1). Для цього:

– паралельно до осі обсягів реалізації продукції проведемо пряму постійних витрат – 49600 грн.;

– побудуємо лінію сукупних витрат, що виходить з точки на осі ординат (0; 49600) і утворюється шляхом додавання до величини постійних витрат добутку змінних витрат на одиницю на різну величину обсягу реалізації;

– побудуємо лінію виручки на основі даних про ціну одиниці продукції.

Точка беззбитковості знаходиться на перетині ліній виручки від реалізації та сукупних витрат. Беззбитковий обсяг збуту – 32 тис. кв. м.

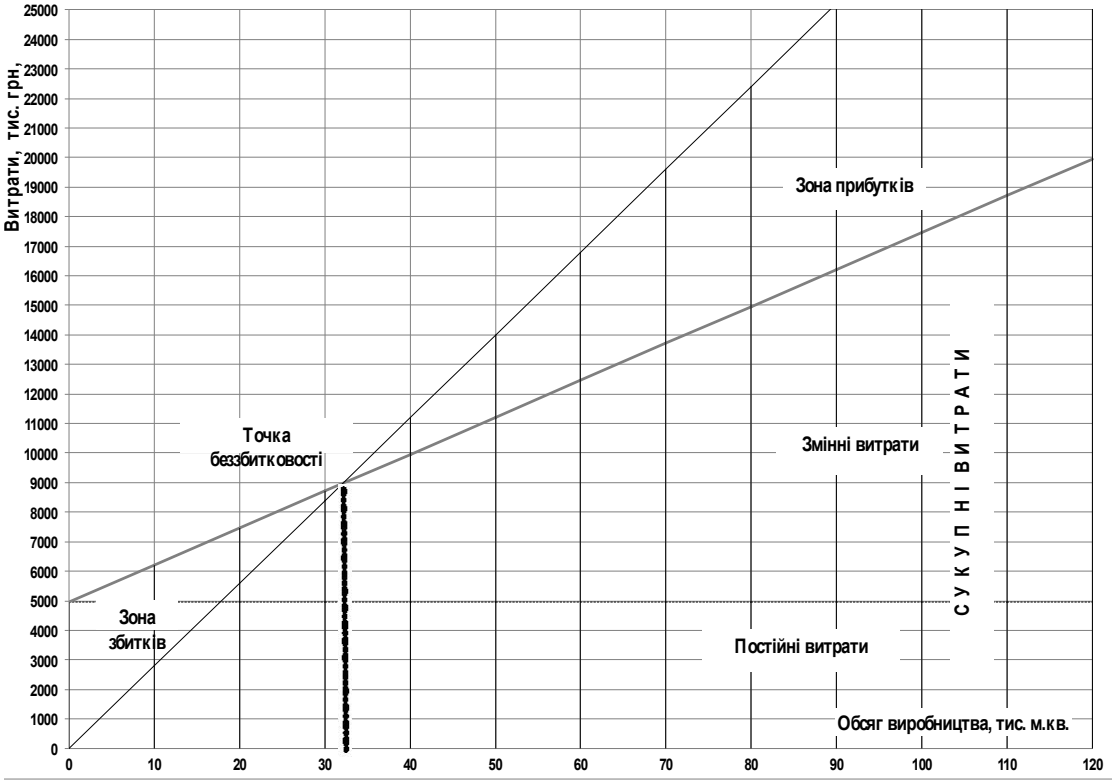


Рис. 3.1. Графік беззбиткового продажу “паркету індустріального"

Модифікацією графіку беззбитковості є графік маржинального доходу, коли міняють місцями змінні і постійні витрати з метою поєднання зони прибутку і зони постійних витрат, які в сумі дають маржинальний доход (рис. 3.2). При побудові такого графіка спочатку проводять лінію змінних витрат, а паралельно їй – лінію постійних витрат та лінію виручки.

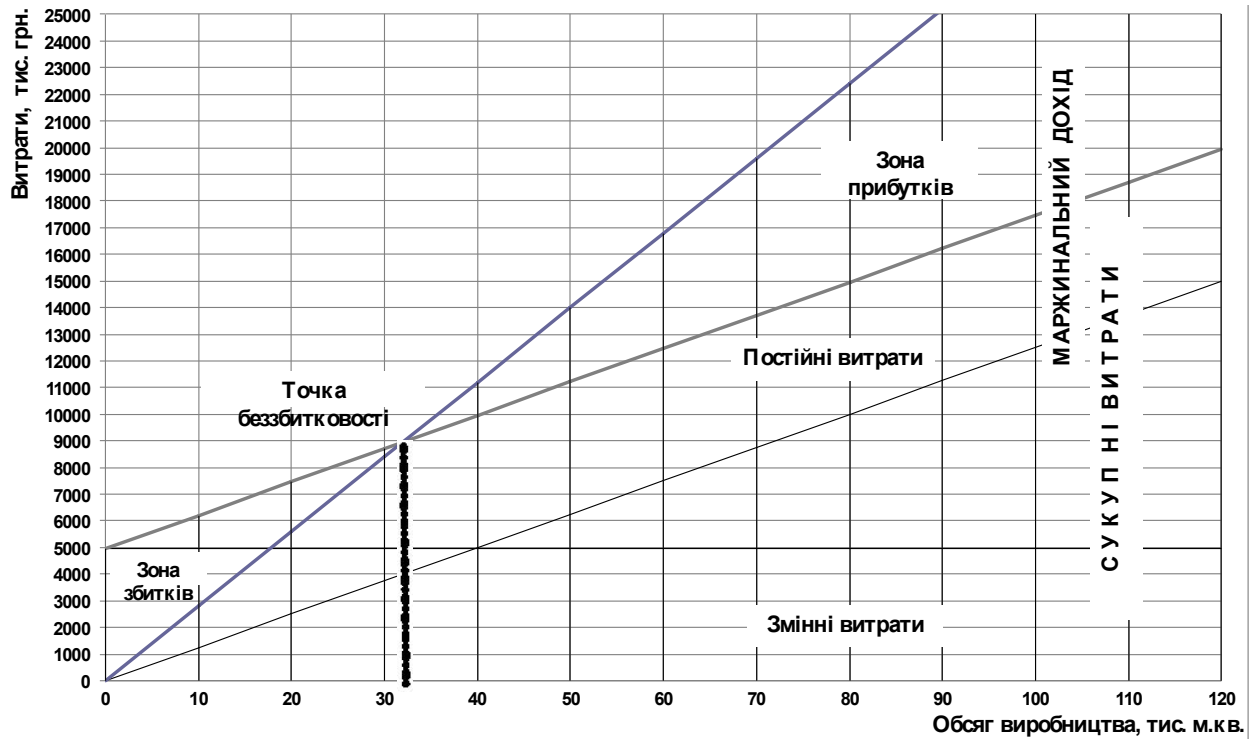


Рис. 3.2. Графік маржинального доходу

Зручнішим для знаходження прибутку (збитку) при різних обсягах реалізації є графік залежності прибутку від обсягів реалізації (рис. 3.3), на якому горизонтальна вісь є сукупністю різних рівнів обсягу реалізації, а прибутки (збитки) відображені на вертикальній осі.

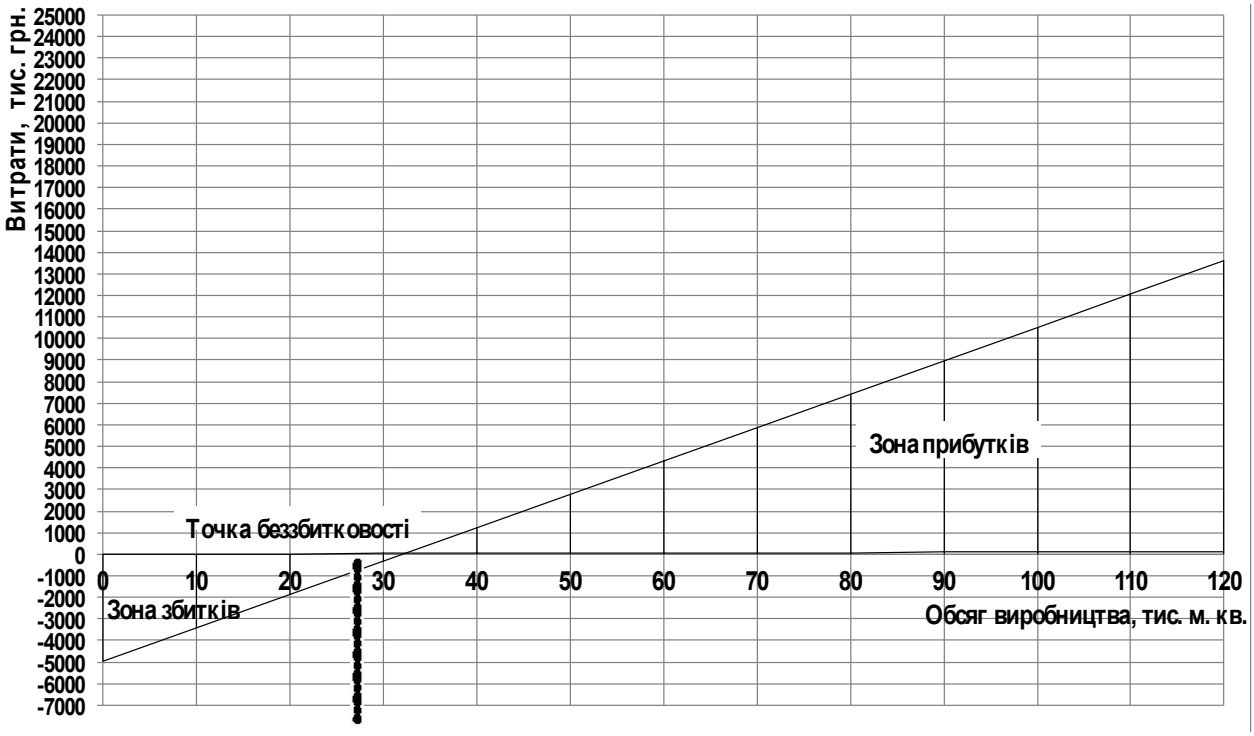


Рис. 3.3. Графік залежності прибутку від обсягу реалізації

На графіку добре видно, що при нульовому обсязі реалізації підприємство несе збитки, що дорівнюють величині постійних витрат (збитки не повинні бути більші, ніж сума постійних витрат). Кожна сотня реалізованої продукції дає валовий прибуток понад постійні витрати в розмірі 155 грн., а точка беззбитковості знаходиться на рівні 32 тис. м.кв.

Хоча графічні прийоми є зручними з огляду на їх наочність, проте математичні прийоми гнучкіші, придатніші для автоматизованої обробки.

Для знаходження точки беззбитковості використовують одну із формул :

– рівняння прибутку (3.4):

$$N_p = px - (a + bx), \tag{3.4}$$

де N_P – чистий прибуток,

x – кількість реалізованих одиниць продукції,

p – ціна реалізації,

b – змінні витрати на одиницю продукції,

a – сукупні постійні витрати.

Звідси, рівняння для знаходження точки беззбиткового збуту паркету індустріального: $280x - (49600 + 125x) = 0$.

Точка беззбиткового збуту x = 32 тис. м.кв.

- формула маржинального доходу (3.5):

$$D_m = a + N_p, \tag{3.5}$$

де Dm – маржинальний дохід,

N_P – прибуток від продажу,

a – постійні витрати.

$$D_m = px - bx, \tag{3.6}$$

де p_X – виручка від реалізації,

bx – сукупні змінні витрати.

Звідси, критична точка (Q_k) (3.7):

$$Q_k = \frac{pxa}{D_m}, \qquad Q_k = \frac{a}{p-b}, \tag{3.7}$$

Q_k = 49600 / 280 – 125 = 32 тис. м.кв.

Описана методика аналізу дозволяє розраховувати критичний обсягу збуту лише одного продукту. Для визначення точки беззбитковості багатопродуктового виробництва розраховують величину маржинального доходу на одну зведену одиницю. Маржинальний дохід на зведену одиницю – це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу. Комбінація продажу – це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації, виражене у відсотках або у вигляді пропорції (3.8):

$$D_{mr} = \sum D_{mri} r, \tag{3.8}$$

де D_{mr} – середньозважений маржинальний дохід ,

D_{mri} – маржинальний дохід на одиницю і-го виробу,

r – комбінація продажу.

Середньозважений маржинальний дохід розраховують також як відношення загального маржинального доходу до загальної кількості продукції; точку беззбитковості – як відношення суми постійних витрат до величини середньозваженого маржинального доходу.

Постійні витрати у 2016 році на підприємстві становили 8200 тис. грн., змінні витрати на одиницю продукції – 180 грн.; прибуток від продажу – 348 тис. грн. Отже, маржинальний дохід дорівнює 8548 тис. грн. (8200 тис. грн. + 348 тис. грн.), середньозважений маржинальний дохід на одиницю – 100 грн. Звідси, точка беззбитковості дорівнює 82 тис. м. кв. паркету (8200 тис. грн. / 100).

Окрім визначення обсягу продажу продукції, який забезпечує відшкодування всіх витрат, аналіз рівня беззбитковості використовують для прийняття управлінських рішень щодо:

1) визначення обсягу продажу для отримання необхідної величини прибутку (і навпаки);

2) встановлення впливу структурних зрушень на рівень прибутку;

3) виявлення нижньої межі ціни на продукцію;

4) розрахунку величини прибутку при збільшенні (зменшенні) постійних, змінних витрат.

Для визначення обсягу продажу, необхідного для отримання бажаної величини прибутку, використовують формулу (3.9):

$$Q_p = \frac{a + P_z}{D_{mi}}, \tag{3.9}$$

де Q_p – обсяг продажу при заданому прибутку,

a – сукупні постійні витрати,

P_z – заданий прибуток,

D_{mi} – маржинальний дохід на одиницю продукції.

Звідси, для того, щоб ТОВ “Темп Паркет” отримати прибуток 402 тис. грн. необхідно реалізувати 86 тис. м.кв. паркетної продукції ((8200 тис. грн. + 402 тис. грн) / 100).

Для підприємства важливо знати величину обсягу продажу, після досягнення якої відбувається зменшення доходу від реалізації, – показник безпеки (кромку безпеки, запас міцності) (3.10).

$$ZM = Q_p - Q_k, \tag{3.10}$$

де ZM – запас міцності,

Q_p – обсяг (фактичної) планової реалізації,

Q_k – обсяг беззбиткової реалізації.

Оскільки підприємство планує реалізовувати 30000 тис. грн. , то запас міцності становить 24% або 19680 м.кв. продукції.

За вартісними показниками зону безпеки розраховують (3.11):

$$ЗМ = \frac{\text{Виручка} - \text{Точка беззбитковості}}{\text{Виручка}} \quad (3.11)$$

Для одного виробу зону безпеки можна знайти за кількісними показниками (3.12):

$$ЗМ = \frac{\text{кількість реалізованої продукції - точка беззбитковості}}{\text{кількість реалізованої продукції}} \quad (3.12)$$

Важливим питанням для підприємства є формування реалізаційного кошика – суми відносних часток продукції, які формують дохід підприємства; визначення співвідношення високорентабельних і низькорентабельних товарів.

Рентабельність продукту визначають як відношення маржинального доходу на одиницю продукції до ціни одиниці продукції.

Маржинальний підхід доцільно використовувати для формування асортиментної програми підприємства. Доки сума маржинального доходу є позитивною (покриває постійні витрати), продукт доцільно залишати в асортиментному наборі, хоча в обліку витрат за повною собівартістю продукт є збитковим.

Маржинальний аналіз є також ефективним інструментом визначення ціни на реалізовану продукцію. Відправною точкою при цьому є собівартість продукції – нижня межа ціни; верхня межа ціни – попит на продукцію. Ціни на продукцію нижче від її собівартості встановлюють лише на короткий період, коли фірма обрала стратегію проникнення на ринок. При визначенні ціни на основі собівартості найпоширенішими є два методи:

1. Собівартість + націнка (норма прибутку).

Собівартість при цьому розглядають як можливу мінімальну ціну (3.13):

$$p_{\min} = \frac{a + bQ}{Q}, \qquad (3.13)$$

де p_{mir} – мінімальна ціна,

а – сукупні постійні витрати,

в – змінні витрати на одиницю продукції,

Q – кількість одиниць реалізованої продукції.

Для “паркету індустріального” при обсягу реалізації 85000 м.кв. беззбиткова ціна: (8200 тис. грн. + 125 х 82 тис. м.кв.) / 82 тис. м.кв = 225 грн.

2. Метод цільового прибутку – ціну встановлюють, виходячи і розрахунку бажаної (планової) величини прибутку.

За допомогою маржинального аналізу проводять також розрахунок:

1) ефекту ціни – визначення фінансового результату підприємства за умови незмінного обсягу продажу та зміни ціни на продукцію;

2) ефекту обсягу – визначення обсягу продажу за умови незмінної величини фінансового результату і зміни ціни.

Отже, на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що маржинальний аналіз є ефективним, доступним, наглядним, економічно обгрунтованим інструментом прийняття рішень стосовно обсягів реалізації, встановлення ціни на продукцію, формування асортименту продукції.

Висновки до розділу 3

1. Мета аналізу собівартості продукції полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень.

Проведений аналіз свідчить, що витрати досліджуваного підприємства знизились на 12097 тис. грн. Найбільші витрати підприємство понесло на сировину і матеріали, які впали у порівняні з попереднім роком на 11015 тис. грн. (16,5%), знизилися витрати на оплату праці на 769 тис. грн. (6,1%),

відрахування на соціальні заходи на 933 тис. грн. (0,6%). Амортизаційні відрахування зросли на 61 тис. грн. (2,7%), інші витрати - на 559 тис. грн. (8,4%).

2. Для управління витратами і собівартістю продукції досліджуваному підприємству доцільно використовувати модель маржинального аналізу, яка передбачає поділ витрат на змінні та постійні, на основі чого розраховують точку беззбитковості. Точка беззбитковості – це обсяг виробництва при якому виручка дорівнює витратам, а прибуток дорівнює нулю. Витрати діють на точку беззбитковості прямо пропорційно, а ціна – обернено. При підвищенні ціни точка беззбитковості знижується, тобто менше треба реалізувати продукції, щоб отримати необхідну суму виручки для компенсації витрат підприємства. При зниженні ціни точка беззбитковості зростає, тобто зростає беззбитковий обсяг продаж. Збільшення питомих і постійних витрат підвищує поріг рентабельності і зменшує зону безпеки.

Тому кожне підприємство намагається скоротити постійні витрати. Оптимальним вважається такий план, який дозволяє знизити частку постійних витрат на одиницю продукції, зменшити беззбитковий обсяг продаж і збільшити зону безпеки.

Маржинальний підхід доцільно використовувати для формування асортиментної програми підприємства. Доки сума маржинального доходу є позитивною (покриває постійні витрати), продукт доцільно залишати в асортиментному наборі, хоча в обліку витрат за повною собівартістю продукт є збитковим. Маржинальний аналіз є також ефективним інструментом визначення ціни на реалізовану продукцію.

За допомогою маржинального аналізу проводять також розрахунок:

1) ефекту ціни – визначення фінансового результату підприємства за умови незмінного обсягу продажу та зміни ціни на продукцію;

2) ефекту обсягу – визначення обсягу продажу за умови незмінної величини фінансового результату і зміни ціни.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження щодо обліку витрат і формування собівартості продукції дало змогу зробити такі висновки та внести відповідні пропозиції:

1. В умовах ринкової економіки собівартість продукції є найважливішим показником виробничо-господарської діяльності підприємства. У країнах з розвинутою ринковою економікою облік витрат на виробництво та калькуляцію собівартості продукції виділений в управлінський облік, який покликаний дати інформацію для управління собівартістю продукції спеціалістам, адміністративно-управлінському персоналу підприємства.

Показник собівартості застосовують для оцінки економічної ефективності використання основних і оборотних засобів виробництва, вибору оптимальних варіантів організації управління, внутрішньогосподарських і міжгосподарських економічних зв'язків, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології, підвищення якості продукції тощо.

Собівартість продукції немає єдиного об'єктивного значення, її величина залежить від методики розрахунку. За однакових витрат і одного обсягу виробництва, застосовуючи різну методику розрахунку, можна отримати різні значення собівартості.

2. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає три системи:

- облік і калькулювання собівартості продукції за повними витратами;
- облік і калькулювання собівартості продукції за неповними витратами;
- облік і калькулювання собівартості продукції за нормативними витратами.

Система калькулювання повної собівартості є необхідним інструментом для обґрунтування ціни реалізації продукції. Розподіл всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції дозволяє оцінити сукупні витрати, що відносяться на відповідну продукцію. З урахуванням бажаного рівня рентабельності й кон’юнктури ринку визначається ціна реалізації.

Система обліку витрат і калькулювання неповної собівартості дає можливість виявляти види виробів з більшою рентабельністю; забезпечує можливість швидкої переорієнтції виробництва у відповідь на зміну умов ринку. Визначення собівартості продукції на основі неповних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль.

Нормативний облік витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає управління господарськими процесами через відхилення, наявність яких є свідченням того, що в системі управління відбуваються небажані явища, або розроблені норми не є обґрунтованими.

Нормативний метод обліку витрат є одним із найкращих, оскільки найбільш повно відповідає вимогам управлінського обліку з погляду оперативності та контролю за витратами, але він може виправдати себе лише при відповідній нормативній і методологічній базі по організації внутрішньогосподарського обліку на практиці. Його перевагами є достовірність визначення собівартості, організація оперативного та поточного аналізу, контролю і планування витрат. Однак, запровадження його в практику вітчизняних підприємств вимагає наявності на підприємстві кваліфікованих кадрів та супроводжується труднощами, які пов’язані з розрахунком норм витрат відповідно до конкретних умов виробництва на підприємстві та переглядом і зміною їх у разі появи нових видів ресурсів, зміни технології виробництва тощо.

3. При обліку повних затрат всі затрати підприємства, що виникають за звітний період, відносяться на носії затрат. Ця система іноді називається “витратною статистикою”, оскільки в ній усереднюються затрати за носіями. Саме вона поставляє інформацію державним органам для ціноутворення. Проте на заході широко поширена думка, що для управління підприємством така калькуляція неприйнятна, оскільки воно не надає інформацію про те, в що дійсно обходиться виробництво окремих продуктів, їх видів або груп.

При калькуляції собівартості за методом “директ-костинг” постійні затрати не розподіляються між носіями. При цьому варіанті калькуляції

виходять з того, що тільки змінні затрати залежать від завантаження потужностей або від обсягу продукції, а тому тільки вони можуть бути віднесені на носії затрат. Такий варіант калькуляції без спеціальних розрахунків надає необхідну інформацію про тенденції поведінки затрат в умовах зміни завантаження або обсягу випуску продукції

Впровадження на українських підприємствах методу “директ-костинг” є досить актуальним з точки зору чинного законодавства. Адже розрахунок неповної (виробничої) собівартості визначено положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Окрім того при використанні даної підсистеми можлива інтеграція управлінського та фінансового обліку, тобто досягається можливість регулярного контролю за собівартістю і розміром отриманого прибутку.

4. Для управління витратами і собівартістю продукції досліджуваному підприємству доцільно використовувати модель маржинального аналізу, яка передбачає поділ витрат на змінні та постійні, на основі чого розраховують точку беззбитковості.

Маржинальний підхід доцільно використовувати для формування асортиментної програми підприємства. Доки сума маржинального доходу є позитивною (покриває постійні витрати), продукт доцільно залишати в асортиментному наборі, хоча в обліку витрат за повною собівартістю продукт є збитковим. Маржинальний аналіз є також ефективним інструментом визначення ціни на реалізовану продукцію.

За допомогою маржинального аналізу проводять також розрахунок:

1) ефекту ціни – визначення фінансового результату підприємства за умови незмінного обсягу продажу та зміни ціни на продукцію;

2) ефекту обсягу – визначення обсягу продажу за умови незмінної величини фінансового результату і зміни ціни.

Витрати діють на точку беззбитковості прямо пропорційно, а ціна – обернено. При підвищенні ціни точка беззбитковості знижується, тобто менше треба реалізувати продукції, щоб отримати необхідну суму виручки

для компенсації витрат підприємства. При зниженні ціни точка беззбитковості зростає, тобто зростає беззбитковий обсяг продаж. Збільшення питомих і постійних витрат підвищує поріг рентабельності і зменшує зону безпеки.

Тому кожне підприємство намагається скоротити постійні витрати. Оптимальним вважається такий план, який дозволяє знизити частку постійних витрат на одиницю продукції, зменшити беззбитковий обсяг продаж і збільшити зону безпеки.

5. Мета аналізу собівартості продукції полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, обґрунтованості управлінських рішень.

Поведений аналіз витрат ТОВ “Темп Паркет” свідчить, що найбільші витрати підприємство понесло на сировину і матеріали, які впали у порівняні з попереднім роком на 11015 тис. грн. (16,5%), знизилися витрати на оплату праці на 769 тис. грн. (6,1%), відрахування на соціальні заходи на 933 тис. грн. (0,6%). Амортизаційні відрахування зросли на 61 тис. грн

При цьому слід врахувати, що відхилення за одними елементами можуть бути наслідком дії того самого чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на оплату праці, проте підвищити певною мірою витрати на утримання і експлуатацію устаткування. Ще один комплексний чинник – зростання купованих виробів і напівфабрикатів, який збільшує суму відповідних матеріальних витрат, проте це обов’язково приводить до зниження витрат на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, зменшення витрат на сировину і матеріали. Отже, негативні відхилення не можна розглядати ізольовано від позитивних. Природно, що це ускладнює аналіз витрат, проте дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Апчерч А. Управлінський облік: принципи і практика / А. Апчерч; пер. з англ. – М.: Финанси і статистика, 2012. – 952 с.

2. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2006. – 440 с.

3. Аткинсон Є. А. Управлінський облік / [Є. А. Аткінсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг]; пер. з англ. А. Д. Рахубовского, Д. А. Рахубовской; А. Д. Рахубовского. – [3-е вид.]. – М. : Вільямс, 2003. – 878 с.

4. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2001. – № 7. – С. 50-62.

5. Басманов І. А. Теоретичні основи обліку та калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов / Під ред. проф. В. А. Новака. – М. : Фінанси, 2001. – 167 с.

6. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.

7. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П. С. Безруких. – М. : Фінанси, 2005. – 320 с.

8. Бойчик І.М. Економіка підприємства : навчальний посібник / І.М. Бойчик. – К. : Атіка, 2002. – 480 с.

9. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін. ; За ред. акад. АНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

10. Бондаренко Н. М., Устименко А. К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. - Випуск 11. Частина 2. 2015. – С. 51-54.

11. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – № 2. – 2001. – С. 45-53.

12.Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник – 6-е вид., перероб і доп. – Житомир: Рута, 2005.– 756 с.

13. Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. – Житомир : ПП "Рута", 2002. – 544 с.

14. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець. – в 2-х ч. – Житомир : Рута. – 2001. – 512 с.

15. Бухгалтерський облік в Україні / за ред. Р. В. Хом'яка. – Львів : Інтелект-Захід, 2003. – 820 с.

16. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 91. – С. 23-26.

17. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга, Н. М. малюга, Л. В. Чижевська. – 2-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.

18. Бучко, О. І. Особливості калькулювання собівартості продукції промислового підприємства / О. І. Бучко, Ф.Ф. Макарук [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://ena.lp.edu.ua: 8080/bitstream/ntb/5626/ 1/12. pdf.

19. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. / М. А. Вахрушина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ИКФ Омега-Л, Высшая школа, 2002. – 528 с.

20. Відображення в обліку витрат на виробництво // Бухгалтерія. – 2010.– №30. – С. 96-102.

21. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Харків : Фактор, 2005. – 266 с.

22. Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) : монографія. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 270 с.

23. Гильде Э. К. Нормативный учет в промышленности / Э. К. Гильде. – М. : Финансы, 1976. – 152 с.

24. Гнилицька В. Підходи до калькулювання собвівартості продукції відповідно до НП(С)БО // Регіональні перспективи. – 2011. – №2-3.– С. 129-133.

25. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

26. Давидович І.Є. Управління витратами: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

27. Додовенко Н.С. Классификация затрат как информационний источник формирования себестоимости промьішленного предприятия / Н.С. Додовенко, Л.Д. Сухина // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №12. – С. 168-177.

28. Домбровський В. М. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : КНЕУ, 2005. – 278 с.

29. Друри К. Управленческий и производственный учёт: пер с англ. – М.: Юнити-Дана, 2010. – 1423 с.

30. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2003. – 680 с.

31. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І Горбатюк та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – вид. 2-е, перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.

32. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік : Основи теорії та практики : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ : Знання, 2009. – 422 с .

33. Загородній А. Г. , Партин Г. О. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

34. Задорожний Зеновій. Про предмет і метод внутрішньогосподарського обліку // Вісник ТНЕУ. – 2007. – №1. – С. 62-71.

35. Задорожний З.В. Взаємозвязок між видами обліку в Україні // Міжнародний збірник наукових праць. – 2007. – Випуск 2(17). – С106-110.

36. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // Бухгалтерія. – 2001. – №5, 29 січня. – С. 12–17.

37. Івашкевич В. Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції / В. Б. Івашкевич. – М. : Фінанси, 2003. – 159с.

38. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р №291 // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 6. – 157 с.

39. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник [для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид. перероб. і доп. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

40. Калькулирование себестоимости в промышленности / А. Маргулис. – М. : Финансы, 1980. – 288 с.

41. Каменская Т. Калькулирование себестоимости разными методами // Баланс. – 2007. – 30 мая (№22) – С. 39-43.

42. Карпенко О. В. Управлінський облік: методика викладання у вищій школі – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 244с.

43. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

44. Карпенко О. В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю : монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболь. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. – 241 с.

45. Карпова Т. П. Управленческий учет : учеб. для вузов. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

46. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник. – М. : Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001. – 268 с.

47. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку Економіка та управління на транспорті. - 2015. - Вип. 1. - С. 79–90. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eut_2015_1_12.

48. Краєва Я. В. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / Я. В. Краєва // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2017. – № 5. – С. 168-171.

49. Ластовецкий В. Учет и контроль технологической и производственной

себестоимости // Бухгалтерський учет и аудит. – 2004. – №5. – С.17-19.

50. Лень В. С. Управлінський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К. : Знання-Прес, 2006. – 317 с.

51. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні) / Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник. – Тернопіль, 1995. – 219 с.

52. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.

53. Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua.

54. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства : підручник / В.І. Мацибора. – К. : Вища шк., 2014. – 415 с.

55. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року N 373.

56. Міценко Н. Г. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства / Н. Г. Міценко, С. В. Мизгала // Науковий вісник НЛТУ України. – 2016. – № 19(4). – С. 129-132.

57. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник .– К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.

58. Мордвінцева Т.В., Тарасенко А.О. Методи обліку витрат та методи калькулювання: їх взаємозв'язок та різниця // Український науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки. Облік, анліз і аудит. – 2011. – Випуск 4. – С. 195-199.

59. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 225.

60. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. – К. : Книга, 2004. – 544 с.

61. Ніпорко Н. І. Поняття системи та методів обліку витрат і калькулювання собівартості // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. - 2017. - Т. 19. Вин. 5-6. – С. 130-133.

62. Нормативный учет : передовой опыт / под ред. А. Ф. Палия. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 111 с.

63. Олійник О. В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» / О. В. Олійник, С. В. Бойко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2003. – № 3. – С. 158-168.

64. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2017. - № 34. - С. 153-157.

65. Панасюк, В. М. Зниження витрат: фактори та мотивації / В. М. Панасюк // Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: Тези доп. Всеукр. Наук.-практ. Конф. 23-24 лист. 2006р. – Т.: Терно-граф, 2006 - С.39-42.

66. Панасюк, В. М., Микитюк Н. Я. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на сучасному етапі / В.М. Панасюк, Н.Я Микитюк // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць.- Випуск 5.-Тернопіль: АФ "Меркурій", 1996. - С.34-35.

67. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. - Тернопіль: Астон, 2005. - 287 с.

68. Панасюк, В. М. Удосконалення системи обліку, як інструменту управління собівартістю продукції / В. М. Панасюк, Н. М. Підлужна // Економіка: проблеми теорії і практики. Збірник наукових праць. Випуск 163. – Дніпропетровськ, ДНЕУ, 2008 – С.121-134.

69. Панасюк В. М. Класифікація форм і методів обліку та розрахунку витрат виробництва (вітчизняний і зарубіжний досвід) / В. М. Панасюк, С. В. Ярощук, С. В. Бобрівець // Науковий журнал 4. Вісник Технологічного університету «Поділля».-Хмельницький, 2002. - ч.2. - С. 242-249.

70. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний документ]. – Режим доступу : http://www. readbooks.com/ book/5/184.html

71. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 416 с.

72. Пушкар М. С. Розробка систем обліку : навч. посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.

73. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). – Тернопіль : Економічна думка. – 1999. – 422 с.

74. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / Г. В. Савицкая. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 384 с.

75. Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладне вопросы с аналізом ситуацій. – К. : Издательский дом “Максимум”, 2001. – 600 с.

76. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.

77. Скрипник М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням “директ-костингу” // Міжнародний збірник наукових праць. 2016. - Випуск 1(16). – С 263-272.

78. Сльозко, Тетяна Михайлівна. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко; м–во освіти і науки України, Український держ. ун–т фінансів та міжнар. торгівлі. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

79. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я. В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

80. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.

81. Стуков С.А. Система производственного учёта и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 233 с.

82. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-е вид., перероб.і доп. – Київ: Знання, 2008. – 507 с .

83. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. – Львів : ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.

84. Ткач В. И., Ткач М. В. Управленческий учет : международный опыт. – М. : Финасы и статистика, 1994. – 138 с.

85.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. – [6-е вид.] – Київ : А.С.К., 2005. – 784 с.

86. Трубочкина М. И. Управления затратами предприятия: [учеб. пособие] / М.И. Трубочкина – М. : ИНФРА-М, 2007. – 218 с.

87. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

88. Управление затратами на предприятии: [учебное пособие]; под ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: “Бизнес-пресса”, 2004. – 225 с.

89. Управлінський облік / Дон Р. Весен, Меріен М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков.; пер. з англ. 5-о канад. вид. О. Григорова, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; наук. ред. пер. Н. П. Краснік. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.

90. Ураков Д. У. Учёт затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.

91. Финансовый менеджмент. Руководство по технике эффективного менеджмента. – М. : CARANA Corporation – USAID– RPC. – 290 с.

92. Хорнгрен Ч.Т., Управленческий учтет / Хорнгрен Ч.Т. Фостер Дж., Датар Ш.; пер. с англ. – СПб, 2014.-1005с.

93. Худоба К. В. Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Вестник национального технического университета «ХПИ» : сб. науч. тр. : темат. вып. / Харьковский политехнический ин-т, нац. техн. ун-т. – Х. : НТУ «ХПИ», 2016. – Вып. 56: Технический прогресс и эффективность производства. – С. 43-48.

94. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

95. Чумаченко М., Білоусова І. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 3.

96. Чумаченко М. Управленческий учет в Украине / М. Чумаченко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 6. – С. 43–47.

97. Чумаченко Н. Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М. : Финасы и статистика, 1971. – 236 с.

98. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат : пер с англ. – М. : Инф.-изд. дом "Филин", 1996. – 344 с.

99. Шуляк О. М., Брадуліна Д. С. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудівної галузі // Бухгалтерський □□□□□, □□□□□□ □□ □□□□□. – 2015. - □ 2 (39). – □. 104-109.

100. Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 240 с.

101. Юровский Б., Тарасюк М. Себестоимость продукции: планирование и учет // Консультант бухгалтера. – 2001. - № 31. – С.7-16.

102. Юрченко О. А. Облік витрат операційної діяльності: історичний аспект // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011. – С. 101-110.