

ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Кафедра обліку у виробничій сфері

КУРСОВА РОБОТА
з дисципліни «Бухгалтерський облік (загальна теорія)»
на тему:

**«Процес виробництва як об'єкт
бухгалтерського обліку»**

Студента (-ки) 3-о курсу групи ОБС-31

напряму підготовки 6.03.05.09 «Облік і аудит»

_____ Драганчук І. В. _____
(прізвище, ім'я)

Науковий керівник: Гудзь Н.В.

_____ (посада, вчене звання, науковий ступінь,

_____ прізвище, ініціали)

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

Члени комісії:

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

_____ (підпис)

_____ (прізвище та ініціали)

Вступ

Щоб здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, слід зробити певні витрати. Будь-який підприємець - фірма, господарське товариство, фізична особа - повинен здійснювати витрати у вигляді певних ресурсів - трудових, природних, інформаційних. Кожен вид ресурсів має вартісну оцінку. Виражені у грошовій формі витрати ресурсів на здійснення підприємницької діяльності називають витратами виробництва.

Основою теорії витрат виробництва, що нині панує в країнах ринкової економіки, є феномен рідкості, тобто обмеженості всіх видів ресурсів та можливості альтернативного використання їх. Останнє означає, що вибір ресурсів для виробництва певного товару свідчить про неможливість виробництва альтернативного товару.

Зважаючи на актуальність даної проблеми, ми обрали наступну тему курсового дослідження: «Процес виробництва як об'єкт бухгалтерського обліку».

Об'єкт дослідження - теоретична економіка.

Предмет дослідження - витрати виробництва.

Мета дослідження - розглянути сутність витрат виробництва та їх види, а також методику формування фактичної собівартості випущеної продукції; дослідити витрати виробництва та їх класифікацію.

Дослідження сутності процесу виробництва як об'єкт бухгалтерського обліку дозволяє подолати труднощі в процесі пізнання нових господарських явищ, пояснити раніше невідомі господарські факти або виявити неповноту старих способів пояснення відомих фактів господарського життя підприємств.

1.Виробництва та їх види

Сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрат» називають місцем виникнення витрат. До місць виникнення витрат відносяться структурні підрозділи (цехи, відділи, ділянки), які є об'єктам; нормування, планування, обліку та контролю витрат виробництва з метою управління ними. Цехом називається відокремлена в адміністративно-господарському; розумінні виробнича частина підприємства, яка складається з декілька, ділянок, що спеціалізуються на випуску певної продукції (заготовок, деталей, вузлів, виробів) або на виконанні однорідних технологічних процесів. Розрізняють наступні види цехів:

- ◆ основні, де здійснюється основний виробничий процес з випуску продукції, що поділяється на три стадії заготівельну, обробну та збирально-оздоблювальну. До них належать цехи, що виготовляють продукцію, яка за своїм призначенням не відрізняється від тієї, на якій спеціалізується підприємство, але з такого ж основного матеріалу (не з його відходів), і цехи, які випускають напівфабрикати (наприклад, цех деталей - гвинтів, шайб, гайок тощо);
- ◆ допоміжні, які не беруть безпосередньої участі у виготовленні продукції, але забезпечують безперебійність виробничого процесу в основних цехах: інструментальний, модельний, ремонтно-механічний тощо;
- ◆ обслуговуючі, які сприяють нормальній роботі основних і допоміжних цехів;
- ◆ побічні, які займаються переробкою відходів основного виробництва та виготовленням товарів широкого вжитку. Побічне виробництво може бути організоване як самостійна галузь роботи підприємства, яка виконує

частину його основної виробничої програми (наприклад, виготовлення паркету з відходів та обрізків деревини);

◆ експериментальні, які призначені для виготовлення дослідних зразків виробів і виконання експериментальних робіт.

Виробнича структура цеху - це сукупність його ділянок, допоміжних і обслуговуючих ланок, форма їх зв'язків, характер спеціалізації та кооперування для спільного процесу виготовлення продукції. Ділянка є первинним виробничим підрозділом промислового підприємства. Ділянки можуть входити до складу цехів або бути самостійними структурними підрозділами. Підприємства, що мають безцехову структуру, складаються тільки із самостійних ділянок. Залежно від масштабів виробництва та характеру спеціалізації ділянка може мати різні назви: майстерня - це велика та слабо спеціалізована ділянка; відділ цеху - це велика ділянка або декілька функціонально пов'язаних ділянок (у поточному виробництві вузько спеціалізована ділянка називається лінією, в серійному - конвеєром). Допоміжні виробництва - це сукупність цехів та інших підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконанням робіт для нього та наданням йому послуг. Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи (рис1.)

Етап 1.

Накопичення витрат

Етап 2.

Розподіл загально виробничих витрат за аналітичними позиціями калькуляційних рахунків

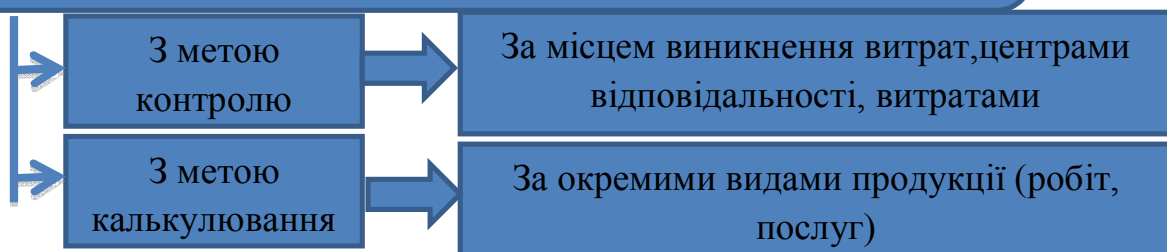


Рис1.Етапи визначення собівартості промислової продукції

Продовження рис.1

Етапи 3. Розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва між готовою продукцією і незавершеним виробництвом

На першому етапі прямі виробничі витрати накопичуються на калькуляційних рахунках, а загальновиробничі на збірнорозподільчих.

На другому етапі:

+ змінні загальновиробничі витрати розподіляються за кожним об'єктом витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності у звітному періоді,

+ постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні, загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

На третьому етапі відбувається оцінка залишків незавершеного виробництва, яка здійснюється згідно з галузевим порядком калькулювання собівартості готової продукції, за винятком понесених внаслідок технічно неминучого браку, відшкодування зносу спеціального інструменту та витрат освоєння виробництва нових видів продукції. Допускається незавершеного виробництва за сумою прямих виробничих витрат. Розмір незавершеного виробництва уточнюється при проведенні інвентаризації.

2. Витрати виробництва та їх класифікація

Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції. Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації - головна мета виробничої діяльності підприємства. Стан виробництва характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально організованому обліку витрат на виробництво. Витрати виробництва — це вартість факторів виробництва, використаних для створення певного обсягу продукції. Облік витрат - відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, понесених на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних процесами постачання, виробництва та реалізації в розрізах, що форму собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації необхідної для управління витратами підприємства та оцінки його діяльності шляхом визначення фінансових результатів.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому

процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції.

Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції. Класифікації витрат за калькуляційними статтями розкриває цільове призначення витрат і їх зв'язок з технологічним процесом. Це групування використовується для їх розрахунку суми витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (цехами, відділами тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу та продукції, що виготовляється. Встановлення переліку та складу статей калькулювання і виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) повинно бути регламентоване Положенням про облікову політику підприємства.

У П(С)БО 16 "Витрати" передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Будь-яка фірма, незалежно від її правової форми, працює для того, щоб отримати прибуток. Для виготовлення кінцевої продукції, яку продадуть на ринку, вона купує різні фактори виробництва, або ресурси.

Витрати виробництва є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми.

В економічній науці виділяють економічні і бухгалтерські витрати.

Економічні витрати це платежі, які має робити фірма дня отримання і використання всіх ресурсів. Вони складаються з двох частин: явних і неявних втрат.

Явні витрати (бухгалтерські, розрахункові, грошові) - це платежі за ресурси, які фірма купує на ринках ресурсів, оскільки сам виробник не може володіти всіма ресурсами (платежі за електроенергію, паливо, сировину, працю тощо).

Класифікація витрат виробництва.

Бухгалтерські витрати групують за економічними елементами та калькуляційними статтями.

Відповідно до економічного змісту витрати класифікуються наступним чином (економічні елементи).

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- амортизація основних засобів;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші витрати.

Групування витрат за економічними елементами використовують дня складання кошторису витрат на виробництво.

Кошторис витрат - це ліановий розрахунок витрат на всі потреби підприємства за певний проміжок часу (як правило, рік).

Класифікація витрат за калькуляційними статтями відображає склад витрат залежно від місця їх виникнення і виробничого призначення. Аналіз калькуляційних статей дає змогу виявити, за рахунок яких джерел, можна реально скоротити витрати на одиницю продукції.

Калькулювання - це обчислення собівартості окремих видів продукції.

Приблизна номенклатура калькуляційних статей витрат для більшості підприємств різних галузей є така:

- ✓ сировина і матеріали;
- ✓ покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
- ✓ паливо і енергія для технологічних цілей;
- ✓ основна заробітна плата виробничих робітників;
- ✓ додаткова заробітна плата виробничих робітників;
- ✓ відрахування на соціальні потреби виробничих робітників;
- ✓ утримання і експлуатація машин і устаткування;
- ✓ загальновиробничі витрати;
- ✓ загальногосподарські вигоди;
- ✓ підготовка і освоєння виробництва;
- ✓ позавиробничі витрати.

Розрізняють постійні та змінні витрати виробництва (рис. 2),

Постійні витрати- це видатки на утримання управлінського персоналу; страхування, охорону підприємства

Ці видатки залишаються незмінними незалежно від того, скільки продукції виготовляє підприємство. (Зони оплачуються навіть тоді, коли продукція не виробляється.

Змінні витрати - це видатки на заробітну плату, сировину, електроенергію, напівфабрикати, амортизаційні відрахування

Вони зростають зі збільшенням обсягів випуску продукції. За відсутності виробництва продукції ці витрати не оплачуються.

У деяких навчальних посібниках заробітну плату відносять до постійних витрат, в інших - до змінних. При цьому потрібно враховувати, кому призначена заробітна плата. Якщо управлінням, то вона належить до постійних витрат, а якщо працівникам виробництва, які створюють продукцію, то вона входить до складу змінних витрат підприємства.



Рис. 2. Постійні змінні витрати підприємства

Граничні витрати - це приріст витрат у результаті виробництва однієї додаткової одиниці продукції

(Скільки на постійні витрати не впливає зміна обсягу виробництва продукції ОВ підприємства, граничні витрати залежать від зростання лише змінних витрат на випуск додаткової одиниці продукції:

Де ГВ — граничні витрати;

ДЗВ - зростання змінних витрат виробництва;

ДОВ - випуск додаткової продукції.

Граничні виграш відображують, скільки коштує підприємству збільшення обсягу випуску продукції на одну одиницю. Їх можна обчислити, виходячи як із змінних, так і з загальних витрат.

Фірма може володіти деякими ресурсами, які вона використовує у виробничому процесі. Це, наприклад, капітальні блага, управлінські навички власника фірми, частина або всі фінансові ресурси тощо. Оскільки ці ресурси є власністю виробника, то платежі за їх використання мають неявний характер, їх прямо не оплачують. Такі витрат називають неявними.; або неоплачуваними.

Для визначення своїх економічних витрат фірма повинна обчислити у грошовому вираженні неявні витрати і додати їх до бухгалтерських витрат.

Економічні витрати поділяють на короткострокові та довгострокові тобто витрати, і до здійснюються відповідно в короткостроковому та довгостроковому періодах.

3.Методика формування фактичної собівартості випущеної продукції

Для правильного відображення в обліку вартісних параметрів (характеристик) продукції потрібно виконати калькуляційну процедуру, калькуляційні розрахунки визначення її фактичної виробничої собівартості.

Фактична виробнича собівартість продукції визначається для різних потреб: фактичних результатів діяльності господарства, ціноутворення, ефективності технологічних та організаційних рішень, установлення раціональності затрат тощо.

Поняття «Собівартість продукції (робіт, послуг)» перестало використовуватися лише в економічній сфері і стало актуальним для цілей оподаткування. Бухгалтерам сьогодні важливо знати принципи обчислення виробничої собівартості, тобто її калькулювання.

Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції. В більш узагальненому вигляді собівартість можна визначити як грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою.

Фактична собівартість продукції — це сума витрат, здійснених конкретною господарчою організацією в ході виготовлення продукції за умов, що склалися на виробництві.

Метою врахування фактичної собівартості продукції є своєчасне, повне та достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та її реалізації замовникові, виявлення відхилень від очікуваних значень, а також контроль за використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Окрім того, дані обліку собівартості продукції використовуються у процесі аналізу для виявлення всередині організації

виробничих резервів, а також при визначенні фактичних фінансових результатів діяльності господарчої організації та її підрозділів.

Фактична собівартість продукції за звітний період (місяць, квартал, рік) формується у системі нижчезазначених рахунків.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції (ВСП) слід користуватися формулою:

$$\text{ВСП} = \text{НВп} + \text{ВВп} - \text{ЗВ} - \text{ПП} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НВк}, \text{ грн.},$$

де НВп - незавершене виробництво' на початок калькуляційного періоду, грн.;

ВВп - виробничі витрати періоду (місяць, квартал, сезон, рік), грн.;

ЗВ - зворотні витрати і відходи, грн.; ПП - побічна продукція, грн.;

СП - супутна продукція, грн.;

БП - брак продукції (технологічний і з вини працівника), грн.;

НВк - незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду, грн.

Для економічного оцінювання варіантів техніки та вибору найефективнішого з них розраховується насамперед технологічна собівартість, яку можна представити як суму витрат цеху, що безпосередньо пов'язані з виконанням технологічних операцій. Цей вид собівартості розраховують за такою формулою:

$$C_T = V_M + V_{ЗП} + V_{УЕ}$$

де V_M — вартість сировини і матеріалів;

$V_{ЗП}$ — основна та додаткова заробітна плата;

$V_{УЕ}$ — витрати на експлуатацію та утримання устаткування.

Цехова собівартість складається з усіх витрат цеху на виробництво певного виду продукції. Вона розраховується за формулою:

$$C_{ц} = B_{м} + B_{пов} + B_{нвв} + B_{пк} + B_{п} + B_{е} + B_{зо} + B_{зд} + B_{сп} + B_{ів} + B_{уе} \\ + B_{ни} + B_{ц} + B_{б}$$

де $B_{м}$ — вартість сировини і матеріалів;

$B_{пов}$ — поворотні відходи виробництва;

$B_{нвв}$ — вартість напівфабрикатів власного виробництва;

$B_{пк}$ — вартість покупних комплектуючих;

$B_{п}$ — витрати на паливо для технологічних цілей;

$B_{е}$ — витрати на енергію для технологічних цілей;

$B_{зо}$ — основна заробітна плата;

$B_{зд}$ — додаткова заробітна плата;

$B_{сп}$ — відрахування на соціальні потреби;

$B_{ів}$ — витрати на відтворення інструменту;

$B_{уе}$ — витрати на утримання і експлуатацію устаткування;

$B_{ни}$ — витрати на розробку та освоєння нової продукції;

$B_{ц}$ — інші цехові витрати;

$B_{б}$ — втрати від браку.

Таким чином, виходячи із місця формування затрат, основними є показники виробничої і повної собівартості. Отже, виробнича собівартість — це сума всіх виробничих витрат, а повна собівартість — це сума виробничої собівартості і невиробничих витрат.

За допомогою виробничої собівартості обліковується незавершене виробництво та виготовлена продукція, яка знаходиться у вигляді товарно-матеріальних запасів підприємства. Виробнича собівартість лежить в основі формування собівартості реалізованої продукції. Цей вид собівартості розраховують за такою формулою:

$$C_B = C_{ц} + B_{зв}$$

де $B_{зв}$ — загально-виробничі витрати.

До складу невиробничих витрат відносяться операційні невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут тощо), а також витрати за період, що пов'язані із залученням позикового капіталу.

Показник повної собівартості використовується для визначення фінансових результатів діяльності підприємства, аналізу рентабельності та ціноутворення продукції.

Необхідно визначити, що індивідуальна собівартість показує рівень організації виробництва, автоматизації та механізації, спеціалізації та концентрації, що є неоднаковими для різних підприємств однієї галузі.

Проте галузева собівартість даного виду продукції показує середній за галуззю рівень техніки, організації виробництва, продуктивності праці та прогресуючих норм витрат матеріальних ресурсів. Цей показник можна обчислити за формулою:

$$C_{гi} = \frac{\sum_{i=1}^K C_i * O_{Ti}}{\sum_{i=1}^K O_{Ti}}$$

де $C_{гi}$ — середньогалузева собівартість виробу;

C_i — індивідуальна собівартість з виробництва i -го виробу на i -му підприємстві;

ОТі — обсяг товарної продукції з виробництва і-го виробу на і-му підприємстві;

К — кількість підприємств галузі, що випускають і-й виріб.

Визначення собівартості одиниці продукції за встановленими статтями (номенклатурою) витрат називається калькулюванням. Проте розрізняють калькулювання планової (обчислюється за плановими нормами і нормативами) та звітної собівартості (розраховується за фактичними даними).

Собівартість товарів (робіт, послуг) визначається розрахунковим шляхом, який в економіці прийнято називати калькулюванням. При цьому важливо відмітити, що калькулюванням може визначатися тільки собівартість готової продукції. Ця собівартість відображається на рахунку 26 «Готова продукція». Збираються (узагальнюються) витрати на виготовлення готової продукції на рахунку 23 «Виробництво» і після виготовлення продукції з кредиту рахунку 23 переносяться в дебет рахунку 26. Собівартість продукції, визнаної браком, враховується на рахунку 24 «Брак у виробництві».

Згідно з п. 138.8 ст. 138 розд. III ПК України собівартість виготовлених та реалізованих товарів, у тому числі і продукції, складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямих матеріальних витрат;
- прямих витрат на оплату праці;
- амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;

- загальновиробничих витрат, які відносяться на собівартість виготовлених і реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг відповідно до П(С)БО;
- вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг;
- інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

Собівартість, що складається з таких статей витрат, прийнято називати виробничою собівартістю.

Пункти 138.6 і 138.8 ст. 138 розд. III ПК України містять тільки склад витрат, що підлягають включенню в собівартість товарів, придбаних для продажу (п. 138.6) або продукції (робіт, послуг) (п. 138.8), але не містять правил розподілу непрямих (загальновиробничих, окремих прямих витрат) витрат, що входять до складу цих витрат. По змісту норм ПК України, в цьому випадку необхідно виходити з правил бухгалтерського обліку, в яких з цього приводу також немає прямих вказівок. У зв'язку з цим в наказі по обліковій політиці підприємства калькулюванню собівартості продукції має бути приділено багато уваги, тобто має бути визначена конкретна методика розрахунку.

4. Методика обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Облік витрат на виробництво є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку. Він забезпечує відображення операцій, пов'язаних з виробництвом продукції за допомогою їх вимірювання, реєстрації, групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість продукції. Облік витрат здійснюється для встановлення їх величини за окремими об'єктами. Процес визначення собівартості певного об'єкта витрат називають калькулюванням .

Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Вибір об'єкта витрат залежить від мети калькулювання. З метою ціноутворення, внутрішньої звітності, оцінки запасів, рішень щодо асортименту, об'єктом витрат звичайно є продукт. З метою контролю за рівнем витрат, для планування і оцінки діяльності менеджерів, об'єктом витрат обирається центр відповідальності.

Калькулювання — це визначення розміру затрат у вартісному вираженні, які припадають на калькуляційну одиницю. За допомогою калькулювання обліковують собівартість. Метою калькулювання фактичної собівартості у виробництві є собівартість продукції. Для того щоб калькулювати фактичну собівартість готової продукції, потрібно обліковувати її випуск. Для визначення собівартості продукції необхідні як кількісні, так і якісні її характеристики. Продукція може бути виробом, роботою, послугою.

Калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат забезпечує система виробничого обліку. В межах цієї системи спочатку здійснюється накопичення витрат за однорідними елементами (матеріали, зарплата тощо) у розрізі відповідних підрозділів (центрів відповідальності), а потім ці витрати розподіляються на певні види продукції (калькуляційні одиниці).

Зазвичай використовують такі основні методи обліку витрат: простий, попередільний, позаказний, нормативний. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат та калькулювання. У підходах учених існують відмінності: одні ототожнюють методи обліку витрат і калькулювання, інші – як конкретний порядок розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання.

Калькулювання собівартості готової продукції є складним завданням.

По-перше, потрібно визначити об'єкт калькулювання і метод калькулювання, позаказний або попередільний.

При позаказному методі усі прямі витрати відносяться до конкретного замовлення, для чого на кожному первинному документі проставляється номер замовлення.

При попередільному методі визначається сума витрати кожного ресурсу за місяць, і ця сума ділиться на кількість (об'єм) виробленої продукції.

По-друге, потрібно визначити склад витрат, які слід вважати прямими, тобто безпосередньо пов'язаними з випуском цього виду продукції.

По-третє, потрібно визначити метод оцінки вибуття виробничих запасів при передачі їх у виробництво, інакше неможливо визначити ціну сировини, матеріалів, палива тощо, витрачених на виготовлення продукції.

По-четверте, потрібно визначити порядок розподілу прямих витрат при спільному випуску продукції або при випуску одночасно з основною продукцією ще й попутної (побічної) продукції.

По-п'яте, потрібно визначити склад загальновиробничих витрат і порядок їх розподілу по видам продукції.

Розрахунок фактичної собівартості продукції неможливо зробити швидко, у кращому разі він може бути зроблений через декілька днів після закінчення

місяця, ато іноді і за підсумками кварталу. В цьому випадку облік готової продукції при її прибуткуванні на склад може здійснюватися за плановою (нормативною) собівартістю одиниці продукції з подальшим коригуванням.

При виготовленні продукції по індивідуальним замовленням (проектам) калькулюється собівартість замовлення.

Необхідно відмітити, що виявлення факту порушення порядку формування собівартості готової продукції і визначення суми завищення собівартості, в результаті включення в неї витрат, не передбачених ПК України, не означає, що на таку ж суму занижений оподатковуваний прибуток.

Величину заниження можна визначити, тільки оцінивши, виходячи з вибраного методу оцінки вибуття товарів, наскільки завищена собівартість реалізації.

Методів калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) багато. Це такі методи, як позаказний, попередільний, попроцесний (простий), нормативний, стандарт-костинг, директ-костинг, ABC-костинг та інші. Розглянемо коротко деякі з них.

Позаказний метод калькулювання фактичної собівартості

Позаказним методом можуть визначатися тільки ті витрати, як за своїм економічним змістом є прямими, тобто безпосередньо пов'язаними з цим замовленням.

При використанні цього методу на кожне замовлення відкривається карта аналітичного обліку, в якій відображається кількість і собівартість переданих у виробництво матеріалів, комплектуючих виробів тощо, а також заробітна плата, нарахована по нормах праці, у тому числі виходячи з часу виконання робіт і сума ЄСВ, що нараховується на цю зарплату. Дані, відображені в картах аналітичного обліку, повинні повністю співпадати з даними обліку на рахунку 23 «Виробництво».

Цей метод калькулювання найбільш точний і найбільш простий, але він застосовується тільки у тому випадку, якщо до початку виробництва отримано замовлення з точно відомою кількістю виробів (або замовлення на один виріб).

При застосуванні позаказного методу витрати цехів враховуються по окремих замовленнях і статтях калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії по окремих групах. Відносно виробів, на які не треба складати розгорнуті звітні калькуляції, облік витрат здійснюється тільки по статтях витрат без розшифровки матеріалів по групах.

Фактична собівартість одиниці виробів або робіт визначається після виконання замовлення діленням суми витрат на кількість виготовленої по цьому замовленню продукції (виробів). Продукція (вироби), яка здається замовнику або на склад частинами до закінчення виконання замовлення в цілому, оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів, що випускалися раніше, з урахуванням змін в їх конструкції, технології та умовах виробництва.

Частковий випуск на замовлення оцінюється діленням виробничих витрат, врахованих по цих замовленнях, на кількість виробів як виготовлених, так і тих, що знаходяться в незавершеному виробництві (розрахованих по ступеню готовності на підставі даних оперативного обліку про укомплектовування замовлення), і множенням отриманої величини на кількість випущених виробів.

Попередільний метод калькулювання фактичної собівартості

Термін «попередільний метод» утворений від слова «переділ», що означає сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт, готовий для подальшого використання або продажу. Цей метод називають також «процесним» або «попроцесним».

Попередільний метод калькулювання собівартості застосовується в масових виробництвах з однорідної по початковій сировині та/або матеріалам продукції. Готова продукція в них виробляється з початкової сировини (матеріалів) в умовах безперервного технологічного процесу або ряду технологічних процесів, кожен з яких є самостійним переділом (стадію, фазою) обробки початкової сировини та/або матеріалів.

Тобто переділом вважається сукупність технологічних операцій, в результаті яких сировина та/або матеріали перетворюються спочатку на напівфабрикати (продукцію усіх переділів, окрім останнього), а потім - в готову продукцію (продукцію останнього переділу). Як приклад можна навести хімічну, нафтопереробну, металургійну, скляну, харчову промисловість.

При застосуванні попередільного методу можуть використовуватися елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм (у окремих галузях - від планової собівартості), а також виявлення зміни цих норм. У первинних документах в оперативній звітності (за зміну, добу, декаду) відображаються не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, але і витрати їх по нормам або згідно з ґрунтованими на них виробничими завданнями (рецепт турам, сумішам, регламентам).

Розрахунок собівартості одиниці продукції попередільним методом здійснюється:

- а) прямим рахунком;
- б) на підставі обліку відхилень від нормативної калькуляції.

Нормативний метод калькулювання фактичної собівартості

На відміну від методу прямого рахунку, при якому калькуляція кожного разу складається наново, при нормативному методі калькулювання в основі

розрахунків як планової, так і фактичної собівартості лежить так звана нормативна калькуляція, тобто калькуляція, розрахована на підставі затверджених норм витрати матеріальних, трудових та інших ресурсів. Планова або фактична собівартість продукції визначається при цьому як алгебраїчна сума нормативної витрати і планових або фактичних відхилень від норм витрати (сума витрати - для постійних витрат) та цін.

Нормативний метод калькулювання витрат був вперше застосований ще у 20-і роки в США¹, де дістав назву «стандарт-кост» (standard cost): «стандарт» (standard) - це норма або нормативне значення матеріальних і трудових ресурсів, споживаних на одиницю продукції, а «кост» (cost) - грошове вираження цих витрат². Система «стандарт-кост» припускає визначення величини прямих витрат на виробництво і передбачає системи розподілу непрямих (накладних) витрат.

Нормативний метод застосовується як в одиничному, так і у великосерійному та масовому виробництві, у тому числі в хімічній, нафтохімічній, металургійній промисловості, на підприємствах, в яких організація прямого обліку неможлива з технічних причин.

Використання нормативного методу значно полегшить визначення фактичної виробничої собівартості.

Нормативний метод обліку і калькулювання витрат на виробництво включає:

- а) поточний роздільний облік витрат по чинних нормах і відхиленнях від них; виявлення місць, причин і винуватців відхилень;
- б) системний облік зміни самих норм;
- в) складання та періодичне коригування нормативної калькуляції, що базується на чинних нормах витрат;

г) визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми її нормативної вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від встановленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності.

Об'єктом обліку і калькулювання вважаються як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, виготовлення на одному устаткуванні, складнощі виробництва та обробки, однорідності призначення.

На наш погляд, вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат є об'єкти обліку витрат, які слід розподілити на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, які поглиблюють характеристику відображуваних витрат і за значущістю є не менш важливими. Нижче наведено класифікацію методів обліку витрат за певними ознаками:

- ✓ за складом об'єктів обліку : аналітичні позиції (види продукції, виробництв, технологічні процеси, окремі замовлення); госпрозрахункові позиції (структурні підрозділи, центри відповідальності, місця виникнення витрат)
- ✓ за ступенем деталізації витрат : елементи витрат та статті витрат
- ✓ за повнотою включення витрат : повні витрати та обмежені витрати
- ✓ за величиною включення витрат : реальні витрати, середні та нормативні витрати
- ✓ за оперативністю і рівнем контролю за витратами : нормативний та ненормативний метод

- ✓ за способом оцінки готової продукції : за фактичною, нормативною та справедливою вартістю
- ✓ за відображенням витрат в системі рахунків : інтегрований та автономний метод.

Серед основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом. При цьому способи обчислення собівартості продукції поєднуються з методами обліку витрат, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат при цьому залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Отже, метод калькулювання – це спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляція як технічний засіб розрахунку собівартості продукції.

Висновок

Досліджуючи одну з актуальних проблем сучасної теоретичної економіки – процес виробництва. Дослідження та аналіз низки літературних джерел дали змогу зробити такі висновки і узагальнення.

Процес виробництва – це сукупність господарських операцій, пов'язаних із виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Управління витратами доцільно у всіх сферах діяльності підприємства й має велике значення та цінність для всіх місць виникнення витрат.

Чітка побудована бухгалтерського обліку витрат відповідно до змін, що відбувається в його організації і техніці ведення, підвищує роль обліку як основного засобу одержання достовірної для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попереджень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємства, у системі оподаткування, у складі балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності тощо.

Розмежування витрат виробництва за нетривалий період на постійні та змінні є вихідним пунктом для визначення закону спадної віддачі, або ефективності граничного продукту. Згідно з цим законом, починаючи з певного моменту, послідовне приєднання одиниць змінного, фіксованого ресурсу(наприклад, капіталу) дає обсяг додаткового прибутку, що зменшується в розрахунку на кожну наступну одиницю змінного ресурсу. Так, при певній кількості обладнання обсяг виробництва буде зростати все повільніше, якщо все більше робітників будуть залучатися до його обслуговування.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат. Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і

перш за все здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. Оскільки управлінські рішення зазвичай спрямовані на перспективу, керівництву насамперед необхідно інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим вирізняють очікувані та безповоротні витрати.

Одним із інструментів дослідження ринку й збереження конкурентно спроможності є аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, у т.ч. й аналіз його фінансового стану. Порядком і інструментарій аналізу, який здійснюється з метою прийняття фінансових рішень, визначається самою логікою функціонування фінансового механізму підприємства.

Витрати виробництва як елемент ціни тісно пов'язані з функціонально-вартісним аналізом. Для того, щоб успішно використовувати ціну, як важіль конкурентної боротьби, виробник повинен весь час шукати шляхи до зниження витрат виробництва. А для цього слід дуже ретельно вивчати всі комплектуючі деталі з метою можливості їхньої конструктивної переробки, стандартизації, використання дешевих технологій. Виявляють деталі та вузли, строк служби, який перевищує строк служби товару в цілому. Це дає можливість організувати виробництво деталей і вузлів зменшеними витратами або збільшити строк придатності товару в цілому.

Функціонально вартісний аналіз дає змогу значно знизити витрати виробництва. А якщо індивідуальна вартість менша, ніж ринкова (суспільно-необхідна), то виробник, реалізуючи товари за ринковими цінами, одержує надлишковий прибуток, який дає йому значні переваги перед конкурентами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник.–2-е вид., випр. і доп. / Серікова Т. М., Понікаров В. Д. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2008.– 392 с.
2. Бухгалтерський облік: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Лишиленко О. В.: – Київ: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2006 р. – 670 с.
3. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг. Навчальний посібник / А. М. Стельмащук: - Львів: «Новий Світ-2000», 2009 р. – 679 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік /Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г. та інші/ Під ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир.: ПП “Рута”, 2000. — 608 с.
5. Должанський М.І., Должанський А.М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — Л: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. — 494 с.
6. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність”, прийнятий Верховною Радою від 16.07.1999 № 996-XIV
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87
8. Історія бухгалтерського обліку [Текст] : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Пасько Т. О. – Суми: ВТД „Університетська книга”, 2010 р. – 141 с.
9. Конспект лекцій з курсу “Бухгалтерський облік ” / В. Ф. Петрова; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2013. – 150 с.
10. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база. Навчальні матеріали для студентів вищих навчальних закладів

економічних спеціальностей.— К.: Центр навчальної літератури, 2009. — 398 с.

11. Лень В.С. Бухгалтерський облік. Методичні вказівки до виконання курсової (розрахунково-графічної) роботи для студентів економічних спеціальностей. — Чернігів: ЧДТУ, 2008. — 15 с.

12. Малюга Н.М. Давидюк Т.В. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: історико-теоритичний аспект. /Под ред. проф. Ф.Ф. Бутинця и проф. Я.В. Соколова. — Житомир: “Рута”, 2009, — 512 с.

13. Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 “Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування” // Все про бухгалтерський облік № 17 (805). 20 лютого 2003 р.

14. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку [Текст] : Навч. посіб. / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. — Тернопіль : Астон, 2003 р. — 368 с.

15. Пасенко Н. С. Рахунки й подвійний запис — методи реєстрації та класифікації даних бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. Все про бухгалтерський облік – всеукраїнська професійна газета – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/40

16. Подвійний запис [Електронний ресурс]. Матеріал з Вікіпедії вільної енциклопедії – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Подвійний_запис

17. Скирпан О.П., Палюх М.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник для економічних спеціальностей вищих закладів освіти III-IV рівнів акредитації. — Тернопіль: Економічна думка, 2004. — 496 с.

18. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: Знання, 2005. — 471 с.

19. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В. Б. Захожая. 2-ге вид., стереотип. К.: МАУП, 2012 р. 176 с.: іл.
20. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. І. Ждан, Є. Б. Хаустова, І. В. Колос, О. С. Бондаренко. – К. : ЦНЛ, 2009. – 384 с.
21. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. Видання 6-те, доповнене / В. С. Білоусько, М. І. Беленкова / За ред.. В. С. Білоуська – К., Алерта – 2010 р. – 402 с.
22. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Швець В. Г. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2010 р. – 535 с.
23. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К. : Все про бух. облік, 2006. – 288 с.
24. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / О. В. Лишиленко. – К. : ЦНЛ, 2009 р. – 218 с.