

Мандрика О.В.

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Постановка проблеми. Сучасний економічний стан на більшості українських підприємств потребує постійних удосконалень щодо методів та техніки управління бізнесом. Це пов'язано зі складністю, динамізмом, високим рівнем конкуренції та глобалізації підприємницького середовища. В таких умовах набуває актуальності проблема управління витратами на підприємстві. Економічно обгрунтоване управління затратами, в свою чергу, дає можливість регулювати собівартість продукції даної компанії. Інструментом управління при цьому виступає облік витрат. Саме від вибору методу обліку собівартості продукції залежить зміна показників прибутковості та конкурентоспроможності підприємства.

Метою даної статті є визначення сутності та напрямків класифікації методів обліку та калькуляції собівартості виробленої продукції. Для досягнення поставленої мети були вирішені наступні завдання: досліджені теоретичні підходи до визначення категорії «собівартість» та проаналізовані різноманітні методи її обліку(калькуляції).

Аналіз досліджень і публікацій. Необхідність удосконалення управління системою витрат зумовила появу великої кількості різноманітних теоретичних підходів до вивчення даної проблеми. Так, наприклад, Т.Войтенко та Н.Ворона розглядають собівартість у ракурсі узагальнюючого якісного показника ефективності виробництва.[2, с.8] Таке визначення дозволяє зробити висновок, що управління нею дає змогу контролювати усі витрати та проводити оцінку результатів господарської діяльності підприємства.

Устенко О.Л. говорить про собівартість ,як про один з найважливіших показників ефективності споживання ресурсів та рівня організації праці на підприємстві.[7, с.34] Автор вважає, що з цієї позиції можна стверджувати, що собівартість продукції, будучи витратами підприємства на виробництво і обіг, служить основою порівняння витрат і доходів, тобто самоокупності .

Турило А.М. наголошує на тому, що собівартість - вартість продукції (товарів, робіт послуг) «для себе» (для підприємства), тобто означає власні (підприємницькі) витрати на виробництво та реалізацію продукції. [6, с.26] Так, собівартість є основним ціноутворюючим чинником. Різниця між ціною і собівартістю складає прибуток.

Найбільш узагальнююче визначення досліджуваному терміну дає Боллох М.А., який зазначає, що рівень собівартості вказує на досягнення та недоліки роботи не лише самого підприємства, а й його структурних підрозділів.[3, с.460]

Таким чином, з усього вище наведеного випливають головні характеристики собівартості як показника діяльності підприємства:

- він комплексно характеризує рівень витрат усіх наявних ресурсів компанії ;
- є базою для оцінки економічної ефективності підприємства;
- є базою для встановлення цін на продукцію;
- є базою для обчислення прибутку підприємства.

Результати досліджень. За умов ринкової економіки немає єдиної методики визначення собівартості продукції. Тому кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів самостійно визначає правила розрахунку собівартості. Сам цей процес називають калькулюванням . Його основа - акумулювання витрат на виробництво і віднесення їх на готовий продукт.

Іншими словами, калькуляція представляє собою класифікацію, реєстрацію і відповідний розподіл затрат для визначення собівартості продукції або послуг. При цьому калькуляція собівартості продукції повинна відповідати галузевій специфіці підприємства, а також особливостям організації його виробництва.

В залежності від того, на основі яких норм витрат вони складаються , виділяють планову, нормативну і звітну (або фактичну) калькуляції.

Плановою калькуляцією визначають середню собівартість продукції або виконаних робіт на плановий період (рік, квартал). Складають їх з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування і норми витрат по організації обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планового періоду. Різновидом планових є кошторисні калькуляції, які складають на разові вироби або визначення цін, розрахунків із замовниками й інших цілей.

Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок року, місяця, норм витрат сировини, матеріалів і інших витрат (поточних норм витрат). Поточні норми витрат відповідають виробничим потужностям підприємства на даному етапі його роботи. Поточні норми витрат на початку року, як правило, вище за середні норми витрат, закладені в планову калькуляцію, а в кінці року, навпаки, нижче. Тому і нормативна собівартість продукції на початку року, як правило, вище, а в кінці року - нижче.

Звітні або фактичні калькуляції складають за даними бухгалтерського звіту про фактичні витрати на виробництво продукції і відображають фактичну собівартість виробленої продукції або виконаних робіт. У фактичну собівартість продукції включають і не заплановані невиробничі витрати. [2, с.68-69]

В інших джерелах виділяють калькуляцію з повним розподілом затрат (повне калькулювання) і калькуляцію за змінними витратами (калькуляція часткових витрат).

Система обліку і калькулювання за повними витратами передбачає, що в собівартість продукції включають усі затрати, пов'язані з процесом виробництва: прямі матеріали; пряма заробітна плата; інші прямі затрати; накладні загальновиробничі затрати.

Калькуляція собівартості за змінними витратами є необхідним доповненням калькуляції повних витрат.

Використовують її в управлінському обліку для планування, контролю, прийняття управлінських рішень про виготовлення нових видів продукції, ціноутворення, планування прибутку, рішень типу „виготовляти чи купувати?”. [5]

Для обчислення собівартості калькуляційної одиниці використовують систему прийомів, тобто методи калькуляції, вибір яких залежить від типу виробництва, його складності, наявності незавершеного виробництва, тривалості виробничого циклу, номенклатури продукції, що виробляється.

Залежно від повноти включення в собівартість продукції загальновиробничих витрат розрізняють наступні методи обліку витрат і калькуляції собівартості:

- метод обліку змінних витрат - «директ-костинг»(Direct costing) або «взрієбл-костинг»(Variable costing), тобто метод зростаючої (неповної) собівартості, що припускає розділення виробничих витрат на змінні і постійні. По цьому методу в собівартість готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. По змінних витратах оцінюють незавершене виробництво і залишки готової продукції на кінець періоду.
- метод обліку витрат за повною собівартістю - «фул-абсорпшен костинг» (Full-Absorption costing) передбачає включення в собівартість готової продукції всіх виробничих витрат підприємства, незалежно від їх розподілу на постійні і змінні, прямі і непрямі. [4]

У разі, якщо за методологічну основу обчислення собівартості береться характер виробництва на підприємстві розрізняють чотири основні методи калькуляції продукції: простий, нормативний, позаказний і попередільний.

Простий застосовується на підприємствах, що виробляють однорідну продукцію, не мають напівфабрикатів і незавершеного виробництва. На цих підприємствах всі виробничі витрати за звітний період складають собівартість всієї виробленої продукції (робіт, послуг) Собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції. [8, с.541]

Нормативний застосовується на підприємствах з масовим і серійним характером виробництва. Такий метод дає можливість вести повсякденний контроль над ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції. В цьому випадку витрати на виробництво підрозділяються на дві частини: витрати в межах норм і відхилення від норм витрат. Всі витрати в межах норм враховуються без угруповання, по окремих замовленнях. Відхилення від встановлених норм враховуються за їх причинами і винуватцями, що дає можливість оперативно аналізувати причини відхилень, попереджати їх в процесі роботи. При цьому фактична собівартість виробів при нормативному методі обліку визначається шляхом підсумовування витрат за нормами і витрат в результаті відхилень і змін поточних нормативів. [1]

Позаказний метод обліку застосовується на підприємствах індивідуального і дрібносерійного виробництва, де виробничі витрати враховуються за окремими замовленнями на виріб або роботах. Тут фактична собівартість визначається після закінчення виконання замовлення. Вся сума витрат складатиме її собівартість. В практиці виробничого обліку застосовується декілька варіантів позаказного методу. Частіше за все повна собівартість замовлення в цілому визначається після його закінчення. При цьому в серійному виробництві не калькулюється собівартість кожного виробу, що входить в замовлення. У виробництвах крупних одиничних виробів з тривалим технологічним циклом для скорочення калькуляційного періоду визначають собівартість окремих технологічних і монтажних частин виробу відповідно до встановленої комплектації. Можуть калькулюватися і частковий випуск, і комплекти однакових деталей для різних виробів, і повний випуск запасних частин обмеженої номенклатури і спеціального призначення. Також можливий варіант, при якому витрати систематизують по головному виробу певної серії, а собівартість модифікованих виробів калькулюється шляхом приєднання до витрат по нормах на ці модифікації відхилень, виявлених за замовленням в цілому.

Попередільний метод калькуляції собівартості використовується в масовому виробництві з коротким, але закінченим технологічним циклом, коли продукція, що випускається підприємством, однорідна за початковим матеріалом і характером обробки. Облік витрат здійснюється за стадіями (фазами) виробничого процесу. Попередільний метод використовується в тому випадку, якщо сировина і матеріали проходять декілька закінчених стадій обробки, і після закінчення кожної стадії виходить не продукт, а напівфабрикат. Попередільний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції може бути безнапівфабрикатним (контроль за рухом напівфабрикатів здійснюється бухгалтером оперативно в натуральних величинах і без запису на рахівниках) та напівфабрикатним (собівартість розраховується по кожній стадії виробництва виробу).

Різновидом попередільного методу є однопредільний метод, що використовується в масових виробництвах добувної промисловості, в деяких галузях оброблювальної (енергетичному виробництві, окремих виробництвах хімічної промисловості), допоміжних виробництвах машинобудівних підприємств, де немає взагалі напівфабрикатів, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі. Об'єктом обліку витрат тут є один переділ. [8,с.543-546]

У деяких джерелах виділяють також попроцесний метод калькулювання, згідно з яким виробничі витрати групуються по підрозділах або по виробничих процесах. При попроцесному методі собівартість в процесі виробництва нагромаджується по процесах і загальна собівартість продукції визначається шляхом надбавки до загальної суми витрат попередніх підрозділів витрат подальшого підрозділу. В основі системи обліку попроцесної собівартості лежить розрахунок умовних (еквівалентних) одиниць продукції, необхідний для визначення собівартості одиниці продукції.

Тому підприємства, що використовують попроцесний метод, повинні мати наступні особливості:

- однорідна якість продукції;
- окреме замовлення не впливає на виробничий процес в цілому;
- виконання замовлень покупця забезпечується на основі запасів виробника;
- виробництво є серійним масовим і здійснюється потоковим способом;
- стандартизація технологічних процесів і продукції виробництва;
- попит на продукцію, що випускається, постійний;
- стандарти за якістю перевіряються на рівні виробничих підрозділів. [2, с.50]

При визначенні собівартості реалізованої продукції використовується один з методів списання запасів (FIFO, середньозваженої собівартості і інші). [4,с.39]

Метод FIFO передбачає, що зі всієї кількості одиниць готової продукції, виробництво яких було завершено протягом звітного періоду, першими були завершені що знаходилися в процесі виробництва на початок звітного періоду, а потім ті, виробництво яких було почато і завершено протягом цього звітного періоду. При цьому вартість продукції, випущеної з виробництва, визначається як різниця загальної суми витрат на виробництво, що складається з витрат, понесених в даному звітному періоді, і витрат в залишках незавершеного виробництва на початок періоду, і вартості незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Калькуляція витрат методом усереднювання передбачає, що запаси одиниць продукції на початок періоду були початі і закінчені протягом поточного звітного періоду. Вартість продукції, випущеної з виробництва (переданої в інший процес), визначається як добуток кількості такої продукції і собівартості умовної одиниці продукції, а вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду - як добуток умовних одиниць продукції в незавершеному виробництві на кінець періоду і собівартості умовної одиниці продукції. [2, с.56-58]

При використанні кожного з вище наведених методів контроль за рівнем витрат найбільш ефективно здійснювати по місцям їх виникнення, центрам витрат, центрам відповідальності. Це дозволяє деталізувати облік, посилити контроль за витратами і підвищити точність калькулювання. [6, с.28]

Висновки. В результаті проведених досліджень було виявлено, що правильне обчислення собівартості продукції має велике значення: чим краще організований облік, чим досконаліші методи калькуляції, тим легше виявити за допомогою аналізу резерви зниження собівартості продукції.

Правильне використання методів обліку витрат та визначення (калькуляції) собівартості дає підприємству переваги в аналізі, визначенні своїх цілей, закономірностей розвитку фірми та її особливостей. Собівартість напряму пов'язана з прибутком підприємства, тому воно повинно постійно аналізувати зміни прибутку, прагнути знизити собівартість, використовуючи при цьому лише правильні механізми, що дало б можливість підвищити якість продукції. Отже, компанія повинна вибрати метод обчислення собівартості відповідно до специфіки випущених товарів, інакше вона не зможе правильно оцінити та проаналізувати ситуацію.

Джерела та література

1. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції. // Баланс. – 2001.– №7 (специальний випуск).– С.50-61
2. Войтенко Т., Ворона Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. – Х.: Фактор, 2005. – 266с.
3. Економічний аналіз: Навч. посібник / М.А.Болух, В.З.Бурчевський, М.І.Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2003. – 556с.
4. Каменская Т. Калькулирование себестоимости разными методами // Баланс. – 2007 – 30 мая (№22) – С.39-43
5. Ластовецкий В. Учет и контроль технологической и производственной себестоимости // Бухгалтерський учет и аудит. – 2004. - №5. – С.17-19
6. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.
7. Устенко О.Л. Економіка підприємства: Методич.посібник. – 3-е изд., испр. – К.: МАУП, 2000. – 44с.
8. Шваб Л.І. Економіка підприємства. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.