

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

В.Д. Зелікман, І.М. Ізвєкова, О.І. Канська

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК
Частина II. Облік і калькулювання витрат підприємства

Затверджено на засіданні Вченої ради академії
як навчальний посібник

Дніпропетровськ НМетАУ 2014

УДК 65.052.9(07)

Зелікман В.Д., Ізвєкова І.М., Канська О.І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина II. Облік і калькулювання витрат підприємства. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2014. – 41 с.

Розглянуті теми другої частини дисципліни “Управлінський облік”: “Облік і калькулювання витрат підприємства”. Наведена література, що рекомендується для самостійного поглибленого вивчення дисципліни.

Призначений для студентів напряму 030509 – облік і аудит.

Л.: 6. Табл.: 2. Бібл.: 31 найм.

Відповідальна за випуск Г.О.Король, канд. екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.
(Полтавська державна аграрна академія)
О.М. Барановська, директор
ТОВ “Аудиторська фірма «ФінЕМ-КОНсалтінг»”

© Зелікман В.Д., Ізвєкова І.М., Канська О.І., 2014

© Національна металургійна академія України, 2014

ВСТУП

В умовах переходу до ринкової економіки, реформування економічних відносин відбуваються радикальні зміни в системі обліку на підприємстві, які обумовлені сучасним призначенням обліку. З одного боку, це – надання зовнішньому середовищу інформації, яка характеризує фінансовий стан та результати господарчої діяльності підприємства. З іншого боку, – отримання менеджерами підприємства достовірної інформації для прийняття зважених управлінських рішень. Саме цю проблему і вирішує на підприємстві система управлінського обліку.

Дисципліна “Управлінський облік” має своєю основою такі дисципліни, як “Бухгалтерський облік”, “Фінанси”, “Економіка підприємства”, знання з яких необхідні для успішного засвоєння програми дисципліни. Вона тісно пов’язана з більшістю фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін, що складають навчальний план з усіх економічних спеціальностей. В результаті вивчення дисципліни “Управлінський облік” студент повинен зрозуміти суть, мету та основні принципи управлінського обліку, придбати знання, уміння і навички ведення управлінського обліку на підприємстві.

У другій частині дисципліни “Управлінський облік” розглядаються методи обліку і калькулювання витрат, особливості обліку витрат при позамовному та попроцесному калькулюванні собівартості продукції, а також теоретичні та практичні питання управлінського обліку сировини і матеріалів, витрат на оплату праці та накладних витрат підприємства.

1 МЕТОДИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ

Основною метою *обліку витрат* є визначення розміру витрат, які припадають на кожну окрему операцію або кожен окремий продукт, що необхідно для оцінки запасів і визначення прибутку.

Калькулювання собівартості продукції – обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт або наданих послуг за елементами витрат.

Процес обліку витрат на виробництво і процес калькулювання являють собою єдиний обліковий процес, пов'язаний з обліком випуску продукції. При цьому вибір об'єктів обліку витрат визначає як систему показників внутрішньої звітності, так і періодичність складання звітних калькуляцій для різних цілей управління.

Калькулювання є об'єктивно необхідним процесом і здійснюється з метою:

- встановлення рівня беззбиткової ціни;
- контролю витрат виробництва;
- розрахунку прибутковості, рентабельності, доходності продукції (робіт, послуг).

Під *методом* обліку витрат та калькулювання розуміють сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Підприємство має право самостійно обирати метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції, при чому значна кількість вітчизняних підприємств використовує західні методики управлінського обліку, у тому числі – методи обліку виробничих витрат.

На сьогодні існує велика кількість методів обліку витрат та калькулювання собівартості, що дозволяє визначити для умов певного підприємства такий метод, який надавав би найбільш адекватну інформацію про витрати на виробництво та про собівартість продукції з урахуванням специфіки цього підприємства.

Методи калькулювання витрат розрізняються:

а) за підходом до розподілу витрат між різними видами продукції:

- 1) просте калькулювання – ділення загальних витрат на виробництво на загальну кількість виробленої продукції;
- 2) калькулювання за замовленнями (*Job Order Costing*) – ведення обліку витрат за окремими виробничими замовленнями, що відкриваються на один чи кілька однорідних виробів;
- 3) калькулювання за процесами (*Process Costing*) – ведення обліку витрат за окремими технологічними процесами або переділами, всередині переділу – за визначеними видами

продукції, об'єднаними в калькуляційні групи за принципом однорідності основних матеріалів або за рівнем складності їх обробки;

4) гібридне калькулювання (*Hybrid Costing*) – поєднання ведення обліку матеріальних витрат за партіями на базі позамовного методу з обліком витрат на прямий труд і накладних витрат на базі попроцесного методу;

б) за підходом до контролю витрат:

1) калькулювання фактичних витрат (*Fact Costing*) – облік та розрахунок фактично понесених витрат (без визначення їх оптимального розміру та обґрунтованості);

2) калькулювання стандартних витрат (*Standart Costing*) – встановлення норм витрат на одиницю продукції з систематичним обліком змін і відхилень від встановлених норм (з аналізом причин і винуватців виникнення цих відхилень, а також періодичним коректуванням нормативної калькуляції) з подальшим визначення фактичної собівартості продукції як алгебраїчної суми її нормативної вартості, відхилень від норм і змін самих норм;

в) за підходом до розподілу витрат між реалізованою продукцією (товарами) та залишками на складі:

1) калькулювання змінних (прямих) витрат (*Direct Costing*) – включення до собівартості виробленої продукції тільки змінних витрат (прямі матеріали, прямий труд, а також змінні виробничі накладні витрати);

2) калькулювання повних (поглинутих) витрат (*Absorption Costing*) – включення до собівартості виробленої продукції прямих матеріальних і трудових витрат, змінних та постійних виробничих накладних витрат;

3) калькулювання повної собівартості (*Full Costing*) – включення до собівартості виробленої продукції усіх понесених витрат (прямі матеріали, прямий труд, виробничо-накладні, збутові та адміністративні витрати).

Наявність різних методів калькулювання за підходом до розподілу витрат між видами продукції обумовлено особливостями визначення обсягів витрат по кожній одиниці продукції при масовому та індивідуальному виробництві. Наявність різних методів калькулювання за підходом до контролю витрат виникає у зв'язку з необхідністю прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо величини та динаміки фактичних витрати на основі аналізу бази порівняння (існуючі норми витрат, стандарти, витрати за аналогічними видами продукції та ін.) за існування видів робіт або виробництва продукції, які не мають аналогів та, відповідно, визначених оптимальних величин витрат. Рекомендації та сфера застосування основних методів обліку та калькулювання собівартості продукції наведена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Особливості застосування основних методів
обліку та калькулювання собівартості продукції

Метод	Рекомендації до застосування	Сфера застосування
1	2	3
Методи розподілу витрат між різними видами продукції		
Просте калькулювання	Незавершене виробництво відсутнє або незначне	Видобуток вугілля, вироблення електроенергії та ін.
Калькулювання за замовленнями (Job Order Costing)	Одиничне та дрібносерійне виробництво або масове виробництво на основі замовлень	Машинобудування, авіа- та суднобудування, металобробна промисловість, виконання дослідницьких, експериментальних, ремонтних та інших робіт та послуг та ін.
Калькулювання за процесами (Process Costing)	Підприємства з продукцією масового споживання, яка є однорідною за вихідною сировиною, матеріалами та характером обробки, та яка виробляється з вихідної	Хімічне, текстильне, цегельне, лісове, шкіряне, металургійне виробництва та ін.

Продовження табл. 1.1

1	2	3
	сировини (матеріалу) шляхом послідовної обробки	
Гібридне калькулювання (Hybrid Costing)	Виробництво партій продукції	Виробництво канцелярсь- ких товарів та ін.
Методи обліку та калькулювання за підходом до контролю витрат		
Калькулювання фактичних витрат (Fact Costing)	Виробництво продукції з використанням останніх досягнень науки та інноваційних технологій	Усі галузі народного господарства
Калькулювання стандартних витрат (Standart Costing)	Масовий і крупносерійний характер виробництва, де виробляється різноманітна й складна продукція, що скла- дається з великої кількості частин, деталей або вузлів	Машинобудування, швейна, взуттєва, трикотажна, меблева промисловість та ін.
Розподіл витрат між реалізованою продукцією та залишками на складі		
Калькулювання повних (погли- нутих) витрат (Absorption Costing)	Одиничне та дрібносерійне виробництво обмеженої кількості продуктів з загаль- новиробничими витратами, сума яких істотно змінюєть- ся від періоду до періоду	Усі галузі народного господарства
Калькулювання змінних (прямих) витрат (Direct Costing)	Усі види підприємств та виробництва (для проведення аналізу беззбитковості продукції)	Усі галузі народного господарства
Калькулювання повної собі- вартості (Full Costing)	Усі види підприємств та виробництва (для цілей ціноутворення)	Усі галузі народного господарства

Розподіл витрат між реалізованою продукцією (товарами) та залишками на складі визначається підходом до обрання періоду для віднесення постійних виробничих витрат: період, у якому витрати фактично понесені (калькулювання повних витрат) або період, у якому реалізована продукція (калькулювання змінних витрат). При цьому певний метод розподілу витрат між різними видами продукції та певний метод розподілу витрат між проданими товарами та залишками на складі застосовуються одночасно. Також на практиці можуть використовуватись комбіновані методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції, які дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Залежно від обраного методу калькуляції змінюється механізм розрахунку операційного прибутку. Так, наприклад, в системі калькулювання по змінним витратам розрахункова величина прибутку підприємства є найбільш залежною від обсягів продажу, оскільки до собівартості продукції відносять лише змінні витрати, а постійні витрати обліковуються як витрати періоду, у якому вони були понесені. Таким чином, собівартість одиниці продукції залишається незмінною, а собівартість усього обсягу реалізованої продукції зростає або зменшується прямо пропорційно збільшенню або, відповідно, зменшенню обсягу реалізації. У свою чергу, при використанні методу повних витрат собівартість продукції “поглинає” як їх змінну, так і постійну частини. Собівартість одиниці продукції зменшується при збільшенні обсягів виробництва і, навпаки, збільшується при його зменшенні, що знижує вплив зміни обсягів виробництва і реалізації продукції на розрахункову величину прибутку підприємства. Це дозволяє “оперувати” обсягами операційного прибутку за короткі періоди часу при коливанні обсягів продажу, що є характерним, зокрема, для продукції сезонного характеру.

Слід зауважити, що за достатньо великі періоди часу величина прибутку, визначена будь-яким з розглянутих методів, не відрізняється, а, отже, вибір оптимального методу розрахунку собівартості є актуальним лише для короткострокового аналізу та прийняття управлінських рішень для планування діяльності у майбутньому.

2 ОБЛІК ВИТРАТ ПРИ ПОЗАМОВНОМУ КАЛЬКУЛЮВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Позамовне калькулювання – система калькулювання витрат на виробництво продукції на основі обліку витрат по кожному окремому виробу або партії виробів.

Цей метод отримав розповсюдження та застосовується при виготовленні унікальних виробів та спеціальних або нестандартних замовлень. Об'єктом обліку витрат є окреме замовлення на виготовлення одного виробу, партії виробів або виконання певних обсягів робіт.

Основними характеристиками методу є:

- концентрація даних за усіма витратами та віднесення їх на окремі види робіт або партії готової продукції;
- вимірювання витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжком часу.

Схема здійснення позамовного методу калькулювання продукції наведена на рисунку 2.1.

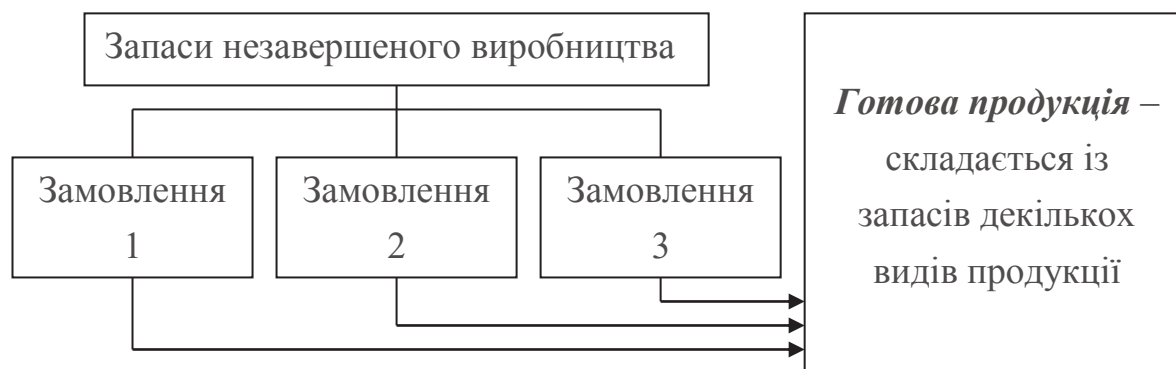


Рисунок 2.1 – Схема позамовного методу калькулювання продукції

Важливою особливістю при використанні позамовного методу є необхідність укладання попереднього договору (контракту) на виконання замовлення, у якому обговорюються особливості кінцевого продукту відповідно до потреб замовника.

Документообіг в умовах калькулювання за замовленнями передбачає відкриття замовлення на продаж, на основі якого формується виробниче

замовлення. При цьому також використовуються вимоги на матеріали, картки обліку витрат часу, ставки розподілу накладних витрат. Як результат складається відомість обліку витрат по замовленню. Схема документообігу при позамовному калькулюванні собівартості продукції наведено на рисунку 2.2.

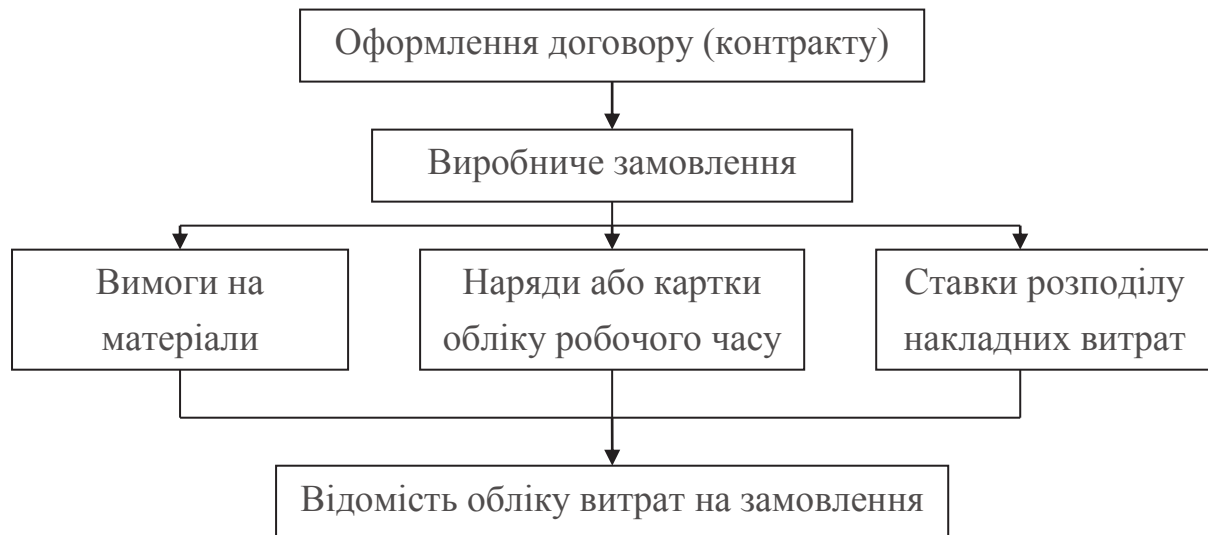


Рисунок 2.2 - Схема документообігу при позамовному калькулюванні

Позамовний метод калькулювання зручний у випадках, коли виникає необхідність обґрунтування ціни на продукцію або послугу, яка є унікальною, виконана за специфічних умов та ін. При позамовному калькулюванні ведеться детальний облік витрат та накопичення їх суми за кожним окремим виробом (роботою, послугою).

Фактична собівартість замовлення розраховується як сума усіх витрат, які були понесені з моменту початку робіт. Якщо підприємство виготовляє один виріб (замовлення), собівартість його визначається простим сумуванням витрат з початку виконання робіт. При виготовленні декількох виробів (замовлень) собівартість одиниці продукції обчислюється діленням витрат на кількість випущених одиниць.

Витрати на незавершене замовлення враховуються як незавершене виробництво. Якщо замовлення виконується частково, залишки незавершеного виробництва оцінюються за ступенем готовності, а різниця у витратах списується на собівартість виконаної частини замовлення.

Можливо також оцінювати вартість замовлення умовно – за плановою собівартістю або за фактичною собівартістю раніше виготовленої аналогічної продукції.

У всіх випадках кінцева фактична собівартість визначається після завершення робіт по усіх замовленнях та обліковується як собівартість реалізованої продукції.

Найчастіше позамовний метод калькулювання застосовується при виконанні ремонтних робіт, у будівельній, видавничій промисловості, при виконанні дизайнерських проектів, у дослідницькій діяльності.

Переваги позамовного методу калькулювання собівартості продукції:

- висока точність визначення повної вартості замовлення;
- детальна інформація щодо структури витрат, місця та часу їх виникнення;
- можливість контролю рівня витрат при виконанні окремих видів робіт, що мають типовий (стандартний) характер;
- можливість планування діяльності суб'єкта господарювання шляхом аналізу наявних та потенційних замовлень.

Недоліки позамовного методу калькулювання собівартості продукції:

- великий обсяг робіт, пов'язаних з обліком на кожній стадії виготовлення продукції;
- результат витрачання коштів виявляється тільки після завершення робіт шляхом зіставлення фактичної собівартості з плановою;
- необхідність забезпечення наявності спеціалістів високої кваліфікації, які можуть здійснювати різноманітні види робіт щодо обліку витрат на виконання кожного специфічного замовлення;
- період калькулювання, як правило, не збігається з періодами складання звітності про собівартість продукції, і при довгому циклі виконання замовлення результат витрачання ресурсів залишається невідомим;
- при частковому виготовленні замовлення собівартість продукції і залишок незавершеного виробництва можна визначити тільки умовно;

– при використанні системи постійних замовлень додаткові труднощі виникають у зв'язку із неможливістю застосування на певних окремих замовленнях уніфікованих деталей і вузлів.

Засобом усунення наведених недоліків є організація поточного обліку виробничих витрат таким чином, щоб в процесі витрачання засобів виявлялися відхилення від норм і причини цих відхилень.

З організаційної точки зору облік витрат при позамовному методі калькулювання можна здійснювати наступними способами:

- за допомогою контрольних рахунків;
- шляхом ведення відокремленого обліку;
- калькулюванням собівартості за контрактом.

Використання *контрольних рахунків* – найбільш розповсюджена система обліку, яка передбачає відкриття рахунків витрат і кореспондуючих з ними рахунків у загальноприйнятому порядку ведення фінансового обліку. Аналітичні рахунки витрат оформлюються картками витрат – «картками замовлень», на яких узагальнюють усі прямі витрати, а непрямі заносять за розрахунками розподілу після закінчення звітного періоду. Картки закривають по мірі виконання усіх робіт, передбачених замовленням. Усі бухгалтерські записи роблять у відомостях, підсумки переносять у рахунки головної книги.

Калькуляція собівартості за контрактом використовується також при виготовленні складних або великих за обсягом замовлень з тривалим циклом виробництва. У такому випадку контрактом обумовлюються проміжні виплати виробникові за етапи виконаних робіт. Сума платежів визначається вартістю виконаних робіт, підтверджених актом замовника. По мірі надходження платежів визначають витрати, які необхідно включити до собівартості реалізованої продукції для розрахунку прибутку за певний період, а також визначається собівартість незавершеної продукції (робіт, послуг).

3 ОБЛІК ВИТРАТ ПРИ ПОПРОЦЕСНОМУ КАЛЬКУЛЮВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Попроцесне калькулювання – система калькулювання продукції на основі угруповання витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва.

Калькулювання по процесах застосовується для масового та серійного виробництва, при якому продукція виготовляється однаково та потребує одну й ту ж кількість прямих та накладних витрат. Об'єктом обліку витрат є технологічний або виробничий процес, кінцевим результатом якого є створення завершеного виробу (робіт, послуг).

Основною характеристикою методу є відсутність необхідності розподілу витрат за окремими видами продукції або послуг. Замість цього розраховуються середні витрати на одиницю продукції, які обчислюються розподілом загальних витрат на кількість вироблених товарів або послуг.

Схема здійснення попроцесного методу калькулювання продукції наведена на рисунку 3.1.

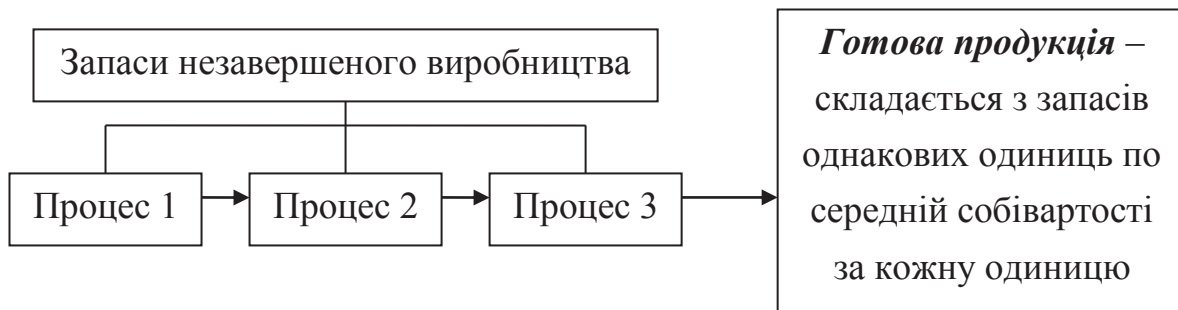


Рисунок 3.1 – Схема попроцесного калькулювання продукції

При попроцесному методі калькулювання розподіл витрат по кожній одиниці продукції не здійснюється. Після завершення виробництва продукція, що пройшла усі стадії виробничого процесу, потрапляє на склад за розрахованою середньою собівартістю одиниці продукції.

Залежність між запасами незавершеного виробництва на початок та на кінець періоду, фактичною собівартістю та витратами на виробництво можна визначити за формулою:

$$C_{\phi} = H_{\text{поч}} + B - H_{\text{кін}}, \quad (3.1)$$

де C_{ϕ} – фактична собівартість виготовленої продукції, грн;

$H_{\text{поч}}$ та $H_{\text{кін}}$ – незавершене виробництво на початок та на кінець періоду відповідно, грн;

B – витрати на виробництво на протязі періоду, грн.

Незавершене виробництво оцінюється за плановою собівартістю або за собівартістю еквівалентних одиниць продукції.

Еквівалентна одиниця продукції (еквівалентний вихід продукції) визначається як кількість продукції з урахуванням ступеню її завершеності. Як правило, вона розраховується шляхом перемноження кількості одиниць продукції, виробленої протягом періоду, на відсоток ступеня її завершеності:

$$E = O + H_{\text{кін}} \cdot C_3, \quad (3.2)$$

де E – еквівалентні одиниці готової продукції (еквівалентний вихід продукції), шт.;

O – одиниці завершеного виробництва, шт.;

C_3 – ступінь завершеності незавершеного виробництва, %.

Калькулювання за процесами, яке здійснюється за допомогою еквівалентних одиниць продукції, відбувається у наступній послідовності:

- 1) визначення кількості фізичних одиниць продукції;
- 2) розрахунок кількості еквівалентних одиниць для кожної статті витрат;
- 3) підрахунок усіх облікованих витрат на виробництво;
- 4) розрахунок собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- 5) визначення собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Особливості калькулювання собівартості еквівалентних одиниць продукції залежать від методу оцінки запасів, що використовується на підприємстві.

Найчастіше позамовний метод калькулювання застосовується у галузях промисловості, де протягом досить тривалого періоду часу продукція проходить обробку за декількома стадіями (металургійна промисловість, текстильна, хімічна та ін.).

Переваги попроцесного методу калькулювання собівартості продукції:

- стандартизовані вимоги до якості продукції;
- легкість використання при автоматизації виробництва;
- спрощена система облікових робіт, яка не має відстежувати кожну окрему операцію за кожною одиницею продукції;
- висока точність розподілу накладних витрат;
- відсутність необхідності використання спеціалістів широкого спектру кваліфікації.

Недоліки попроцесного методу калькулювання собівартості продукції:

- можливі неточності при визначенні ступеню готовності незавершеного виробництва;
- необхідність відстеження залишків незавершеного виробництва за кожним технологічним процесом окремо;
- необхідність списання витрат за календарний період незалежно від часу, необхідного для повного завершення виробництва.

Організація обліку при попроцесному калькулюванні більш проста, ніж при позамовному, оскільки базується на відстеженні загального обсягу однотипних витрат та на їх розподілі між одиницями готової продукції.

Найбільш розповсюдженими є два варіанти попроцесного методу калькулювання, які обумовлені технологічними особливостями виробництва:

а) *однопроцесний метод* – при виготовленні продукції в ході здійснення одного технологічного процесу на одній ділянці (цеху, станку); істотною перевагою цього методу є спрощена система обліку витрат (на підставі первинних документів);

б) *багатопроцесний метод* – при виготовленні кінцевого продукту в результаті декількох технологічних процесів, результатом кожного з яких є

отримання певних проміжних продуктів (напівфабрикатів) або певних складових кінцевого продукту, а готовий виріб отримується наприкінці останнього процесу.

Якщо підприємство виготовляє декілька видів продукції та при цьому існує незавершене виробництво, облік витрат ведеться за кожним видом продукції, а калькулювання собівартості здійснюється з урахуванням залишків незавершеного виробництва. При цьому залишки незавершеного виробництва визначаються за даними інвентаризації або за даними бухгалтерського та оперативного обліку.

4 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК СИРОВИНИ І МАТЕРІАЛІВ

Ефективне управління сировиною та матеріалами дає змогу підприємству впливати на розмір собівартості продукції, яку воно виготовляє. Зменшення собівартості виготовленої продукції у свою чергу дозволяє коригувати прибуток підприємства та впливати на його рентабельність. Крім того, завдяки раціональному управлінню сировиною та матеріалами підприємство здатне скоротити простой в процесі виробництва, досягти ритмічності виробництва та реалізації продукції, уникнути вимивання коштів з обігу та замороження їх у сировині та матеріалах.

Процес управління матеріалами на підприємстві слід розуміти як усвідомлений та планомірний вплив суб'єкта управління на матеріальні ресурси, які використовуються в господарській діяльності підприємства для досягнення його основної мети.

Наявність на підприємствах широкого асортименту продукції потребує великої кількості сировини та матеріалів, внаслідок чого матеріальні ресурси є одним із найважливіших і найскладніших об'єктів управління. Оскільки основною метою управління матеріалами є необхідність постійного підтримання їх рівня відповідно до потреб виробництва та споживачів, то підприємству необхідно визначитись, яку з систем управління матеріалами використовувати у своїй діяльності.

Виділяють наступні системи управління матеріалами:

– система управління матеріалами з фіксованим обсягом замовлення, яка передбачає чергове замовлення на постачання, коли запас матеріалу на складі підприємства знижується до визначеного мінімального рівня;

– система управління матеріалами з фіксованим періодом замовлення, яка передбачає, що чергове замовлення матеріалів здійснюється через заздалегідь визначений період часу.

Переваги та недоліки наведених систем управління матеріалами, які обумовлені певними відмінностями їх застосування, наведені у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Переваги та недоліки наведених систем управління матеріалами

Розбіжності при застосуванні	Система управління матеріалами з фіксованим обсягом замовлення	Система управління матеріалами з фіксованим періодом замовлення
Переваги	Мінімізація обсягу закупівлі матеріалів, що дозволяє уникнути вимивання коштів з обігу. Зменшення витрат, пов'язаних зі зберіганням матеріалів на складі, внаслідок мінімізації їх обсягу	Відсутність потреби в здійсненні постійного контролю за наявністю запасів на складі
Недоліки	Необхідність здійснення постійного контролю за наявністю запасів з метою встановлення моменту, коли запас матеріалу на складі підприємства знижується до визначеного мінімального рівня	Значний обсяг закупівлі матеріалів без урахування потреби в їх споживанні. Підвищення витрат, пов'язаних зі зберіганням матеріалів на складі, внаслідок збільшення їх обсягу

Незважаючи на те, яка система управління матеріалами використовується на підприємстві, відповідне ведення управлінського обліку сировини та матеріалів передбачає здійснення наступних управлінських процедур:

– складання бюджетів щодо потреби в сировині та матеріалах;

– здійснення контролю за наявним рівнем запасів сировини та матеріалів відповідно до розроблених бюджетів та встановлених норм використання;

– контролювання повторних замовлень сировини та матеріалів для встановлення мінімального допустимого залишку матеріалів, при якому необхідно здійснювати замовлення;

– виконання розрахунку розміру замовлення, при якому сумарні витрати на оформлення замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними;

– управління запасами сировини та матеріалів за їх видами, для чого встановлюється вартість кожного виду сировини та матеріалів за закупівельними цінами, здійснюється їх групування за зменшенням ціни, визначається сумарна кількість і загальні витрати на придбання, відбувається розбивка запасів на групи в залежності від питомої ваги у загальних витратах на придбання.

Зазначені процедури ведення управлінського обліку сировини та матеріалів значно ширші за облікові процедури щодо закупівлі та відпуску матеріалів, оскільки передбачають забезпечення підтримки оптимального рівня запасів відповідно до виробничої програми підприємства.

Управлінський облік закупівлі сировини та відпуску матеріалів передбачає не тільки укладення договорів з постачальниками та оформлення документів на постачання замовлених сировини та матеріалів та відпуску їх у виробництво, але й пошук шляхів удосконалення процесу постачання:

– обґрунтування оптимальних розмірів партій поставок сировини й матеріалів;

– вибір найкращих умов постачання, зберігання і передачі у виробництво сировини та матеріалів;

– визначення норм витрачання сировини і матеріалів та контроль за їх дотриманням;

– контроль за додержанням строків та обсягів постачання матеріалів, за своєчасністю та повнотою їх оприбуткування, а також за розміром їх залишків на складах підприємства.

Таким чином, в управлінському обліку закупок сировини та відпуску матеріалів широко використовуються процедури аналізу, прогнозування і контролю.

Як правило, впродовж звітнього періоду підприємства одержують сировину та матеріали багаторазово з різних джерел за різними договірними цінами, що ускладнює визначення вартості матеріалів, які відпускаються у виробництво та списуються за іншим призначенням. В управлінському обліку визначення вартості сировини та матеріалів при відпуску їх у виробництво, поверненні з виробництва, продажу та іншому вибутті здійснюється за допомогою наступних методів оцінки:

- 1) ідентифікованої собівартості;
- 2) FIFO (“*First In – First Out*”);
- 3) LIFO (“*Last In – First Out*”);
- 4) середньозваженої собівартості;
- 5) нормативної собівартості;
- 6) ціни заміщення.

Різні методи оцінки вартості запасів дають змогу отримати різні результати щодо собівартості списаних запасів та їх залишку на кінець звітнього періоду, що безпосередньо впливає на значення валового чи операційного прибутку. При цьому кожен з перелічених методів має певні особливості застосування, переваги та недоліки.

Метод ідентифікованої собівартості передбачає оцінку облікової вартості кожної конкретної одиниці запасів за первісною вартістю даної конкретної одиниці. Метод застосовується в умовах незначної номенклатури запасів, які використовуються на підприємстві, коли кожна одиниця запасів може бути чітко ідентифікована – як правило, при виконанні спеціальних замовлень, а також у випадках, коли запаси невзаємозамінні. Метод ідентифікованої собівартості надає найбільш точну оцінку вартості запасів, але вимагає підвищених витрат на здійснення облікового процесу. У разі вибуття великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними, використання методу ідентифікованої собівартості є недоцільним і зазвичай для визначення собівартості запасів використовується один з інших наведених методів.

Метод FIFO (метод собівартості перших за часом надходження запасів) передбачає оцінку облікової вартості запасів за припущення, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображенню в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Використання цього методу максимально наближає вартість залишків запасів до поточної ринкової вартості, але вартість використаних запасів, включена до собівартості виготовленої продукції, може суттєво відрізнятись від їх поточної ринкової вартості.

Метод LIFO (метод собівартості останніх за часом надходження запасів) передбачає оцінку облікової вартості запасів за припущення, що запаси використовуються у послідовності, яка є протилежною їх надходженню на підприємство (відображенню в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. Використання цього методу максимально наближає вартість використаних запасів, включену до собівартості виготовленої продукції, до їх поточної ринкової вартості, але вартість залишків запасів може суттєво відрізнятись від їх поточної ринкової вартості. Крім того, в Україні цей метод законодавчо не дозволено використовувати ані у фінансовому, ані у податковому обліку, що суттєво зменшує його розповсюдженість та знижує привабливість використання в управлінському обліку.

Метод середньозваженої собівартості передбачає визначення облікової вартості одиниці запасів шляхом діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Використання цього методу призводить до результатів, середніх між результатами, отриманими за методами *FIFO* або *LIFO*, але оцінка вартості окремих одиниць або партій запасів може суттєво відрізнятись від їх поточної ринкової вартості. В Україні цей метод є рекомендованим для використання в бухгалтерському обліку, що надає йому додаткові переваги перед іншими методами.

Метод нормативної собівартості передбачає оцінку облікової вартості запасів шляхом застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Застосування даного методу для оцінки запасів у бухгалтерському обліку та звітності допускається лише тоді, коли результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Метод є корисним при здійсненні управління за відхиленнями, але вимагає додаткових облікових процедур та розрахунків для визначення фактичних витрат на виготовлення продукції та фактичної вартості залишків запасів сировини.

Метод ціни заміщення передбачає оцінку облікової вартості певної кількості запасів шляхом розрахунку суми витрат, необхідних для повного відновлення цієї кількості з урахуванням їх поточної ринкової вартості та усіх інших витрат, необхідних для такого відновлення (транспортні, розвантажувально-завантажувальні, адміністративні та ін.). Метод дозволяє найбільш точно врахувати цінність запасів для підприємства в поточних умовах здійснення господарської діяльності, але його використання є достатньо складним. Крім того, цей метод, як і метод LIFO, в Україні законодавчо не дозволено використовувати ані у фінансовому, ані у податковому обліку, що суттєво зменшує його розповсюдженість та знижує привабливість використання в управлінському обліку.

Слід зазначити, що вибір підприємством певного методу оцінки вартості запасів дещо обмежується вимогою відображення запасів згідно *принципу обачності* за меншою з двох оцінок: первісної та поточної вартості. В управлінському обліку існує три основні методи застосування правила найменшої оцінки запасів (*LCM – Lower of Cost or Market*), відображених в балансі:

1) *постатейний (поштучний) метод* – собівартість і чиста вартість реалізації порівнюються по кожному окремому виду або одиниці запасів і визначається найменша величина;

2) *метод основних категорій запасів* – порівнюються собівартість і чиста вартість реалізації по основних категоріях запасів і визначається найменша величина;

3) *метод загального рівня запасів* – усі запаси в цілому оцінюються за собівартістю та за чистою вартістю реалізації і визначається найменша величина.

Вартість залишків запасів на кінець звітної періоду і собівартість реалізованої продукції може бути визначена за двома системами:

а) *постійна система обліку* – полягає в оперативному веденні обліку з докладним відображенням операцій з надходження та вибуття запасів;

б) *періодична система обліку* – полягає у здійсненні інвентаризації рівня запасів на кінець кожного звітної періоду та визначенні витрат сировини та матеріалів шляхом розрахунку за формулою:

$$BC = Z_{поч} + ПЗ - Z_{кін}, \quad (4.1)$$

де BC – обсяг сировини (матеріалів), витрачених у звітному періоді, натуральні одиниці;

$Z_{поч}$ та $Z_{кін}$ – залишок запасів сировини (матеріалів) на початок і на кінець звітної періоду відповідно, натуральні одиниці;

$ПЗ$ – обсяг сировини (матеріалів), які надійшли на підприємство у звітному періоді, натуральні одиниці.

Постійна система обліку запасів надає більш точну та оперативну інформацію щодо витрат сировини і матеріалів на виготовлення продукції, що дозволяє коректніше визначити її собівартість. Проте постійна система обліку вимагає більших зусиль, оскільки її використання передбачає щоденне ведення обліку запасів по кожному виду сировини та матеріалів, а також товарів або продукції.

Важливим питанням управлінського обліку сировини і матеріалів є порядок відображення в обліку витрат на транспортування та переміщення матеріалів, які називають транспортно-заготівельними витратами (*ТЗВ*). Зазначені витрати відносяться на собівартість сировини та матеріалів, що транспортуються та переміщуються.

Для розподілу транспортно-заготівельних витрат можна використовувати один з двох методів:

1) метод прямого розподілу з віднесенням суми транспортно-заготівельних витрат безпосередньо до собівартості сировини та матеріалів, що транспортуються та переміщуються;

2) метод обліку транспортно-заготівельних витрат загальною сумою на окремому субрахунку з подальшим розподілом їх між залишком матеріалів на кінець періоду та матеріалами, що вибули протягом звітного періоду.

Перший метод передбачає розподіл суми транспортно-заготівельних витрат по кожній партії сировини та матеріалів, що транспортуються та переміщуються, пропорційно до їх вартості. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка припадає на партію запасів, фіксується у документі, найчастіше у накладній або на окремому аркуші-розрахунку, де потім окремо зазначається загальна вартість партії запасів та ціна за кожним найменуванням запасів разом з транспортно-заготівельними витратами. При застосуванні другого методу транспортно-заготівельні витрати відображаються загальною сумою на окремому субрахунку та в подальшому розподіляються на різні рахунки обліку запасів пропорційно середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат, який визначається за формулою:

$$\%TЗВ = (TЗВ_{поч} + TЗВ_{міс}) / (З_{поч} + З_{міс}), \quad (4.2)$$

де $\%TЗВ$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %;

$TЗВ_{поч}$ та $TЗВ_{міс}$ – сума транспортно-заготівельних витрат на початок місяця та тих, що виникли протягом місяця, відповідно, грн;

$З_{поч}$ та $З_{міс}$ – вартість запасів на початок місяця та запасів, що надійшли протягом місяця, відповідно, грн.

Метод прямого розподілу транспортно-заготівельних витрат доречно застосовувати тим підприємствам, які визначають розмір витрат, пов'язаних з транспортуванням та переміщенням запасів, в момент їх оприбуткування. Якщо ж витрати на транспортування та переміщення запасів визначаються наприкінці звітного періоду, доцільно застосовувати другий метод.

5 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ

Однією з суттєвих складових загальних витрат підприємства є витрати на оплату праці, які, як правило, виступають окремим об'єктом управлінського обліку.

Облік витрат на робочу силу може вестись за двома напрямками:

1) облік витрат на робочу силу, які необхідно відносити на вартість певних окремих операцій або на накладні витрати;

2) розрахунок заробітної плати, пов'язаний з реєстрацією сум, які мають бути сплачені робітникам за здійснену роботу, перераховані податковим органам, а також сум, належних до сплати у відповідні фонди.

Таким чином, *метою* управлінського обліку витрат на оплату праці є отримання інформації щодо часу, витраченого працівниками на здійснення кожного виду діяльності, за який їм призначена оплата. Виходячи з цього, до основних задач управлінського обліку витрат на оплату праці можна віднести:

- облік витрат робочого часу;
- контроль за повнотою використання фонду робочого часу;
- контроль за використанням фонду оплати праці;
- розподіл нарахованої заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування по напрямках витрат при визначенні вартості продукції;
- збір і групування інформації щодо витрат на оплату праці для подальшої їх мінімізації.

Для обліку витрат робочого часу на підприємстві використовують таблиць обліку робочого часу, який містить поіменний список усіх працівників.

Табель складається за два-три дні до початку розрахункового періоду на підставі табеля за минулий місяць. Облік явок на роботу та використання робочого часу здійснюється в таблиці шляхом реєстрації тільки відхилень (неявок, запізнь та ін.). Відмітки у таблиці про фактично відпрацьований час, роботу в надурочний час, причини неявок на роботу чи інші відхилення від нормальних умов роботи робляться тільки на

підставі документів, оформлених належним чином (листок непрацездатності, звіт про простої та ін.). Табелі складається в одному примірнику і ведеться протягом місяця, після чого передається в бухгалтерію.

В умовах промислових підприємств, на яких застосовується система позаомовної калькуляції витрат, джерелом інформації про витрати робочого часу основного виробничого персоналу також може бути картка замовлень, картка простоїв та ін.

У картці замовлень відповідальна особа (майстер або табельник) фіксує номер замовлення, яке виконується працівником, час початку і завершення його роботи. Якщо працівник не виконує свої професійні обов'язки через пошкодження та вихід з ладу обладнання або через очікування надходження наступного замовлення, у картці простоїв фіксується час простою або очікування зі вказівкою їх причини. Простої в ході виробничого процесу зазвичай є наслідком незадовільного виробничого календарного планування або відсутності замовлень, що може виникнути з ряду причин: через тимчасову відсутність роботи, брак матеріалів, поломки устаткування та ін. Для контролю за повнотою використання фонду робочого часу по кожному структурному підрозділу підприємства повинні складатись щотижневі звіти про простої з їх класифікацією та із зазначенням їх відсотку від прямих витрат робочого часу.

На підставі таких документів, як табелі, картки замовлень, картки простоїв та ін., витрати робочого часу основного виробничого персоналу розподіляються по різних замовленнях або статтях накладних витрат.

Для певних категорій працівників, таких, як середній управлінський персонал та допоміжний персонал, розподіл тривалості робочого часу, витраченого на здійснення кожного виду діяльності, може виявитись неможливим. Витрати робочого часу за такими категоріями працівників повинні встановлюватись за даними їх особистих облікових карток і відноситись на загальнозаводські або загальноцехові накладні витрати, після чого ці витрати включаються в собівартість продукції.

Послідовність обліку витрат робочого часу наведено на рисунку 5.1.

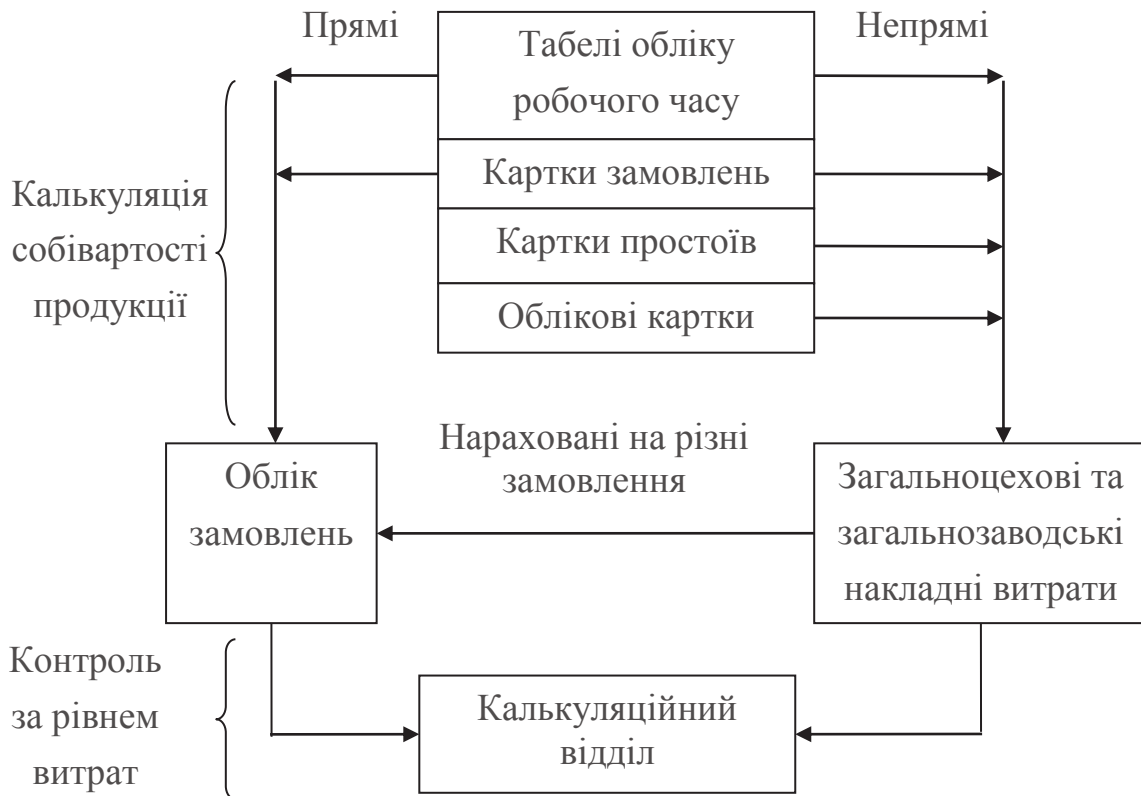


Рисунок 5.1 – Послідовність обліку витрат робочого часу

Для розрахунку заробітної плати працівників необхідна інформація щодо відпрацьованого часу, невиходів на роботу, погодинних ставок оплати, а також різних утримань, таких, як податки і відрахування до фондів соціального страхування. Після надходження в бухгалтерію зазначеної задокументованої інформації здійснюється її групування з метою визначення загального місячного заробітку кожного працівника і загального фонду оплати праці по підприємству у цілому.

Фонд оплати праці складається з основної та додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат, складові яких наведені на рисунку 5.2.

Для обліку заробітної плати на підприємствах застосовуються різні первинні документи, перелік яких залежить від технології виробництва та організації праці, а також обраної форми та системи оплати праці – відрядної, за якої оплата працівнику нараховується за обсяг виконаної роботи, погодинної, за якої оплата працівнику нараховується за відпрацьований час, або комбінованої.



Рисунок 5.2 – Склад фонду оплати праці

При *погодинній* формі оплати праці основним документом, який виступає підставою для нарахування заробітної плати, є таблиць обліку робочого часу. Для розрахунку погодинного заробітку працівника необхідна інформація про його розряд, погодинну тарифну ставку даного розряду, кількість відпрацьованих годин за табелем. При розрахунку заробітної плати за посадовим окладом останній зберігається при відпрацюванні усіх робочих днів місяця. Якщо відпрацьована неповна кількість робочих днів, середньоденний заробіток множиться на кількість відпрацьованих днів протягом місяця.

При застосуванні *відрядної* форми оплати праці найчастіше нарахування заробітної плати виробничому персоналу здійснюється на підставі таких документів, як таблиці обліку робочого часу, картки замовлень, картки простоїв, наряди на відрядні роботи, маршрутні карти, звіти про виготовлену продукцію (виконану роботу), список осіб, працюючих понаднормово, та розподіл заробітку в бригаді (при бригадній формі організації праці).

Відрядний заробіток розраховується, як правило, щотижнево шляхом множення встановленої відрядної ставки на кількість вироблених якісних одиниць продукції. При цьому зазвичай встановлюється мінімальна тижнева заробітна плата. Якщо заробіток працівника, визначений зазначеним чином, виявляється нижче тижневого мінімуму, то заробітна плата за цей період сплачується йому не за відрядною ставкою, а погодинно. Різницю між гарантованим мінімумом і фактичним заробітком, як правило, відносять на рахунок відповідних загальнозаводських накладних витрат.

При застосуванні *преміальної* системи оплати праці окрім нарахування заробітку за відпрацьований час (за погодинної форми оплати праці) або за обсяг виконаної роботи чи кількість виготовленої продукції (за відрядної форми оплати праці) ще передбачається нарахування премій за виконання встановлених показників і умов преміювання.

Нарахування премій відбувається на підставі звітів про виготовлення продукції (виконання робіт) та інших звітів про виконання встановлених показників і умов преміювання та фіксується у преміювальних відомостях

або безпосередньо в платіжних відомостях. Використання матеріальних стимулів при застосуванні преміальної системи оплати праці дозволяє скоротити витрати на одиницю виробленої продукції, підвищити продуктивність та якість праці.

До витрат з оплати праці також відносяться витрати на оплату відпусток працівникам підприємства. Якщо витрати на оплату праці працівника відносяться до прямих, то сума, що одержується ним в якості оплати відпустки, нараховується на замовлення шляхом збільшення погодинної ставки. Перевага цього підходу полягає у тому, що оплата відпустки розглядається як прямі витрати на оплату праці.

Доплати за понаднормову роботу та у нічний час включаються до виробничих накладних витрат. Якщо зазначені доплати нараховуються безпосередньо на певне замовлення, яке виконується понаднормово або у нічний час, то у такому випадку витрати на виготовлення продукції будуть більше, ніж витрати на продукцію, виготовлену протягом нормального робочого тижня. Проте необхідність у понаднормовій роботі та нічних змінах, зазвичай, викликається напруженим графіком виробництва взагалі, а не конкретними замовленнями. У цьому випадку недоцільно розраховувати вартість замовлень, виконаних в понаднормові або нічні години, як більш дорогих, ніж таких саме замовлень, виконаних протягом звичайного восьмигодинного робочого дня. Однак, якщо доплати за понаднормові роботи або за роботу у нічний час обумовлені вимогами замовника про якнайшвидше виконання замовлення, а не завантаженістю загального виробничого графіка, то ці доплати повинні безпосередньо враховуватися при визначенні собівартості такого замовлення. Тому важливо, щоб розмір доплат за роботу понаднормово та у нічні години аналізувався відділом обліку з метою контролю за рівнем витрат з оплати праці.

Окрім виплат основної заробітної плати та доплат, що виплачуються працівникам, підприємство додатково несе ряд інших витрат, пов'язаних із наймом персоналу, таких, як, наприклад, нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Зазначені витрати найчастіше обліковуються як виробничі накладні витрати у тій їх частині,

у якій вони відносяться до виробничих робітників. Проте для коректного відображення витрат на оплату праці більш доцільним є збільшення погодинної ставки заробітної плати, що виплачується працівникам, на середньогодинну норму витрат, пов'язаних з наймом персоналу.

Включення витрат на простой безпосередньо до витрат на оплату праці, як це зазвичай робиться у відношенні витрат, пов'язаних з наймом, при здійсненні управлінського обліку є невиправданим – оскільки простой виникають не в усіх працівників, то, відповідно, витрати, пов'язані з цими простоями, мають бути нараховані не на усі замовлення, а тільки на певні з них, у зв'язку з виконанням яких і виникли ці простой. За тими замовленнями, по яких мали місце простой, відповідні витрати мають бути розкладені на усі операції, оскільки ці витрати відносяться до усього процесу виготовлення замовлення, а не до окремих його складових. У плані контролю за рівнем витрат витрати на простой переважно нараховують окремо по кожному цеху; при цьому такі витрати розглядаються як загальнозаводські накладні витрати, тому адміністрація підприємства може достатньо оперативно отримувати звіти про них через короткі проміжки часу.

З метою забезпечення контролю за витратами на оплату праці керівники відділу обліку повинні щомісяця отримувати оперативний звіт про виконання кошторису, у якому кошторисні витрати на оплату праці порівнюються з фактичними. Додатково також мають отримуватись щоденні або щотижневі звіти про використання робочої сили, до яких, зокрема, включаються дані про виробничий брак, простой та продуктивність праці.

Вагомим інструментом управління витратами на оплату праці виступає бюджетування, завдяки якому підприємство може планувати свою діяльність на певні проміжки часу та підвищувати ефективність управління трудовими ресурсами та витратами на їх утримання. Саме впровадження бюджетування витрат на оплату праці в поєднанні з належним веденням їх обліку дозволяє підприємству контролювати розмір цих витрат шляхом порівняння планових (бюджетних) показників та фактично досягнутих.

6 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА РОЗПОДІЛ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

Накладні витрати відносяться до надзвичайно важливих об'єктів управлінського обліку, оскільки найчастіше саме вони стають джерелом для пошуку резервів економії, зростання прибутку і рентабельності на підприємстві.

Накладні витрати – це витрати, які не можуть бути прямо віднесені на собівартість продукції або робіт.

Основні характеристики накладних витрат:

а) об'єктивна неможливість безпосереднього віднесення таких витрат на виробництво конкретних видів продукції;

б) знаходження джерела виникнення таких витрат, як правило, поза межами основного виробництва;

в) незалежність величини таких витрат від змін виробничої програми підприємства;

г) істотний вплив таких витрат на фінансовий результат від операційної діяльності;

д) включення до складу таких витрат як частини, що залежить від обсягу виробленої та реалізованої продукції (витрати на утримання та експлуатацію устаткування, позавиробничі витрати та ін.), так і частини, яка від обсягу випуску та реалізації продукції практично не залежить, а визначається обліковою політикою підприємства (орендна плата, амортизаційні відрахування тощо).

До найбільш розповсюджених видів накладних витрат на сучасних підприємствах відносяться:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, іншими структурними підрозділами, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць та інших виробничих підрозділів підприємства);

– амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення;

– витрати на удосконалення технології і організації виробництва (оплата праці і відрахування на соціальні заходи працівників, що зайняті удосконаленням технології і організації виробництва, покращенням якості продукції, підвищенням її надійності, довготерміновості та інших експлуатаційних якостей у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання та водовідведення, інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового персоналу;

– відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом;

– витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг;

– витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища;

– витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів у цехи та готової продукції на склади;

– нестачі незавершеного виробництва, нестачі та втрати матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв та інші.

Особливість та пов'язана з нею складність управлінського обліку накладних витрат полягає у необхідності забезпечення не їх економії, а переважно у пошуку та визначенні оптимального рівня накладних витрат для кожного окремого підприємства. Надмірне скорочення накладних витрат, як правило, призводить до негативних наслідків: зменшення мотивації управлінського персоналу, зниження рівня автоматизації та комп'ютеризації їхньої роботи, погіршення якості обслуговування виробництва.

Для ефективного управління накладними витратами їх групують за різними класифікаційними ознаками:

- за відношенням до виробничого процесу;
- за видами продукції (робіт, послуг);
- за економічним змістом (елементами витрат);
- за цільовим призначенням (калькуляційними статтями);
- за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат;
- за місцем виникнення витрат;
- за календарними та звітними періодами;
- за функціями управління;
- за рівнем планування і контрольованості;
- за доцільністю їх здійснення;
- за рівнем узагальнення;
- за ступенем залежності від прийняття рішень;
- за порядком обчислення та ін.

Внаслідок неможливості прямого віднесення накладних витрат на собівартість виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг) їх розподіл здійснюється пропорційно визначеній та обґрунтованій *базі розподілу*. Як правило, за базу розподілу приймається певна кількісна характеристика, пов'язана з даним видом накладних витрат, яка найбільш повно відображає особливість виробництва обраного виду продукції, і розмір якої на одиницю продукції обчислюється за прямою ознакою.

На підставі обраної бази розподілу розраховується ставка розподілу накладних витрат за формулою:

$$C_p = H / P, \quad (6.1)$$

де C_p – ставка розподілу накладних витрат, част. од.;

H – загальна сума накладних витрат, грн;

P – загальний розмір бази розподілу, грн.

Найбільш розповсюджені бази розподілу: машино-години, прямі матеріали, кількість продукції, пряма заробітна плата, години праці робітників.

База розподілу визначається кожним підприємством самостійно в залежності від технологічних та організаційних факторів, які обумовлюють особливості виробництва його продукції.

Накладні витрати розподіляються на продукцію шляхом множення розрахованої ставки накладних витрат на отриману величину бази розподілу накладних витрат, спожитих при виготовленні кожного виду продукції.

В залежності від обраної бази розподілу накладних витрат ставка розподілу може бути:

1) *єдина (спрощена)* – база розподілу визначається одна для усього підприємства та усіх видів виробленої продукції незалежно від того, у якому підрозділі та за яким технологічним процесом була виготовлена продукція;

2) *за центрами витрат* – перед визначенням бази розподілу здійснюється групування витрат за джерелом їх виникнення (за задалегідь сформованими на підприємстві центрами витрат), і база розподілу обирається для кожного центру окремо в залежності від особливостей його функціонування;

3) *нормативна* – база розподілу розраховується на підставі оцінки річних накладних витрат та інформації про виробничу діяльність підприємства.

Єдину ставку розподілу накладних витрат доцільно застосовувати тільки тоді, коли в усіх підрозділах вироблені продукти споживають накладні витрати приблизно в рівних пропорціях. Метод невдалий для розподілу накладних витрат, якщо підприємство складається з низки різноманітних основних та допоміжних підрозділів, і випущені продукти “споживають” накладні витрати в різних пропорціях. Оскільки саме така ситуація найбільш розповсюджена на виробничих підприємствах, як правило, у таких випадках використовують ставку розподілу за центрами витрат або нормативну. Використання нормативної ставки розподілу дозволяє зменшити вплив коливань обсягів виробництва, сезонних накладних витрат, витрат на ремонт та технологічне обслуговування на визначення собівартості продукції масового виробництва.

Розподіл накладних витрат має певні особливості за наявності на підприємстві допоміжних або обслуговуючих підрозділів.

Допоміжні (обслуговуючі) підрозділи – це підрозділи, які повинні тим чи іншим способом забезпечувати роботу інших підрозділів.

Допоміжні (обслуговуючі) підрозділи надають послуги, необхідні для нормального здійснення виробничого процесу, але не мають безпосереднього відношення до виробництва продукції, тому неможливо віднести витрати таких підрозділів на продукцію, що проходить через них. Ці витрати повинні бути віднесені на основні (виробничі) підрозділи, які фактично виробляють продукцію.

Метод розподілу витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими повинен бути обраний з урахуванням тієї вигоди, яку виробничі підрозділи отримують від функціонування обслуговуючих.

Загальна схема процесу розподілу накладних витрат наведена на рисунку 6.1.



Рисунок 6.1 – Схема розподілу накладних витрат на підприємстві

Розподіл накладних витрат ускладнюється, якщо допоміжні підрозділи надають послуги один одному. На практиці підприємства використовують наступні методи розподілу витрат допоміжних підрозділів між виробничими:

а) метод прямого розподілу – метод, за яким витрати допоміжних підрозділів відносяться на витрати виробничих підрозділів пропорційно обсягів використання (взаємні послуги допоміжних підрозділів не враховуються); метод є найбільш простим у використанні;

б) метод послідовного розподілу – метод, за яким витрати допоміжних підрозділів розподіляються послідовно між виробничими та іншими допоміжними підрозділами;

в) метод взаємних послуг – метод, за яким повний розподіл взаємних послуг між допоміжними підрозділами здійснюється шляхом додання до витрат кожного підрозділу, яке отримало певну послугу, та вирахування з витрат кожного підрозділу, яке надало певну послугу, відповідної суми витрат; метод є найбільш складним у використанні, що пов'язано з великим обсягом розрахунків у разі наявності великої кількості підрозділів і складної системи послуг між ними.

Слід зазначити, що результати розподілу накладних витрат допоміжних підрозділів, здійсненого за різними методами, можуть суттєво відрізнятись, тому вибір оптимального методу розподілу набуває особливого значення.

Після розподілу загальної суми накладних витрат між виробничими підрозділами підприємства для кожного окремого підрозділу обирається база розподілу, визначається ставка розподілу та здійснюється розподіл накладних витрат, віднесених до даного підрозділу, між виробами або послугами, які виготовляються у цьому підрозділі за визначеною ставкою розподілу.

У випадку використання підприємством заздалегідь розрахованих ставок розподілу (*нормативних ставок*) можливе виникнення ситуації, за якої загальний обсяг фактичних накладних витрат не співпадає з сумою накладних витрат, розрахованих для відшкодування на основі нормативної ставки. У такому випадку можуть виникати так звані *недорозподілені* або *зайворозподілені* накладні витрати.

Недорозподілені накладні витрати – перевищення загальної суми фактично понесених накладних витрат над загальною сумою накладних витрат, розподілених за нормативною ставкою розподілу.

Зайворозподілені накладні витрати – перевищення загальної суми накладних витрат, розподілених за нормативною ставкою розподілу, над загальною сумою фактично понесених накладних витрат.

Якщо сума недорозподілених або зайворозподілених накладних витрат виявиться невеликою, вона розглядається як витрати періоду та списується наприкінці року на собівартість реалізованої продукції. Суттєве зростання цієї різниці свідчить про необхідність переглядання системи розрахунку нормативної ставки витрат.

Таким чином, основним завданням управлінського обліку накладних виробничих витрат є вірний їх облік та відображення за місцями виникнення з подальшим економічно обґрунтованим розподілом і віднесенням на собівартість окремих видів продукції, що має велике значення для процесу ціноутворення. Невиробничі накладні витрати розглядаються як витрати періоду і розподіляються аналогічно недорозподіленим або зайворозподіленим накладним витратам.

Слід зазначити, що при позамовному калькулюванні виробничих витрат не прийнято розраховувати ціни реалізації на основі оцінок сукупних витрат або навіть фактичної собівартості. Тому для встановлення ціни на продукцію доцільно відносити на її собівартість і не виробничі накладні витрати (наприклад, часто встановлюють ціни за послуги шляхом додавання певного відсотка прибутку до фактичної собівартості).

Для розподілу не виробничих накладних витрат найбільш поширеним підходом є їх розподіл на підставі залежності виникнення таких витрат від певного виду продукції. Цей підхід може бути здійснений шляхом розподілу не виробничих накладних витрат на види продукції відповідно до їх виробничої собівартості. При цьому деякі не виробничі накладні витрати можуть бути прямими витратами на виробництво та реалізацію продукції і, відповідно, не потребують процедури розподілу.

При здійсненні управлінського обліку накладних витрат доцільно розрізняти їх умовно-постійну та змінну частину, до яких застосовувати різні методи, бази та ставки розподілу.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Аренс Т., Аск У., Баррета А. Практика управленческого учета. Опыт европейских компаний. – Мн.: Новое знание, 2004. – 416 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
3. Аткинсон Э. и др. Управленческий учет (3-е изд.). – М.: Вильямс, 2005. – 880 с.
4. Герасим П.М., Журавель Г.П. Курс управлінського обліку. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік (3-є вид.). – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
6. Добикіна Е.К., Ровенська В.В. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства. – К.: Слово, 2005. – 272 с.
7. Добровський В.М. и др. Управлінський облік: Навч.-метод. посібник / За ред. В.М. Добровського – К.: КНЕУ, 2005. – 235 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс (5-е изд.). – М.: Юнити-Дана, 2005. – 735 с.
9. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник + учебное пособие. В 2-х т. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 1412 с.
10. Зелікман В. Д., Потрус Н. П., Канська О. І. Управлінський облік: Навч. посібник. Частина І. Введення в управлінський облік. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2008. – 32 с.
11. Ивакина И. Управленческий учет. Кратко и доступно. – Х.: Фактор, 2007. – 320 с.
12. Карпова Т. Управленческий учет: Учебник. – М.: Юнити, 2004. – 350 с.
13. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник (4-е изд., измен. и доп.). – М.: Дашков и Ко, 2005. – 460 с.
14. Корецький М.Х., Дацій Н.В., Пельтек Л.В. Управлінський облік. – К.: ЦУЛ, 2007. – 296 с.
15. Малюга Н. Бухгалтерський управлінський облік: Збірник задач і вправ. 2-е вид., перер. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 256 с.
16. Мишин Ю.А. Управленческий учет. Управление затратами и результатами производственной деятельности: Монография. – М.: ДиС, 2002. – 176 с.

17. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І. Управлінський облік. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
18. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа. Краткий курс: Учеб. пособие. – С.-Пб.: Питер, 2003. – 176 с.
19. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів). – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 334 с.
20. Сео К.К. Управленческая экономика /Пер.с англ. под ред. С.М.Миненко. – М.:ИНФРА-М, 1997. – 502 с.
21. Скоун Тони. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса. – Пер. с англ. / Под ред М.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
22. Уорд К. Стратегический управленческий учет. – М.: Олимп-Бизнес, 2002. – 448 с.
23. Управленческий учет / Под ред. В.Палия та Р. Вандер Виля. – М.:ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
24. Управленческий учет: официальная терминология СИМА. – М.: ФБК-Пресс, 2004. – 200 с.
25. Управленческий учет: Учебное пособие /Под ред. Шеремет А.Д.– М.: ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.
26. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.: Пер с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
27. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет (10-е изд.). – С.-Пб.: Питер, 2007. – 1008 с.
28. Шевченко И.Г. Практическое руководство по управленческому учету и анализу. – М.: Управл. персоналом, 2005. – 192 с.
29. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филин, 1996. – 344 с.
30. Шредер Н.Г. Управленческий учет. Анализ типичных ошибок. – М.: Управление персоналом, 2005. – 96 с.
31. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. А.М.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1 МЕТОДИ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ.....	3
2 ОБЛІК ВИТРАТ ПРИ ПОЗАМОВНОМУ КАЛЬКУЛЮВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	9
3 ОБЛІК ВИТРАТ ПРИ ПОПРОЦЕСНОМУ КАЛЬКУЛЮВАННІ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	13
4 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК СИРОВИНИ І МАТЕРІАЛІВ.....	16
5 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ОПЛАТУ ПРАЦІ.....	24
6 УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА РОЗПОДІЛ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ...31	
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	38

Навчальне видання

Зелікман Владислав Давидович

Ізвекова Інна Миколаївна

Канська Ольга Ігорівна

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Частина II. Облік і калькулювання витрат підприємства

Навчальний посібник

Тем. план 2014, поз. 175.

Підписано до друку 29.12.2014. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 2,41. Умов. друк. арк. 2,38. Тираж 100 пр. Замовлення №314.

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ