

**МЕТОДИ
ОБЛІКУ ВИТРАТ
І КАЛЬКУЛЮВАННЯ**

Під методом обліку витрат слід розуміти сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів:

перший етап - облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

другий етап - калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

З цієї точки зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто, *методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.*

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

У межах кожного з цих методів можна здійснювати калькулювання:

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

Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію. При цьому оперативність інформації значно важливіша від точності. Враховуючи зазначені та конкретні завдання, які необхідно вирішувати в тій чи іншій ситуації, менеджер сам встановлює яка інформація для нього необхідніша: менш точна та оперативна чи більш точна та отримана значно пізніше встановленого терміну.

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

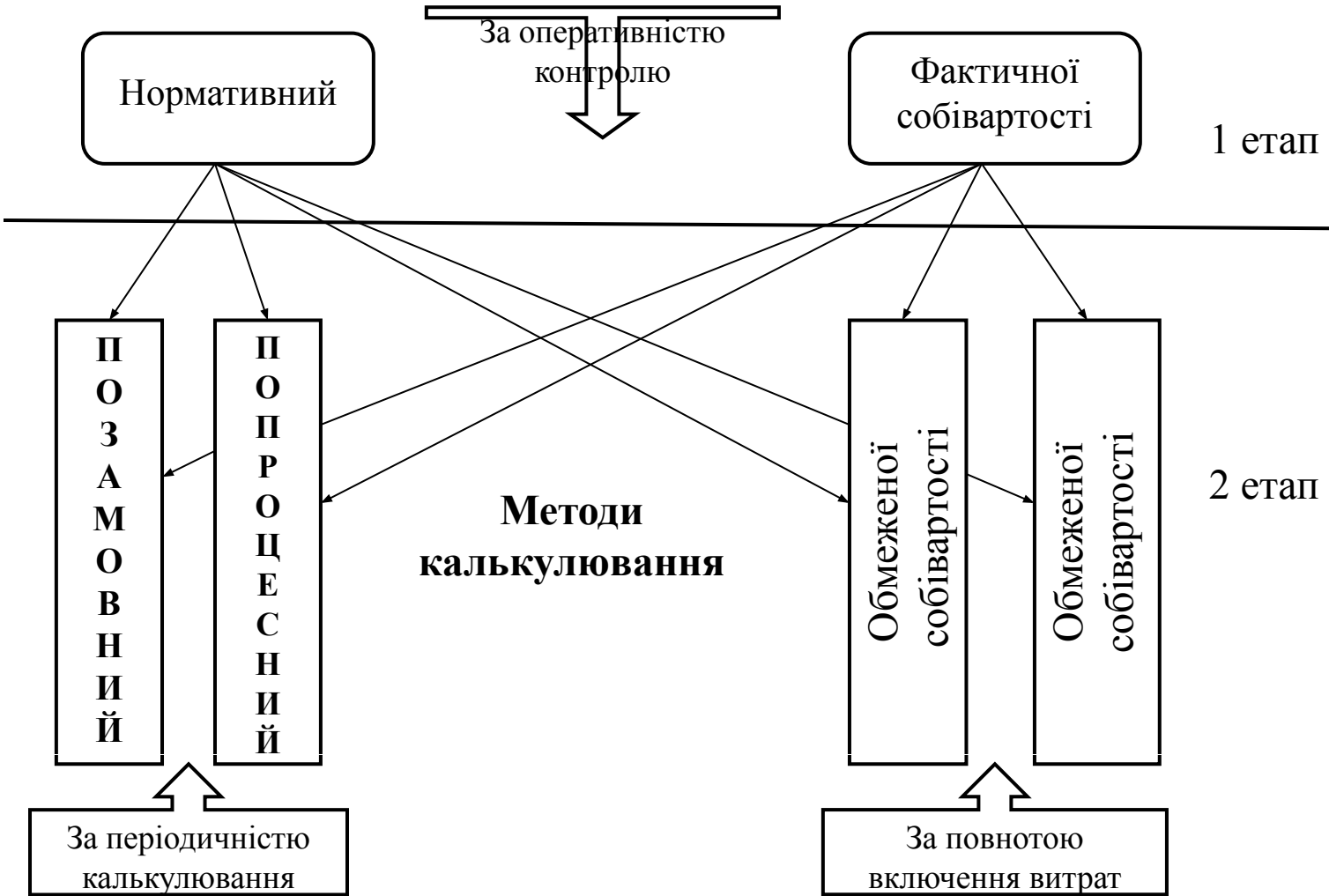


Рис 4 Методи обліку витрат

Метод обліку фактичної собівартості. Суть *методу обліку фактичних витрат* полягає у послідовному накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Цей метод, як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах.

Облік фактичних витрат на виробництві будується на наступних принципах: повне та документально оформлене відображення прямих витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського управлінського обліку; облікова реєстрація їх в період виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, місцями виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти їх обліку та калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими.

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

Детальніше нормативний метод обліку витрат буде розкрито далі.

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

При виборі позамовного методу калькулювання на виробництві повинна бути виконана хоча б одна з наступних умов:

- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції легко відокремлюється відповідно від інших зразків чи партій зразків готової продукції;
- кожен зразок чи партія ідентичних зразків готової продукції виконується за технічним замовленням чи просто за завданням замовника;
- випускається відносно невелика кількість продукції;
- виготовлення кожного зразка партії ідентичних зразків готової продукції потребує значних витрат.

Основною вимогою позамовного методу є точний облік витрат та відокремлення їх по кожному замовленню (роботі) від витрат по інших замовленнях (роботах).

Сфера застосування позамовного методу обліку не обмежується промисловим виробництвом. Він використовується також і в будівництві (проект потребує прив'язки до конкретної місцевості), науково-дослідних інститутах, установах охорони здоров'я (калькулюється собівартість операції кожного хворого залежно від її складності та поставленого діагнозу). При виготовленні меблів, килимів, пошитті одягу за індивідуальними замовленнями, ремонті автомобілів, годинників, телевізорів та наданні інших послуг майстерні, хімчистки, ательє також використовують позамовне калькулювання.

Позамовний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. Основним напрямом впорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку. Типізація виробничих процесів, інструментів, введення поточних і автоматичних ліній для виготовлення універсальних деталей створює умови для розробки стійких нормативів витрат, організації обліку відхилень і змін норм.

Враховуючи складність розробки на окреме замовлення нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки по найважливіших деталях.

Попередільний (попроцесний) метод обліку витрат.
Сутність попередільного (попроцесного) методу обліку витрат полягає в тому, що прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а за переділами (стадіями) виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Отже, об'єктом обліку витрат зазвичай є переділ.

Переділ - це частина технологічного процесу (сукупність технологічних операцій), що завершується отриманням готового напівфабрикату, який може відправлятися в наступний переділ або реалізовуватись на сторону. В результаті послідовного проходження вихідного матеріалу через всі переділи отримують готову продукцію, тобто на виході з останнього переділу маємо не напівфабрикат, а завершений продукт.

Виготовлення кожного продукту можна подати у вигляді ланцюга:

**операція → переділ → технологічний
процес → виробництво**

Попроцесне калькулювання застосовується на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів при незмінній технології зі схожими матеріальними характеристиками та виробничими витратами.

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

1) узагальнення витрат за переділами, не виділяючи окремих замовлень, що дозволяє калькулювати собівартість продукції кожного переділу;

2) списання витрат за календарний період, а не за час виготовлення замовлення;

3) організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 “Виробництво” для кожного переділу;

4) простота та дешевизна: немає карток обліку замовлень, відсутня необхідність розподіляти непрямі витрати між окремими замовленнями.

Попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат. При використанні попроцесного методу можуть бути використані елементи нормативного методу - систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих(поточних) норм (в окремих галузях - від планової собівартості). В первинних документах і оперативній звітності (за зміну, добу, декаду) відображаються не лише фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива, енергії, але й їх витрати за нормами або відповідно до виробничих завдань, що ґрунтуються на них (рецептур, регламентів тощо).

Використання елементів нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення економії чи додаткових витрат за рахунок недотримання встановленого технологічного процесу, зміни стану витраченої сировини, напівфабрикатів та матеріалів, асортименту випущеної продукції, її сортності.

Таким чином використання елементів нормативного методу обліку є основою належного контролю й аналізу витрат сировини, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

Калькулювання повних витрат. *Калькулювання повної собівартості* передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат на її виготовлення виробничих, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

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

Калькулювання неповних витрат або як його ще називають – «директ-костинг» почали застосовувати в Україні з прийняттям Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Методи калькулювання нерозривно пов'язані зі способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Способи калькулювання

Існують способи калькулювання:

1. *Спосіб нагромадження (сумування) витрат* полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукцією в цілому, за процесами, переділами. Цей спосіб застосовують у виробництвах неоднорідної продукції, таких як машинобудування, суднобудування, меблева та інші галузі промисловості з індивідуальним асортиментом виробів та послуг.

2. *Спосіб розподілу витрат* застосовується у тих виробництвах, де відсутня супутня продукція, тобто всі продукти, що отримуються, є основними. Використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений в хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

Розрахунок полягає у тому, що визначаються виробничі витрати всього процесу, а потім їх розподіляють між отриманими продуктами пропорційно до економічно обґрунтованих коефіцієнтів.

Такі коефіцієнти можуть бути розраховані на основі одного з наступних параметрів:

- норми виходу окремих продуктів з одиниці сировини;
- співвідношення витрат на обробку;
- сукупності споживчих якостей отриманих продуктів;
- фізико-хімічних якостей тощо.

Вибір параметрів розрахунку коефіцієнта в кожному конкретному випадку залежить від того, по якому параметру продукти, що випускаються, найбільше відрізняються один від одного.

3. *Спосіб виключення витрат* застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. При цьому важливо, щоб була можливість поділу продукції на основну та супутню. Тому супутня продукція повинна мати невелику питому вагу в загальному випуску, а основна - чітко виражена. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві, виробництвах комплексної переробки сировини тощо. Суть його полягає в тому, що спочатку визначається виробнича собівартість всієї випущеної продукції, а потім з неї вираховується собівартість супутньої продукції.

4. *Спосіб прямого розрахунку* полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкту в розрізі калькуляційних статей або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і завжди використовується в кінцевому розрахунку собівартості продукції.

