

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ
КРЕМЕНЧУЦЬКИЙ ЛЬОТНИЙ КОЛЕДЖ**

Циклова комісія економіки та управління

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ

**з навчальної дисципліни «Управлінський облік»
обов'язковий компонент
освітньо-професійної програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти**

Облік і аудит

За темою № 4 - Методи обліку і калькулювання витрат

Харків 2021

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 23.09.21 № 8

СХВАЛЕНО

Методичною радою
Кременчуцького льотного
коледжу Харківського
національного університету
внутрішніх справ
Протокол від 22.09.21 № 2

ПОГОДЖЕНО

Секцією науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 22.09.21 № 8

Розглянуто на засіданні циклової комісії економіки та управління, протокол від
31.08.2021 № 1

Розробники: викладач циклової комісії економіки та управління, к.е.н.,
спеціаліст вищої категорії, викладач - методист, Пушкар О. І.

Рецензенти:

1. Голова циклової комісії економіки та управління КЛК ХНУВС, к.е.н., спеціаліст вищої категорії, викладач-методист Цимбалістова О.А.
2. Професор кафедри бізнес адміністрування, маркетингу і туризму Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського, д.е.н., професор Дружиніна В.В.

План лекції:

- 4.1. Облік витрат та фактори, що впливають на їх побудову
- 4.2. Системи та методи обліку витрат та калькулювання
- 4.3. Розподіл витрат
- 4.4. Поняття калькуляції та їх види. Собівартість та види собівартості

Рекомендована література:

Основна:

- 1.1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV
- 1.2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999р. №318
- 1.3 Садовська І.Б., Божидарник Т.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2013
- 1.4 Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік: Підручник. - К.: Центр учбової літератури, 2012

Додаткова

- 2.1 Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2009
- 2.2 Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Скарб, 2006
- 2.3 Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. - К.: «Знання - Прес», 2006
- 2.4 Нападовська Л.В. Управлінський облік. - К.: КНТУ, 2008

Інформаційні ресурси в Інтернеті:

1. Офіційний веб-портал Верховної Ради України. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/a#Find>
2. Всеукраїнська професійна газета «Все про бухгалтерський облік». Режим доступу: <http://www.vobu.com.ua/ukr>
3. Видавнича група «Баланс клуб». Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/>

Текст лекції

4.1.Облік витрат та фактори, що впливають на їх побудову

Основними елементами системи управління витратами є:

- планування;
- нормування;
- облік витрат на виробництво;
- калькулювання;
- економічний аналіз;
- контроль витрат;

Інформація, отримана на цих етапах управління діяльністю суб'єкта господарювання дає змогу регулювати і прогнозувати діяльність.

Облік витрат – сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій постачання, виробництва, реалізації фінансово-інвестиційної діяльності підприємства, за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групуванні і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції.

Метою обліку витрат є визначення величини витрат на окрему операцію, одиницю продукції, товарів, робіт, послуг.

Структурно-складовою обліку витрат є облік виробничих витрат.

До основних завдань обліку витрат на виробництво відносять:

1. Інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень;
2. Нагляд та контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативами і плановими розмірами, для виявлення відхилень і формування економічних стратегій на майбутнє.
3. Обчислення собівартості продукції, що випускають для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів.
4. Виявлення та оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів.
5. Систематизація інформації виробничої діяльності для прийняття довготермінових рішень: окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізують.

На побудову обліку виробничих витрат впливають такі групи факторів:

1. Загальноорганізаційні

- а) вид підприємницької діяльності (виробничі підприємства, банківські установи, не виробнича сфера);
- б) галузь та підгалузь виду діяльності;
- в) форми спеціалізації (спеціалізоване підприємство, спеціалізація пов'язана з кооперуванням);
- г) організаційна структура суб'єкта господарювання (цехова, без цехова, комбінатська);

д) тип виробництва (індивідуальний, серійний та масовий);

2. Обліково-організаційні методи оцінки об'єктів обліку

- а) за ознаками повноти (методи повних і неповних витрат);
- б) системи записів на рахунках бухгалтерського обліку;
- в) організація внутрішньо - господарських відносин;

3. Технологічні фактори

- а) характер отримання продукту (видобування або переробка);
- б) характер операцій технологічного процесу (перервні або безперервні);
- в) характер організації технологічного процесу (можливість відокремлювати робочі місця, окремі технологічні процеси, переділи), що є центрами витрат на базі яких будують управлінський облік;
- г) характер продукції (за ступенем готовності: готову і незавершену продукцію а також виділяють побічну та супутню продукцію).

4.2. Системи та методи обліку витрат та калькулювання

Методи обліку витрат умовно поділяють на 2 групи в залежності від об'єкта витрат:

1. Базується на обліку витрат на виріб, складові виробу, групи виробів. Об'єктом є продукція, роботи, послуги.

2. Ґрунтується на обліку витрат за технологічними процесами (заготівельний, обробний, складальний процес).

Метод обліку витрат - це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Виділяють такі методи обліку витрат:

1. По детальний. Витрати обліковують за окремими виробами або групами однотипних виробів за операціями, що становлять технологічний процес їхнього виготовлення. Використовують в умовах масового і багатосерійного виробництва.

2. За окремими виробами. Організують в умовах серійного і масового виробництва в яких цехи спеціалізуються на виготовленні окремих предметів.

3. Обліку виробничих витрат за групами виробів. Цей метод є різновидом методу обліку за виробами, його застосовують на підприємствах, що виготовляють споріднену продукцію.

4. Метод обліку витрат на замовлення. Використовується у ряді індивідуальних виробництв. Для зручності організацію аналітичного обліку кожному замовленню присвоюють відповідний шифр, запис якого в первинних документах дає змогу групувати фактичні витрати на замовлення.

Після закінчення роботи підраховують суму витрат і встановлюють фактичну собівартість за замовлення.

5. Метод обліку витрат за процесами. Використовується на тих підприємствах, де увесь виробничий процес поділяють на окремі технологічні операції, стадії процесу або технологічні процеси.

6. Метод обліку витрат за виробництвами. Відрізняється від методу обліку витрат за процесами тим, що організація аналітичного обліку окремі частини виробничого процесу не виділяють (хімічна промисловість де виготовлення здійснюється в одному цеху).

Метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами визначення собівартості калькуляційних одиниць.

Виділяють 4 основні методи калькулювання:

1.Позамовний – характерний для індивідуальних та дрібно-серійних виробництв (суднобудування, ремонтні роботи, побутове обслуговування тощо).

2.Попередільний – використовується на підприємствах хімічної, металургійної, легкої та харчової промисловості, де технологічний процес чітко поділений на окремі переділи (фази). Собівартість продукції калькулюють на кожному переділі окремо в міру виготовлення або обробки деталей, усі витрати узагальнюються згідно з встановленою номенклатурою статей за фазами, стадіями, періодами. Аналітичний облік витрат на виробництво організовується щодо виробів, при цьому прямі витрати відносять безпосередньо на виріб, а накладні – протягом місяця збирають окремо і в кінці місяця розподіляють між виробами, пропорційно до вибраної бази.

3. Попроцесний – використовується у виробництвах, де технологічний процес не складний. Суть методу – витрати на виробництво узагальнюють у регістрі бухгалтерського обліку в цілому за процесом і ділять на кількість продукції, наданих послуг або виконаних робіт. Попроцесний метод може бути однопроцесним або багатопроцесним.

При однопроцесному варіанті калькулювання номенклатури виробів обмежена та не має незавершеного виробництва.

Багатопроцесний варіант передбачає розподіл витрат між видами продукції, визначає собівартість продукції та ефективності роботи окремих виробничих дільниць. У цьому випадку є незавершене виробництво, а витрати на виробництво продукції у звітному місяці визначаються за формулою :

$$\text{ФСП} = \text{НВ}_\text{п} + \text{ПВ}_\text{зв} - \text{ВВ} - \text{ВС} - \text{ВП}_\text{б} + \text{ВБ} + \text{ВОб} + \text{ВВБ} - \text{НВ}_\text{к}$$

де, ФСП – фактична собівартість готової продукції;

НВ_п, НВ_к - незавершене виробництво на початок і кінець звітного періоду;

ПВ_{зв} - поточні витрати звітного періоду;

ВВ – вартість відходів виробництва;

ВС – вартість супутньої продукції;

ВП_б - вартість побічної продукції;

ВБ – вартість браку виробництва;

ВОб – вартість остаточного браку;

ВВБ – витрати на виправлення браку.

4. Нормативний – передбачає склад нормативної калькуляції за чинними виробничими нормами. У виробництві звичайно є відхилення від норм, які поділяються на:

- документовані – коли відхилення від норм зафіксовані в документах (заміна матеріалів, брак у виробництві);
- не документовані.

Фактичну собівартість продукції визначають за формулою:

$$\text{ФСП} = \text{Нс} \pm \text{Вд} \pm \text{Вн} \pm \text{З}$$

де, Нс – нормативна собівартість;

Вд – документоване відхилення від норми;

Вн – не документоване відхилення;

З – зміна норм.

Американські теоретики виділяють такі системи калькулювання:

1. **Директ-костинг** (калькулювання змінних витрат) – це система обчислення собівартості на основі тільки прямих (змінних) виробничих витрат – собівартість калькулюють тільки на основі прямих (змінних витрат), а постійні виробничі та не виробничі витрати покривають за рахунок загального доходу фірми.

Управлінський та фінансовий облік інтегровані. У процесі калькулювання визначають маржинальний дохід:

Маржинальний дохід = дохід від реалізації продукції – змінні витрати = постійні витрати + прибуток.

Тобто маржинальний дохід – це сума, що покриває постійні витрати та забезпечує формування прибутку.

2. **Стандарт-костинг** – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або кількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періодів, з якими порівнюють фактичну собівартість. Суть системи стандарт-кост полягають в тому, що обліковують не те, що відбулося а те, що має відбутися і обґрунтовано відображає відхилення, що виникли. В основі цієї системи чітке впровадження норм витрат, матеріалів енергії, робочого часу та інших витрат пов'язаних із виготовленням будь-якої продукції. Встановлені норми не можна недовиконати, а перевищення норм над фактом означає, що вона була встановлена помилково. Цей метод є аналогом нормативного методу обліку.

3. Калькулювання на основі діяльності передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, враховуючи те, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції.

4.3. Розподіл витрат

Розподіл витрат – це процес віднесення частини витрат на конкретний виріб, замовлення послуги не прямими методами.

Відомо 2 системи розподілу накладних витрат:

- традиційна;
- функціональна;

Традиційна – є спрощеною, вона зручна у використанні, а отже витрати на її реалізацію найменші. Ця система найчастіше використовує умовні розподіли витрат (пропорційно до з/п робітників).

Функціональна система розподілу передбачає розрахунок накладних витрат як добуток виробничих накладних витрат, що віднесені на конкретну продукцію на ставку не виробничих накладних витрат.

Склад і структура прямих та не прямих виробничих і не виробничих витрат є індивідуальною для кожного підприємства, тому кожне підприємство самостійно обирає для себе зручну систему розподілу накладних витрат.

Накладні (не прямі) витрати стосуються кількох об'єктів обліку. Саме тому їх розподіляють між цими об'єктами. Не прямі витрати можуть бути виробничими і не виробничими.

Виробничі (не прямі) витрати опосередковано стосуються виробничого процесу (допоміжні матеріали, робоча сила, витрати на опалення, освітлення, амортизація майна зайнятого у процесі виробництва).

Не прямі не виробничі витрати не мають стосунку до процесу виробництва (адміністративні, збутові та інші).

4.4. Поняття калькуляції та їх види. Собівартість та види собівартості

Калькулювання являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг.

Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності (видів готової продукції, її складових частин, виконаних робіт, наданих послуг). У процесі калькулювання визначається економічна вигідність виробництва.

У процесі калькулювання розв'язуються два основних завдання управління обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначення адекватної, справедливої і конкурентоздатної продажної ціни;
- використання даних про собівартість продукції для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Розрізняють різноманітні види калькуляцій:

1. **Директивні (попередні) калькуляції** складаються до початку виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг для обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва, цін; встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції у відповідності до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт і послуг, визначення величини і складу витрат, які залежать і не залежать від діяльності структурного підрозділу тощо.

До них належать

- Планові калькуляції складають на основі планових норм витрат у розрахунку не плановий обсяг продукції. Вони визначають максимально допустимий рівень витрат на виробництво певної продукції, виконання робіт чи надання послуг.

- Проектні (кошторисні) калькуляції складають на основі кошторисних норм витрат використання ресурсів, діючих цін і тарифів, рівня оплати праці, які діють на момент формування кошторису.

Залежно від мети вони складаються з усіх видів витрат або лише за їх окремими видами і дають можливість аналізувати структуру витрат на виробництво, визначати прибуток і рентабельність виробництва.

- Нормативні (стандартні) калькуляції складають на основі науково обґрунтованих діючих виробничих норм і нормативів витрат, які відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва і праці. Вони періодично уточнюються у зв'язку зі зміною норм витрат.

Нормативні калькуляції призначені для визначання нормативної собівартості продукції, служать основою для оперативного контролю за відхиленнями фактичних витрат від установлених нормативів і є діючим засобом управління процесом формування собівартості.

2. Наступні калькуляції складають після виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. До останніх слід віднести звітні або, як їх ще називають, нормативно-звітні калькуляції.

Звітні калькуляції складаються на підставі даних бухгалтерського обліку про фактичні затрати на виробництво в розрізі калькуляційних статей витрат і характеризують величину окремих видів витрат на виробництво конкретної продукції. Звітні калькуляції застосовуються для контролю виконання планового завдання зі зниження собівартості продукції. Вони дають змогу оцінювати прогресивність діючих норм витрат ресурсів і ефективність використання коштів підприємства чи організації, є необхідним джерелом інформації для планування і економічного аналізу собівартості.

3. За рівнем охоплення витрат калькуляції поділяються на:

- галузеві;
- виробничі;
- внутрішньогосподарські;
- технологічні.

Галузеві калькуляції відображають рівень собівартості певного виду продукції у конкретній галузі (наприклад, собівартість електроенергії, продуктів харчування, автомобільних перевезень певних видів вантажів тощо).

Виробничі калькуляції характеризують собою сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт на конкретному підприємстві чи організації.

Внутрішньогосподарські калькуляції складаються на продукцію окремих цехів основного, допоміжних чи підсобних виробництв.

Технологічні калькуляції уособлюють в собі витрати на окремі деталі, вузли, конструктивні елементи робіт і характеризують рівень технології на підприємстві чи в організації.

4. За характером виробництва калькуляції поділяються на:

- Масові (періодичні) калькуляції складаються за певний період часу (квартал, рік) з метою розрахунку середньої собівартості одного виробу.

- Індивідуальні калькуляції поширені в індивідуальних виробництвах. Вони складаються лише після завершення виробництва окремого замовлення або групи виробів.

- Проміжні калькуляції складаються на окремі етапи робіт по об'єктах з тривалим циклом виробництва. Значного поширення вони набули у будівництві. Прикладом етапів робіт тут можуть служити нульовий цикл, «коробка» будівлі, покриття тощо.

5. За складом витрат, що включаються у собівартість продукції, розрізняють:

- калькуляції повної собівартості
- неповної, часткової собівартості.

Калькуляція повної собівартості включає, крім витрат на виробництво продукції, ще й позавиробничі витрати, тобто витрати, пов'язані з її реалізацією. Вона використовується для вирахування фінансових результатів від реалізації конкретних видів продукції та рентабельності її виробництва.

Калькуляція неповної, часткової собівартості відображає лише частку витрат, пов'язаних з виготовленням продукції. Цими витратами є так звані змінні витрати, розмір яких залежить від обсягів виробництва. Обмеження собівартості продукції лише змінними витратами дає змогу спростити нормування, планування, облік і контроль, оскільки йдеться про прямі витрати. У даному разі собівартість стає більш наочною, а окремі витрати — краще контрольованими.

Одним із основних завдань управління витратами є калькулювання собівартості продукції.

Собівартість продукції - це величина використаних за певним цільовим призначенням ресурсів у грошовому вимірнику.

Собівартість продукції — це якісний показник, в якому сконцентровано результати діяльності та наявні резерви. Адже чим нижча собівартість продукції, тим більша економія праці, краще використовуються основні засоби, матеріали, паливо і загалом дешевше виготовлення продукції.

У процесі калькуляційних розрахунків використовують поняття «собівартість». Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, виділяють такі види собівартості:

- виробнича, до якої включають витрати, передбачені П(С)БО 16 «Витрати»; її в управлінському обліку називають повною виробничою;
- неповна виробнича, до якої включаються тільки змінні виробничі витрати;
- повна собівартість — виробнича собівартість плюс адміністративні, збутові та інші операційні витрати;
- індивідуальна собівартість — характеризує витрати конкретного виробництва з випуску продукції;
- середньогалузева собівартість — характеризує середні по галузі витрати на виробництво аналогічної продукції і визначається за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Існує цілком слушна думка, що для реалізації цілей управлінського обліку необхідно формувати такі види собівартості:

- собівартість центру відповідальності — для планування, контролю за технологічними процесами, а також діяльністю відповідальних виконавців;
- повна виробнича собівартість — для формування цін, інших оперативних рішень за нормальних обставин;
- пряма виробнича собівартість (неповна або маржинальна) — для визначення цін та інших оперативних рішень за специфічних обставин (наприклад, в умовах недовантаження виробничих потужностей);
- собівартість центру відповідальності, яка включає сукупність витрат на виготовлення відповідним центром усієї продукції та містить лише ті статті, за які відповідає керівник певного структурного підрозділу. Вона використовується для контролю та оцінки діяльності центру.

Питання для самоконтролю:

1. Що треба розуміти під об'єктом калькулювання?
2. Що треба розуміти під калькуляційними одиницями?
3. Яка різниця між калькуляційними об'єктами та калькуляційними одиницями?
4. Назвіть основні групи калькуляційних одиниць.
5. Назвіть основні елементи методу однорідних секцій.
6. За яким принципом формуються секції?
7. Які переваги та недоліки включає в себе метод однорідних секцій?
8. У чому полягає суть методу калькулювання на основі діяльності?
9. Навіщо здійснюють зведений облік витрат?
10. Охарактеризувати методику та техніку калькуляційних розрахунків.
11. Чим виробнича собівартість випущеної(товарної) продукції відрізняється від виробничої собівартості реалізованої продукції?
12. За якою ознакою розподілені постійні загальновиробничі витрати відрізняються від нерозподілених?
13. Дати характеристику застосування позамовного методу обліку витрат і калькулювання.
14. Дати характеристику застосування по передільного методу обліку витрат і калькулювання.
15. Які особливості використання методу однорідних секцій і методу нормативного розподілу постійних витрат?
16. Охарактеризувати сутність і організацію обліку за методом стандарт-кост.
17. Охарактеризувати підходи до розподілу накладних витрат.
18. Чому нормативний метод обліку і калькулювання важко поширюється на практиці?
19. Дайте характеристику структурі собівартості та побудові звітності.
20. Що таке прямі (специфічні) постійні витрати? Наведіть приклади.