

ТЕМА 2. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ

Мета вивчення теми

Формування системи теоретичних знань та набуття практичних навичок щодо змісту і практичного використання системи обліку та калькулювання собівартості окремих об'єктів за повними витратами.

Після вивчення теми студент буде здатний:

- пояснити сутність основних методів і принципів калькулювання витрат;
- представити класифікацію методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції;
- надати опис основних відмінностей та розуміти практичні процедури здійснення попроцесної та позамовної калькуляції собівартості;
- назвати та пояснити основні підходи до обліку та розподілу виробничих накладних витрат;
- здійснити облік і розподіл виробничих накладних витрат за традиційним підходом;
- використовувати підхід *ABC* для обліку і розподілу виробничих накладних витрат.

План

- 2.1. Облік витрат і калькулювання собівартості, їхня мета та об'єкти.
- 2.2. Класифікація методів обліку витрат і собівартості залежно від об'єктів калькуляції.
 - 2.2.1. Попроцесна калькуляція собівартості.
 - 2.2.2. Позамовна калькуляція собівартості.
- 2.3. Облік і розподіл виробничих накладних витрат.
 - 2.3.1. Традиційний підхід.
 - 2.3.2. Підхід *ABC*.

2.1. ОБЛІК ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ, ЇХНЯ МЕТА ТА ОБ'ЄКТИ

У процесі своєї діяльності підприємство має здійснювати різноманітні витрати. У той же час, виникає необхідність визначення суми витрат, пов'язаних з виробництвом одиниці продукції, що фактично і є калькулюванням. Усе було б просто, якщо б у підприємства не виникали витрати, які мають загальний характер і не можуть бути віднесені прямо на той чи інший вид продукції (робіт або послуг). Отже, під час калькулювання собівартості продукції особливе місце займає питання віднесення на собівартість окремого виду продукції тих чи інших непрямих витрат. За обґрунтованого підходу до вирішення цього питання можливе досягнення підприємством значних вигод як з точки зору оподаткування, так і з точки зору оперативного обліку. Створюються можливості для більш суворого контролю непрямих витрат і, як наслідок, можливості економії.

Калькулювання є системою економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів продукції, робіт або послуг.

Завдання калькулювання полягає у визначенні витрат, які припадають на одиницю об'єкта калькулювання, тобто на одиницю призначеної для реалізації продукції (робіт, послуг), а також для внутрішнього споживання. Кінцевим результатом калькулювання є складання калькуляцій – документа, де в табличній формі подається інформація про склад і розмір витрат.

Залежно від цілей калькулювання розрізняють планову, кошторисну і фактичну калькуляції. Усі вони відображають витрати на виробництво і реалізацію одиниці конкретного виду продукції або робіт у розрізі калькуляційних статей.

Планова калькуляція складається на плановий період на основі чинних на початок цього періоду норм і кошторисів витрат. Підготовка кошторисної калькуляції здійснюється під час проектування нових виробництв і конструювання знову освоєваних виробів за умови відсутності норм витрат. Фактична або звітна калькуляція відображає сукупність понесених підприємством витрат на виробництво і реалізацію продукції (надання послуг). Вона використовується для контролю за дотриманням планових обсягів собівартості різних видів продукції, а також для аналізу та динаміки собівартості.

Передумовою калькулювання є облік виробничих витрат (виробничий облік). Щодо калькулювання він є первинним. За допомогою виробничого обліку забезпечується відображення операцій, пов'язаних з виробництвом продукції. При цьому здійснюється їх вимірювання, реєстрація, групування і аналіз у розрізах витрат, що формують собівартість продукції.

Облік витрат здійснюється для встановлення їхньої величини за окремими об'єктами. Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Між калькулюванням і виробничим обліком існує тісний взаємозв'язок і взаємозалежність. Так, базою для розрахунку собівартості одиниці продукції є інформація, зібрана в системі виробничого обліку. Калькулювання собівартості кінцевого продукту зумовлюється системою і організацією виробничого обліку. З іншого боку, ступінь деталізації виробничого обліку залежить від завдань, що стоять перед підприємством у сфері калькулювання.

Калькулювання на будь-якому підприємстві, незалежно від його виду діяльності, розміру і форми власності, організовується відповідно до певних принципів, дотримання яких необхідно як в системі фінансового обліку, так і в управлінському обліку.

Для окремих галузей промисловості, а також низки галузей матеріального виробництва з урахуванням їхніх особливостей розроблено та затверджено спеціальні галузеві рекомендації з планування та обліку собівартості. Так, для підприємств промисловості затверджено Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції, робіт, послуг у промисловості (Наказ Державного комітету промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.); у будівництві діють Методичні рекомендації з формування собівартості проектних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку (Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 64 від 29 березня 2002 р.); на транспорті – Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (Наказ Мінтрансу України № 65 від 05.02.2001 р.) і т. ін. Розроблено рекомендації в інших галузях: лісному господарстві, міському електротранспорті, вугільній промисловості тощо.

У багатьох випадках об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання не збігаються. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види або групи однорідних продуктів. Місцем виникнення витрат в управлінському обліку називають структурні одиниці і підрозділи підприємства, в яких відбувається початкове споживання виробничих ресурсів (робочі місця, бригади, цехи і т. п.).

Під об'єктом калькулювання (носієм витрат) розуміють види продукції (робіт, послуг) підприємства, призначені для реалізації на ринку.

У видобувних галузях промисловості за відсутності незавершеного виробництва (наприклад, в енергетичній, газовій, нафтовій і т. д.) об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькулювання (носієм витрат). Те ж саме спостерігається на підприємствах з індивідуальним характером виробництва (наприклад, підприємства важкого машинобудування), а також в організаціях, що працюють за системою замовлень (підприємства побутового обслуговування, ремонтні майстерні, аудиторські фірми і т. д.). У тих виробництвах, де технологічний процес ділиться на низку стадій (переділів), такої відповідності не спостерігається. Наприклад, у текстильній галузі об'єктами обліку витрат стають окремі переділи – прядіння, ткацтво, обробка, а об'єктом калькулювання – готова продукція, тобто тканина.

Іншими словами, вибір об'єкта обліку витрат і калькуляційної одиниці залежить від технологічних особливостей виробництва, специфіки готової продукції (послуг, що надаються, виконуваних робіт). Можуть використовуватися натуральні одиниці (штуки, тонни, метри тощо); умовно-натуральні одиниці (наприклад, у взуттєвій промисловості – 100 пар взуття певного типу, в ливарному виробництві –

тонна лиття певного виду, в консервній промисловості – умовні банки консервів); одиниці часу (години, машино-години, людино-дні); одиниці роботи – одна тонна перевезеного вантажу. З цієї безлічі калькуляційних одиниць для калькулювання використовується один вимірник, який розглядається як основний.

Умовно-натуральні одиниці можуть застосовуватися при калькулюванні проміжних продуктів.

Вибір методу розподілу непрямих витрат є надзвичайно важливим для правильного розрахунку собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Він здійснюється підприємством самостійно, записується в обліковій політиці та є незмінним протягом усього фінансового року.

Розмежування витрат за періодами здійснюється на основі принципу нарахування. Його суть полягає в тому, що операції відображаються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення і не ув'язуються з грошовими потоками. Доходи і витрати, отримані (понесені) в звітному періоді, вважаються доходами і витратами цього періоду незалежно від фактичного часу надходження (або виплати) грошових коштів. Доходи і витрати, які не належать до звітного періоду, не визнаються доходами (витратами) звітного періоду, навіть якщо гроші по них надійшли або перераховані в цьому періоді.

Під **методом обліку витрат на виробництво і калькулювання** собівартості продукції розуміють сукупність прийомів документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції. Іншими словами, це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво по калькуляційних об'єктах і прийомів обчислення калькуляційних одиниць. Існують різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Їх застосування визначається особливостями виробничого процесу, характером виробленої продукції (послуг, що надаються), її складом, способом обробки.

Загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і калькулювання не існує. Тим не менш їх можна згрупувати за трьома ознаками: за об'єктами обліку витрат, за повнотою врахування витрат і за оперативністю обліку і контролю за витратами (рис. 3).



Рис. 3. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання

За об'єктами обліку витрат виділяються попроцесний, попередільний і позамовний методи. З точки зору повноти врахування витрат можливо калькулювання повної (*full costing*) та неповної собівартості. Залежно від оперативності обліку і контролю витрат розрізняють метод обліку фактичних і нормативних витрат (*standard costing*).

Метод обліку витрат і калькулювання вибирається підприємством самостійно, залежно від індивідуальних особливостей підприємства.

Об'єктом калькулювання є одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Залежно від технології і характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути: один продукт виробництва; один продукт окремих процесів, стадій, переділів, фаз виробництва; виріб підприємства; виріб центру відповідальності; вид робіт, послуг структурного підрозділу підприємства. У деяких випадках виникає необхідність калькулювати продукт різного ступеня готовності. У таких виробництвах об'єктом калькулювання є напівфабрикат або окремі частини (деталі) виробів.

Для оцінки незавершеного продукту необхідно калькулювати собівартість за окремими технологічними етапами, тобто визначати собівартість не закінчених обробкою продуктів за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат.

Для цілей управління за необхідності підприємство може розширити перелік об'єктів калькулювання.

На практиці методи обліку витрат і калькулювання можуть застосовуватися в різних варіантах поєднання. Наприклад, можна вдаватися до позамовного методу, калькуючи неповну собівартість замовлень; можна застосовувати попередільний метод калькулювання з використанням норм витрат матеріальних ресурсів, а можна при цьому враховувати фактичну витрату ресурсів і т. д. Головне, щоб обраний організацією метод забезпечував можливість групування витрат за окремими об'єктами обліку, поточного контролю за витратами на виробництво, а також можливість реалізації найважливішого принципу управлінського обліку – управління собівартістю за відхиленнями.

Правильне визначення об'єктів обліку та об'єктів калькулювання є важливою передумовою раціональної організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Наведемо ще одну з можливих класифікацій методів обліку та калькулювання витрат. У її рамках основними ознаками класифікації методів є об'єкти обліку витрат, об'єкти калькулювання і способи контролю за собівартістю продукції.

За ознакою оперативності контролю виділяються методи обліку витрат у процесі виробництва продукції і методи обліку минулих років.

За об'єктами обліку витрат виділяють:

- 1) методи обліку за умов масового і серійного виробництва (по деталях, частинах виробів, виробам, процесам, переділам);
- 2) методи обліку при індивідуальному і дрібносерійному виробництві (за замовленнями).

Останнім часом стало можливим застосовувати й інші методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. На практиці використовують інвентарно-індексний метод. У зв'язку з рекомендаціями обчислювати скорочену собівартість стало можливим застосування методу директ-костинг.

Не викликає сумніву те, що технологічні та організаційні особливості виробництва потребують різного поєднання способів і прийомів обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

Використання систем обліку витрат і калькулювання не може бути довільним. Воно визначається цілями управління та об'єктами обліку витрат. Місце їх застосування залежить від виду продукції, її складності та характеру організації виробництва. Проте жоден метод (жодна класифікація) не може претендувати на повноту відображення всіх виробничих особливостей окремо взятого підприємства.

Існуючі системи обліку витрат класифікують за особливостями об'єктів калькулювання, ступенем нормування витрат та повнотою їх охоплення (табл. 2.1).

Додаткові ознаки допомагають відрізнити один метод від іншого та ефективно організувати систему обліку.

Для обчислення собівартості продукції в рамках наведених вище методів обліку витрат застосовуються такі способи калькулювання:

- нормативний;
- прямого розрахунку;
- підсумовування витрат;
- виключення витрат на побічну продукцію;
- пропорційного розподілу витрат;
- комбінований.

Класифікація методів обліку витрат

Ознаки класифікації	Методи обліку витрат
Основні	
За об'єктами калькулювання	Позамовний метод
	Попроцесний метод
За ступенем нормування	Система фактичних витрат
	Система нормативних витрат
За повнотою охоплення витрат	Система повних витрат
	Система часткових витрат
Додаткові	
За процесами	Напівфабрикатний
	Безнапівфабрикатний
За різноманітністю номенклатури	Однопродуктовий
	Багатопродуктовий
За способом калькулювання непрямих витрат	Однокоефіцієнтний
	Багатокоефіцієнтний
За часом калькулювання витрат	Плановий
	Звітний

Нормативний спосіб калькулювання є складовою частиною нормативного методу обліку витрат. Передумовами його застосування є: наявність норм і нормативів витрат; складання нормативної калькуляції собівартості одиниці виробів, що випускаються; достовірне документування та облік витрат у розрізі чинних норм і за відхиленням від них.

Спосіб *прямого розрахунку* полягає в тому, що собівартість продукції визначається на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці виробу обчислюється діленням загальної величини витрат щодо цієї продукції на її кількість. Обчислення собівартості цим способом досягається тоді, коли об'єкти обліку витрат співпадають з об'єктами калькуляції. Найбільше застосування цей спосіб знаходить за позамовного методу обліку витрат.

Спосіб *підсумовування витрат* полягає в тому, що собівартість продукції визначається шляхом підсумовування витрат по окремих частинах виробу або процесах його виготовлення. Цей спосіб, як правило, застосовується у виробництвах, де облік витрат здійснюється попередільним (попроцесним) методом.

Спосіб *виключення витрат на побічну продукцію* полягає в тому, що продукти, які отримуються в результаті виробництва, поділяються на основні, побічні і відходи. Щоб визначити собівартість основної продукції, побічні продукти і відходи виключають з загальних витрат за задалегідь визначеними цінами.

Спосіб *пропорційного розподілу* витрат застосовується для калькулювання собівартості продукції в умовах одночасного виробництва декількох видів виробів, пряме віднесення витрат на які неможливе. Цей спосіб найбільш прийнятний у виробництвах сполучених продуктів, коли одночасно отримують кілька видів продукції в одному технологічному циклі. Зведений облік витрат організовується по групі виробів, що випускаються, а витрати всередині груп розподіляються на окремі види продуктів пропорційно економічно обґрунтованій базі.

Комбінований спосіб калькулювання являє собою поєднання декількох перерахованих вище способів, якщо застосування кожного з них окремо неможливо або не забезпечує обґрунтованого обчислення собівартості. Наприклад, у рослинництві способом виключення витрат визначають собівартість основної та сполученої продукції, після чого, використовуючи спосіб пропорційного розподілу витрат, обчислюють собівартість кожного виду продуктів. Калькулювання собівартості одиниці основної продукції здійснюється способом прямого розрахунку.

До спеціальних видів калькуляцій належать еквівалентні калькуляції, у тому числі ті, що використовуються для обчислення собівартості сполучених продуктів, калькуляції на основі вартості машино-години роботи обладнання, калькуляції вартості заходів і калькуляційні розрахунки для ціноутворення і політики цін.

У низці галузей промисловості і сільського господарства виробляють продукцію одного найменування і призначення, але вона відрізняється вмістом корисної речовини, вологістю, трудомісткістю виготовлення на окремих стадіях виробництва і т. п. Як правило, така продукція виготовляється за єдиною технологією, на одному і тому ж обладнанні, з дотриманням єдиної рецептури вихідної сировини і інших компонентів. Врахувати витрати по кожному виду і різновиди цієї продукції, а іноді і по кожному її сорту або неможливо, або недоцільно через високу вартість облікових робіт.

Для таких виробництв складають так звану еквівалентну коефіцієнтну калькуляцію, за умови якої один з продуктів приймається за одиницю, а інші, зважаючи на співвідношення планових або нормативних витрат, показників трудомісткості виготовлення, споживчих характеристик або цін продаж кожного виробу, прирівнюються до продукту – еталону за коефіцієнтами більше або менше одиниці.

Наприклад, підприємство з прокату жерсті випускає три марки цієї продукції А, В і С, планові витрати на виробництво яких співвідносяться як 1,2:1,0:0,9. Випущено жерсті: А – 1000 т; В – 500 т; С – 800 т. Загальні витрати – 3630 тис. грн.

1. Приведений до одиниці (жерсті марки В) обсяг виробництва:

$$1000 \cdot 1,2 + 500 \cdot 1,0 + 800 \cdot 0,9 = 2420 \text{ т.}$$

2. Собівартість одиниці умовного ваги (1 т жерсті марки В):

$$\frac{3630}{2420} = 1,5 \text{ тис. грн/т}$$

3. Собівартість однієї тонни інших видів продукції:

- жерсті марки А: $500 \cdot 1,2 = 1800$ грн;
- жерсті марки С: $1500 \cdot 0,9 = 1350$ грн.

Особливим різновидом диференційованого калькулювання собівартості продукції є складання калькуляцій на основі заздалегідь обчисленої вартості машино-години роботи найважливіших видів обладнання. Вартість однієї машино-години визначають шляхом ділення витрат, пов'язаних з роботою машин і устаткування (електроенергія, мастильні матеріали, емульсії, амортизація, поточний ремонт і т. д.), на кількість відпрацьованих цим видом обладнання машино-годин. Ті, що не пов'язані з роботою машин загальні витрати (залишкові витрати), розподіляють пропорційно величині прямих одноелементних витрат. Для цього знаходять ставку розподілу і множать її на величину прямих витрат. Наприкінці розрахунку всі підсумки складають.

Наприклад, на виробничій ділянці шляхом послідовної обробки на машинах А і Б випускається один вид продукції. Час обробки на машині А – 20 хв, на машині Б – 75 хв. Витрати на експлуатацію машини А у звітному періоді – 36,0 тис. грн, машини Б – 54,0 тис. грн. Інші витрати ділянки складають 192,0 тис. грн. Виготовлено 12 тис. од. продукції. Необхідно визначити виробничу собівартість одиниці цієї продукції, якщо прями витрати на її виробництво становлять 8,0 грн, витрати на збут – 1,50 грн.

Машина А:

- відпрацьовано: $12 \cdot 20 / 60 = 4$ тис. машино-год.;
- собівартість машино-години: $36 : 4 = 9$ грн.

Машина Б:

- відпрацьовано: $12 \cdot 15 / 60 = 3$ тис. машино-год.;
- собівартість машино-години: $54 : 3 = 18$ грн.

Ставка залишкових витрат:

$$\frac{192 \cdot 100}{8 \cdot 12} = 200 \text{ \%}$$

Собівартість одиниці готової продукції, грн

Найменування показників	Розрахунок	Значення
Прямі витрати (матеріали, заробітна плата)		8,0
Витрати на експлуатацію		
машини А	$9 \cdot 20 / 60$	3,0
машини Б	$18 \cdot 15 / 60$	4,5
Інші виробничі витрати	200 % від 8 грн	16,00
Виробнича собівартість одиниці продукції		31,50
Прямі витрати на збут		1,50
Повна собівартість		33,00

Отже, облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукту здійснюються за такими етапами:

- групування первісних витрат за статтями калькуляції та за об'єктами обліку витрат;
- визначення витрат і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв та віднесення їх на основне виробництво;
- визначення собівартості браку;
- оцінка зворотних відходів;
- оцінка незавершеного виробництва;
- розподіл витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- розрахунок собівартості кожного об'єкта калькулювання та його калькуляційної одиниці.

Незважаючи на особливості, загальні основи групування витрат за об'єктами калькулювання є спільними для всіх підприємств і включають:

- облік прямих витрат;
- узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку;
- облік та розподіл непрямих витрат.

Для визначення собівартості продукції прямі витрати зараховують до відповідних об'єктів на підставі первинних документів, а непрямі витрати розподіляють між об'єктами пропорційно до обраної бази (обсягу виробництва, площі, суми прямих витрат, прямої зарплати, машино-годин тощо). Вибір бази розподілу залежить від рівня механізації та автоматизації виробництва. Для виробництв з високим рівнем ручної праці доцільно за базу приймати заробітну плату або кількість відпрацьованих годин робітниками основного виробництва, а для виробництв з високим рівнем оснащення – час, відпрацьований машинами (машино-години).

Базу розподілу непрямих витрат підприємство обирає самостійно. Обираючи базу, необхідно визначити таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільше впливала б на величину непрямих витрат.

За певних обставин доцільно використовувати два і більше методів розподілу непрямих витрат, залежно від умов функціонування конкретних виробничих підрозділів. Передумовою вибору методу розподілу має стати найбільш тісний причинно-наслідковий взаємозв'язок між базою розподілу і витратами.

2.2. КЛАСИФІКАЦІЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ЗАЛЕЖНО ВІД ОБ'ЄКТІВ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

2.2.1. ПОПРОЦЕСНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ

Система обліку витрат за процесами застосовується в хімічній, нафтопереробній, металургійній, фармацевтичній, вугільній, харчовій, легкій промисловості. Це галузі з масовим і серійним виробництвом, технологічний цикл виготовлення продукції яких складається із окремих виробничих стадій (процесів, операцій, фаз), що можуть здійснюватися послідовно або паралельно. У подібній ситуації доцільно вести облік витрат, що пов'язані з виготовленням продукції за певний проміжок часу, а не зараховувати витрати до того чи іншого виду продукту або замовлення підприємства.

Характерні особливості попроцесного методу обліку витрат:

- організація синтетичного обліку з виділенням декількох рахунків основного виробництва (в розрізі окремих виробничих підрозділів);
- локалізація виробничих витрат по кожному виду готової продукції за календарний період;
- визначення обсягів незавершеного виробництва на підставі собівартості еквівалентної одиниці готової продукції;
- накопичення собівартості готової продукції при переході від процесу до процесу (від підрозділу до підрозділу).

Калькулювання за процесами передбачає визначення фактичної собівартості одиниці готової продукції шляхом ділення загальної суми виробничих витрат, понесених виробничим підрозділом за звітний період (місяць), на кількість виробів, виготовлених за цей проміжок часу.

Сферою застосування попроцесного методу обліку витрат та калькулювання, як правило, є підприємства: видобувних галузей (вугільної, нафтодобувної тощо), переробної промисловості: енергетика, хімічна промисловість і т. ін.

Вони характеризуються масовим типом виробництва, відносно коротким виробничим циклом, обмеженою номенклатурою продукції (послуг), єдиною одиницею виміру та калькулювання, повною відсутністю або незначним розміром незавершеного виробництва.

Об'єктом обліку витрат є відповідний процес, що у певних випадках може бути розбитий на стадії.

Об'єктом калькулювання виступають окремі види продукції (послуг).

За умови використання попроцесного методу застосовується усереднення як спосіб списання витрат на готову продукцію. Усі витрати, що були накопичені на рахунку «Основне виробництво», ділять на умовні одиниці готової продукції, що вироблена в звітному періоді.

Умовні одиниці продукції використовують для виміру кількості виробів, що виготовлені за певний період. Вони дозволяють перерахувати не повністю завершені вироби в умовно готові вироби. Підрахунок умовних одиниць продукції здійснюється в три етапи.

1. На основі доданих витрат розраховується кількість умовно готових виробів у незавершеному виробництві. Вона дорівнює кількості одиниць, що помножена на різницю (100 % – частка заведеної продукції). Умовні одиниці в незавершеному виробництві не обліковуються за матеріальними витратами і дорівнюють нулю, оскільки ці матеріальні витрати здійснюються в попередньому періоді.
2. Розраховується кількість виробів, що завершені у виробництві за цей період та виробництво яких розпочато. Воно дорівнює кількості виробів, що були запуснені у виробництво за звітний період мінус кількість виробів у залишках незавершеного виробництва на кінець періоду.
3. Визначають кількість умовних одиниць у незавершеному виробництві на кінець періоду: за витратами матеріалів воно дорівнює кількості одиниць, помножених на 100 %; за доданими витратами – кількості одиниць, помножених на процент завершеності.

Припущеннями попроцесного методу калькулювання собівартості є те, що витрати на матеріали здійснюються на початку виробничого процесу, а витрати на обробку (додані витрати) розподіляються протягом виробничого циклу рівномірно. Додані витрати дорівнюють сумі прямих трудових витрат та загальновиробничих витрат. Через це кількість умовних одиниць продукції в термінах матеріальних витрат буде відрізнятися від кількості за доданими витратами.

Попроцесний метод калькулювання собівартості передбачає використання трьох таблиць (табл. 2.3, 2.4 та 2.5).

Таблиця 2.3

Розрахунок умовного обсягу виробництва

Найменування показників	Одиниці, що підлягають обліку	Умовні одиниці (за видами витрат)	
		матеріальні	додані
Початкові витрати:			
– матеріальні витрати			
– додані витрати			
Розпочато та закінчено протягом періоду			
Кінцеві витрати:			
– матеріальні витрати			
– додані витрати			
Всього:			

Таблиця 2.4

Розрахунок собівартості одиниці продукції

Найменування показників	Всього обліковано витрат			Витрати	
	початкові запаси	поточний період	всього	умовні одиниці	на умовну одиницю
Матеріальні витрати					
Додані витрати					
Всього:					

Табл. 2.4 дозволяє визначити окремо матеріальні і додані витрати на умовну од. продукції. Для цього матеріальні й додані витрати, що були понесені протягом періоду, треба розділити на відповідну кількість умовних од. продукції за матеріальними і доданими витратами. Витрати, що включені в сальдо на початок періоду за рахунком «Основне виробництво», у розрахунках не враховуються, оскільки вони належать до попереднього періоду.

Таблиця 2.5

Розрахунок собівартості

Найменування показників	Готова продукція	Незавершене виробництво
Початкові витрати:		
Початковий залишок		
Витрати на завершення		
Загалом:		
Розпочато й завершено за період		
Кінцеві витрати:		
– матеріальні витрати		
– додані витрати		
Всього:		

Табл. 2.5 використовується для розподілу загальних витрат періоду між видами продукції. Частина витрат залишається як сальдо рахунку «Основне виробництво» на кінець звітної періоду. Інші витрати увійдуть до собівартості виробів, виготовлених та випущених з підрозділів.

Використовуючи дані табл. 2.5, можна визначити ту частину витрат, яку слід віднести на готову продукцію, а також ту частину, яка залишається у незавершеному виробництві на кінець періоду.

Останнім етапом калькулювання собівартості буде запис, за яким собівартість готової продукції списують з рахунку «Основне виробництво». Вартість готової продукції, яку розраховано у табл. 2.5, відображається по дебету рахунку «Готова продукція» та кредиту рахунку «Основне виробництво».

Для прикладу розглянемо нижченаведену ситуацію.

Необхідно визначити собівартість напівфабрикатів, що вироблені у цеху № 2, а також вартість незавершеного виробництва. Підприємство здійснює масове виробництво пластмасових ємностей. Процес виробництва організовано у два переділи: формування (цех № 1) та обробка (цех № 2). Основні матеріали відпускаються у виробництво на початку процесу в цеху № 1. Додані витрати (заробітна плата та загальновиробничі витрати) мають місце в обох цехах. Завершені обробкою напівфабрикати передаються з цеху № 1 до цеху № 2. Після завершення обробки в цеху № 2 готова продукція здається на склад.

Основні показники діяльності цеху № 1 за звітний період наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Показники діяльності цеху № 1 за звітний місяць

Найменування показників	Значення
Незавершене виробництво, тис. од.	10,0
Початковий залишок, тис. грн, у тому числі:	5110
– основні матеріали, тис. грн	4000
– додані витрати (40 % завершеності), тис. грн	1110
Випуск протягом місяця, тис. од.	48,0
Розпочато обробку протягом місяця, тис. од.	40,0
Незавершене виробництво на кінець періоду (50 % завершеності), тис. од.	2,0
Відпущено матеріалів за поточний місяць, тис. грн	22000
Додані витрати за поточний місяць, тис. грн, у тому числі:	18000
– зарплата основних виробничих робочих, тис. грн	6000
– загальновиробничі витрати, тис. грн	12000

Розв’язок

А) Проведемо підрахунок умовних одиниць продукції (табл. 2.7):

1. Кількість умовно завершених виробництвом виробів у незавершеному виробництві на початок періоду:

$$10000 \cdot (100 \% - 40 \%) = 6000 \text{ од.}$$

2. Кількість виробів, виробництво яких розпочато й завершено на кінець періоду:

$$(40000 - 2000) = 38000 \text{ од.}$$

3. Кількість умовно завершених виробів у незавершеному виробництві на кінець періоду:

$$\left[\frac{(2000 \cdot 100 \%)}{100 \%} \right] + \left[\frac{(2000 \cdot 50 \%)}{100 \%} \right] = 2000 + 1000 = 3000 \text{ од.}$$

Таблиця 2.7

Розрахунок умовного обсягу виробництва

Найменування показників	Одиниці, що підлягають обліку	Умовні одиниці	
		матеріальні витрати	додані витрати
Початкові витрати:	10000		
– матеріальні витрати			6000
– додані витрати			
Розпочато й завершено в поточному місяці	38000	38000	38000
Кінцеві витрати:	2000		
– матеріальні витрати		2000	
– додані витрати			1000
Загалом:	50000	40000	45000

Б) Виконаємо розрахунок собівартості умовної одиниці продукції окремо за матеріальними й доданими витратами (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Собівартість одиниці продукції, тис. грн.

Найменування показників	Всього обліковано витрат			Витрати	
	початкові запаси, табл. 2.6	поточний період, табл. 2.6	всього	умовні одиниці, табл. 2.7	на умовну одиницю
Матеріальні витрати	4000	22000	26000	40000	0,55 $\left(\frac{22000}{40000}\right)$
Додані витрати	1110	18000	19110	45000	0,40 $\left(\frac{18000}{45000}\right)$
Загалом:	5110	40000	45110		0,95

В) Визначимо собівартість готової продукції та незавершеного виробництва (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Собівартість готової продукції та незавершеного виробництва

Найменування показників	Готова продукція	Незавершене виробництво
Початкові запаси:		
Початковий залишок, табл. 14	5110	
Витрати на завершення виробництва ($6000 \cdot 0,4$)	2400	
Всього:	7510	
Розпочато й завершено за місяць ($38000 \cdot 0,95$)	36100	
Кінцеві запаси:		
Матеріальні витрати ($2000 \cdot 0,55$)		1100
Додані витрати ($1000 \cdot 0,4$)		400
Всього:	43610	1500

Згідно з табл. 2.9, собівартість напівфабрикатів, що вироблялися в цеху № 1, складає 43610 тис. грн, а залишок незавершеного виробництва – 1500 тис. грн.

2.2.2. ПОЗАМОВНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ

Система обліку за замовленнями використовується під час виготовлення унікального або виконаного за спеціальним замовленням виробу. За цією системою витрати на виробничі матеріали, оплату праці робітників, зайнятих у виробництві, та загальновиробничі накладні витрати відносяться на кожне індивідуальне замовлення або на виготовлену партію продукції.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості використовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах (авіаційна промисловість, машинобудування, суднобудування, будівництво, надання побутових, ремонтних, аудиторських та інших послуг).

Особливості використання позамовного методу обліку і калькулювання витрат істотно залежить від характеру виробництва продукції (надання послуг).

Індивідуальне виробництво характеризується тривалим операційним циклом і може бути, з огляду на кінцевий продукт, вузько і широко спеціалізованим. При цьому випускаються неповторювані або такі, що повторюються не періодично, виробі різних розмірів – великі, середні або дрібні. Продукція в більшості випадків складна і передбачає необхідність виготовлення великої кількості найменувань деталей, які проходять у результаті своєї обробки значну кількість операцій. Крім того, особливістю такого типу виробництва є відмінність у трудомісткості виготовлення і обробки деталей, тому нарощування обсягу випущеної продукції відбувається протягом операційного циклу нерівномірно.

Збірка готових виробів може також мати відмінності за тривалістю складальних робіт при бригадній організації праці або одиничному виготовленні і сполученні деталей шляхом індивідуальної підгонки, а не за принципом взаємозамінності. Уніфіковані деталі та вузли, а також нормалізовані деталі виготовляються за розміром, але не за приналежністю до певної машини, і тому часто здаються на склад, а не передаються в складальні або механоскладальні цехи.

Надходження предметів праці на таких виробництвах організовується за разовими, рідко повторюваними, у деяких випадках груповими рухами матеріальних потоків зі значною кількістю номенклатурних позицій.

Одиничному і дрібносерійному виробництву притаманні найбільш складні системи оперативного планування і управління виробництвом із застосуванням укрупнених планово-облікових одиниць: виробничих замовлень, товарокомплектів, вузлових комплектів.

Виробниче замовлення як планово-облікова одиниця включає весь комплекс робіт, від яких залежить досягнення кінцевого результату – виконання замовлення. Сюди входить продукція конструкторських бюро, технологічного відділу, виробничих цехів, роботи з випробування і доведення. Планово-обліковою одиницею для заготівельних і обробних цехів буде комплект деталей на вузол або групу вузлів, для складальних цехів – етапи загальної збірки або виробниче замовлення.

Дослідницькі та експериментальні підприємства, де об'єктом планування та обліку є тема, яка передбачена річним тематичним планом, з метою визначення ступеня її виконання застосовуються планово-облікові одиниці у вигляді товарокомплектів. Склад і величина товарокомплектів залежать від приналежності виробничих підрозділів до відповідної фази випуску. Продукція конструкторських бюро у встановлених оперативним планом комплектах передається до відділу головного технолога. Далі технологічна документація в певних комплектах надходить у виробничі цехи.

Істотний вплив на вибір системи оперативного-виробничого управління має рівень спеціалізації підприємств, коли поряд із профільною продукцією невеликими серіями випускаються досить значні обсяги продукції непрофільної. Специфіка організації її виробництва буде відрізнятися від існуючих виробничих умов виготовлення основної продукції. У такому випадку для непрофільної продукції більш доцільним є один з розглянутих варіантів позаказної або комплектної систем, незважаючи на те, що для основної продукції на цьому ж підприємстві використовується інша система оперативного-виробничого планування та обліку.

Калькулювання за замовленнями передбачає визначення фактичної собівартості одиниці готової продукції (робіт, послуг) шляхом ділення загальної суми виробничих витрат, понесених з моменту початку робіт на замовлення, на кількість одиниць готової продукції, виготовлених за замовленням.

Сутність позамовного методу обліку витрат, який враховує всі зазначені вище особливості індивідуального та дрібносерійного виробництва, полягає в такому.

- всі прямі основні витрати враховують у розрізі встановлених статей калькуляційного листа за окремими замовленнями;
- калькуляційні листи видаються на заздальгід визначену кількість виробів (замовленням);
- решта витрат враховуються за місяцями їхнього виникнення, за їхнім призначенням та за статтями.

Інакше кажучи, об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання є виробниче замовлення. Фактична собівартість визначається після його виконання. До цього моменту всі витрати на нього вважаються незавершеним виробництвом.

Важливим документом для виконання робіт є договір між замовником (платником) і виробником (постачальником) на виробництво продукції або надання послуг. У ньому вказують об'єкт замовлення, його якісні характеристики, обсяг продукції, термін поставки, договірну ціну, особливі умови, форми розрахунків тощо. Індивідуальна собівартість одиниці продукції (замовлення) визначається сумою всіх витрат виробництва з дня його відкриття до дня виконання та закриття.

У дрібносерійному виробництві після закриття замовлення фактичну собівартість одиниці продукції обчислюють шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Різновидом позамовного методу обліку собівартості продукції є поштучний (облік за виробами) метод. Основна відмінність обліку витрат за замовленнями від обліку їх за виробами полягає в тому, що позамовний метод обліку застосовується в одиничних (індивідуальних) виробництвах, а за виробами – в масових і серійних. У першому випадку витрати збираються на таке, що не повторюється, разове виготовлення того чи іншого виробу або роботи, а під час використання обліку за виробами собівартість одиниці продукції визначається як середня величина витрат на її виготовлення протягом певного періоду.

Зведений облік витрат на замовлення організовується за кількома варіантами за допомогою:

- контрольних рахунків;
- роздільного обліку;
- калькуляції собівартості за контрактом.

Контрольні рахунки – система обліку, що передбачає відкриття рахунків витрат і кореспондуючих з ними рахунків у традиційному порядку фінансового обліку. Аналітичні рахунки витрат представлені картками набору витрат – «картками замовлень», на яких узагальнюють прямі витрати. Непрямі за розрахунками розподілу заносять після закінчення звітного періоду. Картку закривають по мірі виконання усіх робіт, передбачених замовленням. Усі бухгалтерські записи роблять у відомостях, підсумки переносять у рахунок головної книги.

Роздільний облік – система обліку, яка передбачає окреме відкриття рахунків в управлінському і фінансовому обліку, при цьому в рахунках витрат не роблять записів про фінансові операції. Цей варіант передбачає дублювання записів у двох видах обліку.

Калькуляція собівартості за контрактом – система обліку і калькулювання крупних виробів з тривалим циклом виробництва. Контрактом передбачаються проміжні виплати виробникові за етапи виконаних робіт. Сума платежів визначається вартістю реалізованих робіт, підтверджених приймальним актом замовника. За мірою надходження платежів визначають витрати, які необхідно включити в собівартість реалізованої продукції для розрахунку прибутку за певний період. Тут же визначається і величина собівартості незавершених і незданих замовнику робіт.

Таким чином, до характерних особливостей позамовного методу належать:

- прямі матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників і загальновиробничі витрати легко ідентифікуються з окремими замовленнями клієнтів;
- виробничі витрати узагальнюються за кожним замовленням, а не за певний проміжок часу;
- для синтетичного обліку виробничих витрат використовується один рахунок «Виробництво»; аналітичний облік здійснюється за кожним окремим замовленням;
- незавершене виробництво визначається сумою фактичних витрат за кожним незавершеним замовленням.

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції використовують також і в непромислових фірмах, при цьому виділяється:

- а) одна стаття прямих витрат і застосовується один коефіцієнт накладних витрат;
- б) кілька статей прямих витрат і вибирається один коефіцієнт накладних витрат;
- в) кілька статей прямих витрат і розраховується кілька коефіцієнтів накладних витрат.

Наприклад, праця консультанта, що витрачена на роботу з клієнтами (тобто на виконання договорів), належить до прямих трудовитрат. Усі інші статті витрат консультативної фірми класифікуються як накладні. Бюджет фірми (сума спрогнозованих витрат, розрахованих відповідно з попередніми оцінками діяльності підприємства) на найближчий фінансовий рік наведено в табл. 2.10:

Таблиця 2.10

Бюджет консультативної фірми на наступний рік

Найменування показників	Сума, тис. грн	Частка, %
Виручка	150,0	100,0
Прямі витрати праці	37,5	25,0
Різниця	112,5	75,0
Накладні витрати	105,0	70,0
Операційний прибуток	7,5	5,0

У цьому прикладі коефіцієнт накладних витрат (відношення планових накладних витрат до планових витрат праці):

$$\frac{105,0}{37,5} \cdot 100 \% = 280 \%$$

За кожною угодою складається плановий кошторис у людино-годинах, який визначає потреби в залученні фахівців. Прямі бюджетні витрати праці – це добуток планової кількості годин на розцінку за 1 людино-год. Загальна сума за договором буде включати планову суму за прямими витратами праці плюс частку накладних витрат (280 %). У прикладі формула позаказного калькулювання є відносно простою, де використовується тільки одна стаття прямих витрат і один коефіцієнт накладних витрат.

Іноді перелік робіт змінюється під впливом побажань клієнта і тоді договір може мати такі статті витрат (табл. 2.11):

Таблиця 2.11

Витрати консультативної фірми на наступний рік

Найменування показників	Сума, тис. грн
Прямі витрати праці	40,0
Прямі допоміжні витрати праці	10,0
Додаткові виплати за прямими витратами праці	17,5
Ксерокопії	1,1
Телефонні розмови	1,0
Інші прямі витрати	8,0
Разом прямих витрат	77,6
Накладні витрати (100 %)	77,6
Всього витрат	155,2

Тут має місце менший коефіцієнт накладних витрат (100 %). Це результат впливу їхньої класифікації. Якщо визначити процентне відношення накладних витрат до прямих трудовитрат, то він склав би 194 %. На практиці можуть використовувати кілька баз визначення коефіцієнтів розподілу накладних витрат, кожен для певного договору (замовлення).

2.3. ОБЛІК І РОЗПОДІЛ ВИРОБНИЧИХ НАКЛАДНИХ ВИТРАТ

2.3.1. ТРАДИЦІЙНИЙ ПІДХІД

Разом із приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися методологічні основи формування загально-виробничих витрат у бухгалтерському обліку. Розкриття інформації про витрати підприємств у фінансовій звітності регламентується нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої в перебігу звітного періоду, нерозподілених постійних загально-виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Тобто виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією і організацією виробництва, а в частині витрат на управління включає тільки загально-виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні і постійні розподілені загально-виробничі витрати.

До прямих витрат належать витрати, що стосуються конкретного об'єкта витрат. Склад прямих витрат також можна визначити, зважаючи на норми, встановлені Типовим положенням з планування і калькулювання собівартості продукції, Положенням № 473, що не скасовано.

Витрати, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат (калькулювання), включаються до загально-виробничих витрат.

Під загально-виробничими розуміють витрати щодо організації виробництва та управління роботою цехів і інших підрозділів основного та допоміжного виробництва. Згідно з п. 15 П(С)БО 16 до них належать:

- 1) витрати на управління виробництвом:
 - оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо;
 - відрахування на соціальні заходи та медичне страхування;
 - витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо;
- 2) амортизація основних засобів загально-виробничого (цехового, дільничного тощо) призначення;
- 3) амортизація нематеріальних активів загально-виробничого (цехового, дільничного тощо) призначення;
- 4) витрати на утримання основних засобів та інших необоротних активів загально-виробничого призначення:
 - експлуатацію;
 - ремонт;
 - страхування;
 - операційну оренду;
- 5) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва:
 - оплата праці;
 - відрахування на соціальні заходи відповідних працівників;
 - витрати на поліпшення якості продукції, підвищення її надійності, довговічності та інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі;
 - витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів;
 - оплата послуг сторонніх організацій тощо;
- 6) витрати на утримання виробничих приміщень (оплата комунальних послуг):
 - опалення;
 - освітлення;

- водопостачання;
- водовідведення;
- інші витрати;
- 7) витрати на обслуговування виробничого процесу:
 - оплата праці загальнопромислового персоналу;
 - відрахування на соціальні заходи;
 - медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом;
 - витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг;
- 8) витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
- 9) інші:
 - витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів у цех і готової продукції на склади;
 - нестачі незавершеного виробництва;
 - недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах;
 - оплата простоїв і т. п.

Звернемо увагу, що до складу цих витрат, крім витрат на організацію виробництва та управління цехами, ділянками та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, включені також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

До введення П(С)БО підприємства зобов'язані були вести роздільний облік таких витрат.

Відповідно до Плану рахунків облік загальнопромислових витрат і витрат на утримання та експлуатацію обладнання здійснюється на одному рахунку 91 «Загальнопромислові витрати».

Але слід нагадати, що відповідно до п. 11 П(С)БО 16 перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. Тому підприємства, що вирішили вести окремий облік таких витрат, можуть до рахунку 91 відкрити субрахунки:

- 911 «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання»;
- 912 «Загальнопромислові витрати».

На рахунку 91 «Загальнопромислові витрати» виробничі підприємства обліковують протягом місяця виробничі накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, ділянками, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунку 91 «Загальнопромислові витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне за відповідним розподілом списання загальнопромислових витрат на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Порядок розподілу загальнопромислових витрат встановлений додатком 1 до П(С)БО 16 «Витрати». Наказом Міністерства фінансів України від 14 червня 2000 року № 131 внесені зміни до порядку розрахунку розподілу загальнопромислових витрат.

Накопичені протягом місяця на рахунку 91 загальнопромислові витрати списують на дебет рахунку 23 «Виробництво» або на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» – на собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг відповідно до результатів їх розподілу за видами готової продукції та незавершеним виробництвом.

Аналітичний облік загальнопромислових витрат ведеться за місяцями виникнення, центрами й статтями (видами) витрат. Економічний зміст загальнопромислових витрат встановлений пунктом 15 П(С)БО 16 «Витрати».

До видання галузевих методичних рекомендацій з обліку затрат і калькулювання собівартості готової продукції (робіт, послуг) рекомендується вести аналітичний облік загальнопромислових витрат за вказаною вище номенклатурою статей.

Розподіл і списання з рахунку 91 загальнопромислових витрат здійснюється за спеціальним розрахунком, форма якого є в додатку 1 до П(С)БО 16 «Витрати» зі змінами і доповненнями. Згідно з цим Положенням для розподілу змінних та постійних загальнопромислових витрат на кожен об'єкт витрат застосовуються бази розподілу з врахуванням зміни обсягу діяльності. Враховуючи фактичну потуж-

ність (змінні витрати) або нормальну потужність (постійні витрати), базами розподілу загально-виробничих витрат можуть бути: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо. Отже, підприємству надається право самостійно вирішувати, яку базу розподілу загально-виробничих витрат застосовувати.

Загальна сума розподілених та нерозподілених загально-виробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

Незалежно від установленної підприємством бази розподілу загально-виробничих витрат вони розподіляються на кожен об'єкт витрат (калькулювання), з огляду на нормальну потужність підприємства.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Отже, основою розподілу загально-виробничих витрат є розрахунковий (плановий) показник очікуваного середнього обсягу діяльності з виробництва продукції (робіт, послуг), пропорційно до якого розподіляються фактичні змінні та постійні загально-виробничі витрати.

До змінних загально-виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), зважаючи на фактичну потужність звітного періоду.

До постійних загально-виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їхнього виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально-виробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

Перелік та склад змінних і постійних витрат установлюються підприємством з урахуванням змісту загально-виробничих витрат, встановленого пунктом 15 П(С)БО 16 «Витрати».

Важлива особливість розподілу загально-виробничих витрат полягає в тому, що змінні витрати повністю розподіляються і списуються на витрати виробництва, а постійні витрати розподіляються та списуються на витрати виробництва в розрахунковій (плановій) сумі, але не більше суми фактичних постійних загально-виробничих витрат.

На виробничих підприємствах, потужність яких у звітному періоді була нижчою за нормальну, частина постійних загально-виробничих витрат прямо відноситься на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг).

Фактичні постійні витрати, які перевищують розрахункову суму (нерозподілені постійні витрати), включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їхнього виникнення на основі розрахунку наступною бухгалтерською проводкою:

- Дт 90 «Собівартість реалізації», субрахунки 901 і 903;
- Кт 91 «Загально-виробничі витрати».

Якщо згідно з розрахунком постійні розподілені витрати в розрахунковій (плановій) сумі перевищують фактичну суму цих витрат, то на витрати виробництва списується фактична їхня сума (табл. 2.12).

Розрахунок розподілу загально-виробничих витрат складається з двох частин:

1. База розподілу та загально-виробничі витрати за нормальною потужністю (рядки 1-5 розрахунку).

У цій частині розрахунку визначають розрахункову (планову) суму змінних і постійних витрат у гривнях (з достатньою точністю) на одиницю бази розподілу – на машино-годину, на одну гривню зарплати, на одну гривню прямих витрат тощо.

2. База розподілу за фактичною потужністю і фактичні загально-виробничі витрати (рядки 6-13 розрахунку).

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 маш.-год.)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 «Виробництво»), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 «Собівартість реалізації»), грн
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн	70000			
	з них:				
2	змінні	50000		X	X
3	(ряд. 3 гр. 4 = ряд. 2 гр. 3 / ряд. 1 гр. 3)		5		
4	постійні	20000		X	X
5	(ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 / ряд. 1 гр. 3)		2		
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	1-й звітний період	8000	X	X	X
7	2-й звітний період	10500	X	X	X
	Фактичні загальновиробничі витрати:				
8	1-й звітний період	68100			
	з них:				
9	змінні	48000	X	48000	X
10	постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр. 3)	20100	X	X	X
	у тому числі:				
10.1	розподілені (ряд. 6 гр. 3 – ряд. 5 гр. 4)	16000	X	16000	X
10.2	нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр. 3)	4100	X	X	4100
11	2-й звітний період	77950			
	з них:				
12	змінні	57750	X	57750	X
13	постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 – ряд. 12 гр. 3)	20200	X	X	X
	у тому числі:				
13.1	розподілені (ряд. 7 гр. 3 – ряд. 5 гр. 4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	20200	X	20200	X
13.2	нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 – ряд. 13.1 гр. 3)	0	X	X	0

У цьому розділі наведено приклади розподілу загальновиробничих витрат за 1-й та 2-й звітний періоди (в двох варіантах):

- а) за перший звітний період фактичні змінні витрати в сумі 48000 грн повністю списуються на собівартість продукції (робіт, послуг). Постійні розрахункові розподілені витрати (16000) менші від фактичної суми постійних витрат (20100). Тому сума перевищення фактичних постійних витрат над розрахунковою сумою – 4100 грн (20100 – 16000) – належить до постійних нерозподілених витрат, які згідно з пунктом 16 П(С)БО 16 «Витрати» мають бути включені до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).
- б) за другий звітний період (другий варіант) фактичні змінні витрати в сумі 57750 грн повністю списуються на собівартість продукції (робіт, послуг). Постійні розрахункові розподілені витрати за розрахунком складають 21000 грн (10500 · 2) за фактичної загальної суми постійних витрат 20200 грн. Оскільки загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їхню фактичну величину, на витрати виробництва за розрахунком має бути списана загальна фактична сума постійних загально-виробничих витрат – 20200 грн, а постійні нерозподілені витрати в цьому разі відсутні.

Таким чином, за розрахунком розподілу загальновиробничих витрат, наведеним у додатку 1 П(С)БО 16, на списання розподілених загальновиробничих витрат мають бути складені бухгалтерські проводки:

За перший звітний період (перший варіант):

1. Дт 23 «Виробництво»	64000 (48000 + 16000)
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»	64000
2. Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	4100 (20100 – 16000)
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»	4100
Разом	68100.

За другий звітний період (другий варіант):

1. Дт 23 «Виробництво»	77950 (57750 + 20200)
Кт 91 «Загальновиробничі витрати»	77950.

У зв'язку з тим, що розрахунок розподілу загальновиробничих витрат за встановленою формою складається в узагальнених сумах змінних та постійних загальновиробничих витрат, для розподілу та віднесення цих витрат на кожен об'єкт калькулювання необхідний допоміжний розрахунок. Він складається на основі показників розподілу загальновиробничих витрат за фактичною потужністю.

Цей допоміжний розрахунок рекомендується складати аналогічно тому, як складається розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат на окремі види (групи) продукції. Різниця в тому, що замість суми основних матеріалів вказуються назва та сума бази розподілу за фактичною потужністю (машино-години, зарплата тощо), а замість середнього відсотка витрат – середня сума загальновиробничих витрат, списаних на витрати виробництва, на одиницю фактичної бази розподілу (на одну машино-годину, на одну гривню зарплати тощо).

За прикладом розрахунку, наведеного в додатку 1 П(С)БО 16, за другий звітний період змінні та постійні загальновиробничі витрати, разом взяті на одну машино-годину, складатимуть 7,42 грн (779250 : 10500). Використані на виробництво продукції машино-години мають бути додатково враховані в розрізі окремих видів (груп) готової продукції.

Допоміжний розрахунок розподілу загальновиробничих витрат на окремі види (групи) готової продукції служить основою тільки для записів в аналітичному обліку витрат на виробництво за видами (групами) готової продукції (робіт, послуг) до рахунку 23 «Виробництво».

Очевидно, що за відсутності з об'єктивних причин розрахункових (планових) показників бази розподілу та загальновиробничих витрат за нормальною потужністю фактичні змінні та постійні загальновиробничі витрати можуть бути розподілені та списані на об'єкти витрат (калькулювання) лише на базі розподілу за фактичною потужністю. У цьому разі можна і необхідно скласти тільки другу частину розрахунку за фактичними показниками бази розподілу та загальновиробничих витрат. При цьому вся сума змінних і постійних витрат розподіляється та списується на витрати виробництва, а постійних нерозподілених витрат бути не може. У цьому випадку розрахунок розподілу загальновиробничих витрат складається за прикладом другого звітного періоду.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат рекомендується вести аналогічно як ведеться аналітичний облік адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

2.3.2. ПІДХІД ABC

Для пояснення підходу ABC до обліку та розподілу витрат розглянемо простий приклад.

Припустимо, ви йдете в кінотеатр, який має п'ять залів, де показують п'ять різних фільмів. Дехто «X» працює в кінотеатрі, продаючи квитки на всі п'ять фільмів. Нехай керівництво хоче знати вартість продажу квитків на фільм і пропонує включити зарплату «X» у витрати на кожний з п'яти фільмів. Як би це можна було б зробити?

Можна просто розділити зарплату «X» на кількість фільмів, тобто 20 % його зарплати у витратах на кожний фільм. Або можна було б з'ясувати, скільки квитків «X» продав на кожен фільм, і розподілити його зарплату пропорційно продажу квитків.

Наприклад, якщо 50 % продажу квитків були на фільм «Аватар», можна включити 50 % заробітної плати «X» до складу витрат на «Аватар». Напевно, також можна було б подумати про інші способи розподілу витрат на зарплату «X». Незалежно від того, як ми розподіляємо зарплату «X», якщо він продав квитки для всіх п'яти фільмів, вона не буде прямо відноситися до з одного них. Заробітна плата «X» є непрямими витратами у вартості демонстрації різних фільмів, тому що вона не може бути безпосередньо зарахована до якого-небудь одного з них.

За визначенням, розподіл непрямих витрат є дещо довільним. Фахівці з управлінського обліку вважають, що покращити способи віднесення непрямих витрат на собівартість продукції можна за допомогою підходу, який отримав абревіатуру ABC (*activity-based costing*). У перекладі його можна назвати «функціональна калькуляція собівартості».

Підхід ABC реалізується в методі калькулювання, що розподіляє непрямі витрати на заходи і продукти на основі того, які дії пов'язані з кожним продуктом діяльності. Функціональна калькуляція собівартості заснована на передумові: продукти споживають діяльність, а діяльність, у свою чергу, споживає ресурси.

Багато компаній, такі як *Hewlett Packard*, *Caterpillar* і *IBM* впровадили функціональну калькуляцію собівартості, що виявило в цих компаніях доволі цікаву інформацію. Наприклад, після впровадження нових методів калькуляції одна з відомих компаній виявила, що її продукт (друковані плати) генерував негативну маржу в розмірі 46 %.

ABC визначає витрати, що приносить та чи інша діяльність, і, відповідно, розподіляє їх. Візьмемо попередній приклад з «X». Зосередивши увагу на діяльності «X», менеджер міг визначити, що викликало витрати і знайти способи підвищення його ефективності. Припустимо, що, вивчаючи діяльність «X», менеджер дізнається, що він витрачає 40 % свого часу, відповідаючи на питання про кіно, 40 % – на квитки, і 20 % – нічого не роблячи. Грунтуючись на цій інформації, менеджер міг спробувати визначити більш ефективний спосіб використання часу «X». Удосконалюючи канали і способи розміщення інформації про фільми, менеджер може спрямувати «X» на виконання інших завдань.

Тісно пов'язаним з функціональною калькуляцією собівартості є управління на основі діяльності (*activity-based management – ABM*). Використовуючи ABM, менеджери визначають, які види діяльності споживають ресурси. Основна увага приділяється ефективному управлінню витратною діяльністю з метою зниження витрат і підвищення якості. Розглянемо «X» і кінотеатр знову. Використовуючи управління на основі діяльності, менеджер визначає, що зробив «X» зі своїм часом і, можливо, знаходить способи підвищення ефективності виконання ним своїх виробничих завдань.

Важливо запам'ятати такі моменти, що стосуються методу ABC:

- розподіл непрямих витрат є щонайменше дещо довільним, навіть під час використання складних методів бухгалтерського обліку;
- ABC надає більш докладні міри витрат, ніж традиційні методи розподілу;
- ABC може допомогти маркетологам, надаючи більш точні цифри собівартості продукції для прийняття рішень про ціни і збиткові продукти, виробництво яких компанія повинна припинити;
- виробництво також має свої вигоди, тому що ABC надає більш повну інформацію про вартість кожного виду діяльності. На практиці ABC допомагає менеджерам визначити види діяльності, які викликають найбільше витрат, а це дозволяє ефективно управляти витратами.

- метод *ABC* надає більше інформації про собівартість продукції, порівняно з традиційними методами, але пред'являє більші вимоги до ведення обліку. Менеджери повинні порівнювати додаткові витрати на ведення обліку з перевагами або поліпшенням внаслідок прийняття рішення щодо *ABC*.

Методи, що використовуються для *ABC* калькулювання, вимагають від фахівців з управлінського обліку використовувати такі чотири кроки:

1. Визначити види діяльності, які споживають ресурси, і призначити витрати на ці заходи. Наприклад, діяльністю може бути придбання матеріалів.
2. Визначити фактори витрат, пов'язані з кожним видом діяльності. Фактори витрат – діяльність або операція, яка викликає витрати, що будуть зазначені. Для діяльності щодо закупки матеріалів фактором витрат може бути кількість розміщених замовлень або кількість замовлених товарів. Кожен вид діяльності може мати кілька факторів витрат.
3. Обчислити норми витрат на одиницю фактора (наприклад, вартість замовлення на поставку).
4. Призначити витрати на продукти шляхом множення норми для фактора витрат на рівень фактора, що його споживає продукт. Наприклад, вартість одного замовлення на поставку на кількість замовлень, необхідних для продукту *A* в грудні місяці, буде вимірювати вартість закупівельної діяльності для продукту *A* в грудні.

Крок перший часто є найбільш цікавим і складним. Він вимагає зрозуміти всі види діяльності, необхідні, щоб виготовити продукт (надати послугу). Уявіть, види діяльності, що виникають у процесі виготовлення такого простого продукту, як піца: замовлення піци, отримання та перевірка інгредієнтів, виготовлення тіста, додання інгредієнтів, випічка і так далі. Або уявіть дії, які входять у виготовлення складного продукту, такого як автомобіль або комп'ютер.

Одним з уроків методу *ABC* було те, що чим більш складний бізнес, тим вищими є непрямі витрати. Уявіть собі, що кожного місяця фірма виробляє 100 тис. порцій ванільного морозива, а її конкурент теж виробляє 100 тис. порцій 39 різних видів морозива. Далі, припустимо, що морозиво фірми продається тільки в однолітровому контейнері, у той час як конкурент продає морозиво в контейнерах різного об'єму.

Конкурент має більш складну систему впорядкування, зберігання, тестування продукту і упаковки в контейнери. Він має більш складні замовлення, засоби зберігання і контролю якості та пакування в контейнери. Обладнання теж. Імовірно, фірма може встановити обладнання на одних й тих же умовах для отримання бажаної якості продукту і смаку. Натомість конкурент має встановити машини, що відповідають кожному виду морозива, що він виробляє. Хоча обидва підприємства виробляють той же загальний обсяг морозива, не важко уявити, що накладні витрати конкурента будуть значно вищими.

Більшість факторів витрат пов'язані або з обсягом виробництва, або з його складністю, або з особливостями процесу маркетингу. При прийнятті рішення, які фактори брати до уваги, менеджери керуються трьома правилами:

1. *Причинного зв'язку.* Вибір фактора витрат, що викликає зростання вартості, є ідеальним. Наприклад, припустимо, що після занять студентів з біології в лабораторіях залишається більше бруду, ніж після занять з історії. У результаті, університет має більше витратити на догляд на квадратний метр у лабораторіях з біології, ніж у спеціалізованих аудиторіях з історії. Крім того, можна відстежувати час обслуговування, коли прибиральниці проводять чистку кімнат і лабораторій. Університет може розподілити витрати на технічне обслуговування, враховуючи час, проведений прибиральницями в аудиторіях та біологічних лабораторіях.
2. *Отриманих переваг.* Вибір фактора витрат так, щоб витрати призначалися пропорційно отриманим перевагам. Наприклад, якщо фізичний факультет отримує від комп'ютерного центру університету вигоди більше, ніж факультет філології, університет повинен вибрати фактор витрат, який враховує такі відмінності в перевагах. Фактором витрат може бути кількість студентів, що використовують комп'ютер на кожному факультеті.
3. *Раціональності.* Деякі витрати, які не можуть бути пов'язані з продуктом на основі причинності або отриманих переваг. Тож їхнє призначення здійснюється на основі раціональності.

У цілому, передбачувана норма для розподілу непрямих витрат між продуктами може бути визначена за формулою:

$$r_{ic} = C_i \cdot f_c,$$

де r_{ic} – передбачувана норма для розподілу непрямих витрат; C_i – визначений обсяг непрямих витрат; f_c – величина бази розподілу.

Ця формула може бути застосована до будь-яких непрямих витрат – накладних виробничих витрат, адміністративних і витрат на збут або ін.

Використовуючи *ABC*, спершу потрібно ідентифікувати центр діяльності – підрозділ організації, який власне цю діяльність здійснює. Наприклад, витрати на фасування товарів у супермаркеті мають бути віднесені до ділянки фасування. Це означає, що кожен вид діяльності викликає необхідність нести відповідні витрати.

Робочі й обладнання виконують діяльність щодо кожного продукту, який вони виробляють. Фахівці з управлінського обліку розподіляють витрати шляхом множення ставки непрямих витрат щодо кожного виду діяльності на величину показника, що вимірює обсяг такої діяльності.

Припустимо, що компанія виробляє два продукти: туристичні велосипеди – «А», як основний, та гірські велосипеди – «В», як спеціалізований продукт (у значно меншому обсязі).

Компанія має розподілити накладні витрати за січень місяць.

Фахівці компанії визначили ставку накладних витрат на основі таких даних:

- накладні витрати підрозділу X за рік – 2000 тис. грн;
- витрати машино-годин протягом року – 20 тис. машино-год;
- ставка накладних витрат для підрозділу X – 100 грн/машино-год. (2000 : 20).

Для порівняння *ABC* калькулювання з традиційним методом, що застосовувався компанією, фахівці з управлінського обліку обрали для аналізу січень місяць. Наприкінці місяця стала доступною така інформація:

Фактично відпрацьовані машино-години у виробництві продукту «А» – 1,5 тис. машино-год., продукту «В» – 0,5 тис. машино-год. Загалом – 2000 машино-год.

Використовуючи традиційний метод калькулювання, фахівці розподілили накладні витрати, що мали місце у січні, використовуючи ставку у 100 грн/машино-год. Так для підрозділу X:

- продукт А – $100 \cdot 1,5$ тис. год = 150,0 тис. грн;
- продукт В – $100 \cdot 0,5$ тис. год = 50,0 тис. грн.

Загалом накладних витрат 200,0 тис. грн

Під час використання *ABC* калькулювання фахівці компанії визначили чотири види діяльності, що є важливими факторами витрат:

- придбання матеріалів;
- налагодження обладнання, коли починається виробництво нової одиниці продукту;
- контроль якості продукту;
- робота обладнання.

Далі було визначено обсяг накладних витрат та величини вимірників обсягу кожного виду діяльності. Наприклад, компанія має придбати 100 тис. комплектів матеріалів, що потребує витрат у 200,0 тис. грн щороку. Ці накладні витрати включають оплату робітникам відділу закупок, контролю та персоналу складу. Відповідно, кожен комплект матеріалів, що використовується для виготовлення продукту, пов'язується з необхідністю накладних витрат на рівні 2,0 грн (200 : 100).

Ці розрахунки було зроблено для минулого року, а результати використовуються для року поточного. На практиці компанії більш вільно встановлюють ставки накладних витрат для поточних періодів, хоча деякі використовують більш короткі періоди, такі як квартал.

Визначимо ставки накладних витрат за видами діяльності (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Розрахунок ставки накладних витрат за видами діяльності

Вид діяльності	Фактор витрат для розподілу	Накладні витрати, тис. грн	Рівень показника фактора витрат за попередній рік	Ставка витрат (а/в)
		(а)	(в)	
Придбання матеріалів	Комплекти матеріалів, од.	200	100000	2 грн/од.
Налагодження обладнання	Кількість налагоджень, од.	800	400	2000 грн/од.
Контроль якості	Тривалість контрольних операцій, год.	400	4000	100 грн/год
Робота обладнання	Машино-години роботи, год	600	20000	30 грн/год
Загалом витрат		2000		

Відзначимо, що за умови використання *ABC* загальні накладні на попередній рік становлять 2000 тис. грн, так само як це було під час використання традиційного методу калькулювання. Основна відмінність між *ABC* та традиційним методом розподілу є кількість деталей. Зокрема, для призначення накладних витрат на продукти розглядається декілька видів діяльності. Традиційний розподіл використовує лише один вид діяльності, наприклад, робота обладнання (машино-год). За умови використання *ABC* у нашому випадку беруться до уваги чотири види діяльності. На практиці компанії, що користуються *ABC* звичайно розглядають і більше видів діяльності. У табл. 2.14 використано чотири, хоча багато компаній, що засосовують традиційні методи розподілу, використовують лише один вид діяльності.

Таблиця 2.14

Дані про фактичну кількість одиниць фактора витрат для кожного з двох продуктів

Вид діяльності	Велосипеди	
	туристичні	гірські
Придбання матеріалів, комплектів	6000	4000
Налагодження обладнання, разів	10	30
Контроль якості, год	200	200
Робота обладнання, машино-год.	1500	500

Перемножуючи значення показника фактора витрат за кожним видом діяльності на відповідну ставку витрат, знаходимо суму накладних витрат щодо продуктів (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Розподіл накладних витрат за видами продукції

Вид діяльності	Ставка витрат, грн/од.	Велосипеди			
		туристичні		гірські	
		X	Y	X	Y
Придбання матеріалів, комплектів	2,0	6000	12000	4000	8000
Налагодження обладнання, разів	2000,0	10	20000	30	60000
Контроль якості, год	100,0	200	20000	200	20000
Робота обладнання, машино-год.	30,0	1500	45000	500	15000
Загалом			97000		103000

Примітка: X – значення фактора витрат; Y – накладні витрати.

Тепер ми можемо порівняти накладні витрати для двох видів продукції з використанням традиційного методу і методу *ABC* (табл. 2.16).

Порівняння розподілу накладних витрат за умови використання традиційного методу та ABC, тис. грн

Методи розподілу витрат	Види продукції	
	Туристичні велосипеди	Гірські велосипеди
Традиційний	150	50
Метод ABC	97	103

Припустимо, компанія в січні виробила 1 тис. од. туристичних та 200 од. гірських велосипедів. Вартість прямих матеріалів становить 100 грн/од. в туристичних велосипедах і 200 грн/од. – в гірських. Прямі витрати праці, відповідно, 20 грн і 30 грн. Порівняння накладних витрат за використання різних методів розподілу представлено у табл. 2.17.

Таблиця 2.17

Порівняння собівартості продукції з використанням традиційної калькуляції і методу ABC

Найменування показників	Метод розподілу витрат			
	традиційний		метод ABC	
	туристичні велосипеди	гірські велосипеди	туристичні велосипеди	гірські велосипеди
Прямі витрати:				
– матеріали	100	200	100	200
– оплата праці	20	30	20	30
Накладні витрати	150 ^a	250 ^b	97 ^в	515 ^г
Загалом:	270	480	217	745

Примітка: ^a – $150 = \frac{150 \text{ тис. грн}}{1000 \text{ од.}}$; ^b – $250 = \frac{50 \text{ тис. грн}}{200 \text{ од.}}$; ^в – $97 = \frac{97 \text{ тис. грн}}{1000 \text{ од.}}$; ^г – $515 = \frac{103 \text{ тис. грн}}{200 \text{ од.}}$.

Згідно з табл. 2.17, за умови використання ABC методу більший обсяг накладних витрат розподіляється на менший обсяг вироблених гірських велосипедів. Це має місце, перш за все, тому, що метод ABC визнає необхідність більшої кількості налагоджень обладнання для гірських велосипедів і більшої кількості годин на контроль якості. За умови використання традиційного методу розподілу накладних витрат, гірські велосипеди фактично субсидіювали витрати на виробництво туристичних велосипедів. У подібних ситуаціях опинилося багато компаній. Метод ABC показав, що разом із малим обсягом виробництва спеціалізовані продукти були причиною більших, ніж це розуміли менеджери, витрат.

Коли системи витрат були вперше розроблені в промисловості, компанії застосовували процеси набагато більш трудомісткі, ніж сьогодні. Більшість накладних витрат була пов'язана з обсягом праці, тому потрібно було розподіляти накладні витрати на продукти пропорційно витратам праці.

Разом із тим, оскільки виробники та сервісні фірми перетворилися на більш автоматизовані, використання прямих витрат як основи для розподілу накладних витрат праці стало менш підходящим. Прямі витрати праці в багатьох компаніях скоротилися до менш ніж 5 % собівартості продукції, а накладні витрати збільшилися. Таким чином, у компаніях, які продовжують розподіляти накладні витрати на продукти на основі прямих витрат, спостерігається підвищення ставок вище ніж 500 % або більше.

Коли витрати на працю посідають таку малу частку собівартості продукції, практично зникає взаємозв'язок між ними і накладними витратами. При цьому незначні похибки у визначенні витрат на працю за продуктами, коли ставка накладних витрат складає кілька сотень відсотків, призводять до значних помилок у визначенні собівартості продукції.

Нарешті, розподіл накладних на основі прямих витрат праці формує уявлення, що праця коштує дорожче, ніж є насправді. Це також створює величезні стимули для скорочення трудомісткості про-

дукції. Хоча за певних обставин це може бути бажаним, такі рішення повинні ґрунтуватися на точних цифрах витрат, а не цифрах, що є, фактично, спотвореними через довільний спосіб розподілу витрат.

Використання *ABC* методу не обмежується лише визначенням собівартості виробництва товарів і послуг. Підприємства також застосовують його до маркетингу або управління адміністративною діяльністю. Принципи та методи залишаються тими ж, що обговорювалося раніше:

- 1) визначити види діяльності та фактори витрат;
- 2) обчислити частку непрямих витрат щодо кожного виду діяльності;
- 3) виділити непрямі витрати шляхом множення ставок непрямих витрат щодо кожного виду діяльності на обсяг діяльності.

Замість обчислення собівартості продукції, однак, фахівці визначають вартість здійснення адміністративної або маркетингової діяльності. Паперові серветки, наприклад, можуть бути продані в продуктових магазинах, у спеціалізованих магазинах, на ринку промислових товарів та через інші канали розповсюдження. У кожному разі підприємство буде зустрічатися з різними видами діяльності:

- спеціалізовані магазини потребують багато поставок у невеликих обсягах і значної маркетингової підтримки;
- продовольчі магазини потребують відносно великих партій, різноманітності продуктів і значної маркетингової підтримки.
- промислові користувачі передбачають реалізацію через брокерів, мінімальну маркетингову підтримку, а також великі замовлення.

Інформація щодо вартості альтернативних каналів дистрибуції є корисною для маркетинг-менеджерів, які приймають рішення про те, які канали використовувати. У цьому випадку, очевидні фактори витрат включатимуть кількість поставок за період, розмір відвантаження, обсяг продукції в партії вантажу і заходи підтримки мерчандайзингу.

Вважається, що метод *ABC* пропонує стратегічні можливості для компаній. Одним з ключових шляхів компаній щодо розвитку конкурентних переваг є забезпечення позиції витратного лідера у виробництві або продажах. Такі компанії, як *Wal-Mart Stores* у роздрібній торгівлі, *UPS* у послугах доставки і *Southwest Airlines* у авіаційній галузі створили значні конкурентні переваги за рахунок зниження витрат.

Метод *ABC* відіграє важливу роль у стратегії і довгострокових планах розвитку конкурентної переваги, що стосується витрат підприємств. Те, що він зосереджує увагу на діяльності, забезпечує можливості скорочення витрат і вдосконалення власне діяльності. Неможливо знати вплив у діяльності на витрати без інформації про вартість, наданої за умови використання *ABC* методу.

ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАТЬ

1. Сформулюйте визначення собівартості продукції, назвіть її види. Які витрати включаються, які не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг)?
2. Яка роль калькулювання в управлінні виробництвом?
3. Визначте зв'язок між калькулюванням і виробничим обліком.
4. Назвіть принципи калькулювання і розкрийте їхній зміст.
5. Яка класифікація методів обліку витрат і калькулювання?
6. У чому сутність попроцесного методу калькулювання? Яка сфера його застосування?
7. У яких галузях промисловості застосовується попередільний метод калькулювання? У чому його особливості?
8. Що таке умовна одиниця і яке її практичне значення?
9. Визначте особливості напівфабрикатного і безнапівфабрикатного методу обліку: сферу застосування, організацію аналітичного обліку, порядок облікових записів.

10. Що є об'єктом обліку витрат при позамовному методі калькулювання? Яка послідовність розподілу непрямих витрат між окремими замовленнями?
11. Назвіть статті загальновиробничих витрат і критерії їхнього розподілу?
12. Які особливості калькулювання виробничої собівартості? Який порядок заповнення форми № 2?
13. Назвіть принципову відмінність системи «директ-костинг» від калькулювання повної собівартості.
14. У чому полягає сутність *ABC* калькулювання?
15. Назвіть умови використання *ABC* методу.
16. У чому полягають відмінності між традиційним методом калькулювання собівартості продукції та *ABC* методом?
17. Якими є переваги калькулювання собівартості продукції *ABC* методом?
18. Назвіть та прокоментуйте сфери використання *ABC* підходу, крім калькулювання собівартості продукції.

ТЕСТИ

1. Об'єкти обліку витрат і калькулювання збігаються під час використання:
 - а) попроцесного методу обліку витрат і калькулювання;
 - б) позамовного методу обліку витрат і калькулювання;
 - в) попередільного методу обліку витрат і калькулювання;
 - г) у двох перших випадках.
2. Об'єктом калькулювання є:
 - а) місце виникнення витрат;
 - б) продукт, робота, послуга;
 - в) центр витрат;
 - г) все перераховане.
3. Розрахунок собівартості одиниці продукції може здійснюватися шляхом простого одноступінчатого калькулювання за умови:
 - а) виробництва однорідної продукції;
 - б) відсутності запасів незавершеного виробництва;
 - в) відсутності запасів готової продукції;
 - г) виконання всіх трьох перерахованих вище умов.
4. Методи виключення і розподілу є варіантами:
 - а) попередільного методу;
 - б) позамовного методу;
 - в) попроцесного методу;
 - г) нормативного методу.
5. В основу методу еквівалентних коефіцієнтів закладено принцип, згідно з яким:
 - а) собівартість окремих видів продуктів знаходиться один з одним у певному досить стійкому співвідношенні;
 - б) обсяги випуску окремих видів продуктів знаходяться один з одним у певному досить стійкому співвідношенні;
 - в) на підприємстві має вироблятися продукція з близькими конструктивними та технологічними властивостями;
 - г) правильної відповіді немає.
6. Метод виключення використовується:
 - а) в умовах сортового виробництва;
 - б) в умовах комплексного виробництва;
 - в) в умовах складного технологічного процесу;
 - г) правильної відповіді немає.

7. Ділення продуктів на головні і побічні здійснюється під час калькулювання собівартості методом:
 - а) розподілу;
 - б) винятку;
 - в) виключення;
 - г) АВС.
8. Метод розподілу передбачає:
 - а) розподіл витрат комплексного виробництва між усіма одержуваними продуктами;
 - б) віднесення всієї величини витрат комплексного виробництва на головний продукт;
 - в) зменшення величини витрат комплексного виробництва на величину споживчої вартості побічних продуктів;
 - г) правильної відповіді немає.
9. Використання принципу «пропорційності» для розподілу непрямих витрат означає, що:
 - а) величина витрат і величина обраної бази розподілу повинні знаходитися в пропорційній залежності;
 - б) величина непрямих витрат повинна знаходитися в пропорційній залежності від величини прямих витрат;
 - в) база розподілу повинна знаходитися в пропорційній залежності від тривалості звітнього періоду;
 - г) правильної відповіді немає.
10. Диференціація баз розподілу непрямих витрат передбачає, що:
 - а) можуть використовуватися різні бази розподілу для різних статей витрат і різних місць виникнення витрат;
 - б) для кожного звітнього періоду повинні використовуватися різні бази розподілу;
 - в) різні бази розподілу повинні використовуватися для складання нормативних (планових) і фактичних калькуляцій;
 - г) база розподілу має знаходитися в пропорційній залежності від тривалості звітнього періоду.
11. Додані витрати являють собою сукупність:
 - а) прямих матеріальних витрат і загальновиробничих витрат;
 - б) прямих трудових витрат і загальновиробничих витрат;
 - в) прямих матеріальних і трудових витрат;
 - г) прямих матеріальних, трудових і загальновиробничих витрат.
12. В умовах матеріаломісткого виробництва як базу для розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) доцільно вибрати:
 - а) кількість виготовлених виробів кожного виду;
 - б) вартість матеріальних ресурсів, необхідних для виготовлення кожного виробу;
 - в) вартість прямих витрат, необхідних для виконання кожного виробу;
 - г) кількість машино-годин, відпрацьованих обладнанням у зв'язку з виробництвом виробів кожного виду.
13. Позамовний метод обліку витрат і калькулювання застосовується:
 - а) на промислових підприємствах з одиничним і дрібносерійним виробництвом;
 - б) у промислових і непромислових організаціях, що працюють за системою замовлень;
 - в) на промислових підприємствах з комплексним виробництвом;
 - г) всі відповіді правильні.
14. Перевагою напівфабрикатного варіанта обліку є:
 - а) простота ведення бухгалтерського обліку;
 - б) дешевизна і оперативність отримання необхідної бухгалтерської інформації;
 - в) формування бухгалтерської інформації про собівартість напівфабрикатів на виході з кожного переділу;
 - г) всі відповіді правильні.

15. Розрахунок бюджетної ставки розподілу непрямих витрат при позамовному методі обліку витрат і калькулювання:
 - а) міститься в галузевих інструкціях;
 - б) міститься в галузевих інструкціях і є незмінним протягом тривалого періоду, що наближається;
 - в) виконується бухгалтерією самостійно напередодні наступаючого звітного періоду;
 - г) виконується бухгалтерією самостійно після закінчення звітного періоду.
16. Який метод калькулювання собівартості продукції доцільно використовувати в масовому виробництві зі стійкою номенклатурою виробів:
 - а) простий;
 - б) попроцесний;
 - в) позамовний;
 - г) нормативний.
17. Визначення фактичної собівартості продукції шляхом підсумовування здійснених витрат не властиве для такого методу калькулювання:
 - а) простого;
 - б) попроцесного;
 - в) позамовного;
 - г) нормативного.
18. Витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, називаються:
 - а) загальновиробничими;
 - б) непродуктивними;
 - в) релевантними;
 - г) непрямыми.
19. Об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом калькулювання на таких підприємствах:
 - а) добувної промисловості за відсутності незавершеного виробництва;
 - б) на багатопередільних підприємствах нафтохімії;
 - в) на підприємствах текстильної промисловості;
 - г) правильної відповіді немає.
20. Об'єктом калькулювання є:
 - а) вироблена на продаж продукція;
 - б) підрозділ підприємства, який функціонує як місце виникнення витрат;
 - в) підрозділ підприємства, який функціонує як місце виникнення прибутку;
 - г) правильного варіанта відповіді немає.
21. Для позамовного виробництва не характерно:
 - а) використання універсального устаткування;
 - б) використання спеціалізованого обладнання;
 - в) залучення у виробництво висококваліфікованих робітників;
 - г) тривалий період виробництва виробу.

ЗАДАЧІ

Задача 2.1. Методи калькулювання

Підприємством вироблено і реалізовано 10 тис. од. виробів. Сукупні витрати за звітний період – 1 млн грн.

Завдання

Розрахувати собівартість одиниці продукції методом простого одноступінчатого калькулювання.

Задача 2.2. Методи калькулювання

Підприємством вироблено 10 тис. од. виробів, а реалізовано 8 тис. од. Виробничі витрати – 1000 тис. грн, а адміністративні витрати та витрати на збут – 200 тис. грн.

Завдання

Розрахувати собівартість одиниці продукції методом простого двоступінчастого калькулювання.

Задача 2.3. Методи калькулювання

Підприємство, виробництво на якому має три переділи, у звітному періоді зазнало витрат, інформацію щодо яких наведено в табл. 2.18:

Таблиця 2.18

Витрати підприємства за звітний період

Найменування показників	Переділи		
	1	2	3
Витрати на сировину та матеріали, грн/од.	50		
Обсяг вироблених напівфабрикатів, тис. од.	12	11	10
Додані витрати кожного переділу, тис. грн	200	300	500
Адміністративні витрати, тис. грн	200		
Реалізовано у звітному періоді, тис. од.	8		

Завдання

Використовуючи метод простого багатоступінчастого калькулювання, розрахувати:

- 1) собівартість одиниці продукції;
- 2) собівартість напівфабрикатів на кожному переділі;
- 3) запаси напівфабрикатів на кожному переділі;
- 4) запаси готової продукції.

Задача 2.4. Методи калькулювання

Витрати на матеріали на одиницю продукції складають 120 грн. Виробництво складається з двох технологічних переділів, які здійснюються в цеху № 1 і № 2. У цеху № 1 за звітний період було випущено 500 од. напівфабрикатів при витратах на виробництво (доданих) 40 тис. грн, а в цеху № 2 оброблено і випущено у якості 400 виробів готової продукції при витратах на випуск – 60 тис. грн. За цей же період продано лише 250 виробів. Адміністративні витрати та витрати на збут склали 50 тис. грн.

Завдання

Розрахувати:

- 1) собівартість одиниці реалізованої продукції;
- 2) собівартість незавершеного виробництва (одиниці і в цілому);
- 3) собівартість одиниці залишку нереалізованих виробів і всіх готових виробів.

Задача 2.5. Методи калькулювання

Продукт з однорідної сировини проходить дві послідовні технологічні стадії виготовлення. На першій стадії витрачено 500 т сировини. Витрати склали 60 тис. грн. Отримано 450 т напівфабрикату. На другій стадії витрати на обробку склали 21 тис. грн та отримано 300 т готової продукції. З цієї кількості у звітному періоді реалізовано 250 т, витрати на збут склали 7,5 тис. грн.

Завдання

Використовуючи метод багатоступінчастого попередільного калькулювання (багатоступенева розподільна калькуляція), визначити собівартість однієї тонни продукції:

- 1) незавершеного виробництва;
- 2) готової продукції;
- 3) реалізованої продукції.

Задача 2.6. Методи калькулювання

На підприємстві обробка виробів ведеться послідовно в трьох цехах. Вартість сировини – 3 тис. грн. Витрати на обробку (додані витрати) в 1-му цеху – 1,6 тис. грн, у 2-му цеху – 1,4 тис. грн, у 3-му – 2,0 тис. грн. Заплановано і фактично випущено 200 одиниць виробів.

Завдання

1. Розрахувати собівартість одиниці готової продукції, використовуючи безнапівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат.
2. Скласти відповідні бухгалтерські проводки.

Задача 2.7. Методи калькулювання

Виробництво тканини складається з трьох переділів – прядіння, ткацтво, обробка.

Вартість сировини, що надійшла в переробку, відображається лише у 1-му переділі – 3 000 грн. Додані витрати за переділами відповідно: 1600 грн, 1400 грн та 1000 грн.

Половина напівфабрикатів після 2-го переділу (сувора тканина) реалізована на сторону на 3000 грн.

Завдання

1. Знайти собівартість напівфабрикатів після кожного переділу і собівартість готової тканини.
2. Скласти бухгалтерські проводки, використовуючи напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат.

Задача 2.8. Методи калькулювання

На підприємстві з двоступінчатим процесом виробництва (2 ділянки) випускається один вид продукції. За звітний період було виготовлено 1000 од. і продано 800 виробів. Витрати подано в табл. 2.19.

Таблиця 2.19

Витрати за ділянками підприємства

Найменування показників	Ділянки	
	1	2
Кількість, од.	1500	1100
Заробітна плата виробничих працівників, грн	5200	4500
Матеріали, грн	13600	4000
Адміністративні витрати та витрати на збут, грн	1700	

Завдання

Розрахувати собівартість одиниці незавершеного виробництва, готової і реалізованої продукції.

Задача 2.9. Методи калькулювання

Однорідний продукт виготовляється в триступінчатому виробництві. Реалізовано 110 т. Витрати і випуск продукції характеризуються такими даними (табл. 2.20 та 2.21).

Таблиця 2.20

Витрати сировини і випуск продукції

Стадія виробництва	Запуск сировини, т	Випуск продукції, т
1	160	150
2	140	140
3	155	128

Таблиця 2.21

Витрати підприємства у звітному періоді

Найменування показників	Сума, тис. грн
Вартість сировини, грн за кг.	0,9
Витрати на переробку за стадіями виробництва:	
1	180
2	350
3	326,5
Витрати на збут	129,6

Завдання

Визначити собівартість одиниці продукції кожної стадії виробництва і реалізованої продукції.

Задача 2.10. Методи калькулювання

У виробництві виготовляють три види продукту: А, Б, В. Витрата матеріалів пропорційна обсягу виробів. Загальні матеріальні витрати – 333,5 тис. грн. За звітний період витрати сировини і вихід продукції характеризуються такими даними (табл. 2.22).

Таблиця 2.22

Витрати на випуск продукції

Найменування показників	Види продукції		
	А	В	С
Об'єм, куб. м	100	200	800
Обсяг виробництва, тис. од.	200	225	100

Завдання

Визначити величину матеріальних витрат на кожен вид продукції та на їхній випуск.

Задача 2.11. Методи калькулювання

Промислове підприємство за допомогою однорідних методів виробництва з однакових вихідних матеріалів виготовляє три різні види продукції. У результаті дослідження виробничого процесу з'ясувалося, що витрати на випуск різної продукції приблизно пропорційні одні одним.

При цьому можна виходити з того, що витрати на одну тонну першого виду продукції становлять 0,5 витрат другого виду. Витрати на одну тонну третього виду продукції – 1,82 витрат другого виду.

За звітний період було вироблено відповідно за видами продукції: 19 тис. т, 17,1 тис. т та 13 тис. т. Загальні витрати за звітний період склали 1500 тис. грн.

Завдання

Визначити витрати на виробництво кожного виду продукції за допомогою показника еквівалентності.

Задача 2.12. Методи калькулювання

Відомі результати виконання виробничої програми – види продукції та їхня кількість (табл. 2.23). Сукупні витрати на виробничу програму склали 10 млн грн.

Таблиця 2.23

Результати виконання виробничої програми

Вид продукції	Кількість, т	Коефіцієнт еквівалентності
А	100	1,2
В	250	1
С	75	1,5

Завдання

З використанням існуючих коефіцієнтів еквівалентності визначити собівартість кожного виду продукції.

Задача 2.13. Методи калькулювання

Витрати комплексного виробництва (витрати до точки розділу) становлять 5300 грн. При цьому виходять продукти 1 і 2 в кількостях, відповідно, 30 і 200 кг. Ринкова ціна продуктів складає 15 і 40 грн/кг.

Завдання

Розрахувати собівартість:

- а) одиниці 2-го продукту, використовуючи метод виключення;
- б) обох продуктів, використовуючи метод розподілу.

Задача 2.14. Методи калькулювання

У комплексному виробництві виготовляють чотири продукти. Дані для калькулювання собівартості представлено в табл. 2.24.

Таблиця 2.24

Дані для калькулювання собівартості продукції

Вид продукції	Прямі витрати, тис. грн	Загальні витрати процесу, тис. грн	Обсяг продукції, шт.	Виручка, тис. грн
A	40		20000	100
B	8		2000	20
C	12		1000	30
D	4		1000	10
Всього:		120		

Завдання

- 1. Скласти калькуляцію методом виключення за умови, що А – головний продукт.
- 2. Скласти калькуляцію собівартості всіх продуктів методом розподілу пропорційно виручці.

Задача 2.15. Методи калькулювання

Виробниче підприємство випускає пластикові пляшки для розливу газованої води. Виробництво складається з двох переділів: (1) виробництво преформ, (2) виробництво пляшок з преформ. Потім пляшки реалізують споживачам.

Усі вихідні матеріали для виробництва пляшок відпускаються в 1 переділі, додані витрати розподіляються рівномірно.

Станом на початок періоду в незавершеному виробництві 1 переділу виявилось 8500 од. Ступінь завершеності з доданими витратами – 70 %. Вартість матеріалів у незавершеному виробництві склала 9214 грн. Доданих витрат – 7070 грн.

У періоді розпочато виробництво 122600 преформ. У зв'язку з цим витрати 1 переділу склали: на основні матеріали – 142862 грн, на заробітну плату основних виробничих робітників – 39520 грн. Загальногвиробничі витрати списувалися на основне виробництво за ставкою 160 % від основної заробітної плати виробничих робітників.

Станом на кінець періоду в незавершеному виробництві 1 переділу значилося 6800 преформ. Ступінь завершеності з доданими витратами – 50 %.

Вихідні дані для розрахунку представлено в табл. 2.25.

Завдання

Визначити собівартість закінчених преформ, виготовлених і переданих у 2 переділ протягом періоду, і залишок незавершеного виробництва 1 переділу станом на кінець періоду.

Розв'язок задачі на стор. 308.

Дані щодо витрат підприємства (НВ – незавершене виробництво)

Найменування показників	Одиниця величини	
	тис. грн	од.
НВ на початок періоду		8500
Основні матеріали у НВ	9214	
Додані витрати у НВ (70 % готовності)	7070	
Всього вартість НВ на початок періоду	16284	
Відпущено у виробництво основних матеріалів протягом періоду	142862	122600
Залишок НВ на кінець періоду (50 % готовності)		6800
Завершено виробництвом за період (8500 + 122600 – 6800)		124300
Додані витрати за період, всього	102752	
у тому числі:		
– пряма заробітна плата	39520	
– загальновиробничі витрати (39520 · 1,6)	63232	

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Edwards J. Hermanson R. Accounting Principles: A Business Perspective. First Global Text Edition, Volume 2. 2010. – URL : <http://chitalka.net.ua/textbooks/20/906.html> .

http://zakon.lidasoft.com.ua/index.php?option=com_licha&href=0&view=text&base=1&id=76759&menu=94668.

Бахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : [учебник для вузов] / М. А. Бахрушина. – [2-е изд., доп. и пер.]. – М. : ИКФ Омега-Л ; Высш. шк., 2002. – 528 с.

Бухгалтерский управленческий учет : методические указания к практическим занятиям: для студ. спец. 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 351200 «Налоги и налогообложение») / сост. С. А. Лукьянова. – Омск : Изд-во ОмГУ, 2006. – 64 с.

Губачова О. М. Системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Облік у зарубіжних країнах. Бібліотека українських підручників.

Жарикова Л. А. Управленческий учет : [учеб. пособие] / Л. А. Жарикова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2004. – 136 с.

Кольцова Т. А. Бухгалтерский управленческий учет : [учебное пособие] / Т. А. Кольцова. – Тюмень : Изд. Тюменского государственного университета. – 2005.

Кукукина И. Г. Управленческий учет : [методическое пособие] / И. Г. Кукина. – Международный институт бизнеса, информационных технологий и финансов. – 1996.

Методичні вказівки з самостійного вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік» для студентів 2 курсу спеціальності 6.104, 6.105 всіх форм навчання / Укладачі: Лебецько Н. П., Гриппа О. В. – Кривий Ріг : КЕІ ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана», 2008. – 50 с.