

## ТЕМА 3. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ

---

### *Мета вивчення теми*

Формування системи теоретичних знань щодо системи обліку і калькуляції собівартості за змінними витратами та набуття практичних навичок її використання.

### *Після вивчення теми студент буде здатний:*

- пояснити сутність методу калькулювання за змінними витратами;
- представити відмінності між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами;
- визначити умови застосування калькуляції собівартості з повним розподілом витрат і калькуляції за змінними витратами;
- подати опис основних переваг та недоліків застосування калькуляції з повним розподілом витрат і за змінними витратами;
- здійснити практичні процедури калькулювання за змінними витратами.

### *План*

- 3.1. Відмінність між калькуляцією собівартості з повним розподілом витрат і калькуляцією собівартості за змінними витратами.
- 3.2. Порівняння впливу калькулювання собівартості за змінними і повними витратами на величину прибутку.
- 3.3. Переваги і недоліки калькуляції з повним розподілом витрат і директ-костингу.

---

### **3.1. ВІДМІННІСТЬ МІЖ КАЛЬКУЛЯЦІЄЮ СОБІВАРТОСТІ З ПОВНИМ РОЗПОДІЛОМ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЯЦІЄЮ СОБІВАРТОСТІ ЗА ЗМІННИМИ ВИТРАТАМИ**

---

У зарубіжних країнах, класифікуючи системи обліку витрат підприємства за повнотою їх включення до складу собівартості готової продукції, виділяють традиційну систему обліку повних витрат, покликану задовольняти потреби стратегічного управління, та систему обліку неповних (змінних, обмежених) витрат, орієнтовану на задоволення потреб оперативного управління.

Загальною рисою обох систем є визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат як витрат звітного періоду, що передбачає їх відшкодування за рахунок прибутку підприємства. Принципова ж відмінність між системою обліку неповних витрат і системою обліку повних витрат полягає у відношенні до постійних загальновиробничих витрат.

Так, система обліку та калькулювання повних витрат (*Absorption costing*), основана на розподілі витрат на прямі та непрямі, передбачає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних, розподіл загальновиробничих між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, основної заробітної плати тощо), відшкодування за рахунок прибутку підприємства витрат на збут і адміністративних витрат. Відповідно, усі виробничі витрати розподіляються між виробами і включаються в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції. Це підтверджує, що система обліку повних витрат здебільшого орієнтована на виробництво, а її принципи обліку сприяють відображенню технологічних аспектів виробничого процесу. Вони повною мірою проявилися в методах обліку і калькулювання за замовленнями та процесами.

Система обліку повних витрат є основою стратегічної політики у сфері виробництва, постачання та реалізації товарно-матеріальних цінностей, вона орієнтована на прийняття довгострокових управлінських рішень, на повне покриття всіх витрат і максимізацію нетто-прибутку. Ця система забезпечує трудомісткий контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією на перспективу.

Система обліку неповних витрат, навпаки, більше орієнтується на процес реалізації, а її принципи відповідають потребам дослідження ринку. Вона основана на класифікації витрат за ступенем впливу обсягів діяльності підприємства і передбачає включення до собівартості продукції лише змінних виробничих витрат.

Системи обліку повних і неповних витрат різняться між собою за своїми цілями та завданнями.

Для складання фінансової звітності підприємства застосовується система калькулювання повних витрат, яка передбачає включення в собівартість усіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Калькулювання неповних витрат (*direct costing*) передбачає включення до складу собівартості готової продукції лише змінних виробничих витрат, розподіл змінних загальновиробничих витрат між окремими видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, людино-годин, основної заробітної плати тощо), визначення маржинального доходу та відшкодування за рахунок прибутку підприємства постійних загальновиробничих витрат, витрат на збут і адміністративних витрат.

Під час використання системи калькулювання неповних витрат не тільки операційні витрати (пов'язані з управлінням, збутом тощо), а й постійні виробничі витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок прибутку. У результаті в собівартість незавершеного виробництва і готової продукції включаються лише змінні виробничі витрати. Ця система забезпечує контроль зв'язків між виробництвом і реалізацією.

Система обліку неповних витрат є інструментом оперативного управління виробничим процесом підприємства. Її застосування дозволяє визначати показник маржинального доходу, який широко використовується в процесі аналізу прибутковості окремих видів готової продукції, і формувати відповідні інформаційні блоки, необхідні для прийняття оперативних управлінських рішень з питань ціноутворення та оптимізації виробничої діяльності.

Дослідження видатних зарубіжних науковців свідчить, що компанії багатьох розвинених країн світу на практиці застосовують як систему калькулювання повних, так і неповних витрат, але перевага надається калькулюванню на основі повних витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

## Застосування різних систем калькулювання в розвинених країнах світу

Країна	Система калькулювання	
	повних витрат, %	неповних витрат, %
США	69	31
Канада	52	48
Австралія	67	33
Японія	69	31
Швеція	58	42
Велика Британія	48	52

Слід зазначити, що система калькулювання неповних витрат не відповідає загальноприйнятим принципам підготовки фінансової звітності та вимогам фіскальних органів, і тому рекомендується лише для внутрішнього використання в управлінському обліку.

### 3.2. ПОРІВННЯ ВПЛИВУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЗА ЗМІННИМИ І ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ НА ВЕЛИЧИНУ ПРИБУТКУ

Аналіз впливу систем обліку повних і неповних витрат на прибуток, складений різними способами, показує, що:

- за однакових обсягів виробництва і реалізації продукції прибуток підприємства буде однаковим, незважаючи на те, яка система обліку застосовується;
- за умови, коли обсяг виробництва перевищує обсяг реалізації продукції, використання системи обліку повних витрат призводить до більш високого розміру прибутку, ніж застосування системи обліку неповних витрат;
- за умови, коли обсяг реалізації перевищує обсяг виробництва продукції, використання системи обліку неповних витрат призводить до більш високого розміру прибутку, ніж використання системи обліку повних витрат.

Причиною такої різниці в розмірі прибутку є розбіжність обсягів виробництва й реалізації. Під час використання системи обліку неповних витрат прибуток підприємства залежить лише від обсягу реалізації, у той час як у системі обліку повних витрат прибуток знаходиться під впливом як обсягу реалізації, так і обсягу виробництва продукції.

Розглянемо це на умовному прикладі (табл. 3.2 і 3.3).

Таблиця 3.2

#### Звіт підприємства про фінансові результати за умови використання калькулювання за повними витратами, тис. грн

Найменування показників	Значення
Обсяг продажу (9000 од. по 8 грн )	72,0
Собівартість реалізованої продукції:	
– змінні виробничі витрати (10000 од. по 3,30 грн/од.)	33,0
– постійні накладні витрати	6,0
Загальні витрати на виробництво (10000 од.)	39,0
Вартість запасів на кінець періоду (1000 од. по 3,90 грн )	-3,9
Разом витрат на виробництво	35,1
Валова маржа продажу (72,0-35,1)	36,9
Накладні витрати:	28,8
– адміністративні витрати	12,0
– витрати на збут	16,8*
Прибуток до оподаткування	8,1

Примітка: \* – 15,0 тис. грн постійних витрат плюс 9000 од. по 0,2 грн/од.

Таблиця 3.3

#### Звіт підприємства про фінансові результати за умови використання калькулювання за повними витратами, тис. грн

Найменування показників	Значення
Обсяг продажу (9000 од. по 8 грн )	72,0
Собівартість реалізованої продукції:	
– змінні виробничі витрати (10000 од. по 3,30 грн/од.)	33,0
Вартість запасів на кінець періоду (1000 од. по 3,30 грн )	-3,3
Разом	29,7
Виробнича маржа (72,0-29,7)	42,3
Змінні витрати на збут (9000 од. по 0,2 грн/од.)	1,8
Маржинальний прибуток	40,5
Постійні витрати:	33,0
– постійні накладні виробничі витрати	6,0
– витрати на збут	15,0
– адміністративні витрати	12,0
Прибуток до оподаткування	7,5

Порівнюючи два звіти про фінансові результати, можна помітити різницю в 600 грн чистого прибутку на місяць і різницю у 600 грн в оцінках запасів на кінець періоду. Ці відмінності зумовлені тим, що за умов калькулювання за повними витратами кожна одиниця в інвентаризованих запасах несе 0,60 грн фіксованих накладних витрат у складі собівартості продукції. Наприкінці місяця компанія має 1000 одиниць у запасах. Таким чином, кінцеві запаси за таких умов включають 600 грн постійних накладних виробничих витрат ( $0,60 \cdot 1000$  од.) і оцінюються на 600 грн більше, ніж за використання калькуляції за змінними витратами.

За умови використання калькуляції за змінними витратами компанія списує всі постійні витрати виробництва протягом періоду і не переносить їх на наступний період як інвентарну вартість залишків запасів. Таким чином, у табл. 3.5 з'явилися 6,0 тис. грн основних виробничих витрат, а не 5,4 тис. грн (6,0 постійних накладних витрат – 0,6 тис. грн постійних виробничих витрат) як за умови калькулювання за повними витратами. Отже, дохід до сплати податку на прибуток при калькуляції за змінними витратами буде на 600 грн менше, ніж у другому випадку, коли більше витрат іде на собівартість.

### 3.3. ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ З ПОВНИМ РОЗПОДІЛОМ ВИТРАТ І ДИРЕКТ-КОСТИНГУ

Різниця між методами калькулювання за повними і змінними витратами полягає, насамперед, у процедурі віднесення накладних витрат виробництва та відображення цього у Звіті про фінансові результати. Обидва методи розглядають витрати на збут та адміністративні витрати як витрати періоду. Крім того, змінна складова цих витрат не є частиною собівартості продукту за будь-яким методом.

Різниця у величині чистого прибутку під час використання калькуляції за повними і змінними витратами пов'язується зі зміною рівня запасів. Якщо запаси збільшуються протягом року за умови відносно постійного рівня виробництва, а виробництво перевищує продажі, чистий прибуток буде менший за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними. І навпаки, якщо запаси знизилися, а обсяг продаж перевищує виробництво, прибуток буде більш за калькуляції за змінними витратами, ніж за повними.

У США, наприклад, калькуляція за змінними витратами на сьогодні не є прийнятною для вимірювання доходів та складання фінансової звітності, яка повинна відповідати загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку (GAAP). Проте менеджери часто використовують її для внутрішніх звітів компанії.

Метод калькулювання за повними витратами:

- в основному використовується для формування зовнішньої звітності підприємства;
- ґрунтується на розподілі всіх витрат, що включаються до собівартості за видами продукції, тобто передбачає розрахунок повної собівартості продукції;
- непрямі витрати розподіляються за видами продукції відповідно до визначеної бази, яка зафіксована в наказі про облікову політику.

Облік за повною собівартістю є основною підставою для визначення фінансового результату діяльності підприємства.

Поряд з перевагами цей метод має низку недоліків:

- неможливість аналізу, контролю та планування витрат через відсутність ділення витрат залежно від обсягів виробництва;
- у зв'язку з тим, що непрямі витрати розподіляються за видами продукції відповідно до визначеної бази, абсолютно коректний розподіл є неможливим: завжди існує спотворення реальної собівартості окремих видів продукції. У результаті необґрунтованість цін на такі види продукції може призвести до зниження конкурентоспроможності продукції;
- спотворення рентабельності окремих видів продукції залежно від вибору методу розподілу постійних витрат.

Облік за повною собівартістю не гарантує отримання необхідної інформації для повноцінного управління витратами. Але цей метод доцільно використовувати, коли на підприємстві проводиться тільки один товар або кілька товарів, але в невеликому обсязі.

До переваг методу калькулювання за змінними витратами належить:

- об'єктивність калькулювання часткової собівартості, оскільки відпадає необхідність в умовному розподілі постійних витрат;
- зв'язок методу з аналізом беззбитковості виробництва, який формує інформацію для розрахунку оптимального співвідношення обсягу і прибутку, критичного обсягу продаж, запасу фінансової міцності організації;
- можливість визначення оптимальної програми випуску та реалізації продукції. Метод дає можливість виявити виробу з великою рентабельністю і скоригувати на основі цього товарний асортимент;
- забезпечення контролю за постійними витратами, за вкладеннями для отримання прибутку від кожного виробленого виду продукції, за дотриманням асортименту продукції;
- можливість більш гнучкого ціноутворення, у результаті чого збільшується конкурентоспроможність продукції і зменшується ймовірність затоварення продукції на складі. Інформація, що отримується від використання цього методу, дозволяє проводити ефективну політику цін, вказуючи найбільш вигідні комбінації ціни та обсягу;
- досягнення значного скорочення трудомісткості обліку, підвищення його оперативності, створення умов для забезпечення якості та повноти контролю витрат.

Незважаючи на суттєві переваги, система «директ-костингу» не позбавлена недоліків, зокрема:

- умовність поділу витрат на постійні та змінні. Залежно від застосовуваного методу розподілу витрат на постійні та змінні результат виявляється різним;
- наявність деяких труднощів при формуванні зовнішньої звітності.

У розвинених країнах система «директ-костинг» широко поширена і має різні назви. Так, наприклад, у Німеччині та Австрії – облік часткових (граничних) витрат, облік суми покриття; у Великобританії – облік маржинальних витрат; у Франції – маржинальний облік; у США – облік змінних витрат, або «прайм-костинг» (*prime costing*).

---

### ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАТЬ

---

1. Визначте три види витрат, з якими пов'язано виготовлення продукту, і вкажіть відмінні характеристики кожного з них.
2. Чим може бути зумовлене розходження між загальною величиною витрат на працівників – 15,30 грн за годину та ставкою їхньої заробітної плати – 10,50 грн за годину?
3. Чому деякі витрати називають витратами періоду?
4. Назвіть основні види витрат звітного періоду, зазначених підприємством.
5. Поясніть, чому звіт про фінансові результати виробничого підприємства відрізняється від звіту торговельної компанії.
6. Подайте характеристику Звіту про собівартість виробленої продукції та обґрунтуйте його зв'язок зі Звітом про фінансові результати?
7. Визначте зміст системи калькулювання витрат на замовлення і наведіть приклад ситуації, в якій вона може бути використана.
8. Визначте основні передумови використання визначених ставок накладних виробничих витрат.
9. Як обчислюється ставка накладних витрат?
10. Якою має бути ставка накладних витрат, якщо очікуваний рівень діяльності у виробничому центрі становить 50,0 тис. машино-год. та кошторисні накладні витрати – 750,0 тис. грн, якою є ставка накладних витрат?

11. Припустимо Піца Доміно розглядає проект виробництва нового продукту – 25 см піци. Яке значення має те, що менеджер підприємства точно знає, якою є собівартість виробництва і скільки коштує доставка цього продукту?
12. Чому має бути важливим знання менеджером приватної лікарні собівартості послуг, що надаються?
13. Назвіть, крім юридичних фірм та аудиторських фірм, три організації, що працюють на ринку послуг, виконують окремі замовлення і будуть використовувати позамовну калькуляцію.
14. У чому полягають переваги та недоліки методу калькулювання за повними витратами?
15. Які переваги властиві методу калькулювання за змінними витратами.
16. У чому проявляються недоліки методу калькулювання за змінними витратами.

---

## ТЕСТИ

---

1. Система директ-костинг передбачає:
  - а) повний розподіл витрат на одиницю продукту;
  - б) розподіл на одиницю продукту тільки змінних витрат;
  - в) розподіл на одиницю продукту тільки виробничих витрат.
2. Директ-костинг як система калькулювання на основі змінних витрат відрізняється тим, що:
  - а) постійні загальновиробничі витрати списуються разом, як витрати за період;
  - б) калькулюється неповна (обмежена) собівартість;
  - в) адміністративні витрати і витрати на збут списуються на фінансові результати;
  - г) правильної відповіді немає.
3. У якому з методів калькулювання собівартості операційний прибуток реагує на зміни у виробництві?
  - а) директ-костинг;
  - б) з повним розподілом витрат;
  - в) попередільний;
  - г) правильно а і б.
4. Який з методів калькулювання покаже більш високий прибуток від продаж, якщо виробництво і збут рівні?
  - а) з повним розподілом витрат;
  - б) директ-костинг;
  - в) позамовний;
  - г) правильно а і б.
5. Якщо постійні загальновиробничі витрати вивільнюються із запасів за калькулювання з повним розподілом витрат, то що можна сказати про рівень виробництва по відношенню до обсягів продаж?
  - а) продажі випереджають виробництво;
  - б) виробництво дорівнює обсягам продаж;
  - в) виробництво випереджає продаж;
  - г) жодна відповідь не є правильною.
6. Вкажіть, яке з наведених тверджень правильне.
  - а) управлінський облік призначений для зовнішнього застосування і дає менш детальну інформацію, ніж фінансовий облік;
  - б) виробник випускає катери, і кожен з них вимагає двигун, витрати на придбання двигунів вважаються прямими витратами та витратами продукту;
  - в) завод по розливу пепсі-коли є прикладом компанії, яка використовуватиме ABC метод калькулювання;
  - г) ставка накладних витрат розраховується шляхом ділення очікуваного рівня активності за оцінками на загальні накладні витрати;

- д) накладні не можуть бути введені до процесу інвентаризації за використання ставки накладних витрат;
  - е) витрати на збут та адміністративні витрати є частиною витрат звітного періоду як за використання калькулювання за повними витратами, так і директ-костингу.
7. Для фінансового обліку та цілей зовнішньої звітності, всі витрати на збут і адміністративні витрати розглядаються як:
- а) витрати періоду;
  - б) комерційні витрати;
  - в) накладні витрати виробництва;
  - г) собівартість продукції.
8. Якими є відмінності у собівартості реалізованої продукції виробника і звіті про фінансові результати торговельного підприємства?
- а) торговельне підприємство використовує результати інвентаризації та прямі витрати праці, у той час як виробник використовує дані про запаси готової продукції і собівартість виробленої продукції;
  - б) торговельне підприємство використовує результати інвентаризації та вартість готової продукції, у той час як виробник використовує запаси готової продукції і вартість готової продукції;
  - в) торговельне підприємство використовує собівартість незавершеного виробництва, тоді як виробник використовує запаси готової продукції і собівартість реалізованої продукції;
  - г) правильної відповіді немає.
9. Система позамовного калькулювання використовується:
- а) за наявності різнорідних продуктів;
  - б) підприємствами-виробників і сервісними компаніями;
  - в) коли товари виробляються для задоволення конкретних потреб замовника;
  - г) усе вищезазначене.
10. Яке з наведених тверджень найкраще описує переваги використання нормативної ставки накладних витрат?
- а) накладні витрати здійснюються рівномірно протягом року і не коливаються від місяця до місяця;
  - б) нормативні ставки вимагають від менеджерів чекати закінчення звітного періоду, щоб отримати оцінку собівартості продукції;
  - в) загальні витрати на одиницю продукції визнаються з використанням фактичних ставок накладних витрат та накладних витрат, що рівномірно розподілені протягом року.
  - г) правильно а і в.
11. Очікуваний рівень діяльності у виробничому центрі становить 30,0 тис. машино-годин. Кошторис накладних витрат включає непрямі матеріали та непрямую працю – 360,0 тис. грн, інші накладні витрати – 90,0 тис. грн. Ставка накладних витрат за машино-годину дорівнює (грн):
- а) 3,0;
  - б) 12,0;
  - в) 15,0;
  - г) 20,0.

## ЗАДАЧІ

**Задача 3.1.** Класифікація витрат

Виробник електричного пристрою зазнає таких основних витрат:

- зарплата директора;
- вартість електричного дроту, що використовуються в створенні кінцевого продукту;
- вартість допоміжних робіт (оплата праці прибиральників на заводі);
- заробітна плата працівників складального конвеєра;
- вартість оренди рекламних щитів;
- зарплата контролера конвеєра;
- зарплата бухгалтера з обліку витрат;
- вартість пілососа, що використовується для очищення приладів, коли вони будуть завершені;
- вартість алюмінію, що використовується для корпусів приладів;
- вартість маркетингового обстеження ринку.

*Завдання*

1. Розподілити витрати на прямі матеріальні, прямі витрати праці, накладні виробничі витрати, витрати на збут та адміністративні витрати.
2. Розподілити витрати на витрати продукту та витрати періоду.

**Задача 3.2.** Звіт про собівартість продукції

Підприємство виробляє продукцію для забезпечення проведення спортивних заходів. Його діяльність за рік характеризують такі дані, тис. грн:

Запаси матеріалів на 1.01	– 45,0
Запаси матеріалів на 31.12	– 65,0
Закупки матеріалів	– 175,0
Прямі витрати праці	– 225,0
Незавершене виробництво на 01.01	– 30,0
Незавершене виробництво на 31.12	– 40,0
Виробничі накладні витрати	– 130,0
Запаси готової продукції на 01.01	– 80,0
Запаси готової продукції на 31.12	– 140,0

*Завдання*

Підготувати Звіт про собівартість виробленої продукції та розрахувати собівартість проданих товарів.

**Задача 3.3.** Визначення ставки накладних витрат.

Різні компанії використовують різні бази для обчислення ставок накладних витрат. У табл. 3.4 наведено дані, необхідні для розрахунку ставки накладних витрат.

Таблиця 3.4

## Дані для розрахунку ставки накладних витрат

Найменування показників	Компанії		
	AB	BC	CD
Відпрацьовані машино-години, тис.	100	210	125
Прямі витрати праці, тис. людино-год.	50	48	39
Пряма заробітна плата, тис. грн	800	735	410
Виробничі накладні витрати, тис. грн	400	432	375

*Завдання*

Розрахувати ставки накладних витрат для компаній, використовуючи такі бази:



- «AB» – прямі витрати праці;
- «BC» – пряма заробітна плата;
- «CD» – відпрацьовані машино-години.

**Задача 3.4.** Розподіл накладних витрат

Див. попередню задачу. Припустимо, фактичні обсяги машино-годин і зазначені витрати склали (табл. 3.5):

Таблиця 3.5

**Фактичні дані для розрахунку ставки накладних витрат**

Найменування показників	Компанії		
	А	В	С
Відпрацьовані машино-години, тис.	105	200	130
Прямі витрати праці, тис. людино-год.	45	46	38
Пряма заробітна плата, тис. грн	850	700	400
Виробничі накладні витрати, тис. грн	450	400	375

*Завдання*

- Обчислити величину надлишково розподілених (*overapplied*) або недорозподілених (*underapplied*) накладних витрат для кожної компанії.
- Підготувати бухгалтерські проводки для списання надлишково розподілених або недорозподілених накладних витрат на собівартості для кожної компанії.

**Задача 3.5.** Калькулювання за повними і змінними витратами

Такі дані характеризують діяльність підприємства за рік на 31 грудня (табл. 3.6):

Таблиця 3.6

**Дані для підготовки Звітів про собівартість продукції**

Найменування показників	Сума, тис. грн
Прямі матеріали (змінна частина)	360,0
Прямі витрати праці (змінна частина)	504,0
Виробничі накладні витрати:	
– змінні	180,0
– постійні	360,0
Комісія з продажу (змінна частина)	108,0
Зарплата по продажам (фіксована)	72,0
Адміністративні витрати (фіксовані)	144,0
Обсяг виробництва, тис. шт.	150,0
Обсяг продажу, тис. шт. (по 18,0 грн/од.)	120,0

Припустимо, що на початок року не було ніяких запасів та прямі матеріальні і трудові витрати є змінними.

*Завдання*

Підготувати два Звіти про фінансові результати за умови використання калькуляції за повними і змінними витратами.

**Задача 3.6.** Класифікація витрат

Компанія розглядає проект виробництва нового продукту – пакету для захисту шкіри від сонячного випромінювання, який містить серветки, вкриті сонцезахисним кремом. Відповідно до результатів маркетингового аналізу, цей продукт є цікавим для людей, які не хочуть носити з собою пляшку сонцезахисного крему. Проект передбачає здійснення таких видів витрат:

- зарплата директора;
- пакети, що використовуються для зберігання серветок;
- очисні матеріали, що використовуються для очищення шкіри;
- заробітна плата працівників, які упаковують продукт;
- вартість реклами продукту;
- заробітна плата керівника упаковочної ділянки;
- зарплата бухгалтера з обліку витрат;
- вартість маркетингового обстеження ринку;
- комісія з продажу, виплачується як відсоток від обсягу продаж;
- амортизація адміністративно-офісної будівлі.

**Завдання**

1. Розподілити витрати, пов'язані з цим новим продуктом на прямі матеріальні і прямі витрати праці, накладні виробничі витрати, витрати на збут та адміністративні.
2. Розподілити витрати на витрати продукту та витрати періоду.

**Задача 3.7. Підготовка звітів**

Компанія зайнята виробництвом відеозаписів музичних вистав. Новоприйнятий на роботу виконавчий директор компанії попросив вас розібратися в записах і підготувати Звіт про собівартість виробництва продукції. Ви дібрали дані за рік, які наведено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Дані для підготовки Звіту про собівартість виробництва продукції**

Найменування показників	На початок року	На кінець року	За рік
Товарно-матеріальні запаси	6000	10500	
Незавершене виробництво	10000	9500	
Закупки матеріалів			50000
Прямі витрати праці			40000
Непрямі витрати праці			15000
Заводські загальногосподарські витрати			7000
Витрати на організацію замовлень			5000
Амортизаційні відрахування:			
– будівля заводу			14000
– виробниче обладнання			10500
Інші виробничі накладні витрати			25000

Ви також дізнаєтеся, що на початок року запаси готової продукції становили 20,0 тис. грн, а на кінець – 5,0 тис. грн. Продажі за рік були на рівні 400,0 тис. грн. Витрати на збут – 50,0 тис. грн та адміністративні витрати – 75,0 тис. грн.

**Завдання**

Підготувати Звіт про собівартість виробництва продукції за рік, а також Звіт про фінансові результати компанії.

**Задача 3.8. Позамовний метод калькулювання витрат**

Компанія, що виробляє комплекти збірних будинків, використовує систему позамовного калькулювання витрат. Станом на 1 січня 201X р. інвентаризація запасів показала таке, тис. грн:

- сировина і матеріали – 100,0;
- незавершене виробництво (замовлення № 22 і 23) – 180,0;
- готова продукція (замовлення № 21) – 140,0.

Структуру незавершеного виробництва замовлень № 22 і 23 представлено в табл. 3.8.

## Структура незавершеного виробництва замовлень

Замовлення	Прямі матеріали	Прямі витрати праці	Виробничі накладні витрати	Всього
22	36,0	40,0	20,0	96,0
23	40,0	28,0	16,0	84,0
	76,0	68,0	180,0	

Витрати і продажі за 201X рік:

- закупки матеріалів – 400,0 тис. грн;
- використання прямих матеріалів за замовленнями:
  - № 22 – 60,0 тис. грн;
  - № 23 – 120,0 тис. грн;
  - № 24 – 180,0 тис. грн;
- непрямі матеріали, що були використані – 10,0 тис. грн;
- прямі витрати праці:
  - № 22 – 100,0 тис. грн;
  - № 23 – 200,0 тис. грн;
  - № 24 – 80,0 тис. грн;
- непрямі витрати праці – 80,0 тис. грн;
- ставка накладних витрат – 100 грн за машино-год;
- витрачено машино-годин у січні місяці (на замовлення):
  - № 22 – 500,0;
  - № 23 – 1000,0;
  - № 24 – 300,0;
- замовлення № 22 і 23 були завершені і передані в запаси готової продукції;
- замовлення № 21 і 22 були продані на загальну суму 1200,0 тис. грн;
- виробничі накладні витрати, крім непрямих матеріалів і непрямой праці, включали амортизацію (80,0 тис. грн) та витрати на опалення, освітлення тощо (40,0 тис. грн).

*Завдання*

1. Підготувати бухгалтерські проводки для віднесення вказаних витрат на замовлення. Покажіть відповідні записи списання запасів готової продукції і собівартості реалізованої продукції.
2. Підготувати звіт про фінансові результати за 201X рік, припускаючи, що витрати на збут та адміністративні витрати склали 100,0 тис. грн.

**Задача 3.9.** Підготовка звітів

Компанія, що займається ландшафтним дизайном, використовує систему калькуляції за замовленнями. Станом на 1 січня 201X р., інвентаризація показала такі залишки запасів, тис. грн:

- матеріали (чагарники, дерева і т. д.) – 13,5;
- незавершене виробництво – 25,8;
- готова продукція (замовлення № 011) – 30,0.

Структуру незавершеного виробництва за замовленнями № 012 і 013 представлено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

## Структура незавершеного виробництва за замовленнями

Замовлення	Прямі матеріали	Прямі витрати праці	Виробничі накладні витрати	Всього
012	4,5	6,0	2,4	12,9
033	5,1	4,8	3,0	12,9
	9,6	10,8	5,4	25,8

Нижче наведено дані для компанії за січень:

- закупки матеріалів – 48,0 тис. грн;
- прямі витрати праці на замовлення:
  - № 012 – 12,0 тис. грн;
  - № 013 – 24,0 тис. грн;
  - № 014 – 36,0 тис. грн;
- непрямі витрати праці – 30,0 тис. грн;
- використання прямих матеріалів на замовлення:
  - № 012 – 7,8 тис. грн;
  - № 013 – 14,4 тис. грн;
  - № 014 – 24,0 тис. грн;
- непрямі матеріали, що були використані – 1,2 тис. грн;
- ставка накладних витрат – 3,0 грн за людино-год.;
- витрачено людино-годин у січні місяці (на замовлення):
  - № 012 – 8,0 тис. людино-год.;
  - № 013 – 2,0 людино-год.;
  - № 014 – 2,0 людино-год.;
- замовлення № 012 і 013 були завершені наприкінці січня і передані в запаси готової продукції;
- виручка від реалізації за січень – 45,0 тис. грн;
- собівартість реалізованої продукції для замовлення № 011, яке на 01 січня було в запасах готової продукції, 30,0 тис. грн;
- накладні витрати, крім непрямі праці та допоміжних матеріалів, включали амортизацію (3,0 тис. грн) та комунальні послуги, пальне та ін. (3,0 тис. грн).

*Завдання*

1. Підготувати бухгалтерські проводки для віднесення вказаних витрат на замовлення, у тому числі, для списання надлишково розподілених або недорозподілених накладних витрат на собівартість.
2. Підготувати довідку про доходи за січень, припускаючи, що витрати на збут та адміністративні витрати були на рівні 10,0 тис. грн.

### **Задача 3.10.** Калькулювання за повними і змінними витратами

Компанія, що виробляє один продукт, використовує калькулювання за повними витратами.

Підготовлено такі дані за 201X рік, тис. грн:

- виручка від реалізації (10,0 тис. од.) – 360,0;
- прямі витрати на матеріали (змінні витрати) – 129,6;
- прямі витрати на оплату праці (змінні витрати) – 43,2;
- змінна частина виробничих накладних витрат – 12,96;
- постійна частина виробничих накладних витрат – 17,28;
- змінна частина витрат на збут та адміністративних витрат – 21,6;
- постійна частина витрат на збут та адміністративних витрат – 72,0.

Компанія виробила 12,0 тис. од. продукції і продала 10,0 тис. од. Ставки накладних витрат, з огляду на обсяг у 12,0 тис. од., дорівнюють, відповідно, 1,08 грн і 1,44 грн за од. для змінної і фіксованої частини. Інвентаризація на кінець року показала наявність 2000 од. готової продукції. На початок року запасів не було.

*Завдання*

1. Підготувати Звіт про фінансові результати за 201X рік за умови калькулювання за змінними витратами.
2. Підготувати Звіт про фінансові результати за 201X рік за умови калькулювання за повними витратами.
3. Пояснити причину різниці в чистому прибутку між 1 і 2.

**Задача 3.11.** Класифікація витрат

Підприємство розглядає проект виробництва нового типу парасольки – кишенькової, що зручно носити в кишені пальто або в сумочці. Під час реалізації проекту підприємство має зазнати таких видів витрат:

- вартість реклами продукту;
- тканина, що використовується для виготовлення парасольки;
- налагодження машини для різання тканини для парасольок;
- заробітна плата працівників, які збирають продукт з окремих напівфабрикатів;
- зарплата директора;
- заробітна плата керівника складальної ділянки;
- заробітна плата контролера якості, який стоїть у душі, щоб переконатися, чи не протікають парасольки;
- витрати на маркетингове дослідження ринку;
- зарплата менеджерів компанії, які займаються реалізацією продукту;
- амортизація адміністративно-офісної будівлі.

*Завдання*

1. Оцінити наведені витрати, пов'язані з цим новим продуктом, як прямі матеріальні і трудові, виробничі накладні витрати, витрати на збут або адміністративні.
2. Розподілити витрати на витрати продукту та витрати періоду.

**Задача 3.12.** Підготовка звітів

Підприємство є виробником носіїв для зберігання інформації в аудіоформатах.

Показники діяльності підприємства за 201X рік наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Дані для підготовки Звітів

Найменування показників	На початок року	На кінець року	За рік
Виручка від реалізації			1400,0
Закупки матеріалів			216,0
Запаси:			
– прямі матеріали	14,0	44,0	
– незавершене виробництво	20,0	56,0	
– готова продукція	128,0	92,0	
Прямі витрати праці			468,0
Непрямі витрати праці			36,0
Витрати на організацію замовлень			40,0
Адміністративні витрати			60,0
Витрати на збут			72,0
Амортизаційні відрахування:			
– виробниче обладнання			50,0
Інші виробничі накладні витрати			126,0

*Завдання*

1. Підготувати Звіт про собівартість продукції, виробленої у 201X році.
2. Підготувати Звіт про фінансові результати за 201X р.

**Задача 3.13.** Позамовний метод калькулювання

Підприємство, що зайняте постачанням продуктів харчування, використовує калькулювання за замовленнями. Його діяльність у січні 201X р. характеризується такими даними (табл. 3.11):

## Діяльність у січні 201X р.

Робота	Групи покупців		
	університети	домо-господарства	початкові школи
Прямі матеріали (продукти харчування), тис. грн	54,0	36,0	81,0
Прямі витрати праці, тис. грн	45,0	40,5	54,0
Відпрацьовані години, тис. людино-год.	3,5	3,8	

*Завдання*

1. Підготувати проводки для списання витрат за групами покупців та в запаси готової продукції і собівартість.
2. Віднести надлишково розподілені або недорозподілені накладні витрати на собівартість.

**Задача 3.14.** Визначення ставки накладних витрат

Підприємство використовує ставку накладних витрат на основі машино-годин. Плановані дані на 201X р.:

- обсяг роботи, тис. машино-год. – 75,0;
- виробничі накладні витрати, тис. грн – 870,0;

*Завдання*

1. Обчислити ставку накладних витрат.
2. Припускаючи, що в 201X р. фактичні виробничі накладні витрати становили 997,5 тис. грн і було відпрацьовано 86,0 тис. машино-год., обчислити рівень надлишково розподілених або недорозподілених виробничих накладних витрат на 201X рік.
3. Підготувати проводки для списання надлишково розподілених або недорозподілених накладних витрат на собівартість.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Edwards J. Hermanson R. Accounting Principles: A Business Perspective. First Global Text Edition, Volume 2. 2010.

Замураева Л. Е. Управление затратами : [учебное пособие] / Л. Е. Замураева. – [2-е изд.]. – Тюмень : Издательство Тюменского государственного университета, 2009. – 264 с.

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