

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

**Циклова комісія економіки та управління**

**ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ**

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

**Облік і аудит**

**За темою № 5 - Облік і калькулювання за повними витратами**

**Харків 2021**

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

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

**СХВАЛЕНО**

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

**ПОГОДЖЕНО**

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

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

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

**Рецензенти:**

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

### План лекцій:

- 5.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами
- 5.2. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат
- 5.3. Облік і розподіл не прямих витрат (метод однорідних секцій, метод стандарт-косту, метод нормативного розподілу витрат)

### Рекомендована література:

#### Основна:

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

#### Додаткова

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

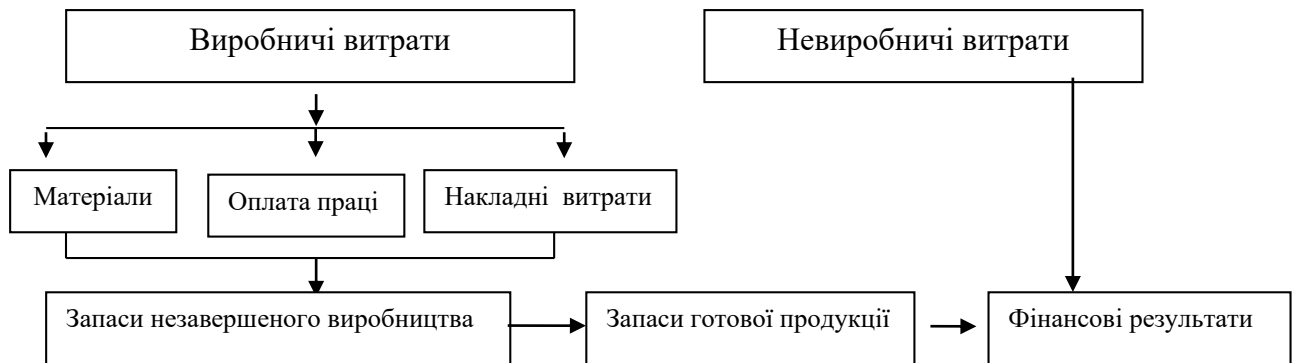
#### Інформаційні ресурси в Інтернеті:

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

## Текст лекції:

**5.1. Вітчизняні методи обліку і калькулювання за повними витратами**

Система обліку і калькулювання за повними витратами



Під калькулюванням собівартості продукції за повними витратами розуміють, що в собівартість включаються всі витрати виробництва без розподілу їх на змінні та постійні. Фактично, цей метод калькулювання базується на формуванні повної собівартості продукції елементами якої є:

1. Виробнича собівартість
  - а) прямі матеріальні витрати;
  - б) прямі трудові витрати з відрахуваннями;
  - в) загальновиробничі витрати;
2. Адміністративні витрати
3. Витрати на збут

У вітчизняній практиці застосовують позамовний, по передільний і по процесний (простий) методи.

З використанням елементів нормативного методу вони набувають характеру позамовно-нормативного, попередільно-нормативного та по процесно-нормативного методів.

1. Суть позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу.

Позамовний метод застосовується у виробництві складної продукції а також допоміжних цехах. Об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання є окреме виробниче замовлення. Фактична собівартість замовлення визначається після його виконання. До цього моменту всі витрати, які відносяться до нього вважаються незавершеним виробництвом.

2. Попередільний метод застосовується на підприємствах з однорідною вихідною сировиною і характером технології при виготовленні масової продукції, що виготовляється в результаті послідовних процесів, кожне з яких

складає окремий самостійний переділ. Наприклад: металургійне, хімічне, хлібопекарське виробництво.

Сутність попередільного методу полягає в тому, що всі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється а за переділами виробництва.

Виробничі витрати обліковують у кожному переділі включаючи собівартість напівфабрикатів виготовлених у попередньому переділі, тобто напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, а передача напівфабрикатів з переділу на переділ або на склад відображується на рахунках бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю.

Облік витрат і калькулювання попередільним методом (напівфабрикатний варіант)



У деяких галузях промисловості собівартість готової продукції визначають по виробництву в цілому, тобто без калькулювання собівартості проміжної продукції (напівфабрикатів). Такий варіант попередільного методу отримав назву безнапівфабрикатного.

3. Попроцесний (простий) є різновидом по передільного методу, він також має назву однопередільного методу. Сутність його полягає в тому, що фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції. Неодмінними умовами застосування цього методу є однорідність продукції та її масовість, а також можливість не поділяти витрати на прямі та не прямі, оскільки всі вони пов'язані з випуском одного виду продукції.

#### 4. Нормативний метод базується на таких основних елементах:

- а) попереднє визначення нормативної собівартості одиниці продукції на початок звітного періоду;
- б) поточний облік прямих витрат за статтями калькуляції й окремими видами продукції за чинними нормами та відхиленнями від норм;
- в) поточний облік зміни норм у розрізі статей витраті окремих видів продукції через алгебраїчне додавання нормативної собівартості на початок місяця з відхиленнями від норм («+» перевитрати, « - » економія), також зі змінами норм на одиницю продукції.

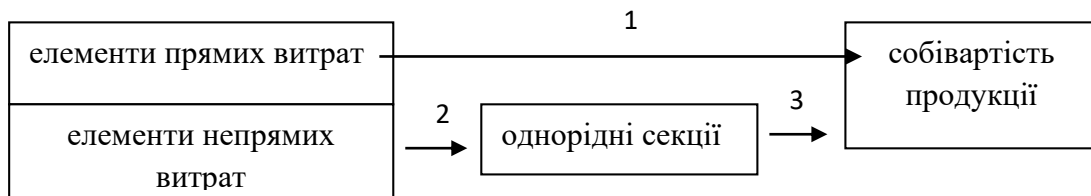
Облік відхилень від норм організовують так, щоб можна було своєчасно визнати їх причини і осіб від яких вони залежать, місце виявлення відхилень та їх вплив на собівартість продукції.

### 5.2. Зарубіжні методи обліку і калькулювання повних витрат

Серед зарубіжних методів обліку повних витрат найбільш відомими є:

**1. Метод однорідних секцій** (застосовується у Франції і в країнах, які дотримуються французької системи обліку).

Під однорідною секцією розуміють підрозділи підприємства виокремлені в бухгалтерському обліку, по яких витрати згруповані попередньо до їх включення в собівартість відповідних виробів, у тому числі коли вони не можуть бути прямо віднесені на ці вироби.



Методологія обліку полягає в тому, що підприємство поділяють на однорідні секції (цехи, відділи, служби), розподіляють між ними не прямі витрати, визначають по кожній секції суму витрат, яку відносять на продукцію чи замовлення, у процесі виробництва яких були використані послуги відповідної секції.

Для того, щоб секції могли бути визнаними однорідними, їх діяльність повинна вимірюватися єдиною одиницею.

Наприклад:

- а) кількістю виробленої продукції чи послуг;
- б) фактично відпрацьований час, тощо;

Переваги методу: Витрати загальні для кількох секцій, розподіляються між ними за базами, які відповідають характеру певного виду загальних витрат. Наприклад: амортизація і орендна плата пропорційні площі, яку займає відповідна секція.

Недоліки методу:

- а) великий обсяг облікової роботи;

б) умовність однорідних секцій і неможливість абсолютно точного встановлення одиниць роботи;

в) однорідність секцій не завжди збігаються з центром відповідальності.

2. **Метод стандарт-косту** полягає в тому, що для прийняття рішень потрібно мати інформацію про нормативні витрати. Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість кожного виду продукції і виявити загальну суму нормативних витрат за кожним центром відповідальності (цехом, дільницею, бригадою).

Переваги: Можна контролювати витрати по центру відповідальності порівнюючи всю суму фактичних витрат із загальними нормативними витратами по кожній операції, виявити відхилення від нормативу та прийняти коригуючі заходи.

3. **Метод нормативного розподілу постійних витрат** є перехідним від методів калькулювання повної до калькулювання неповної собівартості продукції. Він ґрунтується на таких принципах:

а) чітке розмежування собівартості змінних і постійних витрат;

б) визначення нормативного рівня діяльності кожного підрозділу і підприємства в цілому;

в) включення у собівартість продукції постійних витрат залежно від фактично досягнутого рівня діяльності;

г) відображення в обліку додаткових витрат через зниження рівня діяльності або зниження витрат у зв'язку з підвищенням ефективності виробництва.

Для кожної секції або центру відповідальності встановлюють нормальний рівень діяльності у відповідних одиницях роботи, а калькулювання організовують виходячи з таких передумов:

1) роздільний облік змінних і постійних витрат;

2) нормальному рівню діяльності відповідає певна сума змінних і постійних витрат;

3) постійні витрати відносять на собівартість продукції відповідної секції за коефіцієнтом розподілу ( $K_p$ ).

$$K_p = \frac{\Phi_{д.р}}{Н_{д.р}}$$

де,  $\Phi_{д.р}$  – фактичний рівень діяльності;

$Н_{д.р}$  – нормативний рівень діяльності;

4) сума постійних витрат, що відноситься на собівартість визначається за формулою:

$$ПВ = K_p \times \text{фактична сума постійних витрат секцій.}$$

5) різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, яка відноситься на собівартість секції, списується на збільшення або зменшення загального результату по підприємству.

У результаті такого списання постійних витрат собівартість одиниці продукції залишається стабільною, тобто не залежить від зміни обсягу діяльності.

Отже, використання цього методу дає змогу визначити вплив зміни обсягу діяльності на структуру собівартості одиниці продукції і рентабельності через обчислення збитків від зниження обсягу діяльності чи прибутків у разі збільшення обсягів.

Однак цей метод має і певні недоліки, які призвели до того, що його поступово почала витісняти система директ-костинг. Це, зокрема:

- важко встановити нормальний обсяг діяльності;
- метод напряду не пов'язаний з ринковими коливаннями цін і обсягами реалізації;
- собівартість визначається як об'єктивна, а не суб'єктивна категорія, тобто залежна від конкретних умов діяльності підприємства (сегмента діяльності, положення фірми на ринку, цілей діяльності тощо).

### **5.3.Облік і розподіл непрямих витрат**

Базу розподілу непрямих витрат кожне підприємство обирає самостійно, орієнтуючись на загальноприйняту практику та рекомендації відповідного міністерства.

Як база розподілу непрямих витрат можуть бути використані:

- прямі витрати праці у людино-годинах;
- прямі витрати на оплату праці в грошовому вимірнику;
- відпрацьовані машино-години (машино-зміни і т. ін.) на виготовленні окремих видів продукції;
- усі основні витрати;
- прямі витрати сировини та матеріалів;
- усі основні витрати за мінусом вартості сировини і матеріалів та інші.

В умовах переважно ручних робіт при розподілі непрямих витрат перевагу надають такій базі розподілу, як прямі витрати праці та заробітної плати. В умовах широкого використання автоматизованих та напів автоматизованих виробничих систем перевага надається витратам машинного часу на виготовлення окремих видів продукції. У тих же виробництвах, де висока питома вага витрат на матеріали і сировину (переробна, харчова та ін. галузі промисловості), перевагу надають розподілу непрямих витрат пропорційно масі або вартості використаної сировини.

До витрат, що підлягають розподілу, відносять в першу чергу витрати на роботу допоміжних виробництв, утримання і експлуатацію машин та обладнання, організацію та управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання допоміжних виробництв (ремонтного, інструментального, тарного, модельного, котельні, насосної, електрогосподарства, внутрішньозаводського транспорту та ін.) розподіляють пропорційно обсягу наданих послуг для окремих підрозділів у натуральних або умовних вимірниках (м<sup>3</sup> води, пару, ккал тепла, кВт-год електроенергії тощо). Деякі з цих витрат можуть бути прямо віднесені на виробництво окремих видів



продукції, але більшість з них належать до загальновиробничих витрат підрозділу.

Ускладнення виникають тоді, коли допоміжні виробництва надають послуги одне одному, а не лише основним виробничим підрозділам. У таких випадках можуть бути використані різні методичні підходи до розподілу витрат допоміжних виробництв: методи прямого або послідовного розподілу, врахування взаємних послуг, одночасного розподілу та різні комбінації цих методів.

Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних підрозділів розподіляють і списують на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв до уваги не беруться і не враховуються.

### **Питання для самоконтролю:**

1. Що таке звичайна діяльність?
2. Які витрати вважаються витратами діяльності?
3. Які витрати відносять до адміністративних?
4. Яким чином узагальнюють витрати на виробництво продукції при калькулюванні за повними витратами?
5. Які особливості розподілу матеріальних затрат на підприємстві та віднесення на продукцію, роботи, послуги?
6. Які способи узагальнення матеріальних витрат?
7. Які особливості обліку відходів виробництва: документування і розподіл, співвіднесення з об'єктами обліку?
8. Як обліковують і розподіляють витрати невиробничого характеру?
9. Яким чином здійснюють документування та розподіл витрат на оплату праці?