

## **Тема 3. Система обліку та калькулювання за повними витратами**

### План

3.1 Сутність обліку витрат та калькулювання за повними витратами.

3.2 Позамовний метод калькулювання.

3.3 Попередільний метод калькулювання.

### **3.1 Сутність обліку витрат та калькулювання за повними витратами**

Облік витрат - відображення витрат, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, пов'язаних з процесами придбання, виробництва та реалізації в розрізах, що формують собівартість продукції.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, для управління витратами підприємства та оцінки ефективності його діяльності.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур щодо формування інформації про витрати. В цьому обліковому процесі здійснюється первинним облік, групування, систематизація інформації про виграш, а також калькулювання собівартості продукції.

Облік витрат можна вести в будь-якій деталізації. Однак, у первинних документах повинно бути передбачена достатня кількість ознак для групування інформації. Аналітичний облік підприємства на сьогодні практично не має обмежень у деталізації витрат у різних їх розрізах, випуску продукції і калькулюванні собівартості. Децентралізація обліку витрат у підрозділах підприємства (за центрами відповідальності та місцями формування витрат) дає можливість виявити резерви виробництва: винуватців перевитрат, напрями економії і зниження витрат. Така організація аналітичного обліку витрат забезпечує персональну відповідальність управлінського персоналу та працівників за результати виробництва свого підрозділу чи на робочому місці.

Як відомо, аналітичний облік витрат організовується відповідно до галузевих методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Але навіть у межах однієї галузі кожне підприємство має суттєві особливості в технології та організації виробництва, і це не може не враховуватись в управлінському обліку при організації аналітичного обліку витрат.

На побудову обліку виробничих витрат впливає безліч факторів, які доцільно об'єднати в групи: загально-організаційні, обліково-організаційні та технологічні.

Загально-організаційні фактори калькулювання фактичної собівартості продукції складають для порівняння витрат на виробництво та реалізації за ціною продажу одиниці виробу. Якщо доходи не покривають витрати на виробництво, виникає питання щодо доцільності виробництва. Для проведення аналізу собівартості недостатньо маги загальну суму витрат, необхідні дані за кожною статтею витрат. Ці дані можна одержати різними способами. Вибір способу залежить від організації виробництва на підприємстві. Проте кожний вид діяльності, кожна галузь або підгалузь виду діяльності, а також вид продукції визначають відмінності в організації виробництва на підприємстві.

До загально-організаційних факторів відносяться:

- вид підприємницької діяльності. Облік витрат виробничих, комерційних підприємств, кредитно-банківських установ значно відрізняється;

- галузь та підгалузь виду діяльності. Кожна галузь діяльності має бути відокремлена в бухгалтерському обліку для визначення по кожному з них фінансового результату;

- форма спеціалізації. Враховуються види виробів, наданих послуг, виконаних робіт. Витрати та доходи обліковуються окремо за кожним видом;

- організаційна побудова. Вона може характеризуватись - цеховою або безцеховою структурою;

- тип виробництва. Може бути індивідуальним, серійним або масовим.

Наведені чинники визначають побудову бухгалтерського обліку, тобто системи рахунків, Головної книги, методик їх ведення та складання бухгалтерського балансу і, разом з тим, є вихідними для побудови управлінського обліку.

До обліково-організаційних факторів слід віднести:

- методи оцінки вибуття запасів;
- склад і структура калькуляційних статей, можливість організації їх аналітичних розрізів;
- методи обліку витрат;
- прийняти варіант методу калькулювання за ознаками повноти (повної або неповної собівартості) та періодичності (позамовний або попроцесний).

За характером одержання продукції підприємства поділяють на дві невеликі групи: видобувні (видобуток вугілля, руди, солі тощо) і переробні (машинобудування, приладобудування, хімічна, цукрова, кондитерська промисловість).

У видобувних галузях відсутні витрати на сировину та матеріали, оскільки вони є дарами природи. Для них характерною ознакою є відносно короткий цикл виробничого процесу, відсутність незавершеного виробництва, однорідність продукції тощо.

У переробних виробництвах здійснюється переробка чи обробка сировини і матеріалів видобутих, вирощених або виготовлених на переробних підприємствах.

За характером технології виробництва поділяють на ті, що технологічний процес яких може бути перерваний і це не призводить до псування речовин, що переробляються, та на такі, де при перериванні технологічного процесу чи зупинці його на невеликий відрізок часу речовини, що переробляються, псуються і їх подальша переробка стає недоцільною. У першому випадку технологічний процес виробництва є перервним, а в другому - безперервним.

Технологічні операції за своїм характером можуть бути двох видів: механічні або органічні (хімічні, біологічні тощо). Механічними називають виробництва із застосуванням механічних операцій (продукцію у яких отримують виключно після збору самостійних механічних елементів, деталей, вузлів, комплектів тощо). У цих виробництвах можна відокремлювати в обліку будь-яку ділянку виробництва, оскільки є можливість визначити кількісні та вартісні параметри. Це дає змогу будувати обліковий процес виробництва з поділом на переділи, фази, ділянки аж до окремої операції.

Якщо процес виробництва складається із органічних або змішаних операцій, то його називають органічним. У таких виробництвах необхідний ретельний відбір технологічних операцій, на яких можна виміряти кількісні та якісні параметри виробничого процесу і визначити їх відносно напівфабрикату, а також встановити можливість формування собівартості цих напівфабрикатів. У разі відсутності такої можливості облік слід будувати в цілому по виробництву.

Характер організації - можливість відокремлювати робочі місця, фази, технології, переділи тощо, що дає змогу відповідно будувати облік процесу виробництва.

Характер продукції. Результатом виробництва є продукція (робота, послуга). Бухгалтерський управлінський облік повинен надавати інформацію про її кількість, якість, вартість. За характером, продукцію класифікують за:

- формою;
- ступенем готовності;
- конструкторською та технологічною складністю.

За формою продукцію поділяють на таку, яка має речову форму (виріб), форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу).

За ступенем готовності розрізняють продукцію готову та неготову (не укомплектовану) - незавершене виробництво.

Готовою вважають продукцію, яка повністю відповідає стандартам, технічним, договірним або іншим умовам, прийнята із виробництва на склад, а в окремих випадках на неї може бути оформлено сертифікат або інший документ про якість.

Готова продукція може бути основною, побічною, супутньою. Основною вважають продукцію, заради виготовлення якої організований даний процес виробництва. Побічна продукція виготовляється спільно з основною в одному технологічному процесі із однієї вихідної сировини і має незначну ціну реалізації. Супутніми є продукти, які обов'язково з'являються в процесі виробництва основної продукції і мають значну ціну реалізації.

Крім продукції, у виробничому процесі виникають й інші елементи речового характеру: відходи, брак тощо. Це вимагає з'ясування результату виробничого процесу для організації їх обліку.

Слід зазначити, що на побудову обліку виробничого процесу впливає також оцінка продукції. Залежно від того, для чого потрібна оцінка, продукцію оцінюють або за фактичною, або за плановою собівартістю. Обліковою вартістю можуть бути також роздрібні, договірні, оптові ціни реалізації.

За конструкторською та технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну.

Особливості продукції та організації її виробництва суттєво впливають на склад та ступінь деталізації статей калькуляції, рівень та співвідношення постійних та змінних витрат, методи розрахунку собівартості.

Зокрема, у видобувній промисловості незавершеного виробництва немає, а тому їх зміна не береться до уваги при розрахунку витрат на добування. Собівартість одиниці продукції визначають шляхом поділу всіх фактичних витрат основної діяльності за даний звітний період на кількість тон (кг, м) видобутих копалин.

В обробній промисловості технологічний процес складається з послідовних етапів переробки первинної сировини та матеріалів. Об'єктом

обліку є все виробництво або окремі технологічні стадії, установки або їх групи. Диференціація витрат за узагальненими об'єктами калькулювання при цьому неможлива або недоцільна через значну умовність. Основні витрати з обслуговування виробництва та управління в таких виробництвах є прямими по відношенню до комплексу продукції і завжди непрямими для конкретних її видів.

Під методом обліку витрат слід розуміти сукупність витрат способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап - облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. З цієї точки зору методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції (робіт, послуг). Тобто, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

Під калькулюванням собівартості продукції за повними витратами треба розуміти те, що в собівартість включаються всі витрати виробництва без розподілу їх на змінні та постійні. Таке розмежування є обов'язковим лише при калькулюванні неповної собівартості, до якої включають тільки змінні витрати.

### **3.2 Сутність позамовного методу калькулювання**

Певне уявлення про склад методів обліку витрат і калькулювання дає рисунок 3.1. У вітчизняній практиці, яка традиційно налаштована на облік

повних витрат, застосовуються позамовний, попередільний і попроцесний (простий) методи.

Сутність позамовного методу полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими

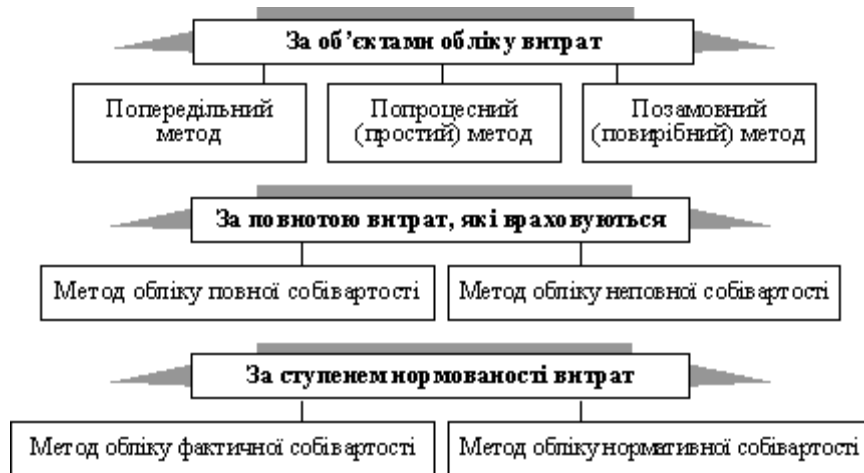


Рис.3.1. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості

замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу.

Отже, об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання в цьому методі є окреме виробниче замовлення. Його фактична собівартість визначається після виконання замовлення. До повного виконання замовлення всі витрати, які відносяться до нього, вважаються незавершеним виробництвом.

Позамовний метод застосовують як в основному виробництві у процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, літаків, кораблів тощо), так і в допоміжних цехах - під час проведення ремонтних робіт тощо. Цей метод застосовується також у дрібносерійному виробництві під час випуску заздалегідь визначеної кількості продукції.

Фактичну собівартість окремих видів продукції (замовлення) визначають, як правило, після закриття (виконання) замовлення. Якщо ж

виникає потреба визначити собівартість частини виготовленої за замовленням продукції, застосовують умовну її оцінку.

При використанні позамовного методу обліку витрат на виробництво кожному замовленню надається власний номер, який вказується у всіх документах про витрати за замовленнями. Витрати по кожному замовленню проходять через рахунки і потрапляють у фінансові звіти. Розглянемо детальніше на облік виробництва за замовленнями, зосереджуючись на документах, які є джерелом інформації для складання відомості обліку витрат на замовлення.

Відомість обліку витрат на замовлення. Вимоги на відпуск матеріалів. Картки обліку робочого часу. Кожного разу, коли надходить нове замовлення, готується відомість обліку витрат на замовлення. Згадаємо, що відомість служить основою для заповнення допоміжного журналу до рахунку «Незавершене виробництво» та містить всю інформацію стосовно замовлення.

Деякі компанії вважають, що для ідентифікації замовлення достатньо знати лише ім'я замовника, але якщо компанія виконує все більше й більше замовлень, то часто їй зручніше присвоїти їм номери. Таким чином, ми можемо побачити замовлення №16, замовлення №28, замовлення №57. Можливо, номер замовлення матиме в своїй основі рік, коли починається замовлення, тоді перше замовлення 2011 року буде 2011–1, друге 2011–2 і так далі. Важливим є те, що кожне замовлення унікальне і мусить мати свою особливу, легко визначену назву. Ця назва або номер замовлення починає відомість обліку витрат на замовлення.

В обліковій системі, яка ведеться вручну, відомість обліку витрат на замовлення є паперовим документом. Проте в сучасному світі більшість облікових систем автоматизовано. Відомість обліку витрат звичайно відповідає запису у головному файлі незавершеного виробництва.

Сукупність всіх відомостей обліку витрат визначає файл незавершеного виробництва. В системі ручного ведення обліку цей файл



буде перебувати в картотеці, тоді як в автоматизованій системі він зберігається в електронному вигляді. В обох системах файл відомостей обліку витрат на замовлення слугує аналітичним обліковим регістром незавершеного виробництва.

Обидві системи – ручна та автоматизована – вимагають однакових даних для акумулювання витрат і відстеження виконання замовлення. Система замовного калькулювання повинна мати можливість визначити кількість прямих матеріалів, прямої праці та накладних витрат, спожитих кожним замовленням. Інакше кажучи, документація та процедури потрібні для того, щоб пов'язати виробничі ресурси, які використовуються замовленням, із самим замовленням. Ця потреба задовольняється шляхом використання матеріальних вимог (заявок) для прямих матеріалів, карток обліку робочого часу для прямої праці та первинних документів для інших чинників діяльності, які можуть використовуватись при розподілі накладних витрат.

Вартість прямих матеріалів відноситься на замовлення за допомогою первинного документа, який називається вимогою на відпуск матеріалів. Форма вимоги на відпуск матеріалів включає інформацію про тип, кількість і вартість одиниці відпущених прямих матеріалів і, що дуже важливо, номер замовлення. За допомогою цієї форми відділ обліку витрат (виробничого обліку) зможе перенести вартість прямих матеріалів до відповідної відомості обліку витрат на замовлення.

Якщо система обліку автоматизована, це перенесення інформації може означати пряме введення даних за комп'ютерним терміналом, використовуючи вимоги на відпуск матеріалів як первинні документи. Програма вводить вартість прямих матеріалів у реєстр для кожного замовлення. Крім функції забезпечення важливою інформацією для віднесення прямих матеріальних витрат на замовлення, вимога на відпуск матеріалів може мати інші важливі характеристики даних, такі як номер вимоги, дату та підпис. Ці дані є дуже важливими для здійснення належного

контролю за запасами прямих матеріалів фірми. Підпис, наприклад, передає відповідальність за матеріали зі складу до особи, яка одержує матеріали, звичайно це майстер цеху.

Як правило, не робиться спроби простежити витрати інших матеріалів, таких як допоміжні матеріали, мастила тощо, до конкретного замовлення. Ці непрямі матеріали відносяться на замовлення за допомогою нормативної ставки накладних витрат.

Прямі витрати на оплату праці також мають бути пов'язані з кожним окремим замовленням. Вони відносяться на окремі замовлення за допомогою картки обліку робочого часу. Коли робітник працює над конкретним замовленням, він або вона заповнює картку обліку робочого часу, яка визначає ім'я робітника, ставку заробітної плати, кількість годин, відпрацьованих на цьому замовленні та номер замовлення. Ці картки збираються кожного дня і передаються до відділу обліку витрат (виробничого обліку), де дана інформація використовується для віднесення прямих витрат на оплату праці на окремі замовлення. Знову ж таки, в автоматизованій системі віднесення витрат включає введення даних у комп'ютер.

Картки обліку робочого часу використовуються тільки для робітників, витрати на працю яких є прямими. Оскільки непрямі витрати на оплату праці є спільними для всіх замовлень, ці витрати належать до накладних витрат і розподіляються за допомогою однієї або більше нормативних ставок накладних витрат.

Розрахунок собівартості одиниці продукту в системі калькулювання за замовленнями. У той час, як різноманітність визначень собівартості продукту можна застосовувати при калькулюванні за замовленнями і за процесами, будемо використовувати традиційне визначення собівартості продукту для наведення процедур калькулювання за замовленнями. Тобто продуктивні витрати складаються з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та накладних витрат. Накладні витрати можуть бути віднесені із

застосуванням підходу до калькулювання на основі діяльності або функціонально орієнтованих підходів, залежно від потреби в точності калькулювання собівартості продукту для окремої компанії, в якій існує позамовне виробництво. Треба зрозуміти, що функціонально орієнтовані підходи до віднесення накладних витрат пропорційно обсягу виробництва є просто окремими випадками більш загальної системи калькулювання на основі діяльності (ABC). Системи віднесення накладних витрат пропорційно обсягу випущеної продукції можуть бути ефективно застосовані, коли задовольняється принаймні одна з трьох умов: 1) накладні витрати, які не пов'язані з обсягом випуску, складають невелику частку в загальній сумі накладних витрат; 2) продукти, вироблені в середовищі, де застосовується калькулювання за замовленнями, мають однакові коефіцієнти споживання накладних витрат; 3) витрати, пов'язані з використанням як чинників на рівні одиниці продукції, так і чинників, що не залежать від обсягу виробництва, перевищують вигоди. Важливим для середовища позамовного калькулювання є також використання нормативних (заздалегідь визначених) ставок накладних витрат, оскільки завершення робіт рідко збігається із завершенням фінансового року.

Собівартість одиниці продукту для кожного замовлення просто складається із загальної вартості використаних матеріалів, витрат праці та накладних витрат, віднесених із використанням одного або більше чинників діяльності. Незважаючи на те, що концепція є простою, практика застосування розрахунків може бути в деяких випадках більш складною.

### **3.3 Калькулювання собівартості продукції за переділами**

Більш як дві третини виробничих підприємств має попередільну технологію виробництва продукції. Це означає, що на цих підприємствах найзручніше застосовувати попередільний варіант методу обліку повних витрат у собівартості продукції. Для багатьох виробництв характерна

послідовна переробка промислової і сільськогосподарської сировини в закінчений продукт на основі хіміко-фізичних, біологічних і термічних процесів. Особливістю таких виробництв є послідовні стадії, які отримали назву переділу. Переділом називається така сукупність технологічних операцій, яка закінчується виготовленням проміжного продукту (напівфабрикату) або отриманням кінцевого готового продукту. Перелік переділів визначається на основі технологічного процесу та виходячи з можливості планування, обліку й калькулювання собівартості продукції переділу й оцінки незавершеного виробництва. Особливостями попередільного методу обліку є:

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

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

3) організація аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 "Основне виробництво" для кожного переділу;

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

Попередільний метод калькулювання застосовується у хімічній, нафтопереробній, цементній, металургійній промисловості і т.д. Схема попередільного методу калькуляції витрат представлена на рисунку 3.2.

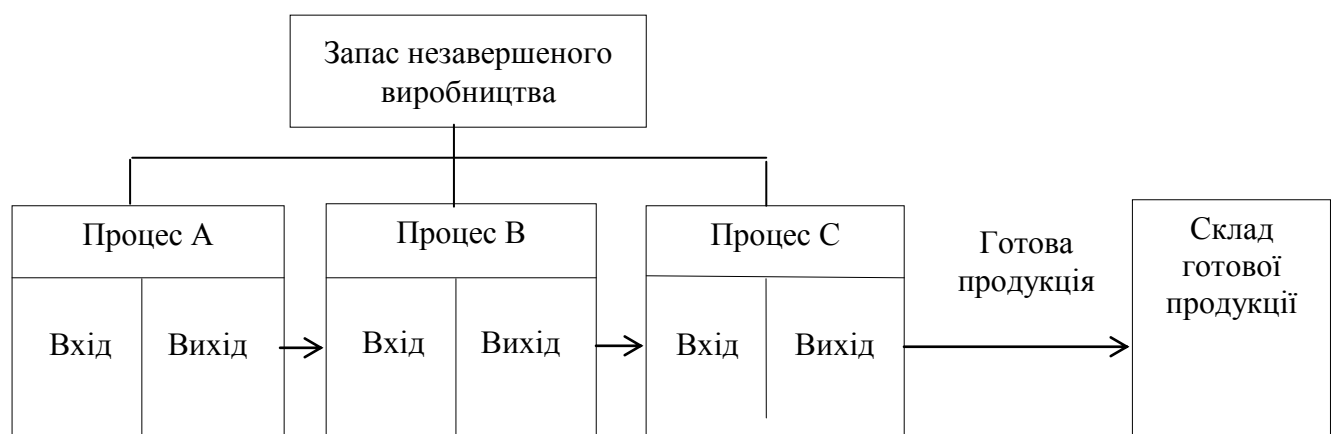


Рис. 3.2. Схема попередільного методу калькулювання витрат

Особливостями масового типу виробництва є:

- 1) постійність випуску невеликої номенклатури виробів у великих кількостях;
- 2) спеціалізація робочих місць на виконанні, як правило, однієї постійно закріпленої операції;
- 3) значне підвищення питомої ваги механізованих й автоматизованих процесів та різке зниження ручних робіт;
- 4) використання праці робітників, спеціалізованих на обмеженому колі робіт.

Враховуючи особливості технології та інші умови виробництва, всі підприємства, що застосовують попередільний метод, можна умовно поділити на дві групи:

- напівфабрикатний;
- безнапівфабрикатний.

Таким чином, суть попередільного методу полягає в тому, що витрати відображають у поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва (прямі - на основі первинних документів, непрямі - через розподіл пропорційно до прийнятої бази розподілу - машино-год., люд.-год., прямих витрат на оплату праці тощо), навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. А в переділах облік витрат ведеться за статтями калькуляції та видами продукції. При цьому прямі витрати обліковуються за кожним переділом, а другорядні – за цехом, виробництвом, підприємства в цілому із подальшим розподілом між собівартістю продукції переділів відповідно прийнятим базам розподілу. Цю систему калькулювання застосовують у масовому та серійному виробництві зі стійкою номенклатурою виробів (целюлозно-паперова промисловість, текстильна, хімічна, металургійна, вугільна промисловість тощо).

Напівфабрикатний метод калькулювання за переділами. При напівфабрикатному методі виробничі витрати обліковують у кожному

переділі, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. У зв'язку з цим калькулюють фактичну собівартість напівфабрикатів кожного переділу. Відповідно, напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, тобто собівартість продукції кожного наступного переділу складається із здійснених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів.

При цьому в багатьох випадках передача напівфабрикатів з переділу на переділ або на склад відображується на рахунках бухгалтерського обліку за фактичною собівартістю. Відповідно, витрати в незавершеному виробництві відображуються за місцями їх знаходження і при калькуванні собівартості враховують зміну залишків незавершеного виробництва:

Собівартість готової продукції = Витрати звітного періоду + (Незавершене виробництво на початок періоду - Незавершене виробництво на кінець періоду).

Залишки незавершеного виробництва визначають за даними оперативного обліку або шляхом інвентаризації та оцінюють за плановою (нормативною) собівартістю або собівартістю еквівалентної одиниці продукції.

На підприємствах окремих галузей промисловості використовують напівфабрикатний метод організації виробництва, при якому продукція, закінчена обробкою в окремих підрозділах, передається на склад напівфабрикатів (і обліковується на синтетичному рахунку 25 «Напівфабрикати»), а потім зі складу передається для подальшої обробки у наступних технологічних процесах або для реалізації іншим підприємствам. У таких випадках необхідне визначення собівартості не лише закінченої готової продукції, а й напівфабрикатів.

У зарубіжній практиці при калькулюванні собівартості продукції за процесами широко використовують метод розрахунку умовних еквівалентних одиниць готової продукції, під якими розуміють кількість

продукції, обробленої за звітний період, у перерахунку на відсоток її готовності. Наприклад, якщо на кінець місяця залишилося 500 од. незавершеного виробництва із середнім рівнем готовності 50%, то за витратами на обробку це рівноцінно 250 од. готової продукції.

Калькулювання за процесами при цьому методі передбачає:

- 1) розрахунок кількості умовних еквівалентних одиниць готової продукції;
- 2) визначення суми витрат на обробку цієї продукції;
- 3) калькулювання собівартості еквівалентної одиниці продукції;
- 4) калькулювання собівартості готової продукції та залишку незавершеного виробництва.

Порядок розрахунку собівартості залежить від прийнятого на підприємстві методу оцінки запасів: за середньою собівартістю або за методом ФАЙФО.

За використання методу ФАЙФО робиться припущення, що спочатку закінчуються обробкою одиниці продукції, що були в незавершеному виробництві на початок місяця, а потім ведеться облік витрат на витрати поточного місяця. За використання методу середньозваженої собівартості робиться припущення, які одиниці напівфабрикатів на початок місяця обробляються одночасно з одиницями продукції, що введені в виробництво у поточному місяці.

Застосування того чи іншого методу пов'язано з технологічним циклом обробки. Наприклад, макаронна промисловість – метод ФАЙФО (оскільки завершеність – 5-6 днів); сироробна промисловість – метод середньозваженої собівартості (оскільки завершеність технологічного циклу – 25-60 днів).

Але при будь-якому методі розрахунку виконують у розрізі елементів витрат: матеріали та витрати обробки (оплата праці та накладні витрати).

Розрахунок проводять у такій послідовності:

- 1) складають виробничий звіт про обсяги виробництва продукції. Вважається, що з усієї кількості одиниць готової продукції, виробництво

яких було завершено протягом звітнього періоду, спочатку були виготовлені ті, виробництво яких було розпочато в минулому звітному періоді, а потім ті, виробництво яких було розпочато у поточному звітному періоді.

Кількість одиниць продукції, виробництво яких було розпочате й завершено протягом звітнього періоду, визначають за формулою:

$$N_{p-3} = N_{zag} - N_p, \quad (3.1)$$

де  $N_{p-3}$  - кількість одиниць продукції, виробництво яких було розпочате й завершено протягом звітнього періоду;

$N_{zag}$  - загальна кількість зразків продукції, виробництво яких було завершено протягом звітнього періоду;

$N_p$  - кількість одиниць продукції, які перебували в незавершеному виробництві на початок звітнього періоду;

2) визначають кількість еквівалентних одиниць готової продукції ( $N_{eo}$ ).

Кількість еквівалентних одиниць готової продукції обчислюють, перемножуючи число оброблених за звітний період виробів на відсоток (коефіцієнт) їхньої готовності. За методом ФАЙФО кількість еквівалентних одиниць готової продукції, виготовленої за звітний період, визначають з урахуванням залишків незавершеного виробництва на початок і кінець цього періоду за формулою:

$$N_{eo} = N_p * Ч_1 + N_{p-3} + N_k * Ч_2, \quad (3.2)$$

де  $N_p$  - кількість одиниць продукції у виробництві на початок звітнього періоду;

$Ч_1$  - частка від вартості продукції, що була в незавершеному виробництві на початок звітнього періоду та яку дозавершили у цьому періоді;

$N_{p-3}$  - кількість одиниць продукції, виробництво яких було розпочате й завершено протягом звітнього періоду;

$N_k$  - кількість одиниць продукції у незавершеному виробництві на кінець звітнього періоду;



$Ч_2$  - рівень завершеності продукції у незавершеному виробництві на кінець звітної періоду;

3) обчислюють собівартість еквівалентної одиниці готової продукції діленням фактичних виробничих витрат на кількість еквівалентних одиниць готової продукції. Собівартість еквівалентної одиниці готової продукції розраховують зазвичай за двома видами виробничих витрат - прямими матеріальними витратами та доданими витратами (прямими витратами на оплату праці та загальновиробничими витратами);

4) усі виробничі витрати розподіляють між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.

Собівартість еквівалентної одиниці готової продукції при використанні методу середньозваженої собівартості обчислюють діленням суми вартості незавершеного виробництва на початок звітної періоду та витрат звітної періоду на суму еквівалентних одиниць готової продукції у незавершеному виробництві на кінець звітної періоду та кількості одиниць готової продукції, яку було виготовлено протягом звітної періоду. Порядок обчислення кількості еквівалентних одиниць готової продукції, собівартості еквівалентних одиниць та собівартості всієї готової продукції за методами ФАЙФО та середньозваженої собівартості розглянемо на прикладах.

Різновидом попередільного методу є попроцесний метод. Його застосовують на підприємствах з масовим типом виробництва, невеликою номенклатурою продукції та кількістю незавершеного виробництва або відсутніми залишками. При цьому методі доцільно вести облік витрат за звітний період. Попроцесний метод використовується у таких галузях, як вугле-, соле- та нафтодобувна тощо. До виробництв, які використовують попроцесний метод обліку витрат та калькулювання собівартості, належать ті, на яких відсутні запаси напівфабрикатів (готової продукції) або з незначною їх кількістю.

У попроцесних виробництвах облік ведуть за кожним процесом. Наприклад, у вугледобувній виокремлюють облік за такими процесами:

підготовчі роботи, виймання вугілля, транспортування, завантаження у вагони, породобробка, сортування, збагачення, а далі - за обслуговуючими підрозділами, такими як підйом, водовідведення, пилеventedняційна служба, лампове господарство тощо.

Якщо виробництво відповідає вказаним характеристикам, використовується простий спосіб калькулювання собівартості продукції. Витрати кожного підрозділу (переділу) накопичуються за звітний період на окремому аналітичному рахунку в розрізі синтетичного рахунка 23 «Виробництво». Собівартість одиниці визначається як частка від ділення суми загальних виробничих витрат на загальний обсяг виготовленої продукції.

Отже, при попередільному методі об'єктом обліку є переділ, тобто витрати групуються не за окремими замовленнями, а за стадіями виробництва. Даний метод використовується в масовому та серійному виробництві зі стійкою номенклатурою виробів. Собівартість готової продукції розраховується послідовним включенням витрат попереднього переділу у витрати наступного, аж до кінцевого етапу й отримання готової продукції.

Понесені витрати в розрізі переділів накопичуються у відомості обліку витрат на виробництво на певний обсяг продукції. У відомості наводиться інформація про витрати на весь обсяг, а у звітній калькуляції – на одиницю виробу.

Враховуючи особливості технології та інші умови виробництва, розрізняють такі види попередільного методу, як напівфабрикатний і безнапівфабрикатний.

При напівфабрикатному методі виробничі витрати обліковують у кожному переділі, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому переділі. При цьому напівфабрикати власного виробництва входять до собівартості окремих видів продукції комплексною статтею, тобто собівартість продукції кожного наступного переділу складається із

здійснених ним витрат і собівартості отриманих напівфабрикатів. А витрати в незавершеному виробництві відображаються за місцями їх знаходження і при калькуванні собівартості враховують зміну залишків незавершеного виробництва.

При безнапівфабрикатному варіанті по кожному переділу обліковуються, головним чином, лише витрати на обробку. Собівартість готової продукції розраховується сумуванням витрат на сировину та вихідні матеріали, витрат всіх переділів на обробку та загальновиробничих витрат. При цьому калькують лише собівартість готової продукції.

Крім розглянутих, виділяють також подетальний метод обліку витрат, метод обліку витрат за виробами та групами виробів.

Подетальний метод обліку витрат широко використовується в умовах серійних виробництв (подетально-партійний метод), коли витрати на кожну деталь обліковуються за партіями цих деталей, а також в умовах масового та великосерійного виробництва, коли облік витрат здійснюється за операціями (подетально-поопераційний метод обліку).

Різновидом попередільного методу є попроцесний метод. У попроцесних виробництвах облік ведуть за кожним процесом. Собівартість одиниці визначається як частка від ділення суми загальних виробничих витрат на загальний обсяг виготовленої продукції.