МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Ю.А. Гороховець,

І.В. Пушкарь

ВИРОБНИЧИЙ ОБЛІК

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Затверджено
Вченою радою ЗНУ
Протокол вченої ради № 9 від 08.04.2025 р.

Запоріжжя
2025

УДК : 657.4:658(075.8)
Г703
П912

Гороховець Ю.А. Пушкарь І.В. Виробничий облік : курс лекцій для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2025. 98 с.

У виданні подано повний виклад теоретичного матеріалу навчальної дисципліни «Виробничий облік». Структурно курс лекцій включає 7 тем, тематика та зміст яких відповідає силабусу навчальної дисципліни.

На основі законодавчих актів, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних документів описано методику ведення обліку витрат та калькулювання собівартості, прямих та загальновиробничих витрат, зведеного обліку витрат на виробництво, встановлення норм витрат матеріалів, операцій з давальницькою сировиною. Для перевірки рівня засвоєння програмного матеріалу запропоновано питання для самоконтролю. Для поглибленого вивчення програмного матеріалу курсу наведено рекомендовану літературу.

Видання призначене для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування», які навчаються за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит». Може бути корисним бухгалтерам, фінансистам, економістам, ревізорам для поглиблення та вдосконалення знань з виробничого обліку.

Рецензент
І. С. Варламова, доктор економ. наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування

Відповідальний за випуск
Н. М. Проскуріна, доктор економ. наук, професор, завідувач кафедрою обліку та оподаткування

ЗМІСТ

ВСТУП 4
Тема 1. МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ .. 6
Тема 2. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ, ПОСЛУГ 17
Тема 3. ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО 30
Тема 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ 56
Тема 5. ЗВЕДЕНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО 70
Тема 6. НОРМИ ВИТРАТ МАТЕРІАЛІВ 80
Тема 7. ДАВАЛЬНИЦЬКА СИРОВИНА 85
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА 94
ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА 96

ВСТУП

Навчальна дисципліна «Виробничий облік» є однією із складових комплексної підготовки фахівців галузі знань «Бізнес, адміністрування та право» спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит».

Бухгалтерський (фінансовий) облік присутній на кожному підприємстві, як система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень. Виробничий облік – це складова бухгалтерського обліку, що охоплює збір, обробку та аналіз інформації про витрати, пов'язані з виробництвом продукції або наданням послуг. Може дозволяє систематизувати необхідні дані для калькулювання собівартості, контролю витрат та прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності виробничого процесу.

Дисципліна «Виробничий облік» вивчає, з урахуванням законодавчих і нормативно-правових актів, облік прямих та загальновиробничих витрат, зведений облік витрат на виробництво, встановлення норм витрат матеріалів, що є основою для контролю та оптимізації використання ресурсів, розрахунок собівартості одиниці продукції або послуги, використовуючи різні методи калькулювання, облік операцій з давальницькою сировиною, що дозволяє визначити вартість обробки та переробки матеріалів, що належать іншим особам. Виробничий облік фіксує інформацію про господарську діяльність підприємства, необхідну для: контролю за виробничими витратами; оцінки ефективності виробничого процесу; прийняття управлінських рішень щодо ціноутворення, асортименту продукції, вибору методів виробництва, організації обліку на підприємствах, що займаються обробкою давальницької сировини. Отже, виробничий облік є ключовим інструментом для управління виробничими процесами та забезпечення фінансової стабільності підприємства.

Мета навчальної дисципліни – формування у студентів сучасної системи теоретичних знань з організації і методики ведення виробничого обліку на підприємствах, незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання; практичних навичок зі збору, обробки та аналізу інформації про виробничі витрати, калькулювання собівартості продукції, складання внутрішньої звітності, встановлення норм витрат матеріалів, ведення обліку операцій з давальницькою сировиною, використання інформації виробничого обліку для прийняття управлінських рішень.

Завдання навчальної дисципліни «Виробничий облік»:

– оволодіти фаховою термінологією виробничого обліку;

– засвоїти основні положення нормативно-правових актів, що регулюють національну систему виробничого обліку;

– набути теоретичні знання щодо оформлення первинних документів облікових реєстрів, систематизації облікової інформації, збору, обробки та аналізу інформації про виробничі витрати підприємства;

– отримати практичні навички щодо оформлення бухгалтерських

документів та виробничих звітів;

– опанувати національні та міжнародні стандарти фінансової звітності, що регулюють організацію, порядок ведення обліку та складання звітності виробничого підприємства.

Предметом навчальної дисципліни є фінансово-господарська діяльність виробничого підприємства, яка характеризує його майновий стан та фінансове положення.

Відповідно до освітньо-професійної програми «Облік і аудит» спеціальності «Облік і оподаткування» в результаті вивчення дисципліни «Виробничий облік», студент повинен набути таких ***загальних компетентностей,*** як:

– здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу;

– здатність працювати в команді;

студент повинен набути таких ***спеціальних компетентностей,*** як:

– здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення;

– здійснювати облікові процедури із застосуванням спеціалізованих інформаційних систем і комп'ютерних технологій;

– ідентифікувати та оцінювати ризики недосягнення управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності, недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів;

програмних результатів навчання:

– розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

– володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

– розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

– застосовувати спеціалізовані інформаційні системи і комп'ютерні технології для обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування.

– вміти працювати як самостійно, так і в команді, проявляти лідерські якості та відповідальність у роботі, дотримуватися етичних принципів, поважати індивідуальне та культурне різноманіття.

Досягненню мети та ефективній реалізації завдань вивчення навчальної дисципліни підпорядкована логіка її викладання, структура і зміст.

Відповідно до структурно-логічної схеми освітньо-професійної програми, вивченню навчальної дисципліни «Виробничий облік» передують такі дисципліни, як «Фінансовий облік І», «Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті», «Управлінський облік». Паралельно з вивченням дисципліни «Виробничий облік» здобувачі вивчають дисципліну «Аудит».

Тема 1. МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Мета вивчення теми: вивчити основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості; усвідомити нормативний метод обліку витрат; пізнати сутність і принципи позамовного методу обліку витрат; ознайомитись з сутністю попередільного методу витрат.

🕮 План

1.1. Основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості
1.2. Нормативний метод обліку витрат на виробництво
1.3. Сутність і принципи позамовного методу обліку витрат
1.4. Сутність і принципи попередільного методу витрат

Ключові терміни та поняття: методи обліку витрат, нормативний метод, позамовний метод, попередільний метод.

1.1. Основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості

На різних підприємствах і навіть у різних виробництвах та господарствах одного й того самого підприємства облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) ведуть різними методами. Вибір методу залежить від галузевих особливостей, обсягів та періодичності випуску продукції, організації і технології виробництва, методики планування, стану технічного нормування та інших факторів.

Що розуміють під **методом обліку витрат і калькулювання собівартості**? Це сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції (робіт, послуг) та отримати необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості. Виділяють **три основні методи обліку витрат і калькулювання собівартості**:

– нормативний;
– позамовний;
– попередільний.

Залежно від особливостей технології та організації виробництва на одному й тому самому підприємстві (у різних виробництвах) може застосовуватися не один, а **декілька** методів обліку. Це дозволяє максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

При виборі методу обліку витрат виробництва або їх комбінації **враховують**:

– організаційну структуру управління виробництвом;
– тип виробництва (масове, дрібносерійне або одиничне (індивідуальне)), його складність;
– характер технологічного процесу;

– номенклатуру продукції, що випускається, її складність;

– тривалість виробничого циклу;

– наявність НЗВ.

З урахуванням зазначених факторів, підприємства у своїх виробництвах традиційно застосовують такі методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції:

– **нормативний** – у масовому та великосерійному виробництвах;

– **попередільний з елементами нормативного** – у виробництві однорідної за вихідним матеріалом і характером обробки продукції (лиття, прокат тощо);

– **попроцесний з елементами нормативного** – у виробництвах з обмеженою номенклатурою;

– **позамовний з елементами нормативного** – у дрібносерійному та одиничному виробництвах;

– **позамовний** – при виготовленні експериментальних виробів і на ремонтних роботах.

При цьому **мета в усіх методів розрахунку собівартості** одна – отримати інформацію про собівартість одиниці продукції для ціноутворення, контролю витрат, оцінки НЗВ і готової продукції. Суть кожного з основних методів розглянемо далі.

1.2. Нормативний метод обліку витрат на виробництво

Нормативний метод обліку витрат на виробництво є найбільш прогресивним. Він характеризується тим, що на підприємстві за кожним видом виробів на основі діючих **на початок звітного місяця** норм і кошторисів витрат **складають нормативну калькуляцію**. На підставі нормативної калькуляції визначають фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), здійснюють оцінку браку у виробництві та розмірів незавершеного виробництва (далі – НЗВ).

Норми витрат матеріальних і трудових ресурсів встановлюють **відповідно до конструкторсько-технологічної та іншої документації на виробництво продукції**. Вони утворюють взаємозв’язану систему, що регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства. Норми можуть змінюватися (як правило, знижуватися) у міру освоєння виробництва та поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів.

Нормативний метод застосовують на підприємствах оброблювальних галузей промисловості **з масовим і великосерійним характером виробництва**, де виробляється різноманітна і складна продукція, що складається з великої кількості деталей та вузлів. Наприклад, на підприємствах машинобудування, швейної, взуттєвої, трикотажної, шинної промисловості тощо.

У чому його **переваги**? Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості дозволяє, не чекаючи кінця місяця, отримувати дані про фактичну собівартість виробів, а також регулярно аналізувати причини відхилень і виявляти винних у них. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень у момент їх виникнення, тоді як за інших методів причини та винних у відхиленнях якщо й виявляють, то після складання

звітної калькуляції собівартості.

Застосовуючи нормативний метод, **необхідно дотримуватися таких основних принципів**:

1) встановлення техніко-економічними методами нормування обґрунтованих норм витрат сировини та матеріалів, палива, енергії, заробітної плати та інших витрат на всі види продукції, що випускається, а також попереднє (до початку виробничого процесу) складання на їх основі калькуляції (розрахунку) нормативної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) (**нормативної калькуляції**).

Нормативні калькуляції складають на всі види виробів, що випускаються підприємством.

При цьому такі калькуляції можуть складатися окремо на деталі, вузли та вироби в цілому або ж одразу на виріб (тобто без групування за деталями та вузлами);

2) ведення протягом місяця обліку змін чинних норм для коригування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції та ефективності заходів, що стали причиною змін норм.

До нормативної калькуляції всі зміни норм, введені протягом місяця, вносяться тільки **на 1-ше число наступного місяця**. Тому рекомендується такі зміни та їх застосування приурочувати саме до зазначеної дати. Якщо норми змінюються протягом звітного місяця, різницю між нормами, наведеними в нормативній калькуляції, і новими нормами до кінця звітного місяця виявляють та обліковують окремо;

3) облік фактичних витрат протягом місяця з розподілом їх на витрати за нормами та відхиленнями від норм;

4) встановлення та аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм за місцями їх виникнення;

5) визначення фактичної собівартості випущеної продукції (робіт, послуг) як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін самих норм.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво доповнює інші методи обліку, такі як позамовний, попередільний, попроцесний, своїми принципами групування витрат та оперативним поточним контролем за дотриманням норм витрат.

Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюють окремо в частині витрат **за нормами** і в частині витрат, які є **відхиленням від норм**. При цьому облік відхилень від норм досягається шляхом щоденного документування основних витрат за їх видами, що сприяє своєчасному встановленню розмірів і причин виникнення додатних або від’ємних відхилень фактичних витрат від чинних норм.

Від’ємні відхилення (перевитрата) свідчать про певні порушення в технології, організації та управлінні виробництвом. Це може бути перевитрата сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів внаслідок поломок обладнання, неякісного інструменту, заміни сировини та матеріалів, оплата не передбачених технологічним процесом робіт, доплати при недотриманні нормальних умов

праці тощо.

Додатні відхилення (економія), у свою чергу, свідчать про здійснення заходів, спрямованих на зниження витрат, досягнення економії матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. До них, зокрема, відносять більш раціональний розкрій матеріалів, використання зворотних відходів замість повноцінних матеріалів, застосування продуктивнішого устаткування та обладнання тощо.

Не враховані в документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації НЗВ. Такий механізм:

1) забезпечує своєчасне виявлення:

– економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від установленого технологічно процесу;

– змін складу витрачених сировини, напівфабрикатів і матеріалів;

– змін асортименту випущеної продукції, її сортності тощо;

2) слугує підставою для належного контролю та аналізу витрат на виробництво, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та вдосконаленням норм.

Виявлення відхилень від установлених норм ведуть за такими основними статтями калькуляції:

– сировина та матеріали;

– напівфабрикати;

– паливо та енергія на технологічні цілі;

– основна і додаткова заробітна плата робітників виробництва.

Періодично, на підставі даних обліку, за цехами та дільницями складаються зведення (відомості) про відхилення. В них зазначають причини та винних у виникненні відхилень окремо в розрізі статей калькуляції. Аналіз зведень (відомостей) про відхилення дозволяє вживати заходів щодо ліквідації перевитрат та недопущення втрат.

Крім того, дані нормативного методу обліку про відхилення дозволяють:

– аналізувати матеріаломісткість і трудомісткість виробів, виготовлених за окремими виробництвами та видами продукції;

– підсилити контроль за раціональною організацією виробництва та праці;

– проводити організаційно-технічні заходи щодо ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Фактичну собівартість при нормативному методі можна встановити двома способами:

1. Якщо об’єктом обліку виробничих витрат є окремі види продукції (робіт, послуг), то й відхилення від норм, а також їх зміни можна віднести на ці види продукції (робіт, послуг) прямим шляхом. Фактичну собівартість цих видів продукції визначають способом прямого підрахунку за такою формулою:

$$Ф = П \pm В \pm З, \qquad (1.1)$$

де Ф – фактична собівартість продукції (робіт, послуг);

П – поточні витрати за встановленими нормами;

В – величина відхилень від чинних норм витрат;

З – величина змін чинних норм витрат.

2. Якщо об’єктом обліку виробничих витрат є групи однорідних видів продукції, то фактичну собівартість кожного виду продукції встановлюють розподілом відхилень від норм і змін норм **пропорційно нормативним витратам на виробництво окремих видів продукції**.

1.3. Сутність і принципи позамовного методу обліку витрат

Об’єктом калькулювання при позамовному методі виступає **виробниче замовлення**, що відкривається на виріб (невелику групу виробів) або частину виробу, окрему роботу чи послугу. Як правило, кожне замовлення призначене для окремого замовника, споживача, отримувача. Витрати на виробництво при цьому обліковують за такими замовленнями.

Цей метод застосовують:

– при одиничному або дрібносерійному виробництві продукції, особливо за умови, що продукція, яка виробляється за кожним замовленням, якщо не унікальна, то хоча б істотно відрізняється від продукції інших замовлень;

– при виробництві складної та великої продукції (виробів);

– при виробництві з тривалим технологічним циклом;

– при виконанні робіт і наданні послуг.

Таким чином, позамовний метод використовують на підприємствах, які виробляють одиничні екземпляри, що не повторюються, або невеликі партії виробів одного виду, при виготовленні виробу, який є унікальним або виконується за спеціальним замовленням. Зокрема, його застосовують у важкому машинобудуванні, суднобудуванні, літакобудуванні, будівництві, науці та інтелектуальних послугах (аудит, консультування), меблевій промисловості, ремонтних роботах тощо. Цей метод може застосовуватися тільки за умови, що основні матеріали, основна заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві, та інші прямі витрати більш-менш легко ідентифікувати з конкретною продукцією, роботами чи послугами (або їх групами).

Сутність цього методу полягає в наступному: всі **прямі витрати** обліковують у розрізі встановлених статей калькуляції **за окремими виробничими замовленнями**.

Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази (ставки) розподілу.

При виготовленні великих виробів з тривалим процесом виробництва замовлення видають не на виріб у цілому, а **на його агрегати, вузли, що становлять собою завершені конструкції**.

Основними характеристиками методу є:

– концентрація даних про всі понесені витрати та віднесення їх на окремі види робіт або серії готової продукції;

– визначення витрат за кожною завершеною партією, а не за проміжок часу;

– ведення в Головній книзі тільки одного рахунка «Виробництво». Цей

рахунок розшифровують у картках аналітичного обліку витрат, які ведуть за кожним замовленням, що перебуває у виробництві на кінець звітного періоду.

Зауважимо, що в позамовного методу обліку є **недоліки**. Основний із них – неможливість складання звітної калькуляції до закінчення виконання робіт за кожним конкретним замовленням. Це, у свою чергу, ускладнює оперативний контроль та аналіз рівня витрат підприємства в цілому і його окремих цехів, зумовлює необхідність застосування умовної оцінки при оприбуткуванні з виробництва окремих виробів для часткового виконання виробничого замовлення. Крім того, до недоліків позамовного методу можна віднести складність і громіздкість інвентаризації НЗВ.

У практиці виробничого обліку застосовують декілька варіантів позамовного методу. Найчастіше повну собівартість замовлення в цілому визначають після його закінчення. При цьому в серійному виробництві часто не калькулюють собівартість кожного виробу, що входить до замовлення. У виробництвах великих одиничних виробів з тривалим технологічним циклом для скорочення калькуляційного періоду визначають собівартість окремих технологічних і монтажних частин виробу відповідно до встановленої комплектації.

Калькулюватися можуть і частковий випуск, і комплекти однакових деталей для різних виробів, і повний випуск запасних частин обмеженої номенклатури та спеціального призначення.

На ремонтних роботах калькулюють виконані обсяги, виражені в умовних одиницях ремонтної складності.

Можливий варіант, за якого витрати систематизують за головним виробом певної серії, а собівартість модифікованих виробів калькулюється шляхом приєднання до витрат за нормами на ці модифікації відхилень, виявлених за замовленням у цілому.

При застосуванні позамовного методу неодмінною умовою є **система відкриття виробничих замовлень**. Так, кожне прийняте до виробництва замовлення реєструють і присвоюють йому номер (черговий з початку року), що стає його кодом до завершення виконання.

Після відкриття замовлення на виріб або роботу вся первинна технологічна та облікова документація повинна складатися з обов’язковим зазначенням коду (шифру) замовлення.

Як правило, замовлення відкривають на ту кількість виробів, випуск якої передбачено протягом місяця. Це дозволяє щомісячно визначати фактичну собівартість продукції.

Майте на увазі: якщо однакові вироби з тривалим циклом виготовлення запускаються у виробництво **в різні періоди**, то на кожен виріб відкривають **окреме замовлення**.

Якщо виготовляються складні вироби з тривалим технологічним циклом (великі унікальні машини, верстати, прокатні стани тощо), замовлення можна відкривати не на виріб у цілому, а на окремі технологічні та монтажні вузли відповідно до встановленої комплектації. Це дозволить, не чекаючи повного завершення всіх робіт, на певній стадії виробництва виявити фактичну

собівартість окремих конструктивних елементів і вузлів виробу.

На кожне замовлення відкривають Картку аналітичного обліку витрат, в якій зазначають:

– найменування, тип і кількість виробів;

– замовника;

– строк виконання замовлення;

– цехи-виконавці;

– планову собівартість.

Дані, відображені в Картці аналітичного обліку витрат, повинні повністю збігатися з даними первинних документів. Їх відображають на рахунку 23 «Виробництво» до закінчення робіт за цим конкретним замовленням.

Необхідно організувати належний контроль за здійсненням витрат і правильною випискою первинних документів відповідно до нормативно-технічної документації. Це забезпечить правильність віднесення витрат на відповідні замовлення та недопущення випадків використання матеріалів і деталей, виписаних для одного замовлення, для виконання іншого замовлення.

Після закінчення виготовлення виробу або виконання роботи замовлення закривається.

Після повідомлення про закриття замовлення за ним не повинно бути жодного відпуску матеріалів та нарахування заробітної плати.

При використанні позамовного методу **прямі витрати** на підставі первинних документів, що відображають виробіток, витрату матеріалів тощо, групують окремо за кожним замовленням і відносять у відкриту на таке замовлення Картку аналітичного обліку витрат з обов’язковим зазначенням відповідного шифру замовлення.

А ось **непрямі витрати** перед включенням до собівартості конкретного замовлення необхідно розподілити пропорційно прийнятій базі розподілу. Послідовність обліку витрат при позамовному методі проілюстровано на рис.1.1.

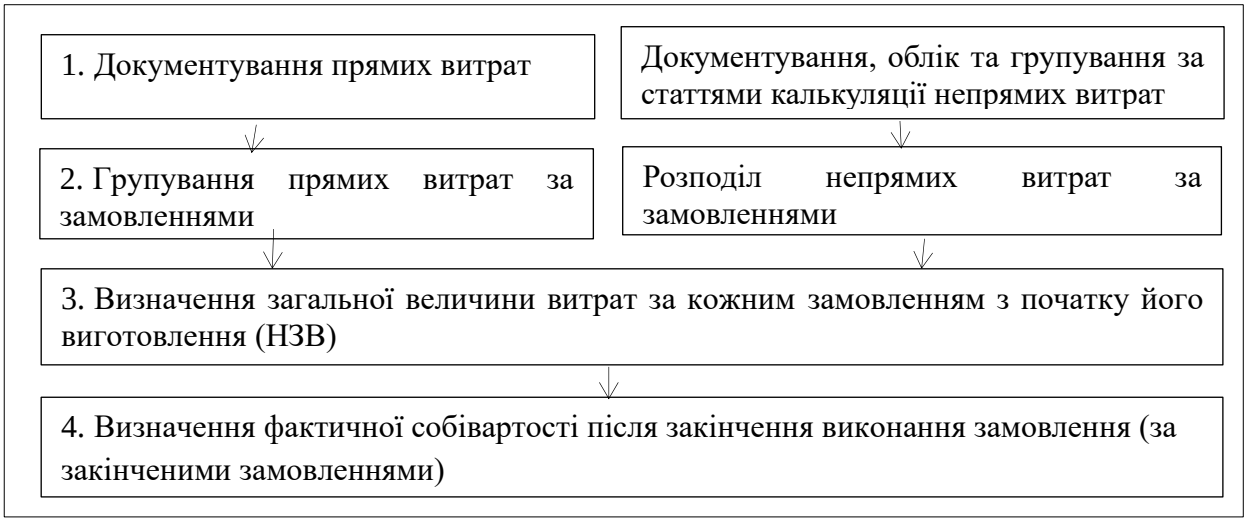


Рисунок 1.1 – Послідовність обліку при позамовному методі

Як видно з рис. 1.1, фактичну собівартість замовлення за цим методом

визначають тільки після закінчення виготовлення виробів або робіт (незалежно від тривалості їх виготовлення) шляхом підсумовування всіх витрат за цим замовленням. До цього моменту вся сума витрат за всіма незавершеними замовленнями є собівартістю НЗВ.

Але це правило не є «залізним». В окремих випадках допускається умовна оцінка **часткового випуску замовлення**. Це можливо, коли продукція здається на склад або безпосередньо замовнику **до закінчення замовлення в цілому** (частковий випуск за замовленням). У такому разі продукцію оцінюють так:

1) виробничі витрати, обліковані за цим замовленням, ділять на кількість виробів, як закінчених, так і тих, які перебувають у НЗВ (розрахованих за ступенем готовності на підставі даних оперативного обліку про укомплектування замовлення);

2) отриману величину множать на кількість випущених (закінчених виробництвом) виробів.

Частина витрат, що залишилася, за незавершеними замовленнями, залишається значитися на балансі як НЗВ. Повернення матеріалів виключають з виробничої собівартості замовлення за прямою ознакою (номери замовлень зазначають у первинних документах, що відображають ці операції). Вартість зворотних відходів віднімають від виробничої собівартості замовлення в разі можливості віднесення їх до конкретного замовлення. Інакше її розподіляють між виробничими замовленнями.

Оскільки застосування цього методу не передбачає калькулювання собівартості окремих деталей, при визначенні собівартості внутрішнього остаточного браку застосовують **спрощені методи його оцінки**. Наприклад, можлива оцінка таких деталей за нормами витрат основних матеріалів, напівфабрикатів і прямих витрат на оплату праці робітників, зайнятих у виробництві, з відрахуваннями на соціальні заходи. Крім того, можна оцінювати браковані деталі за сумою витрат на повторне виготовлення таких деталей замість забракованих за вирахуванням вартості зворотних відходів і сум, стягнутих з винуватих у браку.

За продукцією, що потребує перед відправленням замовнику розбирання та демонтажу, витрати на ці роботи, якщо вони **включені до технічного процесу**, включають до собівартості продукції за замовленням на її виготовлення.

Якщо ж розбирання та демонтаж здійснюються **на особливу вимогу замовника**, то на них слід оформити **окреме замовлення**. У такому разі витрати на ці роботи у складі виробничих витрат не враховують, а включають до складу витрат, пов’язаних зі збутом продукції. **Фактичну собівартість одиниці випущених виробів**, виконаних робіт визначають після виконання замовлення шляхом ділення суми витрат, облікованих за статтями калькуляції, за мінусом повернення невикористаних матеріальних цінностей, що мало місце, а також відходів, на кількість виготовлених за цим замовленням виробів (робіт).

Зауважте: в індивідуальному і дрібносерійному виробництвах позамовний метод можна застосовувати **з використанням основних елементів нормативного обліку витрат на виробництво**. У цьому випадку всі витрати на виробництво обліковують за окремими замовленнями з розподілом на витрати за

нормами та відхиленнями від них. Фактичну собівартість продукції визначають тільки після виконання замовлення підрахунком витрат за нормами та відхиленнями від них, як при нормативному методі обліку витрат.

1.4. Сутність і принципи попередільного методу витрат

Об'єктом калькулювання при попередільному методі виступає **переділ**, а всередині переділу – певні види продукції, об'єднані в калькуляційні групи. Що таке переділ?

Переділ – це закінчена частина технологічного процесу або сукупність виробничих операцій, у результаті яких із сировини та матеріалів виходить проміжний продукт (напівфабрикат) або з напівфабрикату готовий виріб. Виділення цього проміжного продукту здійснюють за умови, що він має власний напрям використання, а отже, **може бути реалізований на сторону**.

Перелік переділів визначають на основі технологічного процесу і виходячи з можливостей планування, обліку та калькулювання собівартості продукції кожного переділу і оцінки НЗВ.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво в основному застосовують на підприємствах та виробництвах **з повторюваною, однорідною за вихідною сировиною, матеріалами і характером обробки масовою продукцією**. При цьому продукцію виготовляють в умовах однорідного, безперервного і, як правило, короткого технологічного процесу або низки послідовних процесів, кожен з яких (або їх група) становить окремі самостійні переділи.

Отже, **зазначений метод характерний**:

– для масових виробництв, у яких готова продукція виробляється шляхом обробки вихідної сировини (заготовок) на декількох етапах (переділах, процесах), що йдуть послідовно один за одним. При цьому частина продукції проходить усі передбачені етапи та реалізується як кінцевий продукт переробки. Інші частини можуть пройти тільки ту чи іншу кількість початкових етапів і будуть реалізовані як проміжні продукти;

– для виробництва більш-менш однорідної продукції;

– у разі нетривалого технологічного циклу;

– за умови, що весь процес виробництва може бути розбитий на операції, які постійно повторюються.

Попередільний метод може застосовуватися також у виробництвах із комплексним використанням сировини. Класичними прикладами попередільного виробництва є нафтопереробка, хімічна, металургійна, текстильна, цементна, лакофарбна, харчова, борошномельна, целюлозно-паперова, скляна промисловість. У таких виробництвах процес випуску готової продукції складається в основному з декількох послідовних технологічно закінчених переділів. У них, як правило, обчислюють собівартість продукції кожного переділу, тобто не тільки готового продукту, а й напівфабрикатів, оскільки вони можуть бути частково (деколи у значних розмірах) реалізовані на сторону як готова продукція.

Об’єктом обліку та калькулювання можуть бути як окремі види, так і групи продукції, які об’єднують за принципом однорідності сировини, виготовлення на одному й тому самому обладнанні, складності виробництва та обробки тощо. При цьому витрати можуть обліковувати за цехами (переділами, фазами, стадіями) у цілому, а собівартість окремих видів продукції, уключених до калькуляційних груп, обчислювати за допомогою економічно обґрунтованих методів. Перелік переділів, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, та калькуляційні групи продукції **підприємство встановлює самостійно**.

Різновидом попередільного методу є **однопередільний (простий) метод** обліку витрат і калькулювання собівартості. Його застосовують у масових виробництвах видобувної промисловості (вуглевидобувної, нафтовидобувної тощо), в окремих виробництвах хімічної промисловості, у виробництвах, що випускають однорідну продукцію або послуги (пару, стиснуте повітря, електроенергію, кисень тощо), де взагалі немає НЗВ, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі. Об’єктом обліку витрат у такому разі є один переділ. Проте в цілях максимальної локалізації витрат доцільно всередині переділу групувати їх за процесами, стадіями або іншими елементами технологічного процесу.

Таким чином, може застосовуватися такий підвид однопередільного методу, як **попроцесний метод обліку витрат**. При цьому методі об’єктом обліку виступає **окремий процес** як складова частина всього процесу виробництва. Особливістю попроцесного методу є прямі та непрямі витрати, які обліковують за статтями калькуляції **на весь випуск продукції**. У свою чергу, диференціація витрат здійснюється за кожним технологічним процесом (фазою), за цехами і дільницями (службами) та іншими центрами їх виникнення.

Основними характеристиками попроцесного методу є:

– групування виробничих витрат за окремими підрозділами або дільницями без прив’язки до окремих замовлень;

– списання витрат за календарний період (тиждень або місяць), а не за час, необхідний для завершення окремого замовлення;

– відкриття декількох аналітичних субрахунків до рахунка 23 «Виробництво». При цьому вводять стільки аналітичних субрахунків, скільки існує цехів (дільниць) або стадій процесу виробництва.

Попроцесний метод обліку собівартості застосовують підприємства, які масово виробляють одноманітну продукцію або мають безперервний виробничий цикл, де доцільніше вести облік витрат, співвіднесених із продукцією, виробленою за певний період часу, ніж намагатися співвіднести їх з окремими видами продукції або замовленнями підприємства. Бажано застосування попроцесного калькулювання, якщо підприємство виготовляє продукцію одного типу і вона просувається від однієї технологічної ділянки до іншої безперервним потоком.

При попередільному методі обліку витрати на виробництво продукції обліковують за цехами (переділами, фазами, стадіями) і статтями витрат. **Прямі витрати** відображають у поточному обліку не за видами продукції, а за

переділами або стадіями виробництва, навіть якщо в одному переділі можна отримати продукцію різних видів. Всередині кожного переділу прямі витрати обліковують за видами напівфабрикатів чи готових виробів або за групами однорідної продукції.

Витрати з утримання та експлуатації обладнання обліковують за переділами, а всередині переділу розподіляють за видами (групами) продукції в порядку, установленому на підприємстві.

Загальновиробничі витрати обліковують відповідно за цехами та підприємством у цілому. Їх **розподіляють** між напівфабрикатами і готовими виробами за обраним на підприємстві методом.

Калькуляції собівартості продукції (напівфабрикатів) при попередільному методі складаються відповідно до даних, отриманих за переділами. При цьому витрати, обліковані за першим переділом, уключаються до собівартості другого. У другому переділі підсумовуються витрати першого і другого переділів та передаються в наступний (третій) переділ і так аж до останнього переділу, у результаті здійснення якого виходить готова продукція. Інакше кажучи, собівартість продукції кожного подальшого переділу складається із собівартості напівфабрикатів, отриманих з попереднього переділу, і витрат на їх обробку. Калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції.

Фактичну собівартість одиниці продукції переділу визначають **щомісячно** як результат ділення накопиченої за період часу або за час виконання процесу (переділу) суми витрат на кількість одиниць продукції, виготовленої за цей період часу або на цьому процесі (переділі).

При **попроцесному методі** обліку витрат на виробництво загальну собівартість продукції визначають шляхом додавання до загальної суми витрат попередніх підрозділів витрат подальшого підрозділу. При цьому виробничу собівартість одиниці продукції розраховують діленням загальної суми виробничих витрат за певний проміжок часу на кількість одиниць готової продукції, вироблених за цей самий проміжок часу. Але пам’ятайте: на кожному переділі можуть бути **залишки НЗВ**. Причому якщо при позамовному методі вартість НЗВ визначають шляхом підсумовування витрат за всіма незавершеними замовленнями, то при попередільному методі обчислити суму витрат за всіма незавершеними переділами недостатньо. До обсягу НЗВ необхідно включити суму витрат за завершеними переділами, що належить до продукції, для якої пройдені переділи не є повним виробничим циклом. Це вимагає відокремленого калькулювання проміжних продуктів. У витратах подальших переділів витрату напівфабрикатів відображають за комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва».

Калькулювання собівартості окремих видів продукції в умовах **однопередільного методу** також залежить від наявності перехідних залишків НЗВ. У тих однопередільних виробництвах, де за умовами технологічного процесу є перехідні залишки НЗВ, виникає необхідність їх обліку та розподілу всіх виробничих витрат між випуском готової продукції і НЗВ.

В окремих виробництвах немає НЗВ. І тому відпадає необхідність розподіляти витрати між випуском готової продукції і НЗВ, а в деяких

виробництвах – також і між окремими видами продукції. У цьому випадку собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх витрат на виробництво на кількість продукції, виробленої в калькуляційному періоді.

Попередільний метод обліку виробничих витрат має супроводжуватися використанням найважливіших елементів **нормативного методу**, що передбачає систематичне виявлення як відхилень фактичних витрат від поточних норм, так і змін цих норм. У первинній документації і в оперативній звітності при цьому відображають (за зміну, добу, декаду тощо) не тільки фактичні витрати сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, технологічного палива та енергії, а й витрату їх за нормами або укрупненими нормативами (рецептурами).



Питання для самоконтролю

1. Від чого залежить вибір методу обліку та калькулювання собівартості продукції?
2. Охарактеризуйте сутність нормативного методу обліку витрат.
3. Що являє собою позамовний метод обліку витрат?
4. Охарактеризуйте попередільний метод витрат.
5. Назвіть різновиди попередільного методу обліку витрат.

Тема 2. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ, ПОСЛУГ

Мета вивчення теми: ознайомитись з видами та складовими собівартості; вивчити показники собівартості; усвідомити суть калькулювання собівартості, вивчити рахунки, на яких здійснюється облік витрат на виробництво продукції.

План

2.1. Види та складові собівартості
2.2. Показники собівартості
2.3. Калькулювання собівартості
2.4. Облік витрат на виробництво продукції

Ключові терміни та поняття: виробнича собівартість, прямі витрати, загальновиробничі витрати, калькулювання продукції.

2.1. Види та складові собівартості

Собівартість є одним із важливих узагальнюючих якісних показників ефективності виробництва, що дозволяють здійснювати контроль над витратами та оцінювати результати господарської діяльності підприємства. Вона формується безпосередньо на підприємстві і відображає індивідуальні витрати

та умови виробництва, а також конкретні результати господарювання цього виробничого підприємства.

У бухгалтерському розумінні собівартість є складовою витрат підприємства. Які саме витрати її формують, регламентує П(С)БО 16 «Витрати».

За вимогами п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», визначають два види бухгалтерської собівартості:

1) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) – обліковують на субрахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг». Вона складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (ЗВВ);

– наднормативних виробничих витрат;

2) виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) – формують на рахунку 23 «Виробництво». До неї включають:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні та постійні розподілені ЗВВ.

Виробничу собівартість продукції зменшують на (1) справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та (2) вартість супутньої продукції, що використовується на підприємстві, в оцінці можливого її використання.

За виробничою собівартістю оцінюють такі види запасів, як:

– готова продукція (п. 10 П(С)БО 9 «Запаси») і

– незавершене виробництво (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»).

Склад собівартості реалізованої продукції відображено на рисунку 2.1.

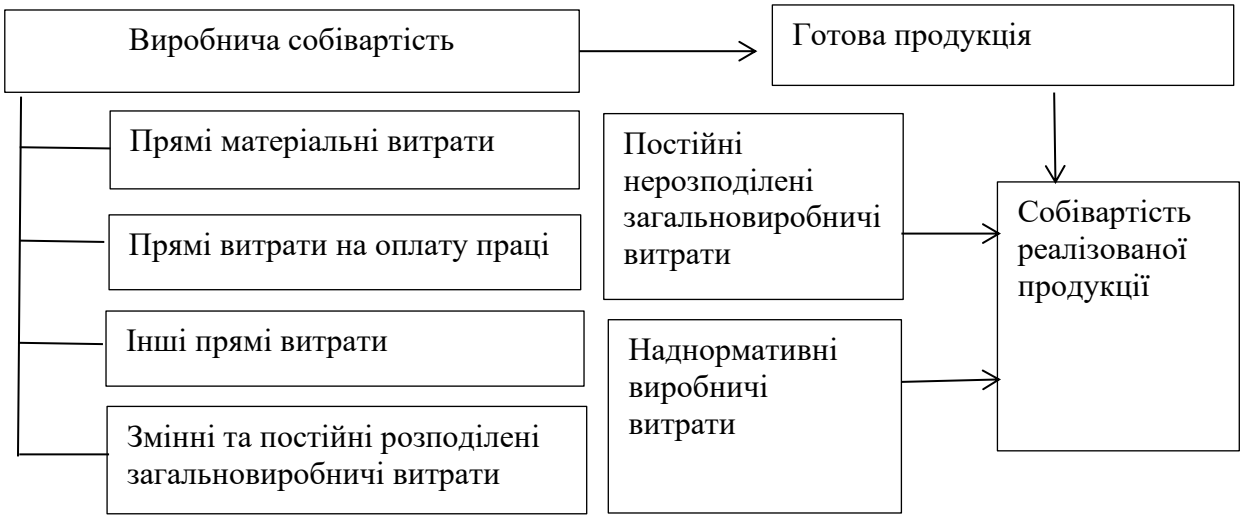


Рисунок 2.1 – Собівартість реалізованої продукції

Кожне виробниче підприємство насамперед розраховує виробничу собівартість продукції. Відповідно до абз. 2 п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», до неї включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі витрати;

– постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При цьому виробнича собівартість продукції зменшується на:

– справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується;

– вартість використовуваної на підприємстві супутньої продукції в оцінці її можливого використання.

Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види непрямих (накладних) витрат, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання.

За виробничою собівартістю оцінюють готову продукцію.

Виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) є частиною собівартості реалізації, яка включає також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати (абзац перший п. 11 П(С)БО 16 «Витрати».

Зазначимо, що, крім виробничої собівартості та собівартості реалізації, є ще й так звані витрати звітного періоду. Вони включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Детальніше складові витрат, що входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і собівартості реалізації, згруповані в табл. 2.1.

Таблиця 1.1 – Витрати, що включаються до собівартості

Вид витрат	Склад витрат	Норма П(С)БО 16
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Тобто вартість тих запасів, які використовуються не для виробництва продукції, робіт і послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні потреби), до складу виробничої собівартості не включається. Прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюють у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16	П. 12
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які	П. 13

Вид витрат	Склад витрат		Норма П(С)БО 16
	можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат		
Інші прямі витрати	Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема: – відрахування на соціальні заходи; – плата за оренду земельних і майнових паїв; – амортизація; – втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.		П. 14
Загальновиробничі витрати	Змінні	Витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, дільницями), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом розподілу на кожен об’єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду	Абзац 2 п. 16
	Постійні	Витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об’єкт витрат з використанням обраної бази при нормальній потужності**. Тобто до собівартості виробництва потрапляє лише розподілена частина постійних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Таким чином, вони потрапляють до складу витрат звітного періоду	Абзац 3 п. 16
Наднормативні виробничі витрати	Витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом		–

Отже, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов’язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції

(робіт, послуг) тільки в тому випадку, якщо вони не пов’язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання.

2.2. Показники собівартості

Собівартість – одна з істотних складових витрат підприємства. Відповідно до норм цього П(С)БО передбачено визначення таких видів бухгалтерської собівартості:

1) собівартість реалізованих товарів, яку визначають на підставі П(С)БО 9«Запаси»;

2) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яку визначають на підставі П(С)БО 16 «Витрати», що складається з:

– виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

– наднормативних виробничих витрат;

3) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яку визначають на підставі П(С)БО 16 «Витрати», – виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг).

У плануванні, обліку та аналізі собівартості окремих видів продукції виділяють показники, згруповані на рис. 2.2:

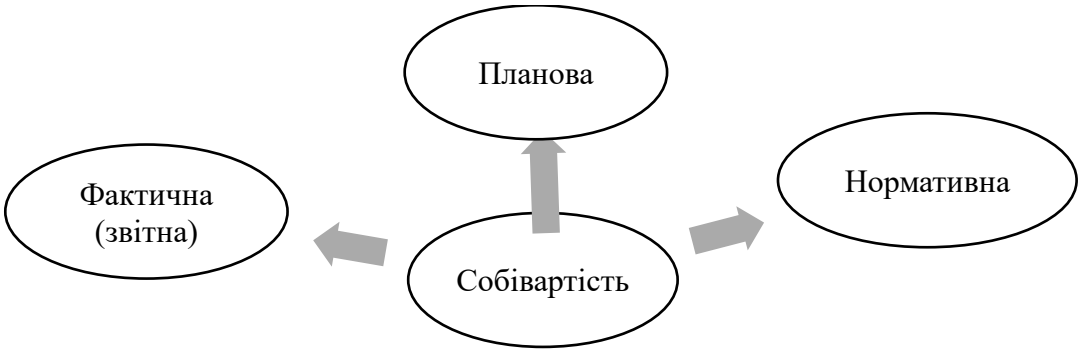


Рисунок 2.2 – Показники собівартості

Планова собівартість – це прогнозне значення граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), розрахованої на основі прогресивних, економічно обґрунтованих норм і нормативів на планований період (квартал або рік). Різновидом планової собівартості є кошторисна собівартість, яку складають на разові (індивідуальні) вироби чи роботи.

Нормативна собівартість визначає величину витрат на виріб у розрізі встановлених на підприємстві статей за поточними чинними нормами, нормативами та кошторисами (нормами витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, нормами та розцінками заробітної плати).

Фактична (звітна) собівартість розраховується на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і свідчить про розмір

фактичних витрат, які здійснило підприємство при виготовленні продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

2.3. Калькулювання собівартості

Сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення собівартості одиниці окремих видів виробленої продукції (робіт, послуг) у розрізі статей витрат, є калькулюванням собівартості.

Кінцевим результатом калькулювання є складання калькуляцій собівартості, що показують, якого виду витрати і в якому обсязі включаються до собівартості одиниці виробу. Калькуляція слугує основою для визначення середніх витрат виробництва і собівартості виробленої та реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Дані калькуляцій використовують для управління собівартістю продукції, контролю над її рівнем, виявлення резервів зниження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та встановлення цін на вироби. Аналіз собівартості продукції підрозділів підприємства дає можливість оцінити результати їх роботи за звітний період.

Виробничому підприємству доцільно розробити робочу інструкцію з обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

У ній варто зазначити склад цехів основного і допоміжного виробництв, непромислових виробництв і господарств підприємства, визначити ступінь централізації чи децентралізації обліку витрат на підприємстві.

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом (далі – НЗВ), між окремими виробами та видами робіт. Від правильного вирішення цієї задачі залежить точність калькуляційних розрахунків.

Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники:

1) величина виробничих витрат протягом певного періоду часу;

2) обсяг продукції або виконаної роботи в цьому самому періоді.

Процес калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відбувається у 3 етапи (див. рис. 1.2).

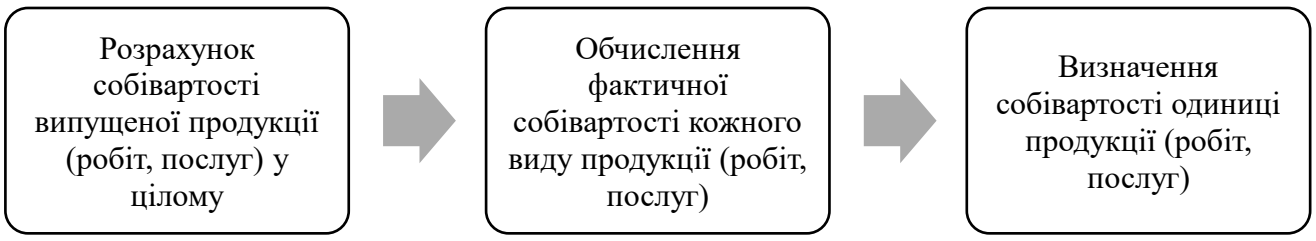


Рисунок 2.3 – Етапи калькулювання собівартості

На підприємствах не тільки калькулюють фактичну собівартість одиниці виробленої продукції (робіт, послуг), але також визначають собівартість:

– продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв, що споживаються основним виробництвом;

– проміжних продуктів (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, що використовуються на наступних стадіях виробництва;

– продукції підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;

– усього товарного випуску продукції підприємства;

– випуску за видами продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;

– одиниці виду готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону, виконаних робіт і наданих послуг.

Як і сама собівартість, калькуляція буває плановою, нормативною і фактичною (звітною). Усі ці калькуляції відображають витрати на виробництво одиниці конкретного виду продукції (робіт, послуг) у розрізі відповідних статей витрат.

Планову калькуляцію складають перед початком планованого періоду на основі прогнозних, прогресивних, технічно обґрунтованих норм та економічних нормативів. З її допомогою визначають рівень витрат, пов’язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг), який має бути досягнутий у середньому за планований період (рік або квартал).

Нормативна калькуляція є розрахунком собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) на основі чинних (або очікуваних) на початок періоду норм і нормативів витрат, що відображають досягнутий рівень техніки, технології, організації виробництва та праці. На відміну від планової, нормативна калькуляція відображає рівень собівартості на момент складання калькуляції і є базою нормативного обліку витрат виробництва.

Фактична (звітна) калькуляція – це розрахунок фактичної собівартості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) після закінчення звітного періоду виходячи з даних бухгалтерського обліку в розрізі передбачених планом калькуляційних статей витрат. У такій калькуляції відображають також ті витрати і втрати, що не були передбачені плановою калькуляцією.

При плануванні та обліку необхідно застосовувати одні й ті самі об’єкти та одиниці калькулювання, єдині методи групування витрат та їх розподілу, єдину систему техніко-економічних нормативів матеріальних, трудових і грошових витрат за всією номенклатурою виробів, що виробляються.

Усе це забезпечує порівнянність звітних показників із плановими. Калькуляція собівартості продукції за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа. Про це зазначає МФУ у листах від 15.02.2013 р. № 31-08410-07/23-357/246 і від 29.05.2009 р. № 31-34000-10-16/14618. Пояснюється це тим, що калькуляцією не фіксуються жодні господарські операції, розпорядження чи дозволи на проведення господарської операції.

2.4. Облік витрат на виробництво продукції

Беручи до уваги витрати, що включаються до собівартості готової продукції (робіт, послуг), згруповані в таблиці 1.1, варто приділити увагу обліку таких витрат.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, інформацію про витрати на виробництво за видами діяльності узагальнюють на рахунках бухобліку 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

На рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» відображають витрати, які понесені в поточному звітному періоді, але підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах.

Для групування витрат за видами виробництв до субрахунку 23 «Виробництво» відкривають субрахунки другого порядку (наприклад, 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжні виробництва»).

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати в кореспонденції з кредитом рахунків обліку виробничих запасів, розрахунків із персоналом з оплати праці, амортизації необоротних активів тощо.

Виробничі накладні витрати на організацію та управління виробництвом, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування попередньо збирають на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Після закінчення звітного періоду ЗВВ, накопичені на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», списують у порядку розподілу на рахунок 23 «Виробництво» і рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Вартість послуг, наданих допоміжними виробництвами основному, списують із субрахунку 232 «Допоміжні виробництва» в дебет субрахунку 231 «Основне виробництво». За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображають також і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин (Кт 24 «Брак у виробництві»).

З кредиту рахунка 23 «Виробництво» списують фактичну виробничу собівартість завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт, наданих послуг у:

– Дт 26 «Готова продукція» (щодо готової продукції);

– Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» (щодо робіт, послуг).

Дебетовий залишок за рахунком 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду характеризує величину незавершеного виробництва.

Склад прямих витрат, що формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), визначають пп. 12 – 14 П(С)БО 16 «Витрати».

Так, до прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні

ресурси, використані в процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

При цьому під витратою сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива та інших матеріальних ресурсів розуміють фактичне їх використання безпосередньо на виробництво продукції. Відпуск матеріальних цінностей у цехові склади (комори) розглядається не як витрата на виробництво, а як їх переміщення. У зв'язку із цим вартість запасів, переданих у виробництво, але не використаних на кінець місяця, щомісячно списують методом «червоне сторно»: Дт 23 «Виробництво» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Першим числом наступного місяця цю суму в розрізі найменувань матеріальних витрат знову записують у надходження цеху (у тій же сумі прямим записом).

При відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва та іншому вибутті) п. 16 П(С)БО 9 надає можливість застосовувати такі методи оцінки:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

– середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– нормативних затрат.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один з наведених методів.

При списанні запасів до виробничої собівартості потрапить також сума транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ), яка була безпосередньо віднесена до складу первісної вартості придбаних матеріальних цінностей при їх оприбуткуванні.

Якщо ТЗВ при оприбуткуванні запасів відображали загальною сумою на окремому субрахунку (тобто не включали до первісної вартості запасів), то в них інший порядок обліку. Такі суми ТЗВ згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» щомісячно розподіляють між залишком запасів на кінець звітного місяця і вартістю запасів, що вибули (списані у виробництво, реалізовані на сторону, безоплатно передані тощо).

Суму ТЗВ, що підлягає списанню за окремими групами запасів, визначають як добуток вартості запасів, що вибули, і середнього відсотка ТЗВ. У свою чергу, середній відсоток ТЗВ розраховують діленням суми ТЗВ на початок місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Передачу матеріальних цінностей у виробництво і вартість виконаних для підприємства робіт / наданих послуг виробничого характеру відображають такою кореспонденцією рахунків: Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Що стосується суми ТЗВ, що відноситься до вартості запасів, відпущених у виробництво, то її списують на ті ж рахунки, в кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів: Дт 23 «Виробництво» – Кт

20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (субрахунки, відкриті для обліку ТЗВ).

Відображення в бухобліку операцій зі списання прямих матеріальних витрат до складу виробничої собівартості наведено в таблиці 2.2, при цьому, вартість виробничих запасів відображають на субрахунку другого порядку – 1, а величину ТЗВ, що відносяться до запасів, на субрахунку другого порядку – 2, відкритому до рахунку 20 «Виробничі запаси». У цьому випадку – субрахунок 2011 «Сировина й матеріали», субрахунок 2012 «Транспортно-заготівельні витрати».

Таблиця 2.2 – Облік прямих матеріальних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Передано сировину й матеріали цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг)	231, 232	2011
2	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені сировину й матеріали	231, 232	2012
3	Передано купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг)	231, 232	202
4	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби	231, 232	2012
5	Відпущено паливо на технологічні цілі	231, 232	203
6	Списано ТЗВ, що припадають на відпущене паливо	231, 232	2012
7	Відпущено тару і тарні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	204
8	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені тару і тарні матеріали	231, 232	2012
9	Відпущено будівельні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	205
10	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені будівельні матеріали	231, 232	2012
11	Відпущено запасні частини для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	207
12	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені запасні частини	231, 232	2012
13	Відпущено малоцінні та швидкозношувані предмети для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	22
14	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені малоцінні та швидкозношувані предмети	231, 232	2012
15	Передано напівфабрикати власного виробництва (при застосуванні напівфабрикатного варіанта обліку витрат на виробництво) для виробництва продукції (робіт, послуг) за фактичною виробничою собівартістю	231, 232	25(23)
16	Відпущено у виробництво готову продукцію, первісно призначену для реалізації, за фактичною виробничою собівартістю	231, 232	26
17	Передано товари для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	281
18	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені товари	231, 232	289

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
19	Відпущено інші матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг)	231, 232	209
20	Списано ТЗВ, що припадають на відпущені інші матеріали	231, 232	2012
21	Списано вартість робіт і послуг виробничого характеру, виконаних сторонніми організаціями	231, 232	631, 632
22	Повернено на склад невикористані в цехах основного та допоміжного виробництв матеріальні цінності	20, 22*	231, 232
	Одночасно відображено суму ТЗВ, що припадає на повернені з виробництва запаси	2012	231, 232
23	Списано з рахунків виробництва вартість матеріальних цінностей, що залишилися невикористаними на кінець місяця в цехах основного та допоміжного виробництв (методом «червоне сторно»)	231, 232	2011
	Одночасно сторнувальний запис на суму ТЗВ	231, 232	2012

Витрати на оплату праці є істотним елементом виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому прямими витратами на оплату праці вважають заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо вони можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об’єкта витрат.

Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства за виплатами з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо) узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Заробітну плату та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг), які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, відображають за дебетом рахунка 23 «Виробництво».

На суму нарахованої заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об’єкта витрат, роблять таку проводку: Дт 23 «Виробництво» – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Крім того, до виробничої собівартості включають суми забезпечень на оплату відпусток виробничих робітників (резерв відпусток), що створюються відповідно до п. 12 П(С)БО 11 «Зобов’язання».

Щомісячну суму забезпечення визначають як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати і коефіцієнта резервування. Останній обчислюють як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням ЄСВ.

Забезпечення на оплату відпусток робітників, зайнятих випуском продукції, нараховують так: Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до конкретного об’єкта витрат, включають до складу ЗВВ з подальшим розподілом. У бухобліку таку

заробітну плату нараховують за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» (замість рахунка 23) за відповідною статтею витрат. А саме записують: Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Бухгалтерський облік операцій з формування прямих витрат на оплату праці відображено в табл. 2.3.

Таблиця2.3 – Облік прямих витрат на оплату праці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано основну заробітну плату працівникам, зайнятим у виробництві	231, 232	661
2	Нараховано премії та заохочення працівникам, зайнятим у виробництві	231, 232	661
3	Нараховано компенсаційні виплати працівникам, зайнятим у виробництві	231, 232	661
4	Нараховано відпускні працівникам, зайнятим у виробництві	231, 232	661
5	Нараховано суму забезпечення на оплату майбутніх відпусток працівникам, зайнятим у виробництві	231, 232	471

До інших прямих витрат відносять усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, крім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Зокрема, це:

– соціальні нарахування на заробітну плату виробничих робітників;

– плата за оренду земельних і майнових паїв, пов’язаних з виробництвом продукції (робіт, послуг);

– амортизація необоротних активів виробничого призначення;

– втрати від технічно неминучого браку та витрати на його виправлення тощо.

Нарахування на заробітну плату виробничих робітників у бухгалтерському обліку відносять на ті ж рахунки обліку витрат, на яких відображають нарахування самої зарплати. Тобто їх включають:

– або до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

– або до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом – якщо немає можливості прямо віднести до об’єкта витрат.

Нарахування зобов’язань з ЄСВ відображають за кредитом субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування».

В разі прямого віднесення сум ЄСВ до конкретного об’єкта витрат роблять такий запис: Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 651.

У разі коли неможливо прямо віднести суми нарахованого ЄСВ до об’єкта витрат, застосовують таку кореспонденцію рахунків: Дт 91 – Кт 651.

Відображення в бухгалтерському обліку операції з нарахування ЄСВ на оплату праці робітників, зайнятих у виробництві продукції (робіт, послуг), відображено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік прямих витрат з нарахування ЄСВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано ЄСВ на заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг)	231, 232	651

До складу виробничої собівартості включають також амортизацію необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Суму амортизації необоротних активів, які безпосередньо беруть участь у виробництві певного виду продукції (робіт, послуг), прямо включають до складу витрат на виробництво. При цьому роблять проводку: Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки).

Проте частіше необоротні активи використовують для виробництва різних видів продукції. У цьому випадку суму амортизації відносять до ЗВВ відповідного цеху з подальшим розподілом за видами продукції пропорційно обраній базі. У такому разі проводка виглядає так: Дт 91 – Кт 13 (відповідні субрахунки).

Бухгалтерський облік операцій з нарахування амортизації необоротних активів, задіяних у виробництві продукції (робіт, послуг), наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Облік прямих витрат з нарахування амортизації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг)	231, 232	131
2	Нараховано амортизацію інших необоротних активів, що використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг)	231, 232	132
3	Нараховано амортизацію нематеріальних активів, що використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг)	231, 232	133

Інші прямі витрати, крім розглянутих вище, обліковують стандартно. Тобто на рахунку 23 «Виробництво» відображають витрати, які безпосередньо (прямо) включають до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – виробничі накладні витрати.



Питання для самоконтролю

1. Які ви знаєте види собівартості?
2. Наведіть складові собівартості.
3. Охарактеризуйте показники собівартості.
4. В чому полягає калькулювання собівартості?
5. Наведіть рахунку обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

Тема 3. ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Мета вивчення теми: вивчити облік прямих матеріальних витрат; розглянути облік відходів виробництва; вивчити облік прямих витрат на оплату праці; усвідомити облік інших прямих витрат; вивчити облік виробничих втрат.

🕮 План

3.1. Облік прямих матеріальних витрат
3.2. Облік відходів виробництва
3.3. Облік прямих витрат на оплату праці
3.4. Облік інших прямих витрат
3.5. Облік виробничих втрат

Ключові терміни та поняття: прямі матеріальні витрати, відходи виробництва, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, виробничі втрати.

3.1. Облік прямих матеріальних витрат

Прямі витрати на виробництво становлять левову частку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні ресурси, використані безпосередньо у процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об’єкт витрат.

Вивчення прямих матеріальних витрат вважаємо доцільним розпочати з документування відпуску і використання запасів у виробництві.

Отримувати запаси зі складів у виробництво можуть тільки ті особи, які на це уповноважені. Перелік осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, погоджують з головним бухгалтером. Списки таких осіб, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними підрозділами) підприємства особам, які здійснюють відпуск матеріалів зі складів (комор).

Комірник несе відповідальність за відпуск запасів отримувачу, підпис якого не відповідає його зразку. Як правило, матеріали зі складів (комор) підприємства відпускають у виробництво (дільницям, бригадам, на робочі місця) на підставі попередньо встановлених лімітів. Їх визначають заводські служби планування за участю відповідних технічних служб і відділу матеріально-технічного постачання на основі чинних норм витрати матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства.

При цьому враховують залишки (перехідні запаси) матеріалів на початок і кінець планованого періоду. Установлені ліміти можуть змінюватися у зв’язку з умовами виробництва.

Понадлімітний відпуск запасів і заміна одних видів запасів іншими допускаються тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або інших уповноважених осіб. При цьому на документах зазначаються причини понадлімітного відпуску.

Порядок відпуску запасів зі складу (комори) цеху дільницям, бригадам, на робочі місця встановлює керівник відповідного підрозділу за погодженням з головним бухгалтером.

Для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво в основному використовують такі документи:

– лімітно-забірні картки (типові форми № М-8 і № М-9) – для оформлення відпуску згідно з установленими лімітами матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби;

– акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) – для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів. Нагадаємо, що відпуск матеріалів понад ліміт здійснюють тільки за наявності дозволу керівника (або уповноважених ним осіб). При цьому на документах зазначають причини такого понадлімітного відпуску;

– накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) – для обліку руху матеріальних цінностей всередині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території, а також стороннім організаціям;

– картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) – для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром. Їх використовують в окремих випадках для скорочення кількості первинних документів.

Варто зазначити, що вище перераховані документи регламентовано наказом Міністерства фінансів України від 13.12.2022 № 431 «Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання».

Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства воно може, крім затверджених, застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів, при цьому зазначені форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені нормами закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88.

Для розподілу вартості відпущених у виробництво і на інші цілі запасів за видами продукції, статтями витрат підприємство може щомісячно складати відомість розподілу витрати запасів. На фактично витрачені запаси підрозділ-отримувач складає акт витрат, в якому зазначають такі відомості про витрачені матеріальні цінності:

– найменування;

– кількість;

– облікову ціну та суму за кожним найменуванням;

– номер (шифр) та/або найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого вони витрачені, або номер (шифр) та/або найменування витрат;

– кількість і суму за нормами витрат, кількість і суму витрат понад норми та причину відхилення від норм;

– кількість виготовленої продукції або обсяги виконаних робіт (за необхідності).

В акті дається пояснення перевитрати або економії за запасами.

Використання запасів при виробництві продукції має перебувати під пильною увагою відповідальних осіб. Зокрема, їх завдання – контроль за дотриманням лімітів відпуску запасів для виробничих потреб.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів і палива у виробництві та виявлення відхилень від норм застосовують такі методи:

– документування відхилень від норм;

– обліку розкрою за партіями;

– інвентарний.

Підприємство самостійно обирає один із зазначених вище методів організації обліку використання запасів залежно від характеру виробництва, видів виробничого обладнання, змінності роботи, порядку подання матеріальних цінностей на робочі місця (через комори або обминаючи їх) та інших виробничих факторів.

Метод документування відхилень від норм – застосовують для виявлення відхилень, які виникли у зв’язку із заміною одного виду матеріальних ресурсів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску запасів. Використання цього методу полягає в оформленні відхилень відпуску запасів від норм спеціальними (сигнальними) документами:

– актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) – при заміні та наднормативному відпуску запасів;

– накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) – при поверненні запасів у зв’язку з економією.

Відпуск матеріальних цінностей за сигнальними документами здійснюють з дозволу керівника підприємства, головного інженера або інших уповноважених на це працівників.

Метод обліку розкрою за партіями – застосовують в разі розкрою листових сталей, кольорових металів, шкіряних, текстильних та інших дорогих і дефіцитних матеріалів. Він передбачає виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу, що розкроюється. З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення контролю за їх витрачанням на виробництво доцільно організувати централізований розкрій матеріалів в заготівельних цехах підприємства.

Зазначений метод передбачає відкриття на кожну партію матеріалу, що розкроюється, облікової картки. У цій картці за даними технологічних карток розкрою зазначають, скільки та яких заготовок має бути отримано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів. Крім того, в

ній відображають кількість матеріалу, поданого на робоче місце, кількість заготовок (деталей), фактично виготовлених з цієї партії, а також кількість отриманих відходів і невикористаного матеріалу, що підлягає поверненню на склад. Тут же зазначають виконавця, а також причини та винних у відхиленні від норм.

Результати розкрою визначають шляхом зіставлення фактично отриманої кількості заготовок з нормативною. Витрати матеріалу за нормами при цьому розраховують множенням кількості отриманих заготовок на встановлену норму витрати матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормою визначають економію або перевитрату. Аналогічний контроль здійснюють і щодо відходів.

Перевага методу обліку розкрою за партіями – можливість визначати відхилення від норм за калькуляційними об'єктами у момент їх виникнення.

Інвентарний метод – при цьому методі відхилення виявляють для кожного виду запасів у розрізі окремих виконавців, бригад, дільниць або цеху в цілому за зміну, п'ятиденку, декаду чи місяць за допомогою інвентаризації шляхом зіставлення фактичної витрати сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів з нормативною на фактичний випуск.

Фактичну витрату матеріалів при цьому методі виявляють на початок зміни, п'ятиденки, декади або перше число місяця шляхом інвентаризації невикористаних запасів, які перебувають у виробництві. На підставі даних цієї інвентаризації і даних про надходження запасів у виробництво визначають фактичні витрати. Потім їх зіставляють з нормативними витратами (на кількість виготовленої продукції) і визначають відхилення від норм.

Відпуск купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів на складальні дільниці здійснюють згідно із запланованим обсягом робіт, ступенем застосування їх у вузлах та кінцевій продукції.

Видачу напівфабрикатів на збірку (на робоче місце) оформляють специфікацією (комплектувальною відомістю).

У специфікаціях перераховують усі напівфабрикати (комплектуючі вироби), що відпускаються на виробництво, відповідно до технології збірки. Коли задану роботу виконано, у специфікації підраховують витрату купівельних напівфабрикатів (комплектуючих виробів) за нормою витрачання на фактичну кількість зібраних вузлів (виготовленої продукції). Потім отриману витрату порівнюють із фактичними витратами і виявляють відхилення від норм. У разі виявлення нестач і браку складають акт (повідомлення), в якому зазначають їх причини і винних осіб.

Відповідно до норм П(С)БО 9 «Запаси», при відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва і при іншому вибутті), необхідно застосовувати один із таких методів:

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

– середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– нормативних витрат.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів оцінки їх вибуття. У регістрах бухгалтерського обліку передання матеріальних цінностей до виробництва, вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого характеру відображають такою кореспонденцією рахунків:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 80 «Матеріальні витрати» (відповідні субрахунки) – 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

2) Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 80 «Матеріальні витрати» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Відпуск запасів у цехові комори розглядають не як витрати на виробництво, а як переміщення таких запасів.

Тому на підприємствах, що використовують рахунки класу 8, вартість запасів, переданих у виробництво, але не використаних на кінець місяця, щомісячно списують методом «червоне сторно»:

1) Дт 80 «Матеріальні витрати» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

2) Дт 23 «Виробництво» – Кт 80 «Матеріальні витрати»,

а при використанні тільки рахунків класу 9:

Дт 23 «Виробництво» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Першим числом наступного місяця цю суму в розрізі найменувань матеріальних витрат записують до надходження цеху (в тій самій сумі прямим записом).

При передачі напівфабрикатів власного виробництва для виробництва продукції рахунки класу 8 не використовують тому, що при формуванні собівартості напівфабрикатів витрати на їх виготовлення вже були згруповані на рахунках цього класу.

Таким чином, незалежно від того, чи застосовує підприємство рахунки класу 8, напівфабрикати, передані у виробництво, списують проводкою: Дт 23 «Виробництво» – Кт 25 «Напівфабрикати» (або субрахунок «Виробництво напівфабрикатів» рахунку 23).

3.2. Облік відходів виробництва

Як правило, в процесі виробництва утворюються відходи. Причому їх облік не менш важливий, ніж облік матеріалів. Адже прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів (п. 12 П(С)БО 16 «Витрати»). Тому

для правильного розрахунку собівартості виробленої продукції важливо визначити, які відходи виробництва можна віднести до зворотних, а в якому випадку вони є незворотними.

Зворотними відходами відповідно до п. 2.13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2, є залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, що одночасно відповідають таким ознакам:

1) вони утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);

2) вони повністю або частково втратили споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та фізичні);

3) їх подальше використання можливе тільки з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) або взагалі неможливе за прямим призначенням.

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Наприклад, їх можна застосувати у виробництві або реалізувати на сторону. Таким чином, зворотні відходи становлять для підприємства певну цінність і є активами, які необхідно прибуткувати на баланс, обліковувати їх рух і обґрунтовано оцінювати.

Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. При цьому до зворотних відходів не належать:

– залишки матеріальних цінностей, які згідно з установленою технологією передають до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);

– супутня продукція, що отримується в комплексному виробництві одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

Незворотними вважають відходи сировини і матеріалів, які у процесі виробництва повністю втратили свої корисні споживчі властивості, внаслідок чого їх не можна використовувати на самому підприємстві або реалізувати на сторону (розпилення, усихання, випаровування тощо).

Незворотні відходи не визнають активами підприємства, тому оцінці вони не підлягають. Їх відображають в обліку тільки в кількісному вираженні і відносять на собівартість виготовленої продукції. Якщо пряме віднесення отриманих відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, незворотні відходи обліковують загальною масою за всією продукцією, а розподіл їх на окремі вироби здійснюють пропорційно випущеній кількості продукції.

Незворотні відходи потрібно знищувати, утилізовувати, передавати на переробку спеціалізованим підприємствам або позбавлятися від них іншим шляхом залежно від того, що приписує робити з тим чи іншим видом відходів чинне законодавство. Вартість таких послуг, наданих сторонніми підприємствами, у бухгалтерському обліку включають до складу інших витрат операційної діяльності та відображають на однойменному субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Сировинні відходи (незворотні та зворотні) підрозділяють на:

– нормативні – плановані підприємством відходи, без яких не обійтися при виготовленні продукції. Кількість утворення таких відходів передбачається технологією виробництва;

– наднормативні – відходи, які перевищують встановлені норми та виникають у зв'язку з порушенням технології виробництва, вимог нормативно технічної документації на виробниче обладнання, недостатньою кваліфікацією робітників тощо.

Такий поділ відходів необхідний для здійснення контролю за ефективністю використання на підприємстві сировини та матеріалів і недопущення їх розкрадання.

Оприбутковування зворотних відходів з виробництва на матеріальний склад підприємства оформляють накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Зворотні відходи, передані на склад, оцінюють згідно з вимогами п. 12 П(С)БО 16 «Витрати»:

– ті, які реалізуються на сторону, – за справедливою вартістю, за яку приймають чисту вартість реалізації (п. 2.13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2).

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Згідно з додатком до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», стосовно запасів (матеріалів) справедливою є їх відновлювальна вартість, тобто сучасна собівартість придбання. Чистою вартістю реалізації є очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 П(С)БО 9 «Запаси»);

– ті, які використовуються у виробничому процесі, – за ціною можливого використання, тобто за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу зворотних відходів (п. 329 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373).

Порядок оцінки визначає керівник підприємства своїм наказом. Оцінку може здійснювати комісія з фахівців, компетентних в питаннях цін на ринку відходів, або окремий фахівець.

Своє рішення про прийняту облікову оцінку зворотних відходів комісія (уповноважений фахівець) оформляє протоколом (рішенням уповноваженого), складеним у довільній формі. Після затвердження керівником протокол набуває сили розпорядчого документа. Встановлена в ньому оцінка застосовується до затвердження нового протоколу.

Оскільки кількість відходів безпосередньо впливає на величину собівартості одиниці виходу продукції, облік загальної величини отриманих відходів ведуть як у місцях їх виникнення, так і за конкретними виробами.

Оскільки до складу прямих матеріальних витрат включається тільки вартість запасів, безпосередньо витрачених на виготовлення продукції (виконання робіт), вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, необхідно виключити із суми виробничих витрат.

Здані на склад зворотні відходи відносять до складу виробничих запасів і обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали».

Їх оприбуткування відображають такою кореспонденцією рахунків: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 23 «Виробництво».

Якщо зворотні відходи використовуються самим підприємством для виготовлення продукції основного виробництва, їх вартість відображають на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Оприбутковування зворотних відходів підприємствами, що використовують рахунки класу 8, має певні особливості. Річ у тім, що при первинному списанні сировини та матеріалів у виробництво їх вартість була відображена на субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів».

При використанні зворотних відходів у виробництві їх вартість знову буде облікована у складі цього елемента витрат. Тому виникає ситуація, за якої вартість відходів буде двічі відображена в оборотах за рахунком 80 «Матеріальні витрати». Це, у свою чергу, призведе до викривлення облікових даних і, як наслідок, до неправильного заповнення розділу ІІІ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2.

Щоб цього уникнути, у момент оприбуткування зворотних відходів на їх вартість слід відкоригувати (зменшити) оборот за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» методом «червоне сторно»: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів». Таким чином буде забезпечене достовірне відображення витрат підприємства звітного періоду за елементами витрат.

В разі використання відходів на виготовлення продукції, їх списують у виробництво так само, як сировину та основні матеріали. При цьому вартість таких матеріалів визначають за первісною вартістю оприбуткованих зворотних відходів.

Якщо ж зворотні відходи будуть передані до іншого цеху або сторонньому підприємству для переробки, то первісна вартість сировини, отриманої після переробки, включатиме вартість зворотних відходів і суму витрат на їх переробку.

Наприклад, в звітному періоді в процесі виробництва продукції підприємством були отримані:

– зворотні відходи, які реалізуються сторонній організації;

– незворотні відходи, які передаються для утилізації спеціалізованому підприємству.

Всі види відходів отримано в межах норм, передбачених нормативно-технічною документацією.

Оцінку зворотних відходів здійснено виходячи зі справедливої вартості, що дорівнює 5000,00 грн. (без врахування ПДВ).

За утилізацію незворотних відходів підприємством сплачено грошові кошти в розмірі 600,00 грн. (в тому числі ПДВ 100,00 грн.).

Порядок відображення зазначених операцій в обліку схематично відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Облік відходів виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
А. Зворотні відходи				
1.	Оприбутковано зворотні відходи за справедливою вартістю	209	23	5000,00
2.	Отримано передоплату від сторонньої організації за відходи	311	681	6000,00
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	1000,00
4.	Відвантажено відходи сторонній організації, визнано дохід від реалізації	377	712	6000,00
5.	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	712	643	1000,00
6.	Списано собівартість зворотних відходів	943	209	5000,00
7.	Здійснено залік заборгованостей	681	377	6000,00
8.	Віднесено на фінансовий результат:			
	– доходи від реалізації відходів	712	791	5000,00
	– собівартість реалізованих відходів	791	943	5000,00
Б. Незворотні відходи				
1.	Перераховано передоплату спеціалізованій організації за утилізацію незворотних відходів	371	311	600,00
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	100,00
3.	Отримано послуги від спеціалізованої організації з утилізації відходів	949	631	500,00
4.	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	100,00
5.	Здійснено залік заборгованостей	631	371	600,00
6.	Віднесено на фінансовий результат витрати з утилізації відходів	791	949	500,00

3.3. Облік прямих витрат на оплату праці

Істотним елементом виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на будь-якому підприємстві є витрати на оплату праці. Їх визначають виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, встановлених на підприємстві, заохочувальних і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, фахівців, службовців за виробничі результати. При цьому прямими витратами вважаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо вони можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Фактичні витрати на оплату праці, що прямо відносяться на собівартість продукції, включають до таких статей калькуляції, як «Основна заробітна плата робітників виробництва», «Додаткова заробітна плата робітників виробництва», або до загальної статті «Заробітна плата робітників виробництва».

На більшості промислових підприємств для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції (робіт, послуг), застосовують

відрядну форму оплати праці. Її суть полягає в тому, що заробіток нараховують працівнику за заздалегідь встановленими розцінками за кожну одиницю якісно виробленої продукції (виконаної роботи, наданої послуги). Таким чином, основним елементом відрядної оплати праці є відрядна розцінка, яку встановлюють на кожну виконувану роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки, що відповідає розряду роботи, і норми виробітку або норми часу на цю роботу.

Організація обліку виробітку робітників-відрядників, зайнятих у виробництві, залежить від характеру технології, організації праці, системи технічного контролю за якістю продукції, засобів механізації обліку, що застосовуються.

Заробітну плату при почасовій формі оплати праці нараховують за фактично відпрацьований робочий час відповідно до тарифної ставки (погодинної, денної, місячної), установленої з врахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт.

Таку форму оплати праці застосовують у поєднанні з встановленням нормованих завдань, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій робітників.

Її використовують, зокрема, на дільницях і видах робіт з регламентованим режимом виробництва, на потокових лініях, на операціях, де потрібна особлива точність виготовлення виробів, у дослідних виробництвах тощо.

Суму заробітної плати робітників виробництва при відрядній формі оплати праці, як правило, відносять безпосередньо до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів. А ось при погодинній формі оплати праці зарплату неможливо прямо віднести до конкретного об’єкта витрат. Така заробітна плата належатиме до непрямих виробничих витрат. Її слід ураховувати у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об’єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою розподілу.

Залежно від особливостей роботи підприємства в цехах (на дільницях) для обліку виробітку продукції та витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку та форми первинних документів. Основними з них є:

– рапорт про виробіток та приймання робіт – застосовують в умовах потоково-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи і на потокових лініях з вільним ритмом за умови закріплення операцій за кожним робітником. Згідно з рапортом здійснюють щоденний прийом виробітку бригади (конвеєра) протягом звітного місяця. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) виконують на зворотній стороні рапорту. Виробіток робітників (бригади) обліковується та оплачується тільки за якісно виготовленими деталями (виробами), прийнятими на кінцевій операції, за повною сумарною розцінкою всіх фактично виконаних операцій, закріплених за робітником (бригадою);

– маршрутний лист (маршрутна карта) – застосовують для продукції серійного виробництва, в якому рух деталей у процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями. Цей документ супроводжує партію деталей

у процесі виробництва за операціями їх обробки в цехах. Його виписують завчасно на партії деталей відповідно до графіка їх запуску у виробництво, технологічних карт тощо.

Операції в маршрутному листі перелічуються в тій самій послідовності, в якій вони передбачені в технологічних картах. В ньому зазначають кількість виданих для роботи матеріалів, деталей, напівфабрикатів.

Кожна партія деталей проходить усі операції згідно з маршрутним листом. Але в окремих випадках партію деталей в процесі роботи можна розподілити на дві – три дрібніші партії. На ново виділену партію виписують окремий (додатковий) маршрутний лист. Залежно від умов роботи підприємства спільно з маршрутними листами можуть застосовувати рапорти про виробіток продукції за зміну. Змінний рапорт у цьому випадку виконує роль розрахункового документа, до якого щодня з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Його застосування дозволяє здійснювати оперативний аналіз роботи кожного робітника та всієї дільниці в цілому відповідно до змінного виробничого завдання;

– відомість про виробіток;

– наряд – застосовують на підприємствах з індивідуальним (одиничним) і дрібносерійним типами виробництва, для обліку виконаних ремонтних робіт та окремих разових замовлень. Виписку нарядів на відрядну роботу проводять до її початку на основі технологічних карт або інших технічних документів і згідно з плановаными обсягами виробництва. Виробниче завдання видають у вигляді наряду на відрядну роботу на одну зміну або на триваліший строк. В ньому зазначають обсяги роботи та норми часу на їх виконання.

Наряди на відрядну роботу можуть бути як індивідуальними (що видаються на одного робітника), так і колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників).

Під час виконання завдання у наряді зазначають висновок технічного приймання роботи. Суму заробітку, належного робітнику, підраховують шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу.

А як же обліковувати використання робочого часу при почасовій формі оплати праці? Для таких цілей використовують табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5, затверджена наказом ДКСУ № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці від 05.12.2008 № 489). Цей документ є поіменним списком усіх працівників цеху (відділу), дільниці або іншого структурного підрозділу підприємства з відміткою навпроти кожного прізвища про використання робочого часу. Табель складає та заповнює відповідальна особа, якій доручено ведення обліку робочого часу. Працівників включають до табеля та виключають з нього (у зв’язку зі звільненням або внутрішнім переміщенням) на підставі наказів про прийняття на роботу, переведення та звільнення.

Відмітки в табелі про причини неявок на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в наднормовий час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу. До таких документів належать накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, лікарняні листи тощо. Наприкінці місяця після відповідного оформлення табель передають до бухгалтерії.

Облік заробітної плати, незалежно від методу обліку витрат на виробництво, що застосовується на підприємстві, та калькулювання собівартості продукції, необхідно вести в розрізі цехів (дільниць) з виділенням витрат за поточними нормами та відхиленнями від норм. Витратами на оплату праці в межах норм вважають плату за фактично виконану роботу, відповідно до встановленого на підприємстві технологічного процесу, чинних норм та розцінок.

Відхиленнями від норм є оплата додатково виконаних операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом, а також доплати до основних відрядних розцінок, викликані тимчасовими відхиленнями від нормальних умов виробництва (наприклад, доплати за роботу понаднормово). При розрахунку та виплаті доплат до заробітної плати застосовують такі документи:

– лист на доплату – у разі здійснення передбачених на підприємстві доплат;

– наряди на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду) – при оплаті додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом.

У цих документах зазначаються причини доплат і додаткових робіт, а також прізвища осіб, відповідальних за виконання робіт.

Крім основної заробітної плати, працівникам може виплачуватися додаткова зарплата у вигляді доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, а також премій за виконання виробничих завдань і функцій. Додаткову зарплату робітників, зайнятих у виробництві, безпосередньо включають до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг). Якщо ж такі виплати не можна прямо віднести на собівартість окремих видів продукції, їх враховують у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об’єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою.

Додаткову заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві, нараховують на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про надання відпустки та відповідний розрахунок, наказ (розпорядження) на доплату за розширення зон обслуговування тощо. Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогами тощо), а також про розрахунки за не отриманою персоналом в установлений строк сумою оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

При нарахуванні заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об’єкта обліку, використовують такі проведення:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

2) Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Крім того, до виробничої собівартості включають суми забезпечень на оплату відпусток робітників виробництва (резерв відпусток), що створюються відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов’язання». Щомісячну суму забезпечення визначають як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати та коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Нарахування забезпечення на оплату відпусток робітників, зайнятих випуском продукції, здійснюють таким чином:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 814 «Оплата відпусток» – Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

2) Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 814 «Оплата відпусток»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Підприємства, що застосовують субрахунки класу 8, формування прямих витрат на оплату праці відображають в розрізі субрахунків, згрупованих в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Формування прямих витрат на оплату праці

Субрахунок рахунка 81 (дебет)	Кредит субрахунків	Об’єкт відображення
811 «Виплати за окладами й тарифами»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплату основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві, відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812 «Премії та заохочення»		Витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) робітників виробництва відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813 «Компенсаційні виплати»		Витрати на гарантійні та компенсаційні виплати, пов’язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством

Субрахунок рахунка 81 (дебет)	Кредит субрахунків	Об’єкт відображення
814 «Оплата відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»	Витрати на щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток
	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на оплату відпусток, якщо забезпечення не створюється або сума відпускних більше його розміру
815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплати робітникам підприємства, зайнятим у виробництві, за невідпрацьований час, передбачені законодавством
816 «Інші витрати на оплату праці»		Інші витрати на оплату праці, що визнаються елементами витрат на оплату праці

Заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до конкретного об’єкта витрат, включають до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. В обліку нарахування такої зарплати відображають за дебетом рахунку 91 (замість рахунка 23) за відповідною статтею витрат, а саме:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

2) Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 471 «Забезпечення виплат відпусток».

3.4. Облік інших прямих витрат

«Асортимент» інших прямих витрат досить великий. До них відносять всі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, які ми розглянули раніше. Це і соціальні нарахування на заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві, і плата за оренду земельних та майнових паїв, і амортизація необоротних активів виробничого призначення, і втрати від браку, і витрати на його виправлення тощо.

Відрахування на соціальні заходи – з процесом нарахування та виплати заробітної плати пов’язана необхідність нарахування на неї ЄСВ. База, ставки та порядок нарахування ЄСВ встановлено Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

Між заробітною платою і нарахованим на неї ЄСВ існує тісний зв'язок. Так, в бухгалтерському обліку зазначені нарахування на заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві, відносять на ті самі рахунки обліку витрат, на яких відображають нарахування самої заробітної плати. Тобто їх або включають до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), або, в разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат, відносять до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. При цьому в разі прямого віднесення сум ЄСВ до конкретного об'єкта витрат роблять такі проведення:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Якщо неможливо прямо віднести суми нарахованого ЄСВ до об'єкта витрат, застосовують таку кореспонденцію рахунків:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Амортизація необоротних активів – до складу виробничої собівартості включають також амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регулює П(С)БО 7 «Основні засоби», а нематеріальних активів – П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Якщо щодо активу, на який нараховують амортизацію, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції, то доцільно застосовувати виробничий метод нарахування амортизації, але не обов'язково. Для суб'єктів господарювання доступні всі п'ять методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів:

– прямолінійний;

– зменшення залишкової вартості;

– прискореного зменшення залишкової вартості;

– кумулятивний;

– виробничий.

Головне – зазначити обрані методи нарахування амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів в наказі про облікову політику підприємства.

Для інших необоротних матеріальних активів передбачено тільки два можливі методи нарахування амортизації – прямолінійний і виробничий. Виняток становлять малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, для яких можуть також установлюватися методи, передбачені п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме:

1) у першому місяці використання об'єкта амортизацію нараховують у розмірі 50 % його вартості, а решту 50 % вартості, яка амортизується, – у місяці вилучення об'єкта з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом;

2) у першому місяці використання об'єкта амортизацію нараховують у розмірі 100 % його вартості.

Підприємство самостійно визначає строки корисного використання необоротних активів. При цьому нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу) (п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Нарахування амортизації за необоротними (матеріальними та нематеріальними) активами здійснюють пооб'єктно протягом строку їх корисного використання.

Амортизацію на об'єкти основних засобів нараховують щомісячно починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому такий об'єкт став придатний для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7«Основні засоби»). Припиняють нарахування амортизації в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта, переведенням його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, а припиняють з дати, що настає за датою вибуття такого об'єкта.

Амортизацію нематеріальних активів також нараховують щомісячно:

– починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт введено в господарський оборот (почав використовуватися за призначенням). Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот (п. 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»);

– припиняючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта нематеріальних активів (п. 30 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

В разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від використання об'єкта метод амортизації переглядається.

Нарахування амортизації за новим методом починають з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. Суму амортизації необоротних активів, які безпосередньо беруть участь у виробництві певного виду продукції (робіт, послуг), прямо включають до складу витрат на виробництво. Проте частіше необоротні активи використовують для виробництва різних видів продукції. У цьому випадку суму амортизаційних відрахувань відносять на загальновиробничі витрати відповідного цеху з подальшим розподілом за видами продукції пропорційно обраній базі.

Нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів за кожен звітний період здійснюють у відомості розрахунку амортизації в пооб'єктному розрізі.

В разі прямого віднесення до об'єкта витрат роблять такі проведення:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки);

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки).

В разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат роблять такі проводки:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки);

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки).

Поелементний облік інших прямих витрат, крім розглянутих вище, ведуть на рахунку 84 «Інші операційні витрати». В усьому іншому ж їх відображення в бухгалтерському обліку відбувається стандартно. Тобто на рахунку 23 «Виробництво» відображають витрати, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – виробничі накладні витрати.

3.4. Облік виробничих втрат

Залежно від виду виробничих втрат, їх сума може включатися до складу виробничої собівартості, собівартості реалізації або інших операційних витрат.

Втрати виробництва ділять на:

– втрати від браку;

– технологічні втрати;

– втрати від простоїв.

При обліку виробничих втрат потрібно бути дуже уважними, адже далеко не всі вони збільшують собівартість продукції, що виробляється. Частина з них належить до складу собівартості реалізації готової продукції або інших операційних витрат.

Втрати від браку. Браком у виробництві вважають продукцію, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Таке визначення наведено в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 та в п. 407 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373.

Не є браком (п. 408 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373):

– продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку;

– втрати від сортності, тобто від переведення продукції в нижчий сорт за якістю.

Втрати від браку можна класифікувати за декількома ознаками, які наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Види виробничого браку

Ознака	Вид браку	Характеристика	Пункт Методичних рек. № 373
За місцем виявлення	Внутрішній	Виявлений на виробництві до відправлення продукції споживачу.	п. 409
	Зовнішній	Виявлений споживачем у процесі збірки, монтажу або під час експлуатації виробу та пред'явлений для відшкодування збитків.	
За характером дефектів	Виправний	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе і економічно доцільно.	п. 410
	Невиправний (остаточний)	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не можуть використовуватися за прямим призначенням і їх виправлення технічно неможливе і економічно недоцільне. Крім того, в остаточний брак включають матеріали, напівфабрикати (деталі), зіпсовані при налаштуванні	п. 411

Ознака	Вид браку	Характеристика	Пункт Методичних рек. № 373
		обладнання, в процесі освоєння виробництва, а також в результаті зупинки виробництва під час простоїв. Такі вироби реалізовують за цінами можливого використання або використовують як вторинну сировину для переробки на інші види продукції.	
За причиною виникнення	Технічно неминучий (плановий, нормативний)	Зумовлений специфікою або рівнем розвитку технології та організації виробництва, перед-бачений технічною або технологічною документацією, виникає в межах норм, встановлених такою документацією, не залежить від вини працівників. Включається до виробничої собівартості в межах норм.	п. 412
	Непередбачений (випадковий, наднормативний)	Не планований заздалегідь, а такий, що виникає з вини працівників підприємства або інших факторів, а також з вини постачальників матеріалів, напівфабрикатів або через форс-мажорні обставини. Його вартість не включають до складу виробничої собівартості, а відносять до собівартості реалізованої продукції як наднормативні втрати або до складу інших операційних витрат. Якщо брак виникає з вини працівника, сума матеріальної шкоди має бути компенсована за його рахунок.	п. 412, 417

Підприємства для обліку втрат від браку та систематизації відомостей про брак встановлюють перелік причин виникнення браку та винних у ньому, розробляють класифікатори дефектів продукції (виробів) з переліком операцій, за якими передбачаються технологічні втрати і плановий брак. Зазначені у класифікаторах шифри втрат від браку проставляють у первинних документах, у супровідних листах, маршрутних листах, актах (повідомленнях) про брак тощо.

Кожен випадок браку, що виникає, розглядає відділ технічного контролю підприємства (далі – ВТК). Він з'ясовує, зокрема, причини та вид браку, характер дефектів і винних у тому, що сталося.

На виявлений брак у виробництві складають акт (повідомлення) про брак за формою, розробленою підприємством.

Акт (повідомлення) про брак виписують окремо на брак остаточний і виправний. Цей документ підписують контролер ВТК, майстер, начальник цеху і винна особа, яка допустила брак. Якщо брак стався з вини іншого цеху, акт підписує представник цеху-винуватця. На підставі актів (повідомлень) про брак (або первинних документів з обліку виробітку), складають звіт про собівартість

браку у звітному місяці. В ньому визначають суму втрат від забракованої продукції із зазначенням видів продукції, причин та винних у браку. Форму такого звіту підприємство розробляє та затверджує самостійно.

На окремих ділянках виробництва, з метою оперативного аналізу, складають рапорти про забраковану продукцію за коротші періоди (тиждень, декада, півмісяця). В них зазначають суми завданої шкоди та винних осіб.

За псування матеріалів, напівфабрикатів і виробів через недбалість з винної особи утримують суму в розмірі завданої шкоди, але не вище середнього місячного заробітку (за винятком випадків, коли працівник несе відповідальність у повному обсязі згідно зі ст. 134 КЗпП). Тепер що стосується відображення втрат від браку у виробництві в обліку.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунка 24 «Брак у виробництві» відображають:

– вартість невиправного, остаточного браку;

– витрати на виправлення браку.

За кредитом рахунка 24 «Брак у виробництві» відображають:

– суми, що включаються до витрат на виробництво як втрати від браку;

– суми зменшення втрат від браку продукції, зокрема:

а) вартість відходів від бракованої продукції;

б) суми утримань з працівників, які допустили брак;

в) суми відшкодувань, отриманих від постачальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів, що зумовили брак продукції. Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництв, за видами бракованої продукції (робіт), а також за причинами та винними особами.

Втрати від браку щомісячно списуються з рахунку 24 «Брак у виробництві».

Не можна включати втрати від браку до інших статей калькуляції, ніж стаття «Втрати від браку». Єдиний виняток – якщо такі втрати не виділені підприємством в окрему статтю калькуляції і їх не можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Тоді їх уключають до калькуляційної статті «Загальновиробничі витрати».

З існуючих різновидів браку зупинимося на особливостях обліку **внутрішнього виробничого браку**. Залежно від причин виникнення такий брак може бути **технічно неминучим** або **непередбаченим (непланованим)** і в межах кожного з цих видів до того ж може виявитися **невиправним (остаточним)** або **виправним**.

Технічно неминучим вважають брак, зумовлений специфікою і рівнем розвитку технології та організації виробництва, передбачений технічною або технологічною документацією, що виникає в межах встановлених такою документацією норм Тобто це брак, що виник з об’єктивних причин і не залежить від працівників підприємства (тобто щодо нього немає винної особи). Розміри технічно неминучого браку можна зменшити тільки шляхом удосконалення технології виробництва.

Цей брак ще називають нормативним. Таким чином, первісно допускається, що певна частина виробів, які виготовляються, у межах установлених норм може

виявитися бракованою. Норми технічно неминучого браку обумовлюють у технічній або технологічній документації. Ці норми слід зафіксувати також у відповідному наказі по підприємству.

Облік втрат від технічно неминучого невиправного (остаточного) браку ведуть на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього рахунка відображають собівартість браку. У випадку з невиправним браком вона складається з:

– прямих витрат на виготовлення продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), що виявилася браком. До таких витрат належать, зокрема, витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі, паливо та енергію, заробітну плату і відрахування на соціальне страхування щодо працівників, зайнятих виготовленням продукції, робіт, послуг, тощо;

– частини витрат на утримання та експлуатацію обладнання та відповідної частки загальновиробничих витрат.

Незважаючи на те, що брак є остаточним і **невиправним**, інколи з нього можна «вичавити деякі соки». Так, від бракованої продукції можуть бути отримані придатні для тих чи інших цілей відходи. Це можуть бути матеріали та комплектуючі, які згодом можна використати в господарській діяльності підприємства, здати як вторинну сировину переробному підприємству або реалізувати на сторону.

Відходи від забракованої продукції оцінюють в обліку:

– за ціною (вартістю) можливого використання – якщо підприємство планує використовувати відходи самостійно;

– за справедливою вартістю (за чистою вартістю реалізації) – щодо тих відходів, які планують реалізовувати.

На вартість відходів, отриманих від забракованих виробів, потрібно зменшити втрати від браку. При цьому в обліку виконують такий запис: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Підприємства, що застосовують рахунки класу 8, одночасно з цим записом методом «червоне сторно» здійснюють коригування (зменшення) обороту за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» на вартість отриманих відходів: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів».

Суму втрат, що залишилася від **технічно-неминучого невиправного браку** та значиться на рахунку 24 «Брак у виробництві», списують наприкінці місяця з цього рахунку до складу виробничої собівартості продукції, що випускається, як складову інших прямих витрат (п. 14 П(С)БО 16). Роблять це такою проводкою: Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 24 «Брак у виробництві». При цьому втрати від браку включають до собівартості того виду продукції, за яким виявлено брак.

Якщо підприємство не може віднести втрати безпосередньо до конкретного виду продукції (або не виділяє окрему статтю калькуляції для обліку втрат від браку), то робиться проведення Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Наприклад, на підприємстві виник технічно неминучий невиправний брак. Собівартість бракованих виробів становить 3400,00 грн. В результаті розбирання бракованих виробів отримано відходи (матеріали), які оприбутковано за вартістю їх можливого використання в сумі 500,00 грн. Технічно неминучий невиправний брак у цьому випадку обліковують так, як показано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Облік технічно неминучого невиправного браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Списано фактичну собівартість технічно неминучого невиправного браку.	24	23	3400,00
2	Оприбутковано за вартістю можливого використання відходи від остаточно забракованої продукції.	209	24	500,00
	Відкориговано витрати методом «червоне сторно».	801	801	500,00
3	Віднесено до складу виробничої собівартості продукції втрати від технічно неминучого невиправного браку (3400,00 грн. – 500,00 грн.).	23 (91)	24	2900,00

Технічно неминучий виправний брак. Якщо технічно неминучий брак є виправним, витрати, які сформували собівартість самих виробів і напівфабрикатів, що піддалися виправленню, на рахунку 24 «Брак у виробництві» не відображають. Такі витрати продовжують значитися на рахунку 23 «Виробництво» у складі виробничої собівартості продукції, що випускається.

На рахунку 24 «Брак у виробництві» обліковують тільки витрати на виправлення технічно неминучого браку.

До собівартості внутрішнього виправного браку відносять:

– витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, використаних на усунення дефектів бракованої продукції;

– витрати на заробітну плату працівників, нараховану за операції з виправлення браку;

– відрахування на соціальне страхування із зарплати працівників, зайнятих виправленням браку;

– частину витрат на утримання та експлуатацію обладнання та відповідну частку загальновиробничих витрат.

Витрати на виправлення технічно неминучого браку, зібрані на рахунку 24 «Брак у виробництві», списують (за вирахуванням сум, що відносяться на зменшення втрат від браку) з цього рахунка до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що випускається, такою проведенням: Дт 23 «Виробництво» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Таким чином, втрати від внутрішнього технічно неминучого (нормативного) браку, як виправного, так і невиправного, потрапляють до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що випускається, у складі інших прямих витрат (п. 14 П(С)БО 16 «Витрати»).

Якщо підприємство не виділяє втрати від браку в окрему статтю калькуляції, йому потрібно включити такі витрати до складу загальновиробничих витрат, ґрунтуючись на положеннях п. 427 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373. При цьому в обліку робиться запис: Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Непередбачений внутрішній невиправний брак – брак, виникнення якого не планується, не передбачається заздалегідь і не передбачається технічною або технологічною документацією. Він може виникнути з однієї з таких причин:

– з вини працівників підприємства;

– з вини постачальників матеріалів (напівфабрикатів);

– унаслідок виробничих факторів (наприклад, неточної роботи обладнання, гарантійний строк експлуатації якого минув і норми браку щодо якого не переглянуті);

– внаслідок форс-мажорних обставин.

Втрати від непередбаченого внутрішнього невиправного (остаточного) браку (собівартість браку) акумулюють на рахунку 24 «Брак у виробництві», роблячи таку проведення: Дт 24 «Брак у виробництві» – Кт 23 «Виробництво».

Суму втрат від браку зменшують на:

1) вартість відходів від забракованих виробів. Для цього здійснюють такий запис: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 24 «Брак у виробництві». Одночасно з цим підприємства, які використовують рахунки класу 8, методом «червоне сторно» коригують (зменшують) обороти за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» на вартість отриманих відходів: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів»;

2) суми, утримуванні з винних у браку: Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 24 «Брак у виробництві»;

3) суми відшкодувань, що підлягають отриманню від постачальників неякісних матеріалів (напівфабрикатів), що викликають брак продукції: Дт 374 «Розрахунки за претензіями» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Суму втрат від непередбаченого внутрішнього невиправного браку, яка залишилася після такого зменшення, до виробничої собівартості продукції, що випускається, не включається, вона списується з рахунку 24:

– на собівартість реалізованої готової продукції проведенням Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт 24 «Брак у виробництві» – якщо винний у браку відсутній;

– до складу інших витрат операційної діяльності проведенням Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – Кт 24 «Брак у виробництві» – якщо винний установлений, але сума не підлягає відшкодуванню, наприклад через вимоги КЗпП.

Таким чином, до складу виробничої собівартості включаються тільки ті витрати, які передбачено нормами та технологією виробництва (у межах установлених норм і нормативів).

А ось наднормативним витратам туди шлях закрито. Їх місце – в собівартості реалізованої продукції (п. 11 П(С)БО 16).

Непередбачений внутрішній виправний брак – брак може виявитися виправним. В такому разі витрати, що сформували собівартість самої бракованої продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), на рахунку 24 «Брак у виробництві» не відображаються. На ньому обліковуються тільки витрати на виправлення браку.

При цьому втрати від браку зменшуються на:

– суми, що відшкодовуються винними особами (Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 24 «Брак у виробництві»);

– суми, що відшкодовуються постачальниками неякісних матеріалів (напівфабрикатів), які викликали брак продукції (Дт 374 «Розрахунки за претензіями» – Кт 24 «Брак у виробництві»). Суму втрат від браку, що залишилася, списуються:

– на собівартість реалізованої готової продукції (Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»– Кт 24 «Брак у виробництві») – якщо винна особа відсутня;

– до складу інших витрат операційної діяльності (Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – Кт 24 «Брак у виробництві») – якщо винну особу встановлено, але сума не підлягає відшкодуванню, наприклад, через вимоги КЗпП.

Технологічні втрати. Не варто плутати технічно неминучий брак у виробництві з технологічними втратами. Це різні речі. Так, технологічними втратами є втрати, зумовлені рівнем розвитку техніки, пов’язані з технологічними процесами виготовлення деталей, вузлів, виробів. До них відносять вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, які не відповідають вимогам нормативно-технічної документації, що виникає у виробництві в результаті недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов’язаного з:

– недостатнім знанням фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і виробів, що виготовляються;

– недосконалими технологічним обладнанням та вимірювальною технікою;

– невідповідністю окремих фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і напівфабрикатів, що виготовляються та поставляються за чинною нормативно-технічною документацією, оптимальним вимогам виробництва.

Оцінку технологічних втрат за прямими витратами здійснюють згідно з чинними нормативними калькуляціями на початок поточного місяця за такими статтями:

– «Сировина та матеріали»;

– «Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» (уключаючи операцію, на якій виявлено технологічні втрати);

– «Основна заробітна плата робітників виробництва»;

– «Додаткова заробітна плата робітників виробництва»;

– «Відрахування на соціальне страхування».

Загальновиробничі витрати включають за фактичними витратами в загальновстановленому порядку їх розподілу.

Технологічні втрати не відображають на рахунку 24 «Брак у виробництві», їх обліковують за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та щомісячно повністю відносять на собівартість випуску продукції. У НЗВ ці втрати можуть залишатися тільки в тому випадку, якщо випуск цієї продукції відсутній, а також при індивідуальному виробництві, за умови, що вони належать до визначеного, ще не закінченого виробництвом замовлення.

Незалежно від місця виявлення, технологічні втрати відносять на витрати цехів-винуватців. Виняток становлять втрати, що відбулися з вини цехів допоміжного виробництва, які включають до витрат основного виробництва, де такі витрати виявлені.

Втрати від простоїв. На жаль, бувають ситуації, коли підприємство тимчасово не може забезпечити своїх працівників роботою відповідно до умов трудового договору. Така ситуація характеризується як простій. Під простоєм розуміють тимчасове вимушене припинення роботи, через що працівники підприємства не беруть участь у виробничому процесі.

Причини простоїв можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми. До внутрішніх причин простоїв належать різні виробничі неполадки: невчасний або неякісний ремонт устаткування, невчасна подача сировини та матеріалів, відсутність необхідних пристосувань тощо. А ось зовнішніми причинами можуть бути ненадходження від постачальників матеріалів, сировини, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, відключення електроенергії тощо.

Для організації обліку втрат від простоїв підприємства розробляють класифікатори причин та винних у простоях. Про початок простою працівник повинен попередити власника або безпосереднє керівництво (бригадира, майстра, інших посадових осіб).

Простій – не найприємніша ситуація для підприємства. Адже таке тимчасове призупинення виробництва призводить до втрат, що не компенсуються.

До таких втрат можна віднести, наприклад, вартість сировини, матеріалів, палива та енергії, непродуктивно витрачених у період зупинки виробництва, поломки інструменту, обладнання тощо.

Велику питому вагу у втратах від простою займають:

– основна заробітна плата робітників виробництва, що належить за час простою;

– доплати до встановленого заробітку – якщо відповідні робітники були зайняті в період простоїв на інших менш кваліфікованих роботах;

– додаткова заробітна плата.

Згідно зі ст. 113 КЗпП, час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче двох третин тарифної ставки встановленого працівнику розряду (окладу). За час простою в разі виникнення виробничої ситуації, небезпечної для життя або здоров’я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього середовища не з його вини, за ним зберігається

середній заробіток. Час простою з вини працівника не оплачується. Крім того, підприємство несе втрати у вигляді ЄСВ, нарахованого на заробітну плату за період простою.

Простої робітників і оплату часу простою оформляють спеціальним листком. Листки обліку простоїв виписують на всіх робітників виробництва, які мали протягом дня простої, незалежно від форми оплати їх праці (відрядно або погодинно). При загальних простоях усього цеху (дільниці, відділення) замість індивідуальних листків складають листок обліку простоїв в цілому по цеху, куди вносять відомості про всіх працівників, які мали простій.

Виробничими втратами є також доплати робітникам при невиконанні норм виробітку не з їх вини. Згідно зі ст. 111 КЗпП оплата праці працівника в цьому випадку здійснюється за фактично виконану роботу, але при цьому місячна заробітна плата не може бути нижче двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Облік таких втрат залежить від характеру простою. Так, якщо простій має короткочасний характер і підприємство продовжує випуск продукції, оплату простою, що відбувся не з вини працівника, як складову фонду додаткової заробітної плати виробничого персоналу відносять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Проте такі виплати сформують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виключно в межах, встановлених ст. 113 КЗпП.

Суми перевищення розміру оплати простоїв, визначеного КЗпП, є наднормативними витратами. Їх не враховують при формуванні виробничої собівартості, а відносять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто до витрат періоду.

Абсолютно інша картина складається в умовах припинення діяльності підприємства (його структурного підрозділу), коли продукція взагалі не випускається. В цьому випадку віднести витрати на оплату часу простою виробничих робітників до складу собівартості продукції (відобразити на рахунку 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати») не можна зважаючи на відсутність об’єкта витрат. За таких обставин витрати на оплату простою персоналу основного та допоміжних виробництв списують у дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Що стосується витрат на оплату простоїв персоналу управління підприємством і служби збуту, їх відображають, як завжди, на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут» відповідно.



Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте особливості обліку прямих матеріальних витрат.
2. Охарактеризуйте особливості обліку відходів виробництва.
3. Охарактеризуйте особливості обліку прямих витрат на оплату праці.
4. Охарактеризуйте особливості обліку інших прямих витрат.
5. Охарактеризуйте особливості обліку виробничих втрат.

Тема 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА РОЗПОДІЛ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

Мета вивчення теми: ознайомитись з сутністю та складом загальновиробничих витрат; вивчити розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати; пізнати особливості розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції; вивчити бухгалтерський облік загальновиробничих витрат.

🕮 План

4.1. Склад загальновиробничих витрат
4.2. Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати
4.3. Розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції
4.4. Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат

Ключові терміни та поняття: загальновиробничі витрати, змінні витрати, постійні витрати, розподілені витрати, нерозподілені витрати.

4.1. Склад загальновиробничих витрат

Виробничі накладні витрати, які не можна прямо віднести до конкретного об'єкта витрат (продукції), називають загальновиробничими витратами (далі – ЗВВ). Це витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування, інші витрати, пов'язані з процесом виробництв. Тому у виробничу собівартість продукції вони потрапляють через процедуру розподілу.

Перелік ЗВВ наведено у п. 15 П(С)БО 16 «Витрати». Для наочності класифікацію і склад загальновиробничих витрат у бухгалтерському обліку наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1 – Класифікація загальновиробничих витрат

№ з/п	Стаття витрат	Характеристика статті
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу тощо
		Відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями
		Витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць
		Інші витрати на управління виробництвом (поштово-телеграфні послуги, послуги зв'язку, вартість канцелярського приладдя, оплата послуг з участі в семінарах, витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури, інші витрати, пов'язані з управлінням виробництвом)

№ з/п	Стаття витрат	Характеристика статті
2	Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	
3	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення	
4	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	
4.1	Витрати на утримання та експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	Вартість мастильних, обтиральних та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за устаткуванням і підтримання його в робочому стані
		Оплата праці допоміжних робітників, які обслуговують виробниче та підйомно-транспортне устаткування (налагоджувальників, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтників)
		Відрахування на соціальні заходи та медичне страхування допоміжних робітників
		Вартість спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення
		Вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов’язаних з утриманням та експлуатацією устаткування.
		Вартість інструменту та пристосувань, витрачених на утримання й експлуатацію устаткування загальновиробничого призначення.
		Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.
4.2	Витрати, пов’язані з утриманням пожежної та сторожової охорони виробничих приміщень	Оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування працівників, зайнятих охороною виробничих приміщень.
		Оплата послуг сторонніх організацій з охорони.
4.3	Витрати на ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення для підтримки їх у робочому стані та отримання первісно очікуваних економічних вигід	Витрати на ремонт будівель та споруд загальновиробничого призначення: – вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин; – оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, що виконують ремонтні роботи; – вартість послуг ремонтних цехів; – вартість послуг сторонніх організацій з ремонту будівель та споруд.
		Витрати на ремонт виробничого устаткування, інструментів і транспортних засобів: – вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого устаткування, транспортних засобів та інструментів; – оплата праці, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, що виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та ін.);

№ з/п	Стаття витрат	Характеристика статті
		– вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту устаткування, транспортних засобів, інструментів; – вартість послуг сторонніх організацій з ремонту виробничого устаткування, транспортних засобів, інструментів.
4.4	Суми орендної плати за користування отриманими в операційну оренду необоротними активами загальновиробничого призначення	
4.5	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт об’єктів необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення, отриманих в операційну оренду	
4.6	Витрати на страхування основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	
5	Витрати некапітального характеру на вдосконалення технології та організації виробництва	Оплата праці, відрахування на соціальні заходи та медичне страхування працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі
		Витрати матеріалів, покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, витрачених на здійснення дослідів, випробувань та раціоналізаторських пропозицій
		Вартість послуг допоміжних цехів і господарств, пов’язаних з удосконаленням технології й організації виробництва
		Оплата послуг сторонніх організацій (у тому числі експертиз і консультацій)
		Інші витрати, пов’язані з удосконаленням технології та організації виробництва
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Оплата праці, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу
		Витрати на технологічний контроль за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг
7	Витрати на охорону праці та техніку безпеки	Поточні витрати на влаштування й утримання огорож машин та їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв
		Витрати на установлення сигналізації, необхідної в цілях безпеки, і пристосувань для швидкої зупинки механізмів
		Витрати на влаштування (крім витрат капітального характеру) та утримання дезінфекційних камер, умивальників, душових, лазень і пралень на виробництві (на підприємствах, де надання цих послуг працівникам пов’язане з особливостями виробництва та передбачене колективним договором), а також на утримання роздягалень, шаф для спецодягу, сушарень та іншого подібного обладнання
		Вартість матеріалів, використаних на влаштування та утримання засобів охорони праці
		Вартість спецодягу, спецвзуття, обмундирування, окулярів та інших захисних пристосувань, що видаються найманим працівникам, необхідних їм для виконання професійних обов’язків, та інших засобів індивідуального захисту (далі – ЗІЗ), мила та інших миючих і знешкоджуючих засобів, молока, лікувально профілактичного харчування та газованої солоної

№ з/п	Стаття витрат	Характеристика статті
		води згідно з переліком та нормами, встановленими чинними нормативно-правовими актами
		Суми коштів на відшкодування витрат працівникам за придбання ЗІЗ у випадках невидачі їх адміністрацією
		Вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з проведенням попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими чи небезпечними умовами праці, або де необхідно проводити професійний відбір, а також щорічних обов'язкових медичних оглядів осіб віком до 21 року
		Інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці
8	Витрати на охорону природного довкілля	Витрати на утримання й експлуатацію очисних споруд
		Витрати зі зберігання, переробки й охорони екологічно небезпечних відходів
		Витрати з очищення стічних вод
9	Податки, збори (обов'язкові платежі)	Плата за землю
		Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин
		Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
		Рентна плата за спеціальне використання води
		Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів
		Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України
		Екологічний податок
10	Інші витрати	Нестачі НЗВ у межах норм природного убутку
		Нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, що виявлені в процесі інвентаризації та підлягають списанню в межах норм природного убутку
		Витрати на оплату простоїв у межах діючих норм (витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників за час простоїв, викликаних технологією виробництва), вартість непродуктивно використаної сировини, матеріалів, палива, енергії за час простоїв.
		Витрати на внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, включаючи витрати на утримання й експлуатацію транспортних засобів, зайнятих на таких роботах, а саме: – вартість матеріалів, запасних частин, палива, витрачених у зв'язку з експлуатацією таких транспортних засобів; – оплата праці та відрахування на соціальні заходи й медичне страхування робітників (водіїв, вантажників, комірників), зайнятих переміщенням вантажів, вивантаженням матеріалів, підвезенням до цеху інструментів і деталей до робочих місць, а також доставкою готової продукції на склади зберігання; – вартість послуг допоміжних цехів і господарств; – вартість послуг, наданих сторонніми організаціями.
		Інші загальновиробничі витрати (витрати, пов'язані з підготовкою та перепідготовкою кадрів; оплата перших п'яти

№ з/п	Стаття витрат	Характеристика статті
		днів тимчасової непрацездатності виробничого персоналу за рахунок коштів роботодавця; втрати від технічно неминучого браку, якщо вони не виділені в окрему калькуляційну статтю та їх не можна віднести до конкретного об'єкта витрат, та ін.).

Склад статей калькуляції ЗВВ має бути однаковий як при плануванні, так і в облікових цілях. Це забезпечить порівнянність даних про планову і фактичну величину загальновиробничих витрат. Таким чином, керівництво отримає точнішу інформацію для цілей управлінського обліку та визначення ефективності роботи підприємства за показником витрат.

4.2. Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати

Відповідно до п. 16 П(С)БО 16 «Витрати», всі ЗВВ поділяють на:

– змінні – це витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехом, дільницею), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу діяльності;

– постійні – витрати на обслуговування й управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Постійні ЗВВ, у свою чергу, поділяються на розподілені і нерозподілені (рис. 4.1).

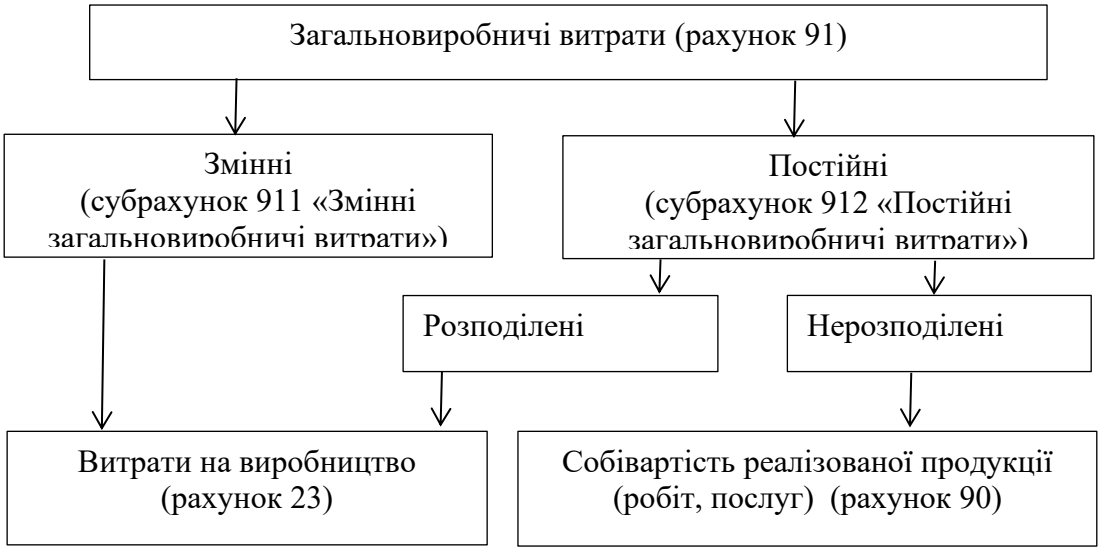


Рис. 4.1 – Розподіл загальновиробничих витрат

До складу виробничої собівартості потрапляють не всі ЗВВ, а тільки змінні і постійні розподілені (п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»). Нерозподілений залишок постійних ЗВВ зараховується до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення (п. 16 П(С)БО 16 «Витрати»).

Поділ витрат на постійні і змінні дуже умовний. На практиці при збоях у виробництві (недопостачання сировини, розірвання контрактів на постачання

готової продукції, аварійні ситуації) підприємства часто економлять саме на постійних витратах. Не проводять у повному обсязі ремонтні та профілактичні роботи з обладнанням, переводять на скорочений робочий день працівників, яким встановлена погодинна форма оплати праці тощо.

Тобто насправді сума постійних витрат не така вже й постійна. Вона залежить від рівня цін на споживані ресурси, стабільності в роботі підприємства і частково від обсягів його діяльності. У той час як розподіл ЗВВ на постійні і змінні, запропонований у П(С)БО 16 «Витрати», орієнтовано на стабільні ціни і стабільну роботу, а також на те, що всі витрати, враховані при плануванні, будуть понесені в повному обсязі.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 «Витрати», підприємство самостійно встановлює перелік і склад постійних та змінних ЗВВ з урахуванням специфіки свого виробництва. Свій вибір підприємство закріплює в наказі про облікову політику (п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом МФУ від 27.06.2013 № 635).

Розподіл постійних ЗВВ здійснюється в такій послідовності:

Крок 1. Обирається база розподілу ЗВВ. Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний), з розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу ЗВВ.

В п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» як показники бази розподілу запропоновані:

– основна заробітна плата виробничих робітників;

– години роботи (відпрацьовані станко-години, машино-години, людино-години);

– обсяг діяльності (наприклад, кількість виготовленої продукції (штук, тон, куб. м тощо) чи обсяг послуг або робіт у вартісному вираженні);

– прямі витрати тощо.

Цей перелік не є вичерпним. Підприємство має право обрати й інші показники, які відповідають специфіці його діяльності. Тобто підприємство самостійно обирає базу розподілу і фіксує свій вибір у наказі про облікову політику.

До вибору бази розподілу слід підійти дуже відповідально. Так, приймати за базу розподілу відпрацьовані людино-години або прямі витрати на оплату праці доцільно там, де застосовується здебільшого ручна праця. У свою чергу, на повністю автоматизованому виробництві виправданим буде використовувати як базу розподілу машино-години роботи обладнання, а на матеріаломісткому виробництві – прямі матеріальні витрати.

Новостворені підприємства вибирають базу розподілу на підставі прогнозних (планованих) даних.

Підприємства із цеховою структурою управління виробництвом для планування і розподілу ЗВВ обирають базу розподілу і, відповідно, розраховують норматив постійних ЗВВ у розрізі кожного цеху. При цьому база розподілу може бути різною для різних центрів виникнення витрат (цехів, структурних підрозділів).

Підприємство може переглянути діючу базу розподілу й обрати нову. Необхідність у цьому виникає в тому випадку, коли змінюються обставини, на

яких базувався її вибір. Наприклад, причиною перегляду бази розподілу може стати скорочення ручної праці у зв'язку з придбанням нового, сучаснішого обладнання тощо.

Крок 2. Встановлюється розмір бази розподілу при нормальній потужності.

Варто зазначити, що нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий в умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16 «Витрати»). Звісно, фактична потужність за звітний період може відрізнятися від нормальної як у бік збільшення, так і в бік зменшення.

Крок 3. Визначається загальна планова величина ЗВВ, у тому числі з розбиттям на змінні й постійні. Тобто необхідно запланувати розмір ЗВВ при нормальній потужності.

Крок 4. Розраховується норматив постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу.

Постійні ЗВВ відносять до складу виробничої собівартості в частині, яка відповідає нормальній виробничій потужності (п. 16 П(С)БО 16 «Витрати»). Для того, щоб визначити суму таких постійних ЗВВ, що включаються до складу виробничої собівартості звітного періоду, потрібно обчислити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю бази розподілу. Цей показник являє собою відношення постійних ЗВВ при нормальній потужності до бази розподілу зазначених витрат, яка відповідає нормальній потужності підприємства.

Перелічені вище дії не потрібно проводити щомісячно. Розрахований норматив постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу діє протягом визначеного підприємством періоду часу (наприклад, протягом року). Хоча в разі потреби (у зв'язку зі зміною умов виробництва, істотним збільшенням (зменшенням) розміру ЗВВ та інших об'єктивних факторів) база розподілу, її розмір і розмір планових ЗВВ можуть переглядатися. Це, у свою чергу, спричинить зміну нормативу постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу. Подальші кроки підприємство здійснює в кінці кожного звітного періоду.

Крок 5. Визначається фактична сума постійних ЗВВ. Для цього віднімається із суми ЗВВ, що фактично склалася у звітному періоді в цілому по підприємству (при цеховій структурі – по цеху), їх змінну величину за період. Зазначених розрахунків робити не доведеться, якщо підприємство первісно веде облік постійних ЗВВ на окремому субрахунку.

Крок 6. Визначається розрахункова величина постійних ЗВВ, яка може бути включена в собівартість продукції (робіт, послуг) у результаті застосування нормативу.

Крок 7. Порівнюється фактична величина постійних ЗВВ з отриманою в результаті застосування нормативу. В разі, якщо фактичний розмір постійних ЗВВ звітного періоду буде меншим розрахованого за формулою показника, у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) звітного періоду включається величина постійних ЗВВ, що фактично склалася, а не сума, обчислена за допомогою нормативу. Якщо ж фактичний розмір постійних ЗВВ звітного періоду перевищив отриманий розрахунковим шляхом показник, тоді до складу

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відноситься тільки частина постійних ЗВВ звітного періоду в межах такого показника. Решта суми вважається постійними нерозподіленими ЗВВ і піде на збільшення собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних ЗВВ не може перевищувати їх фактичної величини (п. 16 П(С)БО 16 «Витрати»).

Наприклад, підприємство з безцеховою структурою управління базою для розподілу ЗВВ обрало обсяг виробництва в натуральному вираженні.

Планові (нормативні) показники на 2025 рік такі:

– обсяг виробництва (нормальна виробнича потужність) за рік – 67200 виробів (по 5600 одиниць щомісячно);

– ЗВВ за рік становлять 537600,00 грн. або 8 грн. на одиницю продукції (537600,00 грн. : 67200 од.), в тому числі змінні ЗВВ – 302400 грн., постійні – 235200.00 грн.

Щомісячний плановий розмір ЗВВ – 44800 грн. (537600,00 грн. : 12 міс.), в тому числі змінні витрати – 25200,00 грн., постійні – 19600,00 грн. Фактичні показники роботи підприємства за відповідні звітні періоди наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2 – Планові і фактичні показники роботи підприємств

Період 2025 року	Обсяг виробництва, од.	Сума ЗВВ, грн.		
		змінні	постійні	всього
Планові показники за місяць				
Місяць	5600	25200,00	19600,00	44800,00
Фактичні показники за періодами				
Січень	6900	30500,00	22800,00	53300,00
Лютий	5600	25200,00	19800,00	45000,00
Березень	4800	21000,00	18000,00	39000,00
Разом за І квартал 2025 року	17300	76700,00	60600,00	137300,00

Визначимо суми розподілених і нерозподілених ЗВВ за січень – березень 2025 року (табл. 4.3).

Таблиця 4.3 – Розподіл ЗВВ за січень – березень 2025 року

№ з/п	Показники	Січень	Лютий	Березень
1	Розмір бази розподілу (кількість виробленої продукції) при нормальній потужності, од.	5600		
2	ЗВВ при нормальній потужності, грн., у тому числі:	44800,00		
2.1	змінні, грн.	25200,00		
2.2	постійні, грн.	19600,00		
3	Норматив постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу при нормальній потужності (ряд. 2.2 : ряд. 1), грн./од.	3,50		
4	Фактичний обсяг виробництва, од.	6900	5600	4800
5	Фактична сума ЗВВ, грн., у тому числі:	53300,00	45000,00	39000,00
5.1	змінні, грн.	30500,00	25200,00	21000,00
5.2	постійні, грн.	22800,00	19800,00	18000,00

№ з/п	Показники	Січень	Лютий	Березень
6	Сума постійних ЗВВ, які включають у виробничу собівартість (ряд. 4 х ряд. 3, але не більше суми фактичних постійних ЗВВ з ряд. 5.2), грн.	22800,00	19600,00	16800,00
7	Нерозподілені постійні ЗВВ (списуються в дебет субрахунку 901) (ряд. 5.2 – ряд. 6), грн.	–	200,00	1200,00
8	Загальна сума ЗВВ, що включається до складу виробничої собівартості (списується в дебет рахунку 23) (ряд. 5.1 + ряд. 6), грн.	53300,00	44800,00	37800,00

Згадаємо, що розрахунок нормативу постійних ЗВВ на одиницю бази розподілу щомісячно здійснювати не потрібно. Він обчислюється один раз і використовується протягом усього періоду часу до зміни підприємством бази розподілу, її розміру або планових показників ЗВВ.

Пояснимо розрахунки, наведені в табл. 4.3, в січні 2025 р. величина постійних ЗВВ, розрахована виходячи з нормативу розподілу, становила 24150,00 грн. (6900 од. х 3,50 грн./ од.), що більше фактичної суми постійних ЗВВ (22800,00 грн.). Тому у виробничу собівартість продукції (дебет рахунка 23) включають фактичну величину постійних ЗВВ у повному обсязі – 22800,00 грн.

В лютому 2025 року фактичні показники обсягу виробництва збіглися з плановими, проте сума постійних ЗВВ перевищила їх планову величину. Тому у виробничу собівартість продукції (дебет рахунка 23) включається сума постійних ЗВВ, визначена виходячи з нормативу розподілу, – 19600,00 грн. (5600 од. х 3,50 грн./од.). Частина постійних ЗВВ, що залишилася (200,00 грн.), є нерозподіленими витратами і включається в собівартість реалізованої продукції (дебет субрахунку 901).

У березні 2025 року величина постійних ЗВВ, розрахована виходячи з нормативу розподілу, становила 16800,00 грн. (4800 од. х 3,50 грн./од.). Це менше фактичної суми постійних ЗВВ (18000,00 грн.). Тому у виробничу собівартість продукції (дебет рахунка 23) включають розрахункову суму постійних ЗВВ – 16800,00 грн. Частина постійних ЗВВ, що залишилася, в сумі 1200,00 грн. (18000 грн. – 16800,00 грн.) виявилася нерозподіленою і включається до собівартості реалізації.

Отже, із загальними правилами розподілу ЗВВ на ті, що включаються у виробничу собівартість, і ті, які відносяться на витрати періоду (у собівартість реалізації), ми з вами розібралися. Тепер переходимо до наступного етапу – розподіл ЗВВ, що потрапили у виробничу собівартість, між видами продукції (робіт, послуг).

4.3. Розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції

Алгоритм розподілу ЗВВ між об’єктами калькулювання підприємство розробляє самостійно і фіксує в наказі про облікову політику, для цього слід враховувати декілька загальних правил. Передусім слід знати, що розподіл ЗВВ

між об’єктами калькулювання повинен проводитися пропорційно обраній базі розподілу.

Важливо підібрати базу так, щоб суми ЗВВ, які відносяться на окремі вироби або замовлення, достовірно відображали фактично понесені витрати.

Зазвичай базу обирають з урахуванням таких умов:

– база повинна відображати зв’язок між накладними витратами і причинами, що впливають на них;

– за базу приймають таку характеристику виробничого процесу, зміна якої найбільшою мірою впливає на величину накладних витрат.

Залежно від галузевої належності підприємства базою для розподілу ЗВВ між окремими видами продукції (робіт, послуг) можуть бути:

– загальний фонд оплати праці або нарахована заробітна плата основних виробничих робітників за видами продукції (робіт, послуг);

– прямі витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);

– прямі матеріальні витрати;

– кошторисні ставки за коефіцієнто-машино-годинами роботи обладнання;

– кількість відпрацьованих обладнання машино-годин;

– витрати праці в людино-годинах;

– обсяг виробітку в натуральних або вартісних показниках тощо.

Найчастіше розподіл ЗВВ між окремими видами продукції (робіт, послуг) здійснюють пропорційно нарахованій заробітній платі основних виробничих робітників або сумі прямих витрат. Технічно перший спосіб простіший, проте менш точний і сильніше викривляє реальне значення собівартості.

Критерії розподілу ЗВВ між об’єктами калькулювання і критерії розподілу постійних ЗВВ на ті, які відносяться до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), і ті, що включаються в собівартість реалізації, можуть не збігатися. Хоча підприємства можуть обрати й однакову базу розподілу.

Зазначимо, що для уніфікації облікових процедур і скорочення їх трудомісткості підприємства зазвичай застосовують схожі методики розподілу ЗВВ як між готовою продукцією і НЗВ, так і між видами продукції.

Крім того, важливо застосовувати однакові методики розподілу при плануванні собівартості і при її обліку.

Є два варіанти розподілу витрат між об’єктами калькулювання: **за допомогою нормативу розподілу** або **питомої ваги баз розподілу**.

Варіант 1. Для розподілу витрат між об’єктами (наприклад, собівартістю декількох видів продукції) необхідно визначити норматив (коефіцієнт) розподілу витрат на одиницю об’єкта калькулювання. Потім, помноживши отриманий за цією формулою норматив ЗВВ, які розподіляються (змінних і розподілених постійних), на величину бази розподілу, що відноситься до конкретного об’єкта витрат (виду продукції, робіт, послуг), визначається частина ЗВВ, що включаються у виробничу собівартість цього виду продукції (робіт, послуг) у звітному періоді.

Варіант 2. ЗВВ звітного періоду можна розподілити між об’єктами калькулювання, визначивши питому вагу баз розподілу відповідних об’єктів калькулювання в загальному обсягу величини бази розподілу. Множенням

питомої ваги на суму ЗВВ, що включаються у виробничу собівартість звітного періоду, визначають суму ЗВВ, які відносяться у виробничу собівартість конкретного виду продукції (робіт, послуг).

При цьому незалежно від варіанта розрахунку, який використовується, результат буде однаковим. А ось від обраної бази розподілу собівартість конкретних видів продукції залежить істотно.

Наприклад, протягом звітного періоду цех випускав два види продукції. Вартість матеріалів, заробітна плата виробничих робітників та інші прямі витрати включені у витрати на виробництво продукції.

Виробнича собівартість виробленої продукції склала:

– матеріальні витрати – 161000,00 грн.;

– витрати на оплату праці – 35000,00 грн.;

– інші прямі витрати – 22000,00 грн.;

– ЗВВ, що розподіляються, – 16100,00 грн.

Разом – 234100,00 грн., у тому числі прямі витрати – 218000,00 грн.

ЗВВ у сумі 16100,00 грн. підлягають розподілу між двома видами продукції.

Згадаємо, що підприємство самостійно обирає базу розподілу ЗВВ. Наприклад, їх можна розподілити пропорційно:

1) матеріальним витратам – норматив розподілу дорівнює 0,1 (16100,00 грн. : 161000,00 грн.);

2) витратам на оплату праці – норматив розподілу дорівнює 0,46 (16100,00 грн. : 35000,00 грн.).

Розподілимо суму ЗВВ, які відносяться до складу виробничої собівартості, між окремими видами продукції (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 – Розподіл ЗВВ з використанням різних баз

Виріб	Прямі витрати, грн.				Сума ЗВВ, що включається у виробничу собівартість, грн.	Разом виробнича собівартість продукції, грн. (гр. 5 + гр. 6)
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	разом		
Пропорційно матеріальним витратам						
А	68100,00	12500,00	10000,00	90600,00	6810,00	97410,00
Б	92900	22500	12000	127400	9290,00	136690,00
Разом	161000	35000	22000	218000	16100,00	234100,00
Варіант 1 (згідно з нормативом розподілу). Значення графи 6 розраховано як добуток графи 2 та нормативу розподілу пропорційно матеріальним витратам (68100,00 грн. х 0,1 = 6810,00 грн.; 92900,00 грн. х 0,1 = 9290,00 грн.). Варіант 2 (за питомою вагою). Множимо показник питомої ваги баз розподілу кожного виду продукції в загальному обсязі величини бази розподілу на суму загальновиробничих витрат, які розподіляються (68100,00 грн. : 161000,00 грн. х 16100,00 грн. = 6810,00 грн.; 92900,00 грн. : 161000,00 грн. х 16100,00 грн. = 9290,00 грн.). Отже, вийшов такий самий результат.						
Пропорційно витратам на оплату праці						
А	68100,00	12500,00	10000,00	90600,00	5750,00	96350,00

Виріб	Прямі витрати, грн.				Сума ЗВВ, що включається у виробничу собівартість, грн.	Разом виробнича собівартість продукції, грн. (гр. 5 + гр. 6)
	матеріальні	на оплату праці	інші прямі	разом		
Б	92900,00	22500,00	12000,00	127400,00	10350,00	137750,00
Разом	161000,00	35000,00	22000,00	218000,00	16100,00	234100,00
Варіант 1 (згідно з нормативом розподілу): Значення графи 6 розраховано як добуток графи 3 та нормативу розподілу пропорційно прямим витратам на оплату праці (12500,00 грн. х 0,46 = 5750,00 грн.; 22500,00 грн. х 0,46 = 10350,00 грн.). Варіант 2 (за питомою вагою): 12500,00 грн.: 35000,00 грн. х 16100,00 грн. = 5750,00 грн.; 22500,00 грн. : 35000,00 грн. х 16100,00 грн. = 10350,00 грн. В результаті отримано ті ж самі показники.						

Отже, собівартість конкретних видів продукції істотно відрізняється залежно від обраної підприємством бази розподілу ЗВВ.

4.4. Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат

У бухгалтерському обліку сума визнаних ЗВВ відображається за дебетом однойменного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Його використовують господарюючі суб'єкти всіх видів діяльності за винятком торговельних підприємств. Цей рахунок є збирально-розподільчим і не має сальдо на кінець звітного періоду.

Для окремого обліку постійних і змінних ЗВВ до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» рекомендується відкривати рахунки другого порядку. Наприклад:

– 911 «Змінні загальновиробничі витрати»;

– 912 «Постійні загальновиробничі витрати».

Аналітичний облік ЗВВ ведуть за місцями їх виникнення (цехами, дільницями та іншими підрозділами), а всередині підрозділів – за статтями (видами) витрат.

Промислові підприємства із цеховою структурою управління обліковують ЗВВ за цехами.

Для аналітичного обліку цих витрат використовують відомості обліку витрат, які відкривають на кожен цех окремо. Записи в цих відомостях ведуть на підставі первинних документів і таблиць розподілу матеріалів, заробітної плати, послуг допоміжних виробництв, розрахунку амортизації необоротних активів та аркушів-розшифровок за іншими грошовими витратами. Надалі суму постійних розподілених ЗВВ (що відповідає нормальній потужності) і загальну суму змінних ЗВВ звітного періоду включають у порядку розподілу до складу виробничої собівартості об'єктів калькулювання.

Бухгалтерський облік перелічених в таблиці 4.1 видів ЗВВ ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» тільки в тому випадку, якщо вони пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг).

Тобто в разі коли протягом місяця виробництво відсутнє (наприклад, у зв'язку з тривалим простоєм), немає підстав для відображення на цьому рахунку витрат на амортизацію, ремонт і утримання необоротних активів, заробітної плати персоналу цехів тощо.

Зазначені витрати слід вважати іншими операційними витратами і відображати проводкою: Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» тощо.

Відсутність у поточному місяці виробництва не завжди свідчить про те, що витрати не пов'язані з ним. Наприклад, у сезонних галузях промисловості підприємства можуть здійснювати витрати, пов'язані з виробництвом продукції в майбутньому. На період сезонних перерв у роботі всі витрати на обслуговування виробництва включають у витрати майбутніх періодів, а збирають за дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

Окремо слід звернути увагу на особливості бухгалтерського обліку нерозподілених постійних ЗВВ за ситуації, коли у звітному періоді підприємство продукцію виробляло (роботи виконувало), але не реалізовувало. У цьому випадку виникає питання зі щомісячним закриттям рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Існує точка зору, згідно з якою в цій ситуації суму нерозподілених постійних ЗВВ потрібно віднести в дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з відображенням у рядку 2180 Звіту про фінансові результати за формою № 2 та 2-м або в рядку 2165 форми № 2-мс.

Крім того, припустимий і інший варіант. Згідно з п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», сума нерозподілених постійних ЗВВ є однією з трьох складових собівартості реалізованої продукції, її законне місце в рядку 2050 форми № 2, № 2-м або № 2-мс. Тому, незважаючи на відсутність у звітному місяці реалізації, ці витрати можна, як завжди, відобразити проведенням: Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт 91 «Загальновиробничі витрати».

При цьому, який би варіант не було обрано, нерозподілені постійні ЗВВ повинні потрапити у витрати поточного звітного періоду.

Кореспонденції господарських операцій щодо формування та розподілу ЗВВ у бухгалтерському обліку відображено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5 – Бухгалтерський облік ЗВВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення	83	13
		91	83

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
2	Передано запаси для використання в загальновиробничих цілях	80	20, 22, 28
		91	80
3	Передано напівфабрикати власного виробництва для використання в загальновиробничих цілях	91	25
4	Списано витрати на службові відрядження апарату управління цеху (дільниці)	84	372
		91	84
5	Списано витрати загальновиробничого призначення, раніше враховані у складі витрат майбутніх періодів (наприклад, передплата періодичних видань)	84	39
		91	84
6	Нараховано забезпечення майбутніх виплат загальновиробничого призначення (наприклад, забезпечення виплат відпусток персоналу апарату управління цехом)	81, 82, 84	47
		91	81, 82, 84
7	Виконано роботи, надано послуги загальновиробничого призначення сторонніми організаціями	84	63, 685
		91	84
8	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу	81	661
		91	81
9	Нараховано ЄСВ на заробітну плату загальновиробничого персоналу	821	651
		91	821
10	Списано вартість послуг і робіт допоміжних цехів підприємства, використаних для загальновиробничих цілей	91	232
11	Нараховано податки, збори й обов'язкові платежі, що підлягають віднесенню до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	84	64
		91	84
12	Списано змінні та розподілені постійні ЗВВ на витрати виробництва	23	91
13	Включено нерозподілені постійні ЗВВ до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)	90	91



Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність та склад загальновиробничих витрат.
2. Дайте характеристику розподіленим загальновиробничим витратам.
3. Дайте характеристику нерозподіленим загальновиробничим витратам.
4. Як здійснюють розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції?
5. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображають ЗВВ?

Тема 5. ЗВЕДЕНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Мета вивчення теми: ознайомитися з сутністю зведеного обліку витрат на виробництво; вивчити напівфабрикатний варіант обліку витрат; вивчити безнапівфабрикатний варіант обліку витрат; вивчити зведений облік витрат виробництва.

🕮 План

5.1. Сутність зведеного обліку витрат на виробництво
5.2. Напівфабрикатний варіант обліку витрат
5.3. Безнапівфабрикатний варіант обліку витрат
5.4. Організація зведеного обліку витрат виробництва

Ключові терміни та поняття: зведений облік витрат, напівфабрикатний облік витрат; безнапівфабрикатний облік витрат.

5.1. Сутність зведеного обліку витрат на виробництво

Зведений облік витрат є завершальним етапом виробничого обліку. Він полягає в узагальненні за об'єктами обліку всіх виробничих витрат підприємства і виявленні тієї їх частини, яка належить до випуску продукції та незавершеного виробництва (далі – НЗВ), а також у калькулюванні (визначенні) фактичної собівартості товарної продукції (робіт, послуг).

Зведений облік витрат покликаний забезпечити:

– розкриття всіх витрат виробництва за калькуляційними статтями витрат і місцями їх виникнення в розрізі груп однорідних виробів (шифрів витрат);

– отримання даних про собівартість товарного випуску підприємства в розрізі груп однорідних виробів;

– контроль за рухом НЗВ;

– отримання даних, необхідних для калькулювання собівартості окремих видів продукції, з розкриттям матеріальних витрат за встановленими групами.

Його завдання – узагальнити витрати за калькуляційними статтями й елементами витрат, цехами та видами (групами) продукції з подальшим використанням цих даних для складання звітності й калькуляцій фактичної собівартості продукції (робіт, послуг).

На виробництвах, де є напівфабрикати (напівпродукти, деталі), порядок узагальнення витрат залежить від того, який варіант зведеного обліку на них застосовується: напівфабрикатний чи безнапівфабрикатний.

Отже, зведений облік витрат може бути:

1) напівфабрикатним – коли в системі рахунків бухгалтерського обліку відображають собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх з одного цеху до іншого відповідно до технологічного маршруту обробки;

2) безнапівфабрикатним – коли в бухобліку не відображають собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху до цеху або на склад напівфабрикатів.

5.2. Напівфабрикатний варіант обліку витрат

Під **напівфабрикатом** п. 586 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373 розуміє продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти ще одну або кілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для цієї стадії (фази, переділу) він є закінченим. Напівфабрикат, який є для цієї фази (переділу) готовим і призначений для реалізації на сторону, обліковують як готову продукцію. Наявність таких напівфабрикатів на методику зведеного обліку витрат не впливає.

Напівфабрикатний варіант базується на обліку прямих витрат, що утворюють собівартість продукції, за окремими закінченими технологічними переділами (фазами, стадіями) і статтями витрат, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху (дільниці). Тобто собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом (дільницею), складається з власних витрат і собівартості напівфабрикатів. Калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції.

Напівфабрикатний варіант обліку витрат застосовують при:

– наявності великого асортименту та кількості напівфабрикатів власного виробництва;

– споживанні одних і тих же напівфабрикатів одночасно декількома різними цехами;

– нормуванні витрат початкової сировини та матеріалів на напівфабрикати, а не на кінцеву продукцію виробництва.

Витрати всередині переділу обліковують за видами продукції. Загальновиробничі витрати узагальнюють у цілому по виробництву і розподіляють між переділами у встановленому на підприємстві порядку. Собівартість визначають за кожним переділом, а за видами продукції всередині переділу розраховують відповідно до обраного підприємством способу калькулювання.

Напівфабрикатний варіант передбачає оформлення руху напівфабрикатів із цеху (дільниці) до цеху (дільниці) бухгалтерськими записами відповідно до технологічного маршруту обробки і відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку їх собівартості.

Собівартість напівфабрикатів калькулюють після кожного переділу, що дозволяє визначати собівартість напівфабрикатів на різних стадіях їх обробки. Такий підхід забезпечує більш дієвий контроль за собівартістю продукції.

Застосування цього варіанта вимагає:

– встановлення кількості переділів;

– вибору поточної оцінки напівфабрикатів, які передаються із цеху до цеху (за нормативною, плановою або фактичною собівартістю);

– вирішення питання про доцільність застосування рахунка 25 «Напівфабрикати».

Передачу напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (переділу) до іншого зазвичай відображають в обліку за фактичною виробничою собівартістю. Проте можливий також облік напівфабрикатів за плановою або нормативною собівартістю з подальшим планової/нормативної собівартості до фактичної. Потрібно розуміти, що напівфабрикатний варіант обліку є достатньо трудомістким. До калькуляцій собівартості всіх цехів входить стаття «Напівфабрикати власного виробництва». А її формування потребує складання калькуляції собівартості напівфабрикатів кожного цеху. Нижче наведемо приклад відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво і складання звітної калькуляції в розрізі калькуляційних статей при напівфабрикатному варіанті з елементами нормативного обліку (табл. 5.1 – 5.7).

Таблиця 5.1 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати цеху № 1)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Матеріали	28800,00	+480,00	Собівартість напівфабрикатів цеху № 1 (за нормативом)	80880,00
2. Заробітна плата	24000,00	-240,00		
3. Відрахування на соціальні заходи	5280,00	-52,80		
4. Загальновиробничі витрати	22800,00	+360,00		
Разом	80880,00	+547,20		

Таблиця 5.2 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 25 «Напівфабрикати» (Напівфабрикати цеху № 1)			
Дебет		Кредит	
Показник	Сума, грн.	Показник	Сума, грн.
Собівартість напівфабрикатів цеху № 1	80880,00	Передача напівфабрикатів цеху № 1 до цеху № 2	80880,00

Таблиця 5.3 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати цеху № 2)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Собівартість напівфабрикатів цеху № 1	80880,00	–	Собівартість напівфабрикатів цеху № 2 (за нормативом)	150912,00
2. Матеріали	19200,00	-240,00		
3. Заробітна плата	21600,00	+360,00		
4. Відрахування на соціальні заходи	4752,00	+79,20		
5. Загальновиробничі витрати	24480,00	-120,00		
Разом	150912,00	+79,20		

Таблиця 5.4 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 25 «Напівфабрикати» (Напівфабрикати цеху № 2)			
Дебет		Кредит	
Показник	Сума, грн.	Показник	Сума, грн.
Собівартість напівфабрикатів цеху № 2	150912,00	Передача напівфабрикатів цеху № 2 до складального цеху	150912,00

Таблиця 5.5 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати складального цеху)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Собівартість напівфабрикатів цеху № 2	150912,00	–	Нормативна собівартість готової продукції	191952,00
2. Заробітна плата	12000,00	-120,00		
3. Відрахування на соціальні заходи	2640,00	-26,40		
4. Загальновиробничі витрати	26400,00	-240,00		
Разом	191952,00	-386,40		

Таблиця 5.6 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Звітна калькуляція			
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Фактичні витрати, грн.
1. Матеріали	48000,00	+240,00	48240,00
2. Заробітна плата	57600,00	–	57600,00
3. Відрахування на соціальні заходи	12672,00	–	12672,00
4. Загальновиробничі витрати	73680,00	–	73680,00
Разом	191952,00	+240,00	192192,00

Таблиця 5.7 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (напівфабрикатний варіант)

Рахунок 26 «Готова продукція»		
Дебет		Кредит
Показник	Сума, грн.	
Нормативна собівартість	191952,00	
Відхилення	+240,00	
Фактична собівартість готової продукції	192192,00	

При напівфабрикатному варіанті, виготовлені напівфабрикати, що підлягають доопрацюванню в наступних цехах, які, крім використання у виробництві, також реалізують на сторону як готову продукцію, обліковують на рахунку 25 «Напівфабрикати». У такому разі господарські операції з оприбуткування напівфабрикатів з виробництва відображають в обліку проводкою: Дт 25 «Напівфабрикати» – Кт 231 (232). При наступній передачі

напівфабрикатів до інших цехів для подальшої обробки роблять запис: Дт 231 (232) – Кт 25 «Напівфабрикати».

Якщо ж підприємство виробляє і використовує напівфабрикати тільки для власних потреб, їх рух і залишки обліковують на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі цехів, що виготовляють такі напівфабрикати, без використання рахунка 25 «Напівфабрикати».

Собівартість напівфабрикатів формують аналогічно обчисленню виробничої собівартості продукції (робіт і послуг).

5.3. Безнапівфабрикатний варіант обліку витрат

При безнапівфабрикатному варіанті калькуляції собівартості напівфабрикатів власного виробництва не складають. При переданні напівфабрикатів із цеху (дільниці) до цеху (дільниці) їх собівартість в системі рахунків бухгалтерського обліку не відображають.

Витрати на виробництво при безнапівфабрикатному варіанті обліковують за місцем їх виникнення до здавання готової продукції на склад. Передані іншим цехам напівфабрикати (деталі) продовжують обліковувати в бухгалтерському обліку у складі залишків НЗВ цехів-виробників, а не за місцезнаходженням напівфабрикатів.

Таким чином, при безнапівфабрикатному варіанті:

– систематизують власні витрати за кожним цехом;

– відображають передання напівфабрикатів з одного виробничого підрозділу до іншого тільки в оперативному обліку і без включення собівартості напівфабрикатів, прийнятих в обробку з інших цехів.

При використанні цього варіанта собівартість напівфабрикатів не обчислюють. Собівартість готової продукції складають суми витрат на її виробництво кожного із цехів, у яких виготовляли і дообробляли напівфабрикати. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво і складання звітної калькуляції в розрізі калькуляційних статей при безнапівфабрикатному варіанті з елементами нормативного обліку показано на прикладі в таблицях 5.8 – 5.12.

Таблиця 5.8 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (безнапівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати цеху № 1)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Матеріали	28800,00	+480,00	Витрати цеху № 1 (за нормативом)	80880,00
2. Заробітна плата	24000,00	-240,00		
3. Відрахування на соціальні заходи	5280,00	-52,80		
4. Загальновиробничі витрати	22800,00	+360,00		
Разом	80880,00	+547,20		

Таблиця 5.9 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (безнапівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати цеху № 2)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Матеріали	19200,00	-240,00	Витрати цеху № 2 (за нормативом)	70032,00
2. Заробітна плата	21600,00	+360,00		
3. Відрахування на соціальні заходи	4752,00	+79,20		
4. Загальновиробничі витрати	24480,00	-120,00		
Разом	70032,00	+79,20		

Таблиця 5.10 – Облік витрат на виробництво (безнапівфабрикатний варіант)

Рахунок 23 «Виробництво» (Витрати складального цеху)				
Дебет			Кредит	
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Показник	Сума, грн.
1. Заробітна плата	12000,00	-120,00	Витрати складального цеху (за нормативом)	41040,00
2. Відрахування на соціальні заходи	2640,00	-26,40		
3. Загальновиробничі витрати	26400,00	-240,00		
Разом	41040,00	-386,40		

Таблиця 5.11 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (безнапівфабрикатний варіант)

Звітна калькуляція			
Статті витрат	Норматив, грн.	Відхилення (+, -), грн.	Фактичні витрати, грн.
1. Матеріали	48000,00	+240,00	48240,00
2. Заробітна плата	57600,00	–	57600,00
3. Відрахування на соціальні заходи	12672,00	–	12672,00
4. Загальновиробничі витрати	73680,00	–	73680,00
Разом	191952,00	+240,00	192192,00

Таблиця 5.12 – Бухгалтерський облік витрат на виробництво (безнапівфабрикатний варіант)

Рахунок 26 «Готова продукція»		
Дебет		Кредит
Показник	Сума, грн.	
Нормативна собівартість	191952,00	
Відхилення	+240,00	
Фактична собівартість готової продукції	192192,00	

Отже, і при напівфабрикатному, і при безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат на виробництво різні процеси формування собівартості продукції завершуються одним і тим самим результатом. В підсумку при обох

варіантах ми маємо нормативну собівартість готової продукції в розмірі 191952,00 грн., а фактичну – у розмірі 192192,00 грн.

Так який же варіант обрати? Звісно, тут усе – на розсуд самого підприємства. Проте в інтересах належного контролю за рухом напівфабрикатів (деталей, вузлів) у виробництві, їх збереженням і раціональним використанням, а також для правильного визначення результатів роботи окремих структурних підрозділів підприємства доцільніше все ж застосовувати напівфабрикатний варіант обліку витрат на виробництво.

Водночас на підприємствах, де напівфабрикатів немає взагалі, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі в умовах застосування однопередільного методу обліку витрат, можливим є тільки один варіант – безнапівфабрикатний.

5.4. Організація зведеного обліку витрат виробництва

Щоб мати можливість здійснювати зведений облік витрат, передусім необхідно виконати такі дії:

– встановити ступінь централізації обліку витрат;

– обрати варіант узагальнення виробничих витрат на рахунках обліку;

– встановити порядок оцінки напівфабрикатів власного виробництва, що передаються із цеху до цеху;

– розробити методику і техніку узагальнення витрат, послідовність закриття виробничих рахунків та обліку НЗВ.

У зведеному обліку витрати групують за видами продукції (групами однорідних виробів), замовленнями, переділами, цехами тощо в розрізі калькуляційних статей витрат за безнапівфабрикатним або напівфабрикатним варіантом.

Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції залежать від:

– типу виробництва;

– структури управління виробництвом;

– кількості видів продукції, що виготовляється;

– методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які застосовуються.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюють на підставі даних, отриманих у результаті обробки первинної документації, за статтями калькуляції об’єктів обліку виробничих витрат.

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує узагальнення витрат по підприємству в цілому і виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів.

Якщо ж підприємства мають безцехову структуру управління, зведений облік витрат на виробництво ведуть за видами продукції в цілому по підприємству.

Важливо правильно згрупувати вироби або замовлення, за якими ведуть зведений облік витрат на виробництво. Так, щоб опинитися в одній групі, вироби повинні:

– бути однорідними за конструкцією та технологією виробництва;

– мати однакове виробниче призначення;

– виготовлятися переважно з однакових матеріалів;

– мати одну одиницю виміру.

Характерною ознакою об'єднання продукції в групи є те, що всі вироби, які входять до конкретної групи, конструктивно засновані на деякій базовій моделі. При цьому вони можуть відрізнятися розмірами, потужністю двигуна, вантажопідйомністю, видом виконання тощо.

Конкретні групи виробів, що об'єднуються одним шифром витрат або замовленням, установлює відділ головного конструктора. Але майте на увазі: не можуть бути об'єднані в одну групу різнорідні вироби, що мають різне виробниче призначення або істотні конструкційні відмінності.

Витрати на виробництво в загальному випадку включають до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони відносяться, незалежно від часу їх оплати. Проте щодо окремих видів витрат (наприклад, пов'язаних з підготовкою й освоєнням виробництва нових видів продукції) неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони відносяться. У цьому випадку, а також у сезонних виробництвах їх включають до витрат виробництва і до калькуляції собівартості в кошторисно нормативному порядку.

Втрати від браку продукції відображають в обліку та калькуляції собівартості виробів у тому звітному періоді, у якому вони виявлені. Якщо витрати були неправильно або несвоєчасно віднесені на собівартість продукції (робіт, послуг), за фактом установлення такої помилки необхідно провести відповідні виправлення. Удатися до виправлень доведеться й у випадку виявлення в результаті інвентаризації нестач або надлишків сировини, матеріалів, палива, НЗВ і готової продукції в цехах, а також у випадку виявлення помилок в обліку витрат, що відносяться до попередніх періодів.

Для ведення зведеного обліку використовують відомість зведеного обліку витрат на виробництво, яка щомісячно відкривається на кожну групу виробів (замовлення). Порядок складання такої відомості залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат, рівня організації виробництва, стану нормативного господарства тощо.

Відомість зведеного обліку витрат за цехами, а потім і по підприємству в цілому являє собою оборотну відомість за рахунком 23 «Виробництво». Наведені в ній підсумкові дані повинні точно збігатися з даними синтетичного рахунка 23 «Виробництво».

Зверніть увагу: якщо ви застосовуєте нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), зведений облік вам доведеться вести за видами продукції або однорідними групами виробів у розрізі калькуляційних статей витрат з виділенням витрат за нормами, змін норм і відхилень від них. При цьому ви можете використовувати один з

нижченаведених способів бухгалтерського узагальнення витрат у регістрах зведеного обліку.

За першим способом розрахунок фактичної собівартості товарної продукції за звітний місяць здійснюють шляхом виключення із загальної суми витрат на виробництво, відображених на рахунку 23 «Виробництво» (з урахуванням вхідного залишку НЗВ):

1) нестач НЗВ (за вирахуванням надлишків);

2) залишків НЗВ на кінець місяця.

Цей розрахунок можна представити у вигляді формули 5.1:

$$С_ф = НЗВ_п + В \pm П - НЗВ_к, \quad (5.1)$$

де $С_ф$ – фактична собівартість товарної продукції за звітний місяць;

$НЗВ_п$ – НЗВ на початок місяця за нормативною оцінкою;

В – витрати на виробництво за звітний місяць, обліковані на рахунку 23 «Виробництво»;

П – нормативна собівартість нестач (–) або надлишків (+) НЗВ;

$НЗВ_к$ – НЗВ на кінець місяця за нормативною оцінкою.

Головною особливістю цього способу зведеного обліку є те, що на основі перевірених бухгалтерією даних оперативного кількісного обліку деталей (напівфабрикатів) або щомісячних інвентаризацій залишки НЗВ на кінець місяця оцінюють методом прямого підрахунку.

Другий спосіб узагальнення витрат у регістрах зведеного обліку застосовують підприємства, які випускають велику номенклатуру складної (багатодетальної) продукції (зокрема, на підприємствах машинобудування та металообробки), де розрахунок нормативної собівартості НЗВ наприкінці кожного місяця на підставі даних оперативного кількісного обліку деталей (напівфабрикатів) або результатів інвентаризації вельми складний.

Такий спосіб передбачає визначення собівартості залишків НЗВ шляхом виключення з виробничих витрат звітного місяця (з урахуванням вхідного залишку НЗВ):

1) фактичної собівартості товарного випуску цього місяця;

2) нестач (за вирахуванням надлишків) НЗВ.

Тобто собівартість НЗВ на кінець місяця розраховують за формулою 5.2:

$$НЗВ_к = НЗВ_п + В - С_ф \pm П, \quad (5.2)$$

де $С_ф$ – фактична собівартість товарної продукції за звітний місяць;

$НЗВ_п$ – НЗВ на початок місяця за нормативною оцінкою;

В – витрати на виробництво за звітний місяць, обліковані на рахунку 23 «Виробництво»;

П – нормативна собівартість нестач (–) або надлишків (+) НЗВ;

$НЗВ_к$ – НЗВ на кінець місяця за нормативною оцінкою.

А як же при такому способі визначити фактичну собівартість товарної продукції?

Вона за кожним видом (однорідною групою) продукції складається з нормативної собівартості випущених виробів за статтями витрат, суми змін норм і врахованих (документованих) відхилень від норм. При цьому витрати за нормами щодо всіх розділів зведеного обліку (НЗВ на початок і кінець місяця, витрати за звітний місяць) відображають за нормами, що діють на початок місяця.

Якщо на початок місяця норми було змінено, роблять переоцінку нормативної собівартості НЗВ до рівня собівартості за зміненими нормами. Зміна норм відбулася протягом звітного місяця? Тоді витрати за нормами за цей місяць коригують на різницю в результаті зміни норм, тобто приводять до рівня норм на початок звітного місяця.

Переоцінку НЗВ, викликану змінами норм на початок місяця, здійснюють при інвентаризаціях прямим підрахунком. Тобто перемножують різниці між старою і новою нормами на кількість деталей, що перебувають у НЗВ.

Якщо ж підприємство не здійснювало інвентаризації НЗВ, переоцінку НЗВ до рівня змінених норм здійснюють за допомогою коефіцієнтів (індексів), визначених за окремими статтями калькуляції у відомості переоцінки НЗВ. Цю відомість складають на основі зіставлення нормативної собівартості виробів на 1-ше число попереднього місяця і 1-ше число звітного місяця за тими калькуляційними статтями витрат, норми за якими були змінені. Індекс змін розраховують шляхом ділення нововведених норм на ті, що раніше діяли. На підставі цих індексів визначають величину різниці від змін норм.

Якщо залишки НЗВ є стабільними, відхилення від норм можуть повністю списувати на собівартість товарної продукції, а зміни норм – на собівартість товарної продукції та НЗВ.

Відхилення від норм і суми змін норм, що належать до групи однорідних виробів, розподіляють між окремими виробами цієї групи:

– за заробітною платою – пропорційно нормативній заробітній платі;

– за матеріальними витратами – пропорційно нормативним витратам матеріальних цінностей.

Дані зведеного обліку витрат на виробництво слугують основою для складання звітних калькуляцій на всі види продукції, що виготовлені підприємством. За допомогою таких калькуляцій здійснюють контроль за виконанням плану за собівартістю всієї товарної продукції та окремих її видів (виробів).

В індивідуальному та дрібносерійному виробництвах калькуляції складають у міру закінчення і закриття замовлень. У такому разі фактичну виробничу собівартість розраховують як суму фактичної собівартості всіх технологічних вузлів (замовлень), що входять у виріб. Фактична виробнича собівартість виробу, що виготовляється в одиничному порядку, складається з витрат, облікованих за замовленням (у частині оригінальних деталей та вузлів), і собівартості загальних деталей та вузлів, що виготовляються в порядку серійного або масового виробництва.

Витрати матеріальних цінностей обліковують у звітній калькуляції на підставі первинних документів (цехових звітів, відомостей тощо). Собівартість напівфабрикатів власного виробництва включають до відповідних статей витрат. Якщо напівфабрикати власного виробництва виділені в окрему статтю, на них складають окремі калькуляції за встановленими статтями витрат.

В результаті всіх проведених розрахунків в індивідуальному та дрібносерійному виробництвах обчислюють середню собівартість одиниці продукції серії (замовлення). А ось у масових і багатосерійних виробництвах розраховують середню собівартість одиниці продукції кожного найменування, що випускається у звітному періоді.



Питання для самоконтролю

1. В чому сутність зведеного обліку витрат на виробництво?
2. Охарактеризуйте напівфабрикатний варіант обліку витрат.
3. Охарактеризуйте безнапівфабрикатний варіант обліку витрат.
4. Який доцільніше варіант обліку витрат на виробництво застосовувати більш доцільно?
5. В чому полягає організація зведеного обліку витрат виробництва?

Тема 6. НОРМИ ВИТРАТ МАТЕРІАЛІВ

Мета вивчення теми: вивчити сутність норм витрат матеріалів у виробництві; ознайомитись з методами розробки норм витрат; вивчити особливості відображення норм витрат у бухгалтерському та податковому обліку.

План

6.1. Норми витрат – що це?
6.2. Методи розробки норм
6.3. Норми витрат у бухгалтерському обліку

Ключові терміни та поняття: норма витрат, розрахунково-аналітичний метод, дослідно-виробничий метод, звітно-статистичний метод.

6.1. Норми витрат – що це?

В процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) підприємства мають справу з нормами витрат матеріалів. Потрібні вони насамперед самому господарюючому суб’єкту для визначення потреби в сировині та контролю над своїми витратами.

Під нормою витрат матеріалів розуміють максимально допустиму планову кількість сировини, матеріалів, необхідну для виготовлення одиниці продукції

(роботи) при планованому обсязі виробництва. Інакше кажучи, норма витрат матеріалів – це свого роду рецептура, яка дозволяє підприємству:

– запланувати потребу в сировині та матеріалах для виготовлення продукції, виконання робіт;

– скласти план матеріального постачання та закупити необхідну кількість матеріалів;

– розрахувати виробничу собівартість та відпускну ціну продукції (роботи), що випускається;

– дізнатися, наскільки раціонально та ефективно витрачаються матеріальні ресурси, тобто здійснювати контроль за їх використанням та втратами (наприклад, на підставі норм витрат приймають рішення про перевитрату матеріалів, відшкодування збитків тощо);

– правильно організувати облік виробничих витрат та втрат.

За своїм змістом норма витрат – величина орієнтовна. Її не можна ототожнювати з фактичними витратами. Нормування витрат матеріалів проводять з метою встановлення їх планової кількості, необхідної для виготовлення виробів, забезпечення раціонального та ефективного використання сировини та матеріалів у виробництві.

Норми, як правило, визначають на натуральну одиницю кожного з видів товарної продукції (робіт, послуг) або на окремі технологічні процеси виробництва.

В складі норми витрат матеріалів враховують:

– корисну витрату матеріалу, тобто ту його кількість, яка увійшла безпосередньо в масу виробу, що випускається;

– технологічні відходи, зумовлені встановленою технологією виробництва, тобто та кількість матеріалу, яка не увійшла в масу виробу, але витрачена на його виробництво;

– безповоротні втрати, тобто кількість матеріалу, що безповоротно втрачається в процесі виготовлення виробу внаслідок недосконалості технології, організаційних причин, низької кваліфікації працівників.

Отже, першим елементом норми є чиста маса витраченого на виріб матеріалу. Інакше кажучи, корисна витрата матеріальних ресурсів, втілена в готовій продукції (без урахування будь-яких відходів і втрат).

Другий елемент норми витрат – це сумарні технологічні відходи та втрати, тобто кількість матеріалу, яка не втілена у виробі, проте витрачена на його виробництво.

Отже, втрати і відходи, так само, як і «корисний» матеріал, є складовими елементами норм витрат на виготовлення готової продукції.

При цьому до норми витрат матеріалів не включають:

– відходи та втрати, викликані відступами від установлених технологічних процесів та організації виробництва (постачання) (наприклад, втрати матеріалу у процесі транспортування та зберігання);

– відходи та втрати, викликані відступами від передбаченого сортаменту, порушенням вимог стандартів і технічних умов;

– витрату сировини і матеріалів, пов’язаних із браком, випробуванням зразків, ремонтом будівель та обладнання, виготовленням оснащення, інструменту, засобів механізації та автоматизації, наладкою обладнання, упакуванням готової продукції.

Для переважної більшості підприємств норми витрат матеріалів на законодавчому рівні не регламентовані, тому їх розробляють самостійно. Такого ж висновку доходять і суди (див. постанови Харківського окружного адміністративного суду від 30.11.2010 р. № 2- а-7628/10/2070 та від 13.07.2016 р. № 820/2673/16, ухвалу ВАСУ від 25.04.2013 р. № К/9991/13760/11).

При встановленні норм підприємству слід керуватися галузевими стандартами та технічними умовами, встановленими для цієї продукції, та самостійно підготовленими внутрішніми документами (наприклад, калькуляціями).

Розроблені норми систематизують у специфікаціях норм витрат матеріалів. Їх також фіксують у спеціальних документах з витрати матеріалів:

– картах подетальних норм витрат матеріалів;

– картах розкрою матеріалів;

– відомостях зведених норм витрат матеріалів на виріб.

Пункт 530 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373 пропонує відображати встановлені норми в техніко-нормативних картках у натуральному вимірі на одиницю продукції та використовувати їх для безпосереднього відпуску сировини та матеріалів на виробничі потреби. При наближенні нормативних витрат до фактичних нормативну базу слід перевіряти та переглядати. Водночас за стабільних організаційно-технічних умов виробництва норми витрат матеріалів можуть не переглядатися тривалий час.

6.2. Методи розробки норм

У практиці нормування витрати матеріалів використовують три основні методи встановлення норм:

1) розрахунково-аналітичний;

2) дослідно-виробничий;

3) звітно-статистичний.

Розрахунково-аналітичний метод базується на подетальному розрахунку витрат матеріалів. За основу при цьому беруть корисну витрату матеріалу. Її встановлюють за номінальними розмірами деталі з урахуванням середньої величини допуску на розмір.

Основною початковою інформацією при розрахунку норм витрат матеріалів тут є:

– креслення деталей (карти розкрою), складальних одиниць, специфікації;

– технологічні документи;

– нормативи витрат матеріалів на одиницю оброблюваної поверхні, довжини, маси або інших параметрів;

– нормативи відходів і втрат.

Дослідно-виробничий метод застосовують, коли неможливо провести прямі технічні розрахунки норм з необхідною точністю. За ним норми встановлюють на підставі дослідних вимірів корисної витрати, технологічних відходів та втрат матеріалів у лабораторних або безпосередньо у виробничих умовах.

За допомогою звітно-статистичного методу норми вводять на черговий плановий проміжок часу за звітно-статистичними даними про фактичну питому витрату матеріалів за минулий період.

У будь-якому разі в установлених підприємством нормах має враховуватися досягнута економія сировини, основних матеріалів та напівфабрикатів на одиницю продукції (п. 530 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373). За цими нормами здійснюють відпуск матеріалів на виробництво продукції. За ними ж визначають собівартість при складанні калькуляцій на окремі види продукції. Простіше кажучи, норми – основа для складання калькуляцій, тобто визначення ціни на вироби, що випускаються.

Норми витрат матеріалів необхідно обґрунтувати, а введення їх у дію затвердити наказом керівника.

6.3. Норми витрат у бухгалтерському обліку

Будь-яке підприємство має забезпечити облік витрат діяльності у розрізі статей з розділенням їх на в межах норм та наднормативні. На нормативному рівні це знайшло своє відображення в П(С)БО 16 «Витрати», в якому зазначено, що собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат.

Тобто до складу виробничої собівартості (Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати») включають лише ті витрати, які передбачені нормами та технологією виробництва, – у межах встановлених норм і нормативів.

А ось наднормативні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг (понад норми, нормативи, розцінки тощо) є витратами звітного періоду. Їх відносять на собівартість не виготовленої, а реалізованої продукції, робіт, послуг – Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» (п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»).

Причому наднормативні витрати включають до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг (за рішенням керівника підприємства) тільки у тому разі, якщо вони не пов’язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання (лист МФУ від 15.04.2005 р. № 31-04220-20-17/6687).

Якщо йдеться про втрати внаслідок нестачі матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку, то їх відносять до складу загальновиробничих витрат – Дт 91 «Загальновиробничі витрати» (п.п. 15.9 П(С)БО 16 «Витрати»). Тобто вони потрапляють у виробничу собівартість продукції – формують її первісну вартість. Адже згідно з п. 14 П(С)БО 9 «Запаси» до неї не включають

тільки понаднормові втрати і нестачі запасів. Їх відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (встановлені), – Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Таким чином, у бухгалтерському обліку норми витрат матеріалів використовують для правильного відображення витрат та надання достовірної інформації у фінансовій звітності.

На сьогодні, немає законодавчо затверджених норм природного убутку.

Стосовно податку на прибуток, документально підтверджені наднормативні витрати в повній сумі зменшують фінансовий результат. При цьому жодних різниць щодо наднормативних витрат ПКУ не передбачає, а, отже, високодохідникам та малодохідникам-добровольцям коригувати свій фінансовий результат до оподаткування на суму наднормативних витрат матеріалів не потрібно.

Для цілей ПДВ-обліку вкрай важливо знати: відбулося витрачання матеріалів у межах встановлених норм чи понад норми. Витрату понад встановлені норми розглядають як використання товарів (послуг) у негосподарській діяльності. Відповідно, хоч платник і відніс до податкового кредиту всю суму ПДВ під час придбання матеріалів, проте на їх наднормативну витрату йому доведеться нарахувати «компенсуючі» податкові зобов'язання (далі – ПЗ) відповідно до п.п. «г» п. 198.5 ПКУ. Базу ПДВ оподаткування у такому разі визначають згідно з п. 189.1 ПКУ – виходячи з вартості придбання наднормативних матеріалів.

Тому якщо норми витрат не буде встановлено або обґрунтовано, то цілком імовірно, що контролюючі органи наполягатимуть на нарахуванні «компенсуючих» ПДВ-зобов'язань з усієї вартості витрачених матеріалів.

Якщо сировина та матеріали отримувалися без ПДВ, тоді «компенсуючі» ПЗ не виникають.

На підтвердження «компенсуючих» ПДВ-зобов'язань складають «самозведену» податкову накладну (далі – ПН) з типом причини «13». Виписують таку ПН не пізніше останнього дня звітного місяця наднормативного списання матеріалів.

А якщо перевитрата матеріалів сталася з вини працівника і з нього стягнуто збиток за такі дії, то в цьому випадку доведеться нарахувати «компенсуючі» ПЗ на підставі п.п. «г» п. 198.5 ПКУ.



Питання для самоконтролю

1. В чому суть норм витрат на виробництво?
2. Охарактеризуйте суть розрахунково-аналітичного методу витрат.
3. Охарактеризуйте суть дослідно-виробничого методу витрат.
4. Охарактеризуйте суть звітно-статистичного методу витрат.
5. Наведіть особливості відображення норм витрат в бухгалтерському та податковому обліку.

Тема 7. ДАВАЛЬНИЦЬКА СИРОВИНА

Мета вивчення теми: вивчити сутність операцій з переробки давальницької сировини; ознайомитись з первинними документами, які укладають підприємства при переробці давальницької сировини; вивчити бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини.

🕮 План

7.1. Сутність операцій з давальницькою сировиною
7.2. Документування операцій з давальницької сировини
7.3. Бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини

Ключові терміни та поняття: давальницька сировина, замовник, переробник.

7.1. Сутність операцій з давальницькою сировиною

Відповідно до п.п. 14.1.134 ПКУ, **операції з давальницькою сировиною** – це операції з переробки (обробки, збагачення чи використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також етапів (операцій)) з метою одержання готової продукції за відповідну плату. Слід звернути увагу, що у визначенні цього терміну є спеціальне застереження, що до операцій з давальницькою сировиною належать операції, в яких **сировина замовника** на конкретному етапі її переробки **становить не менше 20 %** загальної вартості готової продукції.

Давальницькою сировиною вважають сировину, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії, які є власністю одного суб'єкта господарювання (замовника) і передаються іншому суб'єкту господарювання (виробнику) для виробництва готової продукції. Готова продукція (її частина) **повертається власнику сировини** або за його дорученням іншій особі. Таке визначення давальницької сировини надано в п.п. 14.1.41 ПКУ.

Зазначимо, що ці спеціальні **терміни** важливі для цілей «ідентифікації» давальницьких операцій і відображення їх у податковому обліку. Основна особливість таких операцій полягає в тому, що право власності на давальницьку сировину на кожному етапі її переробки, а також на вироблену з неї готову продукцію належить замовнику і не переходить до виконавця.

Отже, для податково-облікових цілей процес взаємодії сторін за операціями з давальницькою сировиною можна окреслити так:

1) замовник передає свою сировину виконавцю на переробку;

2) виконавець переробляє цю сировину в готову продукцію і передає її замовнику;

3) замовник приймає готову продукцію і оплачує роботи виконавця з переробки сировини.

Застереження про 20 % питому вагу сировини у вартості готової продукції важливе і дотримувати його слід для ідентифікації давальницької операції виключно в цілях:

– права застосовувати нульову ставку обкладення податком на прибуток. Застосовувати ставку 0 % не можуть підприємства, що займаються виробництвом продукції на давальницькій сировині (п. 44 підрозд. 4 розд. XX ПКУ);

– сплати акцизного податку. При виробництві підакцизних товарів з давальницької сировини акцизний податок сплачується податковим агентом (переробником). У свою чергу, замовник сплачує акцизний податок виробнику (пп. 212.2, 216.5 і п.п. 222.1.5 ПКУ).

В усьому ж іншому податково-прибутковий облік і оподаткування податком на додану вартість (далі – ПДВ) давальницьких операцій не залежатимуть від того, який відсоток сировини замовника (більше 20 % чи менше) використовується у виготовленні готової продукції.

7.2. Документування операцій з давальницької сировини

В основі бухгалтерського обліку лежить метод документування. Документування **операцій з давальницької сировини** розпочинається з укладання договору на переробку між замовником та виконавцем.

За своєю природою договір на переробку сировини на давальницьких умовах є договором **підряду**. У договорі слід обов'язково прописати, що виготовлення готової продукції відбувається з давальницької сировини замовника (дотримуючись норм ч. 1 ст. 839 ЦКУ). Крім того, у договорі слід чітко зазначити вид сировини, що передається, її якість, кількість (одиницю виміру), обсяг. А також зазначити загальну вартість і ціну на кожен вид давальницької сировини. Зауважимо, що якщо раптом при проходженні технологічного процесу виявиться брак сировини, підрядник може надіслати замовнику претензію. Строки її розгляду, а також процес заміни сировини так само бажано прописати в договорі.

На виконання норм ст. 840 ЦКУ, в давальницькому договорі слід зазначити норми витрати сировини і матеріалу, строки повернення її залишків, а також основних відходів. Залишки **сировини та основних відходів належать замовнику** – їх обов'язково потрібно повернути (за винятком тільки тієї її частини, що може призначатися для оплати за переробку).

Відповідальним за збереження сировини (та іншого майна) замовника є переробник (ч. 1 ст. 841 ЦКУ).

У договорі обов'язково слід зазначити вид, назву готової продукції, що виробляється з сировини, її кількість та якість. Як правило, кількість готової продукції зазначається на підставі технологічної схеми переробки, що описує не тільки відсоткове співвідношення сировини – готової продукції, а й всі етапи переробки. Переробка поставленої сировини повинна здійснюватися в чіткій відповідності з технологією, етапи якої зафіксовано в договорі. Також важливо зазначити, що право власності на готову продукцію належить замовнику. І крім цього, зазначити загальну вартість і ціну готової продукції.

Важливо в договорі прописати графік постачання і умови приймання сировини підрядником на переробку, а також строки передачі готової продукції замовнику. А момент передання, наприклад, прив'язати до дат підписання актів приймання-передання сировини/готової продукції. Не буде зайвим прописати в договорі склад транспортних витрат і сторону, на яку їх покладено.

За дорученням замовника підрядник може продати готову продукцію третім особам. Умови такого передання також слід прописати в договорі (по суті, це буде договір комісії на продаж).

Важливу роль (особливо для цілей оподаткування) відіграють положення договору про ціну і загальну вартість роботи з переробки, вид і порядок розрахунків за них. У договорі підряду слід також визначити ціну роботи або способи її визначення (ч. 1 ст. 843 ЦКУ). Ціна роботи в договорі підряду включає відшкодування витрат підрядника і плату за виконану ним роботу (ч. 3 ст. 843 ЦКУ). Переробка виконується за оплату, що включає витрати переробника і плату за виконану роботу.

Умови оплати слід чітко прописати в договорі. За взаємною згодою сторін розрахунки за переробку давальницької сировини можуть проводитися переданням частини давальницької сировини або частини готової продукції у власність переробника. Тоді назву, кількість і вартість давальницької сировини або готової продукції, які передаються до розрахунку за переробку давальницької сировини, зазначте в договорі.

Тим, хто працює на єдиному податку (далі – ЄП), слід уникати в таких відносинах розрахунку за роботу з переробки як повністю, так і частково матеріалами замовника або готовою продукцією. Такий розрахунок має бартерний характер (п.п. 14.1.10 ПКУ) з усіма негативними наслідками, що з цього випливають.

Переробник несе відповідальність за збереження сировини, неправильне її використання (за порушення затвердженої технології переробки) і готової продукції замовника. В договорі слід прописати розмір такої відповідальності в договорі. Крім того, слід мати на увазі, що сторони відшкодовують один одному збитки, що виникли в результаті невиконання або неналежного виконання зобов'язань за договором.

Складати **зовнішньоекономічний договір на переробку давальницької сировини** слід з урахуванням Положення про форму зовнішньоекономічних договорів (контрактів), затвердженого наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 06.09.2001 р. № 201 (див. БЗ 114.07). Цикл переробки давальницької сировини повинен вписуватися в межі 365-денного строку (ст. 151, 166 МКУ). Термін розраховується з дати митного оформлення МД на давальницьку сировину до дати оформлення МД на готову продукцію (щоправда, є й товари-винятки з більш тривалим циклом).

На **розрахунки за надані (отримані) роботи** з переробки давальницької сировини у грошовій формі поширюється **120-денний строк** повернення валютної виручки (постанова НБУ від 13.12.2016 р. № 410). Відлік строку починається з дня підписання акту виконаних робіт. Переробка сировини в межах зовнішньоекономічної діяльності повинна спричинити зміну класифікаційного

коду товару згідно з УКТ ЗЕД на рівні будь-якого з перших чотирьох знаків (ч. 4 ст. 40 МКУ).

Передача сировини в переробку здійснюється згідно з **актом або накладною**. В акті або накладній на передачу сировини переробнику, крім інших необхідних реквізитів обов'язково зазначається облікова («заставна») вартість сировини.

Після підписання договору на давальницьку переробку сировини, замовник передає сировину в переробку. При цьому укладаються наступні первинні документи:

– рецептура (Калькуляція) на кожен окремий вид готової продукції (табл. 7.1);

Таблиця 7.1 – Структура документу «Калькуляція»

Назва готової продукції з ДС			
№ з/п	Номенклатура	Кількість	Одиниця виміру
1 ….	…	…	…

– первинний документ «Замовлення постачальнику» – містить дані про вид та кількість продукції, яку має отримати виконавець внаслідок переробки давальницької сировини (табл. 7.2);

Таблиця 7.2 – Структура документу «Замовлення постачальнику»

№ з/п	Назва готової продукції з ДС	Кількість	Одиниця виміру
1 ….	…	…	…

– первинний документ «Видаткова накладна (у переробку)» – містить дані при вид та кількість сировини, яку має використати виконавець для переробки давальницької сировини (табл. 7.3);

Таблиця 7.3 – Структура документу «Видаткова накладна (у переробку)»

№ з/п	Матеріали	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн	Сума, грн
1 ….	…	…	…		

Отримавши вище зазначені первинні документи у переробку, виконавець може приступити до процесу переробки давальницької сировини.

При цьому складаються такі первинні документи:

– первинний документ «Замовлення покупця» – містить дані при вид та кількість продукції, яку має отримати виконавець внаслідок переробки давальницької сировини та вид і кількість сировини, яку має використати виконавець для переробки давальницької сировини.

Іншими словами, це документ, сформований виконавцем на основі отриманого замовлення, носить інформативний характер, не формує бухгалтерських проведень (табл. 7.4);

Таблиця 7.4 – Структура документу «Замовлення покупця»

№ з/п	Товар	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Сума, грн.
1 ….	…	…	…		

– первинний документ «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» – містить дані про вид та кількість сировини, яку використав виконавець під час переробки ДС;

– первинний документ «Операційний лист» – містить дані про вид та кількість готового продукту, яку отримав виконавець внаслідок переробки ДС;

Також в процесі виробництва можуть оформлюватись додаткові первинні документи, наприклад «Звіт з виробництва», – які б фіксували кількість фактично використаних сировинних та пакувальних матеріалів під час переробки ДС. Крім цього, беручи до уваги сутність поняття «готова продукція», варто кінцевий продукт, отриманий з переробки ДС, засвідчувати сертифікатом якості, який має здійснювати відділ контролю якості.

Отримавши вищезазначені документи, переробник має відвантажити ГП, отриману з переробки ДС, замовнику. При цьому, між сторонами договору укладаються наступні первинні документи:

– первинний документ «Повернення товарів постачальнику (з переробки)» – містить дані при вид та кількість сировини, яку не використано виконавцем під час переробки ДС (табл. 7.5);

Таблиця 7.5 – Структура документу «Повернення товарів постачальнику (з переробки)»

№ з/п	Матеріали	Кількість	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Сума, грн.
1 ….	…	…	…		

– первинний документ «Акт надання послуг (з переробки)» – містить дані при вид та кількість продукції, яку отримано виконавцем в результаті переробки ДС, ціну, вартість послуги;

– первинний документ «Податкова накладна» – містить дані при вид та кількість продукції, яку отримано виконавцем в результаті переробки ДС, ціну, вартість послуги та суму ПДВ.

Вище ми розглянули процедуру документообігу операцій з давальницькою сировиною зі сторони підприємства-переробника. В частині структури первинних документів наведено лише табличні частини для розуміння основних даних, форми первинних документів підприємства можуть розробляти самостійно, при цьому зазначені форми повинні містити обов’язкові реквізити, передбачені нормами закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88.

7.3. Бухгалтерський облік операцій з давальницької сировини

Вартість давальницької сировини, що передається на переробку, продовжує значитися в замовника на балансі, але переноситься в дебет субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Аналітичний облік переданої давальницької сировини ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробника і контроль за операціями з переробки та відповідними витратами.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси».

Виняток – сировина, що йде в оплату за послуги з переробки, – вона списується «під реалізацію», а дохід за нею відображається в розмірі справедливої вартості «зустрічних» послуг (п. 23 П(С)БО 15 «Дохід»).

Про відображення замовником давальницьких операцій у бухобліку див. в описі субрахунку 206 в Інструкції № 291, а також у листі Мінфіну від 22.06.2007 р. № 31-34000-10-16/12889. Там зазначено, що витрати на переробку матеріалів/сировини, що оплачуються стороннім організаціям, повинні відображатися безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. Тобто, розуміючи це буквально, вартість послуг з переробки повинна, оминувши рахунок 23 «Виробництво», списуватися одразу до дебету рахунку 26 «Готова продукція» (27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»). Якщо ж продукт переробки є напівфабрикатом, то вона відобразиться за дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» (з якого згодом – при передачі в подальше виробництво – проводиться списання до дебету рахунка 23 «Виробництво»).

На практиці бухгалтери нерідко вартість послуг з переробки (а також вартість сировини та інших витрат, що включаються до собівартості готової продукції) акумулюють на дебеті рахунку 23 «Виробництво». Хоч такий підхід і не дуже корелює з описом субрахунку 206 Інструкцією № 291, але він викладений, наприклад, у п. 440 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373. Тому в прикладах, поряд з рахунком 26 «Готова продукція» наведено (у дужках) і рахунок 23 «Виробництво» (табл. 7.6).

Якби спочатку перераховувалася передоплата, то сума відображалася б за дебетом субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами». А за датою підписання акта складалася б проведення: Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кт 371 «Розрахунки за виданими авансами». Постачання металобрухту ПДВ не оподатковується (п. 23 підрозд. 2 розд. XX ПКУ) і норми

ст. 199 ПКУ тут не застосовуються. Крім цього, згідно з п. 12 П(С)БО 16 прямі матеріальні витрати зменшено на вартість поворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Таблиця 7.6 – Відображення давальницьких операцій у бухгалтерському обліку сторін (у замовника)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		Дебет	Кредит	
1	Передано давальницьку сировину (метал) для переробки	206	201	16000,00
2	Передано окремо сировину як частину оплати за переробку			
	Відображено дохід	377	712	3000,00
	Нараховано ПЗ з ПДВ	712	641/ПДВ	500,00
	Списано собівартість сировини	943	201	2500,00
3	Підписано акт про виконання послуг з переробки сировини	26 (23)	631	40000,00
4	Відображено ПК з ПДВ з вартості послуг	644/1 641/ПДВ	631 644/1	8000,00 8000,00
5	Списано сировину (метал) у собівартість ГП (запчастин)	26 (23)	206	16000,00
6	Здійснено оплату частини вартості послуг переробника грошовими коштами	631	311	45000,00
7	Відображено залік заборгованості за поставлену в оплату сировину	631	377	3000,00
8	Оприбутковано та передано за документами переробнику відходи як металобрухт	209, 949	26, (23), 209	700,00 700,00

У переробника. Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, при переробці сировини вартість давальницької сировини відображається у переробника за балансом (виняток – частина сировини, отримана як оплата за переробку). Аналітичний облік сировини може вестися переробником у розрізі замовників, видів сировини і за місцями зберігання або переробки. Вартість ГП, виготовленої з цієї сировини, також відображається за балансом.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 містить для цього позабалансовий субрахунок 022 «Матеріали, прийняті для переробки».

Для цілей відображення на цьому субрахунку руху давальницької сировини, а крім того, і ГП, можна відкрити до нього додаткові субрахунки:

0221 – «Давальницька сировина на складі»,

0222 – «Давальницька сировина в переробці»,

0223 – «Готова продукція з давальницької сировини».

Переробник обліковує витрати, що входять до собівартості його послуг з переробки сировини, за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і потім списує їх (без урахування вартості переробленої сировини) «під реалізацію» (тобто при відображенні суми доходу від послуг з переробки у кредиті субрахунку 703) – до дебету субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Податкових різниць за такими операціями для цілей податку на прибуток ПКУ не передбачає.

Облік відходів давальницької сировини, отриманих у результаті переробки, залежить від того, як доля відходів (і браку) прописана в «давальницькому» договорі. (Якщо там нічого не зазначено, то відходи мають бути повернені замовнику – ст. 840 ЦКУ.) Відходи можуть бути видалені або утилізовані. Або – якщо відходи мають господарську цінність – перероблені або реалізовані. Від цього залежить й відображення їх в обліку конкретною стороною. Відходи, що мають господарську цінність, прибуткуються замовником за чистою вартістю реалізації або за ціною можливого використання – залежно від напряму їх подальшого використання (Дт 20 «Виробничі запаси», Кт 26 «Готова продукція» (23 «Виробництво»)). Якщо відходи, що мають господарську цінність, безоплатно надаються (залишаються) переробнику (та не є частиною плати за переробку), то він прибуткує їх у кореспонденції з рахунком інших доходів.

Наприклад, підприємство-замовник передає за договором про переробку давальницької сировини підприємству-переробнику металеві листи для виготовлення шляхом штампування 10000 шт. автозапчастин.

Вартість давальницької сировини (металу) становить 16000,00 грн. (без ПДВ). Вартість послуг переробки сировини на готову продукцію становить 48000,00 грн. (у тому числі ПДВ – 8000,00 грн.), собівартість послуг з переробки сировини дорівнює 25000,00 грн.

В результаті переробки отримані відходи металу, що мають деяку господарську цінність, які згідно з договором залишаються в переробника (без оплати – як металобрухт, тобто не як оплата за послуги), ціна можливого використання таких відходів визначена у 700,00 грн.

Згідно з договором, оплата за послуги здійснюється частково грошовими коштами – на суму 45000,00 грн., а частково сировиною – на суму 3000,00 грн. (ця сировина не є давальницькою і передається переробнику за окремою накладною) (табл. 7.7).

Таблиця 7.7 – Відображення давальницьких операцій у бухгалтерському обліку сторін (у переробника)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		дебет	кредит	
1	Відображено надходження давальницької сировини від замовника	0221	–	16000,00
2	Оприбутковано сировину, отриману як оплату за переробку	201	631	2500,00
3	Відображено ПК з вартості сировини	644/1 641/ПДВ	631 644/1	500,00 500,00

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума (грн.)
		дебет	кредит	
4	Передано сировину (метал) із складу до цеху для переробки	0222	0221	16000,00
5	Включено різні витрати до собівартості послуг з переробки сировини	23	13, 20, 23, 24, 25, 91, 651, 661, 685	25000,00
6	Підписано акт про виконання послуг з переробки	361	703	48000,00
7	Нараховано ПЗ з ПДВ	703	641/ПДВ	8000,00
8	Списано «під реалізацію» собівартість послуг з переробки	903	23	25000,00
9	Відображено фінансовий результат від надання послуг	703	791	40000,00
		791	903	25000,00
10	Оприбутковано за балансом ГП	0223	0222	16000,00
11	Оприбутковано на баланс залишені замовником відходи металу (за ціною можливого використання)	209	718	700,00
12	Надійшла грошова частина оплати за переробку	311	361	45000,00
13	Відображено залік заборгованості за отриману в оплату послуг сировину	631	361	3000,00
14	Передано замовнику ГП	–	0223	16000,00



Питання для самоконтролю

1. Визначте сутність операцій з давальницької сировини.
2. Охарактеризуйте документування операцій з давальницької сировини.
3. Які документи складає замовник при передачі давальницької сировини у переробку?
4. Які документи складає переробник при отриманні давальницької сировини у переробку?
5. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються операції з переробки давальницької сировини у замовника та переробника?

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

Законодавчі та нормативні акти

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40.

2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 року № 2464-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 61. С. 13–31.

3. Про оплату праці : Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. С. 133–155.

4. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0168-95

5. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. *Офіційний вісник України.* 2004. № 4. С. 569–588.

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. *Офіційний вісник України*. 2000. № 91. С. 560–569.

7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. *Бізнес: законодавство та практика*. 2007. № 9. С. 3–16.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon2. rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Офіційний вісник України.* 2000. № 3. С. 181–189.

10. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Офіційний вісник України.* 2018. № 54. С. 19–26.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. *Офіційний вісник України.* 2000. № 34. С. 212–221.

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. *Офіційний вісник України.* 2000. № 21. С. 99–115.

13. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393– VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999 р. № 242. *Офіційний вісник України.* 1999. № 44. С. 229–236.

15. Про затвердження Національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. *Офіційний вісник України.* 1999. № 44. С. 236–245.

16. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. *Бізнес: законодавство та практика*. 2007. № 9. С. 3–15.

17. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) : наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489. *Податки та бухгалтерський облік.* 2009. № 1. С. 18–26.

Основна

1. Войтенко Т., Голенко О., Казанова М., Павленко О., Савченко О., Кучерова О. Справжній бухоблік : інтерактивна книга. Харків : Фактор, 2023. 1072 с.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.

3. Бурлан С. А., Філімонова О. Б. Бухгалтерський облік. Практикум : навч. посіб. Миколаїв : ЧДУ ім. Петра Могили, 2014. 76 с.

4. Краєвський М. В., Колісник О. П., Гуріна Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с.

5. Гороховець Ю.А. Фінансовий облік І : курс лекцій для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і аудит». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. 124 с.

6. Усатенко О. В. Бухгалтерський облік та звітність організацій : навч. посіб. : НТУ «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2022. 74 с.

Додаткова

1. Гороховець Ю. А. Актуальні питання оплати праці : посібник. Запоріжжя : Профі Принт, 2024. 192 с.

2. Лаговська О. А., Легенчук С. Ф., Кузь В. І., Кучер С. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : Видавничий дім «Кондор», 2018. 418 с.

3. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : дис. … канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2018. 287 с.

Інформаційні ресурси:

1. Сайт «Бухгалтер 911» : Розділ «Нормативна база». URL: https://buhgalter911.com

2. Сайт «Все про бухгалтерський облік». Розділ «Нормативна база». URL: http://www.vobu.com.ua

3. Сайт «Податки та бухгалтерський облік». Розділ «Журнали». URL: облік http://www.nibu.faktor.ua

ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. С. 71–85.

2. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08 липня 2010 року № 2464-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 61. С. 13–31.

3. Про оплату праці : Закон України від 24.03.95 р. № 108/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 17. С. 133–155.

4. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0168-95

5. Про затвердження інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5. *Офіційний вісник України.* 2004. № 4. С. 569–588.

6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. *Офіційний вісник України*. 2000. № 91. С. 560–569.

7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2. *Бізнес: законодавство та практика*. 2007. № 9. С. 3–16.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon2. rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Офіційний вісник України.* 2000. № 3. С. 181–189.

10. Про валюту і валютні операції : Закон України від 21.06.2018 р. № 2473-VIII. *Офіційний вісник України.* 2018. № 54. С. 19–26.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» : наказ Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. *Офіційний вісник України.* 2000. № 34. С. 212–221.

12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. *Офіційний вісник України.* 2000. № 21. С. 99–115.

13. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393– VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999 р. № 242. *Офіційний вісник України.* 1999. № 44. С. 229–236.

15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від

20.10.1999 № 246. *Офіційний вісник України.* 1999. № 44. С. 236–245.

16. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. *Бізнес: законодавство та практика*. 2007. № 9. С. 3–15.

17. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) : наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489. *Податки та бухгалтерський облік.* 2009. № 1. С. 18–26.

Навчальне видання

(*українською мовою*)

ГОРОХОВЕЦЬ ЮЛІЯ АНАТОЛІЇВНА

ПУШКАРЬ ІРИНА ВОЛОДИМИРІВНА

ВИРОБНИЧИЙ ОБЛІК

Курс лекцій
для здобувачів ступеня вищої освіти бакалавра
спеціальності «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»

Рецензент *І.С. Варламова*

Відповідальний за випуск *Н. М. Проскуріна*

Коректор *Ю. А. Гороховець*