

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ

Г.О. КОРОЛЬ, Р.Б. СОКОЛЬСЬКА, Т.В. АКІМОВА

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Частина ІV

**Затверджено на засіданні Вченої ради академії
як навчальний посібник. Протокол №15 від 27.12.2010**

Дніпропетровськ НМетАУ 2011

УДК 657.15(075)

Король Г.О., Сокольська Р.Б., Акімова Т.В. Фінансовий облік І. Частина ІV: Навчальний посібник. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2011. – 68 с.

Викладений порядок ведення фінансового обліку запасів, виробничих витрат та реалізації готової продукції.

Призначений для студентів напряму підготовки 6.030509 – облік і аудит усіх форм навчання.

Іл. 7. Табл. 8. Бібліогр.: 31 найм.

Відповідальний за випуск К.Ф.Ковальчук, д-р екон. наук, проф.

Рецензенти: В.Я.Плаксієнко, д-р екон. наук, проф.

(Полтавська державна аграрна академія)

Г.Г.Куцинська, головний бухгалтер (ТОВ “Енергія”)

© Король Г.О., Сокольська Р.Б.,
Акімова Т.В., 2011

© Національна металургійна
академія України, 2011

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
7. ОБЛІК ЗАПАСІВ.....	5
7.1. Визначення і класифікація запасів.....	5
7.2. Документування обліку запасів на підприємстві.....	11
7.3. Надходження запасів, їх первісна оцінка і відображення в обліку.....	19
7.4. Оцінка і відображення в обліку вибуття запасів.....	27
8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	37
8.1. Визнання та класифікація виробничих витрат.....	37
8.2. Облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).....	44
8.3. Розподіл загальновиробничих витрат.....	53
8.4. Облік випуску готової продукції.....	58
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	65

ВСТУП

У четвертій частині даного посібника розглядається облік запасів, витрат виробництва та випуску готової продукції.

Запаси є однією з важливіших складових процесу виробництва та в цілому господарської діяльності підприємства. Для ефективної роботи підприємства необхідним є планування та контроль за формуванням та витратами запасів, що потребує якісної системи обліку придбання, руху та вибуття запасів. В даному посібнику розглядається визначення і класифікація запасів, їх документування, первісна оцінка та облік надходження, оцінка і відображення в обліку вибуття запасів.

У сучасних умовах ринкової економіки підприємству, щоб бути прибутковим та конкурентоздатним, необхідно ретельно контролювати свої витрати, зокрема, витрати на виробництво продукції. Облік витрат відіграє важливу роль при визначенні фінансового результату і тому повинен відповідати вимогам законодавства та потребам підприємства. В даному посібнику розглядається визнання та класифікація виробничих витрат, облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), облік і розподіл загальновиробничих витрат та облік випуску готової продукції.

7. ОБЛІК ЗАПАСІВ

7.1. Визначення і класифікація запасів

У процесі виробничої або комерційної діяльності підприємства запаси відіграють дуже важливе значення. Запаси, як правило, є найбільш значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 9 «Запаси».

Запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу в умовах звичайної господарської діяльності; перебувають в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

При цьому під *звичайною діяльністю* підприємства розуміють будь-яку основну діяльність підприємства, а також операції, що забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

При визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан запаси відносяться до складу оборотних активів, тобто вони мають бути необмежені у використанні і призначені для реалізації або використання протягом року або операційного циклу, якщо він довший за рік.

Критерії визнання запасів відповідають критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів.

До запасів підприємства відносяться всі запаси, на які підприємство має право власності на певну дату (наприклад, на дату складання Балансу) незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території підприємства

можуть знаходитися предмети, які є власністю інших фізичних і юридичних осіб. Ці предмети не є запасами підприємства. Таким чином, для цілей фінансового обліку всі запаси підприємства можуть бути розділені на дві групи:

- *власні запаси;*
- *запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території.*

Кожна з вище названих груп, у свою чергу, поділяється по видах запасів, як показано на рисунку 7.1.

До **власних запасів** відносять: *виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, товари, поточні біологічні активи.* Власні запаси підприємства обліковуються на балансових рахунках. Для цього передбачені рахунки другого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку «Запаси».

Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого використання в ході нормального операційного циклу.

Виробничі запаси класифікуються за різними ознаками. За призначенням виробничі запаси поділяються на *сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети* тощо. По ролі в процесі виробництва виділяють *найбільш важливі* та *менш важливі* виробничі запаси. **Найбільш важливі** виробничі запаси характеризуються наявністю відносно небагатою кількістю найменувань, але в процесі виробництва використовується велика кількість запасів кожного найменування (сировина, основні матеріали, напівфабрикати). **Менш важливі** запаси – взаємозамінні, найменувань багато, але використовується мала кількість запасу кожного найменування (змащувальні матеріали, канцтовари).

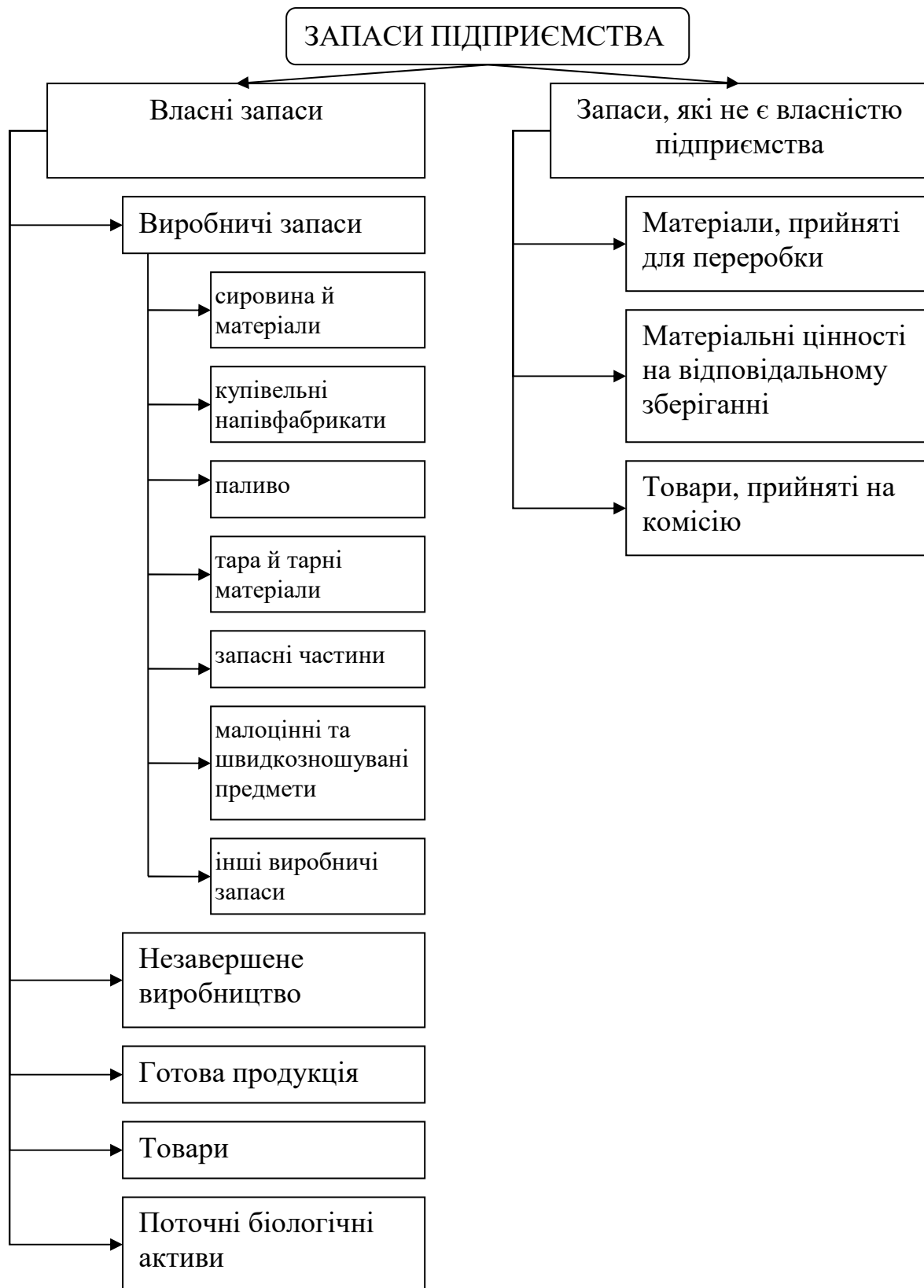


Рис. 7.1. Класифікація запасів

Характер використання у процесі виробництва для різних видів виробничих запасів також неоднаковий. Такі запаси, як сировина, основні

матеріали, паливо – повністю споживаються в технологічному процесі; інші, наприклад, допоміжні матеріали (мастильні матеріали, фарби) – змінюють тільки свою форму і розмір; треті входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін – запасні частини; четверті лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу – малоцінні та швидкозношувані предмети (інструменти, господарський інвентар, спеціальний одяг тощо).

Особливим видом виробничих запасів є *малоцінні та швидкозношувані предмети*. Вони відносяться до засобів праці і, на відміну від інших видів запасів, для них характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми.

Для обліку виробничих запасів призначені субрахунки рахунка 20 «Виробничі запаси» та рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом цих рахунків відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Незавершене виробництво – це незавершені обробкою і виготовленням деталі, вузли і вироби, а також незавершені технологічні процеси. Незавершене виробництво підприємства, що виготовляє продукцію, включає витрати, розподілені на незакінчену обробкою продукцію. Для підприємства, що надає послуги, незавершене виробництво включає витрати з надання послуг, щодо яких підприємство ще не визнало доход.

Облік незавершеного виробництва ведеться за допомогою рахунка 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої

собівартості заведеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо). Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік виробничих витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. До незавершеного виробництва також можуть відноситись *напівфабрикати власного виробництва*.

До *напівфабрикатів власного виробництва* належить продукція, що не пройшла усіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку 25 «Напівфабрикати» ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун переробний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості. На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу. Аналітичний облік ведеться за видами напівфабрикатів, визначеними, виходячи з потреб підприємства.

Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Для обліку готової продукції передбачений рахунок 26 «Готова продукція». За дебетом цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції. Також до готової продукції відноситься продукція сільськогосподарського призначення, яка обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) і утримуються підприємством з метою подальшого продажу. При цьому підприємство-покупець, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми. Вже при закупці у постачальника вони є готовою продукцією. Однак у ряді випадків підприємства, які займаються перепродажем, здійснюють комплектацію таких товарів, їх компонування в які-небудь системи (наприклад, об'єднання декількох станків у виробничу лінію, яка надалі цілком поставляється покупцеві). Товарні запаси складають основну частину запасів у торговельно-закупівельних підприємств та у підприємств, які спеціалізуються на комплектації і т.п.

Поточні біологічні активи – це біологічні активи (тварина або рослина), які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік поточних біологічних активів регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» і ведеться за допомогою рахунка 21 «Поточні біологічні активи».

Склад запасів на кожному конкретному підприємстві залежить від виду діяльності підприємства. Якщо для торговельного підприємства основна частина запасів – це товари, то для виробничого – виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція.

Запаси, які не є власністю підприємства враховуються поза балансом і до запасів підприємства, на території якого вони зберігаються, не включаються. Для обліку таких запасів призначений рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні». До них відносяться наступні види запасів.

Матеріали, прийняті для переробки – це давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника. Обліковуються такі матеріали на позабалансовому субрахунку 022.

Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні – матеріальні цінності, які реалізовані підприємством і право власності, на які перейшло покупцеві, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця. Облік цих матеріальних цінностей ведеться на субрахунку 023.

Товари, прийняті на комісію – це товари, отримані у межах договорів комісії (консигнації), поруки і інших цивільно-правових договорів, які уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені і за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Їх облік ведеться на субрахунку 024.

7.2. Документування обліку запасів на підприємстві

Для документального оформлення операцій, пов'язаних з обліком та рухом запасів на підприємстві, діючими нормативними актами передбачений ряд форм первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку. Документування обліку запасів залежить від того, чи було пересування запасів всередині підприємства, або вони отримані зі

сторони чи відпущені на сторону. Документи, що використовуються для обліку запасів, представлені на рисунку 7.2.



Рис. 7.2. Документальне оформлення руху запасів

Типова форма М-1 «Журнал обліку надходження вантажів» застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства.

Типова форма 1-ТН «Товарно-транспортна накладна» оформляється, якщо запаси перевозить залізниця. Це комбінований документ, який складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація. Також «Товарно-транспортні накладні» використовуються для обліку поставок запасів автомобільним транспортом.

Типова форма М-2 «Доручення» призначена для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства під час отримання запасів.

Можливі два варіанти оформлення надходження запасів на склад підприємства:

- безпосередньо на документі постачальника (на одному примірнику документа постачальника, який підписує матеріально-відповідальна особа, ставлять штампи прийому);

- шляхом виписування прибуткового ордера.

Типова форма М-4 «Прибутковий ордер» – первинний документ призначений для оприбуткування матеріалів на склад підприємства від постачальників або з переробки. Заповнюється цей документ в день надходження запасів при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів з переробки. Використовується для кількісно-сумового обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів.

У випадках, коли при прийманні запасів є кількісні та якісні невідповідності з даними супроводжуваних документів постачальника, а також при прийманні запасів, які надійшли без платіжних документів

(невідфактуровані поставки), складають «Акт про приймання матеріалів» (ф. М-7).

«Акт про приймання матеріалів» складається комісією, яка призначається керівником підприємства і в яку входять: завідуючий складом, представник відділу постачання (або відповідальна особа) та н.. Обов'язковою є участь представника постачальника, а при його відсутності (наприклад, у зв'язку з великою відстанню) – представника іншої незацікавленої (сторонньої) організації. Акт складається у двох примірниках. Цей Акт є підставою для оприбутковування бухгалтерією фактично прийнятих матеріалів. Прибутковий ордер при цьому не заповнюється.

При отриманні вантажів із залізничної станції експедитор повинен перевірити відповідність кількості місць, що поступають, і знаків маркування на них даним супроводжувальних документів. Якщо вантаж прибув у справному вагоні без ознак злому, експедитор повинен вимагати вибіркової перевірки маси і наявності прибулих матеріалів.

Якщо при прийнятті вантажу буде встановлено відхилення від даних, що відображені в транспортних документах, або виникне питання відносно цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба), складають комерційний акт. Цей акт є підставою для надання претензій до залізниці або пароплавства про відшкодування збитків.

У разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує наказ складу про прийом вантажу без документів. Завідувач складу здає накази в бухгалтерію разом з прибутковими ордерами.

При дрібних покупках матеріалів за готівку (канцелярське приладдя) підзвітна особа зобов'язана здати матеріали на склад, а комірник на рахунку постачальника повинен поставити відмітку про дату, номер прибуткового ордера і підпис.

Постачальник передає в банк рахунки-фактури, які покупець повинен отримати і перевірити їх відповідність надходженню матеріальних цінностей на склад підприємства, а також контролювати своєчасність їх оплати.

На практиці мають місце випадки, коли запаси надходять на склад без рахунків-фактур постачальників. Такі постачання називають невідфактурованими. Бухгалтерія повинна організувати окремий облік розрахунків за ці матеріали і прийняти заходи щодо своєчасного отримання рахунків-фактур від постачальників.

На склад також можуть надходити запаси зі своїх цехів – це продукція власного виготовлення, зайві, отримані і невикористані матеріали, а також матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, брак у виробництві і відходи. Ці матеріали оприбутковують на складі за допомогою типової форми М-11 «Накладної на внутрішнє переміщення матеріалів». Накладна складається матеріально-відповідальною особою цеху, який здає цінності, у двох примірниках. Один з них служить цеху, що здає матеріальні цінності, підставою для їх списання, а другий – складу для оприбуткування цінностей.

На складі облік наявних запасів ведеться за допомогою наступних документів: картки складського обліку матеріалів, відомості обліку залишків матеріалів на складі; матеріального ярлика, сигнальної довідки про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, матеріального звіту, інвентаризаційного опису.

Типова форма М-12 «Картка складського обліку матеріалів» заповнюється в день надходження виробничих запасів на підставі первинних документів. В картці вказується найменування, сорт, вигляд, кількість, номенклатурний номер і облікова ціна, а також місце зберігання запасів. Матеріальний ярлик (ф. М-16) відображає характеристики запасів

за місцем зберігання по кожному номенклатурному номеру. Типова форма М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі» використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку запасів при оперативно-бухгалтерському методі. 2Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу» (ф. М-18) складається комірником при виявленні відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм. Типова форма М-19 «Матеріальний звіт» використовується для відображення руху запасів на складі за визначений період. Складається комірником і здається в бухгалтерію. Інвентаризаційний опис (ф. М-21) складається під час інвентаризації при знятті фактичних залишків запасів по кожному місцю зберігання і по кожній матеріально-відповідальній особі.

Накладна на повернення з цеху на склад матеріалів, не використаних у виробництві, виписується лише в тому випадку, якщо ці матеріали були відпущені не по лімітно-забірній картці, оскільки в ній передбачений облік повернення матеріалів, відпущених у виробництво.

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво – це відпуск їх безпосередньо для виготовлення продукції, а також на ремонтні і господарські потреби. Матеріали у виробництво повинні відпускатися відповідно до лімітів, встановлених на підставі норм витрат запасів на одиницю виробу, а також плану випуску продукції на місяць. Основними документами, які відображають відпуск матеріалів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірна картка і накладна-вимога.

«Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», типова форма М-11 є поєднанням розпорядницького і виправдувального документів і використовується для одноразового відпуску матеріалів.

Відпуск матеріалів, який повторюється, можна оформляти типовими формами М-8, М-9, М-28, М-28а «Лімітно-забірна картка», які об'єднують

в собі розпорядницький документ, що містить ліміт (граничну кількість) відпуску, і накопичувальний виправдний документ, який підтверджує багаторазовий відпуск матеріалів зі складу в рахунок ліміту. Лімітно-забірні картки заповнюються планово-виробничим відділом перед отриманням матеріалів і візуються відділом постачання. У лімітно-забірних картках вказується місячний ліміт відпуску даному цеху (фізичній особі – робітникові) матеріалів певного номенклатурного номера (або декількох номерів). Ліміт визначається, виходячи з виробничої програми цеху і норм витрат матеріалів, що діють, з урахуванням залишків невикористаних матеріалів, які знаходяться в цехах на початок місяця. Ліміт може встановлюватися за кожним замовленням окремо. Лімітно-забірні картки виписують у двох примірниках: один до початку місяця передається цеху-споживачу, другий – на склад. Завідувач складу (або комірник) робить відмітку про кількість відпущеного матеріалу в обох примірниках лімітно-забірної картки і визначає залишок (сальдо) невикористаного ліміту. Факт відпуску підтверджується двома підписами: завідувача складу і одержувача матеріалів. Після закінчення місяця або використання ліміту лімітно-забірні картки здають у бухгалтерію.

Внутрішнє переміщення матеріалів зі складу на склад оформляють також накладною-вимогою, як і здачу відходів виробництва на склад і повернення невикористаних у виробництві матеріалів.

Відпуск матеріалів на сторону здійснюється на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника підприємства. Документом, який є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз з території підприємства постачальника, являється «Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)» (ф. М-20).

Типові форми з кодом МШ використовуються для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Форма МШ-1 «Відомість на повернення (вилучення постійного запасу інструментів (пристроїв))» застосовується для обліку зміни запасу інструментів на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду інструментів. Відомість заповнюється за необхідності заміни постійного запасу інструментів, на підставі її даних вносяться зміни до карток складського обліку матеріалів (ф. М-12).

«Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» (ф. МШ-2) використовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, які було видано під розписку працівникові для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника.

Типова форма МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточку інструментів (пристроїв))» заповнюється при передачі інструментів (пристроїв) на заточування або ремонт.

Типові форми МШ-4 «Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів», МШ-5 «Акт на списання інструментів та їх обмін на придатні» застосовуються для інструментів (пристроїв), що стали непридатні для використання, втрачені чи зіпсовані та обміну їх на придатні.

«Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття» (ф. МШ-6) та «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття» (ф. МШ-7) використовуються для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних заходів, які видаються працівникам для індивідуального користування.

Типова форма МШ-8 «Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів, спецодягу тощо.

На підставі первинних та зведених облікових документів на підприємствах ведуться записи в реєстрах синтетичного обліку. Таким реєстром для накопичення інформації про запаси є Журнал 5 (для підприємств, які для обліку витрат використовують тільки рахунки класу 9 «Витрати діяльності») або Журнал 5А (для підприємств, які для обліку витрат використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності»). Для аналітичного обліку запасів призначена Відомість 5.1.

7.3. Надходження запасів, їх первісна оцінка і відображення в обліку

При надходженні запасів на підприємство вони зараховуються на баланс (оприбутковуються) за первісною вартістю, яка залежить від способу отримання запасів (таблиця 7.1).

Таблиця 7.1

Визначення первісної вартості запасів

Спосіб здобуття запасів	Первісна вартість запасів
1. Виготовлення запасів власними силами	Виробнича собівартість їх виготовлення
2. Отримання запасів, як внеску у статутній капітал підприємства	Справедлива (ринкова) вартість, погоджена із засновниками. Справедлива вартість визначається за даними біржі
3. Безоплатне отримання запасів	Справедлива (ринкова) вартість цих запасів
4. Отримання запасів внаслідок обміну на подібні об'єкти	Балансова вартість переданих запасів
5. Отримання запасів внаслідок обміну на неподібні об'єкти	Справедлива вартість переданих запасів збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Або справедлива вартість отриманих запасів
6. Придбання запасів за грошові кошти	Фактична собівартість заготовлення

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, називається **фактичною собівартістю заготовлення**.

Фактична собівартість заготовлення складається з наступних фактичних витрат:

- суми, які виплачуються згідно з угодою постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо).

До первісної вартості запасів не включаються такі види витрат:

- понаднормовані втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Всі ці витрати включаються до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені).

У первісну вартість запасів, які надходять на склад підприємства, ПДВ не включається.

Таким чином, фактичну собівартість заготовлення можна розрахувати за формулою.

$$\Phi CЗ = Ц + ТЗР, \quad (7.1)$$

де $Ц$ – ціна постачальника, грн.;

$ТЗР$ – транспортно-заготівельні витрати, грн.

Склад транспортно-заготівельних витрат показаний на рисунку 7.3.

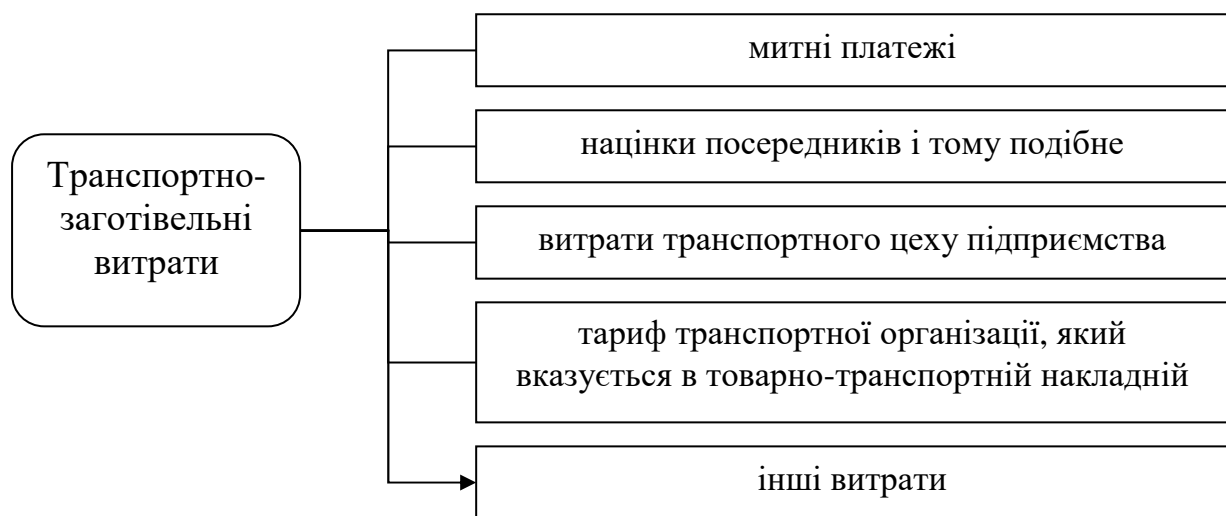


Рис. 7.3. Склад транспортно-заготівельних витрат

Якщо транспортно-заготівельні витрати відносяться до декількох видів виробничих запасів (наприклад, в одному вагоні перевозили декілька видів виробничих запасів по одній транспортній накладній, вартість перевезення вказана однією сумою), то сума розподіляється між видами виробничих запасів непрямым методом пропорційно або кількості перевезених запасів кожного виду, або їх вартості, або іншим шляхом.

Якщо запаси відносяться до найбільш важливих, тобто до таких, які поступають на підприємство у великих кількостях і, як правило, окремо від інших видів запасів, то транспортно-заготівельні витрати для них відомі, вони є в накладній.

Для запасів менш важливих, тобто для тих запасів, які поступають на підприємство часто, їх багато видів, а кількість кожного виду мала, і тому кожен вид запасів не оформлений окремими документами, облік транспортно-заготівельних витрат ведеться за *плановою собівартістю заготовлення* з коректуванням в кінці місяця на фактичну собівартість заготовлення.

Транспортно-заготівельні витрати можуть включатися безпосередньо у вартість придбаних товарів або можуть враховуватися на окремому субрахунку рахунків обліку запасів (209, 219, 289). Наприкінці місяця сума по рахунку транспортно-заготівельних витрат розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, які вибули за звітний місяць.

Розподіл здійснюється на базі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, які вибули та відображається на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. В свою чергу середній відсоток транспортно-заготівельних витрат дорівнює діленню сумарної вартості залишку транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за місяць на сумарну вартість залишку запасів на складі підприємства на початок місяця та запасів підприємства, що надійшли за місяць.

Відображення в обліку господарських операцій з надходження запасів на підприємство залежить від способу отримання запасів. Найбільш поширеним способом надходження запасів зі сторони є придбання їх за грошові кошти, тобто в результаті купівлі. Синтетичний облік операцій, пов'язаних з купівлею-продажем запасів залежить від того, яка подія сталася першою: надходження запасів або їх оплата.

Також свої особливості має синтетичний облік обміну запасів на подібні та на неподібні активи. *Подібними* запасами є запаси, призначення яких співпадає та які мають однакову справедливу вартість. Всі інші запаси є *неподібними*. При цьому, згідно з П(С)БО 19, *справедливою вартістю запасів* вважається сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Якщо балансова вартість переданих запасів при обміні на подібні активи перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду (рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів»).

Доход від обміну подібними активами не визнається (П(С)БО 15, п. 9). Доход від обміну неподібними активами визнається у розмірі справедливої вартості активів, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів (П(С)БО 15, пп. 23, 24).

Порядок відображення у фінансовому обліку господарських операцій з обліку надходження запасів на підприємство різними способами наведено в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Відображення в обліку господарських операцій з надходження запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Придбання запасів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Отримано запаси за договором постачання	20,22,28	631	Прибутковий ордер, рахунок, договір постачання

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
2. Відображено суму ПДВ за придбаними запасами	641	631	Податкова накладна постачальника
3. Оплачено рахунки постачальника	631	311	Платіжне доручення
4. Відображено витрати на транспортування запасів	20,22,28	631	Рахунок, Товарно-транспортна накладна
5. Відображено суму ПДВ за транспортними витратами	641	631	Податкова накладна транспортної організації
6. Оплачено транспортні послуги	631	311	Платіжне доручення
Придбання запасів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Сплачено грошові кошти за договором купівлі запасів (авансом)	371	311	Платіжне доручення
2. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	Податкова накладна постачальника
3. Отримано запаси за договором постачання	20,22,28	631	Прибутковий ордер,
4. Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	Податкова накладна постачальника, бухгалтерська довідка
5. Відображено зарахування заборгованостей	631	371	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
Закупівля запасів підзвітною особою			
1. Видано під звіт грошові кошти робітникам підприємства	372	301	Видатковий касовий ордер
2. Оприбутковано запаси	20,22	372	Прибутковий ордер
3. Відображено суму з ПДВ	641	372	Податкова накладна
Створення запасів господарським способом (власними силами)			
1. Відображено витрати, пов'язані зі створенням запасів власними силами (на вартість матеріалів, сировини, оплату праці робітників, зайнятих на таких роботах)	23	20,22, 661, 65,63	Накладні-вимоги на відпуск (переміщення) матеріалів, Лімітно-забірні карти, Наряди на відрядну роботу та ін.
2. Оприбутковано запаси, створені власними силами	20,22, 25,26	23	Акт виконаних робіт, прибуткова накладна
Отримання запасів як внесок в статутний капітал			
1. Відображено розмір статутного капіталу, об'явлений в установчих документах	46	40	Бухгалтерська довідка (на підставі Статуту)
2. Отримано від учасника запаси	20,22,28	46	Прибутковий ордер
Безоплатне отримання запасів			
1. Отримано безоплатно одержані запаси	20,22,28	718	Прибутковий ордер,
2. Списано суму доходу на фінансовий результат	718	791	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
Отримання запасів в обмін на подібний актив			
1. Відображено запаси, що передаються (по справедливій вартості)	377	20,22,28	Накладна-вимога на відпуск
2. Відображено суму ПДВ	377	641	Податкова накладна
3. Списано на витрати періоду суму перевищення балансової вартості переданих запасів над їх справедливою вартістю	946	20,22,28	Бухгалтерська довідка
4. Відображено отримані запаси за первісною вартістю, яка дорівнює їх справедливій вартості	20,22,28	631	Прибутковий ордер, договір міні
5. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
6. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка
Отримання запасів в обмін на неподібний актив			
1. Відображено справедливу вартість переданого об'єкта основних засобів	377	746	Акт приймання-передачі
2. Відображено суму ПДВ	746	641	Податкова накладна
3. Списана сума зносу переданого об'єкта	13	10,11	Акт приймання-передачі
4. Списано залишкову вартість переданого об'єкта	976	10,11	Акт приймання-передачі
5. Відображено отримання запасів	20,22,28	631	Прибутковий ордер

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4
6. Відображено суму ПДВ	641	631	Податкова накладна (постачальника)
7. Відображено зарахування заборгованостей	631	377	Бухгалтерська довідка
8. Сплачено суму перевищення справедливої вартості отриманих запасів над вартістю переданого об'єкта	631	311	Платіжне доручення
Інші операції з надходження запасів			
1. Відображено лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20,22,28	719	Акт інвентаризації
2. Оприбутковано запаси (відходи), які повернені з виробництва	20,22	23,24	Прибутковий ордер
3. Отримані вторинні запаси при ліквідації об'єкта основних засобів	20	746	Прибутковий ордер
4. Відображено повернення малоцінних та швидкозношуваних предметів з експлуатації на склад	22	719	Прибутковий ордер

7.4. Оцінка і відображення в обліку вибуття запасів

Відповідно до П(С)БО 9 вибуття (списання) запасів може відбуватися з таких причин: відпускання у виробництво; списання у зв'язку з невідповідністю запасів критеріям визначення активу; списання у зв'язку із псуванням, розкраданням тощо; реалізація на сторону; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача.

Проблема оцінки запасів при їх вибутті виникає внаслідок того, що в умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом чинників попиту і пропозиції. Підприємство одержує матеріальні ресурси впродовж звітнього періоду багато разів. Партії запасів надходять за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених за звітний період запасів та їх залишку на кінець звітнього періоду. Відповідно до П(С)БО 9, оцінювання запасів при їх вибутті може здійснюватися за одним з таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних витрат;
- 5) ціни продажу.

Підприємство самостійно обирає метод оцінки, ця інформація фіксується в Наказі про облікову політику. Для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується лише один з наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів застосовується, якщо вартість кожної одиниці запасів, що вибувають у виробництво або реалізацію, може бути достовірно визначена. Він передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею запасів. Цей метод застосовується для запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють один одного.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці може застосовуватися за умов незначної номенклатури матеріалів або товарів, які використовуються на підприємстві. Облік надходження матеріалів, їх відпуску і залишків здійснюється по конкретних партіях.

Метод середньозваженої собівартості заснований на визначенні середньозваженої собівартості кожної одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих в звітному місяці запасів.

Алгоритм розрахунку середньозваженої собівартості одиниці запасу протягом звітного періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середньозважена собівартість одиниці запасу може розраховуватись як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

У зв'язку з цим виділяють такі види середньозваженої собівартості одиниці запасу: *періодичну середньозважену* (середню за період) та *середню ковзну*.

При розрахунку **періодичної** середньозваженої собівартості вибуття одиниці запасу беруться до уваги всі дані щодо надходження запасів за звітний період, а під час розрахунку **середньої ковзної** – лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Проблема методу *середньої ковзної* собівартості полягає, головним чином, у складності відстеження за середньою ціною в умовах щоденного витрачання виробничих запасів, а також досить частого їх надходження. При використанні даного методу розрахунок середньої ціни проводиться одразу в момент надходження нової партії запасів. Вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з тими, що вже наявні. В результаті цього на кожен момент часу в наявності є нібито одна партія запасів певного виду за однією обліковою ціною. Перевага цього методу полягає в можливості оцінити вартість відпущених запасів та запасів в залишках в момент здійснення операції вибуття, що дає об'єктивне уявлення про

вартість запасів підприємства. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи.

При використанні методу *періодичної середньозваженої собівартості* робиться припущення, що всі запаси надійшли та відпущені в один і той самий час – у кінці звітного періоду та мають приблизно однакову вартість. Цей метод оцінювання найпростіший і найменш трудомісткий. Недоліком є те, що простота методу містить у собі загрозу досить легкого викривлення показників витрачених запасів.

Якщо в період з дати останнього вибуття запасів відбулося зростання цін порівняно із середнім рівнем, то оцінка запасів за методом середньої ковзної дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному обліку і навпаки.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів – FIFO (ФІФО, first in – first out) базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображалися в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), при вибутті оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Перевагою методу є те, що він простий, систематичний, об'єктивний, забезпечує відображення в балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Цей метод виправдовує себе в умовах низької інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості залишків запасів, зниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації, що приводить до невиправданого завищення прибутку. Це є основним недоліком цього методу.

Метод нормативних витрат використовується, коли відомі нормативи витрат на одиницю продукції. Оцінка полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені

підприємством з врахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Використання нормативних витрат для оцінки запасів в бухгалтерському обліку і звітності допускається лише тоді, коли результати такої оцінки запасів приблизно дорівнюють їх собівартості. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних, норми витрат і ціни в нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних витрат застосовується у разі стабільності цін на запаси. В цьому випадку відхилення між нормативними і фактичними витратами на матеріали є несуттєвим і списується у момент придбання матеріалів. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над їх нормативною собівартістю включається у собівартість реалізованої продукції звітного року. Цей метод на практиці застосовується досить рідко.

Метод ціни продажу використовується на підприємствах роздрібною торгівлі і заснований на вживанні середнього відсотка торговельної націнки товарів.

Вибір методу оцінки запасів має значний вплив на суму фінансового результату. Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися протягом року, а їх зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривається в примітках до фінансової звітності.

Відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів має певні особливості. Запаси, які були реалізовані, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від їх реалізації (принцип відповідності доходів та витрат) відповідно на рахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». Дохід від реалізації запасів визнається в момент відвантаження

запасів на рахунках 701 «Доход від реалізації готової продукції», 702 «Доход від реалізації товарів», 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів».

Запаси, використані у процесі виробництва та надання послуг, залежно від мети використання включаються або до собівартості виготовлення продукції, робіт, послуг (рахунок 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»), або до витрат періоду (92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 99 «Надзвичайні витрати»). Більш детально відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів розглянуто нижче.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

Синтетичний облік господарських операцій з вибуття запасів на виробництво, з реалізації запасів та інших випадків списання запасів наведені в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Реалізація запасів за грошові кошти з відстрочкою платежу			
1. Відвантажено запаси і визнано доход від реалізації	377,361	712,701, 702	Накладна на відпуск ТМЦ, Товарно-транспортна накладна

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
2. Відображено суму ПДВ за реалізованими запасами	712,701, 702	641	Податкова накладна
3. Списано собівартість реалізованих запасів	943,901, 902	20,22,26, 21,27,28	Бухгалтерська довідка
4. Отримано оплату за відвантажені запаси	311	377,361	Виписка банку
Реалізація запасів за грошові кошти з попередньою оплатою			
1. Отримано передплату від покупця запасів	311	377,361	Виписка банку
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	Податкова накладна
3. Відвантажено запаси і визнано доход від реалізації	377,361	712,701, 702	Накладна на відпуск ТМЦ, Товарно-транспортна накладна
4. Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	712,701, 702	643	Податкова накладна
5. Списано собівартість реалізованих запасів	943,901, 902	20,22,26, 21,27,28	Бухгалтерська довідка
Списання виробничих запасів на виробництво та інші цілі			
1. Списано виробничі запаси на виробництво	23	20,22,25	Лімітно-забірна картка, Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
2. Списано виробничі запаси на загально-виробничі витрати	91	20,22,25	Лімітно-забірна картка, Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
3. Списано виробничі запаси на адміністративні витрати	92	20,22,25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
4. Списано виробничі запаси на потреби збуту	93	20,22,25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
5. Списано виробничі запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94	20,22,25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
6. Списано виробничі запаси на капітальне будівництво власними силами	15	20,22,25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
7. Готова продукція, напівфабрикати, що призначені для власних потреб підприємства переводяться до складу матеріалів	20	26,25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Картки складського обліку

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
Списання запасів в результаті внеску в статутний капітал іншого підприємства			
1. Передано запаси в обмін на довгострокові фінансові інвестиції	14	20,22,26, 21,27	Бухгалтерська довідка
2. Скориговано суму ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втрачає права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641	Бухгалтерська довідка
3. Відображено перевищення справедливої вартості отриманих інвестицій над балансовою вартістю переданих запасів	14	746	Бухгалтерська довідка
Безоплатна передача запасів іншому підприємству			
1. Безоплатно передано запаси	949	20,22,26, 21,27,28	Прибутковий ордер,
2. Відображено суму ПДВ, виходячи зі звичайних цін	949	641	Податкова накладна
Списання запасів внаслідок надзвичайних подій			
1. Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99	20,22,25, 26,21, 27,28	Акт на списання матеріалів

Продовження таблиці 7.3

1	2	3	4
2. Відображено відшкодування вартості знищених та пошкоджених запасів страховою організацією	654,655	75	Акт страхової організації, Виписка банку
	311	654,655	
Інше списання запасів			
1. Відображено уцінку запасів	946	20,22,25, 26,21, 27,28	Акт уцінки запасів бухгалтерська довідка
2. Списано нестачу запасів, виявлену під час інвентаризації	947	20,22,25, 26,21, 27,28	Інвентаризаційна відомість, акт на списання нестачі запасів
3. Відображено вартість нестачі (псування) запасів, яка підлягає відшкодуванню винною особою	375	20,22,25, 26,21, 27,28	Рішення суду, бухгалтерська довідка

8. ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

8.1. Визнання та класифікація виробничих витрат

Головною умовою ефективного управління підприємством є повнота, вірогідність та оперативність інформації про витрати, що формують собівартість виробленої продукції (робіт, послуг).

Визнання витрат та відображення інформації про них в бухгалтерському обліку здійснюється у відповідності з нормами П(С)БО 16 «Витрати».

Витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Відповідно до П(С)БО 16 витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Інформація про витрати підприємства в узагальненому вигляді представляється у Звіті про фінансові результати (форма 2).

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі по договорах комісії, агентських угодах та інших аналогічних договорах на користь комітента, принципала та ін.;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають визначенню витрат звітного періоду;
- витрати, які призводять до зменшення власного капіталу відповідно до іншого П(С)БО.

Найважливішою передумовою правильної організації обліку та розрахунку собівартості продукції є чітка класифікація витрат на виробництво та інших витрат.

Витрати класифікуються за певними ознаками, основні з яких наведені на рисунку 8.1.

За можливістю перенесення вартості на конкретний вид продукції витрати поділяються на *прямі* та *непрямі*. **Прямі** – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виду продукції, вони включаються до виробничої собівартості такого виду продукції. Наприклад, основні сировина і матеріали, відрядна заробітна плата працівників, зайнятих безпосередньо у виробництві продукції, амортизація основного устаткування, якщо кожний вид продукції виготовляється на окремому устаткуванні та ін.). **Непрямі** – витрати, пов'язані з виготовленням декількох видів продукції. Їх необхідно згодом розподіляти між такими видами продукції за допомогою обраних підприємством баз розподілу. Наприклад, заробітна плата управлінського персоналу цехів, освітлення цеху та інші загальновиробничі витрати. Перелік прямих та непрямих витрат підприємство визначає самостійно і відображає цю інформацію в наказі про облікову політику.

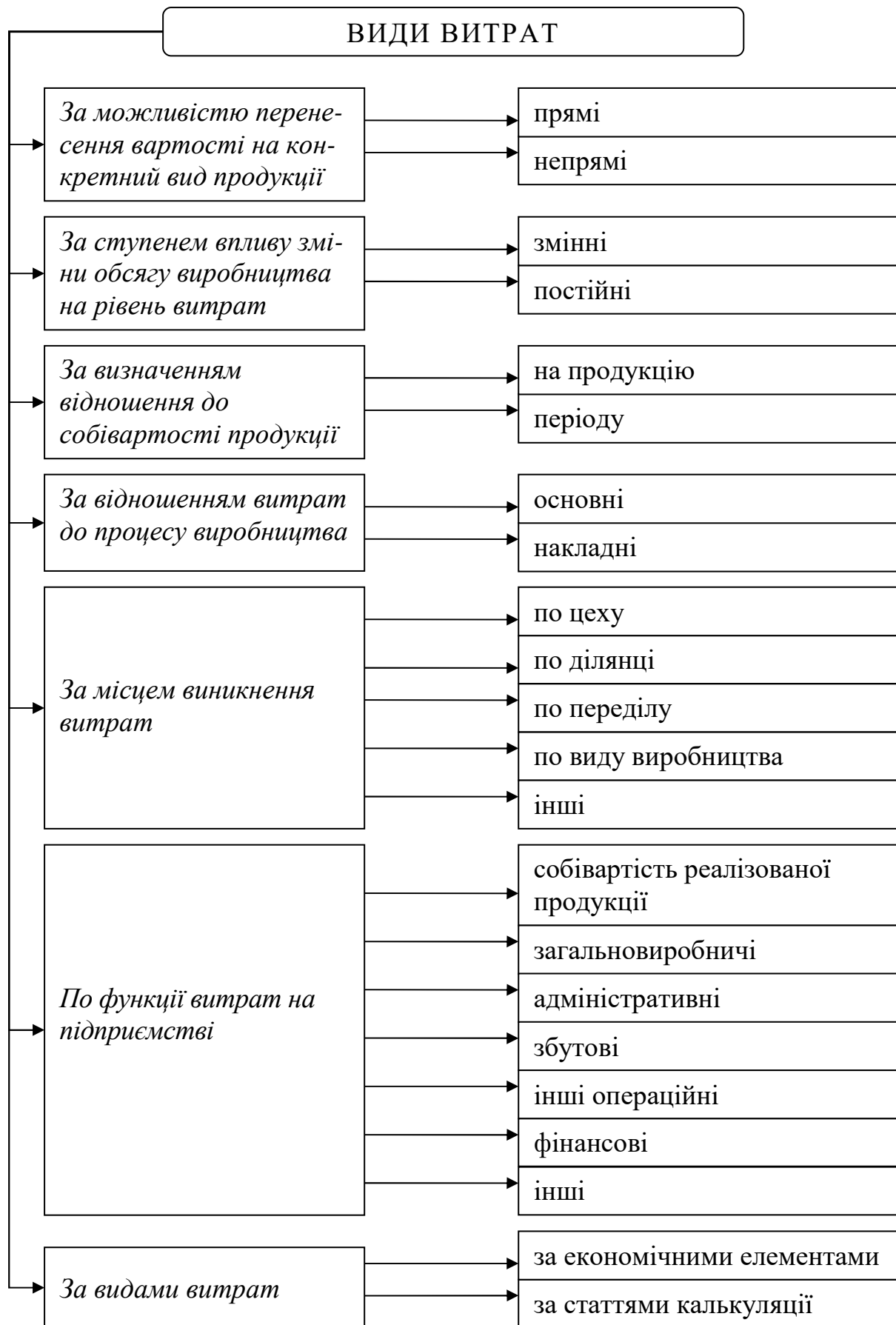


Рис. 8.1. Класифікація витрат

За ступенем впливу зміни обсягу виробництва на рівень витрат виділяють *змінні* та *постійні* витрати. **Змінні** витрати – це витрати розмір яких змінюється при зміні обсягів виробництва (наприклад, сировина та матеріали). **Постійні** витрати суттєво не змінюються при зміні обсягів виробництва (наприклад, амортизація устаткування, що нараховується не виробничим методом). Перелік цих витрат також формується в наказі про облікову політику кожного підприємства.

За визначенням відношення до собівартості продукції витрати класифікуються на *витрати на продукцію* та *витрати періоду*. **Витрати на продукцію** включаються до собівартості продукції (наприклад, основні сировина і матеріали, заробітна плата виробничого персоналу та ін.). **Витрати періоду** не включаються у собівартість продукції, а відображаються як витрати звітного періоду. До них відносяться, наприклад, такі: заробітна плата адміністративного персоналу, амортизація основних засобів загальнозаводського призначення, запаси, що витрачені на потреби служби збуту та ін.

За відношенням витрат до процесу виробництва вони поділяються на *основні* та *накладні*. До **основних** витрат належать витрати, що безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, без них, взагалі, виготовлення готової продукції неможливе. Це такі втрати як сировина та основні матеріали, амортизація виробничого обладнання, заробітна плата виробничого персоналу та ін. **Накладні** витрати пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництва. Наприклад, до таких витрат відносяться втрати на утримання допоміжних підрозділів та підрозділів соціального характеру, також витрати на адміністративні потреби. Інформація про склад основних та накладних витрат підприємство повинно відобразити в наказі про облікову політику.

Поділ витрат за місцем виникнення залежить від структури підприємства і також відображається в наказі про облікову політику.

По функції витрат на підприємстві класифікація відбувається за наступними групами: *собівартість реалізованої продукції* (товарів, робіт, послуг), *адміністративні* витрати, *витрати на збут*, *інші операційні* витрати, *фінансові* витрати та ін. Для обліку витрат по їх функціях на підприємстві використовується дев'ятий клас Плану рахунків, який називається «Витрати діяльності» і який призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства. Відповідно до Інструкції щодо вживання Плану рахунків всі підприємства зобов'язані вести рахунки цього класу, і працюють з цими рахунками, як з активними.

За видами витрати класифікуються *по економічних елементах* та *по статтях калькуляції*. Під **елементами витрат** розуміють економічно однорідні види витрат. Витрати *по статтях калькуляції* – це витрати на певні види виробів, а також витрати на основне та допоміжне виробництво.

Групування витрат по економічних елементах показує витрати підприємства без розподілу їх на окремі види продукції та інші господарські потреби. Таке узагальнення витрат дозволяє отримати інформацію про загальні суми економічно однорідних витрат, понесених у звітному періоді в цілому по підприємству. Перелік економічних елементів і склад витрат, що включаються в такі елементи, є єдиним для застосування всіма видами промислових підприємств та передбачений П(С)БО 16.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі елементів Планом рахунків призначений клас 8 «Витрати по елементах». З рахунками цього класу також працюють, як з активними. Проте, на відміну від обов'язкового вживання рахунків класу 9, підприємства самостійно приймають рішення відносно вживання або невживання рахунків класу 8. Слід також відзначити, що рахунки класу 8 застосовуються для обліку витрат операційної діяльності.

Підприємства, які використовують в обліку для відображення господарських операцій рахунки класів 8 і 9, витрати, що згруповані по економічних елементах на рахунках класу 8 «Витрати по елементах», кожного місяця списуються в кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та з рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Схематично цей процес можливо відобразити, як наведено на рисунку 8.2.

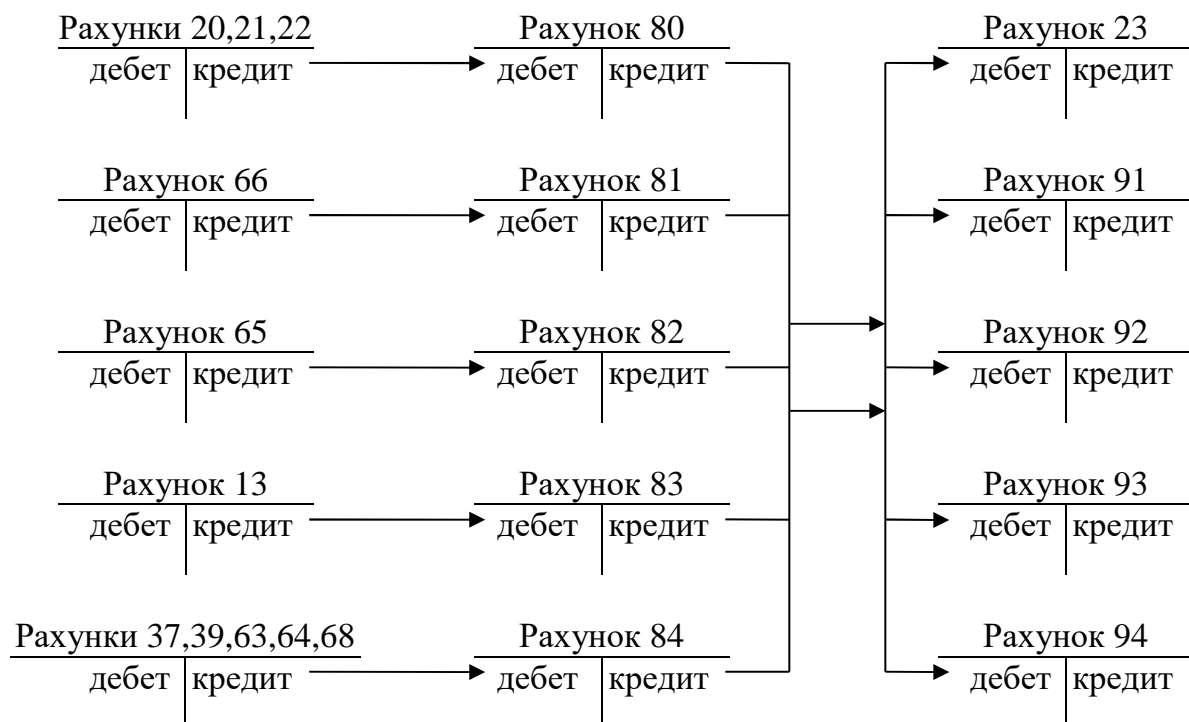


Рис. 8.2. Схема руху інформації про витрати по рахунках обліку

Порівняння ведення обліку витрат із використанням і без використання рахунків класу 8 наведено в таблиці 8.1.

Отже, як видно з рисунка 8.2 та з таблиці 8.1, рахунки класу 8 є транзитними і на них накопичується інформації в розрізі елементів витрат.

В той самий час наведене групування по економічних елементах не дозволяє здійснювати контроль і аналіз за цільовим призначенням витрат у

Таблиця 8.1.

Приклади відображення в обліку витрат із використанням і без використання рахунків
класу 8 "Витрати по елементах"

Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
	у разі використання рахунків лише класу 9		у разі використання рахунків класу 8 і 9	
	дебет	кредит	дебет	кредит
1	2	3	4	5
1. Запаси передані для виробництва	23 «Виробництво»	20 «Запаси»	80 «Матеріальні витрати»	20 «Запаси»
			23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»
2. Нарахована заробітна плата управлінському персоналу підприємства	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки по оплаті праці»	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
			92 «Адміністративні витрати»	81 «Витрати на оплату праці»
3. Зроблені нарахування на заробітну плату управлінського персоналу підприємства	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки по страхуванню»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	66 «Розрахунки по страхуванню»
			92 «Адміністративні витрати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»
4. Нарахована амортизація основних засобів відділу збуту	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»
			93 «Витрати на збут»	83 «Амортизація»

процесі виробництва, тобто не відповідає на питання, на які цілі чи потреби здійснені ці витрати. Отже, для контролю і аналізу виробничих витрат поряд з групуванням їх по економічних елементах застосовується групування *по статтях калькуляції*, за якими і розраховується собівартість продукції. Перелік калькуляційних статей і склад витрат, які входять в такі калькуляційні статті, кожне підприємство встановлює самостійно і закріплює в наказі про облікову політику. При цьому враховуються технологічні особливості виробництва, організація процесу виробництва, перелік витрат, необхідних для виробництва, та їх питома вага в загальній сумі собівартості продукції та ін.

Процес калькулювання собівартості продукції – це узагальнення інформації про витрати, пов'язані з виготовленням продукції. Окрім переліку калькуляційних статей, підприємство самостійно встановлює *калькуляційні одиниці*, тобто об'єкти обліку, за якими групуються витрати (наприклад: виріб, комплект однорідних виробів, об'єкт робіт чи послуг, натуральна одиниця продукту, фаза технологічного процесу та ін.). *Методи калькулювання* собівартості продукції, а саме: способи узагальнення інформації про втрати на виготовлення продукції з урахуванням особливостей, складності її виготовлення, організації виробництва та ін., також обираються підприємством самостійно. Основними методами калькулювання собівартості продукції, які використовуються у вітчизняній практиці є: однопредільний, нормативний, позамовний та попередільний методи.

8.2. Облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

Перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції, визначений П(С)БО 16. Цей перелік використовується всіма підприємствами-виробниками незалежно від обраного ними методу

калькулювання собівартості продукції. Структура виробничої собівартості продукції наведена на рисунку 8.3.

Отже, у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

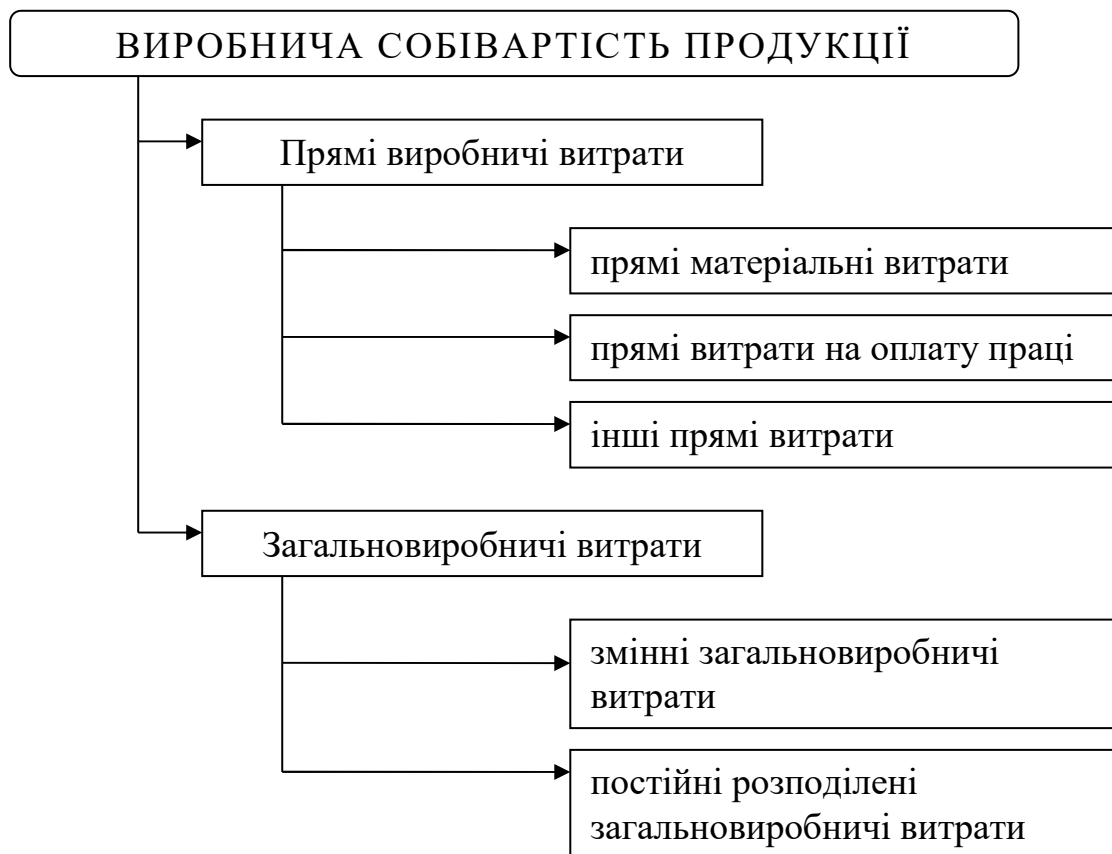


Рис. 8.3. Структура виробничої собівартості продукції

Прямі матеріальні витрати складаються з вартості фактично витрачених на виробництво продукції матеріальних цінностей, оцінка яких здійснюється за одним з методів обліку вибуття запасів, що передбачені П(С)БО. Прямі витрати на оплату праці – це витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, за умови, що такі витрати можливо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат. До складу інших прямих витрат відносяться усі інші

витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, якщо їх також можливо віднести на конкретний об'єкт обліку витрат.

Детальний перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), наведений у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Перелік витрат, які включаються у виробничу собівартість

Витрати	Склад витрат
1	2
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини і основних матеріалів, які утворюють основу продукції, що виробляється. Вартість купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат.
Прямі витрати на оплату праці	Виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат, такі як: виплати по окладах і тарифах, премії та інші заохочувальні виплати, компенсаційні виплати, відпускні, оплата іншого недопрацьованого часу, інші.
Інші прямі витрати	Всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема: відрахування на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація; втрати від браку, які складають вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів); витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, яка відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що отримана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби.
Загально-виробничі витрати	Витрати на управління виробництвом: оплата роботи апарату управління цехами, ділянками і ін.; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок і тому подібне.

Продовження таблиці 8.2

1	2
Загально-виробничі витрати	<p>Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.</p> <p>Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.</p> <p>Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення.</p> <p>Витрати на удосконалення технології і організації виробництва: оплата роботи і відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням його надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій і тому подібне.</p> <p>Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід та інше утримання виробничих приміщень.</p> <p>Витрати на обслуговування виробничого процесу: оплата роботи загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників і апарату управління виробництвом, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.</p> <p>Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону природного середовища.</p> <p>Інші витрати: внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів із складів до цехів і готової продукції на склади; нестача незавершеного виробництва; нестача і втрати від псування матеріальних цінностей в цехах; оплата простоїв і тому подібне.</p>

Для накопичення інформації про витрати, які входять до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), Планом рахунків передбачено використання рахунків 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати».

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), формування виробничої собівартості продукції. За дебетом цього рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг) по технологічних причинах. За кредитом рахунка 23 відображаються суми фактичної виробничої собівартості готової продукції, яка завершена у процесі виробництва, виконаних робіт, послуг та ін.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображаються виробничі накладні витрати, пов'язані з організацією виробництва і управлінням цехами, ділянками, відділеннями, бригадами і іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування.

Порядок відображення у фінансовому обліку витрат виробництва наведено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3

Відображення в обліку витрат виробництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Прямі матеріальні витрати			
1. Передано зі складу виробничі запаси на потребу виробництва	23	20	Лімітно-забірна картка, накладна-вимога

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
2. Передано зі складу малоцінні швидкозношувані предмети на потреби виробництва	23	22	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
3. Списано на виробничу собівартість товари (придбані для продажу, але використані для виробництва продукції)	23	281	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
4. Передано зі складу напівфабрикати власного виготовлення на потреби виробництва продукції	23	25	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
5. Оприбутковано зворотні відходи (залишки запасів невикористаних у виробництві)	20	23	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів
Прямі витрати на оплату праці			
6. Нараховано заробітну плату, премію, компенсаційні виплати, відпускні та ін. виробничому персоналу	23	661	Наряд, табель, розрахунково-платіжна відомість
7. Нараховано допомогу по тимчасовій втраті працездатності (перші 5 днів непрацездатності) виробничому персоналу	23	663	Лікарняний лист
8. Нараховано резерв на оплату відпусток виробничого персоналу	23	471	Довідка-розрахунок
Інші прямі витрати			
9. Списано на виробничу собівартість нарахування на заробітну плату виробничого персоналу	23	651,652, 653,656	Відомості нарахування та розподілення відрахувань на соціальні заходи

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
10. Нараховано амортизацію необоротних активів, що використовуються у виробництві продукції	23	13	Відомість нарахування амортизації
11. Списано на виробничу собівартість вартість страхування майна, що використовується у виробництві	23	655	Бухгалтерська довідка
12. Списано на виробничу собівартість втрати від технологічного браку	23	24	Акт про брак, розрахунок собівартості браку
13. Відображено вартість робіт (послуг) безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, які надані сторонніми організаціями	23	63,377, 685	Акт виконаних робіт, бухгалтерська довідка
14. Відображено вартість витрат на відрядження, які пов'язані з виробництвом	23	372	Звіт про використання підзвітних коштів
15. Відображено витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, які раніше були віднесені до складу витрат майбутніх періодів (освоєння нових видів продукції та ін.)	23	39	Бухгалтерська довідка
16. Створено резерв для забезпечення гарантійних обов'язків по виготовленій продукції	23	473	Бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
17. Списано на виробничу собівартість суми податків та платежів, що безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (наприклад, частина комунального податку, розрахована виходячи з чисельності виробничого персоналу)	23	64	Бухгалтерська довідка
Загальновиробничі втрати			
18. Відображено суму амортизації необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13	Відомість нарахування амортизації
19. Відображено вартість запасів, використаних для ремонту основних засобів загальновиробничого призначення	91	20	Накладна
20. Відображено витрати на охорону праці, техніку безпеки	91	31,30	Виписка банку, видатковий касовий ордер
21. Відображено витрати на службові відрядження апарату управління виробництвом	91	372	Звіт про використання підзвітних коштів
22. Відображено витрати загальновиробничого призначення, які раніше були віднесені до складу витрат майбутніх періодів	91	39	Довідка-розрахунок
23. Відображено витрати на створення резерву на оплату відпусток апарату управління виробництвом	91	471	Довідка-розрахунок

Продовження таблиці 8.3

1	2	3	4
24. Відображено вартість робіт (послуг) необхідних для загальнопромислових цілей	91	63	Акт виконаних робіт
25. Нараховано заробітну плату та інші виплати апарату управління виробництвом	91	66	Табель, розрахунково-платіжна відомість
26. Нараховано відрахування на соціальні заходи на заробітну плату апарату управління виробництвом	91	65	Відомості нарахування та розподілення відрахувань на соціальні заходи
27. Списано на виробничу собівартість змінні та розподіленні постійні загальнопромислові витрати	23	91	Розрахунок розподілу загальнопромислових витрат між калькуляційними одиницями
Списання виробничих витрат			
28. Оприбутковано (по фактичній виробничій собівартості) виготовлені власними силами необоротні активи, матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати, готова продукція	15,20,22, 25,26	23	Акт прийомки-передачі внутрішнього переміщення) основних засобів, приймально-здавальна накладна
29. Списано витрати на гарантійні ремонти реалізованої продукції	473	23	Бухгалтерська довідка
30. Списано вартість уцінки незавершеного виробництва	946	23	Бухгалтерська довідка
31. Списано вартість нестачі незавершеного виробництва	947	23	Бухгалтерська довідка
32. Списано відходи виробництва	209	23	Приймально-здавальна накладна

8.3. Розподіл загальновиробничих витрат

До складу загальновиробничих витрат відносяться непрямі витрати, а саме: витрати, пов'язані з організацією виробництва продукції та управління окремими дільницями виробництва; витрати виробничого характеру, які неможливо зв'язати з виробництвом конкретного виду продукції. Детальний перелік загальновиробничих витрат наведений в таблиці 8.2.

Загальновиробничі витрати розподіляються на *змінні* та *постійні*.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно зміні обсягу виробництва. Такі витрати у повному обсязі включаються у виробничу собівартість продукції в періоді їх виникнення.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Постійні загальновиробничі витрати у свою чергу розділяються на *розподілені* (ця частина витрат включається безпосередньо у виробничу собівартість) і *нерозподілені* (це частина витрат, яка включається в собівартість реалізованої продукції, в тому періоді, в якому ці витрати понесені).

Відповідно до п.1 П(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл змінних і постійних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, які виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт обліку виробничих витрат (калькуляційну одиницю) з використанням бази розподілу, виходячи з *фактичної потужності*

звітнього періоду (фактичного обсягу діяльності);

- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з нормальної потужності (очікуваного середнього обсягу діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого управління і обслуговування виробництва).

За базу розподілу можна приймати:

- час роботи;
- заробітну плату;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам слід обирати ту базу розподілу, яка найточніше відображає зв'язок між загальновиробничими витратами і обсягом готової продукції. Наприклад, доцільно використовувати години роботи основних працівників на тих підприємствах, де обсяг виробленої продукції залежить від кількості відпрацьованого часу.

На початку звітнього року підприємством має бути визначена облікова політика щодо визначення виробничої собівартості продукції, робіт, послуг, в якій може бути вказаний обраний підприємством підхід до розподілу загальновиробничих витрат.

Для розподілу загальновиробничих витрат підприємству необхідно наступне.

1. Визначити показник нормальної потужності.

2. Вибрати відповідну базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнитися від показника нормальної потужності підприємства, але обов'язково повинна відображати рівень виробництва (обсяг діяльності).

3. Визначити оціночну величину показника бази розподілу, який співвідноситься з показником нормальної потужності.

4. Визначити оціночну величину постійних загальновиробничих витрат на наступний рік.

5. Визначити планову норму розподілу загальновиробничих витрат як відношення оціночної величини постійних загальновиробничих витрат до оціночної величини показника бази розподілу. Планова норма розподілу загальновиробничих витрат – це показник, який визначається на початку звітного року і використовується підприємством кожного місяця при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат підприємства.

6. Визначити суму постійних загальновиробничих витрат, як добуток фактичного випуску продукції та норми розподілу постійних загальновиробничих витрат

7. Визначити суму нерозподілених постійних загальновиробничих витрат як різницю між загальною сумою фактичних постійних загальновиробничих витрат і розподілених постійних загальновиробничих витрат.

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності полягає у тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен об'єкт витрат, *не зростає* унаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Тобто, якщо фактичний рівень виробництва продукції нижче запланованого, то у виробничу собівартість виготовленої продукції включатимуться лише розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Така ситуація є типовою для тих підприємств, які по тих або інших обставинах простоюють або мають рівень виробництва, значно нижче за середній. Віднесення всіх загальновиробничих витрат на собівартість виробництва на таких підприємствах призводить до завищеної собівартості залишків готової продукції, які відображаються в Балансі. В результаті

цього, користувачі такої звітності (у тому числі керівництво) отримують недостовірну оцінку активів підприємства і фінансових результатів діяльності в поточному і майбутніх періодах.

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізації звітного періоду є економічно обґрунтованим, оскільки достовірно відображає показники діяльності підприємства за цей період. Значна сума нерозподілених загальновиробничих витрат може бути результатом:

- невірної оцінки показників нормального рівня виробництва;
- низького рівня виробництва, який є результатом певних обставин, що вимагають аналізу з метою ухвалення відповідних управлінських рішень.

В тому випадку, якщо фактичний рівень виробництва продукції вище запланованого, то у виробничу собівартість виробленої готової продукції включатимуться всі постійні загальновиробничі витрати.

При розподілі загальновиробничих витрат оформляються наступні документи: Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат та Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (калькуляційними одиницями). У Розрахунку розподілу загальновиробничих витрат витрати розподіляються на ті, що включаються до виробничої собівартості продукції, та на інші, які не включаються до неї. Для цього документа можливо використовувати зразок форми, наведений у П(С)БО 16. Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку витрат (калькуляційними одиницями) – документ вільної форми, в ньому розподілені загальновиробничі витрати відносяться на собівартість конкретних калькуляційних одиниць.

Для обліку загальновиробничих витрат використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Впродовж звітного місяця інформація

про визнані загальновиробничі витрати (змінні та постійні) накопичуються по дебету рахунка 91 (для відокремлення змінних та постійних витрат можливо використовувати до рахунка 91 рахунки другого порядку). Щомісяця такі витрати розподіляються та списуються з кредиту рахунка 91:

- в частині змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат – на виробничу собівартість об’єктів обліку витрат в дебет рахунка 23 «Виробництво»;

- в частині нерозподілених постійних загальновиробничих витрат – на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведена у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4

Відображення в обліку формування та списання
загальновиробничих витрат

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1. Визнано загальновиробничі витрати	91	13,20,22,30, 31,372,39, 471,63,66, 65 та ін.	Первинні документи з обліку понесених витрат
2. Списано змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати на виробничу собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	23	91	Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат, Відомість (розрахунок) розподілу загальновиробничих витрат між об’єктами обліку витрат
3. Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	90	91	(калькуляційними одиницями)

8.4. Облік випуску готової продукції

Як вказувалось у п.7.1 цього посібника, *готова продукція* – це продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

8.4.1. Документальне оформлення руху готової продукції

Важливою умовою правильності ведення обліку руху продукції по операціях випуску, відвантаження, а також забезпечення її схоронності на усіх ділянках руху є своєчасне документальне оформлення таких операцій.

На склад готова продукція надходить, як правило, після її приймання відділом технічного контролю. Оприбуткування готової продукції на склад підприємства оформляється приймально-здавальними накладними (актами) окремо на готову продукцію і на напівфабрикати власного виробництва. Також для здачі готової продукції з цеху на склад можна використовувати Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. М-11). Здача виконаних робіт (наданих послуг) оформляється актом виконаних робіт, який складається у довільній формі.

Всі приймально-здавальні документи виписуються цехом-здавальником, як правило, у двох екземплярах. Перший екземпляр залишається на складі і є підставою для записів у картках складського обліку готової продукції та для складання накопичувальної відомості випуску готової продукції. Другий екземпляр – з розпискою завідувача складом про приймання продукції повертається в цех-здавальник. Згодом перший екземпляр приймального документа передається до бухгалтерії для відображення операції з випуску готової продукції в обліку.

Отримані на склад готові вироби знаходяться в розпорядженні відділу збуту. Останній здійснює відвантаження продукції відповідно договорам поставок. Для цього оформлюється, як правило, наказ-накладна

чи накладна. При відправленні продукції автотранспортом виписується товарно-транспортна накладна.

Перший екземпляр видаткового документа знаходиться у комірника для підтвердження відпуску продукції, записів в картках складського обліку та наступного обліку в бухгалтерії. Другий екземпляр передається експедитору для заповнення транспортних документів та передачі вантажу одержувачу.

На підставі видаткових документів бухгалтерія виписує перепустку на вивіз продукції з території підприємства та рахунок-фактуру.

Що стосується складського обліку готової продукції, то в цілому він нічим не відрізняється від складського обліку виробничих запасів, який було розглянуто у попередньому розділі цього посібника.

Як вказувалось раніше, для обліку готової продукції передбачений рахунок 26 «Готова продукція». За дебетом цього рахунка відображається надходження та оприбуткування готової продукції власного виробництва на склад. За кредитом – відображається списання готової продукції при її вибутті. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами та за місцями збереження готової продукції. Також до готової продукції відноситься продукція сільськогосподарського призначення, яка обліковується на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

8.4.2. Оцінка готової продукції

Надходження на склад, вибуття або списання готових виробів власного виробництва в бухгалтерському обліку відображаються в грошовій одиниці за *фактичною виробничою собівартістю*.

Впродовж звітного періоду в поточному обліку, найчастіше, неможливо визначити фактичну виробничу собівартість готової продукції, тому підприємство може застосовувати оцінку руху готової продукції за

обліковими цінами до моменту визначення фактичної виробничої собівартості. В якості облікових цін можливо застосовувати наступні показники:

- планову (нормативну) собівартість;
- оптову ціну;
- відпускну ціну та ін.

Вибір оцінки готової продукції в поточному обліку повинен бути зафіксованим в наказі про облікову політику підприємства.

Застосування обліку готової продукції за обліковими цінами передбачає визначення та облік відхилень таких цін від фактичної виробничої собівартості. В такому випадку відхилення відображають за допомогою окремого субрахунка рахунка 26 «Готова продукція». Це дозволяє в рамках одного рахунка отримати інформацію про фактичну виробничу собівартість продукції і дані про облікові ціни.

8.4.3. Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

При відображенні в обліку реалізації продукції (робіт, послуг) визначається собівартість її реалізації.

П(С)БО 16 визначена структура витрат, які включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) (рис. 8.4).

Отже, собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:

- виробничу собівартість продукції, яка була реалізована впродовж звітного періоду;
- наднормативні виробничі витрати, які виникають при застосуванні підприємством нормативного методу калькулювання виробничої собівартості продукції;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати.

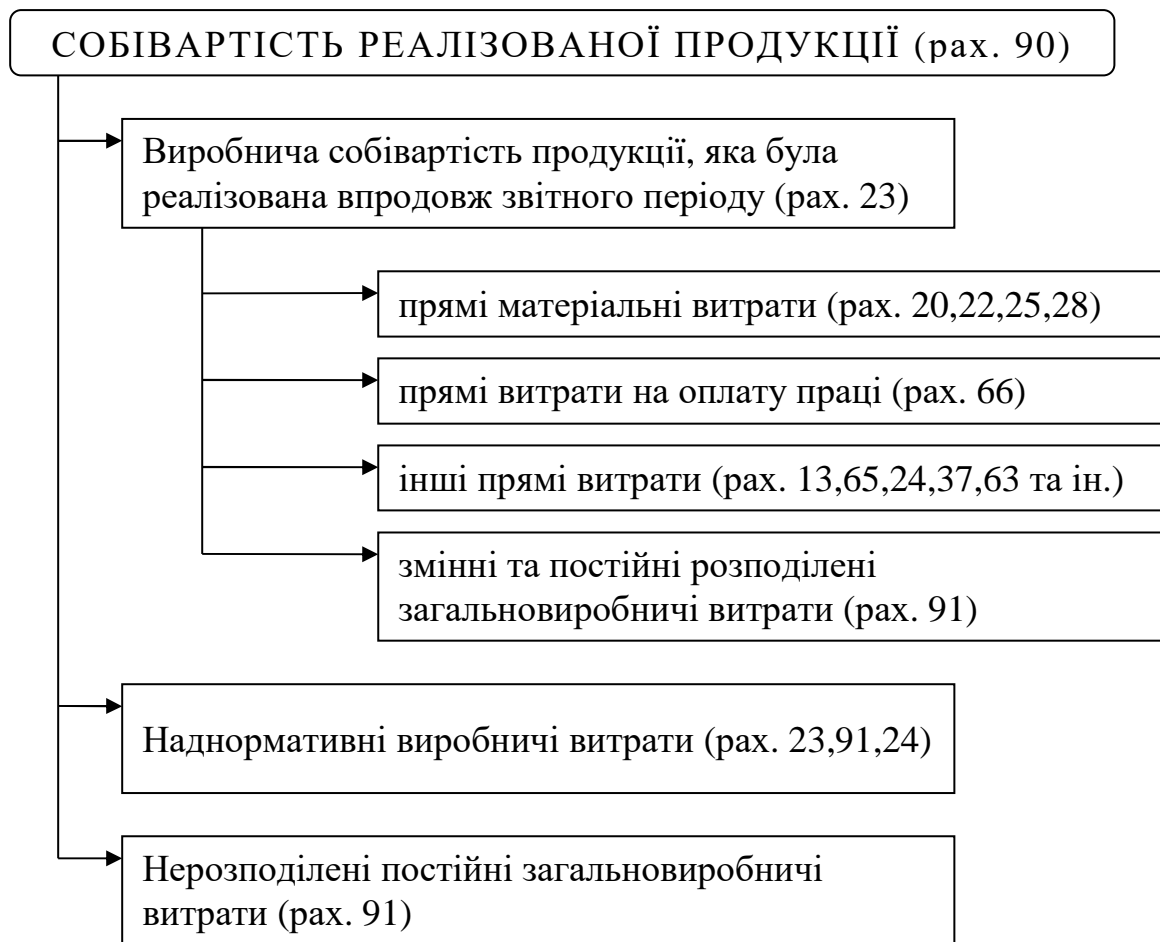


Рис. 8.4. Структура собівартості реалізованої продукції

Економічна сутність показника «собівартість реалізованої продукції» (товарів, робіт, послуг) полягає в тому, що він відображає всі прямі та непрямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, реалізованої в певному звітному періоді. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг призначений рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом рахунка відображається фактична виробнича собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (роботи, послуги), нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та наднормативні виробничі

витрати на готову продукцію (роботи, послуги). За кредитом – списання у порядку закриття дебетових оборотів рахунка 90 на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» рахунка 79 «Фінансові результати».

Відображення у фінансовому обліку господарських операцій, пов'язаних з обліком готової продукції наведено в таблиці 8.5.

Таблиця 8.5

Відображення в обліку господарських операцій з готовою продукцією
(виконаними роботами, наданими послугами)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
	дебет	кредит	
1	2	3	4
1. Оприбутковано готову продукцію на склад по фактичній собівартості	26	23	Приймально-здавальна накладна
2. Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва, призначені для продажу	26	25	Приймально-здавальна накладна
3. Списано фактичну собівартість реалізованої готової продукції	901	26	Накладна (наказ-накладна)
4. Списано фактичну собівартість реалізованих виконаних робіт (наданих послуг)	903	23	Акт виконаних робіт
5. Списано фактичну собівартість готової продукції на внутрішні потреби підприємства	23,91,92, 93,949, 24	26	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів

Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4
6. Списано фактичну собівартість виконаних робіт (наданих послуг) на внутрішні потреби підприємства	23,91,92, 93,949, 24	23	Відомість (акт)
7. Списано наднормативні виробничі витрати: - під час здійснення вказаних витрат, якщо вони визнаються такими: - внаслідок браку; - виявлені під час інвентаризації, які раніше були включені до складу виробничої собівартості конкретного об'єкта втрат; - виявлені під час інвентаризації, які раніше були включені до складу загально-виробничих витрат	90 90 90 90	23,91 24 23 91	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, наряд на відрядну роботу
8. Включено нерозподілені постійні загально-виробничі витрати до складу собівартості реалізованих: - готової продукції; - виконаних робіт, наданих послуг	901 903	91 91	Довідка-розрахунок
9. Відображено уцінку готової продукції до чистої вартості реалізації	946	26	Акт уцінки готової продукції бухгалтерська довідка

Продовження таблиці 8.5

1	2	3	4
10. Списано нестачу готової продукції, виявлену під час інвентаризації	947	26	Інвентаризаційна відомість, акт на списання нестачі готової продукції
11. Відображено вартість нестачі (псування) готової продукції, яка підлягає відшкодуванню винною особою	375	26	Рішення суду, бухгалтерська довідка
12. Оприбутковано лишки готової продукції, виявлені під час інвентаризації	26	719	Інвентаризаційна відомість, бухгалтерська довідка

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.95р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» №356 від 29.12.00р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
5. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 – 34 // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
7. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ №22 від 21.01.04р. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99р. із змінами. // <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>

9. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 252 с.
10. Білова Н. Справжній бухоблік. – Харків: Фактор, 2005. – С.279-317, С.359-520.
11. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс Клуб», 2006. – С.290-453. – Рос. мовою.
12. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – 7-е вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. – С.191-254.
13. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – С. 114-226.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – С.171-260.
15. Волкова І.А. Фінансовий облік-1: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – С.133-224.
16. Голов С.Ф. Фінансовий облік. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
17. Грабова Н. Н., Добровский В. Н. Бухгалтерский учёт в производственных и торговых предприятиях 2000: Учебное пособие для студентов вузов / Под ред. Н. В. Кужельного. – К. : А. С. К., 2000. – С.177-220, С.283-389.
18. Завгородний В. П. Бухгалтерский учёт в Украине (с исполз. нац. стандартов): Учеб. пособие для студентов вузов.– 5-е изд., доп. и перераб. – К.: А. С. К., 2001. – С.259-315, С.552-585.
19. Кобилянська О.І. Фінансовий облік. – К.: Знання, 2004. – 473 с.

20. Король Г.А., Козенков Д.Е. Документы и формы бухгалтерского учёта: Учебное пособие. – Днепропетровск: ИПК МК, 1998.– 92 с.
21. Король Г.О., Сокольська Р.Б. Бухгалтерський облік. Частина III. Практика бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2009. – 44 с.
22. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. – К.: ЦУЛ, 2005. – 528 с.
23. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік. – К.: Кондор, 2005. – 503 с.
24. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України (за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) / С.Я. Зубілевич, Ю.А. Кравченко, О.О. Прокопенко та ін. – К.: Укрпапір, 2002. – С.122-148, С.273-299.
25. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
26. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник. – К: КНЕУ, 2006. – 654 с.
27. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К: КНЕУ, 2000. – С.257-292, С.374-383.
28. Стельмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007 — 528 с.
29. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины: Учебник для студ. высш. учеб. завед. экон. спец. – 7-е изд., дополн. и перераб. – К.: А.С.К., 2005. – С.285-346, С.395-441.
30. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Академія, 2002. – 671 с.
31. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривошей М.М. Звітність підприємства: Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.

Навчальне видання

Король Григорета Олександрівна

Сокольська Рената Борисівна

Акімова Тетяна Валеріївна

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І

Частина ІV

Навчальний посібник

Тем. план 2011, поз. 154

Підписано до друку 21.02.2011. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.

Облік.-вид. арк. 4,0. Умов. друк. арк. 3,95. Тираж 100 пр. Замовлення № 24.

Національна металургійна академія України

49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ