

Микитюк Н.Я.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку у виробничій сфері

ЗВЕДЕНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І РОЗРАХУНОК СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ

Зведений облік витрат на виробництво є кінцевим етапом обліку виробничих витрат, на якому узагальнюються дані про витрати за економічними елементами, статтями калькуляції, виробничими підрозділами, в цілому по підприємству, за видами (однорідними групами) продукції (робіт, послуг).

Щодо завдань зведеного обліку витрат на виробництво у системі фінансового обліку, то у більшості випадків їх зводять до розрахунку собівартості всієї випущеної з виробництва продукції. Питання розрахунку собівартості окремих видів і одиниці продукції на сьогодні практично виключено із системи фінансового обліку і передано управлінському обліку.

Дійсно, одним із важливих завдань управлінського обліку є формування інформації про фактичну собівартість окремих видів продукції на етапах її виготовлення на основі виробничого обліку та використання системи калькулювання. Однак, без калькулювання собівартості продукції фінансовий облік не може виконати свої функції до кінця. Потреба калькулювання собівартості продукції у системі фінансового обліку зумовлена тим, що інформація про фактичну собівартість конкретного виду продукції необхідна, в першу чергу, для визначення фактичної собівартості реалізованої продукції, для оцінки незавершеного виробництва, браку виробництва. Враховуючи те, що управлінський облік не є обов'язковим і на багатьох підприємствах він не ведеться, то саме на основі даних фінансового обліку калькулювання дає можливість виявити фінансовий результат від реалізації конкретних видів продукції.

Зведений облік витрат на виробництво повинен давати інформацію не тільки про загальну суму витрат за звітний період, але й забезпечувати

можливість виявлення резервів їх зниження. Тому витрати необхідно узагальнювати окремо за нормами, за відхиленнями і змінами норм.

При розробці норм витрат необхідно детально вивчити фактори, які впливають на їх величину. Норми повинні бути орієнтовані на освоєння нової техніки і технології, підвищення рівня організації та культури виробництва і найбільш повно відображати заходи по економії ресурсів. Відхилення від норм і зміни норм, які виникають протягом звітного періоду необхідно відображати в розрізі причин і винуватців їх виникнення, що дасть можливість здійснювати їх аналіз і розробляти заходи, направлені на зниження витрат і собівартості продукції.

Важливим питанням зведеного обліку витрат на виробництво є визначення і оцінка незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво – це незакінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби, незавершені технологічні процеси. На підприємствах, що виконують роботи, надають послуги, незавершене виробництво – це незакінчені роботи (послуги), щодо яких підприємством ще не визнано доходу. До складу незавершеного виробництва не включаються матеріали (покупні напівфабрикати, комплектуючі вироби), які не піддавалися обробці, а також остаточно забраковані вироби.

Незавершене виробництво у бухгалтерському обліку (сальдо на рахунок 23 “Виробництво”) визначається на основі оперативних даних про рух деталей і напівфабрикатів у виробництві у натуральному вираженні. Можливі два варіанти обліку руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві: подетальний і подетально-операційний. Застосування того чи іншого варіанту залежить від типу, організації та технології виробництва. При подетальному обліку виробництва кількість деталей (напівфабрикатів) у незавершеному виробництві визначається розрахунковим шляхом на основі даних балансу руху деталей (напівфабрикатів) у виробництві.

Подетальний облік незавершеного виробництва застосовується у масових поточних виробництвах. Баланс руху деталей (напівфабрикатів) складається за

кожним видом виробів, за кожний робочий день і в цілому за місяць. Передача деталей (напівфабрикатів) із одного виробничого підрозділу в інший, а також здача готової продукції на склад оформляється накладною.

В умовах подетально-операційного обліку руху деталей (напівфабрикатів) незавершене виробництво відображається як за деталями (напівфабрикатами), так і технологічними операціями, на яких дані деталі знаходяться у стадії незавершеного виробництва. Такий облік незавершеного виробництва ведеться на основі маршрутних листів, за даними яких у кінці місяця складається Відомість обліку деталей (виробів) у незавершеному виробництві.

Залишки незавершеного виробництва оцінюються за фактичними або нормативними витратами в розрізі статей калькуляції, за виключенням таких витрат: втрати від браку, амортизація спеціальних інструментів і пристроїв, витрати на підготовку і освоєння виробництва. З метою спрощення розрахунків в окремих галузях промисловості з коротким технологічним циклом (швейна, текстильна, харчова та ін.) незавершене виробництво оцінюється тільки за прямими витратами або за собівартістю використаних у виробництві матеріалів і напівфабрикатів. Конкретні особливості оцінки залишків незавершеного виробництва визначені у галузевих інструкціях з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Одним із резервів зниження собівартості продукції є ліквідація непродуктивних витрат, зокрема втрат від браку.

Браком у виробництві вважається продукція (напівфабрикати, роботи), яка за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам або технологічним умовам і не може бути використана за своїм прямим призначенням або може бути використана тільки після додаткових витрат на виправлення.

В обліку брак класифікують за місцями виявлення, характером дефектів, причинами і винуватцями виникнення, порядком списання (рис. 1).

Первинним документом для обліку браку є *акт про брак*, де вказується місце його виникнення, причина, винуватці, собівартість остаточного браку і

витрати на виправлення браку. Відмітку про брак роблять у документах з обліку виробітку (нарядах, рапортах, маршрутних листах). При виявленні браку з вини постачальника на основі акту про брак оформляється претензія до постачальника.



Рис. 1. Класифікація браку виробництва

Остаточний внутрішній брак оцінюється за виробничою собівартістю, виходячи із фактичних або нормативних (планових) витрат на виробництво. Вартість зовнішнього браку складається з виробничої собівартості забракованих виробів, витрат на демонтаж забракованих виробів і транспортних витрат, пов'язаних із доставкою (заміною) бракованої продукції.

До витрат на виправлення браку відносяться:

- витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів продукції;
- витрати на заробітну плату робітників, нараховану за операції з виправлення браку;
- відрахування на соціальні заходи;
- частина загальновиробничих витрат.

Для обліку браку призначений рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунку відображається собівартість остаточного браку і витрати на виправлення браку. За кредитом рахунку – заміщення втрат від браку і їх списання. З метою розмежування у системі фінансового обліку витрат на випуск бракованої продукції залежно від причин браку пропонуємо до рах. 24 «Брак у виробництві» відкрити такі субрахунки: 24.1 «Брак у виробництві з технологічних причин», 24.2 «Брак у виробництві з інших причин».

Потребує зміни методика відображення заміщення витрат браку і розрахунку втрат від нього. До заміщення втрат від браку, зокрема, відноситься справедлива вартість остаточно забракованої продукції (вартість відходів). Щодо сум відшкодувань за рахунок працівників підприємства і постачальників, з вини яких допущено брак, то їх необхідно відображати як інші операційні доходи, що відповідає загальній методиці обліку витрат і доходів. Втрати від браку становлять різницю між вартістю браку (вартість остаточного браку і витрати на виправлення браку) та сумою заміщення.

Зведений облік витрат на виробництво може здійснюватися двома варіантами: напівфабрикатним і безнапівфабрикатним. Напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат передбачає визначення фактичної собівартості не тільки готової продукції, але й напівфабрикатів, а також відображення руху напівфабрикатів на рахунках бухгалтерського обліку. Собівартість напівфабрикатів наступного цеху (переділу) включає собівартість напівфабрикатів, які надійшли для переробки з попереднього цеху (переділу) і власні витрати (рис. 2). Собівартість одержаних напівфабрикатів у зведеному

обліку витрат виділяється окремою статтею калькуляції “Напівфабрикати власного виробництва”.

Цей варіант зведеного обліку витрат застосовується у виробництвах, де чітко виражені переділи, на яких утворюються напівфабрикати і одержані напівфабрикати можуть бути використані для подальшої обробки не тільки на своєму підприємстві, але й реалізовані покупцям.

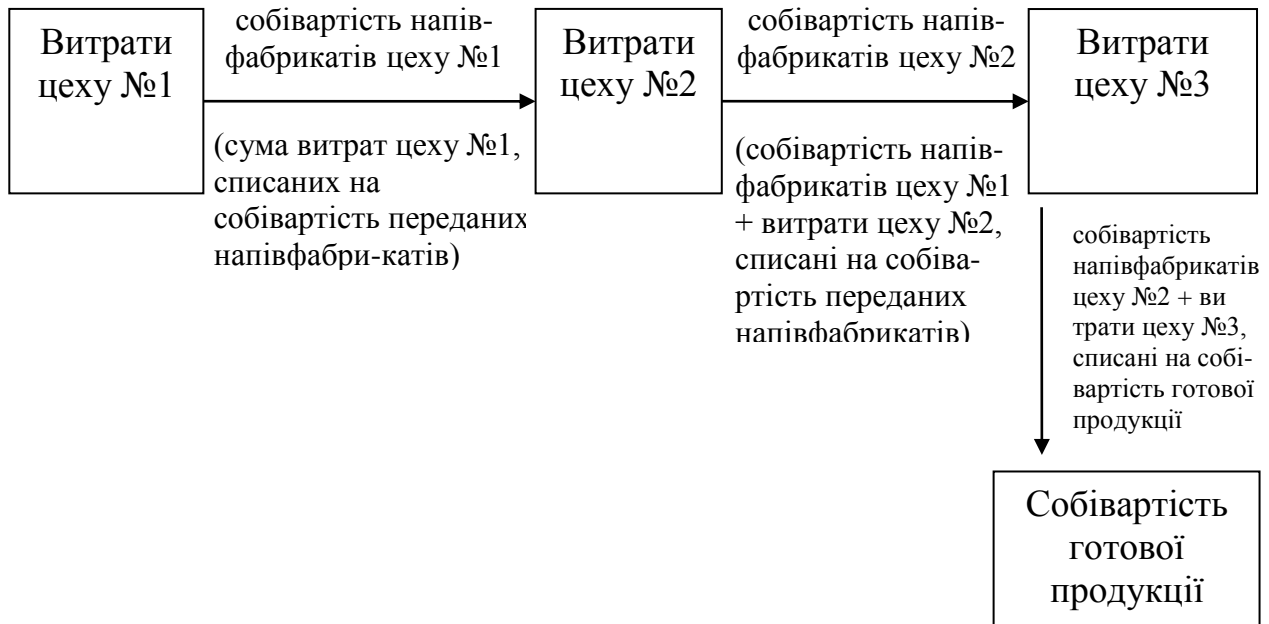


Рис. 2. Формування собівартості готової продукції при напівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат на виробництво

При безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат облік руху напівфабрикатів ведеться тільки у натуральному вираженні. Витрати всіх цехів (виробництв) узагальнюються і списуються на собівартість випущеної з виробництва і зданої на склад готової продукції (рис. 3).



Рис. 3. Формування собівартості готової продукції при безнапівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат

В залежності від об'єктів обліку витрат і способу контролю за їх формуванням виділяють такі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий (попроцесний), попередільний, позамовний і нормативний.

Простий метод застосовується при виробництві одного виду продукції. Витрати обліковуються в цілому по підприємству шляхом узагальнення їх за виробничими підрозділами (технологічними процесами). Собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість одержаної продукції.

При попередільному методі витрати узагальнюються за кожним переділом за напівфабрикатним варіантом. У кожному переділі визначається собівартість напівфабрикатів власного виробництва, які направляються на переробку у наступний переділ або здаються на склад готової продукції.

В умовах застосування позамовного методу об'єктом обліку витрат є окреме замовлення. Облік прямих витрат на виробництво ведеться за кожним замовленням, непрямі (загальновиробничі) витрати узагальнюються в цілому по виробництву і розподіляються між окремими видами продукції до встановленої бази.

При нормативному методі фактичні витрати відображаються за нормами, за відхиленнями від норм і зміна норми. Він дозволяє здійснювати оперативний облік і контроль за формуванням собівартості продукції.

В основу виділення названих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції покладено різні ознаки – об’єкт обліку витрат (процес, переділ, замовлення) і рівень витрат, який дає можливість здійснювати контроль за їх формуванням (норма витрат). Такий підхід до визначення методів є не зовсім правильним, так як нормативний метод може бути застосований у кожному виробництві незалежно від об’єкту обліку витрат. Тому пропонується при класифікації методів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції враховувати як об’єкт обліку витрат, так і спосіб контролю за їх формуванням.

Література:

1. Бухгалтерський фінансовий облік [текст] : підруч. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 7-ме видання. – Житомир : ЖІТІ, 2006. – 726 с.
2. Голов С. Ф. Фінансовий облік [текст] : підруч. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
3. Крупка Я. Д. Фінансовий облік [текст] : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. О. Мельник, Р. В. Романів – К. : «Хай-Тек Прес», 2011. – 544 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затв. наказом Мінфіну України 31.12.1999 р.