

## **Тема 6. Зведений облік витрат на виробництво та складання звітної калькуляції.**

### План

1. Варіанти зведеного обліку витрат
2. Організація зведеного обліку витрат виробництва

#### *1. Варіанти зведеного обліку витрат*

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

**Зведений облік витрат покликаний забезпечити:**

- розкриття всіх витрат виробництва за калькуляційними статтями витрат і місцями їх виникнення в розрізі груп однорідних виробів (шифрів витрат);
- отримання даних про собівартість товарного випуску підприємства в розрізі груп однорідних виробів;
- контроль за рухом НЗВ;
- отримання даних, необхідних для калькулювання собівартості окремих видів продукції, з розкриттям матеріальних витрат за встановленими групами.

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

На виробництвах, де є напівфабрикати (напівпродукти, деталі), порядок узагальнення витрат залежить від того, який варіант зведеного обліку на них застосовується. Таких варіантів існує два. Розглянемо їх.

Як ми вже згадували раніше, зведений облік витрат може бути:

- 1) **напівфабрикатним** — коли в системі рахунків бухгалтерського обліку відображають собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх з одного цеху до іншого відповідно до технологічного маршруту обробки;
- 2) **безнапівфабрикатним** — коли в бухобліку не відображають собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх із цеху до цеху або на склад напівфабрикатів.

Нагадаємо, що під **напівфабрикатом** [п. 586 Методрекомендацій № 373](#) розуміє продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів, дільниць, бригад тощо), який повинен пройти ще одну або кілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для цієї стадії (фази, переділу) він є закінченим.

Зауважте: ті ж [Методрекомендації № 373](#) говорять, що напівфабрикат, який є для цієї фази (переділу) готовим і призначений для реалізації на сторону, обліковують як готову продукцію. Наявність таких напівфабрикатів на методику зведеного обліку витрат не впливає.

Якщо ж напівфабрикат (напівпродукт) призначений для подальшої обробки на цьому ж підприємстві, його міжцеховий рух обліковується.

На обох варіантах зведеного обліку витрат зупинимось детальніше.

## Напівфабрикатний варіант

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

Напівфабрикатний варіант обліку витрат **застосовують при:**

- наявності великого асортименту та кількості напівфабрикатів власного виробництва;
- споживанні одних і тих же напівфабрикатів одночасно декількома різними цехами;
- нормуванні витрат початкової сировини та матеріалів на напівфабрикати, а не на кінцеву продукцію виробництва.

Витрати всередині переділу обліковують за видами продукції. Загальновиробничі витрати узагальнюють у цілому по виробництву і розподіляють між переділами у встановленому на підприємстві порядку. Собівартість визначають за кожним переділом, а за видами продукції всередині переділу розраховують відповідно до обраного підприємством способу калькулювання (див. розділ 6 на с. 37).

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

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

**Застосування цього варіанта вимагає:**

- встановлення кількості переділів;
- вибору поточної оцінки напівфабрикатів, які передаються із цеху до цеху (за нормативною, плановою або фактичною собівартістю);
- вирішення питання про доцільність застосування рахунка 25 «Напівфабрикати».

Передачу напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (переділу) до іншого зазвичай відображають в обліку за **фактичною** виробничою собівартістю. Проте можливий також облік напівфабрикатів за плановою або нормативною собівартістю з подальшим доведенням такої планової/нормативної собівартості до фактичної.

Потрібно розуміти, що напівфабрикатний варіант обліку є достатньо трудомістким. До калькуляцій собівартості всіх цехів входить стаття «Напівфабрикати власного виробництва». А її формування потребує складання калькуляції собівартості напівфабрикатів кожного цеху.

Зверніть увагу: при напівфабрикатному варіанті виготовлені напівфабрикати, що підлягають доопрацюванню в наступних цехах, які, крім використання у виробництві, також реалізують на сторону як готову продукцію, обліковують на **рахунку 25**. У такому разі господарські операції з оприбуткування напівфабрикатів з виробництва відображають в обліку проводкою: Дт 25 — Кт 231 (232). При наступній передачі напівфабрикатів до інших цехів для подальшої обробки роблять запис: Дт 231 (232) — Кт 25.

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

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

### **Безнапівфабрикатний варіант**

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

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

Таким чином, **при безнапівфабрикатному варіанті:**

— систематизують власні витрати за кожним цехом;

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

При використанні цього варіанта собівартість напівфабрикатів не обчислюють. Собівартість готової продукції складають суми витрат на її виробництво кожного із цехів, у яких виготовляли і доробляли напівфабрикати.

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

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

## *2. Організація зведеного обліку витрат виробництва*

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

— установити ступінь централізації обліку витрат;

— обрати варіант узагальнення виробничих витрат на рахунках обліку;

— установити порядок оцінки напівфабрикатів власного виробництва, що передаються із цеху до цеху;

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

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

Методика зведеного обліку і порядок складання звітної калькуляції **залежать від:**

— типу виробництва;

— структури управління виробництвом;

— кількості видів продукції, що виготовляється;

— методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які застосовуються\*.

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

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

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

Запам'ятайте: важливо правильно згрупувати вироби або замовлення, за якими ведуть зведений облік витрат на виробництво. Так, **щоб опинитися в одній групі, вироби повинні:**

— бути однорідними за конструкцією та технологією виробництва;

— мати однакове виробниче призначення;

— виготовлятися переважно з однакових матеріалів;

— мати одну одиницю виміру.

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

Конкретні групи виробів, що об'єднуються одним шифром витрат або замовленням, установлює відділ головного конструктора. Але майте на увазі:

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

Втрати від браку продукції відображають в обліку та калькуляції собівартості виробів у тому звітному періоді, у якому вони виявлені.

Якщо витрати були неправильно або несвоєчасно віднесені на собівартість продукції (робіт, послуг), за фактом установлення такої помилки необхідно провести відповідні виправлення. Удаться до виправлень доведеться й у випадку виявлення в результаті інвентаризації нестач або надлишків сировини, матеріалів, палива, НЗВ і готової продукції в цехах, а також у випадку виявлення помилок в обліку витрат, що відносяться до попередніх періодів.

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

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

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

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

- 1) нестач НЗВ (за вирахуванням надлишків);
- 2) залишків НЗВ на кінець місяця.

У вигляді формули це виглядатиме так:

$$C_{\text{ф}} = \text{НЗВ}_{\text{поч}} + \text{В} \pm \text{П} - \text{НЗВ}_{\text{к}},$$

де  $C_{\text{ф}}$  — фактична собівартість товарної продукції за звітний місяць;

$\text{НЗВ}_{\text{поч}}$  — НЗВ на початок місяця за нормативною оцінкою;

$\text{В}$  — витрати на виробництво за звітний місяць, обліковані на рахунку 23;

$\text{П}$  — нормативна собівартість нестач (-) або надлишків (+) НЗВ;

$\text{НЗВ}_{\text{к}}$  — НЗВ на кінець місяця за нормативною оцінкою.

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

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

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

- 1) фактичної собівартості товарного випуску цього місяця;
- 2) нестач (за вирахуванням надлишків) НЗВ.

Тобто собівартість НЗВ на кінець місяця розраховують за формулою:

$$\text{НЗВ}_{\text{к}} = \text{НЗВ}_{\text{поч}} + \text{В} - C_{\text{ф}} \pm \text{П}.$$

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

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

Зміна норм відбулася протягом звітного місяця? Тоді витрати за нормами за цей місяць коригують на різницю в результаті зміни норм, тобто приводять до рівня норм **на початок звітного місяця**.

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

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

Якщо залишки НЗВ є стабільними, відхилення від норм можуть повністю списувати на собівартість товарної продукції, а зміни норм — на собівартість товарної продукції та НЗВ. Відхилення від норм і суми змін норм, що належать до групи однорідних виробів, **розподіляють** між окремими виробами цієї групи:

— за заробітною платою — пропорційно нормативній заробітній платі;

— за матеріальними витратами — пропорційно нормативним витратам матеріальних цінностей.

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

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

Витрати матеріальних цінностей обліковують у звітній калькуляції на підставі первинних документів (цехових звітів, відомостей тощо). Собівартість напівфабрикатів власного виробництва включають до відповідних статей витрат.

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

Тепер ви інформаційно підковані в питаннях визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) і, упевнені, отримані знання допоможуть вам у виконанні цієї непростой й копіткої роботи.