**Формування собівартості запасів відповідно до МСБО 2 «Запаси»**

**Витрати на виробництво =**

**Затрати на придбання + Затрати на переробку + Інші витрати**

**Затрати на переробку запасів включають:**

* **затрати на оплата праці виробничого персоналу**
* **змінні виробничі накладні витрати**
* **постійні розподілені виробничі накладні витрати**
* **інші витрати**

**Приклади витрат, які не включаються до собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:**

**а) понаднормові, а саме: відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;**

**б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;**

**в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;**

**г) витрати на продаж.**

Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нормальна потужність - це очікуваний рівень виробництва, якого можна досягти в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту - на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером вартість більшості побічних продуктів є несуттєвою. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.

**В Обліковій політиці відносно обліку витрат на виробництво необхідно розкрити такі питання (фрагмент):**

1. **Метод калькулювання.**
2. **Статті калькуляції.**
3. **Визначити алгоритм розподілу виробничих накладних витрат на змінні та постійні.**
4. **Визначити показник нормальної потужності (одиницю виміру).**
5. **Вказати нормативну нормальну потужність та відповідні нормативні постійні накладні витрати.**
6. **Визначити, що розподіл постійних накладних виробничих витрат здійснюється шляхом застосування бюджетної ставки з використанням нормативної виробничої потужності.**

**Постійні виробничі накладні витрати - це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу.**

**Змінні виробничі накладні витрати - це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.**

**Увага!!! Ефективно побудований розподіл виробничих накладних витрат дозволяє управляти цими витратами, що в кінцевому разі позначиться на показнику прибутку до оподаткування**

**Послідовність розподілу виробничих накладних витрат (загальновиробничих) відповідно до МСБО 2 «Запаси»**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Етапи | Порядок дій | Характеристика етапу |
| І | Класифікація загальновиробничих витрат | Необхідно всі загальновиробничі витрати поділити на змінні та постійні. |
| ІІ | Вибір показника бази розподілу | Підприємство самостійно обирає базу розподілу, однак обраний фактор витрат обов’язково повинен вказувати на зв’язок між загальновиробничими витратами та причинами, які впливають на їх величину. |
| ІІІ | Визначення нормальної потужності | При визначенні нормальної потужності за показником минулих років може бути розрахована середня сума прямих матеріальних витрат, годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності, тощо, в залежності від того, яка база прийнята до розподілу. Якщо підприємство тільки починає свою діяльність, то для розрахунку доцільно взяти планові суми. |
| ІV | Розрахунок планових нормативів постійних і змінних витрат | Розрахувати суми постійних і змінних загальновиробничих витрат за умови досягнення підприємством нормальної потужності. |
| V | Розрахунок суми фактичних загальновиробничих витрат | Необхідно обчислити фактичну суму понесених загальновиробничих витрат з виділенням постійних і змінних витрат. |
| VІ | Розподіл сума фактичних постійних витрат на розподілені та нерозподілені | За допомогою визначеної ставки при нормальній потужності необхідно обчислити суму постійних розподілених витрат, а потім від загальної суми постійних вирахувати постійні розподілені, щоб розрахувати постійні нерозподілені загальновиробничі витрати. |
| VІІ | Віднесення загальновиробничх витрат на собівартість продукції | Відповідно до виробничої собівартості відносяться усі змінні і постійні розподілені загальновиробничі, а до собівартості реалізованої продукції – постійні нерозподілені витрати. |
| VІІІ | Розподіл загальновиробничих витрат між видами продукції | Необхідно розподілити змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати між конкретними видами продукції. |

Рекомендації щодо вибору показника бази розподілу загальновиробничих витрат відповідно до виду виробництва

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид виробництва | База розподілу | Застосування бази |
| 1 | 2 | 3 |
| Матеріаломістке виробництво | Прямі матеріальні витрати | Якщо витрати на сировину й основні матеріали, купівельні напівфабрикати, комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали і сировину займають найбільшу питому вагу в сумі собівартості продукції. |
| Трудомістке виробництво | Прямі витрати на оплату праці (без прогресивно-преміальних доплат) | Якщо у собівартості продукції найбільшу питому вагу займають прямі витрати на заробітну плату без певних доплат. |
|  | Прямі витрати на оплату праці + витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання | Цей метод є найбільш оптимальним для підприємств з різним рівнем механізації та автоматизації, особливо для підприємств машинобудування і металообробки, адже дозволяє повністю врахувати трудомісткість. |
|  | Години праці | Якщо немає різниці між величиною заробітної плати і вона майже для всіх однакова. |
| Фондомістке  виробництво | Машино-години | Якщо у виробництві використовують значні капіталовкладення і загальновиробничі витрати у більшій мірі пов’язані з використанням обладнання і техніки. |
| Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення | Якщо у собівартості продукції значну питому вагу займають прямі витрати на амортизаційні відрахування. |
| Вробництво з однорідною продукцією | Обсяг випуску продукції | Використання даної бази розподілу можливе при виконанні наступних умов – продукція, що виготовляється повинна бути однорідною, володіти однаковою матеріаломісткістю, трудомісткістю і споживати рівну кількість машинного часу. |

**Приклад розподілу накладних виробничих (загальновиробничих витрат) на ті, що включаються у виробничу собівартість та ті, що списуються на витрати періоду.**

**Фактичні дані роботи підприємства за січень — березень 2020 року**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Місяці** | **Фактичний обсяг виробництва, одиниць продукції** | **Фактична сума загальновиробничих витрат, грн.** | | |
| **змінні** | **постійні** | **усього** |
| Січень | 4200 | 17200 | 12100 | 29300 |
| Лютий | 4650 | 18500 | 11650 | 30150 |
| Березень | 4550 | 18350 | 11200 | 29550 |
| Разом за  І квартал 2020 року | 13400 | 54050 | 34950 | 89000 |

**Розподіл загальновиробничих витрат за січень — березень 2020 року**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ з/п** | **Показники** | **Січень** | **Лютий** | **Березень** |
| 1 | База розподілу при нормальній потужності одиниць продукції | 4500 | | |
| 2 | Загальновиробничі витрати при нормальній потужності, грн., у тому числі: | 29250 | | |
| 2.1 | змінні, грн. | 18000 | | |
| 2.2 | постійні, грн. | 11250 | | |
| 3 | Норматив постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності на одиницю бази розподілу (ряд. 2.2 : ряд. 1), грн. | 2,50 | | |
| 4 | Фактичний обсяг виробництва, одиниць продукції | 4200 | 4650 | 4550 |
| 5 | Фактична сума загальновиробничих витрат, грн. у тому числі: | 29300 | 30150 | 29550 |
| 5.1 | змінні, грн. | 17200 | 18500 | 18350 |
| 5.2 | постійні, грн. | 12100 | 11650 | 11200 |
| 6 | Сума постійних загальновиробничих витрат, які можуть бути включені до виробничої собівартості  (ряд. 3 х ряд. 4, але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат (ряд. 5.2)), грн. | 10500 | 11625 | 11200 |
| 7 | Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати (ряд. 5.2 - ряд. 6), грн. | 1600 | 25 | — |
| 8 | Загальна сума загальновиробничих витрат, що включається до складу виробничої собівартості (списується до дебету рахунка 23)  (ряд. 5.1 + ряд. 6), грн. | 27700 | 30125 | 29550 |

**Бухгалтерські проводки за результатами першого кварталу:**

ДТ ВИРОБНИЧА С\В КТ ВИРОБНИЧІ НАКЛАДНІ ВИТРАТИ 17 200

ДТ ВИРОБНИЧА С\В КТ ВИРОБНИЧІ НАКЛАДНІ ВИТРАТИ 10 500

ДТ ВИТРАТИ ПЕРІОДУ КТ ВИРОБНИЧІ НАКЛАДНІ ВИТРАТИ 1 600

**Типові бухгалтерські проведення по обліку виробничої с\в:**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Матеріали**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Заборгованість по з\пл**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Заборгованість по ЄСВ**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт знос (АМОРТИЗАЦІЯ)**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Заборгованість перед постачальником електроенергії**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Виробничі накладні витрати (змінні)**

**Дт ВИРОБНИЧА С\В Кт Виробничі накладні витрати (постійні розподілені)**

**Дт Готова продукція Кт ВИРОБНИЧА С\В**

**ОЦІНКА ЗАПАСІВ НА ДАТУ СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ**

**Відповідно до МСБО 2 «Запаси» запаси оцінюють за правилом меншої з таких двох величин: собівартості або чистої вартості реалізації.**

***Чиста вартість реалізації* - попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.**

Використання цього правила дозволяє дотримуватися такої концепції щодо оцінки запасів: балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.

*Відображення в обліку зменшення вартості запасів:*

Дт Втрати від знецінення запасів

Кт Запаси

*Якщо наступна подія збільшення вартості запасів – сторно на суму попереднього знецінення.*

Дт Втрати від знецінення запасів

Кт Запаси