# Тема 2. СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ, ПОСЛУГ

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

## План

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

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

## 2.1. Види та складові собівартості

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

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

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

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

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

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (ЗВВ);

– наднормативних виробничих витрат;

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

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

*Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер* **JuliyaGorohovets@gmail.com**
*Гороховець Ю. А.*

– інші прямі витрати;
– змінні та постійні розподілені ЗВВ.

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

За виробничою собівартістю оцінюють такі види запасів, як:
– готова продукція (п. 10 П(С)БО 9 «Запаси») і
– незавершене виробництво (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси»).

Склад собівартості реалізованої продукції відображено на рисунку 2.1.

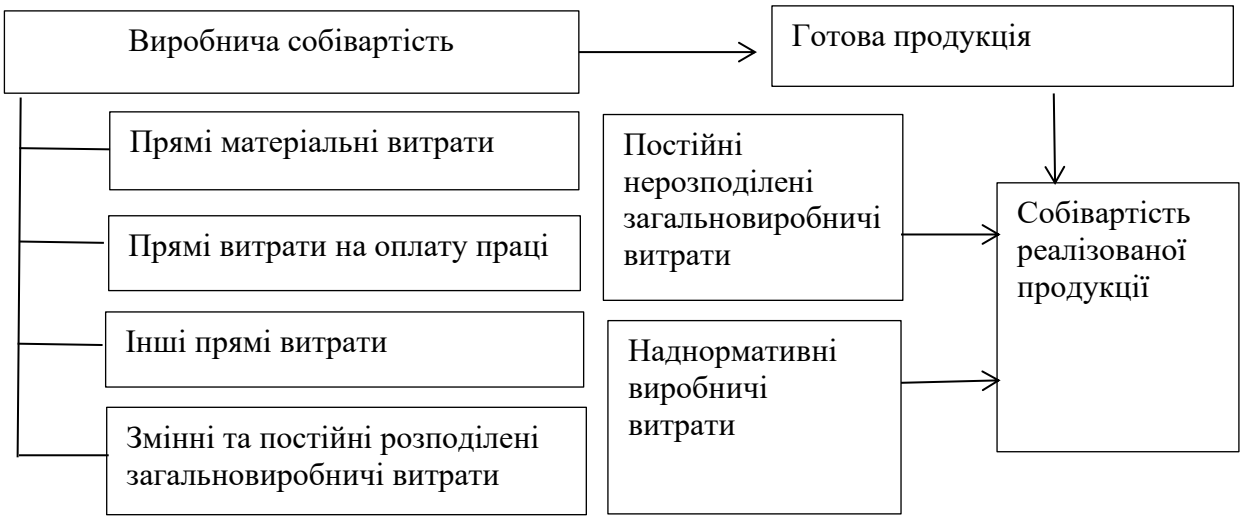


Рисунок 2.1 – Собівартість реалізованої продукції

Кожне виробниче підприємство насамперед розраховує виробничу собівартість продукції. Відповідно до абз. 2 п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», до неї включаються:
– прямі матеріальні витрати;
– прямі витрати на оплату праці;
– інші прямі витрати;
– змінні загальновиробничі витрати;
– постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При цьому виробнича собівартість продукції зменшується на:
– справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується;
– вартість використовуваної на підприємстві супутньої продукції в оцінці її можливого використання.

Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов’язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати. Ті види непрямих (накладних) витрат, які не пов’язані безпосередньо з виготовленням продукції (адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної

діяльності підприємства), не включають до складу виробничої собівартості і, отже, не розподіляють на кожну одиницю об'єкта калькулювання.

За виробничою собівартістю оцінюють готову продукцію.

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

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

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

Таблиця 1.1 – Витрати, що включаються до собівартості

| Вид витрат | Склад витрат | | Норма П(С)БО 16 |
|---|---|---|---|
| Прямі матеріальні витрати | Вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Тобто вартість тих запасів, які використовуються не для виробництва продукції, робіт і послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні потреби), до складу виробничої собівартості не включається.<br>Прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюють у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16 | | П. 12 |
| Прямі витрати на оплату праці | Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат | | П. 13 |
| Інші прямі витрати | Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема:<br>– відрахування на соціальні заходи;<br>– плата за оренду земельних і майнових паїв;<br>– амортизація;<br>– втрати від браку, що складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, і витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. | | П. 14 |
| Загальновиробничі витрати | Змінні | Витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, дільницями), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у | Абзац 2 п. 16 |

*Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер* **JuliyaGorohovets@gmail.com**
*Гороховець Ю. А.*

| Вид витрат | Склад витрат | | Норма П(С)БО 16 |
|---|---|---|---|
| | | повному обсязі шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду | |
| | Постійні | Витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази при нормальній потужності**. Тобто до собівартості виробництва потрапляє лише розподілена частина постійних загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Таким чином, вони потрапляють до складу витрат звітного періоду | Абзац 3 п. 16 |
| Наднормативні виробничі витрати | Витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом | | – |

Отже, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат. Наднормативні витрати включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) тільки в тому випадку, якщо вони не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання.

## 2.2. Показники собівартості

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

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

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

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

– нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

– наднормативних виробничих витрат;

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

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

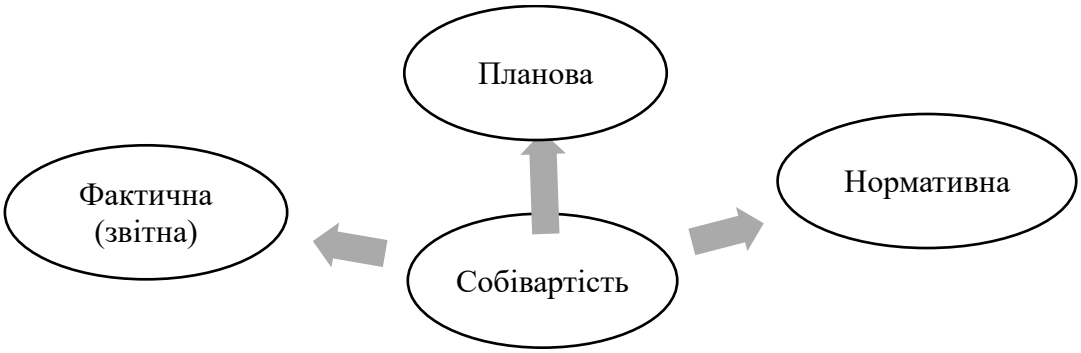


Рисунок 2.2 – Показники собівартості

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

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

Фактична (звітна) собівартість розраховується на основі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і свідчить про розмір фактичних витрат, які здійснило підприємство при виготовленні продукції, виконанні робіт, наданні послуг.

## 2.3. Калькулювання собівартості

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

Кінцевим результатом калькулювання є складання калькуляцій собівартості, що показують, якого виду витрати і в якому обсязі включаються

до собівартості одиниці виробу. Калькуляція слугує основою для визначення середніх витрат виробництва і собівартості виробленої та реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

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

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

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

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

Для здійснення калькуляційних розрахунків необхідні два показники:

1) величина виробничих витрат протягом певного періоду часу;

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

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

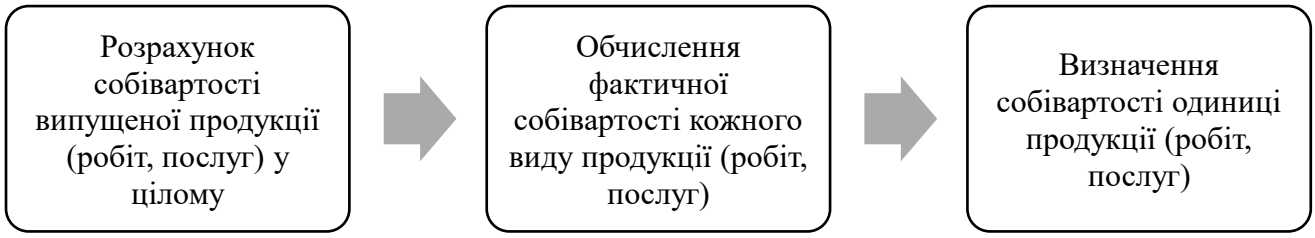


Рисунок 2.3 – Етапи калькулювання собівартості

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

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

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

– продукції підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;

– усього товарного випуску продукції підприємства;

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2.4. Облік витрат на виробництво продукції

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

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, інформацію про витрати на виробництво за видами діяльності узагальнюють на рахунках бухобліку 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Так, до прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні ресурси, використані в процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат.

При цьому під витратою сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива та інших матеріальних ресурсів розуміють фактичне їх використання безпосередньо на виробництво продукції. Відпуск матеріальних цінностей у цехові склади (комори) розглядається не як витрата на виробництво, а як їх переміщення. У зв’язку із цим вартість запасів, переданих у виробництво, але

не використаних на кінець місяця, щомісячно списують методом «червоне сторно»: Дт 23 «Виробництво» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

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

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

– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

– середньозваженої собівартості;

– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

– нормативних затрат.

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

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

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

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

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

Що стосується суми ТЗВ, що відноситься до вартості запасів, відпущених у виробництво, то її списують на ті ж рахунки, в кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів: Дт 23 «Виробництво» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (субрахунки, відкриті для обліку ТЗВ).

Відображення в бухобліку операцій зі списання прямих матеріальних витрат до складу виробничої собівартості наведено в таблиці 2.2, при цьому, вартість виробничих запасів відображають на субрахунку другого порядку –

1, а величину ТЗВ, що відносяться до запасів, на субрахунку другого порядку – 2, відкритому до рахунку 20 «Виробничі запаси». У цьому випадку – субрахунок 2011 «Сировина й матеріали», субрахунок 2012 «Транспортно-заготівельні витрати».

Таблиця 2.2 – Облік прямих матеріальних витрат

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт |
| 1 | Передано сировину й матеріали цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 2011 |
| 2 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені сировину й матеріали | 231, 232 | 2012 |
| 3 | Передано купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби цехам основного та допоміжного виробництв для виготовлення продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 202 |
| 4 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби | 231, 232 | 2012 |
| 5 | Відпущено паливо на технологічні цілі | 231, 232 | 203 |
| 6 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущене паливо | 231, 232 | 2012 |
| 7 | Відпущено тару і тарні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 204 |
| 8 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені тару і тарні матеріали | 231, 232 | 2012 |
| 9 | Відпущено будівельні матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 205 |
| 10 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені будівельні матеріали | 231, 232 | 2012 |
| 11 | Відпущено запасні частини для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 207 |
| 12 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені запасні частини | 231, 232 | 2012 |
| 13 | Відпущено малоцінні та швидкозношувані предмети для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 22 |
| 14 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені малоцінні та швидкозношувані предмети | 231, 232 | 2012 |
| 15 | Передано напівфабрикати власного виробництва (при застосуванні напівфабрикатного варіанта обліку витрат на виробництво) для виробництва продукції (робіт, послуг) за фактичною виробничою собівартістю | 231, 232 | 25(23) |
| 16 | Відпущено у виробництво готову продукцію, первісно призначену для реалізації, за фактичною виробничою собівартістю | 231, 232 | 26 |
| 17 | Передано товари для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 281 |
| 18 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені товари | 231, 232 | 289 |
| 19 | Відпущено інші матеріали для виробництва продукції (робіт, послуг) | 231, 232 | 209 |
| 20 | Списано ТЗВ, що припадають на відпущені інші матеріали | 231, 232 | 2012 |

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

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

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

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

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

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

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

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

Заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до конкретного об’єкта витрат, включають до складу ЗВВ з подальшим розподілом. У бухобліку таку заробітну плату нараховують за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі

*Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер* **JuliyaGorohovets@gmail.com**
*Гороховець Ю. А.*

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

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

Таблиця2.3 – Облік прямих витрат на оплату праці

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

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

– соціальні нарахування на заробітну плату виробничих робітників;

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

– амортизація необоротних активів виробничого призначення;

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

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

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

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

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

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

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

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

Таблиця 2.4 – Облік прямих витрат з нарахування ЄСВ

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

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

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

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

Таблиця 2.5 – Облік прямих витрат з нарахування амортизації

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

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

## Питання для самоконтролю

1. Які ви знаєте види собівартості?

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

*Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер* **JuliyaGorohovets@gmail.com**
*Гороховець Ю. А.*