



Тема 3. ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Мета вивчення теми: вивчити облік прямих матеріальних витрат; розглянути облік відходів виробництва; вивчити облік прямих витрат на оплату праці; усвідомити облік інших прямих витрат; вивчити облік виробничих витрат.

План

- 3.1. Облік прямих матеріальних витрат
- 3.2. Облік відходів виробництва
- 3.3. Облік прямих витрат на оплату праці
- 3.4. Облік інших прямих витрат
- 3.5. Облік виробничих витрат

Ключові терміни та поняття: прямі матеріальні витрати, відходи виробництва, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, виробничі витрати.

3.1. Облік прямих матеріальних витрат

Прямі витрати на виробництво становлять левову частку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До прямих матеріальних витрат відносять витрати на сировину, основні та допоміжні матеріали, покупні напівфабрикати, енергію та інші матеріальні ресурси, використані безпосередньо у процесі виробництва продукції, якщо вони можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат.

Вивчення прямих матеріальних витрат вважаємо доцільним розпочати з документування відпуску і використання запасів у виробництві.

Отримувати запаси зі складів у виробництво можуть тільки ті особи, які на це уповноважені. Перелік осіб, яким надано право отримувати зі складів матеріали, погоджують з головним бухгалтером. Списки таких осіб, а також зразки їх підписів мають бути передані цехами (іншими структурними підрозділами) підприємства особам, які здійснюють відпуск матеріалів зі складів (комор).

Комірник несе відповідальність за відпуск запасів отримувачу, підпис якого не відповідає його зразку. Як правило, матеріали зі складів (комор) підприємства відпускають у виробництво (дільницям, бригадам, на робочі місця) на підставі попередньо встановлених лімітів. Їх визначають заводські служби планування за участю відповідних технічних служб і відділу матеріально-технічного постачання на основі чинних норм витрати матеріалів і виробничої програми підрозділів підприємства. При цьому враховують



залишки (перехідні запаси) матеріалів на початок і кінець планованого періоду. Установлені ліміти можуть змінюватися у зв'язку з умовами виробництва.

Понадлімітний відпуск запасів і заміна одних видів запасів іншими допускаються тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або інших уповноважених осіб. При цьому на документах зазначаються причини понадлімітного відпуску.

Порядок відпуску запасів зі складу (комори) цеху дільницям, бригадам, на робочі місця встановлює керівник відповідного підрозділу за погодженням з головним бухгалтером. Для оформлення відпуску матеріальних цінностей у виробництво в основному використовують такі документи:

- лімітно-забірні картки (типові форми № М-8 і № М-9) – для оформлення відпуску згідно з установленими лімітами матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби;

- акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) – для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів. Нагадаємо, що відпуск матеріалів понад ліміт здійснюють тільки за наявності дозволу керівника (або уповноважених ним осіб). При цьому на документах зазначають причини такого понадлімітного відпуску;

- накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) – для обліку руху матеріальних цінностей всередині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території, а також стороннім організаціям;

- картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) – для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром. Їх використовують в окремих випадках для скорочення кількості первинних документів.

Варто зазначити, що вище перераховані документи регламентовано наказом Міністерства фінансів України від 13.12.2022 № 431 «Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання». Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства воно може, крім затверджених, застосовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів, при цьому зазначені форми повинні містити обов'язкові реквізити, передбачені нормами закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № **996-XIV** та Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995р. №88.

Для розподілу вартості відпущених у виробництво і на інші цілі запасів за видами продукції, статтями витрат підприємство може щомісячно складати відомість розподілу витрати запасів.

На фактично витрачені запаси підрозділ-отримувач складає акт витрат, в якому зазначають такі відомості про витрачені матеріальні цінності:

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



- найменування;
- кількість;
- облікову ціну та суму за кожним найменуванням;
- номер (шифр) та/або найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого вони витрачені, або номер (шифр) та/або найменування витрат;
- кількість і суму за нормами витрат, кількість і суму витрат понад норми та причину відхилення від норм;
- кількість виготовленої продукції або обсяги виконаних робіт (за необхідності).

В акті дається пояснення перевитрати або економії за запасами.

Використання запасів при виробництві продукції має перебувати під пильною увагою відповідальних осіб. Зокрема, їх завдання – контроль за дотриманням лімітів відпуску запасів для виробничих потреб.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів і палива у виробництві та виявлення відхилень від норм застосовують такі методи:

- документування відхилень від норм;
- обліку розкрою за партіями;
- інвентарний.

Підприємство самостійно обирає один із зазначених вище методів організації обліку використання запасів залежно від характеру виробництва, видів виробничого обладнання, змінності роботи, порядку подання матеріальних цінностей на робочі місця (через комори або обминаючи їх) та інших виробничих факторів.

Метод документування відхилень від норм – застосовують для виявлення відхилень, які виникли у зв'язку із заміною одного виду матеріальних ресурсів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску запасів. Використання цього методу полягає в оформленні відхилень відпуску запасів від норм спеціальними (сигнальними) документами:

- актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) – при заміні та наднормативному відпуску запасів;
- накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) – при поверненні запасів у зв'язку з економією.

Відпуск матеріальних цінностей за сигнальними документами здійснюють з дозволу керівника підприємства, головного інженера або інших уповноважених на це працівників.

Метод обліку розкрою за партіями – застосовують в разі розкрою листових сталей, кольорових металів, шкіряних, текстильних та інших дорогих і дефіцитних матеріалів. Він передбачає виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу, що розкроюється. З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення контролю за їх витрачанням



на виробництво доцільно організувати централізований розкрій матеріалів в заготівельних цехах підприємства.

Зазначений метод передбачає відкриття на кожну партію матеріалу, що розкроюється, облікової картки. У цій картці за даними технологічних карток розкрою зазначають, скільки та яких заготовок має бути отримано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів. Крім того, в ній відображають кількість матеріалу, поданого на робоче місце, кількість заготовок (деталей), фактично виготовлених з цієї партії, а також кількість отриманих відходів і невикористаного матеріалу, що підлягає поверненню на склад. Тут же зазначають виконавця, а також причини та винних у відхиленні від норм.

Результати розкрою визначають шляхом зіставлення фактично отриманої кількості заготовок з нормативною. Витрати матеріалу за нормами при цьому розраховують множенням кількості отриманих заготовок на встановлену норму витрати матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормою визначають економію або перевитрату. Аналогічний контроль здійснюють і щодо відходів.

Перевага методу обліку розкрою за партіями – можливість визначати відхилення від норм за калькуляційними об'єктами у момент їх виникнення.

Інвентарний метод – при цьому методі відхилення виявляють для кожного виду запасів у розрізі окремих виконавців, бригад, дільниць або цеху в цілому за зміну, п'ятиденку, декаду чи місяць за допомогою інвентаризації шляхом зіставлення фактичної витрати сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів з нормативною на фактичний випуск.

Фактичну витрату матеріалів при цьому методі виявляють на початок зміни, п'ятиденки, декади або перше число місяця шляхом інвентаризації невикористаних запасів, які перебувають у виробництві. На підставі даних цієї інвентаризації і даних про надходження запасів у виробництво визначають фактичні витрати. Потім їх зіставляють з нормативними витратами (на кількість виготовленої продукції) і визначають відхилення від норм.

Відпуск купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів на складальні дільниці здійснюють згідно із запланованим обсягом робіт, ступенем застосування їх у вузлах та кінцевій продукції.

Видачу напівфабрикатів на збірку (на робоче місце) оформляють специфікацією (комплектувальною відомістю).

У специфікаціях перераховують усі напівфабрикати (комплектуючі вироби), що відпускаються на виробництво, відповідно до технології збірки. Коли задану роботу виконано, у специфікації підраховують витрату купівельних напівфабрикатів (комплектуючих виробів) за нормою витрачання на фактичну кількість зібраних вузлів (виготовленої продукції). Потім отриману витрату порівнюють із фактичними витратами і виявляють відхилення від норм. У разі виявлення нестач і браку складають акт (повідомлення), в якому зазначають їх причини і винних осіб.



Відповідно до норм П(С)БО 9 «Запаси», при відпуску запасів у виробництво (а також з виробництва і при іншому вибутті), необхідно застосовувати один із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат.

Для всіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують тільки один із наведених методів оцінки їх вибуття. У регістрах бухгалтерського обліку передання матеріальних цінностей до виробництва, вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого характеру відображають такою кореспонденцією рахунків:

- якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 80 «Матеріальні витрати» (відповідні субрахунки) – 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

2) Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 80 «Матеріальні витрати» (відповідні субрахунки);

- якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

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».

Відпуск запасів у цехові комори розглядають не як витрати на виробництво, а як переміщення таких запасів.

Тому на підприємствах, що використовують рахунки класу 8, вартість запасів, переданих у виробництво, але не використаних на кінець місяця, щомісячно списують методом «червоне сторно»:

1) Дт 80 «Матеріальні витрати» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

2) Дт 23 «Виробництво» – Кт 80 «Матеріальні витрати»,

а при використанні тільки рахунків класу 9:

Дт 23 «Виробництво» – Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

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

При передачі напівфабрикатів власного виробництва для виробництва продукції рахунки класу 8 не використовують тому, що при формуванні собівартості напівфабрикатів витрати на їх виготовлення вже були згруповані на рахунках цього класу. Таким чином, незалежно від того, чи застосовує підприємство рахунки класу 8, напівфабрикати, передані у виробництво,



списують проводкою: Дт 23 «Виробництво» – Кт 25 «Напівфабрикати» (або субрахунок «Виробництво напівфабрикатів» рахунку 23).

3.2. Облік відходів виробництва

Як правило, в процесі виробництва утворюються відходи. Причому їх облік не менш важливий, ніж облік матеріалів. Адже прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів (п. 12 П(С)БО 16 «Витрати»). Тому для правильного розрахунку собівартості виробленої продукції важливо визначити, які відходи виробництва можна віднести до зворотних, а в якому випадку вони є незворотними. Зворотними відходами відповідно до п. 2.13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2, є залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, що одночасно відповідають таким ознакам:

- 1) вони утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг);
- 2) вони повністю або частково втратили споживчі властивості вихідного матеріалу (хімічні та фізичні);
- 3) їх подальше використання можливе тільки з підвищеними витратами (пониженням виходу продукції) або взагалі неможливе за прямим призначенням.

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду. Наприклад, їх можна застосувати у виробництві або реалізувати на сторону. Таким чином, зворотні відходи становлять для підприємства певну цінність і є активами, які необхідно прибуткувати на баланс, обліковувати їх рух і обґрунтовано оцінювати. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. При цьому до зворотних відходів не належать:

- залишки матеріальних цінностей, які згідно з установленою технологією передають до інших цехів, підрозділів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції (робіт, послуг);
- супутня продукція, що отримується в комплексному виробництві одночасно з цільовим (основним) продуктом в єдиному технологічному процесі.

Незворотними вважають відходи сировини і матеріалів, які у процесі виробництва повністю втратили свої корисні споживчі властивості, внаслідок чого їх не можна використовувати на самому підприємстві або реалізувати на сторону (розпилення, усихання, випаровування тощо).

Незворотні відходи не визнають активами підприємства, тому оцінці вони не підлягають. Їх відображають в обліку тільки в кількісному вираженні і відносять на собівартість виготовленої продукції. Якщо пряме віднесення отриманих відходів на собівартість окремих виробів і замовлень ускладнене, незворотні відходи обліковують загальною масою за всією продукцією, а



розподіл їх на окремі вироби здійснюють пропорційно випущеній кількості продукції.

Незворотні відходи потрібно знищувати, утилізувати, передавати на переробку спеціалізованим підприємствам або позбавлятися від них іншим шляхом залежно від того, що приписує робити з тим чи іншим видом відходів чинне законодавство. Вартість таких послуг, наданих сторонніми підприємствами, у бухгалтерському обліку включають до складу інших витрат операційної діяльності та відображають на однойменному субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Сировинні відходи (незворотні та зворотні) підрозділяють на:

- нормативні – плановані підприємством відходи, без яких не обійтися при виготовленні продукції. Кількість утворення таких відходів передбачається технологією виробництва;

- наднормативні – відходи, які перевищують встановлені норми та виникають у зв'язку з порушенням технології виробництва, вимог нормативно технічної документації на виробниче обладнання, недостатньою кваліфікацією робітників тощо.

Такий поділ відходів необхідний для здійснення контролю за ефективністю використання на підприємстві сировини та матеріалів і недопущення їх розкрадання.

Оприбутковування зворотних відходів з виробництва на матеріальний склад підприємства оформляють накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Зворотні відходи, передані на склад, оцінюють згідно з вимогами п. 12 П(С)БО 16 «Витрати»:

- ті, які реалізуються на сторону, – за справедливою вартістю, за яку приймають чисту вартість реалізації (п. 2.13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2).

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Згідно з додатком до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», стосовно запасів (матеріалів) справедливою є їх відновлювальна вартість, тобто сучасна собівартість придбання. Чистою вартістю реалізації є очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 П(С)БО 9 «Запаси»);

- ті, які використовуються у виробничому процесі, – за ціною можливого використання, тобто за зниженою ціною вихідного матеріального ресурсу зворотних відходів (п. 329 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373).

Порядок оцінки визначає керівник підприємства своїм наказом. Оцінку може здійснювати комісія з фахівців, компетентних в питаннях цін на ринку відходів, або окремий фахівець.

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

JuliyaGorohovets@gmail.com



Своє рішення про прийняту облікову оцінку зворотних відходів комісія (уповноважений фахівець) оформляє протоколом (рішенням уповноваженого), складеним у довільній формі. Після затвердження керівником протокол набуває сили розпорядчого документа. Встановлена в ньому оцінка застосовується до затвердження нового протоколу.

Оскільки кількість відходів безпосередньо впливає на величину собівартості одиниці виходу продукції, облік загальної величини отриманих відходів ведуть як у місцях їх виникнення, так і за конкретними виробами.

Оскільки до складу прямих матеріальних витрат включається тільки вартість запасів, безпосередньо витрачених на виготовлення продукції (виконання робіт), вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, необхідно виключити із суми виробничих витрат.

Здані на склад зворотні відходи відносять до складу виробничих запасів і обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали». Їх оприбуткування відображають такою кореспонденцією рахунків: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 23 «Виробництво».

Якщо зворотні відходи використовуються самим підприємством для виготовлення продукції основного виробництва, їх вартість відображають на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Оприбуткування зворотних відходів підприємствами, що використовують рахунки класу 8, має певні особливості. Річ у тім, що при первинному списанні сировини та матеріалів у виробництво їх вартість була відображена на субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів». При використанні зворотних відходів у виробництві їх вартість знову буде облікована у складі цього елемента витрат. Тому виникає ситуація, за якої вартість відходів буде двічі відображена в оборотах за рахунком 80 «Матеріальні витрати». Це, у свою чергу, призведе до викривлення облікових даних і, як наслідок, до неправильного заповнення розділу III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2.

Щоб цього уникнути, у момент оприбуткування зворотних відходів на їх вартість слід відкоригувати (зменшити) оборот за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» методом «червоне сторно»: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів». Таким чином буде забезпечене достовірне відображення витрат підприємства звітного періоду за елементами витрат.

В разі використання відходів на виготовлення продукції, їх списують у виробництво так само, як сировину та основні матеріали. При цьому вартість таких матеріалів визначають за первісною вартістю оприбуткованих зворотних відходів.

Якщо ж зворотні відходи будуть передані до іншого цеху або сторонньому підприємству для переробки, то первісна вартість сировини, отриманої після переробки, включатиме вартість зворотних відходів і суму витрат на їх переробку.



Наприклад, в звітному періоді в процесі виробництва продукції підприємством були отримані:

- зворотні відходи, які реалізуються сторонній організації;
- незворотні відходи, які передаються для утилізації спеціалізованому підприємству.

Всі види відходів отримано в межах норм, передбачених нормативно-технічною документацією.

Оцінку зворотних відходів здійснено виходячи зі справедливої вартості, що дорівнює 5000,00 грн. (без врахування ПДВ). За утилізацію незворотних відходів підприємством сплачено грошові кошти в розмірі 600,00 грн. (в тому числі ПДВ 100,00 грн.). Порядок відображення зазначених операцій в обліку відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Облік відходів виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
А. Зворотні відходи				
1.	Оприбутковано зворотні відходи за справедливою вартістю	209	23	5000,00
2.	Отримано передоплату від сторонньої організації за відходи	311	681	6000,00
3.	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	643	641/ПДВ	1000,00
4.	Відвантажено відходи сторонній організації, визнано дохід від реалізації	377	712	6000,00
5.	Списано податкові зобов’язання з ПДВ	712	643	1000,00
6.	Списано собівартість зворотних відходів	943	209	5000,00
7.	Здійснено залік заборгованостей	681	377	6000,00
8.	Віднесено на фінансовий результат:			
	– доходи від реалізації відходів	712	791	5000,00
	– собівартість реалізованих відходів	791	943	5000,00
Б. Незворотні відходи				
1.	Перераховано передоплату спеціалізованій організації за утилізацію незворотних відходів	371	311	600,00
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	641/ПДВ	644	100,00
3.	Отримано послуги від спеціалізованої організації з утилізації відходів	949	631	500,00
4.	Списано податковий кредит з ПДВ	644	631	100,00
5.	Здійснено залік заборгованостей	631	371	600,00
6.	Віднесено на фінансовий результат витрати з утилізації відходів	791	949	500,00



3.3. Облік прямих витрат на оплату праці

Істотним елементом виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на будь-якому підприємстві є витрати на оплату праці. Їх визначають виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, встановлених на підприємстві, заохочувальних і компенсаційних виплат, систем преміювання робітників, керівників, фахівців, службовців за виробничі результати. При цьому прямими витратами вважаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг, якщо вони можуть бути безпосередньо (на підставі первинних документів) віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Фактичні витрати на оплату праці, що прямо відносяться на собівартість продукції, включають до таких статей калькуляції, як «Основна заробітна плата робітників виробництва», «Додаткова заробітна плата робітників виробництва», або до загальної статті «Заробітна плата робітників виробництва».

На більшості промислових підприємств для оплати праці робітників, безпосередньо зайнятих виготовленням продукції (робіт, послуг), застосовують відрядну форму оплати праці. Її суть полягає в тому, що заробіток нараховують працівнику за заздалегідь встановленими розцінками за кожен одиницю якісно виробленої продукції (виконаної роботи, наданої послуги). Таким чином, основним елементом відрядної оплати праці є відрядна розцінка, яку встановлюють на кожен виконуваний роботу (операцію) виходячи з тарифної ставки, що відповідає розряду роботи, і норми виробітку або норми часу на цю роботу.

Організація обліку виробітку робітників-відрядників, зайнятих у виробництві, залежить від характеру технології, організації праці, системи технічного контролю за якістю продукції, засобів механізації обліку, що застосовуються.

Заробітну плату при почасовій формі оплати праці нараховують за фактично відпрацьований робочий час відповідно до тарифної ставки (погодинної, денної, місячної), установлені з врахуванням кваліфікації робітника і характеру виконуваних робіт.

Таку форму оплати праці застосовують у поєднанні з встановленням нормованих завдань, нормативів чисельності і норм обслуговування для відповідних категорій робітників.

Її використовують, зокрема, на ділянках і видах робіт з регламентованим режимом виробництва, на потокових лініях, на операціях, де потрібна особлива точність виготовлення виробів, у дослідних виробництвах тощо.

Суму заробітної плати робітників виробництва при відрядній формі оплати праці, як правило, відносять безпосередньо до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів. А ось при погодинній формі оплати праці зарплату неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат. Така заробітна плата належатиме до непрямих

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

JuliyaGorohovets@gmail.com

Гороховець Ю. А.



виробничих витрат. Її слід ураховувати у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою розподілу.

Залежно від особливостей роботи підприємства в цехах (на дільницях) для обліку виробітку продукції та витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку та форми первинних документів. Основними з них є:

- рапорт про виробіток та приймання робіт – застосовують в умовах потоково-масового виробництва на конвеєрних лініях з регламентованим ритмом роботи і на поточкових лініях з вільним ритмом за умови закріплення операцій за кожним робітником. Згідно з рапортом здійснюють щоденний прийом виробітку бригади (конвеєра) протягом звітного місяця. Розрахунок заробітної плати робітника (члена бригади) виконують на зворотній стороні рапорту. Виробіток робітників (бригади) обліковується та оплачується тільки за якісно виготовленими деталями (виробами), прийнятими на кінцевій операції, за повною сумарною розцінкою всіх фактично виконаних операцій, закріплених за робітником (бригадою);

- маршрутний лист (маршрутна карта) – застосовують для продукції серійного виробництва, в якому рух деталей у процесі обробки здійснюється заздалегідь сформованими партіями. Цей документ супроводжує партію деталей у процесі виробництва за операціями їх обробки в цехах. Його виписують завчасно на партії деталей відповідно до графіка їх запуску у виробництво, технологічних карт тощо.

Операції в маршрутному листі перелічуються в тій самій послідовності, в якій вони передбачені в технологічних картах. В ньому зазначають кількість виданих для роботи матеріалів, деталей, напівфабрикатів.

Кожна партія деталей проходить усі операції згідно з маршрутним листом. Але в окремих випадках партію деталей в процесі роботи можна розподілити на дві – три дрібніші партії. На ново виділену партію виписують окремий (додатковий) маршрутний лист. Залежно від умов роботи підприємства спільно з маршрутними листами можуть застосовувати рапорти про виробіток продукції за зміну. Змінний рапорт у цьому випадку виконує роль розрахункового документа, до якого щодня з маршрутних листів записують результати технічного приймання продукції за кожною операцією. Його застосування дозволяє здійснювати оперативний аналіз роботи кожного робітника та всієї дільниці в цілому відповідно до змінного виробничого завдання;

- відомість про виробіток;

- наряд – застосовують на підприємствах з індивідуальним (одиничним) і дрібносерійним типами виробництва, для обліку виконаних ремонтних робіт та окремих разових замовлень. Виписку нарядів на відрядну роботу проводять до її початку на основі технологічних карт або інших технічних документів і згідно з планованими обсягами виробництва. Виробниче завдання видають у вигляді наряду на відрядну роботу на одну зміну або на триваліший строк. В ньому зазначають обсяги роботи та норми часу на їх виконання.

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



Наряди на відрядну роботу можуть бути як індивідуальними (що видаються на одного робітника), так і колективними (що видаються на групу (бригаду) робітників).

Під час виконання завдання у наряді зазначають висновок технічного приймання роботи. Суму заробітку, належного робітнику, підраховують шляхом множення кількості виготовленої продукції (деталей, виробів) на встановлену розцінку.

З метою скорочення документації та підвищення контрольних функцій обліку можна застосовувати накопичувальні наряди, що діють протягом тривалого часу.

А як же обліковувати використання робочого часу при почасовій формі оплати праці? Для таких цілей використовують табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5, затверджена наказом ДКСУ № 489 «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці від 05.12.2008 № 489»). Цей документ є поіменним списком усіх працівників цеху (відділу), дільниці або іншого структурного підрозділу підприємства з відміткою навпроти кожного прізвища про використання робочого часу. Табель складає та заповнює відповідальна особа, якій доручено ведення обліку робочого часу. Працівників включають до табеля та виключають з нього (у зв'язку зі звільненням або внутрішнім переміщенням) на підставі наказів про прийняття на роботу, переведення та звільнення.

Відмітки в таблиці про причини неявок на роботу або про фактично відпрацьований час, про роботу в наднормовий час або інші відхилення від нормальних умов роботи здійснюють тільки на підставі належним чином оформлених документів з обліку особового складу. До таких документів належать накази про направлення у службове відрядження, про надання відпустки, лікарняні листи тощо. Наприкінці місяця після відповідного оформлення табель передають до бухгалтерії.

Облік заробітної плати, незалежно від методу обліку витрат на виробництво, що застосовується на підприємстві, та калькулювання собівартості продукції, необхідно вести в розрізі цехів (дільниць) з виділенням витрат за поточними нормами та відхиленнями від норм. Витратами на оплату праці в межах норм вважають плату за фактично виконану роботу, відповідно до встановленого на підприємстві технологічного процесу, чинних норм та розцінок.

Відхиленнями від норм є оплата додатково виконаних операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом, а також доплати до основних відрядних розцінок, викликані тимчасовими відхиленнями від нормальних умов виробництва (наприклад, доплати за роботу понаднормово). При розрахунку та виплаті доплат до заробітної плати застосовують такі документи:

– лист на доплату – у разі здійснення передбачених на підприємстві доплат;



– наряди на відрядну роботу з відмітним знаком (наприклад, з червоною смугою по діагоналі бланка наряду) – при оплаті додаткових операцій, не передбачених установленим технологічним процесом.

У цих документах зазначаються причини доплат і додаткових робіт, а також прізвища осіб, відповідальних за виконання робіт.

Крім основної заробітної плати, працівникам може виплачуватися додаткова зарплата у вигляді доплат, надбавок, гарантійних і компенсаційних виплат, передбачених чинним законодавством, а також премій за виконання виробничих завдань і функцій. Додаткову зарплату робітників, зайнятих у виробництві, безпосередньо включають до собівартості відповідних видів продукції (робіт, послуг). Якщо ж такі виплати не можна прямо віднести на собівартість окремих видів продукції, їх враховують у складі загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між об'єктами витрат згідно з прийнятою на підприємстві базою.

Додаткову заробітну плату робітникам, зайнятим у виробництві, нараховують на підставі таких первинних документів, як наказ (розпорядження) про надання відпустки та відповідний розрахунок, наказ (розпорядження) на доплату за розширення зон обслуговування тощо. Інформацію про розрахунки з персоналом підприємства з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, преміями, допомогами тощо), а також про розрахунки за не отриманою персоналом в установлений строк сумою оплати праці (розрахунки з депонентами) узагальнюють на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

При нарахуванні заробітної плати, а також інших витрат на оплату праці, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта обліку, використовують такі проведення:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою»;

2) Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Крім того, до виробничої собівартості включають суми забезпечень на оплату відпусток робітників виробництва (резерв відпусток), що створюються відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання». Щомісячну суму забезпечення визначають як добуток фактично нарахованої працівникам заробітної плати та коефіцієнта, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Нарахування забезпечення на оплату відпусток робітників, зайнятих випуском продукції, здійснюють таким чином:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 814 «Оплата відпусток» – Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

JuliyaGorohovets@gmail.com

Гороховець Ю. А.



2) Дт 23 (відповідні субрахунки) – Кт 814 «Оплата відпусток»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Підприємства, що застосовують субрахунки класу 8, формування прямих витрат на оплату праці відображають в розрізі субрахунків, згрупованих в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Формування прямих витрат на оплату праці

Субрахунок рахунка 81 (дебет)	Кредит субрахунків	Об'єкт відображення
811 «Виплати за окладами й тарифами»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплату основної заробітної плати робітників, зайнятих у виробництві, відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
812 «Премії та заохочення»		Витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) робітників виробництва відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві
813 «Компенсаційні виплати»		Витрати на гарантійні та компенсаційні виплати, пов'язані з індексацією заробітної плати, із затримкою виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством
814 «Оплата відпусток»	471 «Забезпечення виплат відпусток»	Витрати на щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток
	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на оплату відпусток, якщо забезпечення не створюється або сума відпускних більше його розміру
815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»	661 «Розрахунки за заробітною платою»	Витрати на виплати робітникам підприємства, зайнятим у виробництві, за невідпрацьований час, передбачені законодавством
816 «Інші витрати на оплату праці»		Інші витрати на оплату праці, що визнаються елементами витрат на оплату праці

Заробітну плату, яку неможливо прямо віднести до конкретного об'єкта витрат, включають до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. В обліку нарахування такої зарплати відображають за дебетом рахунку 91 (замість рахунка 23) за відповідною статтею витрат, а саме:



– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

1) Дт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки) – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 471 «Забезпечення виплат відпусток»;

2) Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 81 «Витрати на оплату праці» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою», 471 «Забезпечення виплат відпусток».

3.4. Облік інших прямих витрат

«Асортимент» інших прямих витрат досить великий. До них відносять всі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, які ми розглянули раніше. Це і соціальні нарахування на заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві, і плата за оренду земельних та майнових паїв, і амортизація необоротних активів виробничого призначення, і втрати від браку, і витрати на його виправлення тощо.

Відрахування на соціальні заходи – з процесом нарахування та виплати заробітної плати пов'язана необхідність нарахування на неї ЄСВ. База, ставки та порядок нарахування ЄСВ встановлено Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

Між заробітною платою і нарахованим на неї ЄСВ існує тісний зв'язок. Так, в бухгалтерському обліку зазначені нарахування на заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві, відносять на ті самі рахунки обліку витрат, на яких відображають нарахування самої заробітної плати. Тобто їх або включають до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), або, в разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат, відносять до складу загальновиробничих витрат з подальшим розподілом. При цьому в разі прямого віднесення сум ЄСВ до конкретного об'єкта витрат роблять такі проведення:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Якщо неможливо прямо віднести суми нарахованого ЄСВ до об'єкта витрат, застосовують таку кореспонденцію рахунків:

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

JuliyaGorohovets@gmail.com

Гороховець Ю. А.



– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»;

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 821 «Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»;

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Амортизація необоротних активів – до складу виробничої собівартості включають також амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів регулює П(С)БО 7 «Основні засоби», а нематеріальних активів – П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Якщо щодо активу, на який нараховують амортизацію, можна визначити фактичний обсяг виробленої продукції, то доцільно застосовувати виробничий метод нарахування амортизації, але не обов'язково. Для суб'єктів господарювання доступні всі п'ять методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів:

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний;
- виробничий.

Головне – зазначити обрані методи нарахування амортизації виробничих основних засобів і нематеріальних активів в наказі про облікову політику підприємства.

Для інших необоротних матеріальних активів передбачено тільки два можливі методи нарахування амортизації – прямолінійний і виробничий. Виняток становлять малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, для яких можуть також установлюватися методи, передбачені п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби», а саме:

1) у першому місяці використання об'єкта амортизацію нараховують у розмірі 50 % його вартості, а решту 50 % вартості, яка амортизується, – у місяці вилучення об'єкта з активів (списання з балансу) у результаті невідповідності критеріям визнання активом;

2) у першому місяці використання об'єкта амортизацію нараховують у розмірі 100 % його вартості.

Підприємство самостійно визначає строки корисного використання необоротних активів. При цьому нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством



(крім випадку застосування виробничого методу) (п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Нарахування амортизації за необоротними (матеріальними та нематеріальними) активами здійснюють пооб'єктно протягом строку їх корисного використання.

Амортизацію на об'єкти основних засобів нараховують щомісячно починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому такий об'єкт став придатний для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Припиняють нарахування амортизації в місяці, наступному за місяцем вибуття об'єкта, переведенням його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, а припиняють з дати, що настає за датою вибуття такого об'єкта.

Амортизацію нематеріальних активів також нараховують щомісячно:

- починаючи з місяця, що настає за місяцем, в якому об'єкт введено в господарський оборот (почав використовуватися за призначенням). Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починають з дати, що настає за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот (п. 29 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»);

- припиняючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта нематеріальних активів (п. 30 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

В разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від використання об'єкта метод амортизації переглядається.

Нарахування амортизації за новим методом починають з місяця, що настає за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації. Суму амортизації необоротних активів, які безпосередньо беруть участь у виробництві певного виду продукції (робіт, послуг), прямо включають до складу витрат на виробництво. Проте частіше необоротні активи використовують для виробництва різних видів продукції. У цьому випадку суму амортизаційних відрахувань відносять на загальновиробничі витрати відповідного цеху з подальшим розподілом за видами продукції пропорційно обраній базі.

Нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів за кожен звітний період здійснюють у відомості розрахунку амортизації в пооб'єктному розрізі.

В разі прямого віднесення до об'єкта витрат роблять такі проведення:

- якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки);



Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки).

В разі неможливості прямого віднесення до об'єкта витрат роблять такі проводки:

– якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки) – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки);

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 83 «Амортизація» (відповідні субрахунки);

– якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» (відповідні субрахунки).

Поелементний облік інших прямих витрат, крім розглянутих вище, ведуть на рахунку 84 «Інші операційні витрати». В усьому іншому ж їх відображення в бухгалтерському обліку відбувається стандартно. Тобто на рахунку 23 «Виробництво» відображають витрати, які прямо включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – виробничі накладні витрати.

3.4. Облік виробничих витрат

Залежно від виду виробничих витрат, їх сума може включатися до складу виробничої собівартості, собівартості реалізації або інших операційних витрат.

Втрати виробництва ділять на:

- втрати від браку;
- технологічні втрати;
- втрати від простоїв.

При обліку виробничих витрат потрібно бути дуже уважними, адже далеко не всі вони збільшують собівартість продукції, що виробляється. Частина з них належить до складу собівартості реалізації готової продукції або інших операційних витрат.

Втрати від браку. Браком у виробництві вважають продукцію, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Таке визначення наведено в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженій Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 та в п. 407



Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373.

Не є браком (п. 408 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості) від 09.07.2007 № 373):

– продукти, вироби, напівфабрикати, виготовлені за особливими підвищеними технічними вимогами, якщо вони не відповідають цим вимогам, але відповідають стандартам або технічним умовам на аналогічні продукти або вироби широкого вжитку;

– втрати від сортності, тобто від переведення продукції в нижчий сорт за якістю.

Втрати від браку можна класифікувати за декількома ознаками, які наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Види виробничого браку

Ознака	Вид браку	Характеристика	Пункт Методрек. № 373
За місцем виявлення	Внутрішній	Виявлений на виробництві до відправлення продукції споживачу.	п. 409
	Зовнішній	Виявлений споживачем у процесі збірки, монтажу або під час експлуатації виробу та пред'явлений для відшкодування збитків.	
За характером дефектів	Виправний	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням і виправлення яких технічно можливе і економічно доцільно.	п. 410
	Невиправний (остаточний)	Вироби, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не можуть використовуватися за прямим призначенням і їх виправлення технічно неможливе і економічно недоцільне. Крім того, в остаточний брак включають матеріали, напівфабрикати (деталі), зіпсовані при налаштуванні обладнання, в процесі освоєння виробництва, а також в результаті зупинки виробництва під час простоїв. Такі вироби реалізують за цінами можливого використання або використовують як вторинну сировину для переробки на інші види продукції.	п. 411
За причиною виникнення	Технічно неминучий (плановий, нормативний)	Зумовлений специфікою або рівнем розвитку технології та організації виробництва, перед-бачений технічною або технологічною документацією, виникає в межах норм, встановлених такою документацією, не залежить від	п. 412



Ознака	Вид браку	Характеристика	Пункт Методрек. № 373
		вини працівників. Включається до виробничої собівартості в межах норм.	
	Непередбачений (випадковий, наднормативний)	Не планований заздалегідь, а такий, що виникає з вини працівників підприємства або інших факторів, а також з вини постачальників матеріалів, напівфабрикатів або через форс-мажорні обставини. Його вартість не включають до складу виробничої собівартості, а відносять до собівартості реалізованої продукції як наднормативні втрати або до складу інших операційних витрат. Якщо брак виникає з вини працівника, сума матеріальної шкоди має бути компенсована за його рахунок.	п. 412, 417

Підприємства для обліку втрат від браку та систематизації відомостей про брак встановлюють перелік причин виникнення браку та винних у ньому, розробляють класифікатори дефектів продукції (виробів) з переліком операцій, за якими передбачаються технологічні втрати і плановий брак. Зазначені у класифікаторах шифри втрат від браку проставляють у первинних документах, у супровідних листах, маршрутних листах, актах (повідомленнях) про брак тощо.

Кожен випадок браку, що виникає, розглядає відділ технічного контролю підприємства (далі – ВТК). Він з'ясовує, зокрема, причини та вид браку, характер дефектів і винних у тому, що сталося.

На виявлений брак у виробництві складають акт (повідомлення) про брак за формою, розробленою підприємством.

Акт (повідомлення) про брак виписують окремо на брак остаточний і виправний. Цей документ підписують контролер ВТК, майстер, начальник цеху і винна особа, яка допустила брак. Якщо брак стався з вини іншого цеху, акт підписує представник цеху-винуватця. На підставі актів (повідомлень) про брак (або первинних документів з обліку виробітку), складають звіт про собівартість браку у звітному місяці. В ньому визначають суму втрат від забракованої продукції із зазначенням видів продукції, причин та винних у браку. Форму такого звіту підприємство розробляє та затверджує самостійно.

На окремих ділянках виробництва, з метою оперативного аналізу, складають рапорти про забраковану продукцію за коротші періоди (тиждень, декада, півмісяця). В них зазначають суми завданої шкоди та винних осіб.

За псування матеріалів, напівфабрикатів і виробів через недбалість з винної особи утримують суму в розмірі завданої шкоди, але не вище середнього місячного заробітку (за винятком випадків, коли працівник несе



відповідальність у повному обсязі згідно зі ст. 134 КЗпП). Тепер що стосується відображення втрат від браку у виробництві в обліку.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунка 24 «Брак у виробництві» відображають:

- вартість невикористаного, остаточного браку;
- витрати на виправлення браку.

За кредитом рахунка 24 «Брак у виробництві» відображають:

- суми, що включаються до витрат на виробництво як втрати від браку;
- суми зменшення втрат від браку продукції, зокрема:

а) вартість відходів від бракованої продукції;

б) суми утримань з працівників, які допустили брак;

в) суми відшкодувань, отриманих від постачальників недоброякісних матеріалів і напівфабрикатів, що зумовили брак продукції. Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництв, за видами бракованої продукції (робіт), а також за причинами та винними особами.

Втрати від браку щомісячно списуються з рахунку 24 «Брак у виробництві».

Не можна включати втрати від браку до інших статей калькуляції, ніж стаття «Втрати від браку». Єдиний виняток – якщо такі втрати не виділені підприємством в окрему статтю калькуляції і їх не можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Тоді їх уключають до калькуляційної статті «Загальновиробничі витрати».

З існуючих різновидів браку зупинимося на особливостях обліку **внутрішнього виробничого браку**. Залежно від причин виникнення такий брак може бути **технічно неминучим** або **непередбаченим (непланованим)** і в межах кожного з цих видів до того ж може виявитися **невиправним (остаточним)** або **виправним**.

Технічно неминучим вважають брак, зумовлений специфікою і рівнем розвитку технології та організації виробництва, передбачений технічною або технологічною документацією, що виникає в межах встановлених такою документацією норм. Тобто це брак, що виник з об'єктивних причин і не залежить від працівників підприємства (тобто щодо нього немає винної особи). Розміри технічно неминучого браку можна зменшити тільки шляхом удосконалення технології виробництва.

Цей брак ще називають нормативним. Таким чином, первісно допускається, що певна частина виробів, які виготовляються, у межах установлених норм може виявитися бракованою. Норми технічно неминучого браку обумовлюють у технічній або технологічній документації. Ці норми слід зафіксувати також у відповідному наказі по підприємству. Облік втрат від технічно неминучого невикористаного (остаточного) браку ведуть на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього рахунка відображають собівартість браку. У випадку з невикористаним браком вона складається з:

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



– прямих витрат на виготовлення продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), що виявилася браком. До таких витрат належать, зокрема, витрати на сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі, паливо та енергію, заробітну плату і відрахування на соціальне страхування щодо працівників, зайнятих виготовленням продукції, робіт, послуг, тощо;

– частини витрат на утримання та експлуатацію обладнання та відповідної частки загальновиробничих витрат.

Незважаючи на те, що брак є остаточним і **невиправним**, інколи з нього можна «вичавити деякі соки». Так, від бракованої продукції можуть бути отримані придатні для тих чи інших цілей відходи. Це можуть бути матеріали та комплектуючі, які згодом можна використати в господарській діяльності підприємства, здати як вторинну сировину переробному підприємству або реалізувати на сторону. Відходи від забракованої продукції оцінюють в обліку:

– за ціною (вартістю) можливого використання – якщо підприємство планує використовувати відходи самостійно;

– за справедливою вартістю (за чистою вартістю реалізації) – щодо тих відходів, які планують реалізувати.

На вартість відходів, отриманих від забракованих виробів, потрібно зменшити втрати від браку. При цьому в обліку виконують такий запис: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Підприємства, що застосовують рахунки класу 8, одночасно з цим записом методом «червоне сторно» здійснюють коригування (зменшення) обороту за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» на вартість отриманих відходів: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів».

Суму втрат, що залишилася від **технічно-неминучого невинного браку** та значиться на рахунку 24 «Брак у виробництві», списують наприкінці місяця з цього рахунку до складу виробничої собівартості продукції, що випускається, як складову інших прямих витрат (п. 14 П(С)БО 16). Роблять це такою проводкою: Дт 23 «Виробництво» (відповідні субрахунки) – Кт 24 «Брак у виробництві». При цьому втрати від браку включають до собівартості того виду продукції, за яким виявлено брак.

Якщо підприємство не може віднести втрати безпосередньо до конкретного виду продукції (або не виділяє окрему статтю калькуляції для обліку втрат від браку), то робиться проведення Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Наприклад, на підприємстві виник технічно неминучий невинний брак. Собівартість бракованих виробів становить 3400,00 грн. В результаті розбирання бракованих виробів отримано відходи (матеріали), які оприбутковано за вартістю їх можливого використання в сумі 500,00 грн. Технічно неминучий невинний брак у цьому випадку обліковують так, як показано в табл. 3.4.



Таблиця 3.4 – Облік технічно неминучого невикправного браку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	Списано фактичну собівартість технічно неминучого невикправного браку.	24	23	3400,00
2	Оприбутковано за вартістю можливого використання відходи від остаточно забракованої продукції.	209	24	500,00
	Відкориговано витрати методом «червоне сторно».	801	801	500,00
3	Віднесено до складу виробничої собівартості продукції втрати від технічно неминучого невикправного браку (3400,00 грн. – 500,00 грн.).	23 (91)	24	2900,00

Технічно неминучий виправний брак. Якщо технічно неминучий брак є виправним, витрати, які сформували собівартість самих виробів і напівфабрикатів, що піддалися виправленню, на рахунку 24 «Брак у виробництві» не відображають. Такі витрати продовжують значитися на рахунку 23 «Виробництво» у складі виробничої собівартості продукції, що випускається.

На рахунку 24 «Брак у виробництві» обліковують тільки витрати на виправлення технічно неминучого браку.

До собівартості внутрішнього виправного браку відносять:

- витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, використаних на усунення дефектів бракованої продукції;
- витрати на заробітну плату працівників, нараховану за операції з виправлення браку;
- відрахування на соціальне страхування із зарплати працівників, зайнятих виправленням браку;
- частину витрат на утримання та експлуатацію обладнання та відповідну частку загальновиробничих витрат.

Витрати на виправлення технічно неминучого браку, зібрані на рахунку 24 «Брак у виробництві», списують (за вирахуванням сум, що відносяться на зменшення втрат від браку) з цього рахунка до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що випускається, такою проведенням: Дт 23 «Виробництво» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Таким чином, втрати від внутрішнього технічно неминучого (нормативного) браку, як виправного, так і невикправного, потрапляють до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що випускається, у складі інших прямих витрат (п. 14 П(С)БО 16 «Витрати»).

Якщо підприємство не виділяє втрати від браку в окрему статтю калькуляції, йому потрібно включити такі витрати до складу загальновиробничих витрат, ґрунтуючись на положеннях п. 427 Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у



промисловості) від 09.07.2007 № 373. При цьому в обліку робиться запис: Дт 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Непередбачений внутрішній невинуватий брак – брак, виникнення якого не планується, не передбачається заздалегідь і не передбачається технічною або технологічною документацією. Він може виникнути з однієї з таких причин:

- з вини працівників підприємства;
- з вини постачальників матеріалів (напівфабрикатів);
- унаслідок виробничих факторів (наприклад, неточної роботи обладнання, гарантійний строк експлуатації якого минув і норми браку щодо якого не переглянуті);
- внаслідок форс-мажорних обставин.

Втрати від непередбаченого внутрішнього невинуватого (остаточного) браку (собівартість браку) акумулюють на рахунку 24 «Брак у виробництві», роблячи таку проведення: Дт 24 «Брак у виробництві» – Кт 23 «Виробництво».

Суму втрат від браку зменшують на:

1) вартість відходів від забракованих виробів. Для цього здійснюють такий запис: Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 24 «Брак у виробництві». Одночасно з цим підприємства, які використовують рахунки класу 8, методом «червоне сторно» коригують (зменшують) обороти за субрахунком 801 «Витрати сировини й матеріалів» на вартість отриманих відходів: Дт 801 «Витрати сировини й матеріалів» – Кт 801 «Витрати сировини й матеріалів»;

2) суми, утримуванні з винних у браку: Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 24 «Брак у виробництві»;

3) суми відшкодувань, що підлягають отриманню від постачальників неякісних матеріалів (напівфабрикатів), що викликають брак продукції: Дт 374 «Розрахунки за претензіями» – Кт 24 «Брак у виробництві».

Суму втрат від непередбаченого внутрішнього невинуватого браку, яка залишилася після такого зменшення, до виробничої собівартості продукції, що випускається, не включається, вона списується з рахунку 24:

- на собівартість реалізованої готової продукції проведенням Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт 24 «Брак у виробництві» – якщо винний у браку відсутній;
- до складу інших витрат операційної діяльності проведенням Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – Кт 24 «Брак у виробництві» – якщо винний установленний, але сума не підлягає відшкодуванню, наприклад через вимоги КЗпП.

Таким чином, до складу виробничої собівартості включаються тільки ті витрати, які передбачено нормами та технологією виробництва (у межах установлених норм і нормативів). А ось наднормативним витратам туди шлях закрито. Їх місце – в собівартості реалізованої продукції (п. 11 П(С)БО 16).

Непередбачений внутрішній винуватий брак – брак може виявитися винуватим. В такому разі витрати, що сформували собівартість самої

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



бракованої продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), на рахунку 24 «Брак у виробництві» не відображаються. На ньому обліковуються тільки витрати на виправлення браку. При цьому втрати від браку зменшуються на:

- суми, що відшкодовуються винними особами (Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» – Кт 24 «Брак у виробництві»);

- суми, що відшкодовуються постачальниками неякісних матеріалів (напівфабрикатів), які викликали брак продукції (Дт 374 «Розрахунки за претензіями» – Кт 24 «Брак у виробництві»). Суму втрат від браку, що залишилася, списуються:

- на собівартість реалізованої готової продукції (Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт 24 «Брак у виробництві») – якщо винна особа відсутня;

- до складу інших витрат операційної діяльності (Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» – Кт 24 «Брак у виробництві») – якщо винну особу встановлено, але сума не підлягає відшкодуванню, наприклад, через вимоги КЗпП.

Технологічні втрати. Не варто плутати технічно неминучий брак у виробництві з технологічними втратами. Це різні речі. Так, технологічними втратами є втрати, зумовлені рівнем розвитку техніки, пов'язані з технологічними процесами виготовлення деталей, вузлів, виробів. До них відносять вилучення напівфабрикатів, деталей, вузлів і виробів, які не відповідають вимогам нормативно-технічної документації, що виникає у виробництві в результаті недостатньої керованості окремими операціями технологічного процесу, пов'язаного з:

- недостатнім знанням фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і виробів, що виготовляються;

- недосконалими технологічним обладнанням та вимірювальною технікою;

- невідповідністю окремих фізико-хімічних властивостей використовуваних матеріалів і напівфабрикатів, що виготовляються та поставляються за чинною нормативно-технічною документацією, оптимальним вимогам виробництва.

Оцінку технологічних втрат за прямими витратами здійснюють згідно з чинними нормативними калькуляціями на початок поточного місяця за такими статтями:

- «Сировина та матеріали»;

- «Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, роботи та послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій» (уключаючи операцію, на якій виявлено технологічні втрати);

- «Основна заробітна плата робітників виробництва»;

- «Додаткова заробітна плата робітників виробництва»;

- «Відрахування на соціальне страхування».

Загальновиробничі витрати включають за фактичними витратами в загальновстановленому порядку їх розподілу.

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



Технологічні втрати не відображають на рахунку 24 «Брак у виробництві», їх обліковують за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та щомісячно повністю відносять на собівартість випуску продукції. У НЗВ ці втрати можуть залишатися тільки в тому випадку, якщо випуск цієї продукції відсутній, а також при індивідуальному виробництві, за умови, що вони належать до визначеного, ще не закінченого виробництвом замовлення.

Незалежно від місця виявлення, технологічні втрати відносять на витрати цехів-винуватців. Виняток становлять втрати, що відбулися з вини цехів допоміжного виробництва, які включають до витрат основного виробництва, де вони виявлені.

Втрати від простоїв. На жаль, бувають ситуації, коли підприємство тимчасово не може забезпечити своїх працівників роботою відповідно до умов трудового договору. Така ситуація характеризується як простій. Під простоєм розуміють тимчасове вимушене припинення роботи, через що працівники підприємства не беруть участь у виробничому процесі.

Причини простоїв можуть бути як внутрішніми, так і зовнішніми. До внутрішніх причин простоїв належать різні виробничі неполадки: невчасний або неякісний ремонт устаткування, невчасна подача сировини та матеріалів, відсутність необхідних пристосувань тощо. А ось зовнішніми причинами можуть бути ненадходження від постачальників матеріалів, сировини, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, відключення електроенергії тощо.

Для організації обліку втрат від простоїв підприємства розробляють класифікатори причин та винних у простоях. Про початок простою працівник повинен попередити власника або безпосереднє керівництво (бригадира, майстра, інших посадових осіб).

Простій – не найприємніша ситуація для підприємства. Адже таке тимчасове призупинення виробництва призводить до втрат, що не компенсуються.

До таких втрат можна віднести, наприклад, вартість сировини, матеріалів, палива та енергії, непродуктивно витрачених у період зупинки виробництва, поломки інструменту, обладнання тощо.

Велику питому вагу у втратах від простою займають:

- основна заробітна плата робітників виробництва, що належить за час простою;
- доплати до встановленого заробітку – якщо відповідні робітники були зайняті в період простоїв на інших менш кваліфікованих роботах;
- додаткова заробітна плата.

Згідно зі ст. 113 КЗпП, час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче двох третин тарифної ставки встановленого працівнику розряду (окладу). За час простою в разі виникнення виробничої ситуації, небезпечної для життя або здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток. Час простою з вини працівника не оплачується. Крім того,

Автор: к.е.н. (08.00.09), головний бухгалтер

Гороховець Ю. А.

JuliyaGorohovets@gmail.com



підприємство несе втрати у вигляді ЄСВ, нарахованого на заробітну плату за період простою.

Простої робітників і оплату часу простою оформляють спеціальним листком. Листки обліку простоїв виписують на всіх робітників виробництва, які мали протягом дня простої, незалежно від форми оплати їх праці (відрядно або погодинно). При загальних простоях усього цеху (дільниці, відділення) замість індивідуальних листків складають листок обліку простоїв в цілому по цеху, куди вносять відомості про всіх працівників, які мали простій.

Виробничими втратами є також доплати робітникам при невиконанні норм виробітку не з їх вини. Згідно зі ст. 111 КЗпП оплата праці працівника в цьому випадку здійснюється за фактично виконану роботу, але при цьому місячна заробітна плата не може бути нижче двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Облік таких втрат залежить від характеру простою. Так, якщо простій має короткотривалий характер і підприємство продовжує випуск продукції, оплату простою, що відбувся не з вини працівника, як складову фонду додаткової заробітної плати виробничого персоналу відносять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Проте такі виплати сформують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виключно в межах, встановлених ст. 113 КЗпП.

Суми перевищення розміру оплати простоїв, визначеного КЗпП, є наднормативними витратами. Їх не враховують при формуванні виробничої собівартості, а відносять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), тобто до витрат періоду.

Абсолютно інша картина складається в умовах припинення діяльності підприємства (його структурного підрозділу), коли продукція взагалі не випускається. В цьому випадку віднести витрати на оплату часу простою виробничих робітників до складу собівартості продукції (відобразити на рахунку 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати») не можна зважаючи на відсутність об'єкта витрат. За таких обставин витрати на оплату простою персоналу основного та допоміжних виробництв списують у дебет субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Що стосується витрат на оплату простоїв персоналу управління підприємством і служби збуту, їх відображають, як завжди, на рахунках 92 «Адміністративні витрати» і 93 «Витрати на збут» відповідно.

Питання для самоконтролю

1. Охарактеризуйте особливості обліку прямих матеріальних витрат.
2. Охарактеризуйте особливості обліку відходів виробництва.
3. Охарактеризуйте особливості обліку прямих витрат на оплату праці.
4. Охарактеризуйте особливості обліку інших прямих витрат.
5. Охарактеризуйте особливості обліку виробничих втрат.