

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
АКАДЕМІЯ МУНІЦИПАЛЬНОГО УПРАВЛІННЯ**

О.В. Лишиленко

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Навчальний посібник

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів

**КИЇВ
ЦЕНТР НАВЧАЛЬНОЇ ЛІТЕРАТУРИ
2006**

УДК 657(075)
ББК 65.052
Л 67

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(Лист №14/18.2-1969 від 25.08.2004 р.)*

Рецензенти:

Доктор економічних наук, професор, академік УААН,
Заслужений діяч науки і техніки України
Саблук Петро Трохимович

Доктор економічних наук, професор
Сук Леонід Кіндратович

Лишиленко О.В.

Л 67 Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник. — Київ: Вид-во “Центр навчальної літератури”, 2006. — 254 с.
ISBN 966-364-198-3

У навчальному посібнику висвітлено теоретичні й практичні аспекти управлінського обліку як системи збирання, оброблення і аналізу інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень. У ньому в розрізі тем висвітлено: цілі та зміст управлінського обліку, основи побудови управлінського обліку, класифікацію витрат підприємства та відображення їх у системі бухгалтерських рахунків, облік витрат за елементами і статтями калькуляції, облік витрат операційної діяльності підприємства, основи калькулювання собівартості та формування фінансових результатів, місце й роль облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень.

Призначений для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей усіх рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації, бухгалтерів-практиків, фінансистів, економістів, менеджерів, аудиторів, а також тих, хто самостійно вивчає бухгалтерський облік.

УДК 657(075)
ББК 65.052

ISBN 966-364-198-3

© О.В. Лишиленко, 2006

© Центр навчальної літератури, 2006.

Передмова

Перехід до ринкових відносин зовсім по-іншому визначає місце підприємства в економіці. Ефективність його роботи багато в чому залежить від управлінської діяльності, яка забезпечує реальну економічну самостійність підприємства, його конкурентноздатність і позицію на ринку.

Практика розвитку провідних ринкових країн показала, що для ефективного управління підприємством необхідна така облікова інформація, яка, на відміну від інформації фінансового обліку, дозволяла б менеджерам в умовах конкуренції формувати гнучку цінову політику на ринку із урахуванням витрат і доходів суб'єкта господарювання як за номенклатурою товарів, так і сегментами ринку. Як наслідок це привело до виділення в економічно розвинутих країнах управлінського обліку як окремої системи обліку і звітності, інформація якої використовується виключно для внутрішніх потреб підприємства.

Реформування економічних відносин, інтеграція України в світову економіку стали поштовхом щодо широкого використання облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. У цих умовах своє чинне місце в системі підготовки спеціалістів з обліку та аудиту зайняв управлінський облік.

У навчальному посібнику висвітлені теоретичні і практичні аспекти управлінського обліку як системи збирання, обробки і аналізу інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень. При його підготовці враховано вимоги чинних законодавчих та нормативних документів, які врегульовують питання обліку витрат і доходів підприємств.

Висвітлення передбачених змістом тем здійснюється у найбільш доступній для сприйняття читачем формі, оскільки поряд із теоретичними викладками у посібнику у значній кількості наводяться приклади, які сприяють засвоєнню матеріалу, а також широко представлені первинні облікові документи і облікові регістри, знання типових форм і вимог щодо оформлення яких є теж дуже важливим для майбутнього спеціаліста з обліку. З метою полегшення користування навчальним посібником основні поняття, терміни і ключові моменти по тексту виділено жирним шрифтом.

Розділ 1

Цілі та зміст управлінського обліку

В розділі розглядаються наступні питання:

- 1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку*
- 1.2. Предмет і метод управлінського обліку*
- 1.3. Принципи і функції управлінського обліку*
- 1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліків*

1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку

Розкриваючи питання сутності управлінського обліку, який сформувався і набув широкого розповсюдження в другій половині ХХ ст., слід виходити з того, що існування тієї чи іншої облікової системи визначається “навколишнім середовищем”, у якому вона функціонує. Бухгалтерський облік і управлінський облік зокрема є виразниками політичних, економічних та майнових відносин у суспільстві, які, в свою чергу, знаходять своє відображення в ідеях обліку та їх реалізації на практиці.

Вчені розвинутих ринкових країн наголошують на тому, **що розвиток наук про управління та облік не може відбуватися відокремлено одне від одного**. Облікова система як взагалі, так і на кожному підприємстві зокрема, покликана сприяти забезпеченню вирішенню завдань, які постають перед управлінськими працівниками.

Сучасний виробничий облік все частіше називають управлінським. Це пояснюється тим, що роль облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень за останні десятиліття значно зросла. У даний час в умовах жорсткої ринкової конкуренції неможливо ефективно управляти підприємством без чітко окреслених параметрів його діяльності, а також глибокого і всебічного аналізу витрат суб'єкта господарювання.

На даний час характерною ознакою структури бухгалтерського обліку ринкових країн є поділ його на дві частини: фінансовий та управлінський. Так, фінансовий облік представляє собою процес реєстрації, накопичення, узагальнення та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам. Поряд з тим, внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформація фінансового обліку, зважаючи на свою затребуваність в основному зовнішніми споживачами, як правило, не дає можливості приймати конструктивні управлінські рішення, оскільки є здебільшого узагальненою. Інформація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, збирання і систематизація якої здійснюється, спираючись на потреби менеджерів того чи іншого підприємства, є більш пластичною і забезпечує можливість прийняття більш оперативних і головне результативних рішень.

Таким чином, якщо фінансовий облік підлягає стандартизації й законодавчому врегулюванню в тій чи іншій країні, то управлінський облік підприємство (фірма, корпорація і т. ін.) будує самостійно на свій розсуд, оскільки його дані є комерційною таємницею. Отже, відокремивши управлінський облік від фінансового, підприємства намагаються закрити стороннім доступ до даних, які розкривають реальний стан справ з витратами виробництва, реалізацією продукції, формуванням ринку збуту і т. ін.

Враховуючи зазначене, останнім часом відчутно **змінилися й функції облікових працівників**. Якщо раніше обліковий працівник здебільшого виконував функції реєстрації здійснюваних на підприємстві господарських операцій і узагальнення результатів його діяльності, то в даний час бухгалтер повинен вміти побудувати облік із урахуванням вимог керівництва як щодо пошуку резервів оптимізації асортименту і зменшення собівартості виробництва продукції, так і варіантів цінового впливу на ринок з урахуванням потреб і можливостей споживачів та поведінки конкурентів.

Вдалим порівнянням при визначенні функціонального призначення бухгалтера на фірмі є посада штурмана на кораблі, який, зважаючи на

вимоги капітана, здійснює розрахунки всіх можливих дій, які можуть привести до швидкого і впевненого досягнення необхідного результату.

Як було зазначено, управлінський облік сформувався і набув свого розвитку у ХХ ст. Проте, даний вид обліку не з'явився на порожньому місці. Використання облікової інформації з метою прийняття управлінських рішень здійснювалося й раніше. Які ж обставини зумовили виділення управлінського обліку із системи бухгалтерського обліку? Відповідь можна отримати, розглянувши етапи розвитку управлінського обліку.

Період формування та розвитку управлінського обліку можна розділити на **три етапи**.

Перший етап розвитку управлінського обліку продовжувався до 30-их років ХХ ст. і фактично майже нічим не відрізнявся від розвитку в цілому бухгалтерського обліку, який виступав в основному засобом реєстрації господарських операції методом подвійного запису і формування фінансової звітності. У свою чергу, управлінський (виробничий облік), виступаючи складовою частиною бухгалтерського обліку, орієнтувався здебільшого на питання калькулювання собівартості продукції. Цей період часу характеризується винайденням системи калькулювання собівартості “абсорпшен-костинг”, яка передбачала формування собівартості на основі повних витрат. За даної системи собівартість створюваної продукції, а як наслідок — і вартість продукції, що зберігалася на складах підприємства, формувалася із урахуванням основних (виробничих) і накладних (загально-виробничих) витрат (див. розділ 6). Спираючись на облікові дані, визначалася і цінова політика підприємства, що передбачала встановлення цін на продукцію на рівні, який мав би покривати витрати на її виробництво.

Проте економічна криза 30-их років ХХ ст., яка охопила весь світ, викрила недоліки вказаної системи калькулювання собівартості, що виражалася в неможливості, спираючись на облікові дані, забезпечити керівництво необхідною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень в умовах жорсткої конкуренції і змін на ринку.

Економічна криза стала наслідком перевиробництва товарів, що призвело до створення великих залишків нереалізованої продукції та неможливості за рахунок виручки відшкодувати здійснені

витрати і, як результат, до зупинки підприємств, що, в свою чергу, супроводжувалося масовими звільненнями їх працівників.

Значне зменшення доходів споживачів унеможливило зростання цін. Актуальним стало питання визначення мінімально допустимих цін, які задовольняли б як споживача, так і виробника продукції. Поряд з цим, менеджери підприємств вважали, що встановлення цін на продукцію, нижчих від повної собівартості (чого вимагав ринок), завдає шкоди підприємству, оскільки не покриває витрати на її виробництво.

Склалися умови, коли існуюча система обліку не давала можливості ефективно управляти витратами підприємства і збутом продукції.

Другий етап розвитку управлінського обліку розпочався в середині 30-их років ХХ ст. і був пов'язаний з винайденням нової системи калькулювання собівартості. Зважаючи на вимоги часу, було прийнято рішення розмежувати витрати підприємства на змінні (безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції) та постійні (списуються на фінансові результати звітного періоду). Нова система калькулювання, яка виникла у США і отримала широке розповсюдження в 50-их роках, отримала назву “директ-костинг” (див. розділ 6). З того часу курс управлінського обліку став обов'язковим при підготовці менеджерів у країнах ринкової економіки.

Система “директ-костинг” значно роширила аналітичні можливості обліку і дала можливість керівництву підприємств дещо поіншому оцінити категорію собівартості. Особливе значення ця система відіграє в даний час для підприємств, які виробляють і реалізують декілька видів продукції, оскільки, зважаючи на кон'юктуру ринку і поведінку конкурентів, дозволяє суб'єктам господарювання оптимізувати свої витрати і цінову політику на ринку з метою досягнення позитивних результатів у своїй роботі.

Третій етап розвитку управлінського обліку розпочався в 70-их роках ХХ ст. Він пов'язаний із значним зростанням ролі стратегічної (прогнозна) інформації, необхідність якої зумовлюється потребою постійної оцінки положення підприємства на ринку і координації його діяльності. На сьогодні управлінський облік, спираючись на менеджмент, маркетинг, аналіз господарської діяльності, реалізує функцію забезпечення керівництва інформацією для розробки як поточних, так і довгострокових цілей діяльності суб'єктів господарювання.

1.2. Предмет і метод управлінського обліку

Враховуючи те, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік представляє собою систему збирання і оброблення інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством, **зміст предмета управлінського обліку розкривають об'єкти, які можна об'єднати у дві групи:**

1) виробничі ресурси підприємства;

2) господарські процеси та їх результати, що виражають напрям діяльності підприємства.

До складу виробничих ресурсів входять:

- *засоби праці;*

- *предмети праці;*

- *трудові ресурси.*

Засоби праці — речі, за допомогою яких робоча сила впливає на предмети праці з метою одержання продукту праці (будівлі і споруди, машини і обладнання, транспортні засоби та ін.), які забезпечують необхідні умови для здійснення господарських процесів.

Особливу увагу приділяють забезпеченості підприємства засобами праці та ефективності їх використання.

Зауважимо, що засоби праці беруть участь у процесі виробництва тривалий час і тому не відразу, а поступово переносять свою вартість у вигляді амортизаційних відрахувань на собівартість виготовленої підприємством продукції.

Предмети праці — речі, на які впливає робоча сила за допомогою засобів праці з метою одержання продукту праці (сировина, напівфабрикати, матеріали, паливо, будівельні матеріали та ін.).

Окрему увагу приділяють забезпеченості підприємства предметами праці та ефективності їх використання (матеріаломісткості продукції, міри переробки відходів і т.ін.).

Характерним для предметів праці є одноразове і повне їх споживання у виробничому процесі, що супроводжується перенесенням їх вартості до собівартості виготовленої підприємством продукції.

Трудові ресурси — наявний трудовий потенціал підприємства та структурних підрозділів у розрізі кваліфікаційних груп.

Особливу увагу приділяють забезпеченості підприємства тру-

довими ресурсами та ефективності їх використання (продуктивності праці, прогулам, простоям і т.ін.).

Другу групу об'єктів предмета управлінського обліку становлять господарські процеси, які поділяються на:

- *постачальницько-заготівельний процес;*
- *виробничий процес;*
- *процес реалізації та визначення фінансових результатів.*

Постачальницько-заготівельний процес передбачає закупівлю підприємством засобів і предметів праці. Об'єктами управлінського обліку в процесі постачання виступають витрати на придбання основних засобів (машин, обладнання та ін.) і виробничих запасів (сировини, матеріалів та ін.), прогнозування динаміки витрат з урахуванням цінових коливань на ринку, розрахунки можливих варіантів зменшення закупівельних цін на виробничі ресурси із зростанням потужностей підприємства, обґрунтування доцільності й можливостей забезпечення суб'єкта господарювання предметами праці власного виробництва та ін.

Виробничий процес передбачає взаємодію засобів праці, предметів праці і трудових ресурсів підприємства в процесі створення продукції, виконання робіт та надання послуг. Об'єктами управлінського обліку в процесі виробництва виступають виробничі витрати (вартість спожитих матеріалів, оплата праці, амортизація обладнання і т. ін.), а також калькулювання собівартості за змінними витратами, що дає можливість забезпечити керівництво інформацією про мінімальні витрати, які необхідно відшкодувати при реалізації продукції. Велика увага звертається на дослідження причин відхилень фактичних витрат від стандартних (нормативних) витрат, а також дослідженню змін у структурі як виробничих витрат, так і витрат підприємства в цілому.

Процес реалізації та визначення фінансових результатів виражається безпосередньо в реалізації продукції, робіт і послуг. Об'єктами управлінського обліку в процесі реалізації виступають територіальний і товарний сегменти ринку, можливість цінової конкуренції з метою успішного позиціонування товару на ринку, проведення маркетингових досліджень уподобань споживачів, отримання оперативної зворотної інформації щодо ефективності здійсненої рекламної

кампанії та прийнятих управлінських рішень по формуванню ринку збуту і оптимізації обсягів реалізації та ін.

Сукупність прийомів і способів, за допомогою яких забезпечується відображення предмета управлінського обліку в системі обліку, являє собою **метод управлінського обліку**, який складається з таких елементів:

- *елементи методу фінансового обліку* (документація та інвентаризація, оцінювання і калькуляція, рахунки і подвійний запис, баланс і звітність);

- *нормування;*

- *планування;*

- *контроль;*

- *аналіз.*

Враховуючи те, що окремі елементи методу бухгалтерського обліку загальноприйняті і коментарів не потребують, зупинимся більш детально на специфічних для управлінського обліку елементах методу.

Нормування представляє собою розрахунок (визначення) оптимальних науково обґрунтованих норм, які спрямовані на ефективне використання матеріальних і трудових ресурсів підприємства. З практичної точки зору результати проведених нормувань знаходять своє відображення при розробці технологічних карт по виробництву тієї чи іншої продукції, що передбачають витрати матеріалів на виробництво одиниці продукції, затрати праці, та її оплати і т.ін.

Особливо важливе значення відіграє нормування у встановленні розцінок за виконані працівниками роботи, оскільки в цьому випадку нормування виконує соціальну функцію, тобто забезпечує рівномірний, залежно від вкладеної працівниками праці, розподіл суспільного продукту. Так, відомо, що на підприємствах, де поряд з новою, більш продуктивною, технікою експлуатується й старе обладнання, для працівників, що працюють на менш продуктивній техніці, встановлюються вищі розцінки за одиницю роботи. Цим забезпечується приблизно однаковий рівень їх оплати, що дозволяє уникати напружень у колективах.

Планування — це процес, який спрямований на узгодження можливостей підприємства (з'ясованих при проведенні нормування) і

потреб споживчого ринку, а також розробки стратегії поведінки підприємства за умови змін, які можуть відбутися в економічному середовищі. При здійсненні планування слід опиратися на лише на нормативну базу підприємства, а враховувати також результати контролю та аналізу, які засвідчують реальність виконання запроваджених нормативів і реалізації виробничих програм у попередні звітні періоди.

Контроль являє собою зворотний зв'язок, метою якого є встановлення відхилень від запланованих показників і параметрів роботи структурних підрозділів, своєчасне інформування керівництва з метою з'ясування причин їх виникнення і вжиття комплексу заходів по мінімізації або усуненню впливу негативних чинників на діяльність підприємства.

Аналіз — це комплекс заходів, спрямованих на встановлення взаємозв'язку між затратами, обсягами реалізації, а також прибутком підприємства. Особливу увагу при аналізі приділяють виконанню встановлених планових завдань, з'ясуванню причин виникнення різного роду відхилень і визначення їх впливу на результати діяльності як конкретного підрозділу, так і фінансового стану підприємства в цілому.

1.3. Принципи і функції управлінського обліку

Господарська діяльність кожного підприємства спрямована на підвищення рівня ефективності використання його виробничого потенціалу.

Враховуючи вимоги керівництва, спрямовані на реалізацію поставлених завдань, можна виділити такі **функції управлінського обліку**:

- **контрольна;**
- **інформаційна;**
- **прогнозна.**

Контрольна функція управлінського обліку забезпечується здійсненням оперативного контролю та оцінювання виконання виробничих завдань і досягнення запланованих показників як струк-

турних підрозділів, так і підприємства в цілому шляхом здійснення порівняння.

Інформаційна функція управлінського обліку реалізується шляхом забезпечення керівників структурних підрозділів і підприємства необхідною інформацією для здійснення планування, контролю і всебічного аналізу з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Прогнозна функція управлінського обліку полягає в розробці планів виробництва і розвитку підприємства на майбутнє з урахуванням фактичних результатів діяльності, спираючись на очікувані цінні коливання на засоби і предмети праці та можливості збереження і розширення ринку збуту на продукцію, роботи і послуги.

Успішна реалізація функцій управлінського обліку забезпечується дотриманням таких **принципів**:

- **безперервності діяльності підприємства;**
- **періодичності;**
- **комплексності;**
- **повноти й аналітичності інформації;**
- **оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства;**
- **бюджетного методу управління витратами.**

Принцип безперервності діяльності підприємства базується на розробці планів короткострокового та довгострокового розвитку підприємства (планування поставок матеріалів та комплектуючих від постачальників, розширення асортименту виробництва продукції, формування ринку збуту і т.ін.) з урахуванням того, що підприємство буде працювати в майбутньому без намірів його самоліквідації.

Принцип періодичності забезпечується тим, що прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збору і обробки інформації. Облікові дані цінні для керівництва лише за умови своєчасності їх отримання. Реалізація цього принципу забезпечується запровадженням на підприємстві належної системи документообороту.

Принцип комплексності дотримується шляхом разової фіксації здійснюваних господарських операцій та їх результатів в

облікових документах (первинних або зведених) і наступному використанні зазначеної інформації в системі як управлінського, так фінансового обліку без повторної фіксації та розрахунків. Так, зважаючи на специфічний характер інформації управлінського обліку, збір необхідних даних може бути здійснений з використанням уже задіяних в обігу на підприємстві документів без нагальної потреби запровадження нових.

Принцип повноти й аналітичності інформації полягає в тому, що інформація, яка надходить з первинних підрозділів до бухгалтерії та до менеджера, повинна бути деталізована настільки, щоб на її основі була можливість провести необхідний аналіз і прийняти оперативні управлінські рішення. Надмірна деталізація облікової інформації може призвести до ускладнення проведення аналізу і як наслідок — до втрати оперативності при прийнятті потрібних рішень.

Принцип оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів підприємства полягає в тому, що фінансовий результат підприємства не завжди є відображенням ситуації в кожному його підрозділі зокрема. Діяльність одних підрозділів може забезпечувати значні фінансові надходження для підприємства, інших — невеликі надходження або навіть приносити збитки. Проте існування неефективних і збиткових підрозділів може бути виправдане з позиції вигоди від їх роботи для підприємства в цілому, а також забезпечення зайнятості працівників і збереження трудового потенціалу суб'єкта господарювання.

Принцип бюджетного методу управління витратами використовується здебільшого на великих підприємствах як інструмент планування, контролю та аналізу в системі управлінського обліку. Бюджетуванням (кошторисами) охоплюються процеси постачання, виробництва і реалізації продукції підприємства у розрізі структурних підрозділів. У кошторисах відображують як заплановані витрати, так і доходи та прибутки підприємства від різних видів діяльності.

1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліків

Розкриття теми цілей та змісту управлінського обліку було б неповним без детальної порівняльної характеристики його з фінансовим обліком, що полегчує перехід від вивчення одного облікового предмета до іншого. Для зручності порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку представлена у табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

№ з/п	Ознака порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3	4
1.	Ступінь регламентації	Регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, наказами міністерств і відомств України	Залежить від рішення власників та адміністрації підприємства
2.	Відкритість інформації	Відкрита (публічна) інформація	Дані являють собою комерційну таємницю
3.	Користувачі інформації	Широке коло як внутрішніх, так і зовнішніх споживачів (банки, кредитори, інвестори і т.ін.)	Незначна кількість працівників управлінського персоналу, що входять до складу підприємства (менеджери, спеціалісти і т.ін.)
4.	Мета обліку	Узагальнення і подання облікової інформації у формі звітності для зовнішніх споживачів	Забезпечення внутрішніх користувачів інформацією для здійснення прогнозування, планування, контролю і аналізу з метою ефективного управління підприємством

Продовження табл. 1.1.

1	2	3	4
5.	Об'єкт обліку та звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності (виробництва і збуту) за галузевою, територіальною та товарною ознаками
6.	Періодичність звітності	Квартальна та річна (за формами і в строки, визначені нормативними документами)	Залежить від вимог керівництва для прийняття оперативних управлінських рішень (щоденна, щотижнева, подекадна, щомісячна)
7.	Ступінь точності інформації	Точна інформація	Багато приблизних оцінок і розрахунків
8.	Ступінь відповідальності за помилки в обліку	Згідно законодавства України	Зауваження або догана від керівництва підприємства

Виходячи з інформаційного матеріалу, наведеного в табл. 1.1. можна зробити ряд висновків.

По-перше, управлінський облік, на відміну від фінансового, не регламентований наказами і постановами державних органів влади і не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами, а розроблюється, спираючись на вимоги адміністрації конкретного окремо взятого підприємства.

По-друге, у зв'язку з комерційною таємницею, дані управлінського обліку використовують лише внутрішні споживачі інформації (менеджери, спеціалісти, власники підприємства), на відміну від фінансового обліку, інформація якого відкрита і широко використовується зовнішніми її споживачами.

По-третє, у фінансовому обліку зосереджена увага на підприємстві в цілому, спираючись на вже фактично здійснені господарські операції і отримані фінансові результати протягом звітного періоду. Поряд з тим, в управлінському обліку наголос робиться на оцінюванні діяльності окремих структурних підрозділів підприємств, виробництві тієї чи іншої продукції, а також її реалізації з урахуванням територіального і товарного сегментів ринку, що враховуючи поєднання управлінського обліку з прогнозуванням, плануванням, контролем і аналізом, визначає його спрямованість на майбутнє при розробці стратегії розвитку підприємства.

Розділ 2

Основи побудови управлінського обліку

В розділі розглядаються наступні питання:

- 2.1. Сучасні моделі управлінського обліку*
- 2.2. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві*

2.1. Сучасні моделі управлінського обліку

Залежно від того, яке місце і роль займає облік у системі забезпечення керівництва інформацією для прийняття ефективних рішень, а також зважаючи на міру закритості облікових даних підприємства для зовнішніх споживачів, виділяють такі **ознаки класифікації моделей управлінського обліку**:

- за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку;
- за повнотою включення витрат до собівартості;
- за ступенем нормування.

Для більшої зручності класифікацію моделей управлінського обліку схематично представлено на рис. 2.1.

Так, за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують дві моделі управлінського обліку:

- *інтегровану*;
- *автономну*.

Інтегрована модель управлінського обліку передбачає збір інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. Доповненням інформації фінансового обліку даними внутрішньої звітності на підприємстві створюються умови для оперативного контролю і аналізу виконання запланованих параметрів діяльності підприємства, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

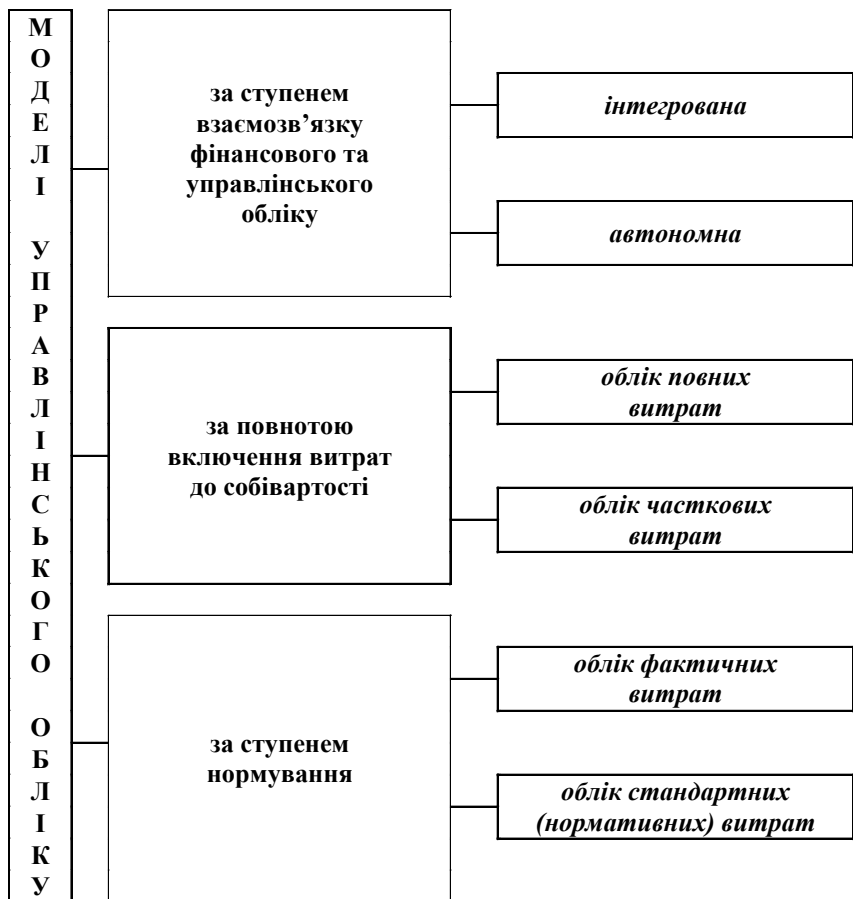


Рис. 2.1. Класифікація моделей управлінського обліку

У свою чергу, *автономна модель* управлінського обліку, зважаючи на конкуренцію і закритість певної інформації для зовнішніх її споживачів, передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання і опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збору і опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків (свого роду контрольних рахунків одного і того ж найменування), на яких відображуються різного роду

відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливує процес вільного заволодіння і передачі рядовими обліковими працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею, конкурентам фірми. Таким чином, інформація про реальний стан справ з витратами підконтрольна (зважаючи на таємничість даних паралельних контрольних облікових рахунків) лише керівництву конкретної фірми, що дає можливість підприємству дівіше запроваджувати економічні важелі щодо конкурентів у боротьбі за споживача на ринку.

За повнотою включення витрат до собівартості моделі управління обліку поділяються на:

- **облік повних витрат;**
- **облік часткових витрат.**

Система обліку повних витрат представлена традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на основні (витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом) і накладні (витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів). Щомісяця накладні витрати списуються (накладуються) на витрати виробництва, внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система “**абсорпшен-костинг**”.

Система обліку часткових витрат представлена традиційним для розвинутих ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ затрат на змінні (розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг) та постійні (величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг).

За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі змінних витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

У зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система “директ - костинг”.

За ступенем нормування моделі управлінського обліку поділяються на:

- *облік фактичних витрат;*
- *облік стандартних (нормативних) витрат.*

Облік фактичних витрат полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства.

У свою чергу облік фактичних витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем, таких як:

- факт-абсорпшен-костинг;
- факт-директ-костинг.

Факт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Факт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи й послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Облік стандартних (нормативних) витрат полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних виробничих витрат разом з адміністративними витратами і витратами на збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку підприємства.

У світовій практиці така система називається стандарт-кост. Вона виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва.

Поряд з тим, облік стандартних (нормативних) витрат, зважаючи на класифікацію моделей управлінського обліку за повнотою включення витрат до собівартості (облік повних і часткових витрат), зумовлює існування двох підсистем:

- стандарт-абсорпшен-костинг;
- стандарт-директ-костинг.

Стандарт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості шляхом додавання до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Стандарт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

При стандарт-директ-костингу, як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами.

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних затрат, оплати праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках — екранах (рис. 2.2.), а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з виробництва на склад готова продукція (а роботи й послуги безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації”) списуються за стандартною (нормативною) собівартістю.

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюються і групуються на спеціальних рахунках — екранах (рис. 2.3.), що забезпечує списання готової продукції на склад (а робіт і послуг — безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації”) за стандартною (нормативною) собівартістю.

В той же час за умови як першого, так і другого варіанта: 1) незавершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами; 2) відхилення від змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок “Собівартість реалізації”, або покриваються за рахунок прибутку підприємства.

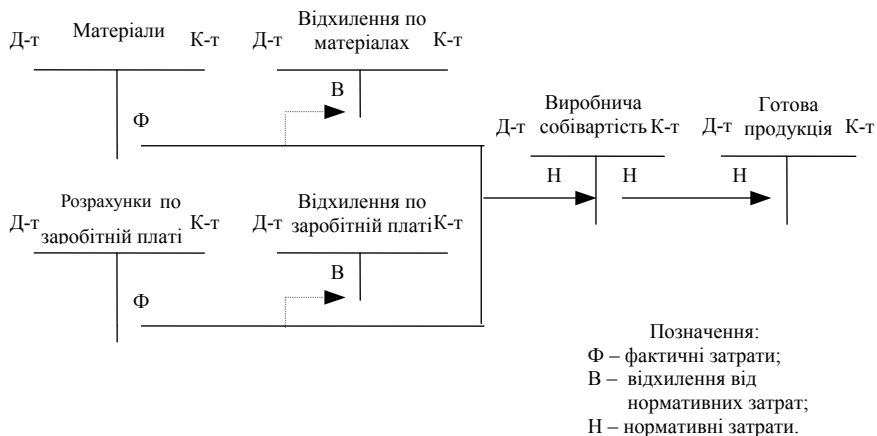


Рис. 2.2. Облік відхилень виробничих затрат перед визначенням собівартості продукції

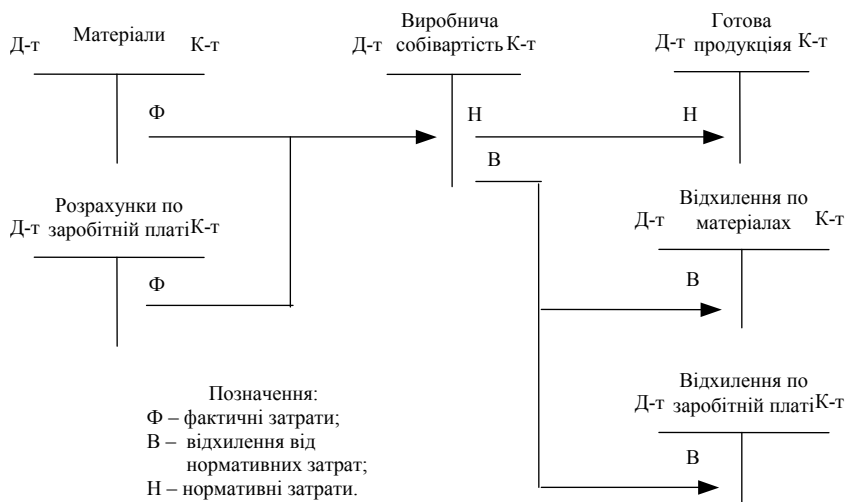


Рис. 2.3. Облік відхилень виробничих затрат після визначення собівартості продукції

2.2. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

Виходячи з того, що суб'єкти господарювання здійснюють свою діяльність у різних сферах економіки, зумовлюється і різноманітність поглядів керівництва до побудови системи управлінського обліку на окремо взятому підприємстві. Торгівля, виробництво, зв'язок та інші сфери діяльності потребують збору та узагальнення специфічної для цих галузей інформації, опрацювання і належна систематизація якої покликана забезпечити прийняття менеджерами ефективних управлінських рішень.

Проте, незважаючи на робіжності між підприємствами, можна виділити **три етапи**, які проходить кожне підприємство при побудові в себе системи управлінського обліку:

- 1) методологічний;
- 2) методичний;
- 3) технічний.

На першому, методологічному етапі, обирається модель управлінського обліку залежно від завдань, вирішення яких покликана забезпечити створювана облікова система (абсорпшен-костинг або директ-костинг з відповідними модифікаціями; інтегрована або автономна система), визначаються об'єкти витрат та ознаки узагальнення в обліку інформації для аналізу за окремими сегментами ринку (за галузевою або територіальною ознакою, а також за номенклатурою товарів).

Другий, методичний етап, характеризується підбором елементів методу управлінського обліку, які забезпечуть формування інформації, необхідної для прийняття належних управлінських рішень: визначення плану рахунків бухгалтерського обліку (при потребі — також і додаткової системи рахунків); підбір складу реєстрів аналітичного і синтетичного обліку; вибір складу калькуляційних статей для обліку витрат; розробку форм внутрішньої звітності і контролю за здійсненням господарських операцій та виконанням виробничих завдань тощо.

Третій, технічний етап, передбачає визначення кола осіб і розмежування обов'язків між вказаними працівниками

підприємства, які будуть задіяні в системі збору й опрацювання інформації управлінського обліку.

Зауважимо, що ефективність прийнятих управлінських рішень на підприємстві прямо залежить від оперативності (швидкості) організованого документообороту. Для отримання вчасної і якісної інформації необхідно організувати таку систему збору і опрацювання документів, яка забезпечувала б прискорення документообороту.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів в управлінському обліку наказом керівника підприємства, установи встановлюється **графік документообороту**.

Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначити мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій управлінського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообороту оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та опрацювання документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається **витяз із графіка**. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей обов'язкові для усіх підрозділів і служб підприємства.

Виходячи із сказаного, зазначимо, що відсутність належного порядку при складанні та опрацюванні документів є головною причиною у відставанні при прийнятті необхідних управлінських рішень, здійсненні повноцінного контролю і аналізу.

Розділ 3

Класифікація витрат та відображення їх у системі бухгалтерських рахунків

В розділі розглядаються наступні питання:

3.1. Класифікація витрат підприємства

3.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків

3.1. Класифікація витрат підприємства

Рациональна організація управлінського обліку має безпосередній вплив на ефективність аналізу витрат у процесі управління підприємством, яка забезпечується глибоким розумінням сутності витрат операційної діяльності та їх економічно обгрунтованою класифікацією.

Витрати можна класифікувати за багатьма ознаками. Погляд на витрати з різних точок зору дає можливість більш гнучко оперувати категорією собівартості продукції з метою визначення на ринку вдалої цінової пропозиції на товари і послуги фірми, а також використання облікової інформації для різних потреб управління.

Найбільш доцільна класифікація витрат операційної діяльності підприємства представлена на рис. 3.1.

Спираючись на представлену на рисунку 3.1. схему класифікації витрат операційної діяльності, подамо детальніше їх характеристику.

Так, за **економічним змістом** операційні витрати групуються за *економічними елементами і статтями калькуляції*.

Елемент витрат — це сукупність економічно однорідних витрат.

Нормативним документом, який забезпечує групування витрат за економічними елементами, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999 р.

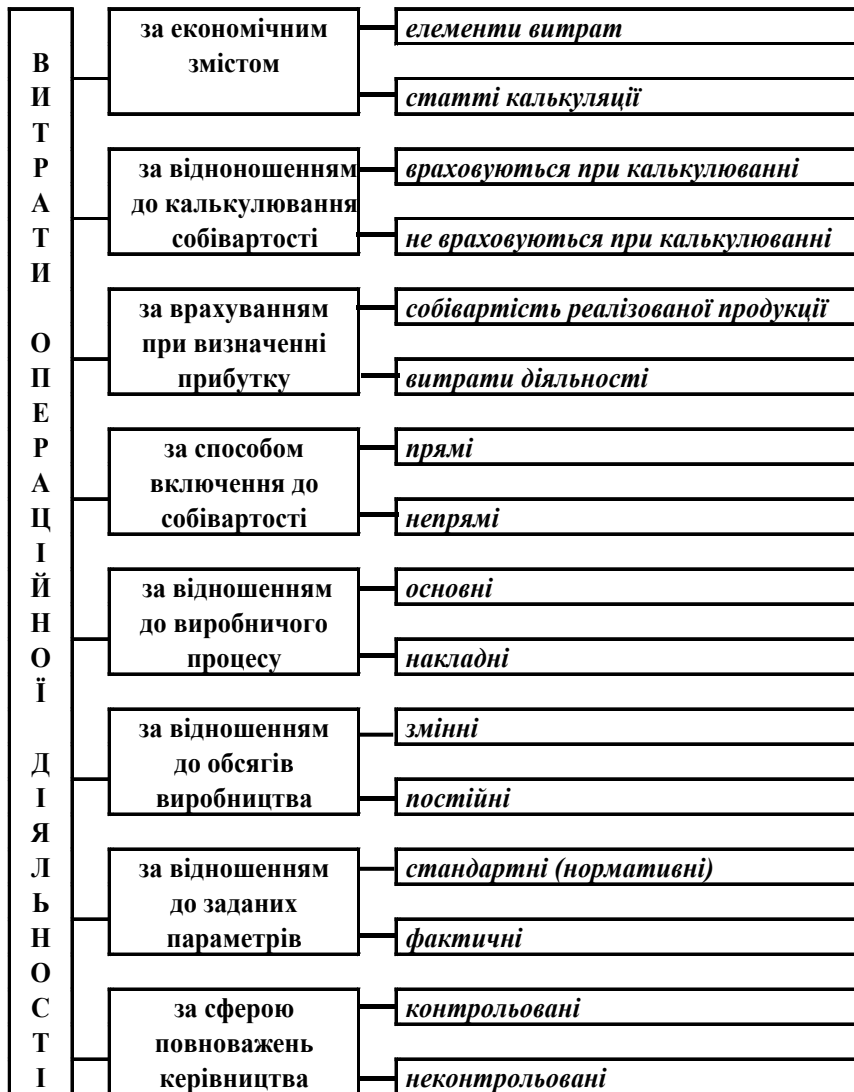


Рис. 3.1. Класифікація витрат операційної діяльності

Згідно із П(С)БО №16 “Витрати”, витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Групування витрат за елементами не повною мірою забезпечує інформацією про витрати для прийняття певних управлінських рішень. З цією метою класифікацію витрат за елементами доповнюють класифікацією витрат за *статтями калькуляції*, що дозволяє більш детально проаналізувати собівартість продукції, робіт, послуг і виявити резерви щодо її зниження. Визначення переліку і складу статей калькуляції собівартості продукції, робіт і послуг підприємства відноситься до компетенції його керівництва і врегульовується наказом про облікову політику.

З урахуванням вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” підприємства можуть використовувати нижче наведені калькуляційні статті в розрізі елементів витрат операційної діяльності.

До складу елемента “Матеріальні затрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента “Витрати на оплату праці” включаються:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;

– інші витрати на оплату праці.

До складу елемента “Відрахування на соціальні заходи” включаються:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента “Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента “Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), які згідно з податковим законодавством включаються до витрат підприємства тощо.

За відношенням до калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) витрати операційної діяльності поділяються на ті, які:

- **враховуються при калькулюванні собівартості;**
- **не враховуються при калькулюванні собівартості.**

Витрати, які враховуються при калькулюванні собівартості, складаються з витрат виробничого підрозділу (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат), а також змінних загальновиробничих і розподілених постійних загальновиробничих витрат.

Витрати, які не враховуються при калькулюванні собівартості, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

Схематично взаємодію класифікації витрат за економічними елементами та за відношенням до калькулювання собівартості показано на рис. 3.2.

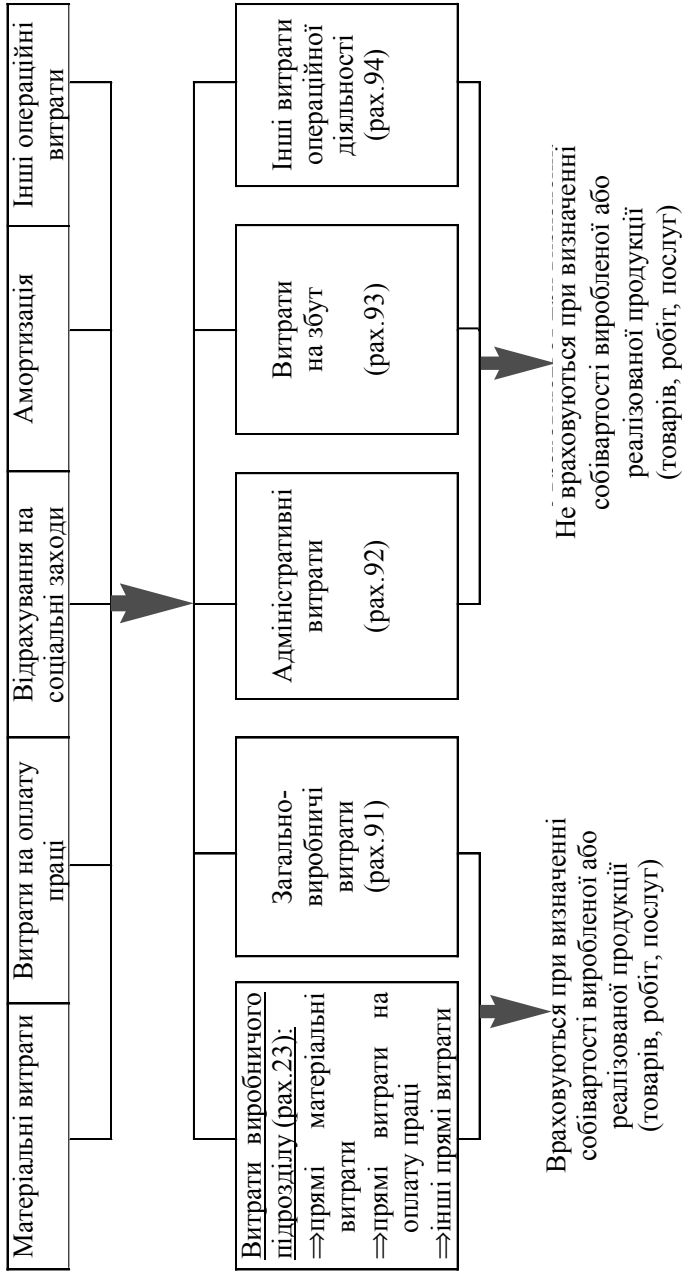


Рис. 3.2. Класифікація витрат операційної діяльності за економічним змістом та за відношенням до калькулювання собівартості

За врахуванням при визначенні прибутку витрати поділяються на ті, які:

- *формують собівартість реалізованої продукції;*
- *витрати діяльності.*

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, робіт або послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Зауважимо, що собівартість реалізованої продукції, на відміну від собівартості реалізованих робіт та послуг, може бути історичною, оскільки періоди виробництва і реалізації продукції, як правило, в часі розмежовані.

Витрати діяльності — це витрати, які не включаються до собівартості продукції, робіт та послуг і розглядаються як витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені. До витрат діяльності відносяться адміністративні витрати та витрати на збут.

Зауважимо, що у “Звіті про фінансові результати” витрати діяльності одночасно відображуються у розділі I “Фінансові результати” та розділі II “Елементи операційних витрат”.

За способом включення до собівартості витрати операційної діяльності поділяються на:

- *прямі;*
- *непрямі.*

Прямі витрати — це витрати, які безпосередньо пов’язані із виробництвом конкретного виду продукції і включаються до їх виробничої собівартості за прямою ознакою, зокрема: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

Непрямі витрати — це витрати підрозділу підприємства, який виробляє декілька видів продукції, але які не можуть бути прямо віднесені до собівартості конкретного виду продукції і включені до їх виробничої собівартості за прямою ознакою, зокрема: амортизація обладнання, спожита обладнанням електроенергія, опалення цеху тощо.

Розподіляючи витрати на прямі та непрямі, слід пам’ятати, що витрати підрозділу щодо конкретної продукції можуть бути непрями-

ми (наприклад амортизація обладнання цеху), але поряд із тим з погляду на роботу підрозділу в цілому — це прямі витрати.

Схематично взаємодію прямих і непрямих витрат показано на рис. 3.3.

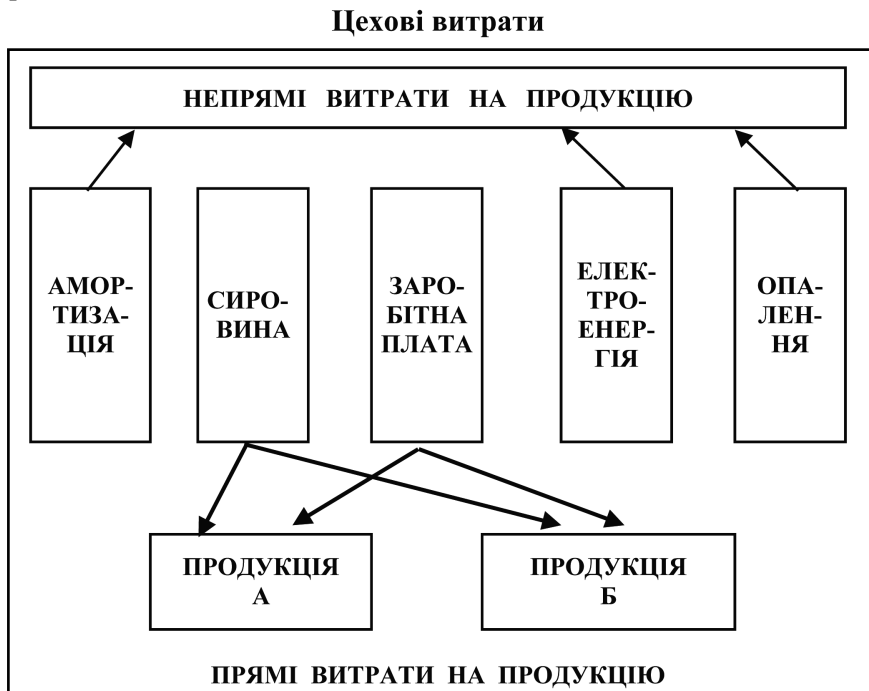


Рис. 3.3. Взаємодія прямих і непрямих витрат

За відношенням до виробничого процесу витрати операційної діяльності поділяються на:

- *основні*;
- *накладні*.

Основні витрати — це витрати, які безпосередньо пов’язані з виробничим процесом. У свою чергу основні витрати за умов виробництва цехом підприємства декількох видів продукції поділяються на прямі (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) та непрямі (амортизація обладнання цеху, опалення цеху і т. ін.). Отже, прямі і непрямі витрати пов’язані із вироб-

ництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг у сукупності є основними витратами, які знаходять своє відображення на рах. 23 “Виробництво”.

Накладні витрати — це витрати, пов’язані з організацією і управлінням виробництвом на рівні спеціалістів – технологів. До накладних витрат можна віднести, зокрема: заробітну плату спеціалістів – технологів, які здійснюють лінійне керівництво декількома виробничими цехами на підприємстві; заробітну плату працівників лабораторій та відділів технічного контролю, які здійснюють контроль якості виготовленої продукції цехами підприємства; амортизацію обладнання загальновиробничого призначення; витрати на охорону праці і т. ін. Накладні витрати знаходять своє відображення на рах. 91 “Загальновиробничі витрати”.

Щомісяця накладні витрати з рах. 91 “Загальновиробничі витрати” списуються (накладуються) на витрати виробництва (на рах. 23 “Виробництво”), внаслідок чого в обліку формується виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

Схематично взаємодію основних і накладних витрат показано на рис. 3.4.

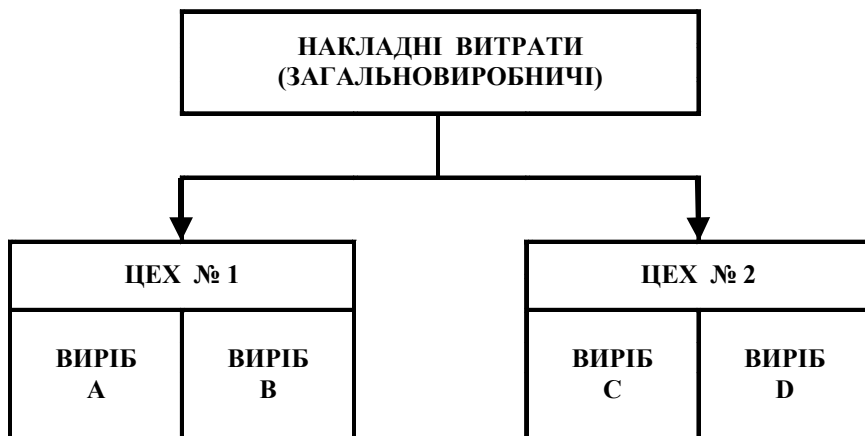


Рис. 3.4. Взаємодія основних і накладних витрат

За відношенням до обсягів виробництва витрати операційної діяльності поділяються на:

- *змінні*;
- *постійні*.

Змінними називаються витрати, абсолютний розмір яких прямо залежить від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

До цього роду витрат можна віднести: витрати сировини і матеріалів, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників виробничих підрозділів підприємства тощо.

Загальну схему поведінки змінних витрат можна представити за допомогою рис. 3.5.

Зауважимо, що поведінка змінних витрат може відповідати графіку наведеному на рис. 3.5. за умови, коли ціни на придбані у постачальників матеріали не зменшуються залежно від обсягів їх закупівлі, а також використання на підприємстві прямої відрядної системи оплати праці, яка передбачає пряму залежність заробітної плати виробничих працівників від кількості та якості виготовленої продукції, або обсягів виконаних ними робіт.

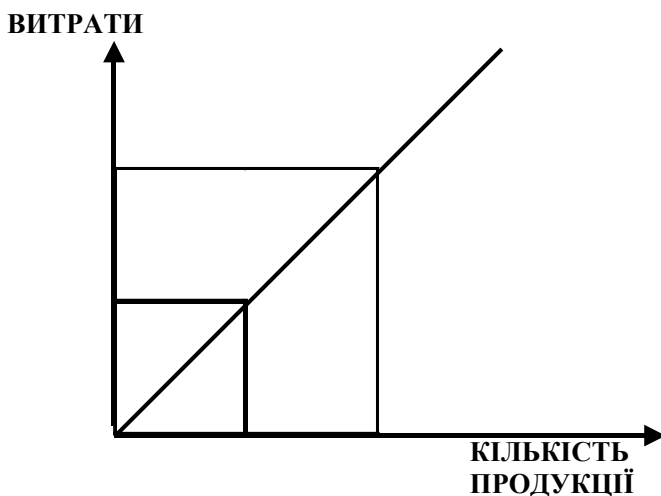


Рис. 3.5. Загальна схема поведінки змінних витрат

Поряд з тим, спираючись на практику роботи підприємств (диференціації цін в сторону зменшення при зростаючих обсягах закупівлі у постачальників матеріалів та комплектуючих, застосування відрядно-преміальної, або відрядно-прогресивної систем оплати праці) змінні витрати виступають здебільшого як умовно-змінні.

Схему поведінки умовно - змінних витрат представлено на рис. 3.6.

Як видно з рис. 3.6, при значному зростанні обсягів закупівлі підприємством сировини (за умови зменшення закупівельних цін постачальником) кількість виробленої продукції зростає більшими темпами, аніж вартість спожитої сировини на її виробництво (див. позначене пунктиром), що свідчить у кінцевому підсумку про зменшення матеріаломісткості продукції.

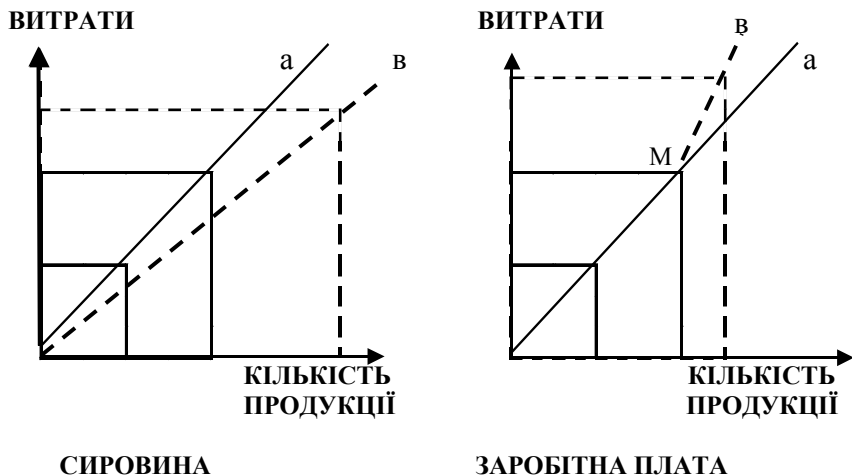


Рис. 3.6. Схема поведінки умовно-змінних витрат

У свою чергу, що стосується заробітної плати, то, враховуючи зацікавленість керівництва в зростанні виробництва продукції, на підприємстві може бути запроваджена або відрядно-прогресивна система оплати праці (передбачає запровадження зростаючих розцінок залежно від кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг понад встановлену норму), або відрядно-преміальна система оплати праці (крім оплати за звичайними розцінками,

передбачає також преміювання працівників за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт). Схему поведінки витрат на оплату праці при використанні відрядно-преміальної або відрядно-прогресивної систем оплати праці за умов перевиконання працівниками виробничого завдання (позначеного літерою М) показано на рис. 3.6.

Як видно з рис. 3.6, до певної міри (позначки М) витрати на оплату праці мають пряму залежність від кількості виробленої продукції. В подальшому після перевиконання поставленого завдання витрати на оплату праці зростають більшими темпами, ніж зростає кількість виробленої продукції (див. позначене пунктиром).

Зауважимо! Виступаючи змінними (або умовно-змінними) по відношенню до обсягів виробництва, заробітна плата і матеріали поряд з тим є постійними (або умовно-постійними) витратами з розрахунку на одиницю виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг!

Постійними називаються витрати, величина яких залишається незмінною при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг. До цього роду витрат можна віднести: амортизацію обладнання, страхування майна, орендну плату, адміністративні витрати, витрати на збут тощо.

Загальну схему поведінки постійних витрат представлено на рис. 3.7.

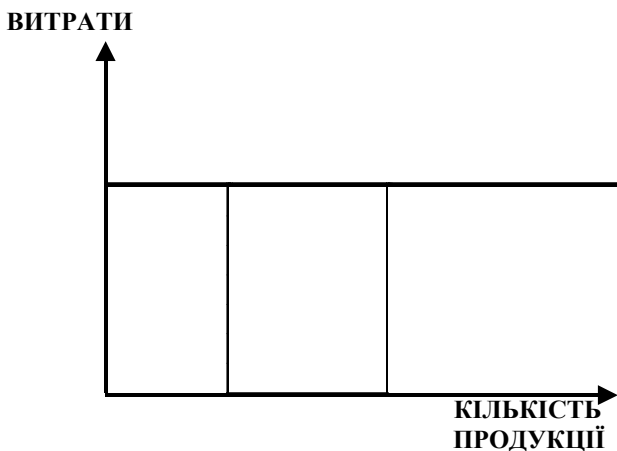


Рис. 3.7. Загальна схема поведінки постійних витрат

Зауважимо, що представленому на рис 3.7. графіку поведінки постійних витрат, як правило, на практиці відповідають такі витрати, як: амортизація, страхові платежі, арендна плата та ін.

Поряд з тим, спираючись на практику роботи підприємств такі постійні витрати, як адміністративні витрати та витрати на збут, здебільшого виступають як умовно-постійні. Варіанти поведінки умовно-постійних витрат представлено на рис. 3.8.

Як видно з рис. 3.8. при зростанні обсягів виробництва відбувається лише незначне зростання (раптове або поступове) умовно-постійних витрат, яке може бути відображене графічно як схемами А і Б (див. позначене пунктиром), так і іншими варіантами.

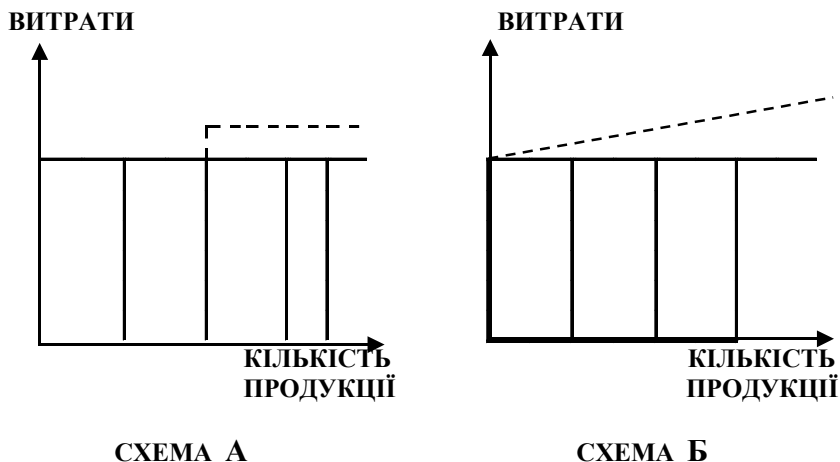


Рис. 3.8. Варіанти поведінки умовно-постійних витрат

Зауважимо! Виступаючи постійними (або умовно-постійними) по відношенню до обсягів виробництва, амортизація, адміністративні витрати, витрати на збут та ін. є поряд з тим змінними (або умовно-змінними) витратами з розрахунку на одиницю виробленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг!

За відношенням до заданих параметрів витрати операційної діяльності поділяються на:

- *стандартні (нормативні);*
- *фактичні.*

Стандартні (нормативні) — це витрати, які відповідають визначеним на підприємстві розмірам витрат у розрахунку на одиницю продукції, або визначеним параметрам діяльності того чи іншого структурного підрозділу, розрахованих з урахуванням його ресурсних потужностей.

Фактичні витрати — це витрати, розміри яких сформувалися в результаті виконання передбачених планом завдань і зафіксовані у первинних облікових документах та виробничих звітах структурних підрозділів підприємства.

Різниця між фактичними і стандартними (нормативними) витратами є відхиленнями, поділ яких на позитивні і негативні залежить від завдань, які ставляться при їх аналізі.

За сферою повноважень керівництва витрати операційної діяльності поділяються на :

- **контрольовані;**
- **неконтрольовані.**

Контрольовані витрати – це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління може контролювати і здійснювати на них вплив.

Неконтрольовані витрати — це витрати, які керівник структурного підрозділу підприємства або менеджер відповідної ланки управління не може контролювати і здійснювати на них вплив.

Так, традиційно контрольованими витратами для керівника структурного підрозділу підприємства (цеху) є, як правило, заробітна плата та матеріали. У свою чергу, амортизація обладнання, оренда приміщення цеху, вартість страхування майна і т. ін. — неконтрольовані для керівника цеху.

Поряд з цим, для головного бухгалтера, головного економіста, або заступника директора із виробництва усі вищезазначені витрати є контрольованими, оскільки у своїй роботі вони користуються зведеними даними, збір яких і подача в зручному для аналізу вигляді забезпечуються обліковою службою підприємства.

3.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням 8-го класу плану рахунків “Витрати за елементами”, так і без нього.

За умови обліку витрат без застосування рахунків класу 8 плану рахунків витрати, які здійснюються на підприємстві, можуть відразу з рахунків, на яких відображаються такі витрати (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списуватися на витратні рахунки (23, 91, 92, 93, 94) з подальшим списанням витрат з рахунків класу 9 “Витрати діяльності” на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Схему обліку витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків класу 8 показано на рис. 3.9.

Поряд із зазначеним для обліку витрат операційної діяльності за економічними елементами, а також узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду використовують рахунки класу 8 “Витрати за елементами”.

Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

На рахунках цього класу ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 “Виробництво” щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 “Фінансові результати” в кінці року або щомісяця сум у частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

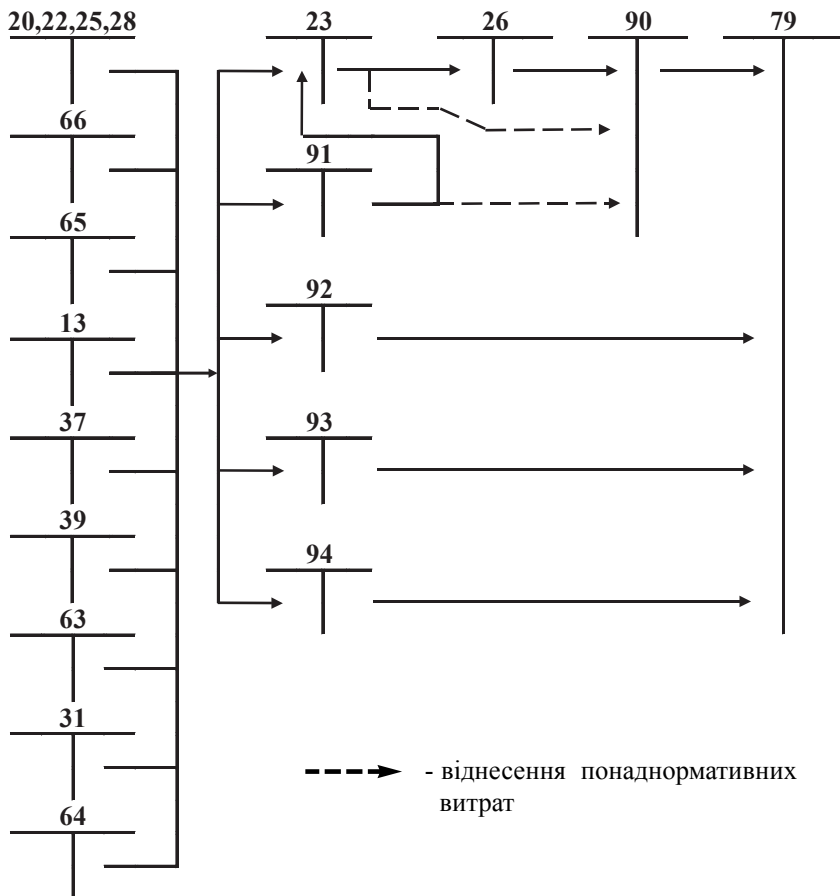


Рис. 3.9. Облік витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8-го класу

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами із щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” і рахунками класу 9 “Витрати діяльності”.

Схему обліку витрат операційної діяльності з використанням бухгалтерських рахунків класу 8 показано на рис. 3.10.

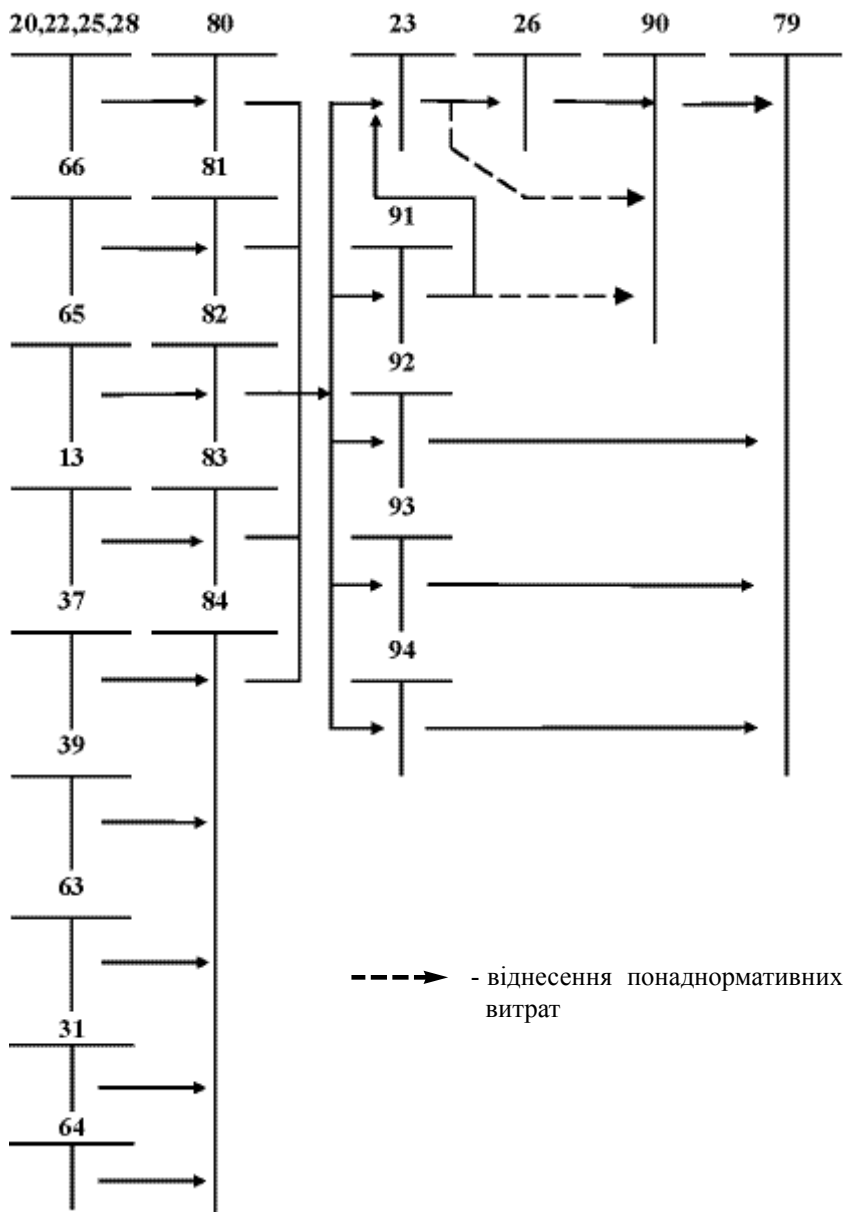


Рис. 3.10. Облік витрат операційної діяльності з використанням бухгалтерських рахунків 8-го класу

Рахунок 80 “Матеріальні витрати”

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати підприємства за звітний період.

За дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаються суми визнаних матеріальних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” має такі субрахунки:

801 “Витрати сировини й матеріалів”;

802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”;

803 “Витрати палива й енергії”;

804 “Витрати тари й тарних матеріалів”;

805 “Витрати будівельних матеріалів”;

806 “Витрати запасних частин”;

807 “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”;

808 “Витрати товарів”;

809 “Інші матеріальні витрати”.

На субрахунку 801 “Витрати сировини й матеріалів” узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів” узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 “Витрати палива й енергії” узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 “Витрати тари й тарних матеріалів” узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 “Витрати будівельних матеріалів” узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 “Витрати запасних частин” узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення” узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 “Витрати товарів” ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 “Інші матеріальні витрати” відображується вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці”

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

За дебетом рахунку 81 “Витрати на оплату праці” відображається сума визнаних витрат на оплату праці, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збу-

тових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” має такі субрахунки:

811 “Виплати за окладами й тарифами”;

812 “Премії та заохочення”;

813 “Компенсаційні виплати”;

814 “Оплата відпусток”;

815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”;

816 “Інші витрати на оплату праці”.

На субрахунку 811 “Виплати за окладами й тарифами” узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 “Премії та заохочення” узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 “Компенсаційні виплати” узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов’язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 “Оплата відпусток” узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу” узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 “Інші витрати на оплату праці” узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи”

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.

За дебетом рахунку 82 “Відрахування на соціальні заходи” відображується належна сума відрахувань на соціальні заходи, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” має такі субрахунки:

821 “Відрахування на пенсійне забезпечення”;

822 “Відрахування на соціальне страхування”;

823 “Страхування на випадок безробіття”;

824 “Відрахування на індивідуальне страхування”.

На субрахунку 821 “Відрахування на пенсійне забезпечення” ведеться облік відрахувань на обов’язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 822 “Відрахування на соціальне страхування” ведеться облік відрахувань на обов’язкове соціальне страхування.

На субрахунку 823 “Страхування на випадок безробіття” ведеться облік відрахувань на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 824 “Відрахування на індивідуальне страхування” ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

Рахунок 83 “Амортизація”

Рахунок 83 “Амортизація” призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 83 “Амортизація” відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, по-

слуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9).

Рахунок 83 “Амортизація” має такі субрахунки:

831 “Амортизація основних засобів”;

832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”;

833 “Амортизація нематеріальних активів”.

На субрахунку 831 “Амортизація основних засобів” узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів” узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 “Амортизація нематеріальних активів” узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

Рахунок 84 “Інші операційні витрати”

Рахунок 84 “Інші операційні витрати” призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов’язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

За дебетом рахунку 84 “Інші операційні витрати” відображується сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Розділ 4

Облік витрат за елементами і статтями калькуляції

В розділі розглядаються наступні питання:

- 4.1. Облік матеріальних витрат*
- 4.2. Облік витрат на оплату праці*
- 4.3. Облік відрахувань до фондів соціального спрямування*
- 4.4. Облік амортизації необоротних активів*
- 4.5. Облік інших операційних витрат*

4.1. Облік матеріальних витрат

Враховуючи те, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і т.ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% в залежності від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

У відповідності з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку перебачено рахунок 80 “Матеріальні витрати”.

За дебетом рахунку 80 “Матеріальні витрати” відображаються суми визнаних матеріальних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 “Матеріальні витрати” має такі субрахунки:

- 801 “Витрати сировини й матеріалів”;
- 802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”;
- 803 “Витрати палива й енергії”;
- 804 “Витрати тари й тарних матеріалів”;
- 805 “Витрати будівельних матеріалів”;
- 806 “Витрати запасних частин”;
- 807 “Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”;
- 808 “Витрати товарів”;
- 809 “Інші матеріальні витрати”.

У відповідності з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” **при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:**

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, **оцінюються за ідентифікованою собівартістю.**

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

**Облік витрат
виробничих
запасів**

Для обліку руху матеріальних цінностей усередині підприємства та їх відпуску підрозділам свого підприємства, що розташовані за межами його території, застосовується **“Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М-11)**.

Накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. Типова форма “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” і приклад її оформлення наведено у зразку 4.1.

Зразок 4.1.

ВО "Росток"

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

00547038

Код за УКУД

Типова форма № М - 11

Затверджено наказом Міністерства України

від 21.06.96 р. № 193

НАКЛАДНА-ВИМОГА НА ВІДПУСК (ВНУТРІШНЄ ПЕРЕМІЩЕННЯ) МАТЕРІАЛІВ

Номер документа	Дата складання		Код	
15	02.02.2004 р.		виду операції	відправника
Підстава	На виробництво шаф		2	3
			одержувача	5

Кому Керівнику бригади №1 Степаненку А.П.

Через кого Коїрника складу №3 Жука В.І.

Кореспондуючий рахунок, літчино-го суб-обліку хунок	Матеріальні цінності		Одиниця виміру	Кількість		Ціна, грн	Сума, грн	Інвентарний номер	Номер пас-портна запису за складською картоцекою	Порядковий номер			
	найменування, сорт, розмір, марка	номен-клатур-ний номер		відправлено (належить відпустити, затребувано)	прий-нято (відпу-шено)								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	
23	01	Тирсоплити	20518	04	кв. м	50	50	40-00	2000-00			17	
23	01	Ручки дверні	20506	07	шт.	70	70	5-00	350-00			26	
23	01	Замки дверні	20515	07	шт.	20	20	8-00	160-00			43	
Усього відпущено										три	найменувань, на суму	Дві тисячі п'ятсот десять грн. 00 коп.	

(прописом)

Відпуск дозволив

= Іваненко

Головний бухгалтер

= Петренко

Здав (відпустив)

= Жук

Прийняв (одержав)

= Степаненко

Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, та є підтверджуючим документом для списання матеріальних цінностей зі складу використовується **“Лімітно-забірна картка” (форми № М-8 та М-9, М-28 та М-28а).**

Лімітно-забірні картки виписуються плановим відділом **на одне або декілька найменувань матеріалів** (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) — споживачу матеріалів, другий — складу або кладовій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред’явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. **У лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу — представник цеху (дільниці).**

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. У цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюють, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписують в одному примірнику та мають характер бухгалтерських документів. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується безпосередньо в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

По лімітно-забірній картці ведеться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення). При цьому інших додаткових документів не складають. Типова форма “Лімітно-забірна картка” і приклад її оформлення наведено у зразку 4.2.

За умови використання на підприємстві системи калькулювання собівартості **“стандарт-кост”**, яка передбачає застосування нормативів матеріальних витрат на виробництво для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні і списанні матеріалів зі складу використовується **“Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів” (форма № М-10).**

Зразок 4.2.

ВО "Росток"

підприємство, організація

Затверджена наказом Міністерства України

від 21.06.1996 р. № 193

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

0 0 5 4 7 0 3 8

Код за УКУД

Номер документа	Місяць,	Код		Кореспондуючий рахунок	
	рік	виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок
16	4,2004	2	3	5	23
					02

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА

Номер по рядку	Кореспондуючий рахунок	Матеріальні цінності	Одиниця виміру	Відпущено												Всього	Ціна	Порядковий номер запису за скляською картоткою		
				За кількість			За лі-ці-лі-ці			За лі-ці-лі-ці			За лі-ці-лі-ці						Повішено	
				Завантаження	Підписання	Шокодавання	Завантаження	Підписання	Шокодавання	Завантаження	Підписання	Шокодавання	Завантаження	Підписання	Шокодавання					
1	23	Цвехи 100 мм	к2	30	10	11	22	5	15	15	27	13	14	15	16	17	18	19	20	21
2	23	Арматура 20 мм	м	100	30	4	18	20	50	40	28	40	10	30	10	10	100	3-80	380-00	

Всього записів по лімітно-забірній картці
 Начальник відділу, який встановив ліміт

= Іваненко

Начальник підрозділу, котрий
 отримав матеріальні цінності

= Чиж

Завідуючий складом

= Жук

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства (організації), головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху, використовується **“Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу” (форма № М-18).**

Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом (комірником), який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху.

Слід зауважити, що передача виробничих запасів зі складу до первинного підрозділу не є підставою для їх списання на виробництво, **а лише засвідчує факт зміни матеріально відповідальної особи** (із завідувача складом на керівника, або іншої особи, конкретного первинного підрозділу підприємства).

Після закінчення кожного місяця зі складу до бухгалтерії підприємства подається **“Звіт про рух матеріальних цінностей”** (зразок 4.3), у якому узагальнюються дані з усіх первинних документів, які стали підставою як для надходження, так і вибуття виробничих запасів за вказаний період. Враховуючи потреби бухгалтерських працівників, звіт про рух матеріальних цінностей може бути деталізований, зокрема в розрізі джерел надходження виробничих запасів, а також об’єктів їх витрачання.

У свою чергу виробничі підрозділи теж в кінці кожного місяця подають до бухгалтерії підприємства **“Виробничий звіт”**, в якому узагальнюється інформація про кількість і вартість спожитих на виробництві конкретних видів продукції виробничих запасів, а також інших елементів витрат у розрізі статей калькуляції.

Залежно від організації економічної роботи та контролю на підприємстві (затверджені схеми документообігу) виробничі звіти підрозділів можуть подаватися на перевірку до економіста, який здійснює контроль за виконанням планів виробництва продукції (у відповідності із доданим до виробничого звіту документом

ЗВІТ ПРО РУХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

по складу № 3

за квітень 200 4 р.

Шифр	20516		20517		20522		i т.д.		Разом	
	кіль- кість	сума, грн.	кіль- кість	сума, грн.	кіль- кість	сума, грн.	кіль- кість	сума, грн.	кіль- кість	сума, грн.
Назва матеріалів	Цегли 100 мм.		Арматура металева Ø 20 мм		Блоки бетонні					
Операції										
Сальдо на 1 квітня	320	2240,00	100	380,00	17	765,00	-	-	-	15000,00
Надійшло										
від поставачальників	-	-	250	950,00	300	13500,00	-	-	-	47200,00
із власного виробництва	150	1050,00	-	-	-	-	-	-	-	4500,00
i т.д.										
Разом надійшло	150	1050,00	250	950,00	300	13500,00	-	-	-	51700,00
Витрачено										
на цех № 1	20	140,00	45	171,00	-	-	-	-	-	3000,00
на цех № 2	30	210,00	-	-	-	-	-	-	-	2375,00
на будівництво складу	25	175,00	100	380,00	200	9000,00	-	-	-	18900,00
i т.д.										
Разом витрачено	75	525,00	145	551,00	200	9000,00	-	-	-	24275,00
Сальдо на 1 травня	395	2765,00	205	779,00	117	5265,00	-	-	-	42425,00

Підпис матеріально-відповідальної особи

= Жук

“Прибутковий ордер” на передачу готової продукції з виробництва на склад), а також, поряд із іншими елементами і матеріальними витратами (як в цілому, так і у розрізі окремих статей калькуляції), нормативи витрат яких, у розрахунку на одиницю продукції, затверджуються на підприємстві.

Особливу увагу при даного роду перевірках економісту або бухгалтеру слід звертати не лише на вартість спожитих виробничих запасів, а й на кількість використаної сировини, оскільки зростання споживання виробничих запасів може відбутися і при незмінному обсязі виробництва продукції, враховуючи вплив зростання цін на сировину і т. ін.

Основою для списання використаного на підприємстві **пального** є дані лічильників про роботу виробничого обладнання, яке споживає пальне. Підставою для списання пального на роботу вантажного автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист вантажного автомобіля” (див. зразок 5.2.), який засвідчує обсяги здійснених за напрямками вантажних перевезень згідно показників спідометра автомобіля. Підставою для списання пального на роботу легкового автомобіля виступає відповідним чином оформлений “Подорожній лист легкового автомобіля”, в якому зазначається (спираючись на показники спідометра) кілометраж пробігу.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться витрати запасів конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами (тобто кількості і вартості сировини і т. ін.) з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Разом з тим понаднормативні витрати матеріалів (не кількості, а вартості) відносяться на собівартість реалізованої в звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

Враховуючи те, що за рахунком 92 “Адміністративні витрати” та рахунком 93 “Витрати на збут” здійснюється облік витрат звітного періоду, які без розподілу відразу переносяться на дебет рах. 79 “Фінансові результати”, витрати матеріалів до рахунків 92 і 93 можна включати без застосування нормативів.

Облік відходів виробництва

Розглядаючи питання відображення в обліку матеріальних витрат і витрачання в господарській діяльності запасів, особливу увагу слід приділити відходам виробництва.

Враховуючи фізичні особливості запасів (сировини, матеріалів та ін.), а також технологічні недоліки, в результаті виробництва можуть утворюватися відходи. Відходи представляють собою залишки від згоряння теплоносіїв (вугільний шлак), залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів (металева стружка, тирса на пилорамах та ін.), які утворилися в результаті роботи як основних, так і допоміжних підрозділів підприємства.

В свою чергу відходи поділяються на:

- 1) незворотні;**
- 2) зворотні.**

Незворотними є відходи, які (враховуючи розвиток технологій як на конкретному підприємстві, так і в цілому) не можуть бути використані на підприємстві для виробництва на їх основі інших видів продукції, або такі, для подальшої переробки яких і виготовлення на їх основі інших видів продукції у підприємства немає відповідного обладнання або бажання здійснювати їх поглиблену переробку.

Утилізація незворотних відходів здійснюється шляхом їх вивезення на загальні та спеціалізовані звалища або зберігання у спеціально відведених місцях безпосередньо на підприємстві.

Незворотні відходи оцінюванню не підлягають і в бухгалтерському обліку не відображуються. Враховуючи те, що незворотні відходи не оцінюються, вартість спожитих у процесі виробництва сировини і матеріалів повністю включається до елемента витрат “Матеріальні витрати” без вирахування відходів.

Поряд з тим, під **зворотними** розуміють відходи, які використовуються в подальшому на підприємстві для виробництва на їх основі нових видів продукції, або реалізуються стороннім підприємствам, які, в свою чергу, на їх основі будуть виробляти певну продукцію.

Враховуючи зазначене відмітимо, що одні й ті самі відходи одночасно для одного підприємства можуть бути зворотними, а для іншого, зважаючи на відсутність засобів для їх подальшої обробки, — незворотними.

Між окремими видами продукції, яка вироблена в одному цеху з тієї самої сировини, зворотні відходи розподіляються залежно від кількості використаних матеріалів або за встановленими на підприємстві

нормативами. В свою чергу **вартість зворотних відходів мінусується** із загальних витрат на виробництво певного виду продукції. Порядок оцінки зворотних відходів для виключення їх з витрат виробництва і передачі на склад або в інші підрозділи врегулюється Наказом про облікову політику підприємства або окремим наказом керівництва.

Визначення кількості відходів здійснюється шляхом їх обміру або зважування, а також розрахунковим методом, який передбачає визначення кількості відходів за нормативами залежно від обсягів переробленої сировини або виробленої продукції.

Для оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад використовується документ **“Прибутковий ордер” (типова форма № М-4)**, а для передачі з одного виробничого підрозділу до іншого з метою подальшої переробки — документ **“Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (форма № М - 11)** (див. зразок 4.1.). Оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад відображується бухгалтерським проведенням:

— Дебет рах. 20 “Виробничі запаси”;

— Кредит рах. 23 “Виробництво” (основне або допоміжне).

Враховуючи вимоги П(С)БО 16 “Витрати” **вартість зворотних відходів**, отриманих у процесі виробництва, **не включають** до елемента операційних витрат “Матеріальні витрати”.

Приклад 1.

Підприємство “А” має в своєму складі підрозділ теплопостачання (котельню) для забезпечення підприємства теплом. За місяць підрозділ споживає 50 тон вугілля. Вартість вугілля — 300 грн. за 1 тону. Із спожитого вугілля на підприємстві щомісяця отримують (для прикладу) 10 тон. шлаку, який підприємство не має можливості в подальшому переробляти. У цьому випадку шлак для підприємства є незворотними відходами.

За цих обставин матеріальні витрати підрозділу теплопостачання склали **15000 грн.** (50 тон x 300 грн.)

Приклад 2.

Підприємство “Б” має в своєму складі підрозділ теплопостачання (котельню) для забезпечення підприємства теплом. За місяць підрозділ споживає 50 тон вугілля. Вартість вугілля — 300 грн. за 1 тону. Із спожитого вугілля на підприємстві щомісяця отримують (для прикладу) 10 тон. шлаку, який підприємство використовує для виробництва будівельних матеріалів (шлакоблоків). У цьому випадку шлак для підприємства є зворотними відходами.

Згідно з наказом керівництва, для відображення шлаку в бухгалтерському обліку (з метою складування або передачі безпосередньо до підрозділу по виробництву шлакоблоків) прийнято оцінювати 1 тону шлаку за ціною 100 грн.

За цих обставин, враховуючи те, що вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до елемента операційних витрат “Матеріальні витрати”, матеріальні витрати підрозділу теплопостачання склали **14000 грн.**: 15000 грн. вартість вугілля (50 тон x 300 грн.) - 1000 грн. вартість шлаку (10 тон x 100 грн.).

Облік витрат малоцінних та швидкозношуваних предметів

Розкриваючи питання обліку матеріальних витрат окрему увагу треба приділити витратам малоцінних та швидкозношуваних предметів, облік витрат яких має деякі особливості.

Спеціальною формою документа, за допомогою якого здійснюється видача малоцінних та швидкозношуваних предметів на господарські потреби і в індивідуальне користування працівникам зі складу або керівниками структурних підрозділів, за встановленими нормами є **“Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” (форма № МШ-7)** (див. зразок 4.4.).

Поряд з цим, видача зі складу підприємства керівникам його структурних підрозділів малоцінних та швидкозношуваних предметів (за умови наступної їх видачі працівникам підрозділів) здійснюється на підставі документів **“Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів”** (див. зразок 4.1) або **“Лімітно-забірна картка”** (див. зразок 4.2).

При отриманні працівниками зі складу або в керівника свого підрозділу малоцінних та швидкозношуваних предметів вони розписуються у відомості, чим і засвідчують безпосередньо факт їх отримання.

Залежно від особливостей документообігу на конкретному підприємстві відомості обліку видачі можуть оформлюватися як в одному, так і в двох екземплярах.

Документом, який є підставою для облікового працівника для віднесення вартості виданих на господарські потреби, а також в індивідуальне користування працівникам підприємства малоцінних та швидкозношуваних предметів до витрат того чи іншого підрозділу, є **“Акт на списання малоцінних та швидкозно-**

Зразок 4.4.**ВО "Росток"**

підприємство, організація

Затверджена наказом Міністерства України
від 22.05.1996 р. № 145Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

0	0	5	4	7	0	3	8
---	---	---	---	---	---	---	---

Код за УКУД

--

**ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ ВИДАЧІ (ПОВЕРНЕННЯ)
СПЕЦОДЯГУ, СПЕЦІВЗУТТЯ ТА
ЗАПОБІЖНИХ ПРИСТРОЇВ**

Номер документа	Місяць, рік	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця
4	2/2004		Рем.майстерня

Номер за порядком	Прізвище, ім'я, по батькові	Табельний номер	Спеодяг, спецвзуття та запобіжні пристрої		Одиниця виміру	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Дата надходження в експлуатацію	Строк служби	Підпис в одержанні (здачі)	
			найменування	номенклатурний номер							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Криун П.С.	42017	Електророзетка	22508	01	шт.	1	3-00	5.02.04	—	Криун
2	Шатрук А.О.	42048	Рукавиці брезентові	22302	04	пара	1	9-58	5.02.04	1 міс.	Шатрук
3	Астапов П.А.	41010	Порошок "Лотос"	22909	01	шт.	1	1-75	7.02.04	1 міс.	Астапов
4	Криун П.С.	42017	Замок навісний	22507	01	шт.	1	9-17	8.02.04	—	Калина
5	Ямпольць М.М.	40302	Мило господарське	22911	01	шт.	1	0-58	8.02.04	1 міс.	Ямпольць
6	Ткаченко А.М.	40311	Рукавиці комбіновані	22303	04	пара	1	1-35	15.02.04	2 міс.	Ткаченко
7	Шатрук А.О.	42048	Порошок "Лотос"	22909	01	шт.	1	1-75	5.02.04	1 міс.	Шатрук
	<i>і т.д.</i>										

Матеріально-відповідальна особа

= Жук

Зразок 4.5.

ВО «Росток»

(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код

0 0 5 4 7 0 3 8

за ЄДРПОУ

Типова форма № МШ-8

Затверджено наказом Міністеру України

від 22.05.96 р. №145

Код за УКУД

Заверблюую:

Директор

(посада)

ІваненкоІваненко В.М.

« 23 » квітня 200 4 р.

АКТ

НА СПИСАННЯ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Комісія, яка призначена наказом від « 4 » січня 200 4 р. № 1, переглянула прийняті за « ____ » _____ 200 ____ р. малюцінні та швидкозношувані предмети, що знаходилися в експлуатації, і визнала їх непридатними, які належать до значні у брут.

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця	Комора	Кореспондуючий рахунок						
					рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку					
17	22.04.04		Рем.маістерня		235	02					
найменування	Предмет	номенклатурний номер	інвентарний номер	Одиниця виміру	Кількість	Дата надходження	Ціна, грн.	Сума, грн.	Строк служб	Причина списання	Номер паспорта
		2	3	код найменування	к-сть	ж-ня	грн.	грн.	б-и		
1.Електрична розетка	22508	01	шт.	1	6	7	3-00	3-00	10	встановлено	
2.Порошок «Лотос»	22909	01	шт.	9	9		1-75	15-75		видано	
3.Рукавиці брезентові	22302	02	пара	1	1		9-58	9-58		видано	
і т. д.											
Разом								699-18			

Продовження зразка 4.5.

Зворотний бік форми № МП-8

найменування	Предмет		Кількість	Дата надходження	Ціна, грн.	Сума, грн.	Строк служби	Причина списання	Номер паспорта		
	номенклатурний номер	інвентарний номер									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
21.Замок навісний	22507		01 шт.		9-17	9-17		встановлено			
22.Мило господарське	22911		01 шт.		0-58	0-58		видано			
і т. д.											
31.Рукавиці комбінов.	22303		02 пара		1-35	10-80		видано			
і т. д.											
Разом						347-33					
Всього						1046-51					

Загальна кількість предметів прописом

Тридцять один

Номери та дати актів вибуття

На суму одна тисяча сорок шість грн. 51 коп.

Перераховані в цьому акті предмети у присутності комісії перетворені на брухт, який підлягає оприбуткуванню:

найменування	Брухт	Одиниця виміру		Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.	Порядковий номер за складською картошкою
		код	найменування				
1	2	3	4	5	6	7	8

Брухт, що не підлягає обліку, знищено.

Голова комісії

Заст. директора

(посада)

бухгалтер

(посада)

керівник цеху № 1

(посада)

інженер

(посада)

здатний.

Брухт за накладною № _____

« _____ »

»

200

р.

Щир А.П.

(П.І.Б.)

Петренко М.П.

(П.І.Б.)

Тимчук Г.А.

(П.І.Б.)

Майстренко М.З.

(П.І.Б.)

« _____ »

200

р.

ношуваних предметів” (типова форма № МШ-8) (див. зразок 4.5). Акт складається в одному примірнику на підставі документа “Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв” наведеного у зразку 4.4.

З метою чіткого розмежування витрат бажано відомості на видачу та акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів складати окремо по кожному підрозділу так, як це представлено у вказаних зразках.

Транспортно-заготівельні витрати

На рахунках по обліку виробничих запасів, крім безпосередньо наявних запасів, можна на одному із субрахунків здійснювати також облік транспортно-заготівельних витрат.

Приклад розподілу і включення до матеріальних витрат транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат, наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Розподіл транспортно-заготівельних витрат на підприємствах, що застосовують окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат

Зміст	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	2	3
1. Залишок на початок місяця	250	55
2. Надійшло за місяць	400	80
3. Вибуло за місяць (витрачено, реалізовано тощо)	300	62*
4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд 2 – ряд.3)	350	73

* Сума транспортно-заготівельних витрат, що за розподілом припадає на виробничі запаси, які вибули у звітному місяці, становить:

$$[(55+80) : (250+400)] \times 300 = 62.$$

За умови, якщо на підприємстві було прийняте рішення не обліковувати на окремому субрахунку транспортно-заготівельні витрати, їх можна враховувати (збільшення облікової ціни) при оприбуткуванні на склад матеріалів.

Відображення витрат запасів на рахунках бухгалтерського обліку

Кореспонденція бухгалтерських рахунків без використання рахунку 80 “Матеріальні витрати” при відображенні витрачання на підприємстві запасів представлена у табл.4.2.

Таблиця 4.2.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків без використання рахунку 80 “Матеріальні витрати” при відображенні витрачання на підприємстві запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено вартість витрачених <u>придбаних або власного виробництва</u> виробничих запасів, напівфабрикатів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва та товарів у підрозділах основних і допоміжних виробництв підприємства, а також обслуговуючих виробництв	23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючі виробництва)	20 “Виробничі запаси” 25 “Напівфабрикати” 26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” 28 “Товари”
2.	Відображено вартість витрачених <u>придбаних або власного виробництва</u> виробничих запасів, готової продукції та товарів на загальновиробничі та адміністративні витрати, а також на витрати пов’язані із збутом продукції (пакування готової продукції і т. ін)	91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”

Кореспонденція бухгалтерських рахунків із використанням рахунку 80 “Матеріальні витрати” при відображенні витрачання на підприємстві запасів *(нагадаємо, що у відповідності з вимогами П(С)БО 16 “Витрати” до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у виробництві запасів /крім продукту власного виробництва/)*, представлена в табл.4.3.

Таблиця 4.3.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків
із використанням рахунку 80 “Матеріальні витрати”
при відображенні витрачання на підприємстві запасів**

з/п	господарської операції		
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Відображення витрачання придбаних запасів			
1.	Відображено вартість витрачених, <u>придбаних</u> виробничих запасів, напівфабрикатів та товарів у підрозділах основних і допоміжних виробництв підприємства, а також обслуговуючих виробництв	80 “Матеріальні витрати” 23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючі виробництва)	20 “Виробничі запаси” 28 “Товари” 80 “Матеріальні витрати”
2.	Відображено вартість витрачених <u>придбаних</u> виробничих запасів та товарів на загальновиробничі та адміністративні витрати, а також на витрати, пов’язані зі збутом продукції (пакування готової продукції і т. ін)	80 “Матеріальні витрати” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси” 28 “Товари” 80 “Матеріальні витрати”
Відображення витрачання запасів отриманих із власного виробництва			
3.	Відображено вартість запасів <u>власного виробництва</u> (виробничих запасів, напівфабрикатів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва), витрачених у підрозділах основних і допоміжних виробництв підприємства, а також обслуговуючих виробництв	23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючі виробництва)	20 “Виробничі запаси” 25 “Напівфабрикати” 26 “Готова продукція” 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
4.	Відображено вартість запасів <u>власного виробництва</u> (виробничих запасів і готової продукції), витрачених на загальновиробничі та адміністративні витрати, а також на витрати, пов’язані зі збутом продукції (пакування готової продукції і т. ін).	91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси” 26 “Готова продукція”

Облік витрат енергії, тепла та води

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, до складу елемента “Матеріальні витрати” включається вартість використаної у виробництві (крім продукту власного виробництва) електроенергії, тепла та води.

Що стосується спожитих у процесі господарської діяльності підприємства із зовнішніх джерел електроенергії, тепла та води, то документальною підставою для включення їх вартості до матеріальних витрат виступають рахунки від відповідних постачальницьких організацій на адресу підприємства (в яких зазначаються кількість і вартість спожитої електроенергії, тепла і води).

Розподіл спожитих електроенергії, тепла та води за об’єктами витрат здійснюється за показниками лічильників по подрозділах, які знаходять своє відображення у таких документах, як “**Звіт про використання електроенергії**” (див. зразок 5.1.), “**Звіт про використання тепла**”, “**Звіт про використання води**”, які щомісяця за підписом головного енергетика підприємства (тепловика, інженера та ін.) передаються до бухгалтерії. За умови відсутності лічильників по подрозділах, розподіл спожитих на виробництвах електроенергії, тепла та води може здійснюватися **пропорційно коефіцієнтів**, які, згідно з наказом керівництва, запроваджуються на конкретному підприємстві.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку витрат електроенергії, тепла та води представлена в табл.4.4.

Таблиця 4.4.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку витрат електроенергії, тепла та води

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено вартість спожитих підприємством із зовнішніх джерел електроенергії, тепла та води без використання рах. 80 “Матеріальні витрати”.	23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Продовження табл. 4.4.

1	2	3	4
2.	Відображено вартість спожитих підприємством <u>із зовнішніх джерел</u> електроенергії, тепла та води при використанні рах. 80 “Матеріальні витрати”	80 “Матеріальні витрати” 23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 80 “Матеріальні витрати”
3.	Відображено вартість спожитих підприємством <u>власного виробництва</u> електроенергії, тепла та води як без використання, так і при використанні рах. 80 “Матеріальні витрати”	23 “Виробництво” (основні і допоміжні виробництва) 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	23 “Виробництво” (субрахунки електропостачання, теплопостачання, водопостачання)

Облік інших матеріальних витрат

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що на субрахунок 809 “Інші матеріальні витрати” рахунка 80 “Матеріальні витрати” відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру.

Підставою для включення до матеріальних витрат вартості робіт та послуг виробничого та невиробничого характеру, виконаних сторонніми підприємствами (здійснення окремих операції з виробництва продукції, обробки сировини та матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва тощо), виступають акти виконаних робіт (незалежно від факту здійснення оплати) у відповідності із укладеними угодами із певними підприємствами.

Кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру наведено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку виконаних
для підприємства робіт і послуг виробничого
та невиробничого характеру**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру <i>без використання</i> рах. 80 “Матеріальні витрати”	23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
2.	Відображено вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру <i>при використанні</i> рах. 80 “Матеріальні витрати”	80 “Матеріальні витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
		23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут”	80 “Матеріальні витрати”

* * *

Узагальнення даних про витрати підприємства (в тому числі й матеріальні) знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 5, а при спрощеній формі обліку — у Відомостях 2-М, 3-М (розділ I), 5-М (розділ II) (див. додаток А).

Накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, а також статей калькуляції інших елементів витрат протягом року в розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. додаток Б).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних як про витрати матеріалів у розрізі статей калькуляції, так і статей калькуляції інших елементів витрат у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у додатку Б.

4.2. Облік витрат на оплату праці

Економічний зміст оплати праці та її форми

Основним нормативно-правовим документом, який визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, що перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання (далі — підприємства), а також з окремими громадянами та сфери державного і договірної регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати є Закон України “Про оплату праці” №108/95 – ВР від 24.03.1995 року.

Законом визначено, що **заробітна плата** — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконаної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Заробітна плата складається з основної заробітної плати, додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов’язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

Додаткова заробітна плата — це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов’язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші

грошові та матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Мінімальна заробітна плата — це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

До мінімальної заробітної плати не включаються доплати за роботу в надурочний час, у важких, шкідливих, особливо шкідливих умовах праці, на роботах з особливими природними географічними та геологічними умовами та умовами підвищеного ризику для здоров'я, а також премії до ювілейних дат, за винаходи та раціоналізаторські пропозиції, матеріальна допомога.

У разі, коли працівникові, який виконав місячну (годинну) норму праці, нарахована заробітна плата нижче законодавчо встановленого розміру мінімальної заробітної плати, підприємство проводить доплату до її рівня.

Мінімальна заробітна плата є державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності і господарювання.

Джерелом коштів на оплату праці працівників госпрозрахункових підприємств є частина доходу та інші кошти, одержані внаслідок їх господарської діяльності.

Для установ і організацій, що фінансуються з бюджету, — це кошти, які виділяються з відповідних бюджетів, а також частина доходу, одержаного внаслідок господарської діяльності та з інших джерел.

Об'єднання громадян оплачують працю найманих працівників з коштів, які формуються згідно з їх статутами.

Форми оплати праці поділяють на **погодинну і відрядну**.

Системи оплати праці є такі: *погодинна, погодинно-преміальна, відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна, акордна, акордно-преміальна*.

При *погодинній* оплаті праці заробітна плата працівника прямо залежить від встановленого для відповідного виду праці розміру тарифної ставки та кількості відпрацьованого робочого часу.

Використання *погодинно-преміальної* оплати праці передбачає отримання працівником, крім тарифного заробітку, премії за досягнення кращих результатів.

Відрядна форма оплати праці виражає пряму залежність заробітку від кількості та якості виробленої продукції або обсягу виконаних працівниками робіт.

При *відрядно-преміальній* системі оплати праці, крім оплати за звичайними розцінками за кількість виробленої продукції або виконаних робіт у межах встановленого завдання, здійснюється преміювання працівників за перевиконання завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт.

Що стосується *відрядно-прогресивної* оплати праці, то залежно від обсягу виконаних робіт або кількості отриманої продукції понад установлену норму, на підприємстві можуть застосовувати прогресивно зростаючі розцінки.

При *акордній* системі оплати праці заробіток працівників визначається, виходячи із загального обсягу здійснюваних робіт, єдиних норм часу і відповідних погодинних ставок, а також умов терміновості завершення робіт.

Організація оплати праці здійснюється на підставі: законодавчих та інших нормативних актів; генеральної угоди на державному рівні; галузевих, регіональних угод; колективних договорів; трудових договорів. Суб'єктами організації оплати праці є: органи державної влади та місцевого самоврядування; власники, об'єднання власників або їх представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок або їх представницькі органи; працівники.

Основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників — залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- тарифної ставки робітника першого розряду, що встанов-

люється в розмірі, не нижчому, ніж визначений генеральною (галузевою) угодою;

– міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Держава здійснює регулювання оплати праці працівників підприємств усіх форм власності шляхом встановлення розміру мінімальної заробітної плати та інших державних норм і гарантій, встановлення умов і розмірів оплати праці керівників підприємств, заснованих на державній, комунальній власності, працівників підприємств, установ та організацій, що фінансуються чи дотуються з бюджету, регулювання фондів оплати праці працівників підприємств-монополістів згідно з переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, а також шляхом оподаткування доходів працівників.

Умови розміру оплати праці працівників установ та організацій, що фінансуються з бюджету, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України, як правило, один раз на рік під час затвердження Державного бюджету України з урахуванням пропозицій, вироблених шляхом переговорів, представників професійних спілок, власників або уповноважених ними органів, які об'єдналися для ведення колективних переговорів і укладення генеральної угоди.

Розмір мінімальної заробітної плати переглядається залежно від зростання індексу цін на споживчі товари і тарифів на послуги за угодою сторін колективних переговорів.

Договірне регулювання оплати праці працівників підприємств здійснюється на основі системи угод, що укладаються на державному (генеральна угода), галузевому (галузева угода), регіональному (регіональна угода) та виробничому (колективний договір) рівнях відповідно до Закону України “Про колективні договори і угоди”.

Норми колективного договору, що допускають оплату праці нижче від норм, визначених генеральною, галузевою або регіональною угодами, але не нижче від державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово на період подолання

фінансових труднощів підприємства терміном не більше, як шість місяців.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами.

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку після сплати обов'язкових платежів.

Забороняється будь-яке зниження розмірів оплати праці залежно від походження, соціального і майнового стану, расової та національної належності, статі, мови, політичних поглядів, релігійних переконань, членства у професійній спілці чи іншому об'єднанні громадян, роду і характеру занять, місця проживання.

Суб'єкти організації оплати праці не мають права в односторонньому порядку приймати рішення з питань оплати праці, що погіршують умови, встановлені законодавством, угодами і колективними договорами.

Нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень.

Підприємства і організації при укладенні колективного договору можуть встановлювати меншу норму тривалості робочого часу, ніж передбачено законом.

Скорочена тривалість робочого часу встановлюється:

1) для працівників віком від 16 до 18 років — 36 годин на тиждень, для осіб віком від 15 до 16 років (учнів віком від 14 до 15 років, які працюють в період канікул) — 24 години на тиждень.

Тривалість робочого часу учнів, які працюють протягом навчального року у вільний від навчання час, не може перевищувати половини максимальної тривалості робочого часу, передбаченої в попередньому абзаці для осіб відповідного віку;

2) для працівників, зайнятих на роботах з шкідливими умовами праці, — не більше, як 36 годин на тиждень.

Час початку і закінчення щоденної роботи (зміни) передбачається правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності у відповідності з законодавством.

Для працівників установлюється **п'ятиденний робочий тиждень** з двома вихідними днями. При п'ятиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи (зміни) визначається правилами внутрішнього трудового розпорядку або графіками змінності, які затверджує власник або уповноважений ним орган за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації з додержанням установленної тривалості робочого тижня.

На тих підприємствах, в установах, організаціях, де за характером виробництва та умовами роботи запровадження п'ятиденного робочого тижня є недоцільним, встановлюється **шестиденний робочий тиждень** з одним вихідним днем. При шестиденному робочому тижні тривалість щоденної роботи не може перевищувати 7 годин при тижневій нормі 40 годин, 6 годин при тижневій нормі 36 годин і 4 години при тижневій нормі 24 години.

П'ятиденний або шестиденний робочий тиждень встановлюється власником або уповноваженим ним органом спільно з профспілковим комітетом з урахуванням специфіки роботи, думки трудового колективу і за погодженням з місцевою Радою народних депутатів.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи працівників, крім працівників із скороченою тривалістю робочого часу, скорочується на одну годину як при п'ятиденному, так і при шестиденному робочому тижні.

Напередодні вихідних днів тривалість роботи при шестиденному робочому тижні не може перевищувати 5 годин.

У випадку, коли святковий або неробочий день збігається з вихідним днем, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого.

Кодекс законів про працю України встановлює такі святкові дні:

- 1 січня — Новий рік;
- 7 січня — Різдво Христове;
- 8 березня — Міжнародний жіночий день;
- 1 і 2 травня — День міжнародної солідарності трудящих;
- 9 травня — День Перемоги;
- 28 червня — День Конституції України;
- 24 серпня — День незалежності України.

Робота також не провадиться в дні релігійних свят:

7 січня — Різдво Христове;

один день (неділя) — Пасха (Великдень);

один день (неділя) — Трійця.

Поряд із вказаним виникає запитання, як розрахувати заробітну плату працівнику із погодинною формою оплати праці у місяцях із різною тривалістю робочого часу?

Приклад.

Посадовий оклад працівника підприємства становить 500 грн. У травні місяці працівник брав за власний рахунок 3 дні відпустки із числа 8-годинних робочих днів. У липні місяці працівник знову брав за власний рахунок ще 3 дні відпустки. Із вказаного логічним буде уявити, що розмір нарахованої працівнику заробітної плати в травні і липні однаковий. **Проте це буде неправильно.**

Для врегулювання даного питання, з метою врахування вищевикладених вимог законодавства, кожного року Міністерство праці та соціальної політики України видає відповідний нормативний акт, яким встановлює для всіх підприємств України єдині норми (у розрізі місяців) тривалості робочого часу на рік (див. табл. 4.6.).

За даними таблиці 4.6. норма тривалості робочого часу в травні 20__ року становила 136 годин, а у липні – 176 годин. Враховуючи посадовий оклад працівника в розмірі 500 грн. оплата однієї робочої години у вказаних місяцях становитиме:

- у травні (500 грн. : 136 год.) = 3,67 грн.;

- у липні (500 грн. : 176 год.) = 2,84 грн.

Враховуючи те, що в травні і липні працівник не працював по три 8-годинних робочих дні, виходить, що він не відпрацював у кожному з місяців по 24 год. Тобто у травні він відпрацював 112 год. (136 год. – 24 год.), а в липні 152 год. (176 год. – 24 год.) .

Виходячи із вказаного, нарахована заробітна плата щомісяця становитиме:

- у травні (3,67 грн. x 112 год.) = 411,04 грн.;

- у липні (2,84 грн. x 152 год.) = 431,68 грн.

Як видно із зазначеного, різниця при нарахуванні заробітної плати буде: 431,68 грн. – 411, 04 грн. = **20,64 грн.**

Зуважимо, що неправильне нарахування заробітної плати має безпосередній вплив на визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також на накладання штрафних санкцій на

Таблиця 4.б.
Помісячні норми тривалості робочого часу на 20__ рік

з/п	Показники	чень	тий	зень	тень	вень	вень	пень	пень	сень	тень	топад	день	За рік
		31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	
1.	Кількість календарних днів	31	29	31	30	31	30	31	31	30	31	30	31	366
2.	Кількість святкових днів і днів релігійних свят (число місяця, на яке припадає свято)	2		1	1	4	1		1					10
		1, 7		8	11	1, 2, 9, 30	28		24					
3.	Кількість вихідних днів	9	9	8	8	10	8	9	9	8	10	8	8	104
4.	Кількість днів, робота в які не проводиться	11	9	9	9	14	9	9	10	8	10	8	8	114
5.	Кількість робочих днів	20	20	22	21	17	21	22	21	22	21	22	23	252
6.	Кількість днів, що передують святковим та неробочим, в які тривалість робочого дня (зміни) при 40-годинному тиждні зменшується на 1 годину (число місяця, в яке скорочується тривалість робочого дня)	1			1				1				1	4
		(6)			(30)				(23)				(31)	
Норма тривалості робочого часу, год														
7.	При 40-годинному робочому тиждні	159	160	176	167	136	168	176	167	176	168	176	183	2012
8.	При 36-годинному робочому тиждні	144,0	144,0	158,4	151,2	122,4	151,2	158,4	151,2	158,4	151,2	158,4	165,6	1814,4
9.	При 24-годинному робочому тиждні	96,0	96,0	105,6	100,8	81,6	100,8	105,6	100,8	105,6	100,8	105,6	110,4	1209,6

підприємство податковими органами за умов необґрунтованого завищення витрат.

За погодинною системою оплати праці робота **в надурочний час** оплачується в подвійному розмірі годинної ставки.

За відрядною системою оплати праці за роботу **в надурочний час** виплачується доплата в розмірі 100 відсотків тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, — за всі відпрацьовані надурочні години.

Робота у вихідний, святковий і неробочий день оплачується у подвійному розмірі:

- 1) відрядникам — за подвійними відрядними розцінками;
- 2) працівникам, праця яких оплачується за годинними або денними ставками, — у розмірі подвійної годинної або денної ставки;
- 3) працівникам, які одержують місячний оклад, — у розмірі одиначної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота у святковий і неробочий день провадилася у межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної годинної або денної ставки зверх окладу, якщо робота проводилася понад місячну норму.

Оплата в зазначеному розмірі проводиться за години, фактично відпрацьовані у святковий і неробочий день.

На бажання працівника, який працював у вихідний, святковий і неробочий день, йому може бути наданий інший день відпочинку.

При невиконанні норм виробітку не з вини працівника оплата проводиться за фактично виконану роботу. Місячна заробітна плата в цьому разі не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу). При невиконанні норм виробітку з вини працівника оплата проводиться відповідно до виконаної роботи.

При виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника, оплата праці після її виготовлення проводиться за зниженими розцінками. Місячна заробітна плата працівника в цих випадках не може бути нижчою від двох третин тарифної ставки встановленого йому розряду (окладу).

Брак виробів, що стався внаслідок прихованого дефекту в оброблюваному матеріалі, а також брак не з вини працівника, виявлений після приймання виробу органом технічного контролю, оплачується цьому працівникові нарівні з придатними виробами.

Повний брак з вини працівника оплаті не підлягає. Частковий брак з вини працівника оплачується залежно від ступеня придатності продукції за зниженими розцінками.

Час простою не з вини працівника оплачується з розрахунку не нижче від двох третин тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу).

Про початок простою, крім простою структурного підрозділу чи всього підприємства, працівник повинен попередити власника або уповноважений ним орган чи бригадира, майстра, інших посадових осіб.

За час простою, коли виникла виробнича ситуація, небезпечна для життя чи здоров'я працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища не з його вини, за ним зберігається середній заробіток.

Час простою з вини працівника не оплачується.

***Первинний облік
затрат праці та
її оплати***

На виконання заходів по реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Міністерства статистики України № 253 від 09.10.1995 р. затверджено і введено в дію з 01.01.1996 р. такі типові форми первинного обліку використання робочого часу:

П-12 “Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати”;

П-13 “Табель обліку використання робочого часу”;

П-14 “Табель обліку використання робочого часу”;

П-15 “Список осіб, які працювали в надурочний час”;

П-16 “Листок обліку простоїв”.

Для обліку використання робочого часу всіх категорій працюючих, для контролю за дотриманням працюючими встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці використовують “Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати” (форма № П-12),

який складається в одному примірнику уповноваженою на те особою та після відповідного оформлення передається в бухгалтерію.

Відмітки в таблиці про причини неявок на роботу, чи про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час чи інші відхилення від нормальних умов роботи повинні бути зроблені тільки на підставі документів, оформлених належним чином (листок непрацездатності і т. п.).

Форма № П-13 “Табель обліку використання робочого часу” застосовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством. Бланк таблиця форми № П-13 із заздалегідь заповненими окремими реквізитами може бути створений за допомогою засобів обчислювальної техніки. До таких реквізитів відносяться: цех (відділ), бригада, прізвище, ім’я, по батькові, професія (посада), табельний номер і т.д., тобто дані, що є в довідниках умовно-постійної інформації. У цьому випадку форма таблиця змінюється відповідно до прийнятої технології обробки даних.

Разом з тим така форма має забезпечувати можливість відображати в ній облік використання робочого часу.

Типова форма № П-13, пристосована до різних умов організації виробництва, може бути доповнена необхідними даними, наприклад для вугільної, гірничорудної та інших галузей промисловості, з метою контролю за знаходженням робітників на роботі під землею, доцільно включити показники часу спуску в шахту та підйому з неї.

Для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом чи ставкою використовують типову **форму № П-14 “Табель обліку використання робочого часу”** (див. зразок 4.6).

Для забезпечення обліку використання робочого часу у вказаних документах застосовуються умовні позначення, приклади яких вміщуються в таблицях, зокрема: ВЩ — вихідні (дні щотижневого відпочинку), святкові та неробочі; Х — тимчасова непрацездатність та відпустки по догляду за хворим по карантину, оформлені листками непрацездатності; К — відрядження службові; В — відпустка (основна щорічна); ПЦ — цілозмінні простої не з вини працюючого; ПР — прогули та інші неявки з поважних причин і т.ін.

Табель веде протягом місяця керівник або обліковець конкретного підрозділу, а в кінці місяця з підписами цих осіб його передають до бухгалтерії.

Для працівників з погодинною оплатою праці дані табеля є основою для нарахування їм заробітної плати. Поряд з тим, для працівників як із погодинною, так і відрядною оплатою праці дані табеля є основою для здійснення аналізу використання робочого часу працівників підприємства.

Для обліку часу, який відпрацьовано надурочно, та оплати роботи в надурочний час використовується **“Список осіб, які працювали в надурочний час” (форма № П-15)**, який заповнюється майстром або іншими посадовими особами, які відповідальні за облік робочого часу, та передається до бухгалтерії.

Облік часу простоїв здійснюється на підставі **“Листка обліку простоїв” (форма № П-16)**. Аркуш обліку простоїв з відміткою про час простоїв використовується для запису в табелі.

Для обліку обсягів виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати членам бригади, оплата праці яких здійснюється за відрядною формою оплати праці, у первинних виробничих підрозділах використовують **“Наряд на відрядну роботу (для бригади)”**. Наряд виписують строком до одного місяця в одному примірнику. У ньому протягом місяця, поряд з обсягами виконаних бригадою робіт, на зворотній стороні щоденно відмічають також кількість відпрацьованого часу кожним працівником бригади (див. зразок 4.7.).

За фактом виконання завдання або закінчення календарного місяця визначається загальна сума заробітку, яка належить бригаді за виконані роботи. Заробіток кожного працівника визначається, виходячи з його кваліфікаційного розряду та кількості відпрацьованого ним часу.

Для проведення такого роду розрахунку скористаємося прикладом, який наведено в зразку 4.7. Як бачимо, заробітна плата працівників будівельної бригади за квітень місяць 2004 року становила 2690 грн. 00 коп. Враховуючи те, що працівники бригади мають різні кваліфікаційні розряди, а також різну кількість відпрацьованого часу при виконанні бригадою роботи, здійсню-

ється розрахунок загальної кількості по бригаді розрядо-годин: $(4 \times 176 + 2 \times 176 + 3 \times 176 + 1 \times 160 + 2 \times 152) = (704 + 352 + 528 + 160 + 304) = 2048$ розрядо-годин.

Заробітна плата працівників бригади у розрахунку на 1 розрядо-годину розраховується діленням загальної заробітної плати на загальну кількість розрядо-годин по підрозділу. Множенням заробітної плати у розрахунку на 1 розрядо-годину на кількість розрядо-годин конкретного працівника визначають розмір його заробітної плати.

При нарахуванні оплати праці працівникам бригади можна також використовувати й інший варіант розрахунку, згідно з яким відпрацьований час кожного працівника множить на його годинну тарифну ставку і таким чином визначається заробіток працівника за тарифом. Співвідношенням нарахованої по бригаді суми заробітної плати до суми заробітку працівників за тарифом визначається співвідношення у відсотках загального відрядного заробітку до тарифного. Враховуючи даний відсоток, визначають заробіток кожного працівника.

Для обліку обсягів виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати працівників-відрядників використовується також **“Наряд на відрядну роботу (індивідуальний)”** (див. зразок 4.8.), який відкривається на кожного працівника у розрахунку на календарний місяць.

Первинні документи по обліку оплати праці працівникам-відрядникам із виробничих підрозділів передаються бухгалтеру, який проводить нарахування оплати праці. Залежно від організації економічної роботи та контролю на підприємстві (затверджені схеми документообігу) первинні документи по зарплаті можуть потрапляти на перевірку до економіста (або безпосередньо до економіста по оплаті праці), який здійснює контроль обсягів здійснених тих, чи інших робіт, а також правильності застосування обліковцями підрозділів розцінок на їх виконання, що затверджені на підприємстві. Якщо порушень не виявлено, то вказана посадова особа візує документ і передає до бухгалтерії для здійснення нарахування працівникам заробітної плати.

Для нарахування заробітної плати водіям вантажних автомобілів використовується **“Подорожній лист вантажного авто-**

мобіля”, зокрема: типова форма № 1 (міжнародна) і типова форма № 2 — в межах України (див. зразок 5.2). Подорожній лист виписується у розрахунку на кожен день (при далеких рейсах у розрахунку на один рейс). Для нарахування оплати праці водіям легкових автомобілів використовуються **“Подорожній лист службового легкового автомобіля”** (типова форма № 3).

Враховуючи особливості окремих галузей економіки, відповідним галузевим міністерствам надано право запроваджувати й інші спеціалізовані форми первинних документів по обліку праці та її оплати.

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 **“Витрати”** до складу елемента **“Витрати на оплату праці”** включаються:

- заробітна плата за окладами і тарифами;
- премії та заохочення;
- матеріальна допомога;
- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу;
- інші витрати на оплату праці.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період за умови використання рахунків класу 8 призначено рахунок 81 **“Витрати на оплату праці”**.

За дебетом рахунку 81 “Витрати на оплату праці” відображається сума визнаних витрат на оплату праці, **за кредитом** — списання на рахунок 23 **“Виробництво”** витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 **“Фінансові результати”**, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 “Витрати на оплату праці” має такі субрахунки:

- 811 **“Виплати за окладами й тарифами”**;
- 812 **“Премії та заохочення”**;
- 813 **“Компенсаційні виплати”**;
- 814 **“Оплата відпусток”**;
- 815 **“Оплата іншого невідпрацьованого часу”**;
- 816 **“Інші витрати на оплату праці”**.

Узагальнення інформації про розрахунки з персоналом, який відноситься як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, — з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомог тощо), а також розрахунки за неoderжану персоналом у встановлений термін суму з оплати праці (розрахунки з депонентами) здійснюється на рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці”.

Рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці” має такі субрахунки:
661 “Розрахунки за заробітною платою”;
662 “Розрахунки з депонентами”.

За кредитом рахунку 66 “Розрахунки з оплати праці” відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога за тимчасовою непрацездатністю, інші нарахування, **за дебетом** — виплата заробітної плати, премій, допомоги тощо, а також суми утриманих податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати та інші утримання із сум оплати праці персоналу.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку витрат на оплату праці наведено в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку витрат на оплату праці

з/п	господарської операції		
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано заробітну плату працівникам основного і допоміжного виробництва	23 “Виробництво”	81 “Витрати на оплату праці”
		81 “Витрати на оплату праці”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
2.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого і адміністративного призначення	91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати”	81 “Витрати на оплату праці”
		81 “Витрати на оплату праці”	661 “Розрахунки за заробітною платою”
3.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом і реалізацією продукції	93 “Витрати на збут”	81 “Витрати на оплату праці”
		81 “Витрати на оплату праці”	661 “Розрахунки за заробітною платою”

Продовження табл. 4.7.

	працівникам обслуговуючих виробництв	раційної діяльності” 81 “Витрати на оплату праці”	оплату праці” 661 “Розрахунки за заробітною платою”
5*.	Відображено створення фонду (резерву) забезпечення виплат відпусток у майбутньому	23 “Виробництво” 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 949 “Інші витрати операційної діяльності” 81 “Витрати на оплату праці”	81 “Витрати на оплату праці” 471 “Забезпечення виплат відпусток”
6*.	Відображено нарахування працівникам відпускних за рахунок фонду забезпечення виплат відпусток	471 “Забезпечення виплат відпусток”	661 “Розрахунки за заробітною платою”

** Дані проведення передбачені Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку, але Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” створення фонду забезпечення виплат відпусток не передбачено. Віднесення відпускних до витрат підприємства згідно із Законом здійснюється безпосередньо в той звітний період, коли вони були нараховані працівникам аналогічно провідкам 1-4 таблиці 4.7.*

Враховуючи відсутність у податковому обліку можливості формування на підприємстві резерву на оплату відпусток (за рахунок включення вказаних сум до витрат частинами на протязі року так, як це здійснювалося раніше), а як наслідок — і відсутності доцільності його визначення, розрахунок процента відрахувань у резерв на оплату відпусток у навчальному посібнику не наводиться.

Слід зауважити, що згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться прямі витрати на оплату праці (витрати виробничого підрозділу) відповідно із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг).

До складу прямих витрат на оплату праці включається заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті на виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат.

Разом з тим, понаднормативні витрати на оплату праці відносяться на собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рах. 90 “Собівартість реалізації”.

Враховуючи те, що за рах.92 “Адміністративні витрати” та рах. 93 “Витрати на збут” здійснюється облік витрат звітного періоду, сума витрат яких без розподілу відразу переноситься на дебет рах. 79 “Фінансові результати”, включення витрат на оплату праці до рахунків 92 і 93 здійснюється без обмежень і застосування нормативів.

Нормативно-правовим документом, який встановлює державні гарантії права на відпустки, визначає умови, тривалість і порядок надання їх працівникам для відновлення працездатності, зміцнення здоров’я, а також для виховання дітей, задоволення власних життєво важливих потреб та інтересів, всебічного розвитку особи, виступає Закон України **“Про відпустки”** № 504/96 – ВР від 15.11.1996 року.

Тривалість відпусток незалежно від режимів та графіків роботи розраховується в календарних днях.

Святкові та неробочі дні при визначенні тривалості щорічних відпусток та додаткової відпустки працівникам не враховуються.

Нормативним документом, на підставі якого здійснюється обчислення середньої заробітної плати для оплати часу щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв’язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки; надання працівникам творчої відпустки; виконання працівниками державних і громадських обов’язків у робочий час; переведення працівників на іншу легшу ніжче оплачувану роботу за станом здоров’я; переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу; надання жінкам додаткових перерв для годування дитини; виплати вихідної допомоги; службових відряджень; вимушеного прогулу; направлення працівників на обстеження до медичних закладів; звільнення працівників-донорів від роботи; залучення працівників до виконання військових обов’язків; тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу ніжче оплачувану роботу; інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться, виходячи із середньої заробітної плати, є постанов Кабінету Міністрів України №100 від 08.02.1995 р. **“Порядок обчислення середньої заробітної плати”**.

Чинність даної постанови поширюється на підприємства, установи і організації усіх форм власності.

Правила обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (далі — страхові виплати) у разі настання страхового випадку, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи, організації чи фізичної особи, яка використовує працю найманих працівників визначено **“Порядком обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням”**, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України № 1266 від 26 вересня 2001 р.

Порядок поширюється на підприємства, установи та організації незалежно від організаційно-правових форм і форм власності та на фізичних осіб, які використовують працю найманих працівників (далі — роботодавці).

Синтетичний облік оплати праці на підприємстві щомісяця здійснюється при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку у журналі-ордері № 5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку як синтетичний, так і аналітичний облік розрахунків по оплаті праці здійснюється в розділі II Відомості 3-М (див. дод. А 3).

Накопичення даних як про затрати праці та її оплату, так і інших статей калькуляції протягом року в розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку, доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. додаток Б).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних як про затрати праці та її оплату, так і інших статей калькуляції у розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б.

4.3. Облік відрахувань до фондів соціального спрямування

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що до складу елемента витрат операційної діяльності “Відрахування на соціальні заходи” відносяться:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Порядок справляння та використання зборів на обов’язкове державне пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття та на інші види страхування регулюється чинним законодавством.

Основними нормативно-правовими документами, які врегулюють питання обрахунку і сплати зборів до фондів соціального спрямування, є:

- Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” № 400/97-ВР від 26.06.1997 р.;
- Закон України “Про збір на обов’язкове соціальне страхування” № 402/97-ВР від 26.06.1997 р.;
- Закон України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” № 1105-XIV від 23.09.1999 р.;
- Закон України “Про страхові тарифи на загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві і професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” № 2272-III від 22.02.2001 р.;

- “Класифікація галузей економіки і видів робіт за професійним ризиком виробництва” — додаток до Постанови Кабінету Міністрів України від 13.08.2000 р. № 1423.

Увага! Враховуючи досить часті зміни в законодавстві, норми відрахувань на заробітну плату в посібнику не наводяться! З цього питання краще ознайомитись або на лекціях з даного курсу, або із зазначених джерел на той момент, коли виникне в цьому виробнича потреба!

Планом рахунків бухгалтерського обліку визначено, що облік відрахувань до фондів соціального спрямування (на обов’язкове державне пенсійне страхування, на обов’язкове соціальне страхування, на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття) ведеться на рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням”.

За кредитом рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” відображаються нараховані зобов’язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, **за дебетом** — погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням” має такі субрахунки:

- 651 “За пенсійним забезпеченням”;
- 652 “За соціальним страхуванням”;
- 653 “За страхуванням на випадок безробіття”;
- 654 “За індивідуальним страхуванням”;
- 655 “За страхуванням майна”.

Субрахунок 655 “За страхуванням майна”, враховуючи його іншу спрямовність (не пов’язану із соціальним страхуванням), при розгляді тематики даного пункту до уваги не береться.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” Плану рахунків, так і без них.

За умови обліку витрат без застосування рахунків класу 8 “Витрати за елементами” відрахування на соціальні заходи, які здійснюються на підприємстві, можуть відразу з рахунку 65 “Розрахунки за страхуванням” списуватися на витратні рахунки (23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”).

За умови обліку витрат із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи призначено **рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи”**.

За дебетом рахунку 82 “Відрахування на соціальні заходи” відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 — суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладених витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 “Відрахування на соціальні заходи” має такі субрахунки:

821 “Відрахування на пенсійне забезпечення”;

822 “Відрахування на соціальне страхування”;

823 “Страхування на випадок безробіття”;

824 “Відрахування на індивідуальне страхування”.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносяться відрахування на соціальні заходи конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами заробітної плати із розрахунку на одиницю продукції, робіт та послуг (залежно від витрат на оплату праці). Понаднормативні витрати відрахування на соціальні заходи відносяться на собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг), тобто на дебет рах. 90 “Собівартість реалізації”.

Враховуючи те, що за рах. 92 “Адміністративні витрати” та рах.93 “Витрати на збут” здійснюється облік витрат звітного періоду, сума витрат яких без розподілу відразу переноситься на дебет рах. 79 “Фінансові результати”, включення відрахувань на соціальні заходи до рахунків 92 і 93 здійснюється без обмежень і застосування нормативів.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку відрахувань до фондів соціального спрямування наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку відрахувань до фондів соціального страхування

з/п	господарської операції		
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Проведено відрахування на заробітну плату працівників підприємства до Пенсійного фонду і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	821 "Відрахування на пенсійне забезпечення"
		821 "Відрахування на пенсійне забезпечення"	651 "За пенсійним забезпеченням"
2.	Проведено відрахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду соціального страхування і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	822 "Відрахування на соціальне страхування"
		822 "Відрахування на соціальне страхування"	652 "За соціальним страхуванням"
3.	Проведено відрахування на заробітну плату працівників підприємства до Фонду страхування на випадок безробіття і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	823 "Страхування на випадок безробіття"
		823 "Страхування на випадок безробіття"	653 "За страхуванням на випадок безробіття"

Продовження табл. 4.8.

4.	Проведено відрахування (за шкалою) на заробітну плату працівників підприємства до Фонду страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання	23 “Виробництво” (основне і допоміжне) 91 “Загальновиробничі витрати” 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючи виробництва)”	825 “Страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання”
		825 “Страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання”	656 “За страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання”

Варто зауважити, що провадження відрахувань до фондів соціального спрямування та віднесення їх на витрати виробництва оформляється у вигляді бухгалтерського розрахунку.

Синтетичний і аналітичний облік розрахунків із фондами соціального спрямування щомісяця здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 5, а при спрощеній формі обліку — у розділі I Відомості 3-М, та розділі II Відомості 5-М (див. дод. А3 та А5).

Накопичення даних як про відрахування на соціальні заходи протягом року, так і інших статей калькуляції в розрізі виробництв та структурних підрозділів підприємства при обох формах обліку доцільно здійснювати у **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних як про відрахування на соціальні заходи, так і інших статей калькуляції в розрізі виробництв і структурних підрозділів підприємства протягом року, здійснюється в електронному вигляді аналогічно із прикладом, наведеним у дод. Б.

4.4. Облік амортизації необоротних активів

Другим етапом кругообігу господарських засобів виступає процес виробництва, який характеризується взаємодією засобів праці, предметів праці та трудових ресурсів.

У процесі виробництва як основні засоби, так і нематеріальні активи втрачають свою вартість і у вигляді амортизаційних відрахувань переносять її на створювані на підприємстві продукцію, роботи, послуги, а також окремою статтею входять до складу адміністративних та інших витрат.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів визначено як податковим законодавством, так і П(С)БО №7 “Основні засоби” та П(С)БО №8 “Нематеріальні активи”.

Амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Знос необоротних активів — сума амортизації об’єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Амортизація основних засобів Положенням (стандартом) 7 “Основні засоби” визначено, що об’єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об’єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об’єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об’єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об’єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Згідно із П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) **прямолінійного;**
- 2) **зменшення залишкової вартості;**
- 3) **прискореного зменшення залишкової вартості;**
- 4) **кумулятивного;**
- 5) **виробничого.**

Треба зауважити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже, **шостим методом** нарахування амортизації є **податковий**.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Використовуючи дані наведеного прикладу, покажемо порядок визначення амортизації, використовуючи зазначені методи щодо її розрахунку.

Приклад

Первісна вартість придбаного підприємством виробничого обладнання становила 81000 грн. На підприємстві було прийняте рішення про граничний термін експлуатації обладнання — 4 роки,

після чого в результаті фізичного і морального зношення, а також зміни технології буде закуплене нове обладнання. Натомість через 4 роки підприємство планує отримати виручку за використане обладнання в розмірі 16000 грн. Виходячи з цього, вартість, яка підлягає амортизації, складає **65000 грн.** ($81000 - 16000 = 65000$). За період експлуатації обладнання планується випустити 130000 одиниць продукції, зокрема: 1 рік — 30000 штук, 2 рік — 40000 штук, 3 рік — 40000 штук, 4 рік — 20000 штук.

Метод 1 — прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів.

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 25% ($100\% : 4 = 25\%$).

Річна сума амортизації = 16250 грн. ($65000 \times 25\% : 100\% = 16250$).

Місячна сума амортизації = 1354 грн. ($16250 : 12 = 1354$).

Метод 2 — зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 33,3%.

$$\left(1 - \sqrt[4]{\frac{16000}{81000}}\right) = 1 - \sqrt[4]{\frac{16}{81}} = 1 - \frac{\sqrt[4]{16}}{\sqrt[4]{81}} = 1 - \frac{2}{3} = 0,33).$$

Розрахунок річної суми амортизації протягом строку роботи обладнання показан в табл. 4.9.

Таблиця 4.9.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням методу зменшення залишкової вартості

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	33,3	26973
2	54027	33,3	17991
3	36036	33,3	12000
4	24036	33,3	8036
x	16000	x	65000

Як видно з табл. 4.9., амортизація об'єкта за весь строк його експлуатації склала 65000 грн., тобто дорівнює вартості обладнання, яке підлягало амортизації із самого початку.

Метод 3 — прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Виходячи із зазначеного:

Річна норма амортизації = 50% ($100\% : 4 \times 2 = 50$).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання протягом строку його використання показано в табл. 4.10.

Таблиця 4.10.

Розрахунок річної суми амортизації обладнання з використанням методу прискореного зменшення залишкової вартості

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	65000	50	32500
2	32500	50	16250
3	16250	50	8125
4	8125	50	8125
x	16000	x	65000

Метод 4 — кумулятивний, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання.

Сума кількості років використання = 10 (1+2+3+4 = 10).

Річна норма амортизації: за перший рік = 40% (4 : 10 = 0,4); за другий рік = 30% (3 : 10 = 0,3); за третій рік = 20% (2 : 10 = 0,2); за четвертий рік = 10% (1 : 10 = 0,1).

Розрахунок річної суми амортизації протягом строку роботи обладнання показано в табл. 4.11.

Таблиця 4.11.

**Розрахунок річної суми амортизації обладнання
з використанням кумулятивного методу**

Роки експлуатації	Вартість, яка амортизується, грн.	Річна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	65000	40	26000
2	65000	30	19500
3	65000	20	13000
4	65000	10	6500
x	x	x	65000

Метод 5 — виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Вартість, яка амортизується — 65000 грн. Кількість продукції, яку передбачається виробити за чотири роки роботи обладнання, — 130000 шт. Виходячи з цього, сума амортизації обладнання в розрахунку на одиницю виробленої продукції становить 0,5 грн. (65000:130000 = 0,5).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання залежно від кількості виробленої продукції показано в табл. 4.12.

Таблиця 4.12.

**Розрахунок річної суми амортизації обладнання
з використанням виробничого методу**

Роки експлуатації	Вартість, яка амортизується, грн	Виробництво продукції, штук	Сума амортизації на одиницю продукції, грн.	Річна сума амортизації, грн.
1	65000	30000	0,5	15000
2	65000	40000	0,5	20000
3	65000	40000	0,5	20000
4	65000	20000	0,5	10000
x	x	130000	x	65000

Метод 6 — **податковий**, згідно з яким суб'єкт господарювання може застосовувати методи і норми нарахування амортизації, які передбачені податковим законодавством.

Так, згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” №334/94-ВР від 28.12.1994 р. передбачено, що **амортизації підлягають витрати на:**

- придбання основних фондів та нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби та придбання, закладення і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

- самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних фондів;

- проведення усіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних фондів;

- поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом, зокрема іригація, осушення, збагачення та інше капітальне покращення землі.

Суми амортизаційних відрахувань вилученню до бюджету не підлягають, а також не можуть бути базою для нарахування будь-яких податків, зборів (обов'язкових платежів).

Не підлягають амортизації витрати платника податку на:

- придбання і відгодівлю продуктивної худоби;
- вирощування багаторічних плодоносних насаджень;
- придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як

комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам;

– утримання основних фондів, що знаходяться на консервації.

Згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” №334/94-ВР від 28.12.1994 р. (із змінами та доповненнями) передбачено з метою нарахування амортизації для визначення в подальшому оподаткованого прибутку підприємства, **основні фонди підлягають розподілу за такими групами:**

група 1 — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі житлові будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального покращення землі;

група 2 — автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;*

* *Слова “включаючи електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації” виключені.*

група 3 — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4.

група 4 — електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їх програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (в тому числі сотові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів). ①

① До групи 4 включають відповідні основні фонди, придбані (виготовлені) після 1 січня 2003 р. (а також витрати на їх покращення).

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на календарний квартал):

- група 1 — 2,0 відсотки;
- група 2 — 10,0 відсотків;
- група 3 — 6,0 відсотків;
- група 4 — 15,0 відсотків.

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються в законодавстві, класифікація основних засобів з метою оподаткування в майбутньому може змінюватися!

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітнього періоду розраховується за формулою:

$$Б(a) = Б(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1),$$

де

Б(a) — балансова вартість групи на початок звітнього періоду;

Б(a-1) — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітньому;

П(a-1) — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітньому;

В(a-1) — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітньому;

А(a-1) — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітньому.

Треба зауважити, що і річна норма і сума амортизації основних засобів не є в чотири рази більшою, ніж квартальна.

Так, враховуючи, що вищезгадане придбане підприємством виробниче обладнання відноситься до третьої групи основних засобів (згідно податкового законодавства), норма його амортизації від балансової вартості обладнання на початок звітнього (податкового) періоду (в розрахунку на календарний квартал) складає — 6%. На перший погляд річна норма амортизації в 4 рази більша, ніж квартальна, і складає $6\% \times 4 = 24\%$. Виходячи із цього, річна сума амортизації обладнання буде $81000 \text{ грн.} \times 24\% = 19440 \text{ грн.}$ Проте цей розрахунок неправильний.

Правильним же буде наступний порядок розрахунку амортизації обладнання за рік:

1-ий квартал: $81000 \text{ грн.} \times 6\% = 4860 \text{ грн.}$ (76140 грн.);

2-ий квартал: $76140 \text{ грн.} \times 6\% = 4568 \text{ грн.}$ (71572 грн.);

3-ий квартал: $71572 \text{ грн.} \times 6\% = 4294 \text{ грн.}$ (67278 грн.);

4-ий квартал: $67278 \text{ грн.} \times 6\% = 4037 \text{ грн.}$ (63241 грн.).

Виходячи із даного розрахунку, річна сума амортизації обладнання складе: $4860 \text{ грн.} + 4568 \text{ грн.} + 4294 \text{ грн.} + 4037 \text{ грн.} = 17759 \text{ грн.}$

Як видно із зазначеного, різниця при нарахуванні амортизації становить $19440 \text{ грн.} - 17759 \text{ грн.} = 1681 \text{ грн.}$

Зауважимо, що неправильне нарахування амортизації має безпосередній вплив на визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також накладення штрафних санкцій на підприємство податковими органами за умов необґрунтованого завищення витрат.

Наказом Міністерства статистики України №352 від 29.12.1995 р. “Про затвердження типових форм первинного обліку” затверджено і введено в дію з 1.01.1996 р. типові форми облікової документації в частині розрахунку амортизаційних відрахувань по основних засобах:

03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”;

03-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”;

03-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці, промисловим підприємством застосовується **“Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)” (форма № 03-14).**

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці, будівельними організаціями застосовується **“Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)” (форма № 03-15).**

Для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці, застосовується **“Розрахунок амортизації по автотранспорту” (форма № 03-16).**

Суми амортизаційних відрахувань знаходять своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №4, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у Відомості 4-М (розділ I) та розділах I і II Відомості 5-М (див. дод. А4 і А5).

Розрахунок річної суми амортизації обладнання за податковим методом показано в табл. 4.13.

Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” передбачено, що амортизація окремого об’єкта основних фондів групи 1 проводиться до досягнення балансовою вартістю такого об’єкта 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об’єкта відноситься до складу валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об’єкта порівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 проводиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Таблиця 4.13.

Розрахунок сум амортизаційних відрахувань виробничого обладнання за податковим методом

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Квартальна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	6	17759
2	63241	6	13866
3	49375	6	10826
4	38549	6	8452
і т.д.			

Використання різних методів щодо нарахування амортизації зумовлює отримання різних кінцевих даних. Вплив обраного методу на розміри амортизаційних відрахувань, використовуючи розрахункові дані наведеного в даному пункті прикладу, представлено в табл. 4.14.

Таблиця 4.14.

Річні суми амортизації виробничого обладнання при використанні різних методів щодо її нарахування

№ методу	Назва методу нарахування амортизації	Сума амортизації по роках, грн.				
		1	2	3	4	разом
1	Прямолінійний	16250	16250	16250	16250	65000
2	Зменшення залишкової вартості	26973	17991	12000	8036	65000
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	32500	16250	8125	8125	65000
4	Кумулятивний	26000	19500	13000	6500	65000
5	Виробничий	15000	20000	20000	10000	65000
6	Податковий	17759	13866	10826	8452	50903

Підприємство може самостійно, спираючись на наведені розрахунки, вибрати метод нарахування амортизації по основних засобах. Але при цьому треба враховувати, що суми нарахованої амортизації повинні відображати реальний фізичний і моральний знос конкретно-

го об'єкта основних засобів. Як видно з таблиці 4.14., найменш придатним у цьому плані є метод б (податковий), який не в достатній мірі відображає реальну суму зносу виробничого обладнання. Натомість найлегшим методом з точки зору проведення розрахунків є звичайно прямолінійний, який значно полегшує облікову роботу.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Зауважимо, що незалежно від того, який з перших п'яти методів нарахування амортизації буде обрано, застосування шостого методу (податкового) є обов'язковим, оскільки це пов'язано із визначенням оподаткованого прибутку підприємства.

За умови, коли поруч з податковим застосовується ще один з вищевказаних методів нарахування амортизації, треба мати на увазі, що амортизація, розрахована за податковим методом, відобразиться лише в податковій декларації.

Натомість записи як на рахунках бухгалтерського обліку, так і в балансі і звіті про фінансові результати суми нарахованих амортизаційних відрахувань будуть зроблені, в свою чергу, на підставі того методу, який, крім податкового, було додатково вибрано на підприємстві.

Виходячи з недоцільності робити одночасно подвійну роботу, на багатьох підприємствах при нарахуванні амортизації використовують виключно податковий метод. За цих умов і на рахунках бухгалтерського обліку і в податковій декларації, і в звітності (балансі і звіті про фінансові результати) знайдуть відображення однакові дані, що стосуються амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, які застосовуються для основних засобів. **Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів** може нараховуватися в першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується. Решта 50 % вартості, яка амортизується, нараховується в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності

критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Документ, який є підставою для облікового працівника при включенні до амортизації 50 % вартості виданих на господарські потреби, або в індивідуальне користування працівникам підприємства малоцінних необоротних матеріальних активів до витрат того чи іншого підрозділу, є **“Відомість обліку видачі (повернення) спеодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв”** (див. зразок 4.4). Перший примірник відомості залишається в завідуючого складом і слугує підставою для складання у майбутньому документа **“Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”**, а другий передається до бухгалтерії і виступає підставою для списання перших 50% вартості виданих за цим документом малоцінних необоротних активів до витрат підприємства.

Документ, який є основою для облікового працівника при включенні до амортизації виданих в експлуатацію перших 50 % вартості бібліотечних фондів, є **“Прибутковий ордер”** (див. зразок 5.4.), який оформлюється в бібліотеці за фактом отримання із видавництва або посередницьких організацій навчальної літератури і передається для здійснення відповідних розрахунків до бухгалтерії.

Документ, який виступає підставою для облікового працівника при віднесенні до витрат підприємства (або конкретного підрозділу) і включенні до амортизації решти 50 % вартості морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання необоротних матеріальних активів, а також бібліотечних фондів, є **“Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”** (див. зразок 4.5). Акт складається в одному примірнику, підписується членами комісії і передається до бухгалтерії для здійснення відповідних розрахунків і бухгалтерських проведення.

Будь-які витрати на розвідку (дорозвідку) та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (у тому числі будь-які нафтові або газові свердловини) включаються до окремої групи витрат платника податку, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації.

До складу зазначеної групи включаються витрати на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних

копалин. Перелік витрат, що включаються до такої групи, встановлює Кабінет Міністрів України.

Облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться по кожному окремому родовищу (кар'єру, шахті, свердловині). Порядок такого обліку встановлює Міністерство фінансів України.

Сума амортизаційних відрахувань звітного періоду на витрати, пов'язані з видобутком корисних копалин, розраховується за формулою:

$$C(a) = B(a) \times O(a) : O(z),$$

де

C(a) — сума амортизаційних відрахувань за звітний квартал;

B(a) — балансова вартість групи на початок звітного періоду, яка дорівнює балансовій вартості групи на початок кварталу, що передує звітному, збільшеній на суму витрат на розвідку (дорозвідку) та облаштування запасів (родовищ) корисних копалин, понесених протягом попереднього кварталу;

O(a) — обсяг (у натуральних величинах) корисних копалин, фактично видобутих протягом звітного кварталу;

O(z) — загальний розрахунковий обсяг (у натуральних величинах) видобутку корисних копалин на відповідному родовищі.

Амортизація нематеріальних активів

Положенням (стандартом) №8 “Нематеріальні активи” визначено, що нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), **але не більше 20 років**.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

У свою чергу, згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” для амортизації нематеріальних активів застосовується лінійний метод, за яким кожний окремих вид нематеріального активу амортизується рівними частками, виходячи з його первісної вартості з урахуванням індексації, яка визначається платником податку самостійно, виходячи із строку корисного використання таких нематеріальних активів або строку діяльності платника податку, **але не більше 10 років безперервної експлуатації.**

Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідоме зобов’язання іншої особи щодо придбання цього об’єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об’єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.



Нарахування амортизації призводить до збільшення витрат підприємства, а також до збільшення суми зносу необоротних активів.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що до складу елемента “**Амортизація**” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації призначено рахунок 13 “Знос необоротних активів”.

Рахунок 13 “Знос необоротних активів” має такі субрахунки:

131 “Знос основних засобів”;

132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”;

133 “Знос нематеріальних активів”.

Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

За кредитом рахунку 13 “Знос необоротних матеріальних активів” відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом — зменшення суми зносу.

Рахунок 13 “Знос необоротних активів” кореспондує

10 “Основні засоби”	23 “Виробництво”
11 “Інші необоротні матеріальні активи”	83 “Амортизація”
12 “Нематеріальні активи”	91 “Загальновиробничі витрати”
	92 “Адміністративні витрати”
	93 “Витрати на збут”
	94 “Інші витрати операційної діяльності”

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як без, так і із використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

За умови обліку витрат із застосуванням рахунків класу 8 “Витрати за елементами” для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів призначено **рахунок 83 “Амортизація”**.

За дебетом рахунку 83 “Амортизація” відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом — списання на рахунок 23 “Виробництво” суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв на рахунки класу 9 — суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 “Амортизація” має такі субрахунки:

- 831 “Амортизація основних засобів”;
- 832 “Амортизація інших необоротних матеріальних активів”;
- 833 “Амортизація нематеріальних активів”.

Рахунок 83 “Амортизація” кореспондус

13 “Знос необоротних активів”	23 “Виробництво”
11 “Інші необоротні матеріальні активи”	79 “Фінансові результати”
12 “Нематеріальні активи”	91 “Загальновиробничі витрати”
	92 “Адміністративні витрати”
	93 “Витрати на збут”
	94 “Інші витрати операційної діяльності”

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку амортизації необоротних активів наведено в таблиці 4.15.

Таблиця 4.15.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку
амортизації необоротних активів**

з/п	господарської операції		
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію основних засобів і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	831 "Амортизація основних засобів"
		831 "Амортизація основних засобів"	131 "Знос основних засобів"
2.	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"
		832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів"	132 "Знос інших необоротних матеріальних активів"
3.	Нараховано амортизацію нематеріальних активів і віднесено на відповідні рахунки витрат суб'єкта господарювання	23 "Виробництво" (основне і допоміжне) 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	833 "Амортизація нематеріальних активів"
		833 "Амортизація нематеріальних активів"	133 "Знос нематеріальних активів"

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відноситься амортизація необоротних активів конкретного виробничого підрозділу у відповідності із затвердженими на підприємстві стандартними нормативами з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Разом з тим, понаднормативні амортизаційні відрахування відносяться на собівартість реалізованої у звітному періоді продукції (робіт, послуг).

Враховуючи те, що за рах. 92 “Адміністративні витрати” та рах. 93 “Витрати на збут” здійснюється облік витрат звітного періоду, сума витрат яких без розподілу відразу переноситься на дебет рах. 79 “Фінансові результати”, включення амортизації необоротних активів до рахунків 92 і 93 здійснюється без обмежень і застосування нормативів.

Розподіл амортизаційних відрахувань за об’єктами витрат здійснюється на підставі таких документів, як: 03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”;

03-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”;

03-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Оформлені і підписані вказані документи бухгалтером, який здійснює облік основних засобів і нематеріальних активів, передаються бухгалтеру, який здійснює облік витрат підприємства.

При використанні журнально-ордерної форми обліку відображення амортизації щомісяця здійснюється у відомості обліку основних засобів і журналі-ордері №4, а при спрощеній формі обліку — у Відомостях 4-М і 5-М (розділ II) (див. дод. А4, А5).

Слід зауважити, що за умови розмежування основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів за місцями їх експлуатації (структурними підрозділами підприємства) із зазначенням їх первинної вартості та суми амортизації за кожний місяць у **Відомості обліку основних засобів** при журнально-ордерній формі обліку, або Відомості 4-М (див. дод. А4) при спрощеній формі обліку, то складання Розрахунків амортизації (форми 03-14, 03-15, 03-16) є не обов’язковим, оскільки вся необхідна інформація щодо розрахунку амортизації необоротних активів та її розподілу за об’єктами витрат вже міститься в зручному вигляді у зазначених облікових регістрах.

Систематизацію даних як про амортизаційні відрахування, так і інших статей калькулювання в розрізі виробництв та структурних підрозділів підприємства протягом року доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б), яка може бути аналогічно побудована і в електронному вигляді за умови використання ЕОМ.

4.5. Облік інших операційних витрат

Згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до складу елемента “Інші операційні витрати” включають, зокрема, витрати на відрядження, за послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування і т. ін.

За умови використання на підприємстві рахунків класу 8 “Витрати за елементами” для узагальнення інформації про інші операційні витрати призначено **рахунок 84 “Інші операційні витрати”**. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається, поряд із вищезазначеним, вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, витрати майбутніх періодів, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), які, згідно з податковим законодавством, формують витрати підприємства, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

За дебетом рахунку 84 “Інші операційні витрати” відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 23 “Виробництво” витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв на рахунки класу 9 — виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат або на рахунок 79 “Фінансові результати”, якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Відображення в обліку витрат на відрядження

Нормативним документом, який врегульовує питання порядку відрядження працівників підприємств усіх форм власності, є “Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон”, затверджена наказом Міністерства фінансів України №59 від 13.03.1998 року.

Даною інструкцією визначено, що **службовим відрядженням вважається** поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, установи, організації (далі — підприємство) на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а **днем прибуття** із відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0-ї години і пізніше — наступна доба.

Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням: пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, строку й мети відрядження.

Строк відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів (для закордонних відряджень — 60 днів).

Термін відрядження працівників, які направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Дані наказу відображуються у посвідченні про відрядження, яке видається відрядженому працівнику на руки. Типова форм зазначеного документа наведена у зразку 4.9.

Фактичний час перебування у відрядженні визначається за відмітками в посвідченні про відрядження щодо вибуття з місця постійної роботи й прибуття до місця постійної роботи. Якщо працівника відряджено до різних населених пунктів, то відмітки про день прибуття й день вибуття проставляються в кожному пункті.

Відмітки в посвідченні про відрядження щодо прибуття та вибуття працівника завіряються тією печаткою, якою користується у своїй господарській діяльності підприємство для засвідчення підпису відповідної службової особи, на яку наказом (розпорядженням) керівника підприємства покладено обов'язки здійснювати реєстрацію осіб, які вибувають у відрядження та прибувають з нього.

За кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому виплачуються добові в межах гра-

Зразок 4.9.



Штамп підприємства,
установи, організації

ПОСВІДЧЕННЯ ПРО ВІДРЯДЖЕННЯ

Видано Остапенку Миколі Трохимовичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

Заст. директора, ВО "Росток"

(посада, місце роботи)

відряженому до м. Вінниця

(пункти призначень)

Автодор -сервіс

(найменування підприємства, установи, організації)

Термін " 3 " днів
відрядження

укладання договору – постачання

(мета відрядження)

Підстава: наказ від " 21 " січня 2004 р. № 9

Дійсне по пред'явленні паспорта серії VII-AT № 440270

М.П. Керівник = Іваненко

Зворотній бік документа

Відмітки про вибуття у відрядження, прибуття до пунктів призначень, вибуття з них і прибуття до місця постійної роботи

Вибув з м. Київ
" 22 " січня 2004 р.
М.П. Підпис = Дуб

Прибув до м. Вінниця
" 22 " січня 2004 р.
М.П. Підпис = Зубок

Вибув з м. Вінниця
" 24 " січня 2004 р.
М.П. Підпис = Зубок

Прибув до м. Київ
" 24 " січня 2004 р.
М.П. Підпис = Дуб

Вибув з _____ р.
М.П. Підпис _____

Прибув до _____ р.
М.П. Підпис _____

Вибув з _____ р.
М.П. Підпис _____

Прибув до _____ р.
М.П. Підпис _____

Примітка. При виїзді в декілька пунктів відмітки про прибуття та вибуття робляться окремо в кожному з них.

ничних норм, установлених Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.99 № 663, зокрема:

а) у разі, коли до рахунків на оплату вартості проживання у готелях не включаються витрати на харчування — 18 гривень;

б) у разі, коли до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на:

- одноразове харчування — 14 грн. 40 коп.;
- дворазове харчування — 10 грн. 80 коп.;
- триразове харчування — 7 грн. 20 коп.

За кожен день перебування працівника у відрядженні за межами України йому виплачуються добові в межах граничних норм, установлених постановою Кабінету Міністрів України №663 від 23.04.1999 р., зокрема:

а) у разі, коли до рахунків на оплату вартості проживання в готелях не включаються витрати на харчування — 280 грн.;

б) у разі, коли до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на:

- одноразове харчування — 224 грн.;
- дворазове харчування — 154 грн.;
- триразове харчування — 98 грн.

Увага! Враховуючи зміни, які періодично відбуваються в нормативно-правових актах, розміри добових, які виплачуються відрядженому працівникові, у майбутньому можуть змінюватися!

Працівникам, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності, добові виплачуються в іноземній валюті в сумі, яка в еквіваленті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, установленим Нацбанком на день видачі коштів.

При видачі авансу в іноземній валюті допускається арифметичне округлення суми до повної одиниці.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

При відрядженні працівника строком на один день або в таку місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Якщо відсутні відмітки в посвідченні про відрядження, то добові не відшкодовуються.

Підприємство за наявності підтвердних документів (в оригіналі) відшкодовує витрати відрядженим працівникам на наймання жилого приміщення в розмірі фактичних витрат з урахуванням побутових послуг, що надаються в готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу), за користування холодильником, телевізором.

Витрати на наймання жилого приміщення за час вимушеної зупинки в дорозі, що підтверджуються відповідними документами, відшкодовуються в порядку й розмірах, визначених вище.

Витрати на проїзд до місця відрядження і назад відшкодовуються в розмірі вартості проїзду повітряним, залізничним, водним і автомобільним транспортом загального користування (крім таксі) з урахуванням усіх витрат, пов'язаних із придбанням проїзних квитків і користуванням постільними речами в поїздах, та страхових платежів на транспорті.

За наявності декількох видів транспорту, що зв'язує місце постійної роботи з місцем відрядження, адміністрація може запропонувати відрядженому працівникові вид транспорту, яким йому слід користуватися. У разі відсутності такої пропозиції працівник самостійно вирішує питання про вибір виду транспорту.

Відрядженому працівникові понад установлені норми компенсації витрат у зв'язку з відрядженням відшкодовуються також витрати на оплату податку на додану вартість за придбані проїзні документи, користування в поїздах постільними речами та наймання жилого приміщення, згідно з підтвердними документами в оригіналі.

У разі тимчасової непрацездатності відрядженого працівника йому на загальних підставах відшкодовуються витрати на наймання жилого приміщення (крім випадків, коли відряджений працівник перебуває на стаціонарному лікуванні) і сплачуються добові протягом усього часу, поки він не може за станом здоров'я приступити до виконання покладеного на нього службового доручення або повернутися до місця свого постійного проживання, але на строк не більше двох місяців.

Тимчасова непрацездатність відрядженого працівника, а також неможливість за станом здоров'я повернутися до місця постійного проживання повинні бути засвідчені в установленому порядку.

Відрядженому працівникові перед від'їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання жилого приміщення і добові. **Протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження** працівник зобов'язаний подати авансовий звіт про витрачену у зв'язку з відрядженням суму. Разом з авансовим звітом подаються посвідчення про відрядження, оформлене в установленому порядку, і документи в оригіналі про наймання жилого приміщення та проїзд.

Типова форма документа **“Авансовий звіт” (форма №286)** та приклад її оформлення наведені у зразку 4.10.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що підтверджують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків готелів (мотелів), страхових полісів тощо.

Витрати у зв'язку з відрядженням, що не підтвержені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Фактичний час перебування у відрядженні за кордоном визначається:

а) у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, — за відмітками контрольно-пропускних пунктів Прикордонних військ України в закордонному паспорті або документі, що його замінює;

б) у разі відрядження до країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль, — згідно з відмітками сторони, яка відряджає, та сторони, яка приймає, у посвідченні про відрядження.

в) у разі відсутності відміток відповідно до пунктів “а” і “б” добові витрати відрядженому працівникові не відшкодовуються.

Виїзд у відрядження за кордон і повернення в Україну в один і той самий день вважається одним днем відрядження.

Добові витрати за час перебування у відрядженні відшкодовуються в межах граничних норм:

— за кожний день відрядження, включаючи день виїзду та приїзду;

– якщо дата виїзду у відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний контроль, або дата повернення з них не збігається з датами за відмітками в закордонному паспорті чи документі, що його замінює, то добові витрати за час проїзду територією України відшкодовуються відповідно до порядку, передбаченого для відряджень у межах України;

– якщо відряджений, перебуваючи в дорозі до країни, з якою не встановлено чи спрощено прикордонний контроль, або повертаючись з такої країни, має транзитну зупинку на території України, то відшкодування витрат на відрядження за період проїзду територією України здійснюється в порядку, передбаченому для службових відряджень у межах України.

У разі відсутності такої зупинки добові витрати відшкодовуються за кожний день відрядження, включаючи день вибуття та прибуття, за нормами, встановленими для відряджень за кордон.

У разі відрядження за кордон на службовому автомобілі витрати на пально-мастильні матеріали відшкодовуються відповідно до діючих норм за кілометр пробігу та затвердженого маршруту.

Відшкодовуються також витрати, пов'язані зі стоянкою та паркуванням службового автомобіля, за проїзд ґрунтовими, шосейними дорогами та водними переправами.

Не дозволяється направляти у відрядження та видавати аванс працівнику, який не відзвітував про витрачені кошти в попередньому відрядженні.

* * *

Облік розрахунків з підзвітними особами з приводу витрат на відрядження ведеться на субрахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами” рахунку 37 “Розрахунки з різними дебіторами”. Сальдо субрахунку може бути як дебетовим, так і кредитовим.

Узагальнення інформації про витрати на відрядження знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №3, а при використанні спрощеної форми бухгалтерського обліку — у розділі I Відомості 3-М, розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 3 і А 5).

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку розрахунків із підзвітними особами наведена в табл. 4.16.

Таблиця 4.16.

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку
витрат на відрядження**

з/п	господарської операції		
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Віднесено витрати по відрядженню виробничих працівників на витрати основного виробництва	84 “Інші операційні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
		23 “Виробництво”	84 “Інші операційні витрати”
2.	Віднесено витрати по відрядженню інженерно-технічних працівників на загальновиробничі витрати	84 “Інші операційні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
		91 “Загальновиробничі витрати”	84 “Інші операційні витрати”
3.	Віднесено витрати по відрядженню адміністративно-управлінського персоналу на адміністративні витрати	84 “Інші операційні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
		92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
4.	Віднесено до витрат на збут витрати по відрядженню працівників, зайнятих збутом і реалізацією продукції	84 “Інші операційні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
		93 “Витрати на збут”	84 “Інші операційні витрати”
5.	Віднесено витрати по відрядженню працівників обслуговуючих виробництв до інших витрат операційної діяльності	84 “Інші операційні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
		949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючі виробництва)”	84 “Інші операційні витрати”

Накопичення даних як про витрати на відрядження, так і інших статей калькулювання протягом року в розрізі загальновиробничих, адміністративних витрат або витрат на збут при обох формах обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 16, Б 17, Б 18).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати на відрядження, поряд з іншими витратами, здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б 16, Б 17, Б 18.

Включення до витрат вартості робіт та послуг сторонніх підприємств

Як було зазначено вище, до інших операційних витрат, поряд із іншими, входять: плата за розрахунково-касове обслуговування, витрати на послуги зв'язку та інші послуги сторонніх підприємств.

Що стосується плати за розрахунково-касове обслуговування, то документом, за допомогою якого обслуговуючий підприємство банк здійснює безспірне списання певних грошових коштів (згідно договору про розрахунково-касове обслуговування заключеного між банком і підприємством) із розрахункового рахунку підприємства, є **“Меморіальний ордер”**, типова форма якого наведена в зразку 4.11.

Поряд з вищезазначеним, документальною підставою для віднесення вказаної суми до витрат на рахунок 92 “Адміністративні витрати” виступає **банківська виписка** (див. зразок 4.12), яка засвідчує факт здійснення операції і відображення її на поточному рахунку.

Спираючись на інформацію первинних документів, які додаються до банківської виписки, головний бухгалтер підприємства зазначає у виписці біля кожної суми номери тих бухгалтерських рахунків, у кореспонденції з якими пов'язане надходження або списання коштів з поточного рахунку.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по включенню плати за розрахунково-касове обслуговування у банку у складі інших операційних витрат до адміністративних витрат буде такою:

1) відображено оплату банку послуг за розрахунково-касове обслуговування (кредит рах. 31 “Рахунки в банках” — дебет рах. 84 “Інші операційні витрати”);

2) відображено включення до адміністративних витрат плати за розрахунково-касове обслуговування в складі інших операційних витрат (кредит рах. 84 “Інші операційні витрати” — дебет рах. 92 “Адміністративні витрати”).

Інформація про плату за розрахунково-касове обслуговування знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку в журналі-ордері № 1, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі II Відомості 1-М та розділі II Відомості 5-М (див. дод. А1 та А5).

Зразок 4.11.

МЕМОРИАЛЬНИЙ ОРДЕР № 450 .

0410008

Одержано банком

від “ 8 ” січня 2004 р.

“ ” 200 _ р.

Платник **Виробниче об'єднання “Росток”**

Код за ЄДРПОУ **00547038**

Банк платника
АКБ “Пріоритет” в м. **Київ** код банку **340560**

Одержувач **АКБ “Пріоритет”**

Код за ЄДРПОУ **02734504**

Банк одержувача
АКБ “Пріоритет” в м. **Київ** код банку **340560**

Сума (словами) **Двісті п'ятдесят грн. 00 коп.**

ДЕБЕТ	СУМА
26003404705507	250,00
КРЕДИТ	
6102540	

Призначення платежу	Сума	Вид опл.
Плата за прийняття та відправку плат. документів з 9.12.03 р. по 8.01.04 р. згідно з тариф. за дог. від 18.01.03 р. без ПДВ	250,00	Приз. пл.
		Строк пл.
		Черг. пл.
		№ банку

М.П.

Проведено банком
“ ” 200 _ р.

Підписи одержувача
= Банкирчук
= Рахівниченко

Підпис банку

Зразок 4.12.

340560		26003404705507		08.01.2004	30.12.2003
Рахунок		(Поточний рахунок)			
Вхідне сальдо:				0,00	19.654,92
1	322045	260071451	03	0,00	375,00 36/1
1	300335	2600510179	4	0,00	750,00 36/1
5	820019	37178972900011	3	15,00 65/3	0,00
4	340560	611002	1	24,68 63/1	0,00
5	820019	37176999900104	5	35,12 65/4	0,00
5	300335	2560225	2	36,00 65/1	0,00
5	322614	2560558	4	80,65 65/2	0,00
5	340560	6102540	6	250,00 92	0,00
20	340560	100131	086	3.433,00 30	0,00
Всього оборотів:				3874,45	1.125,00
Вихідне сальдо:				0,00	16.905,47
Акціонерний Комерційний Банк "Пріоритет"					

Накопичення даних як про витрати на розрахунково-касове обслуговування, так і інших статей калькуляції інших елементів витрат протягом року в складі адміністративних витрат при обох формах обліку доцільно здійснювати у **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 17).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати на розрахунково-касове обслуговування, поряд з іншими витратами у складі адміністративних витрат, здійснюється в електронному вигляді аналогічно із прикладом, наведеним у дод. Б 17.

Підставою для включення до витрат робіт і послуг інших сторонніх підприємств, зокрема рекламних; аудиторських фірм (за проведення аудиторських перевірок і т. ін.); поштово-телеграфних послуг; підприємств, які здійснюють на договірній основі професійну підготовку або перепідготовку працівників підприємства; оплата послуг консультаційного та інформаційного характеру, які пов'язані із забезпеченням виробництва, зберіганням та реалізацією продукції; за обслуговування технічних засобів управління підприємством — обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації; за протипожежну і сторожову охорону, що забезпечу-

ються сторонніми підприємствами; за приймання, зберігання і знищення екологічно небезпечних відходів підприємства іншими суб'єктами господарювання (очищення стічних вод, викидів у повітря і т. ін.), виступають **рахунки на сплату** (незалежно від факту здійснення оплати) за конкретні послуги, або **акти виконаних робіт**, здійснення яких передбачалося згідно з укладеними угодами з певними підприємствами.

Що стосується витрат на послуги зв'язку, то документальною підставою для включення їх вартості до інших операційних витрат підприємства виступають **рахунки на сплату** наданих послуг (згідно з укладеними угодами з підприємствами зв'язку) як від державних підприємств (Укртелеком), так і комерційних структур (УМС, Київстар і т. ін.).

Інформація про виставлені підприємству і сплачені рахунки за послуги зв'язку, а також роботи згідно актів виконаних робіт (послуг рекламних агенцій, аудиторських фірм, підприємств по підготовці та перепідготовці кадрів і т. ін.) з метою включення до витрат суб'єкта господарювання знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку в журналах-ордерах № 1, № 3 (розділі II), № 5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі II Відомості 1-М, розділі I Відомості 3-М та розділі II Відомості 5-М (див. дод. А1, А3 та А5).

Накопичення даних про вартість виконаних для підприємства робіт і послуг сторонніми підприємствами, так і інших статей калькуляції в розрізі елементів витрат протягом року за об'єктами витрат, при обох формах обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про роботи і послуги інших суб'єктів господарювання, поряд з іншими витратами, здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по включенню до витрат підприємства вартості робіт і послуг інших суб'єктів господарювання наведено в табл. 4.17.

Таблиця 4.17.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по включенню до витрат вартості робіт і послуг сторонніх підприємств

з/п	господарської операції	Дебет	Кредит
		3	4
1.	Відображене включення до витрат вартості послуг підприємств зв'язку	84 "Інші операційні витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
		91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 949 "Інші витрати операційної діяльності" (обслуговуючі виробництва)	84 "Інші операційні витрати"
2.	Відображене включення до адміністративних витрат підприємства вартості робіт, виконаних для нього аудиторською фірмою (згідно заключеного договору і акту виконаних робіт)	84 "Інші операційні витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
		92 "Адміністративні витрати"	84 "Інші операційні витрати"
3.	Відображене включення до адміністративних витрат, поштово-телеграфних послуг, послуг сторонніх підприємств за протипожежну і сторожову охорону	84 "Інші операційні витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
		92 "Адміністративні витрати"	84 "Інші операційні витрати"
4.	Відображене включення до витрат на збут вартості рекламних заходів (згідно заключеного договору і акту виконаних робіт)	84 "Інші операційні витрати"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
		93 "Витрати на збут"	84 "Інші операційні витрати"

Включення до витрат підприємства витрат майбутніх періодів

Враховуючи те, що облік витрат майбутніх періодів широко розкрито в наступному розділі, для опрацювання даного питання доцільно ознайомитися з пунктом 5.2. розділу 5.

Включення до витрат сум податків та зборів (обов'язкових платежів)

Виходячи з вимог законодавства, витрати операційної діяльності формуються з урахуванням податків (крім податку на прибуток) та зборів (обов'язкових платежів), які, з однієї сторони, виступають як заборгованість перед бюджетом (місцевим або державним), а з іншої — як витрати підприємства.

До цього виду витрат можна віднести податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України (плата за землю, збір за реєстрацію підприємства та його відособлених структурних підрозділів в органах державної виконавчої влади, оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для здійснення господарської діяльності підприємства, оплата робіт із сертифікації продукції, збір за патентування окремих видів діяльності, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів, плата за технічний огляд транспортних засобів, дорожній збір, комунальний податок, збір за використання місцевої символіки, витрати на оплату експортного (вивізного) мита та митних зборів, платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та ін.).

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по віднесенню податків та зборів (обов'язкових платежів) до витрат підприємства буде наступною:

1) віднесено до інших операційних витрат суми обрахованих і належних до сплати або суми вже сплачених до бюджету (місцевого або державного) податків і платежів (Дебет рах. 84 “Інші операційні витрати” — Кредит рах. 64 “Розрахунки за податками й платежами”);

2) віднесено інші операційні витрати до складу витрат конкретного структурного підрозділу підприємства або певного об'єкта витрат (кредит рах. 84 “Інші операційні витрати” — дебет рах. 23 “Виробництво”, 92 “Адміністративні витрати” 93 “Витрати на збут” 949 “Інші витрати операційної діяльності” /обслуговуючі виробництва/).

Слід зауважити, що нарахування і включення відповідних податків і платежів до витрат здійснюється або на підставі бухгалтерського розрахунку, який у довільній формі оформляють працівники бухгалтерської служби, або на підставі офіційних документів, які надходять на адресу підприємства від відповідних державних структур з вимогою здійснення платежу на зазначені цілі.

Сплата належних податків і платежів до бюджету (місцевого або державного) з розрахункового рахунку здійснюється за допомогою документа “Платіжне доручення”, інформація якого знаходить своє відображення у банківській виписці (див. зразок 4.12.)

Інформація про нараховані до сплати податки і платежі з метою їх включення до витрат суб'єкта господарювання знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 1, № 3 (розділі II), № 5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі II Відомості 1-М, розділі I Відомості 3-М та розділі II Відомості 5-М (див. дод. А1, А3 та А5).

Накопичення даних про податки і збори, які є складовою витрат підприємства поряд із іншими статтями калькуляції протягом року в розрізі виробництва і структурних підрозділів при обох формах обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про суми податків і зборів у витратах підприємства поряд з іншими витратами здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б.

Облік витрат операційної діяльності

В розділі розглядаються наступні питання:

- 5.1. *Облік витрат допоміжних виробництв*
 - 5.1.1. *Облік витрат енергосилових допоміжних виробництв*
 - 5.1.2. *Облік витрат транспортних допоміжних виробництв*
 - 5.1.3. *Облік витрат ремонтних допоміжних виробництв*
 - 5.1.4. *Закриття рахунків по обліку витрат допоміжних виробництв*
- 5.2. *Облік витрат майбутніх періодів*
- 5.3. *Облік загальновиробничих витрат*
- 5.4. *Облік витрат основного і незавершеного виробництва*
- 5.5. *Облік адміністративних витрат*
- 5.6. *Облік витрат на збут*

5.1. Облік витрат допоміжних виробництв

Кожному підприємству при його створенні ставиться цілком конкретна мета, яка пов'язана з виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг.

Ті підрозділи підприємства, які безпосередньо пов'язані з реалізацією його статутних засад, відносяться до основного виробництва. Проте залежно від географічного розміщення підприємства на території країни або його технологічних особливостей на підприємствах можуть створюватися допоміжні виробництва. Головною метою створення і діяльності таких виробництв є забезпечення необхідних умов для реалізації завдань, поставлених перед підрозділами основного виробництва.

На підприємствах можуть створюватися такі види допоміжних виробництв:

- 1) **енергосилові**, пов'язані з виробництвом і забезпеченням підприємства усіма видами енергії і т.ін. (електроенергією, водою, теплом, парою, стиснутим повітрям тощо);
- 2) **транспортні**, пов'язані із забезпеченням потреб як підрозділів основного виробництва, так і постачанням сировини і транспортування реалізованої продукції покупцю (транспорт автомобільний, залізничний, повітряний, водний, гужовий тощо);
- 3) **ремонтні (інструментальні)**, пов'язані як із здійсненням ремонтів основних засобів підприємства, так і виробництвом інструментів, інвентаря і т.ін. власними силами.

Проте створення підрозділів допоміжного виробництва, поряд з іншим, може бути зумовлене і економічною стороною даного питання. Так, незважаючи на те, що підприємство може знаходитися на території централізованого забезпечення електроенергією, водою, централізованим опаленням, а також є можливість замовляти транспорт у транспортних компаній та здійснювати ремонти у спеціалізованих станцій технічного обслуговування, все ж таки, спираючись на проведені розрахунки та економічну вигоду, підприємство може прийняти рішення про започаткування в себе тих чи інших видів допоміжних виробництв.

5.1.1. Облік витрат енергосилових допоміжних виробництв

Енергосилові допоміжні виробництва створюються з метою забезпечення підприємства усіма видами енергії: електроенергії, води, тепла, пари, стиснутого повітря тощо.

У процесі діяльності підприємств у значних обсягах споживається електроенергія, вода, тепло для забезпечення роботи як основних, так і допоміжних та обслуговуючих виробництв.

Джерела забезпечення підприємств електроенергією, водою і теплом поділяються на:

- 1) **власні** (стаціонарні і пересувні електростанції, які є власністю підприємства, водонапірні башти, котельні тощо);

2) **залучені** — які не є власністю підприємства, але забезпечують його електроенергією, водою і теплом тощо.

Залежно від обрання того чи іншого способу, забезпечення підприємства електроенергією, водою чи теплом може бути реалізоване шляхом:

- а) споживання лише із залучених джерел;
- б) споживання лише із власних джерел;
- в) споживання одночасно із залучених і власних джерел.

За умов споживання підприємством електроенергії, води і тепла лише із залучених джерел плата за спожиту їх кількість проводиться в порядку обліку розрахунків із постачальниками, а включення її вартості до витрат того чи іншого підрозділу здійснюється як окремої статті калькуляції (дебет рахунків 23 “Виробництво”, 91, 92, 93 і кредит рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”). Можна зробити висновок, що варіант а) по забезпеченню підприємства електроенергією, водою і теплом не є предметом обліку енергосилових виробництв, а отже, і предметом для розгляду по даному питанню.

Предметом же обліку енергосилових допоміжних виробництв є витрати підприємства, спрямовані на забезпечення його різними видами енергії за рахунок або лише їх власних джерел, або одночасно із залучених і власних джерел.

Облік електропостачання Облік витрат, пов’язаних із виробництвом електроенергії власними електростанціями, а також облік кількості і вартості електроенергії, яка надійшла зі сторони, здійснюють на рахунку 23 “Виробництво” і зокрема на одному з його субрахунків “Електропостачання”. Затрати по дебету рахунку 23 субрахунку “Електропостачання” обліковують помісячно в розрізі таких статей калькуляції:

- 1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”);
- 2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”);
- 3) амортизація (рахунок 13 “Знос необоротних активів”);

- 4) паливо (рахунок 203 “Паливо”);
- 5) енергія (рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”);
- 6) роботи і послуги (аналітичний рахунок “Ремонти електрообладнання” субрахунок “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” або рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”);
- 7) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);
- 8) інші затрати (22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення сум нарахованої оплати праці працівникам (машиністи, електромонтери та ін.), робота яких безпосередньо пов’язана із обслуговуванням електростанцій та іншого обладнання (трансформатори і т. ін.), що використовуються на підприємстві.

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” призначена для відображення сум зборів до Пенсійного фонду, фонду Соціального страхування, а також фонду Страхування на випадок безробіття згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань основних засобів (приміщення електростанцій, обладнання електростанцій, трансформаторні підстанції та ін.).

Стаття “Паливо” призначена для відображення вартості спожитого пального в процесі роботи електростанції.

Стаття “Енергія” відображає кількість і суму, належну до оплати обленерго або іншому постачальнику за спожиту електроенергію зі сторони.

Стаття “Роботи і послуги” відображає суми виконаних ремонтів обладнання електропостачання як власною реммайстернею, так і сторонніми організаціями (включення вартості ремонтних робіт здійснюється згідно порядку, передбаченого у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Стаття “Страхові платежі” передбачена для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування обладнання електропостачання.

Стаття “Інші затрати” відображає вартість списаних (або знос) малоцінних та швидкозношуваних предметів на електропостачання, витрати на охорону праці і техніку безпеки та ін.

У кінці кожного місяця завідуючий електростанцією або старший електрик подає до бухгалтерії підприємства **Виробничий звіт по електропостачанню**. У звіті наводяться дані про відпрацьований час (кількість годин і днів) працівниками даного підрозділу, суми нарахованої їм заробітної плати, вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати нафтопродуктів на роботу електростанції, а також дані про вироблену і отриману зі сторони електроенергію та її використання за споживачами (підрозділами основного, допоміжного і обслуговуючих виробництв, зовнішніх споживачів і т. ін.) із зазначенням по кожному з них кількості спожитих кіловат-годин.

Разом з виробничим звітом до бухгалтерії передаються і первинні документи, які стали підставою для включення до нього певних затрат: “Табель обліку робочого часу”, “Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”.

На деяких підприємствах дані про витрати по електропостачанню і розподіл електроенергії за підрозділами можуть подаватися в окремих документах. У цьому випадку до бухгалтерії подається окремо “**Звіт про використання електроенергії**” (див. зразок 5.1).

За відсутності на підприємстві лічильників у підрозділах для розподілу спожитої електроенергії за об’єктами витрат на підприємстві можуть, згідно з наказом керівництва, запроваджуватися відповідні коефіцієнти. У цьому випадку до бухгалтерії подаються дані лише про загальне по підприємству споживання електроенергії.

Узагальнення даних про витрати по підрозділу електропостачання і їх списання за підрозділами знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку в журналі-ордері № 5, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Накопичення даних про витрати з електропостачання в розрізі статей калькуляції протягом року та їх розподіл за об’єктами спожив-

Зразок 5.1.

Рік	Місяц	Число	Підприємство	ЗВІТ № 1 ПРО ВИКОРИСТАННЯ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ	
<u>2004</u>	<i>1</i>	<i>31</i>	<i>ВО "Росток"</i>		
Ціна 1 кВт.год 12 коп.					
				Кількість кВт.год	Сума
Вироблена електроенергія власною електростанцією				28000	-
Отримана електроенергія від централізованої енергосистеми				20000	-
Отримана електроенергія від інших постачальників				-	-
Всього				48000	-
Використана електроенергія					
Рахунок (субрахунок)		Підрозділ (об'єкт витрат)			
1. Спожита допоміжними виробництвами				X	X
23/6	Водопостачання			<i>2500</i>	<i>300</i>
23/7	Теплопостачання			<i>1500</i>	<i>180</i>
23/8	Автопарк			<i>3500</i>	<i>420</i>
23/9	Реммайстерня			<i>4000</i>	<i>480</i>
Разом				<i>11500</i>	<i>1380</i>
2. Спожито підрозділами основного виробництва				X	X
23/1	Цех № 1			<i>14000</i>	<i>1680</i>
23/2	Цех № 2			<i>12500</i>	<i>1500</i>
23/3	Цех № 3			<i>3000</i>	<i>360</i>
23/4	Цех № 4			<i>2500</i>	<i>300</i>
91	Загально-виробничі витрати			<i>800</i>	<i>96</i>
Разом				<i>32800</i>	<i>3936</i>
3. Витрати організаційного спрямування				X	X
92	Адміністративні витрати			<i>1200</i>	<i>144</i>
93	Витрати на збут			<i>2500</i>	<i>300</i>
Разом				<i>3700</i>	<i>444</i>
Усього				48000	5760

Інженер-електрик
електромонтер (механік)

=Вольтренко

ми споживання електроенергії як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати у **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 1). Споживання електроенергії за підрозділами і виробництвами підприємства показано у дод. Б 2 – Б 18.

Зважаючи на те, що на підприємстві допоміжні виробництва можуть надавати один одному зустрічні послуги (електроенергію використовує автопарк; у свою чергу, автопарк здійснює перевезення пального зі складу до електростанції і т. ін.), постає питання про неможливість відразу визначити фактичну собівартість 1 кВт.год. З цією метою для розподілу послуг електропостачання на підприємстві запроваджується нормативна (планова) ціна 1 кВт.год (згідно з прикладом додатка Б 1 — 12 коп.), яка у послідуєчому доводиться до фактичної шляхом здійснення дооцінки або уцінки по відношенню до нормативної (порядок даного розрахунку, спираючись на цифровий приклад додатка Б 1, наведений у пункті 5.1.4).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати по електропостачанню в розрізі статей калькуляції окремих елементів витрат, а також списання електроенергії за споживачами протягом року здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б.

Треба зауважити, що не на всі статті витрат з електропостачання можна отримати інформацію з виробничого звіту. Так, документальною підставою для віднесення витрат за конкретний місяць до Книги обліку виробництва, або до Відомості 5-М по електропостачанню виступають: по статті “Відрахування на соціальні заходи” — розрахунок бухгалтерії; по статті “Амортизація” — форма 03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”; по статті “Енергія” — “Рахунок фактура” від постачальника за спожиту електроенергію; по статті “Роботи і послуги” — виробничий звіт по реммайстерні або “Рахунок фактура” від виконавця ремонтних робіт на адресу підприємства; по статті “Страхові платежі” — розрахунок бухгалтерії, згідно з яким проводиться розподіл витрат по страхуванню, сплачених на початку року і включених до рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

За кредитом субрахунку “Електропостачання” рахунку 23 “Виробництво” в кінці кожного місяця відбувається списання витрат, пов’язаних із енергозабезпеченням підприємства на витрати конкретних його структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів спожитої ними електроенергії, зокрема в дебет: субрахунків інших допоміжних виробництв або субрахунку “Основне виробництво” рахунку 23 “Виробництво”, рахунків 91 “Загально-виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 949 “Інші витрати операційної діяльності” (витрати обслуговуваних виробництв), 90 “Собівартість реалізації”.

Собівартість 1 кВт.год визначають по усьому електропостачанню, тобто включають вартість і кількість кіловат-годин, отриманих як від власної електростанції, так і тих, які надійшли з централізованої електромережі. Собівартість визначається шляхом ділення всіх витрат по дебету субрахунку “Електропостачання” на загальну кількість спожитої електроенергії у кіловат-годинах.

З метою прийняття відповідних управлінських рішень (визначення ефективності власного виробництва електроенергії і потреби зовнішнього споживання) можна також визначити і собівартість 1 кВт.год власного виробництва. У цьому випадку необхідно поділити загальні витрати по електропостачанню (за винятком вартості придбаної зовні електроенергії) на загальну кількість спожитої підприємством електроенергії (за вирахуванням кількості придбаної зовні електроенергії).

Облік водопостачання На субрахунку “Водопостачання” рахунку 23 “Виробництво” обліковують витрати, пов’язані з утриманням водокачок, водопровідних ліній і водонапірних агрегатів по подачі води (забезпечення власними силами), а також облік кількості і вартості води, яка надійшла від водопостачальних організацій. **Облік на даному субрахунку в цілому відповідає порядку, викладеному по субрахунку “Електропостачання”.**

Суму витрат, пов’язаних із водозабезпеченням підприємства в кінці кожного місяця списують із субрахунку “Водопостачання” ра-

хунку 23 “Виробництво” на витрати конкретних його структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів спожитої ними 1 м³ води.

Накопичення даних про витрати по водопостачанню в розрізі статей калькуляції протягом року та їх розподіл за об’єктами споживання води як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 2), яка може бути побудована і в електронному вигляді. Споживання води за підрозділами і виробництвами підприємства показано у дод. Б 3 – Б 18.

Зважаючи на те, що на підприємстві допоміжні виробництва можуть надавати один одному зустрічні послуги (воду використовує реммайстерня, в свою чергу реммайстерня виконує ремонти водяних насосів і т. ін.), а також враховуючи особливості послідовності закриття рахунків допоміжних виробництв, постає питання про неможливість відразу визначити фактичну собівартість 1 м³ води. З цією метою для розподілу послуг водопостачання на підприємстві запроваджується нормативна (планова) ціна 1 м³ води (згідно прикладу додатка Б 2 — 35 коп.), яка у послідуєчому доводиться до фактичної шляхом здійснення дооцінки або уцінки по відношенню до нормативної (порядок даного розрахунку, спираючись на цифровий приклад додатку Б 2, наведений у пункті 5.1.4).

Облік теплопостачання Одним з видів допоміжних виробництв є теплопостачання. На субрахунку “Теплопостачання” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється облік витрат, пов’язаних із утриманням котельних, водонапірних агрегатів по подачі тепла (забезпечення власними силами), а також облік кількості і вартості гектокалорій тепла, яке надійшло від постачальних організацій. **Облік по даному субрахунку в цілому відповідає порядку, викладеному по субрахунку “Електропостачання”.**

Суму витрат, пов’язаних з теплозабезпеченням підприємства, в кінці кожного місяця списують із субрахунку “Теплопостачання” рахунку 23 “Виробництво” на витрати конкретних його

го структурних підрозділів або зовнішніх споживачів пропорційно кількості спожитих ними гектокалорій тепла.

Накопичення даних про витрати по тепlopостачанню у розрізі статей калькулюції протягом року та їх розподіл за об'єктами споживання тепла як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати у **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 3), яка може бути побудована і в електронному вигляді. Споживання тепла за підрозділами і виробництвами підприємства показано в дод. Б 4 – Б 18.

Зважаючи на те, що на підприємстві допоміжні виробництва можуть надавати один одному зустрічні послуги (тепло споживає автопарк, в свою чергу, автопарк перевозить вугілля зі складу до котельної і т. ін.), постає питання про неможливість відразу визначити фактичну собівартість 1 гектокалорії тепла. З цією метою для розподілу послуг тепlopостачання на підприємстві запроваджується нормативна (планова) ціна 1 гектокалорії тепла (згідно прикладу додатка Б 3 — 85 коп.), яка у послідуєчому доводиться до фактичної шляхом здійснення дооцінки або уцінки по відношенню до нормативної і її розподілу за споживачами тепла за виключенням тих допоміжних виробництв, по яких дооцінка (або уцінка), зважаючи на порядок закриття рахунків по обліку допоміжних виробництв, не здійснюється (порядок даного розрахунку, спираючись на цифровий приклад додатку Б 3, наведено в пункті 5.1.4).

* * *

На субрахунку “Інші допоміжні енергосилові виробництва” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється облік витрат по інших допоміжних енергосилових виробництвах, таких як: забезпечення стиснутим повітрям, парою, газом і т.ін. Вказані допоміжні виробництва обслуговують різні потреби підприємства залежно від його технологічних особливостей. На кожний з зазначених видів допоміжних виробництв відкривається у складі субрахунку “Інші допоміжні енергосилові виробництва” окремий аналітичний рахунок. Облік витрат здійснюється за номенклатурою статей у порядку, наведеному по електропостачанню. Списання витрат інших допоміжних енергосилових виробництв проводиться на підрозділи підприємства (спо-

живачів тих чи інших послуг) щомісяця на підставі даних відповідних лічильників або пропорційно коефіцієнтів щодо їх розподілу, які затверджуються на підприємстві.

5.1.2. Облік витрат транспортних допоміжних виробництв

З метою забезпечення потреб підприємства у транспортуванні придбаних сировини і матеріалів від постачальників, а також доставки реалізованої готової продукції покупцям на підприємстві можуть створюватися різного роду транспортні допоміжні виробництва: автомобільний транспорт, залізничний, повітряний, водний, гужовий тощо.

Облік витрат по автотранспорту

Облік витрат по автотранспорту (крім легкового) здійснюється на субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво”. Якщо автопарк підприємства нараховує автомобілі різного напрямку використання, то для обліку витрат, пов’язаних з їх роботою, може бути відкрито декілька аналітичних рахунків у структурі субрахунку “Автомобільний транспорт”, наприклад:

- вантажний автотранспорт;
- пасажирський автотранспорт;
- автомашини спеціального призначення.

Якщо на підприємстві окремо обліковуються витрати на роботу різних груп автомобілів, у структурі субрахунку “Автомобільний транспорт” відкривається додатково ще один аналітичний рахунок “Витрати на управління автопарком”, на якому здійснюється облік накладних цехових витрат по автопарку.

Облік витрат вантажного автотранспорту

Облік витрат вантажного автотранспорту ведеться на аналітичному рахунку “Вантажний автотранспорт” субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво”. Затрати **по дебету** аналітичного

рахунку “Вантажний автотранспорт” зазначаються щомісяця у розрізі таких калькуляційних статей:

- 1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”);
- 2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”);
- 3) амортизація (рахунок 13 “Знос необоротних активів”);
- 4) паливо (рахунок 203 “Паливо”);
- 5) мастильні матеріали (рахунок 203 “Паливо”);
- 6) роботи і послуги (аналітичний рахунок “Ремонти вантажних автомобілів” субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” або рахунок 63 “Розрахунки з поставальниками та підрядниками”);
- 7) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);
- 8) витрати на управління автопарком (аналітичний рахунок “Витрати на управління автопарком” субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці водіям, які працюють безпосередньо на вантажних автомобілях.

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” використовується для відображення сум зборів до Пенсійного фонду, фонду Соціального страхування, а також фонду Страхування на випадок безробіття згідно з нормами, передбаченими законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань безпосередньо по вантажних автомобілях автопарку.

Статті “Паливо” і “Мастильні матеріали” призначаються для відображення вартості спожитого пального і мастильних матеріалів у процесі експлуатації вантажних автомобілів.

Стаття “Роботи і послуги” відображає вартість виконаних ремонтних робіт по вантажному автотранспорту як власною реммайстернею, так і спеціалізованими станціями технічного обслуговування (включення вартості ремонтних робіт здійснюється згідно з порядком, передбаченим у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

Стаття “Страхові платежі” передбачена для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування вантажних автомобілів.

Стаття “Витрати на управління автопарком” призначена для відображення частини загальноцехових витрат, які припадають за розподілом на вантажний автотранспорт.

Основним первинним документом по обліку роботи вантажного автотранспорту є “**Подорожній лист вантажного автомобіля**”, типова форма якого наведена у зразку 5.2.

Перевізники, які експлуатують вантажні автомобілі — власні або орендовані (без водія) — зобов’язані при випуску автомобіля на лінію видавати водію оформлений подорожній лист відповідної типової форми.

Подорожні листи типових форм, оформлені належним чином, видаються водію під розпис:

- **№ 1 (міжнародна)** — на строк відрядження автомобіля і водія для виконання перевезення вантажу у міжнародному сполученні, визначений відповідно до наказу чи розпорядження перевізника;

- **№ 2** — тільки на один робочий день (зміну), за умови здачі водієм подорожнього листа за минулий день роботи. На більший строк подорожні листи типової форми № 2 видаються у випадках, коли водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження перевізника.

Експлуатація вантажного автомобіля без подорожнього листа затвердженої типової форми забороняється.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом як на комерційній основі, так і для власних потреб, здійснюються тільки при наявності, належним чином оформлених товарно-транспортних накладних типових форм, що додаються до подорожнього листа. Ця вимога розповсюджується на всі види перевезень вантажів автомобільним транспортом, незалежно від умов оплати за його роботу (відрядна, погодинна, покілометрова, інша) та видів перевезення (внутрішньоміське, приміське, міжміське, міжнародне).

Товарно-транспортна накладна типової форми № 1-ТН — це єдиний первинний документ, який є підставою для списування товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача при перевезенні вантажів у межах України, а та-

Продовження зразка 5.2.

Зворотна сторона типової форми № 2

ПОСЛІДОВНІСТЬ ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ									
№№ їздок	Номери прикладених товарно-транспортних накладних і талонів замовника	відпрацьовано, год., хв	перевезено, тонн	виконано, т.км	підпис та печатка вантажовідправника	Маршрут руху (заповнюється замовником)			
						звідки	куди		
24		26	27	28		30	31		
1	АХЧ № 43157	2.00	5	150		м. Київ	м. Бровари		
2	АХЧ № 43172	2.00	5	150		м. Київ	м. Бровари		
3	АХЧ № 43188	2.00	5	150		м. Київ	м. Бровари		
3	ТТН у кількості: 3		шт. три		Здав водій = Садко	Прийняв диспетчер = Фоменко			

прописом

ТАКСУВАННЯ

РЕЗУЛЬТАТИ РОБОТИ АВТОМОБІЛІ І ПРИЧЕПІВ																
витрати пального (літри)	всього			в т.ч. автомобіля		кількість їздок з вантажем	загальний		перевезено, тонн	виконано, т.км	зарплата					
	авто-мобіля	при-чепа	у-простої	у	на		авто-мобіля	при-чепа				усього	у т.ч. в при-чепах	у т.ч. в при-чепах	сума код	
32	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49
54	54	6.30	-	3	3.30	-	3	190	-	90	-	15	-	450	-	45-00
Коди марок автомобіля										прицепів		Автомобіле-дні у роботі				

кож для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку; вона оформлюється вантажовідправником на кожну їздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача окремо.

Перевезення вантажними автомобілями власних речей громадян за їх замовленням здійснюється за подорожнім листом з додатком до нього квитанції (прибуткового касового ордера) на оплату транспортних послуг.

Заповнення подорожнього листа типової форми № 2 проводиться відповідальними особами перевізника у такій послідовності.

Перед видачею водію подорожнього листа відповідальна особа:

- на лицевій стороні у лівому верхньому куті ставить штамп перевізника, під назвою документа записує дату його видачі (число, місяць, рік), що повинна відповідати даті реєстрації подорожнього листа у реєстраційному журналі;

- у відповідних рядках адресної частини визначає код або найменування режиму роботи водія (робота в буденні дні, відрядження, загальний облік робочого часу, щоденний облік робочого часу, робота у вихідні дні, за графіком і т. ін.), згідно з яким проводиться нарахування заробітної плати; номер колони, бригади, до складу яких належать автомобіль і водій, марку, державний номер, тип автомобіля і його гаражний номер; прізвище, ініціали, номер службового посвідчення, клас і табельний номер водія, якому буде видано цей подорожній лист; марку, державний і гаражний номери причепів і напівпричепів, якщо для перевезення виділено автопоїзд, а також прізвища, ініціали осіб, які супроводжують автомобіль при виконанні завдання (вантажники, експедитори, стажери і т. п.);

- на підставі заявки замовника автотранспорту або умов договору у розділі “Робота водія та автомобіля” в графах 2 і 3 визначає час за графіком (години, хвилини) виїзду з гаража і повернення автомобіля у гараж;

- у розділі “Завдання водієві” записує найменування замовника автотранспорту, на адресу якого повинен прибути автомобіль для виконання завдання, час (години, хвилини) прибуття автомобіля до замовника автотранспорту і вибуття від нього згідно з заявкою або графіком роботи, а також загальний час, на який буде надано автомобіль замов-

нику автотранспорту, назву пунктів навантаження та розвантаження автомобіля, найменування вантажу, що підлягає перевезенню, розрахункову кількість їздок з вантажем, що потрібна для повного виконання завдання, відстань між пунктами навантаження і розвантаження вантажу по кожній їдці, яка визначається за даними дорожніх органів або на підставі таблиць відстаней, затверджених в установленому порядку, кількість вантажу в тоннах, що потрібно перевезти, загальну кількість їздок з вантажем, загальний пробіг з вантажем та обсяг вантажу, що передбачається виконати (перевезти) згідно з завданням.

Право зміни завдання, вказаного в розділі “Завдання водієві”, має тільки перевізник. У виняткових випадках замовник автотранспорту може по узгодженню з перевізником змінити завдання з відповідним записом у рядку “Особливі відмітки”.

- у розділі “Рух пального” в графі 10 “Залишок при виїзді” робить запис про залишок пального при виїзді автомобіля за даними попереднього подорожнього листа, визначає загальну кількість пального, що видано водію при виїзді (знаходиться в баках автомобіля), і стверджує зроблені записи власним підписом у відповідному рядку;

- у рядку “Посвідчення водія перевірів, завдання видав, видати пального” записує прописом розрахункову кількість пального, що належить до видачі водію для виконання завдання з урахуванням залишку пального з попереднього дня роботи;

- у рядку “Підпис диспетчера” диспетчер або інша відповідальна особа власним підписом стверджує достовірність заповнених ним реквізитів подорожнього листа і наявність у водія посвідчення водія.

Заповнення подорожнього листа після видачі його водію проводиться у такій послідовності:

- лікар або інший медичний працівник, який здійснює передрейсовий медичний огляд, власним підписом засвідчує стан здоров'я водія і можливість допуску його до управління автомобілем;

- у розділі “Робота водія та автомобіля” в графі 5 “Показання спідометра” відповідальна особа записує показання спідометра при виїзді автомобіля на лінію, в графі 6 “Час фактичний” проставляє фактичне число, місяць, час (години, хвилини) виїзду автомобіля;

- у рядку “Виїзд дозволений, підпис механіка” механік або інша відповідальна особа засвідчує власним підписом передачу автомобіля в технічно справному стані і дозвіл на виїзд з гаражу;

- у рядку “Автомобіль прийняв, підпис водія” водій власним підписом засвідчує прийняття автомобіля технічно справним і одержання завдання на роботу;

- у розділі “Рух пального, літрів” відповідальна особа у відповідних рядках граф 7-9 записує марку, код і кількість виданого пального і стверджує зроблені записи власним підписом у відповідному рядку.

Заповнення подорожнього листа на маршруті руху виконують:

- вантажовідправник — у випадку необхідності зміни проти зазначеного у “Завданні водієві” маршруту руху, при цьому у графах 30 і 31 “Маршрут руху (розділ “Послідовність виконання завдання”) вказує нові назви пунктів, звідки і куди здійснено перевезення вантажу згідно з рядками “пункт навантаження”, “пункт розвантаження” товарно-транспортної накладної;

- органи ДАІ МВС та інші уповноважені органи — у випадку порушення водієм Правил дорожнього руху або зміни маршруту руху з інших непередбачених причин для виконання спеціального завдання; в такому разі робиться відповідний запис у розділі “Особливі відмітки” на лицевій стороні подорожнього листа.

При поверненні автомобіля в гараж заповнення подорожнього листа проводиться у такій послідовності:

- у розділі “Рух пального, літрів” відповідальна особа заповнює графу 11 “Залишок при поверненні” і стверджує ці дані власним підписом;

- у рядку “Здав водій” водій власним підписом стверджує здачу автомобіля відповідальній особі в технічно справному (несправному) стані;

- у розділі “Робота водія та автомобіля” в графі 6 відповідальна особа записує фактичний час повернення автомобіля в гараж (число, місяць, години, хвилини), заповнює графу 5 “Показання спідометра”, у рядку “Прийняв механік” власним підписом стверджує достовірність заповнення граф 5 і 6 розділу “Робота водія та авто-

мобіля” і прийняття автомобіля від водія в технічно справному (не-справному) стані.

Після здачі водієм подорожнього листа відповідальна особа заповнює його таким чином:

- у розділі “Робота водія та автомобіля” в графі 4 “Нульовий пробіг” по таблиці відстаней визначає відстань від гаража до першого пункту навантаження і від останнього пункту розвантаження до гаража;

- у розділі “Рух пального, літрів” у графах 12 і 13 записує час роботи спецустаткування і двигуна на підставі даних граф 15–22 розділу “Вантажно-розвантажувальні операції” прикладених до подорожнього листа товарно-транспортних накладних. Ці реквізити потрібні для визначення норми витрати пального. Достовірність заповнення цих даних стверджує власним підписом під зазначеними графами;

- у розділі “Послідовність виконання завдання” (зворотна сторона) на підставі товарно-транспортних накладних в графі 24 про-ставляє порядкові номери їздок, і далі по кожній їзді — у графі 25 номери товарно-транспортних накладних (талонів замовника), у графі 26 — відпрацьований час роботи (години, хвилини), по графах 27, 28 відповідно кількість перевезеного вантажу (тонн брутто) і у графі 28 — виконаного вантажообороту (ткм); після чого у відповідних графах визначає загальну кількість їздок, загальну кількість товарно-транспортних накладних, що додаються до подорожнього листа. Ці записи стверджують власними підписами водій та відповідальна особа;

- оформлений таким чином подорожній лист передається на обробку для подальших розрахунків, обліку транспортної роботи та визначення її вартості.

Показники розділу “Результати роботи автомобіля і причепів”:

- дані графи 32 “витрати пального за нормою” визначають по загальному пробігу і виконаних тонно-кілометрах для певної марки автомобіля з урахуванням коефіцієнта зміни норми пального залежно від умов експлуатації автомобіля, дані графи 33 “витрати пального фактично” дорівнюють сумі показників залишку пального при

виїзді (графа 10) та виданого пального (графа 9) за мінусом залишку пального при поверненні у гараж автомобіля (графа 11) розділу “Рух пального, літрів”).

Зауважимо, що норми витрат пального, залежно від марки автомобіля, врегульовуються наказом Міністерства транспорту України “Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті”.

До нормативного акта постійно вносяться зміни, оскільки на ринку щороку з’являються нові зразки техніки і різноманітні її модифікації.

Зауважимо! Норма списання пального на 100 км пробігу врегульовується лише зазначеним нормативним документом, а не даними торговельних салонів, де купувався автомобіль. У разі відсутності придбаної модифікації автомобіля в переліку наказу Мінтрансу підприємству необхідно звернутися до відповідного органу з письмовим запитом, на який має бути надана у письмовій формі відповідь із дозволеною нормою списання пального на 100 км пробігу!

У випадку економії пального працівникові нараховують премію за економію матеріальних ресурсів, а у випадку перевитрати ставиться питання про відшкодування вартості пального водієм або його списання за рахунок прибутку підприємства.

- дані графи 34 “час в наряді автомобіля і причепа” дорівнюють різниці між показниками фактичного часу повернення в гараж автомобіля і виїзду його з гаража (відповідні рядки графи 6 розділу “Робота водія та автомобіля”) за вилученням однієї години на обідню перерву водія згідно з установленим режимом роботи. Цілодобові простой через бездоріжжя, технічні несправності і т.ін. із часу у наряді виключаються. Дані графи 36 “час у русі автомобіля” дорівнюють різниці між даними часу в наряді і часу в простоях (графа 34 мінус графи 37, 38);

- дані графи 35 “час в наряді причепа” визначають згідно з часом його роботи з автомобілем;

- дані графи 37 “час у простой на лінії” визначаються шляхом розрахунку часу простой під навантаженням і розвантаженням за даними графи 21 товарно-транспортних накладних;

- дані графи 38 “час у простої по тех. несправності” заповнюють на підставі записів у рядку “Особливі відмітки” (лицева сторона подорожнього листа), вони включають час простою через технічні несправності автомобіля у дорозі, заміну автопокришок та ін.;

- дані графи 39 “кількість їздок з вантажем” дорівнюють сумі всіх їздок з вантажем між пунктами навантаження і розвантаження згідно з розділом “Послідовність виконання завдання”, тобто кількості доданих товарно-транспортних накладних;

- дані графи 40 “загальний пробіг автомобіля” дорівнюють різниці між показаннями спідометра при поверненні в гараж автомобіля та виїзду його з гаража (графа 5 розділу “Робота водія та автомобіля”);

- дані графи 42 “пробіг з вантажем автомобіля” дорівнюють сумі відстаней по всіх їздах автомобіля з вантажем, зазначених у графі 24 товарно-транспортних накладних;

- дані графи 41 “загальний пробіг причепа” та графи 43 “пробіг з вантажем причепа” визначають згідно з відповідними даними роботи автомобіля;

- дані графи 44 “перевезено тонн, всього” дорівнюють загальному обсягу перевезеного вантажу (брутто), вказаному у графі 27 розділу “Послідовність виконання завдання” і відповідає загальному обсягу перевезення, зазначеному у графі 37 товарно-транспортних накладних, прикладених до подорожнього листа;

- дані графи 45 “в т.ч. перевезено тонн на причепах” визначають на підставі даних графи 27 розділу “Послідовність виконання завдання”;

- дані графи 46 “виконано ткм, всього” визначають шляхом множення обсягу перевезеного вантажу (брутто) за кожну їзду на відстань їздки між пунктами навантаження і розвантаження та одержанням загальної суми;

- дані графи 47 “в т.ч. виконано ткм на причепах” дорівнюють транспортній роботі автопричепів;

- дані графи 49 “зарплата” визначають на підставі даних обробки всіх товарно-транспортних накладних, прикладених до подорожнього листа (графи 37-47). Розрахунки заробітної плати і їх достовірність відповідальна особа стверджує власним підписом у кінці розділу.

Достовірність розрахунків по обробці подорожнього листа після його перевірки стверджує підписом бухгалтер.

Надалі дані з подорожніх листів переносять у **Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту** (див. зразок 5.3.), яка відкривається на кожного водія вантажного автомобіля. До неї протягом місяця вносять усі основні реквізити з подорожніх листів в хронологічній послідовності: години в наряді всього, в тому числі (в русі, під навантаженням або розвантаженням, технічна несправність), кількість їздок з вантажем, витрати пального, пробіг автомобілів загальний і в тому числі з вантажем, масу перевезеного вантажу, а також кількість здійснених тонно-кілометрів (як у цілому, так і за напрямками перевезень) і суму заробітної плати водія.

У кінці місяця в накопичувальних відомостях по кожному водію підводять підсумок, на підставі чого в подальшому складають **Зведену накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту**. Узагальнення даних у розрізі водіїв окремих груп автомобілів дає змогу проаналізувати їх роботу протягом місяця, а також з'ясувати ступінь ефективності використання окремих груп вантажних автомобілів.

За даними зведеної накопичувальної відомості обліковцем автогаража оформляється і подається до бухгалтерії **Виробничий звіт** по автопарку, де поряд з витратами по управлінню автопарком і експлуатації різних груп автомобілів наводяться дані і по вантажному автотранспорту. У виробничому звіті поряд з даними зведеної накопичувальної відомості (витрат на оплату праці і витрат пального) зазначаються дані і про витрати мастильних матеріалів, охолоджуючої рідини і т. ін.

Разом з виробничим звітом до бухгалтерії передаються і первинні документи, які стали підставою для його оформлення, тобто акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (списання мастильних матеріалів, охолоджуючої рідини і т. ін.), а також подорожні листи вантажного автомобіля, які після арифметичних перевірок передаються бухгалтеру, який здійснює нарахування оплати праці водіям.

Узагальнення даних про витрати на роботу вантажного автотранспорту та їх списання за споживачами пропорційно здійснених

Зразок 5.3.

НАКОПИЧУВАЛЬНА ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ РОБОТИ ВАНТАЖНОГО АВТОТРАНСПОРТУ

Марка автомобіля ЗІЛ-130
 ПІП шофера Садко П.Л.

Держ. № Т 5417 КІ
 Таб. № 11340

За квітень 2004 р.

№ з/п	Підорожній лист	Години в наряді в тому числі				Кількість їздок	Пробіг автомобіля		Перевезено вантажу		Здійснено тону-кілометрів			
		всього	в русі	в проєзді	з них навантаження і розвантаження		техніч-на несправність	в тому числі з вантажем	загальний	у тому числі усього	у тому числі на усього	у тому числі на усього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	2	860901	6,30	3	3,30	3,30	-	3	190	90	15	-	450	-
2	5	860937	7	3	4	3	1	6	120	60	30	-	300	-
		<i>і т.д.</i>												
Разом за місяць			135	85	50	43	7	52	2370	1450	340	-	8560	-

Витрати пального, літр	Нарахована заробітна плата, грн., коп.	Витрати на збут (доставка продукції)				Транспортно – заготівельні витрати (доставка сировини)				Цех № 1 і т.д.				Разом за усіма споживачами	
		Т	Т.КМ	Т	Т.КМ	Т	Т.КМ	Т	Т.КМ	Т	Т.КМ	Т	Т.КМ	Т	Т.КМ
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			
54	54	45-00	15	450	-	-	-	-	V	V	15	450			
34	34	30-00	-	-	30	300	-	-	V	V	30	300			
674	674	856-00	170	4700	75	2450	40	40	V	V	340	8560			

вантажними автомобілями тоно-кілометрів знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 5, а при спрощеній формі обліку — у Відомості 5-М (розділ II) (див. дод. А5) у розрізі аналітичних рахунків субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво”.

Накопичення даних про витрати на роботу вантажного автотранспорту в розрізі статей калькуляції протягом року та їх розподіл за споживачами як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 4).

Варто зауважити, що не на всі статті витрат по вантажному автотранспорту можна отримати інформацію з виробничого звіту по автопарку. Так, документальною підставою для віднесення витрат за конкретний місяць до Книги обліку виробництва по вантажному автотранспорту виступають: по статті “Відрахування на соціальні заходи” — розрахунок бухгалтерії; по статті “Амортизація” — форма 03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”; по статті “Роботи і послуги” — виробничий звіт по реммайстерні або “Рахунок фактура” від виконавця ремонтних робіт на адресу підприємства; стаття “Страхові платежі” — розрахунок бухгалтерії, згідно з яким здійснюється розподіл витрат по страхуванню вантажних автомобілів, сплачених на початку року і включених до рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

За кредитом аналітичного рахунку “Вантажний автотранспорт” субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво” в кінці кожного місяця здійснюється списання витрат по експлуатації вантажних автомобілів на витрати структурних підрозділів підприємства або зовнішніх споживачів пропорційно обсягів здійснених тонно-кілометрів, зокрема в дебет: субрахунків інших допоміжних виробництв або субрахунку “Основне виробництво” рахунку 23 “Виробництво”, 93 “Витрати на збут”, 949 “Інші витрати операційної діяльності” (витрати обслуговуючих виробництв), 90 “Собівартість реалізації”.

Зважаючи на те, що на підприємстві допоміжні виробництва можуть надавати один одному зустрічні послуги (електроенергію використовує автопарк, в свою чергу, автопарк здійснює перевезення

пального зі складу до електростанції і т. ін.), постає питання про можливість відразу визначити фактичну собівартість 1 тоно -кілометра. З цією метою для розподілу послуг вантажного автотранспорту на підприємстві запроваджується нормативна (планова) ціна 1 тоно -кілометра (згідно з прикладом додатка Б 4 — 35 коп.), яка у посліду-ючому доводиться до фактичної шляхом здійснення дооцінки або уцінки по відношенню до нормативної і її розподілу за споживачами послуг вантажного автотранспорту, за виключенням тих допоміжних виробництв, по яких дооцінка (або уцінка), зважаючи на порядок закриття рахунків по обліку допоміжних виробництв, не здійснюється (порядок даного розрахунку, спираючись на цифровий приклад до-датка Б 4, наведений у пункті 5.1.4).

Фактичну собівартість 1 т.км. визначають діленням витрат по експлуатації вантажного автотранспорту на загальну кількість здійснених вантажними автомобілями тонно-кілометрів протягом місяця.

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати на роботу вантажного автотранспорту в розрізі статей калькуляції окремих елементів витрат, а також списання послуг вантаж-ного автотранспорту за споживачами здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у додатку Б.

**Облік витрат
пасажирського
автотранспорту
та
автотранспорту
спеціального
призначення**

На субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється облік експлуатаційних витрат також і інших груп автомобілів, зокрема на аналітичному рахунку “Пасажирський автотранспорт”, “Автомашини спеціального призначення” та ін. Вказані групи автомобілів обслуговують різні спеціалізовані потреби підприємства залежно від його техно-логічних особливостей.

Облік на зазначених аналітичних рахунках в цілому відповідає порядку, викладеному по аналітичному рахунку “Вантажний авто-транспорт”.

Суму витрат, пов'язаних з експлуатацією вказаних груп автомобілів, у кінці кожного місяця списують з конкретного аналітичного рахунку на втрати інших структурних підрозділів підприємства або зовнішніх споживачів пропорційно кількості кілометрів пробігу або машино-днів роботи.

Облік витрат на управління автопарком

Поряд з обліком витрат на експлуатацію груп автомобілів різного цільового призначення на субрахунку “Автомобільний транспорт” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється також облік накладних цехових витрат автопарку, зокрема на аналітичному рахунку “Витрати на управління автопарком”.

Облік накладних цехових витрат **по дебету** рахунку “Витрати на управління автопарком” здійснюється в розрізі наступних статей калькуляції:

- 1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”);
- 2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхування”);
- 3) амортизація (рахунок 13 “Знос необоротних активів”);
- 4) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);
- 5) інші витрати (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці працівникам автопарку загальноцехового призначення (завгара, обліковця, диспетчера та ін.).

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” відображає суми зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань по основних засобах загальноцехового призначення (будівлі гаража, устаткування для проведення технічних оглядів, телефонів, комп'ютерної техніки і т. ін.).

Стаття “Страхові платежі” застосовується для відображення сум, сплачених страховій компанії за страхування основних засобів загальноцехового призначення.

Стаття “Інші витрати” відображає вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів (інвентаря, спецодягу, спецвзуття) або їх зносу, а також витрати по охороні праці й техніці безпеки, що здійснюються по автопарку.

Облік витрат по управлінню автопарком здійснюють в книзі обліку виробництва (при журнально-ордерній формі обліку) або в розділі II Відомості 5-М (див. дод. А5) при спрощеній формі обліку.

Списання загальних витрат по автопарку на роботу вантажного, пасажирського та іншого автотранспорту здійснюється пропорційно загальних витрат на роботу окремих груп автомобілів, або іншої бази розподілу, обраної на підприємстві.

* * *

На субрахунку “Інші допоміжні транспортні виробництва” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється облік витрат по інших допоміжних транспортних виробництвах, таких як: залізничний транспорт, повітряний транспорт, водний транспорт, гужовий транспорт тощо. Зазначені допоміжні виробництва обслуговують різні спеціалізовані потреби підприємства залежно від його технологічних особливостей. На кожний із вказаних видів допоміжних виробництв відкривається у складі субрахунку “Інші допоміжні транспортні виробництва” окремий аналітичний рахунок, облік витрат по якому здійснюється аналогічно порядку, викладеному по вантажному автотранспорту. Щомісяця здійснюється списання витрат відповідних допоміжних транспортних виробництв або на витрати підрозділів підприємства, або на рахунок 90 “Собівартість реалізації” (при реалізації послуг стороннім споживачам).

5.1.3. Облік витрат ремонтних допоміжних виробництв

З метою реалізації потреб підприємства в проведенні ремонтних робіт як власних основних засобів, так і забезпечення даним видом послуг суб’єктів ринку, а також для виготовлення тих чи інших видів основних засобів власними силами — на підприємстві можуть створюватися ремонтні майстерні.

Облік витрат ремонтного допоміжного виробництва здійснюється на субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво”. Якщо ремонтною майстернею підприємства проводяться ремонтні роботи різних видів технічних засобів, то у розрізі зазначеного субрахунку можуть відкриватися аналітичні рахунки, на яких обліковуються витрати, пов’язані з їх проведенням, наприклад:

- ремонти вантажних автомобілів;
- ремонти легкових автомобілів;
- ремонти виробничого устаткування;
- виготовлення інвентаря;
- виготовлення основних засобів і т. ін.

За умов, коли ремонтною майстернею підприємства проводяться ремонтні роботи різного роду техніки, в структурі субрахунку “Ремонтна майстерня” відкривається додатково ще один аналітичний рахунок “Витрати на управління реммайстернею”, на якому здійснюється облік накладних цехових витрат по реммайстерні.

Облік ремонтів вантажних автомобілів

Облік ремонтів вантажних автомобілів здійснюється на аналітичному рахунку “Ремонти вантажних автомобілів” субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво”.

Затрати **по дебету** аналітичного рахунку “Ремонти вантажного автотранспорту” зазначаються щомісяця в книзі обліку виробництва (при журнально-ордерній формі бухгалтерського обліку), або у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А5) при спрощеній формі бухгалтерського обліку в розрізі наступних калькуляційних статей:

- 1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”);
- 2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”);
- 3) паливно-мастильні матеріали (рахунок 203 “Паливо”);
- 4) роботи і послуги (рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”);
- 5) витрати на управління реммайстернею (аналітичний рахунок “Витрати на управління реммайстернею” субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво”).

Стаття “Заграти на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці слюсарям, автомеханікам і т. ін., які були зайняті безпосередньо ремонтом вантажних автомобілів.

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” використовується для відображення сум зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Паливно-мастильні матеріали” призначена для відображення вартості витрачених у процесі виконання ремонтних робіт пального, мастильних матеріалів та ін.

Стаття “Роботи і послуги” відображає вартість частини ремонтних робіт, які були виконані іншим ремонтно-технічним підприємством унаслідок недостатності власних технічних потужностей для їх виконання.

Стаття “Витрати на управління реммайстернею” призначена для відображення частини загальноцехових витрат, які припадають за розподілом на ремонти вантажних автомобілів.

Для проведення тих чи інших ремонтних робіт у ремонтній майстерні в присутності інженера-механіка або завідуючого майстернею здійснюється огляд вантажного автомобіля. У разі необхідності розбирають вузли і агрегати і з’ясовують ступінь їх зносу, необхідність заміни конкретних деталей або здійснення реставраційно-відновлювальних робіт, а також визначають кількість потрібних запчастин, обсяги ремонтних робіт (заробітної плати працівникам для їх виконання) і т. ін.

За даними проведеного огляду автомобіля складається **Відомість дефектів на ремонт машини**, в якій вказуються виявлені дефекти або пошкодження тих чи інших деталей, визначається фонд оплати праці для проведення ремонтних робіт, вказуються вартість необхідних для отримання зі складу запасних частин або інших ремонтних матеріалів. Виходячи із вказаного, визначається загальна кошторисна вартість ремонту.

Відомість дефектів на ремонт машини оформлюється, як правило, в двох екземплярах. Перший екземпляр передається на склад і слугує підставою для відпуску необхідних запасних частин і матеріалів для проведення ремонтів. Другий екземпляр залишається в реммайстерні і є підставою для оформлення нарядів на відрядну роботу при виконанні слюсарями ремонтних робіт.

За даними відомості на ремонт машини, а також нарядів на відрядну роботу (як індивідуальних, так і для бригади), які засвідчують матеріальні і трудові витрати на ремонт, здійснюються записи в **Журнал обліку затрат в ремонтній майстерні**, в якому окремо обліковуються витрати на ремонт кожного інвентарного об'єкта.

У кінці місяця із реммайстерні до бухгалтерії подається **Виробничий звіт**, де поряд із витратами на ремонт інших видів техніки зазначаються і витрати на ремонти вантажних автомобілів. Разом зі звітом до бухгалтерії передаються також наряди на відрядну роботу для нарахування оплати праці працівникам і відомості дефектів на ремонт машини (по факту закінчення ремонту).

Накопичення даних про витрати на ремонти вантажних автомобілів у розрізі статей калькуляції протягом року та їх включення до витрат на роботу вантажних автомобілів (або збільшення балансової вартості основних засобів) як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 9).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати на ремонти вантажних автомобілів (а також і інші види ремонтів) та їх подальше списання протягом року здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б 6 – Б 10.

Треба зауважити, що не на всі статті витрат, які пов'язані з ремонтами вантажних автомобілів, можна отримати інформацію з виробничого звіту по реммайстерні. Так, документальною підставою для включення витрат, пов'язаних з ремонтами за конкретний місяць, до книги обліку виробництва або розділу II Відомості 5-М виступають: по статті "Відрахування на соціальні заходи" — розрахунок бухгалтерії; по статті "Роботи і послуги" — "Рахунок-фактура" від станції технічного обслуговування на адресу підприємства.

З кредиту аналітичного рахунку "Ремонти вантажних автомобілів" субрахунку "Ремонтна майстерня" рахунку 23 "Виробництво" в кінці кожного місяця (по факту закінчення ремонтних робіт) здійснюється списання вартості здійснених ремонтних робіт **на дебет**: аналітичного рахунку "Вантажний автотранспорт" субрахунку "Автомобільний транспорт" рахунку 23 "Виробництво" та рахунку 10 "Основні засоби" (збільшення балансової вартості об'єкта

основних засобів). Розподіл сум за вказаними рахунками здійснюється за порядком, визначеним Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

При виконанні ремонтів вантажних автомобілів сторонніх організацій по факту їх закінчення здійснюється списання вартості ремонтів у дебет рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

**Облік
виготовлення
ремонтною
майстернею
інвентаря та
основних засобів**

На субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється, поряд з іншим, також облік витрат, пов’язаних із виготовленням господарського інвентаря та виготовленням основних засобів (крім об’єктів будівництва та основного стада). Для цього в структурі субрахунку відкриваються окремі аналітичні рахунки.

Облік витрат реммайстерні, пов’язаних із виготовленням інвентаря та основних засобів, у цілому відповідає порядку, викладеному по аналітичному рахунку “Ремонти вантажних автомобілів”.

Суму витрат, пов’язаних з виготовленням у реммайстерні господарського інвентаря, по закінченні кожного місяця списують з кредиту аналітичного рахунку “Виготовлення інвентаря” в дебет рахунку 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, а за необхідності реалізації на ринку — 26 “Готова продукція”.

Суми витрат, пов’язаних з виготовленням у реммайстерні основних засобів, по закінченні кожного місяця по факту закінчення виготовлення конкретного об’єкта списують з аналітичного рахунку “Виготовлення основних засобів” у дебет рахунку 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” з подальшим віднесенням на рахунок 10 “Основні засоби”.

Накопичення даних про витрати, пов’язані з виготовленням реммайстернею інвентаря, основних засобів або готової продукції в розрізі статей калькуляції протягом року як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 11).

При автоматизованій формі обліку накопичення даних про витрати, які пов'язані з виготовленням реммайстернею інвентаря, основних засобів або готової продукції в розрізі статей калькуляції здійснюється в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б 11.

* * *

Варто зазначити, що по аналітичних рахунках по обліку витрат на ремонті і виготовлення засобів праці субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” на кінець місяця може бути дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва (незавершених ремонтів, незавершеного виготовлення інвентаря і основних засобів).

Облік витрат на управління реммайстернею

Поряд з обліком витрат на ремонті конкретних видів технічних засобів, а також їх виготовлення на субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво” здійснюється також облік накладних цехових витрат по реммайстерні, зокрема на аналітичному рахунку “Витрати на управління реммайстернею”.

Облік накладних цехових витрат по дебету аналітичного рахунку “Витрати на управління реммайстернею” здійснюється в розрізі таких статей калькуляції:

- 1) затрати на оплату праці (рахунок 66 “Розрахунки з оплати праці”);
- 2) відрахування на соціальні заходи (рахунок 65 “Розрахунки за страхуванням”);
- 3) амортизація (рахунок 13 “Знос необоротних активів”);
- 4) страхові платежі (рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”);
- 5) інші витрати (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”).

Стаття “Затрати на оплату праці” призначена для відображення суми нарахованої оплати праці працівникам реммайстерні загальноцехового призначення (інженера-механіка, завідуючого реммайстернею, обліковця і т. ін.).

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” відображає суми зборів до фондів соціального спрямування згідно норм, передбачених законодавством.

Стаття “Амортизація” відображає суми амортизаційних відрахувань по основних засобах загальноцехового призначення (будівлі реммайстерні, підйомачі, станки, комп’ютерна техніка і т. ін.).

Стаття “Страхові платежі” відображає суми, сплачені страховій компанії за страхування основних засобів загальноцехового призначення.

Стаття “Інші витрати” відображає вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів (інвентаря, інструментів, спецодягу, спецвзуття) або їх зносу, а також витрат по охороні праці і техніці безпеки, здійснюваних по реммайстерні.

Накопичення даних про витрати на управління реммайстернею в розрізі статей калькуляції протягом року та їх розподіл за видами здійснюваних реммайстернею ремонтів і робіт як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати у **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 5), яка може бути побудована і в електронному вигляді за умови використання ЕОМ.

З прикладу, який наведено у дод. Б 5 видно, що цехові витрати по реммайстерні у січні склали до проведення дооцінки **3657 грн.** Розподіл цехових витрат здійснювався пропорційно обсягів заробітної плати, що була нарахована за проведеними в цьому місяці видами ремонтів і робіт ремонтною майстернею (див. дод. Б 6 – Б 11). Як бачимо, загальний обсяг заробітної плати по ремонтах і роботах у реммайстерні склав **5580 грн.** (ремonti на електропостачання 450 грн. + ремонти на водопостачання 225 грн. + ремонти на теплопостачання 600 грн. + ремонти автотранспорту 1425 грн. + капітальний ремонт 1155 грн. + виготовлення причепів 1725 грн.).

З представленного очевидним є те, що на 1 грн. зарплати на ремонтні роботи припадає приблизно **0,65 грн.** цехових витрат по реммайстерні (3657 грн : 5580 грн.). Як наслідок, з урахуванням даного коефіцієнта і був проведений розподіл цехових витрат та їх включення до вартості конкретних ремонтів і робіт (див. дод. Б 5 – Б 11).

Розподіл дооцінки (або уцінки) цехових витрат по реммайстерні теж здійснюють пропорційно обсягів зароботної плати по конкретних ремонтах і роботах у реммайстерні, за виключенням тих ремонтів, по яких дооцінка (або уцінка), зважаючи на порядок закриття рахунків по обліку допоміжних виробництв, не здійснюється (порядок цього розрахунку, спираючись на цифровий приклад додатків Б 5 – Б 11, наведений у пункті 5.1.4.)

Списання цехових витрат на ремонти вантажних автомобілів, легкових автомобілів, на виготовлення інвентаря або основних засобів і т.ін. здійснюється в кінці кожного місяця пропорційно заробітної плати, нарахованої по кожному із зазначених аналітичних рахунків субрахунку “Ремонтна майстерня” рахунку 23 “Виробництво”.

5.1.4. Закриття рахунків по обліку витрат допоміжних виробництв

Зважаючи на те, що допоміжні виробництва поряд із забезпеченням умов для роботи підрозділів основного виробництва надають також послуги одне одному, як наслідок, списання вартості робіт та послуг одного допоміжного виробництва іншому здійснюється за плановою (нормативною) собівартістю одиниці робіт або послуг. Так, на підприємствах для обліку спожитих як підрозділами основного, так і допоміжними виробництвами, затверджуються планові (нормативні) ціни на роботи і послуги, якими забезпечується підприємство за рахунок власних його виробничих потужностей, зокрема: 1 кВт.год., 1 м³ води, 1 Г.кал. тепла, 1 т.км. та ін.

Враховуючи практику обліку і неможливість абсолютно точно передбачити фактичні витрати по допоміжних виробництвах, їх роботи і послуги спочатку списуються за споживачами за плановою (нормативною) ціною, яка у подальшому доводиться шляхом дооцінки або уцінки до фактичної, чим і визначається відхилення фактичної собівартості від планової (калькуляційні різниці), які розподіляються за рахунками у відповідності з обсягами виконаних робіт та наданих послуг. У цьому безпосередньо й полягає основний зміст закриття рахунків допоміжних виробництв.

При незначних відхиленнях фактичної собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв від планової (нормативної) і з метою спрощення закриття рахунків допоміжних виробництв можна різницю між фактичною і плановою собівартістю робіт та послуг допоміжних виробництв відносити безпосередньо на рахунки підрозділів основного виробництва. За цих умов вартість робіт і послуг, які надавалися одним допоміжним виробництвом іншому, буде залишатися за плановою (нормативною) ціною.

При значних відхиленнях фактичної собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв від планової (нормативної), що, спираючись на практику обліку трапляється досить часто, застосовують повний розподіл калькуляційних різниць між підрозділами допоміжних виробництв.

При визначенні послідовності закриття рахунків допоміжних виробництв слід дотримуватися такого порядку: від допоміжних виробництв із мінімумом спожитих послуг інших допоміжних виробництв і максимальною кількістю споживачів їх послуг, до допоміжних виробництв із максимумом спожитих послуг інших допоміжних виробництв і мінімальною кількістю споживачів їх послуг. Також при визначенні послідовності закриття рахунків слід враховувати, наскільки роботи і послуги одного допоміжного виробництва є важливими для забезпечення роботи іншого.

Виходячи із зазначеного, а також враховуючи цифровий приклад наведений у додатку Б, послідовність закриття рахунків допоміжних виробництв може бути наступною: електропостачання, водопостачання, теплопостачання, вантажний автотранспорт, ремонтна мастерня.

Електропостачання. Враховуючи те, що фактично більшість механізмів і приладів на підприємствах споживають електроенергію (прилади освітлення, насосні пристрої для подачі води, що працюють від електродвигунів, електропідіймачі в автопарку та верстати в реммастерні), першим закривається рахунок допоміжного виробництва “Електропостачання”, облік витрат якого здійснюють на одному із субрахунків рахунку 23 “Виробництво” (див. дод. Б 1).

Для розподілу послуг електропостачання за споживачами при системі калькулювання стандарт-кост на підприємстві встанов-

люється планова (нормативна) ціна 1 кіловат-години, яка розраховується економічною службою, спираючись на фактичні дані попереднього календарного року. За даними, наведеними в додатку Б 1, на підприємстві запроваджена планова (нормативна) ціна 1 кіловат-години у розмірі 12 коп.

Враховуючи практику обліку і неможливість абсолютно точно передбачити фактичні витрати по електропостачанню, планова (нормативна) ціна 1 кіловат-години в подальшому доводиться шляхом дооцінки або уцінки до фактичної з подальшим рознесенням дооцінки або уцінки за споживачами пропорційно кількості спожитої ними електроенергії.

Згідно з даними додатка Б 1, спираючись на планову (нормативну) ціну 1 кіловат-години 12 коп., з електропостачання за споживачами в січні були списані витрати в розмірі 5760 грн. Фактичні витрати по електропостачанню склали 6160 грн. Різниця між фактичними і нормативними розподіленими витратами становила плюс 400 грн., які шляхом дооцінки розподіляються за споживачами пропорційно кількості спожитої ними електроенергії.

Виходячи з того, що фактичні витрати по електропостачанню у січні склали 6160 грн. при спожитих підприємством 48000 кіловат-годинах, **фактична собівартість 1 кіловат-години** склала **12,8 коп.** В той же час при розрахунку **фактичної собівартості 1 кіловат-години власного виробництва** беруться до уваги витрати електропостачання без урахування вартості придбаної зовні електроенергії (6160 грн. – 2000 грн. = 4160 грн.), які діляться відповідно на кількість електроенергії власного виробництва (48000 кВт.год. – 20000 кВт.год. = 28000 кВт.год.) і отримуємо **14,8 коп.**

Водопостачання. Як правило, закриття рахунку даного допоміжного виробництва здійснюється після закриття рахунку “Електропостачання”. Це пояснюється тим, що електропостачання є вихідною умовою для роботи водопостачання, оскільки двигуни, які приводять в рух водяні насоси, як правило, є споживачами електроенергії.

Поряд з тим, за умови, коли водяні насоси працюють від двигунів внутрішнього згорання, закриття рахунку допоміжного виробництва “Водопостачання” може бути першочерговим.

Згідно з даними приклада, наведеного у додатку Б 2, для розподілу послуг водопостачання за споживачами при системі калькулювання стандарт -кост на підприємстві було запроваджена планова (нормативна) ціна 1 м³ води у розмірі 35 коп.

Враховуючи практику обліку і неможливість абсолютно точно передбачити фактичні витрати по водопостачанню, планова (нормативна) ціна 1 м³ води у подальшому доводиться шляхом дооцінки або уцінки до фактичної із подальшим рознесенням дооцінки або уцінки за споживачами пропорційно кількості спожитої ними води. Зауважимо, що за умови першочергового закриття рахунку “Електропостачання” дооцінка або уцінка вартості води, спожитої цим допоміжним виробництвом, **не здійснюється**.

Згідно з даними додатка Б 2, спираючись на планову (нормативну) ціну 1 м³ води 35 коп. із водопостачання за споживачами в січні були списані витрати у розмірі 4200 грн.. В той же час фактичні витрати по водопостачанню склали 3889 грн. Різниця між фактичними і плановими (нормативними) розподіленими витратами становила мінус 311 грн., які шляхом уцінки знімаються із споживачів пропорційно кількості спожитої ними води. Зауважимо, оскільки спожиті електропостачанням 20 м³ води уцінюватися не будуть, визначення для прикладу питомої ваги 700 м³ води спожитих автопарком треба розраховувати не в 12000 м³ води, якою забезпечив цех водопостачання підприємство, а в 11980 м³ води (12000 м³ – 20 м³ для електропостачання).

Виходячи з того, що фактичні витрати по водопостачанню в січні склали 3889 грн. (3868 грн. + 21 грн. дооцінка електроенергії) при спожитих підприємством 12000 м³ води (див. дод. Б 2), **фактична собівартість 1 м³ води** становила **32,4 коп.** В той же час при розрахунку фактичної собівартості 1 м³ води власного видобутку беруться до уваги витрати по водопостачанню без урахування вартості придбаної зовні води, які діляться відповідно на кількість води власного видобутку.

Теплопостачання. Як правило, закриття рахунку даного допоміжного виробництва здійснюється після закриття рахунків “Електропостачання” та “Водопостачання”, оскільки вони є вихідними для роботи підрозділу “Теплопостачання”.

Згідно з даними приклада, наведеного в додатку Б 3, для розподілу послуг теплопостачання за споживачами при системі калькулювання стандарт-кост на підприємстві була запроваджена планова (нормативна) ціна 1 Г.кал. тепла в розмірі 85 коп.

Враховуючи практику обліку і неможливість абсолютно точно передбачити фактичні затрати по теплопостачанню, планова (нормативна) ціна 1 Г.кал. тепла в подальшому доводиться шляхом дооцінки або уцінки до фактичної з подальшим рознесенням дооцінки або уцінки за споживачами пропорційно кількості спожитого ними тепла. Зауважимо, що за умови попереднього закриття рахунків “Електропостачання” та “Водопостачання” дооцінка або уцінка вартості тепла спожитого цими допоміжними виробництвами **не здійснюється**.

Згідно з даними додатка Б 3, спираючись на планову (нормативну) ціну 1 Г.кал. тепла 85 коп., з теплопостачання за споживачами були списані в січні витрати в розмірі 5950 грн. Різниця між фактичними і плановими (нормативними) розподіленими витратами склала мінус 527 грн., які шляхом уцінки знімаються із споживачів пропорційно кількості спожитого ними тепла. Зауважимо, оскільки спожиті електропостачанням 100 Г.кал. тепла уцінюватися не будуть, визначення для прикладу питомої ваги 1300 Г.кал. тепла, спожитого реммастернею, розраховується не в 7000 Г.кал. тепла, яким забезпечив цех теплопостачання підприємство, а в 6900 Г.кал. (7000 Г.кал.–100 Г.кал. для електропостачання).

Виходячи з того, що фактичні витрати по теплопостачанню в січні склали 5423 грн. (5410 грн. + 13 грн. дооцінка електроенергії) при спожитих підприємством 7000 Г.кал. тепла (див. дод. Б 3), **фактична собівартість 1 Г.кал. тепла становила 77,5 коп.**

Вантажний автотранспорт. Закриття рахунку даного допоміжного виробництва, як правило, здійснюється після закриття рахунків “Електропостачання”, “Водопостачання” та “Теплопостачання”, оскільки вони є вихідними для роботи автопарка і зокрема вантажного автотранспорту.

Згідно з даними приклада, наведеного у додатку Б 4, для розподілу послуг вантажного автотранспорту за споживачами при сис-

темі калькулювання стандарт-кост на підприємстві була запроваджена планова (нормативна) ціна 1 тоно-кілометра в розмірі 35 коп.

Враховуючи практику обліку і неможливість абсолютно точно передбачити фактичні витрати на роботу вантажних автомобілів, планова (нормативна) ціна 1 тоно-кілометра в подальшому доводиться шляхом дооцінки або уцінки до фактичної з подальшим рознесенням дооцінки або уцінки за споживачами пропорційно кількості здійснених щодо них тоно-кілометрів. Зауважимо, що за умови попереднього закриття рахунків “Електропостачання”, “Водопостачання” та “Теплопостачання” дооцінка або уцінка тоно-кілометрів, здійснених автопарком на їх адресу, **не здійснюється**.

Згідно з даними додатка Б 4, спираючись на планову (нормативну) ціну 1 тоно-кілометра 35 коп., з автопарка за споживачами були списані в січні витрати в розмірі 9875 грн. Різниця між фактичними і плановими (нормативними) розподіленими витратами становила плюс 496 грн., які шляхом дооцінки розподіляються за споживачами пропорційно кількості тоно-кілометрів, здійснених на їх адресу. Зауважимо, оскільки здійснені для електропостачання 75 тоно-кілометрів і теплопостачання 140 тоно-кілометрів дооцінюються не будуть, визначення для прикладу питомої ваги 2000 тоно-кілометрів, здійснених для цеху № 1, розраховується не в 28215 тоно-кілометрах, а в 28000 тоно-кілометрах (28215 т.км – 75 т.км для електропостачання – 140 т.км. для теплопостачання).

Виходячи з того, що фактичні витрати по роботі вантажного автотранспорту в січні склали 10371 грн. (10413 грн. + 29 грн. дооцінка електроенергії — 18 грн. уцінка води — 53 грн. уцінка тепла) при здійснених для підприємства 28215 тоно-кілометрах (див. дод. Б 4), **фактична собівартість 1 тоно-кілометра становила 36,8 коп.**

Ремонтна майстерня. Закриття рахунку цього допоміжного виробництва, як правило, здійснюється після закриття рахунків “Електропостачання”, “Водопостачання”, “Теплопостачання” та бажано перед рахунком “Вантажний автотранспорт”. Проте, зважаючи на те, що ремонтною майстернею можуть здійснюватися не лише ремонтні роботи, але також і виготовлення інвентаря, основних засобів, окремих видів продукції і т. ін., як наслідок закриття даного рахунку

в сукупності допоміжних виробництв можна здійснити і на заключному етапі.

Згідно з даними приклада, наведеного в додатках Б 5 – Б 11, вартість ремонтних робіт, що списувалися на витрати інших допоміжних виробництв, формувалась із урахуванням цехових витрат по реммайстерні, які включали спожиті реммайстернею електроенергію, воду і тепло за плановою (нормативною) ціною.

Враховуючи проведення дооцінки або уцінки робіт і послуг допоміжних виробництв, які були розглянуті вище, постає питання про коригування цехових витрат реммайстерні (в сторону збільшення або зменшення) та їх наступного розподілу.

Як видно з додатка Б 5, цехові витрати до коригування в січні склали **3657 грн.**, які, в свою чергу, були розподілені і включені до вартості ремонтів (пропорційно обсягів заробітної плати, яка була нарахована при їх здійсненні) і віднесені до витрат відповідних підрозділів.

Після проведеної дооцінки та уцінки фактичні цехові витрати реммайстерні становили **3569 грн.** (3657 грн. + 33 грн. дооцінка електроенергії – 21 грн. уцінка спожитої води – 100 грн. уцінка спожитого тепла).

Різниця між фактичними цеховими витратами реммайстерні та витратами, які формувалися на базі планових (нормативних) цін на електроенергію, воду й тепло, складала **мінус 88 грн.**, яка шляхом уцінки (виключення) вилучається з вартості робіт реммайстерні пропорційно обсягів заробітної плати, яка була нарахована при їх здійсненні. Враховуючи те, що рахунки по обліку допоміжних виробництв “Електропостачання”, “Водопостачання”, “Теплопостачання” та “Вантажний автотранспорт” вже закриті, як наслідок вказані коригування будуть виключатися з вартості капітального ремонту та виготовлення причепів (див. дод. Б 5, Б 10, Б 11).

З наведеного можна зробити висновок, що закриття рахунку допоміжного виробництва “Ремонтна майстерня” зводиться безпосередньо до коригування і розподілу накладних витрат ремонтної майстерні.

5.2. Облік витрат майбутніх періодів

Кожне підприємство в процесі своєї діяльності здійснює витрати, які не можна відразу віднести до витрат конкретного звітного періоду (місяця або року).

Виходячи з цього, в обліку існує необхідність розмежовувати такі витрати між окремими місяцями або роками з метою їх правильного включення до витрат того чи іншого звітного періоду.

Для узагальнення інформації щодо здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, призначено **рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”**.

До витрат, облік яких ведеться на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, відносяться: сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса (страхування майна та ризиків); передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства; витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; витрати, пов’язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів.

За дебетом рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” відображується накопичення витрат майбутніх періодів, **за кредитом** — їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду або собівартості виробленої продукції.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Що стосується сплачених авансом орендних платежів, суми оплаченого страхового поліса (страхування основних засобів підприємства і т.ін.), передплати за газети, журнали, періодичні та довідкові видання, то здійснення такого роду платежів відбувається, як правило, на початку звітного періоду (року). Списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду (того чи іншого місяця) зазначених авансових платежів здійснюється в розрахунку 1/12 від суми здійсненої передплати на початок року.

Окрему увагу треба приділити витратам майбутніх періодів, які пов'язані з підготовчими до виробництва роботами, а також, з освоєнням виробництва нових видів продукції.

Під освоєнням виробництва розуміють комплекс заходів, спрямованих на випуск нових видів товарів, які планується реалізувати на споживчому ринку, а також забезпечення виробника необхідною технічною документацією, яка засвідчує відповідність якісних характеристик виробу державним стандартам і надає право підприємству виробляти та реалізувати продукцію.

Облік витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції здійснюється в розрізі відповідних статей калькуляції, на яких здійснюється облік витрат, зокрема на:

- витрати на проведення досліджень, пов'язаних з пошуком нових, до цього невідомих, матеріалів;
- проектування, конструювання, розроблення дизайну нового виробу;
- розроблення технологічного процесу виготовлення майбутнього виробу;
- виготовлення дослідного зразка;
- розроблення і оформлення нормативної бази (отримання державного стандарту і т. ін.).

Кожна з наведених статей є комплексною, тобто, до її складу можуть входити трудові витрати (заробітна плата), відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати (вартість сировини, напівфабрикатів, комплектуючих), а також вартість робіт і послуг, виконаних іншими суб'єктами підприємницької діяльності.

Аналітичний облік витрат на підготовку і освоєння виробництва здійснюється в розрізі конкретних видів продукції.

За фактом закінчення комплексу робіт, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, на підприємстві вирішується питання щодо списання зазначених витрат на собівартість нового виду продукції. Списання таких витрат може здійснюватися двома способами: 1) рівномірним; 2) за кошторисними ставками.

Спосіб рівномірного розподілу витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, передбачає віднесення вказаних

витрат на витрати виробництва рівними частинами протягом терміну їх списання, визначеного на підприємстві. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва при використанні рівномірного способу покажемо на прикладі 1.

Приклад 1

Витрати на підготовку та освоєння виробництва нового безалкогольного напою на АТ “Ікар” склали 5400 грн. Зазначені витрати було вирішено списати протягом 24 місяців. Виходячи з цього, сума, яка повинна буде кожного місяця списуватися з кредиту рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” у дебет рахунку 23 “Виробництво”, становитиме: $5400 \text{ грн.} : 24 \text{ місяці} = 225 \text{ грн.}$

Розподіл витрат, пов’язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції при використанні способу кошторисних ставок, передбачає віднесення вказаних витрат на витрати виробництва пропорційно до кошторисної ставки, яка визначається діленням таких витрат на запланований випуск нового виду продукції. Списання витрат на підготовку і освоєння виробництва за умови використання кошторисних ставок показано на прикладі 2.

Приклад 2

Витрати на підготовку та освоєння виробництва нового безалкогольного напою на АТ “Ікар” склали 5400 грн. Плановий обсяг виробництва нового виду продукції, на собівартість якого передбачено списання вказаних витрат, становив за розрахунками 90000 пляшок. Виходячи з цього, списання витрат на підготовку і освоєння виробництва нового напою буде здійснюватися з кредиту рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” у дебет рахунку 23 “Виробництво” в розрахунку 6 копійок на кожну вироблену пляшку до закінчення списання зазначених витрат: $5400 \text{ грн.} : 90000 \text{ пляшок} = 0,06 \text{ грн.}$

Треба зазначити, що за умов, коли фактичний обсяг виробництва продукції відстає від запланованого, — на підприємстві може бути переглянута норма списання витрат на підготовку і освоєння виробництва продукції у сторону її збільшення, виходячи з нового плану обсягу виробництва продукції.

Рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів” кореспондує:

20 “Виробничі запаси”	23 “Виробництво”
22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	37 “Розрахунки з різними дебіторами”
30 “Каса”	84 “Інші операційні витрати”
31 “Рахунки в банках”	91 “Загальновиробничі витрати”
37 “Розрахунки з різними дебіторами”	92 “Адміністративні витрати”
47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”	93 “Витрати на збут”
63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”	949 “Інші витрати операційної діяльності” (обслуговуючі виробництва)
65 “Розрахунки за страхуванням”	
66 “Розрахунки з оплати праці”	
68 “Розрахунки за іншими операціями”	

5.3. Облік загальновиробничих витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що до складу загальновиробничих витрат включаються:

– витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

– амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

– витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації ви-

робництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться **на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”**. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображається сума визнаних витрат, **за кредитом** — щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації”.

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Типову кореспонденцію рахунків по обліку загальновиробничих витрат наведено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1.

**Типові бухгалтерські проводки по обліку
загальновиробничих витрат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах, нематеріальних активах та необоротних матеріальних активах загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	13 “Знос необоротних активів”
2.	Віднесено виробничі запаси на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	20 “Виробничі запаси”
3.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Списано витрати по відрядженню на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
6.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на загальновиробничі витрати	91 “Загальновиробничі витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
7.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	91 “Загальновиробничі витрати”	65 “Розрахунки за страхуванням”
8.	Нараховано заробітну плату працівникам загальновиробничого призначення	91 “Загальновиробничі витрати”	66 “Розрахунки з оплати праці”
9.	Віднесено на загальновиробничі витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	91 “Загальновиробничі витрати”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

Продовження табл. 5.1.

1	2	3	4
10.	Віднесено на загальновиробничі витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків класу 8)	91 “Загальновиробничі витрати”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
11.	Списано загальновиробничі витрати на:	23 “Виробництво”	91 “Загальновиробничі витрати”
	а) виробництво		
	б) собівартість реалізованої продукції	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загальновиробничі витрати”

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. **Змінні загальновиробничі витрати розподіляються** на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. **Постійні загальновиробничі витрати розподіляються** на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Приклади розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 5.2.

Таблиця 5.2.

Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 “Виробництво”), грн.	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 “Собівартість реалізації”), грн.
1	2	3	4	5	6
1.	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	5000	X	X	X
	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн. з них:	80000			
2.	змінні	60000		X	X
3.	(ряд.3гр.4=ряд.2гр.3:ряд.1гр.3)		12		
4.	постійні	20000		X	X
5.	(ряд.5гр.4=ряд.4гр.3:ряд.1гр.3)		4		
	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6.	1-й звітний період	2000	X	X	X
7.	2-й звітний період	7000	X	X	X
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.:				
8.	1-й звітний період	45000			
	з них:				
9.	змінні	34000	X	34000	X
10.	постійні – усього (ряд.8гр.3–ряд.9гр.3)	11000	X	X	X
	у тому числі:				
10.1	постійні розподілені (ряд.6гр.3 x ряд.5гр.4)	8000	X	8000	X
10.2	постійні нерозподілені (ряд.10гр.3–ряд.10.1гр.3)	3000	X	X	3000
11.	2-й звітний період	95000			
	з них:				
12.	змінні	72000	X	72000	X
13.	постійні – усього (ряд.11гр.3–ряд.12гр.3)	23000	X	X	X
	у тому числі:				
13.1	постійні розподілені (ряд.7гр.3 x ряд.5гр.4), але не більше суми фактичних постійних загальновиробничих витрат	23000	X	23000	X
13.2	постійні нерозподілені (ряд.13гр.3–ряд.13.1гр.3)	0	X	X	0

Бухгалтерськими документами, які є підставою для віднесення витрат до загальновиробничих, виступають:

- по амортизації — “Розрахунок амортизації основних засобів”;
- по виробничих запасах — “Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів”, “Лімітно-забірна картка” (див. зразки 4.1., 4.2.);
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 4.5.);
- витрат на відрядження — “Авансовий звіт” (див. зразок 4.10.);
- робіт і послуг підрядників — “Рахунок-фактура”, “Акт приймання виконаних підрядних робіт”;
- заробітної плати — “Табель обліку використання робочого часу” (див. зразок 4.6.), а також, складена на його підставі “Розрахунково-платіжна відомість”.

Щомісячне списання загальновиробничих витрат оформлюється за допомогою розрахунка (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення загальновиробничих витрат здійснюється при журнально-ордерній формі обліку в журналі-ордері №5, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Накопичення даних про загальновиробничі витрати в розрізі статей калькуляції за елементами витрат протягом року як при журнально - ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 16), яка може бути побудована і в електронному вигляді за умови використання ЕОМ.

З прикладу, який наведено в дод. Б 16 видно, що загальновиробничі витрати на підприємстві в січні склали до проведення дооцінки **6331 грн.** Розподіл загальновиробничих витрат здійснений пропорційно до обсягів заробітної плати, що була нарахована по цехах основного виробництва в цьому місяці (див. дод. Б 12 – Б 15). Як бачимо, загальний обсяг заробітної плати за цехами основного виробництва склав **28425 грн.** (цех № 1 /9525 грн./ + цех № 2 /7275 грн./ + цех № 3 /6075 грн./ + цех № 4 /5550 грн./).

З представленного очевидним є те, що на 1 грн. зарплати за підрозділами основного виробництва припадає близько **0,22 грн.** загальновиробничих витрат (6331 грн. : 28425 грн.). Як наслідок, з урахуванням даного коефіцієнта і було проведено розподіл загальновиробничих витрат та їх включення до витрат підрозділів основного виробництва (див. дод. Б 12 – Б 16).

Розподіл дооцінки (або уцінки) загальновиробничих витрат здійснюють теж пропорційно до обсягів заробітної плати за підрозділами основного виробництва аналогічно з прикладом, наведеним у дод. Б 12 – Б 16.

5.4. Облік витрат основного і незавершеного виробництва

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) використовується **рахунок 23 “Виробництво”**.

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геолого-розвідувальних та проектно-пошукових робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- підприємств торгівлі, постачання й збуту на здійснення діяльності з продажу товарів;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- інших підприємств та організацій.

За дебетом рахунку 23 “Виробництво” відображуються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі на-

кладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), **за кредитом** — суми фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом продукції (у дебет рахунків 26, 27), виконаних робіт та послуг (у дебет рахунку 90).

Аналітичний облік за рахунком 23 “Виробництво” ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку витрат основного виробництва показано в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3.

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку витрат основного виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які використовуються в підрозділах основного виробництва	23 “Виробництво”	13 “Знос необоротних активів”
2.	Витрачено виробничі запаси на виробництві продукції	23 “Виробництво”	20 “Виробничі запаси” 25 “Напівфабрикати”
3.	Списано і віднесено вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг допоміжних виробництв	23 “Виробництво”	23 “Виробництво”
5.	Віднесено частину витрат, пов’язаних із освоєнням і підготовкою виробництва на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	39 “Витрати майбутніх періодів”
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фонду забезпечення виплат відпусток	23 “Виробництво”	471 “Забезпечення виплат відпусток”

Продовження табл. 5.3.

1	2	3	4
7.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до фондів соціального спрямування	23 “Виробництво”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9.	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23 “Виробництво”	66 “Розрахунки з оплати праці”
10.	Віднесено на витрати основного виробництва вартість робіт і послуг, виконаних дочірніми підприємствами	23 “Виробництво”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
11.	Віднесено на витрати основного виробництва суми витрат за елементами (за умови використання рахунків класу 8)	23 “Виробництво”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
12.	Віднесено загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва	23 “Виробництво”	91 “Загально-виробничі витрати”
13.	Оприбутковано з основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості	26 “Готова продукція”	23 “Виробництво”
14.	Виявлено і списано з основного виробництва вартість забракованих виробів	24 “Брак у виробництві”	23 “Виробництво”

У кінці кожного місяця за підписом керівника виробничого підрозділу до бухгалтерії передається **Виробничий звіт**. У ньому в розрізі найменувань продукції, яку виробляє зазначений підрозділ, вказуються: кількість відпрацьованого часу працівниками підрозділу (у людино-годинах і людино-днях); обсяг нарахованої їм заробітної плати; вартість спожитих виробничих запасів; кількість і вартість

спожитих електроенергії, води, тепла і т. ін.; вартість списаних на витрати виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів; кількість виробленої і оприбуткованої на склад готової продукції.

Разом з виробничим звітом до бухгалтерії також подаються і всі первинні документи, які стали підставою для відображення в ньому тієї чи іншої інформації, зокрема: “Табель обліку робочого часу” (див. зразок 4.6.), “Наряд на відрядну роботу” (індивідуальний або для бригади) (див. зразки 4.7. та 4.8.), “Накладна — вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (див. зразок 4.1.), “Лімітно-забірна картка” (див. зразок 4.2.), “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 4.5.), “Прибутковий ордер” (див. зразок 5.4.) на передачу готової продукції із цеху на склад і т. ін.

Дані виробничого звіту опрацьовуються бухгалтером, який відповідає за ділянку облікової роботи по обліку виробництва і в подальшому переносяться до розділу II Відомості 5-М при спрощеній формі обліку (див. додаток А 5), а при журнально-ордерній формі обліку дані в цілому по рахунку 23 переносяться до журналу-ордеру №5.

Накопичення даних про виробничі витрати підрозділів основного виробництва, пов'язаних з виробництвом конкретних видів продукції в розрізі статей калькуляції окремих елементів витрат протягом року і їх віднесення на собівартість виготовленої продукції як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 12 – Б 15), яка може бути побудована і в електронному вигляді аналогічно з прикладом, наведеним у додатку Б.

За умови використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку дані виробничого звіту переносяться на магнітні носії ЕОМ безпосередньо працівниками бухгалтерії або керівником (обліковцем) виробничого підрозділу (у первинному підрозділі або на спеціально відведених для цього автоматизованих робочих місцях у бухгалтерії).

Треба зауважити, що не на всі статті витрат по основному виробництву є можливість отримати інформацію з виробничого звіту. Так, документальним підтвердженням для включення витрат за конкретний місяць до книги обліку виробництва або Відомості 5-М

Зразок 5.4.

ВО "Росток"
(підприємство, організація)

Типова форма № М-4
Затверджено наказом Міністерства України
від 21.06.96 р. №193

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ

0 0 5 4 7 0 3 8

Код за УКУД

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 24

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок			Номер супровідного документа
				найменування	код	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Номер паспорта	
24	30.01.04 р.	—	№ 2	Цех № 3		23/3	—	—	—
Матеріальні цінності	Од. виміру	Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.	Номер	Порядковий			
найменування, сорт, розмір, марка	код найменування	за прийнято документом	фактично	грн.	паспорта	номер за складського картотекою			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Помідори									
консерви									
(банка 3 літри)	2603	05	шт.	—	3000	5-00	15000-00	—	39
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—

Синтетичний рахунок для віднесення зносу

Код за МПП

Прийняв = **Жук**Здав = **Тесленко**

(розділ II) по основному виробництву виступають: по статті “Відрахування на соціальні заходи” — розрахунок бухгалтерії, по статті “Амортизація” — форма 03-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”, по статті “Роботи і послуги” — “Рахунок-фактура” на суму виконаних робіт для основного виробництва підрядниками, по статті “Витрати майбутніх періодів” — розрахунок бухгалтерії.

Собівартість одиниці виробленої продукції розраховується діленням виробничих витрат на кількість виробленої готової продукції у вказаному звітному періоді.

Варто зазначити, що по субрахунку “Основне виробництво” рахунка 23 “Виробництво” на кінець місяця може бути дебетовий залишок (сальдо) в сумі незавершеного виробництва.

Незавершене виробництво являє собою продукцію, роботи і послуги, які не пройшли всіх стадій технологічного процесу і, як наслідок, є недоукомплектованими або такими, що не пройшли відповідного технічного контролю.

Важливість визначення обсягів незавершеного виробництва зумовлена необхідністю розмежувати здійснені витрати того чи іншого підрозділу підприємства з метою визначення фактичної собівартості виробленої продукції.

Наявність на підприємстві незавершеного виробництва та його розміри залежать від характеру, структури, технології виробництва. Значні обсяги незавершеного виробництва характерні для машинобудівної, деревообробної, легкої промисловості. Поряд з тим, на підприємствах видобувної промисловості, енергетиці незавершене виробництво взагалі відсутнє.

З метою визначення обсягів незавершеного виробництва в натуральному і вартісному вираженні на перше число кожного місяця проводиться його інвентаризація. Проведення інвентаризації покладається на спеціально створену для цього на початку року комісію, склад якої затверджується наказом по підприємству.

До складу незавершеного виробництва не входять:

– сировина, матеріали і напівфабрикати, які були отримані виробничим підрозділом, але обробка яких на кінець місяця не була розпочата;

- комплектуючі (деталі, вузли, агрегати), які були отримані, але на кінець місяця не пройшли жодної технологічної ланки, передбаченої для даного виробничого підрозділу;

- забраковані як готові вироби, так і матеріали, сировина, деталі, комплектуючі, які були забраковані в процесі роботи з ними.

Результати проведення інвентаризації оформлюються за допомогою **“Інвентаризаційного опису незавершеного виробництва”**, дані якого засвідчуються підписами всіх членів комісії. Залишки виробів, вузлів, деталей і т. ін. зазначаються в інвентаризаційному описі в розрізі калькуляційних статей: сировини і матеріалів, заробітної плати. Кінцева оцінка обсягів незавершеного виробництва проводиться в бухгалтерії підприємства за умов включення до його складу, залежно від обсягів заробітної плати по закінчених і незакінчених výroбах відрахувань на соціальні заходи та загальноновиробничих витрат.

Якщо визначення незавершеного виробництва збігається із закінченням звітного періоду (кварталу), то його обсяги будуть відображені в розділі 2 Активу Балансу в статті “Незавершене виробництво”.

5.5. Облік адміністративних витрат

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що до **адміністративних витрат відносяться** такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

На рахунку 92 “Адміністративні витрати” відображуються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати” відображається сума визнаних адміністративних витрат, **за кредитом** — списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних витрат, виступають:

- по амортизації — “Розрахунок амортизації основних засобів”;
- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 4.5.);
- грошових коштів — Виписка банку (див. зразок 4.12.);

- витрат на відрядження — “Авансовий звіт” (див. зразок 4.10.);
 - заробітної плати — “Табель обліку використання робочого часу” (див. зразок 4.6.), а також складена на його підставі “Розрахунково-платіжна відомість”.

Типова кореспонденція рахунків по обліку адміністративних витрат наведена в табл. 5.4.

Таблиця 5.4.

Типові бухгалтерські проводки по обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах, нематеріальних активах та малоцінних необоротних активів адміністративного призначення	92 “Адміністративні витрати”	13 “Знос необоротних активів”
2.	Віднесено виробничі запаси на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	20 “Виробничі запаси”
3.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети адміністративного призначення	92 “Адміністративні витрати”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Проведено оплату банку послуг за розрахунково-касове обслуговування	92 “Адміністративні витрати”	31 “Рахунки в банках”
5.	Списано витрати по відрядженню на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
6.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів на адміністративні витрати	92 “Адміністративні витрати”	39 “Витрати майбутніх періодів”
7.	Віднесено вартість робіт і послуг підрядників на адміністративні витрати (електроенергію і комунальні послуги)	92 “Адміністративні витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками
8.	Проведено нараховування на заробітну плату до фондів соціального спрямування	92 “Адміністративні витрати”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного персоналу	92 “Адміністративні витрати”	66 “Розрахунки з оплати праці”

Продовження табл. 5.4.

1	2	3	4
10.	Віднесено на адміністративні витрати вартість робіт і послуг, виконаних дочірними підприємствами	92 “Адміністративні витрати”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
11.	Віднесено на адміністративні витрати суми витрат за елементами (за умови використання рахунків класу 8)	92 “Адміністративні витрати”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
12.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 “Результат основної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”

Щомісячне списання адміністративних витрат оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Узагальнення адміністративних витрат здійснюється при журнально-ордерній формі обліку в журналі-ордері №5, а при спрощеній формі обліку — у розділі II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Накопичення даних про адміністративні витрати в розрізі статі калькуляції елементів витрат протягом року як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 17), яка може бути аналогічно побудована і в електронному вигляді за умов використання ЕОМ.

5.6. Облік витрат на збут

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” визначено, що витрати, пов’язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), включають витрати на збут.

Витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

На рахунку 93 “Витрати на збут” ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, **за кредитом** — списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

Типова кореспонденція рахунків по обліку витрат на збут наведена в табл. 5.5.

Таблиця 5.5.

Типові бухгалтерські проводки по обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах і необоротних матеріальних активах торговельного призначення	93 “Витрати на збут”	13 “Знос необоротних активів”
2.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси”
3.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети торговельного призначення	93 “Витрати на збут”	22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
4.	Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 “Витрати на збут”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельного приміщення, страхові платежі та ін.)	93 “Витрати на збут”	39 “Витрати майбутніх періодів”
6.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до фондів соціального спрямування	93 “Витрати на збут”	65 “Розрахунки за страхуванням”
7.	Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 “Витрати на збут”	66 “Розрахунки з оплати праці”
8.	Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93 “Витрати на збут”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
9.	Віднесено до витрат на збут суми витрат за елементами (за умови використання рахунків класу 8)	93 “Витрати на збут”	80 “Матеріальні витрати” 81 “Витрати на оплату праці” 82 “Відрахування на соціальні заходи” 83 “Амортизація” 84 “Інші операційні витрати”
10.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 “Результат основної діяльності”	93 “Витрати на збут”

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення витрат на збут, виступають:

- по амортизації — “Розрахунок амортизації основних засобів”;

- по малоцінних та швидкозношуваних предметах — “Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів” (див. зразок 4.5.);

- витрат на відрядження — “Авансовий звіт” (див. зразок 4.10.);

- заробітної плати — “Табель обліку використання робочого часу” (див. зразок 4.6.), а також складена на його підставі “Розрахунково-платіжна відомість”.

Щомісячне списання витрат на збут оформлюється за допомогою розрахунка (довідки), складеного працівником бухгалтерії.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал-ордер №5 при журнально-ордерній формі обліку, а при спрощеній формі обліку — розділ II Відомості 5-М (див. дод. А 5).

Накопичення даних про витрати на збут у розрізі статей калькуляцій елементів витрат протягом року як при журнально-ордерній, так і при спрощеній формі бухгалтерського обліку доцільно здійснювати в **Книзі обліку виробництва** (див. дод. Б 18), яка може бути аналогічно побудована і в електронному вигляді за умови використання ЕОМ.

Розділ 6

Основи калькулювання собівартості та формування фінансових результатів

В розділі розглядаються наступні питання:

- 6.1. Собівартість продукції та методи її калькулювання*
- 6.2. Калькулювання собівартості та формування фінансових результатів за системами абсорпшен-костинг та директ-костинг*

6.1. Собівартість продукції та методи її калькулювання

Одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку є визначення собівартості продукції. Собівартість продукції, робіт та послуг складається із спожитих у процесі виробництва виробничих запасів, сировини, енергії, основних засобів (у вигляді їх зносу), трудових ресурсів (у вигляді заробітної плати), а також інших витрат, пов'язаних з їх виробництвом. Виходячи із вказаного можна зазначити, що **собівартість продукції** являє собою грошовий вираз витрат на її виробництво.

Собівартість продукції (робіт та послуг) визначається відношенням витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості виробленої продукції (виконаних робіт або наданих послуг) протягом облікового періоду. Визначення собівартості за результатами роботи підприємства дає змогу дослідити динаміку її зміни у сторону збільшення або зменшення протягом певного періоду, а також проаналізувати її структуру в розрізі статей калькуляції. Чим нижчою є собівартість продукції (робіт і послуг), тим міцнішою є позиція

підприємства на споживчому ринку, тим більше в нього є аргументів у боротьбі за споживача. Таким чином, можна ствердити, що собівартість є також і якісним показником, який відображає ступінь організації виробничого процесу та ефективність діяльності підприємства в цілому.

Враховуючи особливість обліку калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) у різних галузях економіки, відповідним галузевим міністерствам і відомствам України надане право щодо врегулювання зазначеного питання шляхом затвердження відповідного інструктивного забезпечення для його використання на підприємствах.

Залежно від витрат, які враховуються при визначенні собівартості, виділяються такі її види:

- **виробнича собівартість**, яка розраховується шляхом додавання до прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконання робіт і наданням послуг, частини загальновиробничих витрат по організації і управлінню виробництвом;

- **повна собівартість**, яка розраховується шляхом додавання до виробничої собівартості частини адміністративних витрат підприємства, а також витрат на збут;

- **маржинальна собівартість**, яка розраховується шляхом включення до її складу при підрахунку лише прямих змінних витрат (заробітна плата, сировина) і в той же час без урахування прямих постійних витрат (амортизація, орендна плата і т. ін.) конкретного виробничого підрозділу підприємства.

Варто зазначити, що маржинальна собівартість у практиці роботи підприємств використовується, як правило, з метою визначення мінімально допустимої ціни на продукцію, роботи і послуги, що реалізуються.

Залежно від сукупності підприємств, за якими визначається собівартість, виділяють наступні її види:

- **індивідуальна собівартість**, яка розраховується за показниками виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг окремо взятого підприємства;

- **середньогалузева собівартість**, яка розраховується як середньоарифметична із сукупності індивідуальних собівартостей ви-

робництва продукції, виконання робіт і надання послуг підприємств окремо взятої галузі економіки.

Сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг являє собою **метод калькулювання** (визначення собівартості). Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, по яких здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, яка виробляється, на промислових підприємствах використовуються такі методи калькулювання:

1) попередільний (попроцесний) метод;

2) позамовний метод;

Попередільний метод включає в себе два варіанти:

а) однопредільний;

б) багатопредільний.

Однопредільний метод характеризується тим, що виготовлення продукції від першої операції до останньої становить єдине ціле. Прикладом застосування такого методу може бути хлібопекарна промисловість, де і заміс тіста для випічки, випічка і за потребою пакування готових виробів здійснюється в одному цеху (переділі), по якому і здійснюється остаточне калькулювання собівартості виробленої продукції.

Багатопредільний метод характеризується тим, що виготовлення кінцевого продукту поділено на підприємстві на ряд технологічних процесів, які являють собою переділи, результатом кожного з яких є отримання напівфабрикатів, деталей, вузлів або комплектів. Готовий виріб, який включає в себе деталі, вузли, комплекти (результати попередніх переділів), отримують наприкінці останнього переділу. Прикладом застосування багатопредільного методу може бути завод по виробництву автомобільних двигунів. Так, залежно від технологічних можливостей в одному цеху заводу можуть виготовлятися і здійснюватися калькуляція собівартості блоків для двигунів, в іншому — колінчастих валів і т. ін. У подальшому комплектуючі за

собівартістю виробництва по переділах передаються до кінцевого переділу (цеху комплектації), де й здійснюється завершальна комплектація готового виробу (двигуна).

Позамовний метод калькулювання собівартості характеризується тим, що об'єктами для здійснення калькуляції з метою визначення собівартості продукції виступають окремі, виконані на замовлення виробу, роботи або надані послуги (ательє індошвиву, станція технічного обслуговування автомобілів і т. ін.).

З метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, а також для запобігання здійснення надмірних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг, використовується **нормативний метод** калькулювання собівартості. Підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція, яка складається на початку року на кожний вид продукції, робіт і послуг на підставі затверджених норм на витрати сировини, матеріалів, оплати праці та інших витрат у розрізі статей калькуляції.

При використанні цього методу дуже важливим є формування собівартості на основі документування відхилень від затверджених норм. Зіставленням фактичних витрат на виробництво одиниці продукції із нормативними (стандартними) витратами забезпечується пошук і аналіз відхилень, які відбулися як в сторону збільшення, так і зменшення витрат. Для реалізації поставленого завдання відхилення від норм узагальнюються в обліку в розрізі причин і винних осіб та слугують підставою для прийняття керівництвом відповідних рішень. Забезпечення аналізу відхилень, а також усунення їх негативного впливу на формування собівартості має тісний зв'язок з оперативністю обліку і подачі необхідної інформації апарату управління підприємством. Залежно від характеру і технологічних особливостей виробництва інформація про відхилення може надходити та аналізуватися за довільний проміжок часу (за кожен день, за кожний тиждень або декаду місяця і т. ін.).

6.2. Калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системами абсорпшен-костинг та директ-костинг

Перший етап організації управлінського обліку на підприємстві є методологічний, який передбачає вибір моделі управлінського обліку залежно від мети, що ставиться перед управлінським персоналом усіх рівнів при здійсненні аналізу, визначаються об'єкти та методи обліку витрат.

За повнотою включення витрат до собівартості моделі управлінського обліку поділяються на:

- облік повних витрат;
- облік часткових витрат.

Система обліку повних витрат представлена традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на *основні* і *накладні*.

Основні витрати — це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація обладнання виробничого підрозділу і т. ін.) і знаходять своє відображення на рах. 23 “Виробництво”.

Накладні витрати — це витрати, пов'язані з організацією і управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів. До накладних витрат можна віднести зокрема: заробітну плату спеціалістів-технологів, заробітну плату працівників лабораторій та відділів технічного контролю за якістю виготовленої продукції, амортизацію обладнання загальновиробничого призначення, витрати на охорону праці та ін. Накладні витрати знаходять своє відображення на рах. 91 “Загальновиробничі витрати”. Щомісяця накладні витрати з рах. 91 “Загальновиробничі витрати” списуються (накладуються) на витрати виробництва (на рах. 23 “Виробництво”), внаслідок чого в обліку формуються виробнича собівартість продукції, робіт і послуг.

У зарубіжній практиці обліку повних витрат відповідає система **абсорпшен-костинг**. Порядок визначення фінансових результатів

за системою абсорпшен-костинг здійснюється поетапно. *На першому етапі* визначається **валова маржа**, яка розраховується відніманням від виручки собівартості реалізованих підприємством продукції, робіт або послуг. *На другому етапі* визначається **операційний прибуток**, який визначається відніманням від валової маржі адміністративних витрат підприємства та витрат на збут.

Схему формування фінансових результатів за системою абсорпшен-костинг представлено на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Схема формування фінансових результатів за системою абсорпшен-костинг

У свою чергу система абсорпшен-костинг може поєднуватися з фактичним і стандартним калькулюванням собівартості, що зумовлює існування двох її підсистем, таких як: **факт-абсорпшен-костинг** та **стандарт-абсорпшен-костинг**.

Факт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості додаванням до фактичних виробничих витрат фактичних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Порядок визначення фінансових результатів за системою факт-абсорпшен-костинг здійснюється поетапно. *На першому етапі* визначається *валова маржа*, яка розраховується відніманням від виручки фактичної собівартості реалізованих підприємством продукції, робіт або послуг. *На другому етапі* визначається *операційний прибуток*, який визначається відніманням від валової маржі фактичних адміністративних витрат підприємства та фактичних витрат на збут.

З метою більш детального розгляду калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-абсорпшен-костинг скористаємося прикладом.

Приклад

Акціонерне товариство “Росток” займається виготовленням побутової техніки. У січні 20__ р. фактичні витрати по виробництву кухонних міксерів “Смак” у кількості **400 шт.** склали **63900 грн.**, загальновиробничі витрати — **8600 грн.**, адміністративні витрати і витрати на збут — **11500 грн.** З метою відображення особливостей формування фінансових результатів передбачимо **два варіанти**: 1) виробництво і реалізація 400 міксерів; 2) виробництво 400, а реалізація 300 міксерів. Для спрощення розрахунків візьмемо до уваги те, що на підприємстві відсутні залишки незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, а також відсутні залишки готової продукції на початок періоду.

Розрахунки калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-абсорпшен-костинг показано в табл. 6.1.

З наведених у таблиці 6.1. розрахунків можна зробити наступні висновки. **По-перше**, на розмір виручки від реалізації (п. 3), на фактичну собівартість реалізованої продукції (п. 9) і як наслідок на розмір валової маржі в обох варіантах (п. 12) вплинула безпосередньо різниця в кількості реалізованої продукції (400 і 300 штук відповідно). **По-друге**, що стосується визначення операційного прибутку, то включення до витрат підприємства фактичних адміністративних витрат та витрат на збут у розмірі **11500 грн** було здійснено в обох варіантах незалежно від обсягів реалізованої продукції, що й призвело до отримання прибутку в першому варіанті **16000 грн.**, а в другому — **9125 грн.**

Таблиця 6.1.

Калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-абсорпшен-костинг

№ з/п	Показники	Варіант 1	Варіант 2
1.	Кількість реалізованих міксерів, шт.	400	300
2.	Ціна реалізації одного міксера, грн.	250	250
3.	Виручка від реалізації міксерів, грн.	100000	75000
4.	Кількість виготовлених міксерів, шт.	400	400
5.	Фактичні витрати по виробництву міксерів, грн.	63900	63900
6.	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.	8600	8600
7.	Собівартість виготовлених міксерів, грн. (п.5 + п.6)	63900+8600= 72500	63900+8600= 72500
8.	Собівартість одного виготовленого міксера, грн. (п.7 : п.4)	72500 : 400= 181,25	72500 : 400= 181,25
9.	Собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.8 x п.1)	181,25 x 400= 72500	181,25 x 300= 54375
10.	Кількість нереалізованих міксерів, шт. (п.4 – п.1)	400 - 400= 0	400 - 300= 100
11.	Собівартість нереалізованих міксерів, грн. (п.10 x п.8)	0 x 181,25= 0	100 x 181,25= 18125
12.	Валова маржа, грн. (п.3 – п.9)	100000 - 72500= 27500	75000 - 54375= 20625
13.	Фактичні адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	11500	11500
14.	Операційний прибуток, грн. (п.12 – п.13)	27500 - 11500= 16000	20625 - 11500= 9125

Стандарт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості додаванням до стандартних виробничих витрат стандартних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку фор-

мується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

У зв'язку з цим для обрахунку собівартості одиниці продукції, визначення мінімально допустимих цін при реалізації продукції, оперативного контролю і управління затратами на підприємствах розроблюються **стандарти (нормативи)** матеріальних, трудових та інших затрат. Безпосередньо “**стандарт**”, являє собою кількість, а “**кост**” — вартість необхідних витрат (матеріальних, трудових та ін.) на виробництво одиниці продукції, виконаних робіт або наданих послуг. Стандарти є основою функціонування системи стандарт-кост, яка виступає як інструмент контролю, спрямований на управління прямими витратами виробництва.

Як правило, на фірмах, які хочуть досягти значних успіхів, контроль за витратами (зокрема відхиленнями) покладається на досвідчених спеціалістів з обліку і аналізу, які мають значний стаж роботи і знають усі сторони виробничого процесу. Саме їх аналізи і звіти, як правило, виступають найбільш точними і логічними, а прогнози — передбачливими.

Облік стандартних витрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами. ***Перший варіант*** передбачає, що відхилення від стандартних витрат (зокрема матеріальних затрат, затрат на оплату праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках-екранах (див. рис. 2.2.), а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг по дебету рахунку “Виробництво” формується на підставі затверджених нормативів. Як наслідок, із виробництва на склад готова продукція, а роботи і послуги безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації” списуються за стандартною (нормативною) собівартістю. ***Другий варіант*** передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг по дебету рахунку “Виробництво” формується на підставі фактичних затрат з метою отримання повної картини про виробництво. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) затрат відокремлюють-

ся і групуються на спеціальних рахунках-екранах (див. рис. 2.3.), що забезпечує списання готової продукції на склад, а роботи і послуги — безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації” за стандартною (нормативною) собівартістю. У свою чергу, при першому і другому варіантах незавершене виробництво оцінюється за стандартною собівартістю.

Як показує практика обліку у компаніях США, відхилення від стандартних (нормативних) витрат фірми в своїй більшості не відносять на собівартість продукції, робіт та послуг, а списують на рахунок “Собівартість реалізації”. Разом з цим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” передбачено, що собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, а також нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Порядок визначення фінансових результатів за системою стандарт-абсорпшен-костинг здійснюється поетапно аналогічно порядку, визначеному на рис. 6.1., але з певним доповненням до вищезазначеного. **На першому етапі** визначається **валова маржа (за стандартами)**, яка розраховується шляхом віднімання від виручки **стандартної (нормативної) собівартості** реалізованих підприємством продукції, робіт та послуг. **На другому етапі** визначається **валова маржа (за фактом)**, яка розраховується відніманням від валової маржі (за стандартами) понаднормативних відхилень виробничих і загальновиробничих витрат по виробленій у звітному періоді продукції. **На третьому етапі** визначається **операційний прибуток**, який визначається відніманням від валової маржі (за фактом) фактичних адміністративних витрат підприємства та витрат на збут.

З метою більш детального розгляду калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою стандарт-абсорпшен-костинг скористаємося умовою прикладу, розглянутого раніше в даному пункті. Дані розрахунків зведено в табл. 6.2.

Таблиця 6.2.

Калькулювання собівартості і визначення фінансових результатів за системою стандарт-абсорпшен-костинг

1.	Кількість реалізованих міксерів, шт.	400	300
2.	Ціна реалізації одного міксера, грн.	250	250
3.	Виручка від реалізації міксерів, грн.	100000	75000
4.	Кількість виготовлених міксерів, шт.	400	400
5.	Витрати по виробництву міксерів, грн.:	X	X
5.1.	стандартні (нормативні)	62000	62000
5.2.	фактичні	63900	63900
5.3.	відхилення	+1900	+1900
6.	Загальновиробничі витрати, грн.:	X	X
6.1.	стандартні (нормативні)	8000	8000
6.2.	фактичні	8600	8600
6.3.	відхилення	+600	+600
7.	Стандартна (нормативна) собівартість виготовлених міксерів, грн. (п.5.1 + п.6.1)	62000+8000= 70000	62000+8000= 70000
8.	Стандартна (нормативна) собівартість одного виготовленого міксера, грн. (п.7 : п.4)	70000 : 400= 175	70000 : 400= 175
9.	Стандартна (нормативна) собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.8 x п.1)	175 x 400= 70000	175 x 300= 52500
10.	Кількість нереалізованих міксерів, шт. (п.4 – п.1)	400 - 400= 0	400 - 300= 100
11.	Стандартна (нормативна) собівартість нереалізованих міксерів, грн. (п.10 x п.8)	0 x 175= 0	100 x 175= 17500
12.	Скоригована собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.9 + п.5.3. + п.6.3)	70000+1900+ 600 = 72500	52500+1900+ 600 = 55000
13.	Валова маржа (за стандартами), грн. (п.3 – п.9)	100000 -70000= 30000	75000 -52500= 22500
14.	Валова маржа, (за фактом), грн. (п.13 – п.5.3 – п.6.3)	30000 –1900 – 600= 27500	22500 –1900 – 600= 20000
15.	Фактичні адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	11500	11500
16.	Операційний прибуток, грн. (п.14 – п.15)	27500 – 11500= 16000	20000 -11500= 8500

Порівнюючи калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системами факт-абсорпшен-костинг (табл. 6.1.) та стандарт- абсорпшен-костинг (табл.6.2.), **можна зробити ряд висновків.**

По-перше, що стосується собівартості одиниці виготовленої продукції, то згідно даних табл. 6.1. (п.8) вона склала **181,25 грн.** проти наведених у табл. 6.2 (п.8) — **175 грн.**, що стало наслідком врахування при калькулюванні стандартних виробничих і стандартних загальновиробничих витрат.

По-друге, собівартість реалізованої продукції, згідно з даними табл. 6.1. (п.9), становить у першому варіанті **72500 грн.** і в другому варіанті **54375 грн.**, а аналогічний показник таблиці 6.2. (п.12) “скоригована собівартість реалізованої продукції” становить відповідно в першому варіанті **72500 грн.**, і в другому варіанті **55000 грн.** Ідентичність даних першого варіанту (**72500 грн.**) в табл. 6.1. (п.9) і табл. 6.2. (п.12) пояснюється тим, що скоригована собівартість реалізованої продукції при стандарт- абсорпшен-костингу визначається із урахування відхилень виробничих і загальновиробничих витрат, а також тим, що кількість виробленої і реалізованої продукції становила по 400 одиниць. Відмінність даних другого варіанту **54375 грн.** у табл. 6.1. (п.9) та **55000 грн** у табл. 6.2. (п.12) зумовлена тим, що при факт-абсорпшен-костингу (табл. 6.1.) відхилення по виробничих та загальновиробничих витратах розподілялися пропорційно до кількості реалізованої та нереалізованої продукції, а при стандарт-абсорпшен-костингу (табл. 6.2.) відхилення від стандартних виробничих та загальновиробничих витрат відносяться на собівартість реалізації формуючи таким чином скориговану собівартість реалізованої продукції.

По-третє, вищезазначені чинники зумовили вплив на формування фінансових результатів. Так, у другому варіанті валова маржа і операційний прибуток в таблиці 6.1 (п.12 і п.14) склали відповідно **20625 грн.** і **9125 грн.**, а в таблиці 6.2 (п.14 і п.16) — відповідно **20000 грн.** і **8500 грн.**

Система обліку часткових витрат представлена традиційним для розвинутих ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ затрат на **змінні (умовно-змінні)** та **постійні (умовно-постійні).**

Змінними (умовно-змінними) називаються витрати, абсолютний розмір яких знаходиться у прямій (або майже прямій) залежності від збільшення або зменшення кількості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг. До даного роду витрат можна віднести витрати на сировину та матеріали, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи тощо.

Постійними (умовно-постійними) називаються витрати, величина яких залишається незмінною (або майже незмінною) при збільшенні або зменшенні виробництва продукції, виконанні робіт та наданні послуг. До даного роду витрат можна віднести амортизацію обладнання підприємства, страхування майна, орендну плату та ін.

За системи обліку часткових витрат калькуляція собівартості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг здійснюється на підставі часткових (змінних) витрат, які безпосередньо пов'язані з їх створенням.

В зарубіжній практиці обліку часткових витрат відповідає система “**директ-костинг**”.

Порядок визначення фінансових результатів за системою директ-костинг здійснюється поетапно. **На першому етапі** визначається **маржинальний дохід**, який розраховується шляхом віднімання від виручки від реалізації собівартості реалізованої продукції, робіт та послуг (яка складається із змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат), а також віднімання змінних адміністративних витрат та змінних витрат на збут. **На другому етапі** визначається **операційний прибуток**, який визначається відніманням від маржинального доходу суми постійних виробничих витрат, постійних загальновиробничих, постійних адміністративних та постійних витрат на збут.

Зауважимо, що визначення маржинального доходу, в свою чергу, теж може бути розподілено на два етапи. Перший етап передбачає визначення **виробничого маржинального доходу**, який визначається як різниця між виручкою та собівартістю реалізованої продукції, яка складається із змінних виробничих і змінних загальновиробничих витрат. Другий етап передбачає визначення безпосередньо **маржинального доходу**, який визначається як різниця між виробничим маржинальним доходом і змінними адміністративними витратами та змінними витратами на збут.

Схему формування фінансових результатів за системою директ-костинг представлено на рис. 6.2.

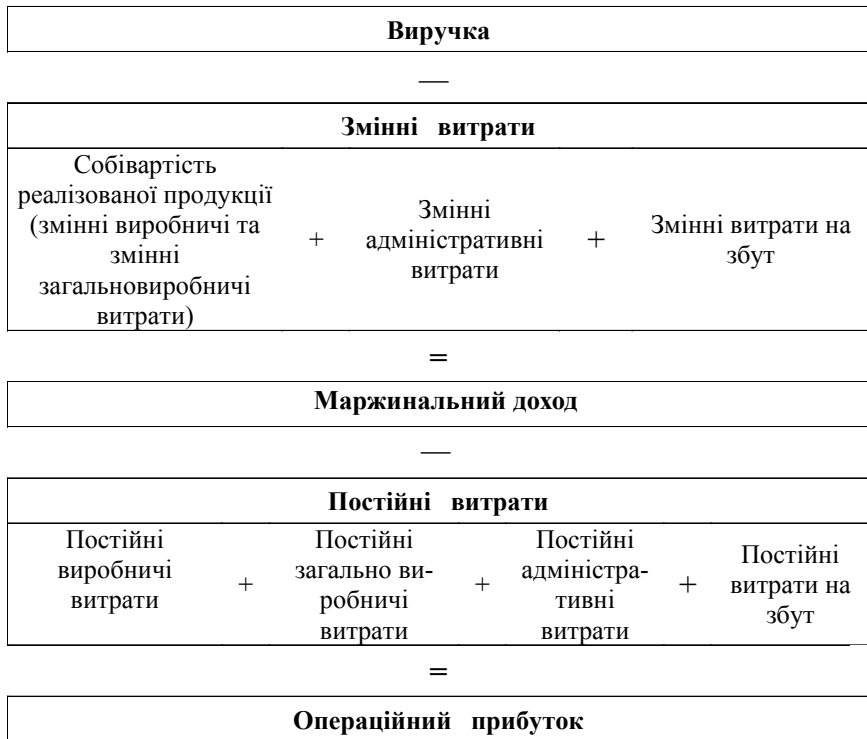


Рис. 6.2. Схема формування фінансових результатів за системою директ-костинг

У свою чергу, система директ-костинг може поєднуватися з фактичним і стандартним калькулюванням собівартості, що зумовлює існування двох її підсистем, таких як: **факт-директ-костинг** та **стандарт-директ-костинг**.

Факт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Порядок визначення фінансових результатів за системою факт-директ-костинг здійснюється поетапно. *На першому етапі* визначається виробничий маржинальний дохід, який розраховується відніманням від виручки собівартості реалізованих підприємством продукції, робіт та послуг, яка сформувалася на основі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат. *На другому етапі* визначається маржинальний дохід як різниця між виробничим маржинальним доходом і фактичними змінними адміністративними та фактичними змінними витратами на збут. *На третьому етапі* визначається операційний прибуток, який визначається як різниця між маржинальним доходом і фактичними постійними витратами підприємства (виробничими, загальновиробничими, адміністративними та витратами на збут).

З метою більш детального розгляду калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-директ-костинг, а також зручного для читача порівняння із розрахунками калькулювання собівартості і визначення фінансових результатів в системі абсорпшен-костинг (що було проведено в даному пункті раніше) скористаємося прикладом, який було наведено вище. Натомість умову прикладу дещо деталізуємо.

Отже, нагадаємо і уточнимо дані прикладу. Акціонерне товариство “Росток” займається виготовленням побутової техніки. У січні 20__ р. фактичні витрати цеху по виробництву кухонних міксерів “Смак” у кількості **400 шт.** становили **63900 грн.** (з них змінні 50000 грн. і постійні 13900 грн.), загальновиробничі витрати становили **8600 грн.** (з них змінні 6000 грн. і постійні 2600 грн.), адміністративні витрати і витрати на збут становили **11500 грн.** (з них змінні 9000 грн. і постійні 2500 грн.).

З метою відображення особливостей формування фінансових результатів передбачимо **два варіанти**: 1) виробництво і реалізація 400 міксерів; 2) виробництво 400, а реалізація 300 міксерів. Для спрощення розрахунків візьмемо до уваги те, що по підрозділу відсутні залишки незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, а також відсутні залишки готової продукції на початок періоду.

Розрахунки калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-директ-костинг показано в табл. 6.3.

Таблиця 6.3.

Калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою факт-директ-костинг

з/п	Показники	Варіант 1	Варіант 2
1.	Кількість реалізованих міксерів, шт.	400	300
2.	Ціна реалізації одного міксера, грн.	250	250
3.	Виручка від реалізації міксерів, грн.	100000	75000
4.	Кількість виготовлених міксерів, шт.	400	400
5.	Змінні фактичні витрати підрозділу по виробництву міксерів, грн.	50000	50000
6.	Змінні фактичні загальновиробничі витрати, грн.	6000	6000
7.	Змінні фактичні адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	9000	9000
8.	Собівартість виготовлених міксерів, грн. (п.5 + п.6)	50000+6000= 56000	50000+6000= 56000
9.	Собівартість одного виготовленого міксера, грн. (п.8 : п.4)	56000 : 400= 140	56000 : 400= 140
10.	Собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.9 x п.1)	140 x 400= 56000	140 x 300= 42000
11.	Кількість нереалізованих міксерів, шт. (п.4 – п.1)	400 - 400= 0	400 - 300= 100
12.	Собівартість нереалізованих міксерів, грн. (п.11 x п.9)	0 x 140= 0	100 x 140= 14000
13.	Виробничий маржинальний дохід, грн. (п.3 – п.10)	100000 - 56000= 44000	75000 - 42000= 33000
14.	Маржинальний дохід, грн. (п.13 – п.7)	44000 - 9000= 35000	33000 - 9000= 24000
15.	Постійні фактичні виробничі, загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	13900 + 2600 + 2500 = 19000	13900 + 2600 + 2500 = 19000
16.	Операційний прибуток, грн. (п.14 – п.15)	35000 - 19000= 16000	24000 - 19000= 5000

Стандарт-директ-костинг передбачає калькулювання собівартості на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна виробнича собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад.

Зважаючи на вказане, з метою обрахунку собівартості одиниці продукції, визначення мінімально допустимих цін при реалізації продукції, здійснення оперативного контролю та управління затратами на підприємствах розроблюються **стандарти (нормативи)** матеріальних, трудових та інших затрат. За цих умов стандарти являють собою основу функціонування системи стандарт-кост, яка виступає як інструмент контролю, що спрямований на управління прямими витратами виробництва.

При стандарт-директ-костингу, як і при стандарт-абсорпшен-костингу, облік стандартних затрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами.

Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних затрат (матеріальних затрат, оплати праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках-екранах (див. рис. 2.2.), а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі затверджених нормативів змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат. Виходячи з цього, з виробництва на склад готова продукція (а роботи і послуги — безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації”) списуються за стандартною (нормативною) собівартістю.

Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг формується на підставі фактичних змінних виробничих та фактичних змінних загальновиробничих витрат. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) витрат відокремлюються і грубуються на спеціальних рахунках-екранах (див. рис. 2.3.), що забезпечує списання готової продукції на склад (а робіт і послуг — безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації”) за стандартною (нормативною) собівартістю.

В той же час за умов як першого, так і другого варіанта: 1) не-завершене виробництво оцінюється за стандартними змінними витратами; 2) відхилення від стандартних змінних виробничих і стандартних змінних загальновиробничих витрат списуються на рахунок “Собівартість реалізації”.

Порядок визначення фінансових результатів за системою стандарт-директ-костинг здійснюється поетапно аналогічно порядку, визначеному на рис. 6.2., але з певними доповненнями до вищезазначеного.

На першому етапі визначається ***виробничий маржинальний дохід (за***

стандартами), який розраховують відніманням від виручки собівартості реалізованих підприємством продукції, робіт та послуг, яка сформувалася на основі стандартних змінних виробничих та стандартних змінних загальновиробничих витрат. У той же час виробничий маржинальний дохід (за фактом) розраховують відніманням від виробничого маржинального доходу (за стандартами) відхилень від стандартних змінних виробничих та відхилень від стандартних змінних загальновиробничих витрат по виробленій у звітному періоді продукції. **На другому етапі** визначають маржинальний дохід (за стандартами), який розраховують відніманням від виробничого маржинального доходу (за стандартами) стандартних (нормативних) змінних адміністративних витрат та стандартних змінних витрат на збут. Поряд з тим, маржинальний дохід (за фактом) розраховують як різницю між маржинальним доходом (за стандартами) і відхиленнями від стандартних змінних виробничих, загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут, або як різницю між виробничим маржинальним доходом (за фактом) і фактичними змінними адміністративними витратами та фактичними змінними витратами на збут.

З метою більш детального розгляду калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою стандарт-директ-костинг, скористаємося умовою прикладу, що розглядається у даному пункті. Дані розрахунків зведено в табл. 6.4

Таблиця 6.4.

Калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системою стандарт-директ-костинг

№ з/п		Показники	Варіант 1	Варіант 2
1	2	3	4	5
1.		Кількість реалізованих міксерів, шт.	400	300
2.		Ціна реалізації одного міксера, грн.	250	250
3.		Виручка від реалізації міксерів, грн.	100000	75000
4.		Кількість виготовлених міксерів, шт.	400	400
5.		Змінні витрати підрозділу по виробництву міксерів, грн.:	X	X
	5.1.	стандартні (нормативні)	48000	48000
	5.2.	фактичні	50000	50000
	5.3.	відхилення	+2000	+2000
6.		Змінні загальновиробничі витрати, грн.	X	X
	6.1.	стандартні (нормативні)	5800	5800
	6.2.	фактичні	6000	6000
	6.3.	відхилення	+200	+200

Продовження табл. 6.4.

1	2	3	4	5
7.		Змінні адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	X	X
	7.1.	стандартні (нормативні)	8850	8850
	7.2.	фактичні	9000	9000
	7.3.	відхилення	+150	+150
8.		Стандартна (нормативна) собівартість виготовлених міксерів, грн. (п.5.1 + п.6.1.)	48000 + 5800 = 53800	48000 + 5800 = 53800
9.		Стандартна (нормативна) собівартість одного виготовленого міксера, грн. (п.8 : п.4)	53800 : 400= 134,5	53800 : 400= 134,5
10.		Стандартна (нормативна) собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.9 x п.1)	134,5 × 400= 53800	134,5 × 300= 40350
11.		Кількість нереалізованих міксерів, шт. (п.4 – п.1)	400 - 400= 0	400 - 300= 100
12.		Стандартна (нормативна) собівартість нереалізованих міксерів, грн. (п.11 x п.9)	0 × 134,5= 0	100 × 134,5= 13450
13.		Скоригована собівартість реалізованих міксерів, грн. (п.10 + п.5.3. + п.6.3)	53800 + 2000 + 200 = 56000	40350 + 2000 + 200 = 42550
14.		Виробничий маржинальний дохід (за стандартами), грн. (п.3 – п.10)	100000 - 53800= 46200	75000 - 40350= 34650
15.		Виробничий маржинальний дохід (за фактом), грн. (п.14 – п.5.3. – п.6.3.) або (п.3 – п.13)	46200 - 2000 - 200 = 44000 100000 - 56000= 44000	34650 - 2000 - 200 = 32450 75000 – 42550= 32450
16.		Маржинальний дохід (за стандартами), грн. (п.14 – п.7.1)	46200 - 8850= 37350	34650 - 8850= 25800
17.		Маржинальний дохід (за фактом), грн. (п. 16 – п. 5.3. – п. 6.3 – п. 7.3) або (п.15 – п.7.2)	37350 – 2000 – 200 – 150= 35000 44000 - 9000= 35000	25800 – 2000 – 200 – 150= 23450 32450 - 9000= 23450
18.		Постійні фактичні виробничі, загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут, грн.	13900 + 2600+ 2500 = 19000	13900 + 2600+ 2500 = 19000
19.		Операційний прибуток, грн. (п.17 – п.18)	35000 - 19000= 16000	23450 - 19000= 4450

Порівнюючи калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системами факт-директ-костинг (табл. 6.3.) та стандарт-директ-костинг (табл.6.4.), можна зробити ряд висновків.

По-перше, що стосується собівартості одиниці виготовленої продукції, то, згідно з даними табл. 6.3. (п.9), вона становила **140 грн.** проти наведених у табл. 6.4 (п.9) — **134,5 грн.**, що стало наслідком врахування при калькулюванні собівартості стандартних змінних виробничих і стандартних загальновиробничих витрат.

По-друге, собівартість реалізованої продукції згідно з даними табл. 6.3. (п.10) становила в першому варіанті **56000 грн.** і в другому варіанті **42000 грн.**, а аналогічний показник таблиці 6.4. (п.13) **“Скоригована собівартість реалізованої продукції”** становила відповідно в першому варіанті **56000 грн.**, і в другому варіанті **42550 грн.** Ідентичність даних першого варіанту (56000 грн.) в табл. 6.3. (п.10) і табл. 6.4. (п.13) пояснюється тим, що скоригована собівартість реалізованої продукції при стандарт-директ-костингу визначається з урахуванням відхилень від стандартних змінних виробничих та змінних загальновиробничих витрат, а також тим, що кількість виробленої і реалізованої продукції становила по 400 одиниць. Відмінність даних другого варіанта **42000 грн.** у табл. 6.3. (п.10) та **42550 грн.** у табл. 6.4. (п.13) зумовлена тим, що при факт-директ-костингу (табл. 6.3.) відхилення по змінних виробничих та змінних загальновиробничих витратах розподілялися пропорційно кількості реалізованої та нерелізованої продукції, а при стандарт-директ-костингу (табл. 6.4.) відхилення від стандартних змінних виробничих і стандартних змінних загальновиробничих витрат відносилися на собівартість реалізації формуючи скориговану собівартість реалізованої продукції.

По-третє, вищезазначені чинники зумовили вплив на формування фінансових результатів. Так, у другому варіанті маржинальний доход і операційний прибуток в таблиці 6.3 (п.14 і п.16) становили відповідно **24000 грн.** і **5000 грн.**, а в таблиці 6.4 (п.17 і п.19) відповідно **23450 грн.** і **4450 грн.**

Підсумовуючи дані наведених розрахунків, варто зауважити, що *директ-костинг є предметом суперечок серед бухгалтерів*. Так, прихильники директ-костингу стоять на засадах, що постійна частина загальновиробничих витрат не пов'язана з виробництвом конкретної одиниці продукції і повинна відноситись до витрат звітного періоду підприємства. Поряд з цим, опоненти наголошують на тому, що продукція повинна включати постійні загальновиробничі витрати, оскільки при виробництві продукції без них неможливо обійтись.

Як наслідок, зарубіжними бухгалтерами і сама категорія собівартості сприймається досить скептично.

В основі багатоступінчастості складання звіту при системі директ-костинг лежить поділ витрат на постійні та змінні. В той же час, ступінчастість звіту може бути збільшена за рахунок додаткового поділу витрат на умовно-постійні та умовно-змінні. Практичні дослідження системи директ-костинг засвідчують, що поділ затрат є досить умовний і здійснюється на власний розсуд підприємства. Виходячи з цього, за бажанням керівництва підприємства в деяких випадках ступінчастість звіту може передбачити також і інші ознаки поділу затрат та доходів, ніж ті, які показано в табл. 6.3. і табл. 6.4.

Використання системи директ-костинг забезпечує розрахунок маржинального доходу, який передбачається для покриття загальної суми постійних витрат як за окремими виробами та їх групами, так і за сегментами ринку як із географічної, так і товарної точки зору, а також каналами розподілу. Поряд з тим, незаперечним є факт можливості здійснення більш глибокого аналізу беззбитковості виробництва, а також управління витратами з метою впливу на встановлення цін на вироби за умови заправданення на підприємстві визначення проміжних показників, які передують визначенню маржинального доходу, зокрема таких, як: виробничий маржинальний дохід (за стандартами), маржинальний дохід (за стандартами), та ін.

Безпосереднім свідченням ефективності застосування на підприємстві системи директ-костинг є можливість альтернативного погляду на собівартість, що дозволяє підприємству формувати на ринку “ціновий діапазон” на власні продукцію, роботи і послуги. Так, за результатами проведених розрахунків ми бачимо, що собівартість одиниці виготовленої продукції за системи факт-абсорпшен-костинг склала **–181,25 грн.**, за системи стандарт-абсорпшен-костинг **–175 грн.**, за системи факт-директ-костинг **–140 грн.**, та за системи стандарт-директ-костинг **–134,5 грн.**

З наведених даних видно, що саме система стандарт-директ-костинг вказала ту межу (**134,5 грн.**) ціни одиниці продукції, нижче від якої при реалізації підприємство вже не буде навіть відшкодовувати здійснені прямі (змінні) витрати на її виробництво. Проте при запровадженні мінімально допустимих цін слід враховувати те, чи покриваються постійні витрати підприємства доходами від реалізації інших видів продукції, робіт та послуг суб'єкта господарювання.

Наприкінці відмітимо, що результатом зростаючої популярності маржинального підходу в управлінні і аналізі витрат є той факт, що все більше підприємств у світі запроваджують стандарт-директ-костинг.

Розділ 7

Місце і роль облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень

В розділі розглядаються наступні питання:

- 7.1. Аналіз співвідношення затрат, прибутку і обсягу реалізації*
- 7.2 Особливості аналізу для підприємств, які виробляють і реалізують декілька видів продукції*

7.1. Аналіз співвідношення затрат, прибутку і обсягу реалізації

Враховуючи постійне зростання конкуренції на споживчому ринку, на фірмах велику увагу приділяють вивченню взаємозв'язку затрат, обсягу виробництва і реалізації продукції, а також джерелам формування прибутку. Менеджерам постійно доводиться вирішувати питання матеріально-технічного забезпечення підприємства, оптимізації його змінних і постійних витрат, формування цінової позиції на товари, роботи і послуги та просування їх до споживача.

Зауважимо, що економічно необґрунтовані рішення керівництва можуть завдати шкоду або мати невиправні наслідки для діяльності підприємства. З метою уникнення цього проводять аналіз беззбитковості виробництва (або визначення критичної точки). **Під критичною точкою** розуміють такий обсяг реалізації продукції, при якому затрати дорівнюють виручці від реалізації продукції, тобто підприємство не отримує ні прибутку, ні збитку.

У міжнародній практиці критичну точку визначають за такими **трьома методами:**

- **рівняння;**
- **маржинального доходу;**
- **графічного зображення.**

Практичне застосування вказаних методів визначення критичної точки здійснимо на підставі даних наведеного прикладу.

Приклад

Акціонерне товариство “Акава” планує виготовляти й реалізувати на споживчому ринку радіоприймачі. За попередніми розрахунками, змінні виробничі витрати на виробництво одного радіоприймача становитимуть 10 грн. Передбачається реалізувати радіоприймачі за ціною 22 грн. кожний. Постійні витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, амортизація виробничого обладнання, орендна плата, страхові платежі і т. ін.) протягом звітного періоду, за розрахунками становитимуть 3000 грн. Враховуючи дані наведеного прикладу проведемо розрахунки кількості одиниць продукції, які необхідно виготовити і реалізувати підприємству для досягнення точки беззбитковості.

Метод рівняння. При використанні цього методу визначення фінансового результату (чистого прибутку) здійснюється за допомогою рівняння:

Виручка від реалізації продукції		
(ціна одиниці продукції	X	кількість одиниць продукції)
—		
Собівартість реалізованої продукції		
(змінні витрати на одиницю продукції	X	кількість одиниць продукції)
—		
Постійні витрати		
=		
Чистий прибуток від реалізації продукції		

Для проведення належних розрахунків за допомогою представленого рівняння врахуємо, що **X** — це кількість одиниць продукції, які необхідно реалізувати підприємству для досягнення точки беззбитковості. Результати розрахунків будуть такими:

$$\begin{aligned}
 22X - 10X - 3000 &= 0; \\
 12X &= 3000 \text{ грн.}; \\
 X &= \frac{3000 \text{ грн.}}{12 \text{ грн.}} = 250 \text{ одиниць}
 \end{aligned}$$

Отже, використання методу рівняння дало нам можливість знайти критичну точку реалізації продукції у кількості 250 одиниць. За такого обсягу реалізації радіоприймачів підприємство не отримає прибутку, але й не матиме збитку.

Метод маржинального доходу. Цей метод являє собою певну модифікацію методу рівняння. Для початку визначається маржинальний дохід на одиницю продукції, який розраховується як різниця між ціною реалізації одиниці продукції і змінними витратами на її виробництво:

$$\begin{aligned}
 &\text{Маржинальний} \\
 &\text{дохід на одиницю} \quad = 22 \text{ грн.} - 10 \text{ грн.} = 12 \text{ грн.} \\
 &\text{продукції}
 \end{aligned}$$

Наступним етапом є визначення критичної точки за такою формулою:

$$\begin{aligned}
 \text{Критична} \\
 \text{точка} &= \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю продукції}} = \frac{3000 \text{ грн.}}{12 \text{ грн.}} = 250 \text{ одиниць}
 \end{aligned}$$

Як бачимо, і в цьому випадку критична точка обсягу реалізації продукції становить 250 одиниць, що аналогічно попередньому розрахунку.

Графічний метод. Використання даного методу забезпечує визначення “критичної точки” в діяльності підприємства на основі побудови графіків, які виражають виручку та витрати залежно від обсягів реалізації продукції, поведінку яких, спираючись на дані наведеного прикладу, представимо за допомогою рис. 7.1.

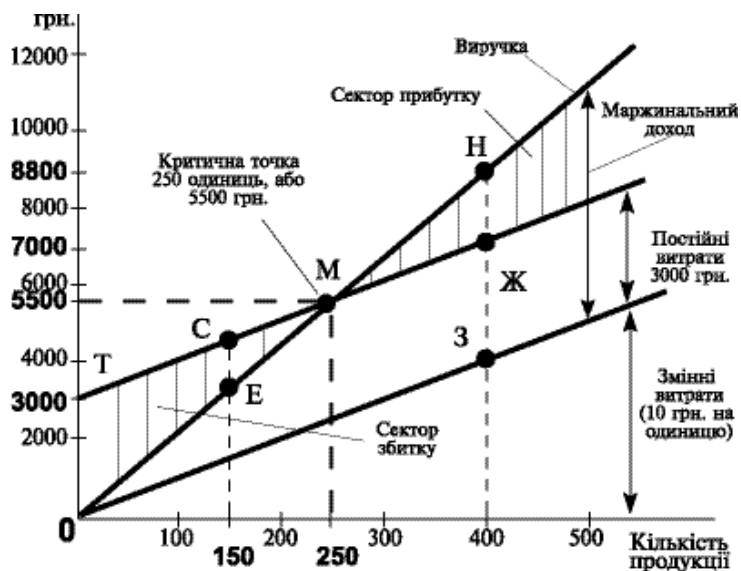


Схема А

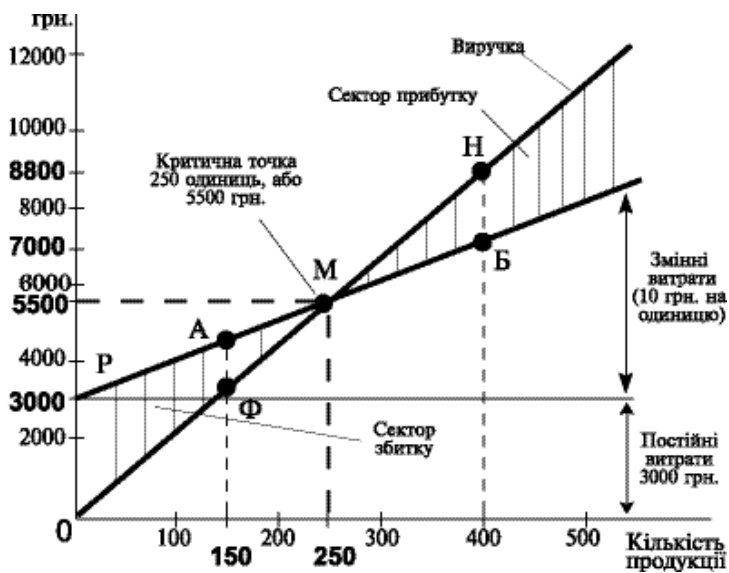


Схема Б

Рис. 7.1. Графік поведінки затрат, виручки і обсягу реалізації продукції в системі аналізу беззбитковості підприємства

Враховуючи різні варіанти графічного зображення змінних і постійних витрат, рис. 7.1. поділено на дві частини (схема А і схема Б).

З метою зображення на рисунку 7.1. лінії виручки було взято за основу обсяг реалізації продукції в кількості 400 одиниць, що відповідає 8800 грн. (400 шт. x 22 грн.) і отриману точку позначено літерою **Н**. Через точки **Н** і **О** у схемі А і схемі Б побудовано лінію виручки.

Для відображення поведінки змінних витрат у схемі А взято за основу той самий обсяг реалізації продукції (400 одиниць). Провівши розрахунки (400 шт. X 10 грн. = 4000 грн.), отримуємо точку **З**, через яку й побудовано лінію змінних витрат **ОЗ**.

Для відображення постійних витрат у схемі А на вертикальній осі відмічено точку, яка відповідає 3000 грн. (точка **Т**). Враховуючи те, що постійні витрати залишаються незмінними при будь-якій кількості продукції, відклавши від точки **З** вгору 3000 грн., отримаємо точку **Ж**. Використовуючи точки **Т** і **Ж**, накреслимо лінію постійних витрат, яка буде проходити паралельно лінії змінних витрат. Поряд з тим, лінія **ТЖ** у схемі А відображує також і загальний обсяг витрат.

Графічне відображення змінних і постійних витрат може бути здійснене і в іншому порядку. Так, спочатку на графіку показуються постійні, а потім — змінні витрати.

Для відображення постійних витрат у схемі Б відмічено на вертикальній осі точку, яка відповідає 3000 грн. (точка **Р**). Враховуючи те, що постійні витрати залишаються незмінними при будь-якій кількості продукції, лінія постійних витрат буде побудована паралельно осі кількості продукції.

Для відображення поведінки змінних витрат у схемі Б взято за основу той самий обсяг реалізації продукції (400 одиниць). Провівши розрахунки (400 шт. x 10 грн. = 4000 грн.), отримуємо точку **Б**. Проте точка **Б** буде відповідати не 4000 грн., а 7000 грн. (4000 грн. + 3000 грн.), оскільки на схемі Б спочатку позначалися постійні витрати. Отже, через точки **Р** і **Б** побудовано лінію змінних витрат. Поряд з тим, лінія **РБ** в схемі Б відображує також і загальний обсяг витрат, який аналогічний лінії **ТЖ** у схемі А.

Як видно із схем А і Б рисунку 7.1. критична точка (точка **М**) утворюється на перетині лінії виручки **ОН** і лінії загального обсягу витрат (**ТЖ** у схемі А і **РБ** у схемі Б) і відповідає 250 одиницям реалізованої продукції, тобто 5500 грн. виручки.

Праворуч і ліворуч від точки **М** розміщуються відповідно **сектор прибутку і сектор збитку**. Графічне зображення у схемах А і Б дає можливість визначити обсяги прибутку або збитку при різних варіантах кількості реалізованої продукції.

Так, при кількості 400 одиниць реалізованої продукції обсяг прибутку буде розрахований як різниця між точками Н та Ж у схемі А, а також точками Н та Б у схемі Б і становитиме відповідно 1800 грн. (8800 грн. – 7000 грн). У свою чергу, при 150 одиницях реалізованої продукції буде отримано збиток, який розраховується як різниця між точками **С** та **Е** у схемі А та точками **А** та **Ф** у схемі Б.

Зауважимо, що отримання інформації про розміри маржинального доходу, прибутку та збитку при графічному методі має пряму залежність від точності нанесеного зображення.

Підсумовуючи викладене відмітимо, що використання схеми А рисунку 7.1. є більш зручним, оскільки лінії виручки і змінних витрат виходять з однієї точки і відстань між ними по вертикалі дає можливість визначити маржинальний дохід практично при будь-якому обсязі реалізації продукції. Розмір маржинального доходу показує, до якої межі може зменшитися виручка, щоб не отримати збитку. Вказане має безпосередній вплив при прийнятті управлінських рішень керівництвом, оскільки дає можливість узгоджувати цінову політику підприємства з вимогами ринку.

* * *

За умови використання на підприємстві системи стандартності можливе використання вказаних методів, спираючись на стандартні (нормативні) витрати. Це дасть змогу отримати більш гнучку інформацію, необхідну для прийняття оптимальних управлінських рішень.

7.2. Особливості аналізу для підприємств, які виробляють і реалізують декілька видів продукції

Розкриваючи питання місця і ролі облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень, необхідно окрему увагу приділити аналізу на підприємствах, які виробляють і реалізують декілька видів продукції, оскільки із збільшенням асортименту продукції зростає й кількість варіантів можливих рішень, які можуть приймати менеджери з метою просування продукції на ринок і поліпшення фінансового становища фірм.

Для більш конкретного опрацювання даного питання розглянемо умовне підприємство, дані якого про заплановані обсяги виробництва і реалізації окремих видів продукції представлені у наведеному прикладі.

Приклад

Акціонерне товариство “Електронікс”, провівши маркетингові дослідження, планує виготовляти і реалізувати за рік на споживчому ринку 6000 шт. калькуляторів і 2000 шт. годинників, тобто в пропорції 3 калькулятори на 1 годинник. За розрахунками змінні витрати на виробництво одного калькулятора становитимуть 22 грн., а одного годинника — 18 грн. Ціни реалізації одиниці продукції передбачається встановити в розмірі 30 грн. для калькуляторів і 34 грн. для годинників.

Враховуючи попередньо наведені дані, прогнозний звіт про результати діяльності підприємства можна представити за формою, наведеною в табл. 7.1.

Таблиця 7.1.

Прогнозний звіт про результати діяльності АТ “Електронікс” на 20__ р.

№ з/п	Показники	Калькулятори	Годинники	Усього
1.	Кількість виготовленої і реалізованої продукції, шт.	6000	2000	8000
2.	Ціна за одиницю продукції, грн.	30	34	X
3.	Виручка від реалізації, грн.	180000	68000	248000
4.	Змінні витрати на одиницю продукції, грн.	22	18	X
5.	Собівартість реалізованої продукції (змінні витрати), грн.	132000	36000	168000
6.	Маржинальний доход, грн.	48000	32000	80000
7.	Постійні витрати, грн.	X	X	68000
8.	Операційний прибуток, грн.	X	X	12000

Враховуючи те, що в силу різних ситуацій на ринку можливі зрушення як в обсягах реалізації продукції, так і змін цінової політики на товари, роботи і послуги підприємства, з'ясуємо яку кількість з вказаного асортименту виробів необхідно реалізувати підприємству, щоб досягти критичної точки його беззбитковості. Для цього скористаємося методом рівняння, застосування якого було розглянуто в попередньому пункті даної теми.

Виходячи з того, що на один реалізований годинник припадає три калькулятори, кількість реалізованих годинників позначимо X , а кількість калькуляторів — відповідно $3X$. Здійснивши підстановку в формулу, отримаємо рівняння:

$$\begin{aligned}(30 \times 3X) + 34X - (22 \times 3X) - 18X - 68000 &= 0. \\ 90X + 34X - 66X - 18X - 68000 &= 0. \\ 40X &= 68000. \\ X &= 1700 \text{ шт.}\end{aligned}$$

Із наведеного розрахунку видно, що для досягнення критичної точки підприємству необхідно реалізувати 1700 шт. годинників і 5100 шт. калькуляторів ($1700 \times 3 = 5100$). Загальний же обсяг реалізації продукції повинен становити не менше ніж 6800 одиниць ($1700 + 5100 = 6800$).

Проте, зважаючи на ринкову ситуацію, кількість реалізованих підприємством калькуляторів і годинників, а також ціни на них за фактичними звітними даними були дещо іншими (див. табл. 7.2.).

Таблиця 7.2.

**Фактичний звіт про результати діяльності
АТ “Електронікс” за 20__ р.**

№ з/п	Показники	Калькулятори	Годинники	Усього
1.	Кількість виготовленої і реалізованої продукції, шт.	3000	3500	6500
2.	Ціна за одиницю продукції, грн.	19	44	X
3.	Виручка від реалізації, грн.	57000	154000	211000
4.	Змінні витрати на одиницю продукції, грн.	22	18	X
5.	Собівартість реалізованої продукції (змінні витрати), грн.	66000	63000	129000
6.	Маржинальний дохід, грн.	-9000	+91000	+82000
7.	Постійні витрати, грн.	X	X	68000
8.	Операційний прибуток, грн.	X	X	14000

Як видно з табл. 7.2., фактична кількість реалізованих калькуляторів склала 3000 шт., що на 50 % менше від запланованого обсягу в розмірі 6000 шт. за даними табл. 7.1. Так, ціна реалізації калькуляторів зважаючи на значну конкуренцію на ринку, не змогла піднятися вище ніж 19 грн., що майже на 37 % менше від запланованої ціни 30 грн. В той же час фактична ціна 19 грн. не покривала змінних витрат підприємства на виробництво калькуляторів, що становила 22 грн. Як наслідок реалізація кожного калькулятора приносила збитки підприємству в розмірі 3 грн. (19 грн. – 22 грн. = –3 грн). Виходячи із збитковості калькуляторів, на підприємстві було прийнято оперативне рішення про скорочення обсягів їх виробництва у два рази, тобто із 6000 шт. до 3000 шт. Це дало можливість зменшити вплив негативних факторів на формування фінансових результатів, оскільки від’ємність показника “маржинальний дохід” від реалізації калькуляторів (див. табл. 7.2.) обмежилася лише 9000 грн. (57000 грн.– 66000 грн.= – 9000 грн.), а не можливо значно більшою сумою.

Поряд з тим, ситуація на ринку з реалізацією годинників мала для підприємства зовсім інший характер. Так, проти запланованого виробництва і реалізації годинників у розмірі 2000 шт. їх було вироблено і реалізовано 3500 шт., що на 75 % більше. Зважаючи на значний попит на годинники даної марки підприємству вдалося підняти ціну їх реалізації з 34 грн. до 44 грн., тобто майже на 30 %, що дало можливість отримати при реалізації 91000 грн. маржинального доходу.

Продовжуючи співставлення фактичних даних (табл. 7.2.) із плановими (табл. 7.1.), слід також відмітити, що отримання прибутку підприємством у розмірі 14000 грн. проти запланованих 12000 грн. стало можливим і при 6500 одиниць реалізованої продукції проти запланованих 8000 одиниць. Вказане було реалізоване завдяки збільшенню питомої ваги продукції з високим маржинальним доходом (годинники), що дало можливість не лише компенсувати втрати підприємства при реалізації калькуляторів, а в кінцевому підсумку ще й отримати прибуток.

Таким чином, наведений приклад є безпосереднім вираженням принципу управлінського обліку про оцінку результатів роботи як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, оскільки загальна прибутковість підприємства аж ніяк не може бути безпосереднім свідченням позитивних результатів роботи всіх його підрозділів, і навпаки.

Спираючись на отримані результати, в роботі АТ “Електронікс” можна передбачити, що керівництвом підприємства можуть бути прийняті ряд наступних рішень.

По-перше, беручи до уваги вдаль просування на ринку годинників, слід мабуть поліпшити рекламну кампанію з метою збільшення обсягів їх збуту і зростання ціни реалізації одиниці продукції, що в результаті може привести до збільшення маржинального доходу.

По-друге, враховуючи складнощі в просуванні на ринку калькуляторів, незважаючи на рекламні заходи, можливим буде прийняття рішення про скорочення обсягів їх виробництва або навіть і повної його зупинки. Проте, зважаючи на стратегічне бачення в присутності підприємства на ринку калькуляторів, слід забезпечити покриття збитків, отриманих від реалізації калькуляторів, доходами від реалізації інших видів продукції.

По-третє, виходячи з доцільності забезпечення фінансової стійкості підприємства вкрай важливо диференціювати джерела формування його доходів. Це можна реалізувати проведенням маркетингових досліджень і запровадженням виробництва технологічно нових виробів.

Зауважимо, що в даному розділі не ставилося за мету дати беззаперечні варіанти вирішення конкретних виробничих ситуацій, яких, зважаючи на обставини, на окремо взятому підприємстві і споживчому ринку може бути безліч, а показати, що при прийнятті управлінських рішень слід враховувати велику кількість факторів, які в тій чи іншій мірі впливають на досягнення оптимальних результатів.

* * *

Підсумовуючи розгляд як даного пункту, так і розділу в цілому відмітимо, що управління підприємством і витратами зокрема в останній час розглядається як *своєрідне мистецтво*, в якому не можна спиратися лише виключно на прості розрахунки прибутковості або збитковості виробництва продукції. Механізм формування управлінських рішень є багатогранний, оскільки для досягнення максимальних результатів менеджера слід орієнтуватися і в питаннях маркетингу, дизайну, формах реклами і позиціонування товару на ринку. Провівши відповідну рекламу, створивши належний дизайн виробу, підприємство має всі шанси небажаний з фінансової точки зору для підприємства товар перевести до розряду прибуткових. Підтвердженням цього є результат роботи провідних фірм світу, вивчення і використання на практиці досвіду яких є вкрай важливим для побудови ефективного менеджменту підприємства.

ДОДАТОК А

Додаток А 1

ВІДОМІСТЬ 1-М

за Січень 2004 р.

Розділ І. Облік готівки і грошових документів (рахунок 30)

№ з/п	Дата звіту касира	Зміст операції	В дебет рахунку з кредиту рахунку						З кредиту рахунків в дебет рахунків							
			30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	7 8	9	30 Каса	31 Рахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	64 Розрахунки за податками й платежами	66 Розрахунки з оплати праці	14,15,35, 39,40, 47,55,68, 69,70,84, 85	15	16	17
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
		<i>Сильдо</i>														
		<i>почат.</i>						200								
*	****	*****	***	****	*****	***	***	*****	****	*****	*****	*****	*****	***	*	*****
	<i>5.01</i>			<i>12000</i>	<i>350</i>			<i>12350</i>		<i>3500</i>	<i>250</i>		<i>8500</i>			<i>12250</i>
	<i>14.01</i>				<i>62</i>			<i>62</i>								
*	****	*****	***	****	*****	***	***	*****	****	*****	*****	*****	*****	**	*	*****
		<i>Рахом</i>		<i>12000</i>	<i>412</i>			<i>12412</i>		<i>3500</i>	<i>250</i>		<i>8500</i>		*	<i>12250</i>
*	****	*****	***	****	*****	***	***	*****	****	*****	*****	*****	*****	**	*	*****
		<i>Сильдо</i>						<i>362</i>								
		<i>кінець</i>														

ДОДАТОК А

Додаток А 2 ВІДОМІСТЬ 2-М за Січень 2004 р.

Облік запасів
За рахунками 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28

№	Но- мен- кла- тур- ний но- мер	Но- мер до- ку- мен- та	Найменування запасів	Оди- нця виміру	Ціна (прод- бання, фактич- на собі- вартість)	Сальдо на по- чаток місяця		Усього за дебетом			З кредиту рахунку в дебет рахунків				Сальдо на кінець місяця		
						Кіль- кід- сть	Сума	Кіль- кід- сть	Сума	Корес- пун- дую- чий раху- нок	Кіль- кід- сть	Сума	26 Го- това про- дук- ція	15,20,23,39,40, 47,79,84,85	Усього за кре- дитом	Кіль- кід- сть	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
1	20101		Тирсолити	шт	100	40	4000	100	63	10000		4000		40	4000	100	10000
2	20102		Дошки дубова	шт	35	200	7000	600	63	21000		7000		200	7000	600	21000
3	20103		Брус дубовий	шт	20	450	9000	200	63	4000		9000		450	9000	200	4000
4	20104		Фанера	лст	50	-	-	100	63	5000		-		-	-	100	5000
			Разом	-	-	-	20000	-	-	40000		20000		-	20000	-	40000
*	**	**	*****	*****	*****	***	*****	***	*****	*****	***	*****	*****	***	*****	***	*****
1	2601		Стали	шт	80	300	24000	125	23	10000			16000	200	16000	225	18000
2	2602		Шафи	шт	110	100	11000	90	23	9900			8800	80	8800	110	12100
			Разом	-	-	-	35000	-	-	19900			24800	-	24800	-	30100

ДОДАТОК А

Додаток А 3

ВІДОМІСТЬ 3-М

за **Січень 2004** р.

Розділ І. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, за податками й платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів

За рахунками 34, 36, 37, 50, 55, 60, 62, 63, 64, 65, 67, 68 і 69

№ з а п и с н а	№	Показники	Сальдо на початок місяця		Усього за дебетом		3 кредити рахунків в дебет рахунків										Сальдо на кінець місяця		
			Дебет	Кредит	Коресп. рахунок	Сума	15	20	23	30	31	66	70	79	92	64	Усього за кредитом	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1	372	Степаненко Т.Т.	500	-	-	-	-	-	62	-	-	-	-	-	438	-	500	-	-
2	372	Лавченко В.М.	200	-	-	-	-	-	50	-	-	-	-	-	150	-	200	-	-
3	372	Петренко М.П.	-	-	30	250	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	250	-	-
4	372	Жук В.М.	2300	-	-	-	-	-	300	-	-	-	-	-	-	-	300	2000	-
-	37	Резон	3000	-	-	-	-	-	412	-	30000	-	-	588	-	1000	2250	-	100000
-	60	Короткельюки	-	70000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1	64	Утримків з/пл.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2168	-	-	-	-	2168	-	2168
2	64	Подат. на приб.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4203	-	-	4203	-	4203
3	64	ПДВ	-	-	63	20000	-	-	-	-	-	10000	-	-	-	-	10000	10000	-
-	64	Резон	-	-	-	20000	-	-	-	-	-	2168	10000	4203	-	16371	10000	6371	-
1	65	Пенсійний фонд	-	-	-	-	-	-	3200	-	-	344	-	-	2304	-	5848	-	5848
2	65	Сон. страхуван.	-	-	-	-	-	-	290	-	-	86	-	-	209	-	585	-	585
3	65	Фонд. заплат.	-	-	-	-	-	-	190	-	-	86	-	-	137	-	413	-	413
-	65	Резон	-	-	-	-	-	-	3680	-	-	516	-	-	2650	-	6846	-	6846
1	470	63 Завод Проміс	7000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7000	-
2	685	63 Промсервіс	-	12000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12000
-	710	-	-	-	31	25200	-	21000	-	-	-	-	-	-	-	4200	25200	-	-
3	275	63 Лісогоспач	-	-	31	16800	-	14000	-	-	-	-	-	-	-	2800	16800	-	-
4	170	63 Діптр.держкомб.	-	-	-	-	-	5000	-	-	-	-	-	-	-	1000	6000	-	6000
5	780	63 Запорізьк.завод	-	-	-	-	60000	-	-	-	-	-	-	-	-	12000	72000	-	72000
-	63	Резон	7000	12000	-	42000	60000	40000	-	-	-	-	-	-	-	20000	120000	7000	90000

ДОДАТОК А

Продовження дод. А 3

Сторінка 2 Відомості 3-М

Розділ II. Облік розрахунків з оплати праці (рахунок 66)

№ з/п	Прізвище, ім'я, по-батькові	Залишок невплатеної заробітної плати на початок місяця (кредит)	3 кредиту рахунку 66 в дебет рахунку 66 з кредиту рахунків (15,23,30,31,39,47,64,84,85)						В дебет рахунку 66 з кредиту рахунків (31,37,64,65,66,68,70)					Залишок невплатеної заробітної плати на кінець місяця (кредит)
			92 Адміністративні витрати	23 Виробництво	Разом за кредитом рахунку	30 Каса		64 Розрахунки за податками й платежами	65 Пенсійний фонд	65 Соціальне страхування	65 Фонд зайнятості	64 Разом за дебетом рахунку		
						Видавано	Сплачено							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
<i>Андрія українця</i>														
1	Іваненко В.М.	1200,00	2000,00		2000,00		1200,00	252,00	40,00	10,00	10,00	312,00	1688,00	
2	Петренко М.П.	1000,00	1800,00		1800,00		1000,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
3	Сидоренко М.К.	800,00	800,00		800,00		800,00	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00	
4	Жук В.І.	700,00	800,00		800,00		-	101,00	16,00	4,00	4,00	125,00	675,00	
5	Степаненко Т.Т.	1000,00	1800,00		1800,00		-	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
	Разом	-	7200,00		-		-	-	-	-	-	-	-	
<i>Цех № 1</i>														
1	Тяличук Г.А.	950,00	1800,00		1800,00		950,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
2	Буряк В.Г.	1000,00	1450,00		1450,00		1000,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50	
3	Рябенко П.І.	840,00	1450,00		1450,00		840,00	183,00	29,00	7,25	7,25	226,50	1223,50	
	Разом	-	4700,00		-		-	-	-	-	-	-	-	
<i>Цех № 2</i>														
1	Ткаченко В.П.	970,00	1800,00		1800,00		970,00	227,00	36,00	9,00	9,00	281,00	1519,00	
2	Трохьяков С.М.	900,00	1750,00		1750,00		900,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50	
3	Шотиренко Г.О.	840,00	1750,00		1750,00		840,00	220,00	35,00	8,75	8,75	272,50	1477,50	
	Разом	-	5300,00		-		-	-	-	-	-	-	-	
	Всього	10200,00	7200,00		10000,00		8500,00	2168,00	344,00	86,00	86,00	2684,00	14516,00	

Додаток А 4

ВІДОМІСТЬ 4-М

за Січень 2004 р.

Розділ І. Облік необоротних активів і зносу (рахунки 10 і 13)

№ з/п	Об'єкт основних засобів (нематеріальних активів), коротка характеристика об'єкта	За дебетом рахунку 10						З кредиту рахунку 10 в дебет рахунків				З кредиту рахунків 13 в дебет рахунків 10, 13, 23, 39, 84, 85, 92				Дебет Рахунку 13	
		Залишок на початок місяця (первісна, переоцінена вартість), у тому числі сума переоцінки		Дата, номер документа, причина вибуття		Сума		Дата, номер документа, причина вибуття		Усього за кредитом		Усього за кредитом		Корес-пун-ду-чий раху-нок		Зали-шок на кінець місяця	
		3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Апарат управління																	
1	Будівля офісу	40000							40000	40000		240	240				4240
2	ГАЗ - 3110	20000							20000	65000		450	450				6950
3	Будівля складу	15000							15000	15000		90	90				1590
	Разом	75000							75000	120000		780	780				12780
Цех № 1 (виробництво століт)																	
1	Будівля цеху	30000							30000	20000	187		187				2187
2	Станкове устаткування	15000							15000	15000	450		450				1950
3	Деревобробний верстат	-			15	№1,14,01		60000	60000	-			-				-
	Разом	45000						60000	105000	35000	637		637				4137
Цех № 2 (виробництво шаф)																	
1	Будівля цеху	20000							20000	25000	117		117				2617
2	Монтажний верстат	5000							5000	750	85		85				835
3	Станок універсальний	5000							5000	12500	125		125				1375
	Разом	30000						60000	30000	4500	327		327				4827
	Всього	150000						60000	210000	20000	964	780	1744				21744

Додаток А 5

ВІДОМІСТЬ 5-М
за Січень 2004 р.

Розділ І. Облік витраг (рахунки 84, 85)

№ з/п	Показники	В дебет рахунків 84, 85 з кредиту рахунків										З кредиту рахунку 84 в дебет рахунків			Усього до витраг з початку року	
		13	20	37	64	66	68	Усього за дебетом			23	79	84	16		
								10, 14, 15, 18, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 47, 55, 84	9	10						11
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	Матеріальні витрати															
1.1	Витрати спровини й матеріалів															
1.2	Витрати палива й енергії															
1.3	Витрати будівельних матеріалів															
1.4	Витрати папірфабрикатів															
1.5	Інші матеріальні витрати															
1.6																
1.7	Усього															
2	Витрати на оплату праці															
2.1	Виплати за окладами й тарифами															
2.2	Премії та заохочення															
2.3	Компенсаційні виплати															
2.4	Оплата відпусток															
2.5	Інші витрати на оплату праці															
2.6	Усього															
3	Відрахування на соціальні заходи															
3.1	Відрахування на пенсійне забезпечення															
3.2	Відрахування на соціальне страхування															
3.3	Страхування на випадок безробіття															
3.4	Відрахування на шкідлив. страхування															
3.5	Усього															

ДОДАТОК А

Продовження дод. А 5

Розділ І. Сторінка 1 (продовження) Відомості 5-М

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
4	Амортизація															
4.1	Амортизація основних засобів															
4.2	Амортизація інших необоротних матеріальних активів															
4.3	Амортизація нематеріальних активів															
4.4	Усього															
5	Інші операційні витрати															
5.1	Витрати на відраження															
5.2	Витрати на послуги зв'язку															
5.3																
5.4																
5.5																
5.6																
5.7	Усього															
6	Усього за рахунком 84															
7	Інші затрати															
7.1	Податок на прибуток															
7.2	Надвичайні витрати															
7.3	Фінансові витрати															
7.4	Інші витрати															
8	Разом за рахунком 85															

Продовження дод. А 5

Сторінка 2 Відомості 5-М

Розділ II. Облік витрат на виробництво (рахунок 23)

№ з/п	Вид продукції, робіт, послуг	Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	В дебет рахунку 23 з кредиту рахунків							З кредиту рахунку 23 в дебет рахунків				Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця
			20 Матеріали	66 Розрахунки з оплати праці	65 Розрахунки за страхуванням	13 Знос оборотних активів	37 Витрати на відрадження	Усього за дебетом	10	26 Готова продукція	79 Фінансові результати	11	12	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
I	Рах.23													
	Цех №1 (Столи)	-	10000	4700	1730	637	-	17067		10000		10000	7067	
2	Рах.23													
	Цех №2 (Шафи)	-	10000	5300	1950	327	-	17577		9900		9900	7677	
	Разом		20000	10000	3680	964	-	34644		19900		19900	14744	
*	***	***	***	***	***	***	***	***	*	***	***	***	***	
3	Рах.92 Адміністр. витрати	-	-	7200	2650	780	588	11218				11218	-	

ДОДАТОК А

Продовження дод. А 5

Розділ Ш. Облік доходів і фінансових результатів (рахунки 44, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76 і 79)

№ з/п	Показники	Сальдо				З кредиту рахунків 44, 70, 79 в дебет рахунків										Сальдо		Усього доходу з початку року
		Дебет	Кредит	Усього за дебетом	30 Каса	31 Розрахунки в банках	37 Розрахунки з різними дебіторами	40 Власний капітал	70 Доходи	10	11	12	13 Усього за кредитом	Дебет	Кредит			
																3	4	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16			
1	Усього доходів від реалізації продукції, робіт, послуг:																	
1.1	Столи дубові					36000						36000						
1.2	Шкафи дубові					24000						24000						
1.3																		
1.4	Врахування з входу																	
2	Усього інших операційних доходів:														()			
2.1																		
2.2																		
2.3																		
2.4																		
2.5																		
3	Усього інших звичайних доходів:																	
3.1																		
3.2																		
3.3																		
3.4																		
3.5																		
3.6																		
3.7																		
4	Усього надзвичайних доходів:																	
4.1																		
4.2																		
5	Усього за рахунком 70 "Доходи" (сума рядків 1-4)	-	-	60000		60000							-	-				
6	79 Фінансові результати	-	-	30000					30000				-	-				
7	44 Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		151000	-							9787	9787	-	160787				

ДОДАТОК А

Додаток А 6

Оборотно-сальдова відомість

за Січень 2004 р.

Дебет	Сальдо на початок місяця		3 - кредитні рахунки згідно з відомостями														
			1 - М					2 - М					3 - М				
			30	31	20	26	37	60	63	64	65	66	Дебет	Кредит			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13					
10	150000	-															
13	-	20000															
15	-	-							60000								
20	20000	-							40000								
23	-	-			20000								3680	10000			
26	35000	-															
30	200	-	12000				412										
31	193000	-	3500					30000									
37	3000	-	250														
40	-	145000															
44	-	151000															
60	-	70000															
63	7000	12000		42000													
64	-	-							20000								
65	-	-															
66	-	10200	8500							2168	516						
70	-	-								10000							
79	-	-				24800				4195							
92	-	-					588						2650	7200			
Усього оборотів за кредитним рахункам	388200	388200	12250	54000	20000	24800	1000	30000	120000	16363	6846		6846	17200			

Продовження дод. А 6

Оборотно-сальдова відомість

за Січень 2004 р.

Дебет	З кредиту рахунків згідно з відомостями												Усього оборотів за дебетом рахунків		Сальдо на кінець місяця	
	4 - М				5 - М				Дебет	Кредит						
	10	13	15	23	40	44	70	79			92	25	26			
14		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26				
10			60000								210000					
13														21744		
15																
20											40000					
23		964									14744					
26				19900							30100					
30											362					
31							60000				232500					
37											2250					
40												145000				
44													160787			
60														100000		
63											42000	7000	90000			
64											20000	10000	6363			
65													6846			
66													16216			
70								50000								
79																
92		780				9787			11218							
Усього оборотів за кредитом рахунків		1744	60000	19900	-	9787	60000	50000	11218	515108	525212	525212				

ДОДАТОК Б

Додаток Б 1 КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА (Допоміжне виробництво)

23/5 ЕЛЕКТРОПОСТАЧАННЯ

Місяць	В дебет з кредиту рахунків										Усього											
	66 Затрати праці		65 Нарахування		63 Електроенергія		13 Амортизація		23/9/2 Ремонтні			22 МішП		20 Паливо		23/6 Водопостачання		23/7 Теплопостачання		23/8 Послуги автопарку		
	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18					
I	460	1200	442	20000	2000	484	937	39	940	20	7	100	85	75	26	48000	6160					
<i>Дощілка</i>																						
I Разом	460	1200	442	20000	2000	484	937	39	940	20	7	100	85	75	26	48000	6160					
і т.д.																						

ПЛАНОВА СОБІВАРТІСТЬ І К.ВТ.ГОД = 12 КОП.

З кредиту в дебет рахунків

23/6 Водопостачання		23/7 Теплопостачання		23/8 Вантаж. автотранспорт		23/9/1 Цехові ремонтмайстерні		23/1 Цех №1		23/2 Цех №2	
кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.
19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
2500	300	1500	180	3500	420	4000	480	14000	1680	12500	1500
5,2%	+21	3,2%	+13	7,3%	+29	8,3%	+33	29,2%	+117	26,0%	+104
і т.д.	321		193		449		513		1797		1604

З кредиту в дебет рахунків (продовження)

23/3 Цех № 3		23/4 Цех № 4		91 Заг. вир-чі витрати		92 Адмін. витрати		93 Витрати на збут		Усього	
кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.
31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	
3000	360	2500	300	800	96	1200	144	2500	300	41	5760
6,3%	+25	5,2%	+21	1,6%	+6	2,5%	+10	5,2%	+21	2,1	+400
і т.д.	385		321		102		154		321		6160

ФАКТИЧНА СОБІВАРТІСТЬ І КВТ.ГОД

12,8 коп.

ФАКТИЧНА СОБІВАРТІСТЬ І КВТ.ГОД
ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

14,8 коп

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 4

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/8 ВАНТАЖНИЙ АВТОТРАНСПОРТ

(Додоміжне виробництво)

Місяць	В дебет з кредиту рахунків																		
	66		65		23/5		23/6		23/7		23/9/5		13		20		22		
	Затрати праці		Нарахування,		Ел.енергія		Водопостачання		Теплопостачання		Ремонти,		Амортизація,		Паливо,		МШП,		
людог	сума, грн.	сума, грн.	кВт.год	сума, грн.	м ³	сума, грн.	Г.кал	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16				
I	720	2400	883	3500	420	700	245	700	595	1450	2300	2000	120	28215	10413				
<i>Доопівня</i>					+29		-18		-53						-42				
I Разом	720	2400	883	3500	449	700	227	700	542	1450	2300	2000	120	28215	10371				
і т.д.																			

ПЛАНОВА СОБІВАРІСТЬ І Т.КМ = 35 КОП.

З кредиту в дебет рахунків									
23/5		23/7		23/1		93		Усього	
Електропостачання		Теплопостачання		Цех №1		Витрати на збут		Усього	
т.км	сума, грн.	т.км	сума, грн.	т.км	сума, грн.	т.км	сума, грн.	т.км	сума, грн.
17	18	19	20	21	22	23	24	25	
	26	140	49	2000	700	26000	9100	9875	
X	X	X	X	7,1%	+35	92,9%	+461	+496	
	26		49		735		9561	10371	
і т.д.									

ФАКТИЧНА СОБІВАРІСТЬ І Т.КМ = **36,8 коп.**

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

Додаток Б 5

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/1 ЦЕХОВІ ВИТРАТИ РЕММАЙСТЕРНІ (допоміжне виробництво)

Місяць	66		65		23/5		23/6		23/7		13		22	
	Затрати праці	сума, грн.	Нарахування,	грн.	Електропостачання	сума, грн.	м ³	сума, грн.	Г. кал	сума, грн.	Амортизація,	грн.	МПП,	Усього, грн.
1	люд.год	3	4	5	кВт.год	6	7	8	9	10	11	12	13	грн.
I		157	248	4000		480	800	280	1300	1105	812	57	3657	
<i>Доцінка</i>						+33		-21		-100			-88	
I Разом		157	248	4000		513	800	259	1300	1005	812	57	3569	
і т.д.														

В дебет з кредиту рахунків

23/9/2	23/9/3		23/9/4		23/9/5		23/9/6		23/9/7		Усього
	На ремонті по електропостачанню	На ремонті по водопостачанню	На ремонті по теплопостачанню	На ремонті по тижнях автомобілів	На капітальний ремонт ВА3-2105	На роз-сума, грн.	На роз-сума, грн.	На роз-сума, грн.	На роз-сума, грн.	На роз-сума, грн.	
База роз-поділу, %	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
8,6	315	2,7	98	10,1	370	15,8	577	13,1	479	49,7	1818
x	x	x	x	x	x	x	x	20,9	-18	79,1	-70
	315		98		370		577		461		1748
і т.д.											3569

З кредиту в дебет рахунків

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 6

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/2 РЕМОНТИ НА ЕЛЕКТРОПОСТАЧАННЯ (допоміжне виробництво)

Місяць	В дебет з кредиту рахунків				Усього з урахуванням цехових витрат по ремонтній майстерні, грн.	З кредиту в дебет рахунків 23/5 Списано у витрати по електропостачанню, грн.
	66 Затрати праці	65 Нарахування, грн.	20 Запасні частини, грн.	23/9/1 Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.		
	людогод	сума, грн.	4	5	6	7
1	2	3				8
I	84	300	110	212	315	937
<i>Доцільно</i>					x	x
I Разом	84	300	110	212	315	937
і т.д.						

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

Додаток Б 7

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/3 РЕМОНТИ НА ВОДОПОСТАЧАННЯ *(допоміжне виробництво)*

Місяць	В дебет з кредиту рахунків				23/9/1		Усього з урахуванням цехових витрат по ремонтній майстерні, грн.	3 кредиту в дебет рахунків 23/6
	66	65	20	23/9/1	Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.	Списано у витрати по водопостачанню, грн.		
	Затрати праці люд.год	Нарахування, грн.	Запасні частини, грн.	Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.				
	сума, грн.							
1	2	3	4	5	6	7	8	
I	17	95	35	317	98	545	545	
<i>Доопітка</i>					x	x	x	
I Разом	17	95	35	317	98	545	545	
і т.д.								

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 8

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/4 РЕМОНТИ НА ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ (допоміжне виробництво)

Місяць	66 Затрати праці		В дебет з кредиту рахунків				23/9/1		Усього, з урахуванням цехових витрат по ремонтній майстерні, грн.	23/7	3 кредиту в дебет рахунків
	люди.год	сума, грн.	65 Нарухування, грн.	20 Запасні частини, грн.	23/9/1 Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.	6	7	8			
1	2	3	4	5	6	7	8				
I	64	350	129	843	370	1692	1692			Списано у витрати по теплостачанню, грн.	
<i>Досягіння</i>											
I Разом	64	350	129	843	370	1692	1692				
і т.д.											

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

ДОДАТОК Б

Додаток Б 9

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/5 РЕМОНТИ ВАНТАЖНОГО АВТОТРАНСПОРТУ *(допоміжне виробництво)*

Місяць	В дебет з кредиту рахунків					З кредиту в дебет рахунків	
	66 Затрати праці люди, год	65 Нераху- вання, грн.	20 Запасні частини, грн.	23/9/1 Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.	Усього з урахуванням цехових витрат по ремонтній, грн.	23/8 Списано у витрати по роботі вантажного автотранспорту, грн.	
1	2	4	5	6	7	8	
I	94	202	121	577	1450	1450	
<i>Досягика</i>				x	x	x	
I Разом	94	202	121	577	1450	1450	
і т.д.							

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 10

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/6 КАПІТАЛЬНИЙ РЕМОНТ ВАЗ - 2105

(допоміжне виробництво)

В дебет з кредиту рахунків										
Місяць	66 Затрати праці			65 Нарахування, грн.	20 Запасні частини, грн.	20 Матеріали, грн.	23/9/1 Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.	Усього з урахуванням цехових витрат по реммайстерні, грн.	Кредит	10 Вартість ремонту відноситься на збільшення вартості основних засобів, грн.
	люди.год	сума, грн.	3							
1	2	3	4	5	6	7	8	9		
I	115	700		2079	900	479	4416			
<i>Дооцінка</i>						-18				
I Разом	115	700		2079	900	461	4398		4398	
і т.д.										

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

Додаток Б 11

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/9/7 ВИГОТОВЛЕННЯ ПРИЧЕПІВ (допоміжне виробництво)

Місяць	66			65			20			20			23/9/1			Усього		З кредиту в дебет рахунків	
	Заграти праці	люд.год	сума, грн.	Нарахування, грн.	Запасні частини, грн.	Матеріали, грн.	Цехові витрати по ремонтній майстерні, грн.	23/9/1	Усього з урахуванням цехових витрат по реммайстерні, грн.	26	Виготовлено 15 причепів, які оприбутковано на склад, грн.								
1	2	3	4	5	6	7	8	9											
I	257	1725	635	1700	3200	1818	9078												
<i>Досягінка</i>						-70	-70												
I Разом	257	1725	635	1700	3200	1748	9008											9008	
і т.д.																			

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 12

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/1 ЦЕХ № 1 ВИРОБНИЦТВО М'ЯСОПЕРЕРОБНОГО ОБЛАДНАННЯ (основне виробництво)

Місяць	В дебет з кредиту рахунків										З кредиту в дебет рахунків				
	66	65	23/5		13	23/8		20	20	63	91	26	90		
Затрати праці	Нарахування,	Електропос-тачання	кВт.год	сума,	Амортизація,	Послуги автостоянки	Послуги т.км	сума,	Комплек-туючі,	Матеріали,	Послуги підряд-чиків,	Загально-виробничі витрати,	Усього	Виготовлено 10 комплектів, які оприбутковано на склад, грн.	Понаднормативні витрати віднесено на собівартість реалізації, грн.
люд.год	грн.	грн.	сума,	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.	грн.
1	2	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
I	1470	9525	14000	1680	5017	2000	700	65000	14000	2000	2121	103549			
<i>Досягінка</i>				+117			+35								
I Разом	1470	9525	14000	1797	5017	2000	735	65000	14000	2000	2108	103688	103000	688	
і т.д.															

Пояснення. Планова ціна для оприбуткування одного комплекту м'ясопереробного обладнання становить 10300 грн. Як наслідок на склад 10 комплектів обладнання передано на загальну суму 103000 грн.

Решту витрат (688 грн.), згідно з П(С)БО 16 "Витрати", віднесено на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

ДОДАТОК Б

Додаток Б 13

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/2 ЦЕХ № 2 ВИРОБНИЦТВО БОРОШНОМЕЛЬНОГО ОБЛАДНАННЯ (основне виробництво)

Місяць	66		65		23/5		13			20			20		63		91		26		90		
	Заграти праці	люд.год	сума, грн.	Нарахування, грн.	Електропос-тачання, кВт.год	сума, грн.	5	6	Амортизація, грн.	Комплектуючі, грн.	10	11	Матеріали, грн.	Послуги підряд-чиків, грн.	Загально-виробничі витрати, грн.	Усього, грн.	Виготовлено 10 комплектів, які оприбутковано на склад, грн.	15	26	Понаднормативні витрати віднесено на собівартість реалізації, грн.	16		
І	940	7275	2677	12500	1500	5575	42000	12000	6500	1620	79147												
Двоцифра					+104																		
І Разом	940	7275	2677	12500	1604	5575	42000	12000	6500	1610	79241											741	
і т.д.																							

Пояснення. Планова ціна для оприбуткування одного комплекту борошномельного обладнання на склад становить 7850 грн.

Як наслідок на склад 10 комплектів обладнання передано на загальну суму 78500 грн.

Решту витрат (741 грн.), згідно з Ц(С)БО 16 "Витрати", віднесено на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 14

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/3 ЦЕХ № 3

ВИРОБНИЦТВО КОНСЕРВОВАНИХ ПОМІДОРІВ

(основне виробництво)

Місяць	В дебет з кредиту рахунків										З кредиту в дебет рахунків						
	66	65	23/5	23/6	23/7	13	20	20	20	91	26	90					
Затрати праці	Затрати праці	Нарахування, грн.	Електропостачання, кВт.год	Водопостачання, м ³		Теплопостачання, Г.кал		Амортизація, грн.	Слєпії, грн.	Помідори свіжі, грн.	Тара, грн.	Загально-виробничі витрати, грн.	Усього, грн.	Виготовлено 8000 банок, які оприбутковано на склад, грн.	Понаднормативні витрати віднесено на собівартість реалізації, грн.		
				грн.	грн.	грн.	грн.									грн.	грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	18	
I	810	6075	2236	3000	360	6000	2100	2000	1700	1061	1700	14000	3500	1353	34085		
<i>Дошкинка</i>					+25		-155							-9			
I Разом	810	6075	2236	3000	385	6000	1945	2000	1547	1061	1700	14000	3500	1345	33793	32000	1793
і т.д.																	

Пояснення.

Планова ціна для оприбуткування однієї консервованої банки на склад становить 4 грн.

Як наслідок на склад оприбутковано 8000 шт банок на загальну суму 32000 грн.

Решту витрат (1793 грн.), згідно з Ц(С)БО 16 "Витрати", віднесено на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

ДОДАТОК Б

Додаток Б 15

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

23/4 ЦЕХ № 4

ВИРОБНИЦТВО КОНСЕРВОВАНИХ ОГРІКІВ

(основне виробництво)

Місяць	В дебет з кредиту рахунків										З кредиту в дебет рахунків									
	66		65		23/5		23/6		23/7		13	20	20	20	20	91	26	90		
Затрати праці	Нарахування,		Електропос-тавання		Водопос-тавання		Теплопос-тавання		Амортизація,		Огрік Спелі,		Огрік Тара,		Загально-виробничі		Виготовлено			
	сума,	грн.	сума,	грн.	кВт·год	сума,	грн.	м ³	сума,	грн.	Г. кал	сума,	грн.	сума,	грн.	сума,	грн.	сума,	грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18			
I	795	5550	2042	2500	300	4000	1400	2000	1700	1644	2500	12000	2500	1236	30872					
					+21		-103		-153						-8					
I Різном	795	5550	2042	2500	321	4000	1297	2000	1547	1644	2500	12000	2500	1228	30629	30000			629	
і т.д.																				

Пояснення:

Планова ціна для оприбуткування однієї консервованої банки на склад становить 5 грн.

Як наслідок на склад оприбутковано 6000 шт банок на загальну суму 30000 грн.

Решту витрат (629 грн.), згідно з П(С)БО 16 "Витрати", віднесено на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 16
КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА
91 ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ

Місяць	66 Запрати праці		65 Нарахування,		23/5 Електропостачання		23/6 Вологостачання		23/7 Теплопостачання		13 Амортизація, грн.	Усього грн.
	люлдгод	сума, грн.	сума, грн.	грн.	кВт.год	сума, грн.	м ³	сума, грн.	Г.кал	сума, грн.		
1	2	620	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I		3600		1325		96		300		500		6331
<i>Двоцинка</i>						+6		-8		-38		-40
I Рязом		620		1325		800		300		500		780
і т.д.												780
												6291

3 кредити в дебет рахунків											
23/1 Цех №1	23/2 Цех №2			23/3 Цех №3			23/4 Цех №4			Усього	
	База розподілу, %	сума, грн.	сума, грн.	База розподілу, %	сума, грн.	сума, грн.	База розподілу, %	сума, грн.	сума, грн.		
13	14	15	16	17	18	19	20	21			
33,5	2121	25,6	1620	21,4	1353	19,5	1236	21		6331	
33,5	-13	25,6	-10	21,4	-9	19,5	-8			-40	
	2108		1610		1345		1228			6291	
і т.д.											

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

Додаток Б 17

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

92

АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ

Місяць	В дебет з кредиту рахунків													Кредит		
	66		65		23/5		23/6		23/7		13	37	31		Усього	
	Заграти праці	Нарахування,	Електропостачання	Водопостачання	Теплопостачання	Амортизація,	Відрядження,	Послуги банків,	Усього							
люд.год	сума, грн.	сума, грн.	м ³ грн.	Г, кал грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
I	460	4800	1766	1200	144	180	63	400	340	1758	2760	410	12041			
<i>Доопинка</i>					+10		-6		-30				-26			
I Разом	460	4800	1766	1200	154	180	57	400	310	1758	2760	410	12015			12015
і т.д.																

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

Додаток Б 18

КНИГА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА

93 ВИТРАТИ НА ЗБУТ

Місяць	В дебет з кредиту рахунків										3 кредиту в дебет рахунків	
	66 Затрати праці		65 Нарахування,		23/5 Електропос- тачання		23/8 Послуги автопарку		13 Аморти- зації,	20 Тарні матеріали,		Усього
люл.год	сума, грн.	3	4	5	6	7	8	сума, грн.	11	13	14	
1	2	3	4	5	6	7	8	грн.	11	13	14	15
I	1430	8500	3128	2500	300	26000	9100	4700	4700	14000	39728	
<i>Доопітка</i>					+21		+461				+482	
I Разом	1430	8500	3128	2500	321	26000	9561	4700	4700	14000	40210	40210
і т.д.												

Увага! Цифрові дані додатка Б і додатка А не взаємопов'язані!

ДОДАТОК Б

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	3
РОЗДІЛ 1. Цілі та зміст управлінського обліку	4
1.1. Сутність управлінського обліку та етапи його розвитку	4
1.2. Предмет і метод управлінського обліку.....	8
1.3. Принципи і функції управлінського обліку.....	11
1.4. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліків.....	14
РОЗДІЛ 2. Основи побудови управлінського обліку	16
2.1. Сучасні моделі управлінського обліку	16
2.2. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві	22
РОЗДІЛ 3. Класифікація витрат та відображення їх у системі бухгалтерських рахунків	24
3.1. Класифікація витрат підприємства.....	24
3.2. Відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків.....	37
РОЗДІЛ 4. Облік витрат за елементами і статтями калькуляції	45
4.1. Облік матеріальних витрат.....	45
4.2. Облік витрат на оплату праці.....	66
4.3. Облік відрахувань до фондів соціального спрямування.....	88
4.4. Облік амортизації необоротних активів.....	93
4.5. Облік інших операційних витрат.....	111
РОЗДІЛ 5. Облік витрат операційної діяльності	127
5.1. Облік витрат допоміжних виробництв.....	127

5.1.1. Облік витрат енергосилових допоміжних виробництв.....	128
5.1.2. Облік витрат транспортних допоміжних виробництв.....	137
5.1.3. Облік витрат ремонтних допоміжних виробництв.....	153
5.1.4. Закриття рахунків по обліку витрат допоміжних виробництв.....	160
5.2. Облік витрат майбутніх періодів	167
5.3. Облік загальновиробничих витрат.....	170
5.4. Облік витрат основного і незавершеного виробництва.....	176
5.5. Облік адміністративних витрат	182
5.6. Облік витрат на збут.....	185

РОЗДІЛ 6. Основи калькулювання собівартості та формування фінансових результатів..... 189

6.1. Собівартість продукції та методи її калькулювання	189
6.2. Калькулювання собівартості та визначення фінансових результатів за системами абсорпшен-костинг та директ-костинг	193

РОЗДІЛ 7. Місце і роль облікової інформації в системі прийняття управлінських рішень..... 210

7.1. Аналіз співвідношення затрат, прибутку і обсягу реалізації.....	210
7.2. Особливості аналізу для підприємств, які виробляють і реалізують декілька видів продукції	216

ДОДАТОК А. Відомості спрощеної форми бухгалтерського обліку..... 220

ДОДАТОК Б. Книга обліку виробництва..... 234

Александр Васильевич Лишиленко

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник

Руководитель издательских проектов — *Б.А. Сладкевич*
Компьютерная верстка — *Е.А. Ткаченко*
Дизайнер обложки — *Б.В. Борисов*

Подписано в печать 31.12.05. Формат 60x84 1/16.
Печать офсетная. Гарнитура Petersburg.
Условн. печатн. лист. 40,5. Условн. издат. лист. 42,5.

Издательство "Центр учебной литературы"
ул. Электриков, 23
г. Киев, 04176
Тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-50168-00 (бесплатно в пределах Украины)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA
Свидетельство ДК №2458 от 30.03.2006