**1. Облік витрат за видами діяльності**

**1.1 Види допоміжних виробництв, їх облік та характеристика первинної документації з обліку витрат допоміжних виробництв**

Облік витрат, виконаних робіт і послуг ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». По дебету субрахунку відображають як прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі, пов'язані з організацією і управлінням допоміжними виробництвами. По кредиту рахунка відображають вартість продукції, виробів, виконаних робіт і наданих послуг.

Залежно від видів допоміжних виробництв субрахунок 234 «Допоміжні виробництва» має такі субрахунки другого порядку: 2341 «Ремонтні виробництва», 2342 «Автомобільний транспорт», 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)», 2344 «Водопостачання», 2345 «Гужовий транспорт».

На субрахунку **2341 «Ремонтні виробництва»** обліковують витрати ремонтно-механічних майстерень на ремонт виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, модернізацію, устаткування, техобслуговування, виготовлення запчастин, інструментів та інших виробів.

Трактори, комбайни, автомобілі, що надійшли для ремонту, ретельно оглядаються у присутності інженера-механіка і завідувача майстерні, за необхідності розбираються окремі вузли й агрегати. Так визначаються складність ремонту, обсяг робіт і потреба в запчастинах. За результатами огляду складають Відомість дефектів на ремонт машин (ф. №130) у двох примірниках: один залишається в ремонтно-механічній майстерні і є кошторисом для проведення ремонту, другий передається завідувачу складом для видачі потрібних ремонтних матеріалів і запчастин. Після закінчення ремонту Відомість дефектів разом з лімітно-забірними картками, накладними та іншими первинними документами надходить до бухгалтерії, де визначають фактичну вартість витрачених запасних частин і ремонтних матеріалів, оплату праці та інші фактичні витрати на ремонт.

Прямі витрати на ремонт тракторів, машин і устаткування обліковують (групують) у **Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. №36)**, який складається на підставі Відомості дефектів та інших первинних документів по кожній окремій машині (трактору, комбайну,автомобілю), по сільськогосподарських машинах загалом і роботах з виготовлення інвентарю.

У Журналі обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. №36) прямі витрати обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо, будівельні матеріали; запасні частини; малоцінні і швидкозношувані предмети; Роботи і послуги.

На статтю «Паливо» списують вартість палива, витраченого на обкатку машин після ремонту і промивання деталей під час ремонту. На вартість списаного палива дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» по кожному ремонтованому об'єкту і кредитують субрахунок 203 «Паливо» (80).

На статті «Будівельні матеріали» відображають вартість будівельних матеріалів, витрачених на ремонт. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» по кожному ремонтованому об'єкту і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80).

На статтю «Запасні частини» списують вартість запасних частин, шин, акумуляторів, готових виробів, використовуваних для заміни спрацьованих деталей, вузлів і обладнання під час ремонту основних засобів. На вартість запасних частин, списаних на ремонт об'єктів у ремонтній майстерні, дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують субрахунок 207 «Запасні частини» (80).

На етапі «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використаних на ремонті об'єкта. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (80).

На статті «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями або власними допоміжними виробництвами для цього ремонтованого об'єкта. Дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунки 63,68 та ін. (80).

На етапі «Витрати на оплату праці» обліковують суми нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам ремонтної майстерні, зайнятим на ремонті машин, обладнання, тракторів тощо, а також на виготовленні виробів та інвентарю.

Суму нарахованої заробітної плати (оплати праці) записують на дебет субрахунку 2341 «Ремонтні виробництва» і кредит рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

По етапі «Відрахування на соціальні заходи» відображають відрахування від витрат на оплату праці робітників ремонтно-механічних майстерень, пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття в установленому розмірі. На суму відрахувань дебетують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

Поряд із прямими витратами в ремонтно-механічних майстернях є витрати, які не можна безпосередньо включити до собівартості ремонтованих об'єктів. Тому такі витрати обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати» за такими статтями: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів; інші витрати.

На етапі «Матеріальні витрати» обліковують вартість списаних ремонтних матеріалів, виділених на ремонт майстерні та її обладнання. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунок 20 (80). Тут же обліковують вартість електроенергії і води, використаних майстернею. На вартість списаної електроенергії, води, робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами й іншими організаціями, дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та ін. (80). На статтю «Матеріальні витрати» відносять також вартість спецодягу і спецвзуття, малоцінного інвентарю. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» (80).

На статтю «Витрати на оплату праці» відносять оплату праці завідувача ремонтної майстерні, інженера, механіка, нормувальника, комірника й іншого персоналу майстерні. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На статтю «Відрахування на соціальні заходи» відносять відрахування від витрат на оплату праці працівників органам соціального страхування до Пенсійного фонду, в установленому розмірі. Дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 65 (82).

На етапі «Амортизація» обліковують суму нарахованої амортизації за основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів».

На статтю «Інші витрати» відносять інші загальні витрати майстерні:

страхові платежі (дебет субрахунку 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредит рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» (84);

витрати на відрядження (дебет субрахунку 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати»,кредит субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (84);

плата стороннім організаціям за пожежну охорону, послуги зв'язку та ін. (дебет субрахунку 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати», кредит рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями» (84).

Щомісяця цехові витрати по ремонтно-механічній майстерні списують у плановому розмірі, а в кінці року їх коригують до фактичного рівня. При цьому складають Відомість розподілу цехових витрат. Цехові витрати ремонтної майстерні розподіляють пропорційно до оплати праці, нарахованої безпосередньо за ремонти.

На суму розподілених цехових витрат ремонтної майстерні дебетують субрахунок 2341 (аналітичні рахунки по кожному ремонтованому об'єкту) і кредитують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати».

Після розподілу непрямих витрат аналітичний рахунок «Цехові цитрати» буде закрито, а на інших аналітичних рахунках субрахунку 2341 відображатимуться фактичні витрати на ремонт і роботи. Фактичні витрати по кожному ремонтованому об'єкту записують у Журнал обліку витрат у ремонтній майстерні (ф. №36).

У кінці року витрати на закінчений ремонт по об'єктах списують на підставі Відомості списання витрат по закінчених ремонтованих об'єктах і виконаних роботах на ті Рахунки, на яких обліковують витрати на їх утримання. Дебетують рахунки 23,91,92,93 і кредитують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва».

Витрати по незавершеному виробництву в кінці року залишаються на субрахунку 2341 «Ремонтні виробництва».

На субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт» обліковують витрати на утримання і експлуатацію вантажного автотранспорту, який знаходиться на балансі господарства.

Основним первинним документом обліку роботи вантажного автотранспорту є Подорожній лист вантажного автомобіля. За даними дорожніх листів для обліку кількості годин роботи водіїв у наряді, суми нарахованої заробітної плати, витрат нафтопродуктів і обсягу виконаних робіт (вантажним транспортом – у тонно-кілометрах, пасажирським транспортом і спеціальними автомобілями нетранспортного призначення – у машино-днях) у бухгалтерії складають по кожному автомобілю і водію Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. №38).

На дебет субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт» записують витрати на утримання і експлуатацію автомобільного транспорту, на кредит-списання витрат по споживачах послуг пропорційно до обсягу робіт у тонно-кілометрах по фактичній собівартості. При цьому витрати на перевезення людей і по роботах спеціальних автомобілів відносять на відповідні об'єкти пропорційно до кількості машино-днів.

Облік витрат на утримання і експлуатацію автомобільного транспорту ведуть за такими статтями: паливо; малоцінні і швидкозношувані предмети; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

По етапі «Паливо» списують вартість палива (дизельне паливо, бензин, газ), мастильних матеріалів тощо, використаних на експлуатацію транспортних засобів. На вартість списаного палива дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують субрахунок 203 «Паливо» (80).

На етапі «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, використовуваних транспортними засобами. На вартість переданих малоцінних і швидкозношуваних предметів дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (80).

На етапі «Витрати на оплату праці» обліковують суми основної і додаткової оплати праці, нараховані водіям, іншим працівникам, які обслуговують автотранспорт. Оплату праці вантажників, експедиторів, інших працівників, зайнятих на перевезенні вантажів, до елемента «Витрати на оплату праці» не включають, а відносять безпосередньо на рахунки, на яких записують вартість послуг автотранспорту (рахунки обліку матеріалів, витрати на виробництво, реалізацію тощо). На суму нарахованої оплати праці дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 66 «Витрати з оплати праці» (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» відображають відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на оплату праці водіїв та інших працівників, що обслуговують автотранспорт. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82). На статті «Амортизація» відображають суми нарахованої амортизації по автомобілях, гаражу та інших основних засобах і необоротних активах, що використовуються на обслуговуванні автомобільного транспорту. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На етапі «Інші операційні витрати» відображають інші витрати автомобільного транспорту:

страхові платежі по страхуванню майна (дебет субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт», кредит рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» (84);

витрати на відрядження (дебет субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт», кредит субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (84);

плату стороннім організаціям за пожежну охорону й інші послуги (дебет субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт», кредит рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями» (84).

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту по об'єктах споживачів послуг. На вартість списаних послуг автомобільного транспорту дебетують рахунки 23, 91, 92, 93, 99 та ін., кредитують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт». На кредиті субрахунку 2342, крім списаних виконаних робіт, обліковують вартість відпрацьованого мастила від автомобілів, спрацьованої автогуми і запасних частин, металобрухту в кореспонденції з рахунками матеріальних цінностей (20), утримання за перевитрати нафтопродуктів – у кореспонденції з рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці».

На субрахунку 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» окремо обліковують витрати на електро-, тепло- і газопостачання, експлуатацію холодильного обладнання. До витрат енергетичних виробництв включають всі витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією і ремонтом енергетичного господарства, а також витрати на передавання вироблюваної енергії споживачам (утримання і ремонт електромереж, паропроводів).

Витрати на експлуатацію електростанцій (електрогенераторів), змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними й іншими агрегатами, а також котельного обладнання, не з'єднаного із центральною котельнею і використовуваного для обігрівання приміщення, не відносять до витрат в енергетичному виробництві, а включають в основні витрати відповідних підрозділів.

Витрати по холодильному обладнанню, використовуваному безпосередньо при виробництві продукції (охолодження продукції на потокових лініях, молока на фермах та ін.), включають до собівартості продукції.

Аналітичний облік з кожного виду енергетичних виробництв ведуть по відповідних статтях витрат. За статтю «Паливо» обліковують вартість палива (дизельного палива, бензину, газу), твердого і газоподібного палива, використаних для вироблення енергії. На вартість списаного палива дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 203 «Паливо» (80). На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будівельних матеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд енергетичних виробництв (господарств). Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80). На статтю «Запасні частини» списують вартість запасних частин, використаних на ремонт машин і устаткування енергетичних виробництв. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунок 207 «Запасні частини» (80). На статтю «Малоцінні та швидкозношувані предмети» враховують вартість таких предметів, використаних на енергетичні виробництва. У міру списання малоцінних і швидкозношуваних предметів на витрати виробництва дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (80).

На статті «Роботи і послуги» відображають витрати і послуги допоміжних виробництв (автомобільного і гужового транспорту, ремонтно-механічних майстерень) енергетичному виробництву. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують субрахунки 2341, 2342, 2344. На вартість послуг виробничого характеру, наданих енергетичному виробництву сторонніми організаціями і підприємствами, дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунки 63,68 (80).

На етапі «Енергія» обліковують вартість енергії власних електростанцій, компресорного устаткування, яке виробляє холод, паросилових станцій, котелень та ін. На цю статтю відносять також вартість енергії, одержаної з інших підприємств. Дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» (80).

На етапі «Витрати на оплату праці» обліковують нараховану оплату праці робітників, інженерно-технічних працівників, безпосередньо пов'язаних з виробітком і доведенням до споживачів електро- і теплоенергії, газу, холоду (електромонтерів, мотористів, машиністів, слюсарів, водопровідників, кочегарів тощо); витрати на виплату надбавок працівникам за перевищення встановлених норм обслуговування обладнання електростанцій і мереж; премій за якість і своєчасне виконання робіт та інші виплати, передбачені діючими положеннями про оплату праці.

На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці робітникам енергетичних виробництв дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування в установленому розмірі від витрат на оплату праці працівників енергетичних виробництв; на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82). На етапі «Амортизація» відображають суму амортизаційних відрахувань на основні засоби і інші необоротні матеріальні активи. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна підприємства. При цьому дебетують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84). На цій же статті відображають плату стороннім організаціям за пожежну охорону й інші витрати, які не належать до вищезазначених статей.

Кількість енергії (електричної і теплової), холоду, пару, стисненого повітря тощо, відпущених у відповідних одиницях виміру споживачам на виробничі, господарські, побутові потреби істороннім організаціям, визначають за даними вимірювальних приладів, лічильників, манометрів та ін. За відсутності спеціальних приладів кількість енергії визначають за балансами енергії, в яких поряд з її виробництвом наведено розрахунок розподілу кожного виду енергії між споживачами залежно від потужності і тривалості роботи агрегатів, а також дані про розмір споруд, будівель, приміщень та інші виробничо-технічні показники. Щомісяця за даними Звіту про використання електроенергії (ф. №127) списують вартість енергії за плановою собівартістю одиниці на рахунки споживачів електроенергії. При цьому дебетують субрахунки 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 15, 99 та інші і кредитують субрахунок 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)». Витрати на утримання і експлуатацію холодильного устаткування розподіляють за споживачами (складами, приміщеннями тощо) пропорційно до розміру обслуговуваних приміщень і відносять на собівартість продукції пропорційно до центнеро-днів її зберігання.

**Порядок обліку на субрахунку «Водопостачання»**

На субрахунку 2344 «Водопостачання» обліковують витрати на утримання і експлуатацію артезіанських свердловин, водозабірних вузлів, водогонів, внутрішніх мереж та іншого водопостачального устаткування, а також витрати на одержання води від сторонніх водопостачальних організацій. Витрати на утримання артезіанських свердловин, водозабірних пристроїв і водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою (обслуговування тваринницьких ферм, пасовищ та інших відокремлених об'єктів), відносять безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду. На субрахунку 2344 не обчислюють витрати на утримання і експлуатацію водогонів та іншого устаткування на об'єктах водоспоживання, їх враховують у витратах відповідних виробництв і господарств.

Облік витрат на субрахунку 2344 «Водопостачання» ведуть за окремими статтями, встановленими П(С) БО 16 «Витрати». На статтю «Паливо» списують вартість палива, використаного для водопостачального устаткування, дебетуючи субрахунок 2344 і кредитуючи субрахунок 203 «Паливо» (80). На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будматеріалів, використаних на ремонт артезіанських свердловин, водосховищ, водозабірних вузлів та іншого водопостачального устаткування. На вартість списаних будматеріалів дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80). На статтю «Запасні частини» списують вартість запчастин, використаних на ремонт машин і обладнання, дебетуючи субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитуючи субрахунок 207 «Запасні частини» (80).

На статті «Малоцінні і швидкозношувані предмети» обліковують вартість таких предметів, використаних для водопостачання. Дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунки 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (80). На етапі «Роботи і послуги» відображають роботи і послуги допоміжних виробництв і обслуговуючих підприємств водопостачання. На вартість списаних робіт і послуг допоміжних виробництв і господарств дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують субрахунки 2341 та ін. На цій же статті відображають роботи і послуги виробничого характеру, що надаються сторонніми організаціями і підприємствами. На вартість таких робіт і послуг дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунки 63,68 (80).

По статті «Витрати на оплату праці» обліковують нараховану основну і додаткову оплату праці слюсаря-водопровідника, майстра та інших робітників, зайнятих обслуговуванням водопровідної мережі і водопостачального устаткування. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

По етапі «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування від сум оплати праці працівників водопостачання, на соціальні заходи. На суму цих відрахувань дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

По етапі «Амортизація» відображають суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. На суму нарахованих амортизаційних відрахувань дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна. Дебетують субрахунок 2344 «Водопостачання» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84).

Витрати на водопостачання розподіляють за споживачами пропорційно до кількості спожитої води і щомісяця на підставі звіту про використання води на виробничі та інші потреби списують за фактичною собівартістю 1 м3 води. На вартість списаної води дебетують субрахунки об'єктів споживачів 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 15, 99 та інші і кредитують субрахунок 2344 «Водопостачання».

**Порядок обліку на субрахунку «Гужовий транспорт»**

На субрахунку 2345 «Гужовий транспорт» враховують витрати по всіх видах робочої худоби (дорослі коні, воли), за винятком витрат на вирощування молодняку. Облік витрат на утримання гужового транспорту ведуть за нижченаведеними статтями витрат. На статтю «Засоби захисту тварин» списують вартість біопрепаратів і медикаментів, використаних на лікування тварин. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 20 «Виробничі запаси» (80).

На статтю «Корми» відносять вартість кормів, використаних на утримання робочої худоби, за плановою собівартістю, яку в кінці року до фактичного рівня не доводять. На вартість списаних кормів, що були використані на годівлю робочих коней, дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

На етапі «Будівельні матеріали» відображають вартість будматеріалів, використаних на ремонт основних засобів, обслуговуючих гужовий транспорт. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують субрахунок 205 «Будівельні матеріали» (80).

На етапі «Малоцінні та швидкозношувані предмети» обліковують вартість таких предметів і їх спрацьованість. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунки 22 (80).

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконуваних для гужового транспорту іншими допоміжними виробництвами і сторонніми організаціями. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунки 23, 63 (80), 68 (80).

У етапі «Витрати на оплату праці» враховують основну і додаткову оплату праці конюхів та інших працівників, зайнятих на обслуговуванні робочої худоби, а також інші виплати, передбачені діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої оплати праці дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 66 «Розрахунки з оплати праці» (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» обліковують відрахування у встановленому розмірі від сум нарахованої оплати праці працівників, обслуговуючих гужовий транспорт, на передбачені соціальні заходи. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82).

На етапі «Амортизація» відображають суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи гужового транспорту. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 13 «Знос необоротних активів» (83).

На статтю «Інші операційні витрати» відносять платежі по страхуванню майна. Дебетують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (84).

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, враховуючи планову собівартість робочого дня. На вартість списаних послуг гужового транспорту дебетують субрахунки споживачів 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 99 і кредитують Обрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

На вартість приплоду від робочих коней дебетують рахунок 21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт». На вартість гною, вовни-линьки дебетують субрахунки 209, 231 і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт». У кінці року визначають фактичну собівартість одного робочого дня і однієї голови приплоду, а потім їх планову собівартість доводять до рівня фактичної дописуванням витрат або їх сторнуванням.

Облік витрат з утримання та експлуатації машин та обладнання.

Для обліку витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних, начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки 2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку», 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин». На субрахунку 2351 обліковують витрати на утримання і експлуатацію тракторів на всіх видах робіт, тракторних причепів, сільськогосподарських машин і знарядь, використовуваних на обробітку ґрунту, сівбі, догляді за посівами і збиранні врожаю, а також машинних дворів, гаражів, навісів, майданчиків для зберігання техніки та інших основних засобів машинно-тракторного парку. В межах цього субрахунку ведуть один аналітичний рахунок, на якому обліковують витрати на експлуатацію тракторів на сільськогосподарських і транспортних роботах.

Облік ведуть за такими статтями: різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

На етапі «Паливо» обліковують вартість нафтопродуктів, використаних тільки на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві). Вартість використаних нафтопродуктів на сільськогосподарських роботах на цю статтю не відносять, а списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. На вартість нафтопродуктів, витрачених на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві), дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 203 (80).

На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будматеріалів, витрачених на ремонт гаражів, навісів, майданчиків та інших основних засобів, які використовуються на обслуговуванні машинно-тракторного парку. На вартість списаних будматеріалів дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 205 (80).

На статтю «Запасні частини» списують вартість запчастин, витрачених на ремонт машин, знарядь та інших, технічних засобів за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунки 2351 і кредитують субрахунок 207 (80). На цій же етапі обліковують вартість гуми для тракторів й інших сільськогосподарських машин, одержаної зі складу замість спрацьованої.

На статтю «Малоцінні та швидкозношувані предмети» списують вартість таких предметів, використаних для машинно-тракторного парку. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 22 (80).

На етапі «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами, сторонніми організаціями і підприємствами машинно-тракторному парку. На вартість списаних робіт і послуг дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 23,63 (80), 68 (80). На статтю «Витрати на оплату праці» відносять основну і додаткову оплату праці, нараховану трактористам-машиністам за виконані транспортні роботи (за винятком рослинництва). До складу основної і додаткової оплати праці входять надбавки трактористам-машиністам за класність, винагороди за вислугу років, премії за економію прямих витрат, на виконання державних і громадських обов'язків та інші види додаткової оплати праці на транспортних роботах. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 66 (81). Суми нарахованої основної і додаткової оплати трактористам-машиністам на сільськогосподарських роботах на зазначену статтю не відносять. Ці суми списують прямо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. При нарахуванні оплати праці дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 66 (81).

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають відрахування за встановленими нормами від витрат на оплату праці трактористів-машиністів, зайнятих на транспортних роботах (за винятком рослинництва). Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 65 (82).

По статті «Амортизація» відображають суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи по машинно-тракторному парку. Нарахування амортизації по машинах і обладнанню припиняється після закінчення нормативного строку їх служби за умови повного перенесення всієї вартості на витрати виробництва. На суму нарахованої амортизації дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 13 (83).

На статті «Інші операційні витрати» відображають платежі по страхуванню майна машинно-тракторного парку, витрати по відрядженнях та ін. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 65,23,372 (84).

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунку 2351 відображають тільки планову вартість транспортних робіт (вказуючи їх загальний обсяг у тонно-кілометрах і умовних еталонних гектарах), яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. У кінці року нерозподілену частину витрат, облічену на субрахунку 2351, розподіляють пропорційно між окремими культурами (групами культур) і транспортними роботами.

Амортизаційні відрахування розподіляють так: 1) по тракторах, тракторних причепах, гаражах, навісах, майданчиках для зберігання техніки, машинних дворах та інших основних засобах машинно-тракторного парку – пропорційно до обсягу виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. При цьому амортизаційні відрахування щодо виконаних транспортних робіт (за винятком рослинництва) між об'єктами обліку не розподіляють, а залишають на субрахунку 2351; 2) по машинах вузькоспеціалізованого призначення, картоплесадильних машинах тощо – безпосередньо між відповідними культурами (групами культур); 3) по ґрунтообробних машинах – пропорційно до площі обробітку; 4) по сівалках – за площею посіву; 5) по зернозбиральних комбайнах і кормозбиральних машинах – пропорційно до зібраної площі; 6) по машинах для внесення добрив – пропорційно до кількості внесених під певну культуру добрив у фізичній масі.

Матеріальні й інші витрати розподіляють пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. Після списання витрат на сільськогосподарські роботи на субрахунку 2351 залишаються витрати на транспортні роботи тракторів. Потім визначають фактичну собівартість 1 т-км діленням суми витрат, що залишилися, на обсяг транспортних робіт тракторів за рік. Зіставляючи фактичну собівартість 1 т-км з плановою, визначають калькуляційну різницю і дописують її (при подорожчанні) на рахунки споживачів або сторнують (при здешевленні). На суму калькуляційної різниці дебетують субрахунки 232, 233 та інші і кредитують субрахунок 2351.

На субрахунку 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» протягом року обліковують витрати на утримання і експлуатацію зерно і бурякозбиральних машин та інших самохідних комбайнів, машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, пов'язаних з утриманням і експлуатацією зазначених машин. Аналітичні рахунки по цьому субрахунку відкривають за видами машин: зерно -, кукурудзо -, бурякозбиральні комбайни тощо.

Протягом року витрати на утримання і експлуатацію комбайнів нагромаджують на дебеті субрахунку 2352 за такими статтями: матеріальні витрати; амортизація; інші операційні витрати. Стані витрат «Витрати на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи» на цьому субрахунку не облічують. Оплату праці комбайнерів, відрахування на соціальні заходи, вартість палива, витраченого на роботу комбайнів, відносять безпосередньо на відповідні культури. На суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунки 65 (82), 66 (81). На вартість списаного палива, витраченого на роботу комбайнів, дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 203 (80). Витрати за статтями «Матеріальні витрати», «Амортизація», «Інші операційні витрати» обліковують аналогічно до статей витрат субрахунку 2351.

На кредиті субрахунку 2352 протягом року не роблять ніяких записів. У кінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай. Якщо на збиранні врожаю були зайняті вузькоспеціалізовані комбайни, витрати списують на культури, зібрані цими комбайнами (картоплезбиральні комбайни – на картоплю, бурякозбиральні-на буряки тощо), якщо ж комбайни загального призначення (зернозбиральні) – пропорційно до площ, які були під урожаєм. На суму списаних матеріальних витрат (за винятком палива), амортизації основних засобів та інших витрат дебетують субрахунок 231 по культурах і кредитують субрахунок 2352.

Первинний облік витрат і робіт машинно-тракторного парку (комбайнів та інших самохідних машин) ведуть в Облікових листах трактористів-машиністів (ф. №67, 67а), а використання машинно-тракторного парку на транспортних роботах - у Дорожніх листах трактора (ф. №68). Облікові і дорожні листи групують у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. №37а), призначеній для нагромадження показників роботи машинно-тракторного парку: машино-днів, машино – змін, кількості відпрацьованих годин, виконаних нормо-змін, заробітків трактористів-машиністів, комбайнерів. У цій же відомості відображають обсяг виконаних робіт в умовних еталонних гектарах і тонно-кілометрах, у тім числі по культурах і видах незавершеного виробництва. Накопичувальну відомість ведуть по кожному трактористу-машиністу і закріпленому за ним трактору (комбайну). У кінці місяця у відомості підбивають підсумки по кожному трактористу-машиністу і загальний підсумок по машинно-тракторному парку. Для зручності підрахунку загального підсумку в кінці відомості на окремій сторінці щомісяця записують підсумки кожного особового рахунка, а потім обчислюють загальний підсумок по машинно-тракторному парку за звітний місяць і з початку року.

Для групування витрат за аналітичними рахунками субрахунку 235 «Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання» і за статтями витрат ведуть Виробничий звіт (ф. №10.36 с.г.) на підставі Накопичувальної відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. №37а), Звіту про рух матеріальних цінностей (ф. №121), Відомості нарахування амортизації та інших документів. Для обліку виконаних робіт, затрат праці, витрат палива машинно-тракторного парку за об'єктами обліку витрат, культурами (групами культур), видами робіт в незавершеному виробництві щомісячно ведуть Журнал обліку робіт і витрат (ф. №37). На окремій сторінці для кожного об'єкта обліку на підставі Облікового листа тракториста-машиніста (ф. №67, 67а), Дорожнього листа трактора (ф. №68) відображають дані про обсяг виконаних робіт у натуральних вимірниках і умовних еталонних гектарах, про відпрацьований час у годинах, нараховану оплату праці, витрати палива за нормою і фактично, інші види витрат.

**1.2 Облік та характеристика загальновиробничих та адміністративних витрат**

Витрати, пов'язані з організацією виробництва та управлінням, поділяють на загальновиробничі і адміністративні.

Витрати по організації і управлінню виробництвом – це витрати виробничої стадії кругообігу, їх слід відрізняти від витрат в сфері управління підприємством, які, як вже відзначалося, стосуються також і обслуговування всіх інших стадій кругообігу. Ці витрати пов'язані з виконанням функцій управління виробництвом, контролю і організації виробничих процесів. Без таких витрат не може здійснюватися процес виробництва, тому що з цієї точки зору вони є продуктивними витратами.

Адміністративні витрати – це витрати в сфері управління, які включають трудові та грошово-матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарською діяльністю підприємства загалом. Витрати в сфері управління не можна віднести до якоїсь однієї стадії кругообігу. Вони в однаковій мірі відносяться до обслуговування всіх стадій кругообігу. Якщо витрати на виробничій стадії безпосередньо пов'язані із створенням продукту, то адміністративні витрати пов'язані з усією господарською діяльністю підприємства. Без цих витрат не може бути забезпечено безперервність заміни форм вартості в процесі кругообігу. Всі ці витрати – це витрати за межами виробничого процесу. Вони не беруть участі в створенні продукту, але вони необхідні для нормального функціонування виробництва, для забезпечення безперервності процесу кругообігу.

***Облік та розподіл загальновиробничих витрат***

Такі витрати являють собою витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями виробництва, а також різні виробничі витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або вид продукції, бо вони належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу.

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», який в сільськогосподарських підприємствах може мати такі субрахунки: 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»; 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»; 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»; 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв».

По дебету рахунка 91 відображається сума визнаних витрат, а по кредиту, відповідно розподілу, списання їх на рахунки 23 «Виробництво».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

Загальновиробничі витрати облічують на вказаних субрахунках за нижченаведеними статтями.

На статті «Матеріальні витрати» враховують витрати на утримання будівель, споруд, інвентарю, включаючи польові стани, легкового автотранспорту; вартість палива, будматеріалів, запчастин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що використовуються на господарські потреби цехів, бригад, ферм тощо. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20, 22 (після перегрупування – 80). На цю статтю відносять також витрати за рахунок господарства на відшкодування утримання транспортних засобів спеціалістів, які використовуються ними для службових цілей. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунки 20 та 80. Окремим елементом матеріальних витрат є транспортне обслуговування робіт всередині господарства: перевезення сільськогосподарських машин та інвентарю, води та палива для тракторів і комбайнів, різних матеріалів, а також працівників господарства на польові стани, в бригади, на ферми. При цьому дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 23.

На статті «Витрати на оплату праці» облічують основну та додаткову оплату праці працівників апарату управління галуззю відповідно до номенклатури посад апарату управління, основну і додаткову оплату праці персоналу: інженерів-енергетиків, зоотехніків-селекціонерів, агролісомеліораторів, інженерів-гідротехніків, технологів, ветфельдшерів, бригадирів, обліковців, завідувачів ферм, ветсанітарів та ін. На суму нарахованої оплати праці дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 66 (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» облічують відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття від нарахованої заробітної плати працівників апарату управління галузі (цеху), бригади та іншого персоналу. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (82). На статті «Амортизація» відображають суму амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні активи загальногалузевого призначення. Дебетують рахунок 91 і кредитують рахунок 13 (83).

На статтю «Інші витрати» відносять платежі по страхуванню основних засобів загальногалузевого призначення, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, витрати на відрядження, плату стороннім організаціям за пожежну та сторожову охорону, витрати на операційну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення, інші витрати, не включені до попередніх статей. На цій же статті враховують витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки: влаштування і утримання дезінфекційних камер, душових, лазень, забезпечення спецодягом і спецвзуттям, захисними пристроями, придбання довідників і плакатів з охорони праці, організації лекцій і доповідей з правил техніки безпеки. Дебетують рахунок 91, кредитують рахунки 20, 22, 65, 80, 81 та ін. (84).

Загальновиробничі витрати розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), матеріалів і напівфабрикатів (у промислових виробництвах). Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в табл. 1.

1. Розподіл загальновиробничих витрат по об'єктах обліку в ТзОВ «Прогрес» Кам’янець – Подільського району Хмельницької області (в грн.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Об'єкти обліку | База розподілу (сума витрат без вартості насіння та кормів) | Коефіцієнт розподілу | Загальновиробничі витрати | Кореспондуючі рахунки | |
|  |  |  |  |  | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  | Пар | 1033 | 0,007 | 7,23 | 231 | 911 |
|  | Оранка зябу | 123001 | 0,007 | 861,0 | 231 | 911 |
|  | Озима пшениця | 257760 | 0,007 | 1890–78 | 231 | 911 |
|  | Жито | 31046 | 0,007 | 217–32 | 231 | 911 |
|  | Кукурудза на силос | 79028 | 0,007 | 553,2 | 231 | 911 |
|  | Соняшник | 130478 | 0,007 | 913,35 | 231 | 911 |
|  | Ячмінь | 36909 | 0,007 | 258–36 | 231 | 911 |
|  | Просо | 3751 | 0,007 | 26,26 | 231 | 911 |
|  | Гречка | 2106 | 0,007 | 14,74 | 231 | 911 |
|  | Багаторічні трави | 9395 | 0,007 | 65,76 | 231 | 911 |
|  | Разом по рослинництву | 674507 | 0,007 | 4808 | 231 | 911 |
|  | Основне стадо ВРХ | 35981 1 | 0,032 | 11514,18 | 232 | 912 |
|  | Молодняк ВРХ | 333943 | 0,032 | 10686,18 | 232 | 912 |
|  | Свині | 224058 | 0,032 | 7169,86 | 232 | 912 |
|  | «Пасіка №1 | 10368 | 0,032 | 331,76 | 232 | 912 |
|  | Пасіка №2 | 12782 | 0,032 | 409,02 | ? 3? | 912 |
|  | Разом по тваринництву | 940962 | 0,032 | 30111 | 232 | 912 |
|  | Всього | 1615469 | X | 34919 | 23 | 91 |

**Облік адміністративних витрат**

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, облічуються неактивному рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Незважаючи на те, що адміністративні витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, методика організації їх обліку аналогічна методиці обліку загальновиробничих витрат і це дає підставу розглядати їх в одному розділі книги.

До адміністративних витрат відносяться:

– 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);

о плата за розрахункове-касове обслуговування та інші послуги банків.

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На статті «Витрати на оплату праці апарату управління» облічують, відповідно до номенклатури посад нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, завідувачів складів, експедиторам, секретарям-друкаркам та ін.). Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 66 (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» облічують внески на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунок 65 (82).

На етапі «Відрядження і переміщення» враховують витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників і членів їх сімей. Дебетують рахунок 92, кредитують рахунки ЗО, 37 (84).

На статтю «Інші адміністративні витрати» відносять канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на 450 утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель), вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів й інвентарю, страхові платежі по будівлях; їх утримання і обслуговування технічних засобів управління (диспетчерського зв'язку, обчислювальних центрів); витрати на ремонт будівель та інвентарю, утримання службового легкового транспорту, пожежної, сторожової охорони, винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків. Дебетують рахунок 92 «Адміністративні витрати» і кредитують рахунки: 13 «Знос необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»; ЗО «Каса»; 31 «Рахунки в банках»; 64 «Розрахунки за податками й платежами»; 66 «Розрахунки з оплати праці»; 68 «Розрахунки за іншими операціями». Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунки, авансові звіти, розрахунки бухгалтерії тощо. Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результати основної діяльності» і кредитується рахунок 92 «Адміністративні витрати».

Аналітичний облік загальногосподарських і адміністративних витрат слід вести у Виробничому звіті (ф. №10.З. г с.-г.).в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління підприємства. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні та ін.

**Облік витрат майбутніх періодів**

На сільськогосподарських підприємствах деякі витрати здійснюють до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року. Тому їх обліковують як витрати майбутніх періодів. До них належать витрати по капітальному ремонту орендованих основних засобів, якщо він здійснюється за рахунок коштів орендарів, попередня передплата технічної літератури, газет і журналів, орендна плата, виплачена наперед, витрати на будівництво тимчасових літніх таборів і загонів для тварин, траншей та інших некапітальних споруд для силосування, витрати на культуртехнічні роботи для поліпшення земель за рахунок власних коштів. Особливістю витрат майбутніх періодів є те, що їх враховують у собівартість продукції протягом наступного і подальших років у частині, яка припадає на кожний рік. Цей строк не може бути більшим за 4 роки.

Для обліку витрат майбутніх періодів призначений рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», на якому узагальнюється інформація про зроблені витрати в звітному році, Що підлягають розподілу на об'єкти обліку витрат майбутніх звітних періодів. По дебету Рахунка 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів в кореспонденції з кредитом рахунків 11, 13, 20, 22, 30, 31, 37, 47, 63, 64, 65, 66, 68, а по кредиту – їх списання (розподіл) і включення до складу витрат звітного періоду. При цьому дебетують рахунки 15, 23,37, (84, 85 – при перегрупуванні), 91, 93,94,99. Аналітичні рахунки відкривають окремо для обліку кожного виду витрат. Записи на рахунках роблять за даними рахунків-фактур, накладних внутрішньогосподарського призначення чи лімітне-забірних карток, нарядів на відрядну роботу та ін. За журнально-ордерною формою обліку дані про витрати майбутніх періодів з первинних документів підлягають накопиченню в виробничому звіті (ф. №10.36 с.-г.) та зведеній відомості №10. З д с.-г. журналу-ордера №10.3 с.-г. Синтетичний облік слід вести в журналі-ордері. №10.3 с.-г.

**1.3 Синтетичний та аналітичний облік витрат та виходу продукції за галузями виробництва**

Облік витрат і виходу продукції рослинництва.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, лущення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Сільськогосподарські підприємства, в яких добре налагоджені планування і облік, можуть вести облік виробничих витрат по групах культур або в цілому по структурних підрозділах. У кінці року ці витрати розподіляють між культурами пропорційно до планово-нормативних показників.

Для оформлення витрат та виходу продукції рослинництва використовується ціла система первинних та зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці є табелі обліку робочого часу, облікові листи праці й виконаних робіт, облікові листи трактористів-машиністів. Затрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами і по підприємству в цілому узагальнюють в накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. Крім того, в цей журнал записують дані з книжок та облікових листів праці й виконаних робіт, а також з накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту та ін.

На підставі первинних документів по оплаті праці, Накопичувальних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах встановлених норм за лімітно-забірними картами, накладними внутрішньогосподарського призначення та іншими документами. Основою для списання насіння з підзвіту після завершення сівби є Акт на списання насіння і садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства акт передається до бухгалтерії разом з іншими документами і є підставою для записів до Журналу обліку робіт і витрат і Звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Вартість робіт і послуг наданих сторонніми організаціями відноситься на об'єкти обліку виробництва за рахунками-фактурами. Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги гужового транспорту попередньо групують у відповідних нагромаджувальних відомостях, складених на підставі відповідних дорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці й виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі нагромаджувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до реєстрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

Оприбуткування урожаю від зернових, олійних та інших культур відображають у Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстрі приймання зерна та іншої продукції, Путівках на вивезення продукції чи Талонах. Розрахунок обсягу одержаного зерна кукурудзи проводять в Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно. Урожай технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних культур відображають у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва. Грубі та соковиті корми оприбутковуються на підставі Акта приймання грубих і соковитих кормів та Акта на оприбуткування пасовищних кормів. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування урожаю складають сортове свідоцтво. Дані первинних документів про кількість одержаного врожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, журналах вагаря, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які е підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва

Облік витрат і виходу продукції тваринництва слід вести на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 232 «Тваринництво», на дебеті якого відображають витрати, а на кредиті – вихід продукції за плановою собівартістю протягом року, а в кінці року планову собівартість доводять до фактичного рівня.

Для оформлення витрат та виходу продукції тваринництва використовуються різні первинні документи. Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, дорожні листи вантажного автомобіля, накладні, лімітнозабірні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Поряд з ними застосовується ряд специфічних документів, притаманних тільки тваринництву.

Оплату праці нараховують, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі Розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, Табеля обліку робочого часу та документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів з підзвіту завідувача ферми. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплено тварин, на початку кожного місяця в Двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до Журналу обліку витрати кормів по кожному виду і групи тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на організацію продукції. Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Журнал обліку надою молока; Відомість руху молока; Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт настригу та приймання вовни (для спеціалізованих підприємств); Акт на оприбуткування приплоду тварин; Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; Акт про хід окоту; Відомість зважування тварин; Розрахунок визначення приросту та ін. їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в строки, передбачені графіком документообороту.

**Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв**

До основного виробництва в сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які виробляють промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби і птиці тощо).

До промислових виробництв належать цехи для виробництва комбікормів (кормових сумішок, трав'яного борошна тощо); млини, крупорушки (вироблення борошна, крупи, дерті й інших продуктів переробки зерна); цехи для переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення овочів, сушіння плодів тощо); цехи для переробки олійних культур (вироблення олії, макухи); виноробне виробництво; виробництво молочної продукції (масла, сиру); забій худоби на м'ясо, переробка м'яса, виготовлення напівфабрикатів, ковбас тощо; цехи для первинної обробки льону і луб'яних культур; інші виробництва (виготовлення цегли, черепиці, вапна й інших будматеріалів, розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню та ін.). Зазначені промислові виробництва є об'єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво».

Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися декількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод обліку витрат застосовується головним чином в нескладних переробних виробництвах. При цьому методі, витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість. Відповідно до кожного такого виробництва відкривають аналітичний рахунок, на якому відображають всі витрати на виробництво і весь вихід продукції. В сільському господарстві цей метод обліку застосовується у виробництві по заготівлі будівельних матеріалів (кар'єри), переробці соняшнику, зерна, фруктів, овочів і т.п.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Відповідно при цьому методі відкриття аналітичних рахунків і калькуляція собівартості проводиться по кожному замовленню або партії виробів. Витрати по замовленням (партіям виробів), виготовлення яких не закінчено, вважається незавершеним виробництвом.

Попередільний метод обліку витрати (від слова переділ) – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну продукцію, готову для використання чи продажу, на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Наприклад, в цегельному виробництві виділяються переділи: заготівля глини, виготовлення сирцю, сушіння, випалювання цегли. Власне по цих переділах відкривають аналітичні рахунки по обліку витрат і виходу продукції.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображаються на аналітичних рахунках в розрізі вищеназваних статей витрат на підставі типових і специфічних для цієї підгалузі первинних документів.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні накладні на відправку молока і молочних продуктів, акти на вибуття худоби та птиці, лімітно-забірні карти тощо. На млинах приймання зерна для переробки оформлюють помольною квитанцією. Всі ці документи є підставою для ведення журналу обліку робіт і витрат.

Суми нарахованої оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі промислового виробництва відображають в щоденних, недільних або разових нарядах на відрядну роботу (індивідуальних та бригадних), облікових листах праці та виконаних робіт, табелях обліку робочого часу.

Дані первинних документів про витрати кожного промислового виробництва, згруповані в Журналі обліку робіт і витрат, використовують також для складання зведених документів $ обліку витрат та виходу готової продукції. Так, на сепараторних пунктах складають Відомість переробки молока й молочних продуктів. В другому розділі цієї відомості відображають дані про надходження продукції. В цехах по забою птиці складають Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції, в якому щодня на підставі актів про забій птиці відображають поголів'я і живу масу птиці, що надійшла для забою, а також вихід м'яса від забою. В інших промислових виробництвах складають Звіт про переробку продукції. Він також має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати за нормами на фактичний вихід готової продукції, а у другому – фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях.

Для оформлення виготовленої продукції промислових виробництв застосовують такі первинні документи. Пиломатеріали (дошки, тес, обаполок) оформляють спеціальною відомістю, яку складає бригадир або майстер пилорами. У неї записують кількість одержаних пиломатеріалів за їх видами і сортами. Цеглу оприбутковують на підставі акта, де зазначають кількість цегли-сирцю, закладеної на випалювання, час закладення до печі, кількість готової цегли (цілої і бою). Акт складають на кожну окрему партію цегли, одержану з випалювання. Переробку овочів, плодів, ягід оформлюють Звітом про переробку продукції. На склад цю продукцію відправляють і оприбутковують за Накладними внутрігосподарського призначення.

**1.5 Характеристика об'єктів та статей обліку витрат у галузях рослинництва, тваринництва та промислових виробництв**

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. По дебету облічують збирання витрат, а по кредиту вироблену продукцію.

Витрати в рослинництві облічують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На етапі «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 66 (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» відображають внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 65 (82).

На етапі «Насіння і садивний матеріал» відображають витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

На статті «Добрива» облічують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в грунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цьому елементі не відображають.

На статтю «Засоби захисту рослин» відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20 (80). Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій етапі не відображають, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На етапі «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконані роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63, 68 (84). На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують рахунок 23.

Окремо відображають вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують-рахунок 20 (80).

На етапі «Амортизація» відображається сума нарахованої амортизації основних засобів нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві.

На етапі «Інші витрати» відображають страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 65, 47 (84).

На етапі «Витрати на організацію виробництва й управління» враховують загальнобригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються у кінці року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунку 231.

По кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують вихід продукції Рослинництва за їх плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом рахунків:

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» на вартість готової продукції, призначеної для реалізації»;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від врожаю; 99 «Надзвичайні витрати» – на суму витрат по посівах, що загинули від стихійного лиха.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість одержаної від врожаю продукції рослинництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня'. Суму коригування відображають по кредиту субрахунку 231 «Рослинництво» і дебету тих рахунків, де була використана продукція рослинництва врожаю поточного року (23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва тощо).

Тваринництво як І рослинництво включає ряд самостійних галузей: скотарство (молочне і м'ясне), свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (яєчне, м'ясне), бджільництво (медове, медово-запилювальне, запилювальне, бджолорозплідне), рибництво, шовківництво та ін. Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображають витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; Роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) та інші.

На етапі «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних робітників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо. До цієї статті включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, надбавки за звання «Майстер тваринництва» та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66 (81).

На етапі «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (82).

За статтею «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20 (80).

На статті «Корми» відображають витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, буртів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо). Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунку 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» по відповідних групах тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси кормів, приготовлених на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20 (80).

На статті «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами. Тут же облічують вартість використаної енергії виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей же елемент відносять вартість енергії, одержаної від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23,63,68 (84).

На етапі «Витрати на утримання основних засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13 (83). Тут же відображають вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно по кожному виду або групі тварин, а також витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд У галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20 (80).

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (84). До цієї ж етапі включають частину вартості літніх таборів для тварин, дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображають частку загальновиробничих витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На елементі «Втрати від загибелі тварин» відображають (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняку тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 21.

У номенклатурі статей виробничих витрат у тваринництві доцільно передбачити додаткові етапі: по інкубації яєць – вартість яєць, закладених на інкубацію; по рибництву – вартість мальків, запущених у водойми, по шовківництву – вартість грени.

По кредиту субрахунку 232 «Тваринництво» відображається за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» – на вартість оприбуткованого приплоду і приросту;

231 «Рослинництво» – на вартість внесеного в ґрунт гною як добриво; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують з кредиту субрахунку 232 «Тваринництво» в дебет рахунків: 21,23,27,90 залежно від напряму використання продукції тваринництва.

Облік витрат у промислових виробництвах ведуть за такою номенклатурою: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну оплату праці, нараховану працівникам, які обслуговують технологічний процес у цьому виді промислового виробництва, додаткову оплату праці (оплату чергових і додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку, пільгових годин підлітків, оплату за виконання державних і громадських доручень, винагороду за вислугу років тощо). Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 66 (81).

На статті «Відрахування на соціальні заходи» облічують внески в установлених розмірах від основної і додаткової заробітної плати органам соціального страхування та до Пенсійного фонду. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 65 (82).

У етапі «Сировина і матеріали» облічують витрати на сировину і матеріали, які є основою виготовлення продукції або необхідним її компонентом (наприклад, у виробництві комбікормів – вартість зерна і зерносумішок та ін.; на млинах – вартість зерна; в первинній обробці льону і луб'яних в, спирту-ректифікату, цукру, лимонної кислоти тощо; на забійних майданчиках – вартість худоби і птиці; у виробництві молокопродуктів – вартість молока, цукру, ваніліну тощо; в лісопильному виробництві – вартість лісу; в цегельному і черепичному виробництві – вартість глини, піску).

Сільськогосподарську сировину власного виробництва (молоко, зерно, овочі, плоди, худобу тощо), використовувану для переробки у промислових виробництвах, оцінюють за фактичною вартістю. На вартість списаної сировини для переробки дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 20,21,25,27 (80).

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами, іншими підприємствами й організаціями, для виробничих потреб промислових виробництв. Тут же відображають витрати на виробіток енергії для виробничих потреб промислових виробництв: енергії власних електростанцій, компресорного устаткування для вироблення холоду, котелень, не з'єднаних із центральною котельнею; енергії, одержаної від інших підприємств. Дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 23,63,68 та ін. (84).

На етапі «Витрати на утримання основних засобів» відображають суми відповідних нарахувань по основних засобах промислових виробництв. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 13 (83). На цій же статті відображають вартість палива, витраченого на роботу машин, механізмів та інших основних фондів промислових виробництв; вартість будматеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд господарським способом, вартість запчастин, використаних для заміни спрацьованих частин машини й інших об'єктів при проведенні ремонту основних засобів промислових виробництв за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 20 (80). У витратах відображають також суми амортизаційних відрахувань по основних засобах, нематеріальних активах і інших необоротних активах, які використовуються в промислових виробництвах.

На статтю «інші витрати» відносять страхові платежі по основних засобах промислових виробництв, дебетуючи субрахунок 233 і кредитуючи рахунок 65 (84). На цій же етапі відображають витрати на відрядження (дебет субрахунку 233, кредит рахунка 372), а також втрати від браку, списані по забракованій продукції, вартість сировини і матеріалів, зіпсованих під час налагодження обладнання або понад встановлені норми. Попередньо витрати по виправленню браку, а також вартість самого браку нагромаджують на рахунку 24. Списання втрат від браку на собівартість продукції відображають на дебеті субрахунку 233 і кредиті рахунка 24.

По етапі «Витрати на організацію виробництва й управління» облічують цехові витрати, а також загальновиробничі витрати в установленому порядку. Попередньо ці витрати нагромаджують за статтями витрат на рахунку 91, а потім розподіляють і відносять на цю стапю комплексно: дебет субрахунку 233 і кредит рахунка 91.

На кредиту субрахунку 233 відображають вихід продукції промислових виробництв у кореспонденції з дебетом рахунків:

26 «Готова продукція» – на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;

201 «Сировина і матеріали» – на вартість продукції, оприбуткованої як сировина і матеріали тільки для власного виробництва;

205 «Будівельні матеріали» – на вартість продукції, оприбуткованої як будівельні матеріали;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – на вартість продукції, оприбуткованої як корми.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість виробленої промислової продукції і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

**2.** **Принципи і методи калькуляції за галузями виробництва**

**2.1 Елементи витрат та статті калькуляції**

Метою обліку собівартості є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, обчислення фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, а також контроль за використанням матеріальних ресурсів і грошових коштів. Для досягнення цієї мети витрати, що формують собівартість продукції, мають бути згруповані за певними ознаками. П(С) БО 16 передбачає застосування таких видів групувань витрат, що складають виробничу собівартість продукції за:

1. видами продукції (робіт, послуг);

2. способом віднесення до конкретного об'єкта витрат;

3. ступенем залежності від обсягу виробництва;

4. економічним змістом;

5. відношенням до виробничого процесу.

За економічним змістом витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції.

**Елемент витрат** – сукупність економічно однорідних витрат.

Групування витрат за економічними елементами призначене для виявлення всіх витрат на виробництво за їх видами, тобто воно дозволяє визначити, що саме витрачається на виробництво і на яку суму в цілому по підприємству.

У П(С) БО 16 передбачено єдине для всіх підприємств групування витрат за економічними елементами:

1. матеріальні витрати;

2. витрати на оплату праці;

3. відрахування на соціальні заходи;

4. амортизація;

5. інші витрати.

Проте групування витрат за елементами не дозволяє здійснити їх контроль і аналіз за цільовим призначенням у процесі виробництва (по цехах, дільницях, за видами виробів), тобто не відповідає на запитання, на які цілі або потреби здійснено такі витрати.

Отже, для контролю і аналізу за витратами поряд з обліком їх за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Класифікація витрат за калькуляційними статтями собівартості розкриває цільове призначення витрат та їх зв'язок з технічним процесом. Це групування використовується для обчислення витрат за видами виготовленої продукції та місцем виникнення витрат (по цехах, дільницях тощо) і залежить від багатьох факторів: методу планування витрат, технологічного процесу і продукції, що виготовляється. Встановлення переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) віднесене до компетенції підприємства і має бути регламентоване його обліковою політикою.

З урахуванням вимог П(С) БО 16 промислові підприємства можуть використовувати такі калькуляційні статті:

1. сировина і матеріали;

1. покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;
2. паливо і енергія на технологічні цілі;

4. зворотні відходи (вираховуються);

5. основна заробітна плата виробничих робітників;

6. додаткова заробітна плата виробничих робітників;

7. відрахування на соціальне страхування;

8. витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;

9. витрати на утримання і експлуатацію обладнання;

10. цехові витрати;

11. втрати внаслідок технічно неминучого браку;

12. супутня продукція (вираховується);

13. інші виробничі витрати.

У групуванні витрат за статтями прямі витрати, як правило, поділяються за елементами, а непрямі утворюють комплексні статті (складаються з витрат, які включають декілька елементів), що відрізняються за їх функціональним призначенням у виробничому процесі.

**2.2 Собівартість, її склад та види**

Одним з важливих завдань управлінського обліку є калькулювання собівартості продукції.

**Собівартість продукції** – це грошовий вираз витрат на її виробництво. Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат, пов'язаних з використанням в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво.

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так суспільству в цілому.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються галузевими інструкціями з питань планування, обліку і – калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві.

До них відносяться: витрати на підготовку і освоєння виробництва; витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається; витрати, пов'язані з раціоналізацією й винахідництвом; витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки; витрати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів; відрахування на державне соціальне страхування; витрати по управлінню виробництвом тощо.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі., матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

В залежності від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються наступні види собівартості:

1. виробнича – включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; характеризує витрати цеху на виготовлення продукції;

2. маржинальна (обмежена) – це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;

3. повна собівартість – виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;

4. індивідуальна собівартість – характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції;

5. середньогалузева собівартість – характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає приорітетну оцінку активів підприємництва, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, до історичної (фактичної) собівартості повинні включатись лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

**Повна собівартість** складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних (загальногосподарських) витрат.

Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та для визначення ціни на продукцію.

За ознакою часу собівартість поділяється на планову (нормативну) і фактичну собівартість. До розрахунку планової (нормативної) собівартості включаються максимально допустимі витрати підприємства на виготовлення продукції, передбачені планом на минулий період. Фактична собівартість характеризує розмір дійсно затрачених засобів на випущену продукцію.

**2.3 Види калькулювання**

Розглядаючи методи обліку виробничих витрат, було зазначено, що вони нерозривно пов'язані із способами обчислення собівартості продукції. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Виробничі витрати узагальнюються в наступних розрізах:

1. відображення витрачання матеріальних і трудових ресурсів в певній системі первинних документів, зазначаючи коди аналітичних позицій, на які відносяться витрати;

2. групування витрат в розрізі центрів витрат виходячи з інтересів системи управління;

3. оцінка використаних на виробництво ресурсів;

4. співставлення згрупованих даних з діючими планами, нормами, кошторисами;

5. зведення даних про витрати на виробництво за встановленою номенклатурою статей об'єктів калькулювання;

6. деталізація і розшифровка даних в аналітичному обліку.

Таке узагальнення забезпечується застосуванням певного методу обліку витрат в поєднанні із конкретним прийомом визначення собівартості калькуляційного об'єкту. Дане поєднання називається видом калькулювання або методом обліку собівартості.

Метод обліку собівартості (вид калькулювання) характеризується сукупністю способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомів визначення собівартості калькуляційних одиниць.

В залежності від повноти охоплення обліком виробничих витрат розрізняють облік повної собівартості, яка включає постійні та змінні, виробничі і невиробничі витрати, та облік неповної собівартості (тобто калькулювання на основі лише тільки змінних витрат). В залежності від оперативності контролю собівартості ведуть облік фактичних витрат (для складання звітної калькуляції) або облік нормативної собівартості.

В калькуляційному обліку об'єкти вказують ознаку групування витрат (замовлення, переділ тощо) і одночасно характеризують вид калькулювання (позамовний, попередільний тощо), який залежить від прийнятого методу аналітичного обліку витрат.

# Способи визначення калькуляції доповнюють методи обліку витрат і означають технічні прийоми розрахунку собівартості продукції за допомогою певних процедур. Послідовність та порядок розрахунків у калькуляції залежить від технології створення продукції, можливостей локалізації витрат за калькуляційними об'єктами, наявності супутніх і побічних видів продукції та інших обставин.

Спосіб нагромадження (сумування) витрат полягає в тому, що собівартість калькуляційного об'єкту і одиниці визначається сумуванням витрат за частинами продукції або продукції в цілому, за процесами, переділами.

При позамовному методі обліку витрат витрати послідовно нагромаджуються в картках з початку виконання замовлення і до його закінчення.

Спосіб розподілу витрат використовується у виробництвах комплексної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції із одного процесу і неможливості прямого обліку витрат по кожному калькуляційному об'єкту, а також при організації аналітичного калькуляційного обліку за групами однорідних виробів. Такий спосіб досить поширений в хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві.

Спосіб прямого розрахунку полягає в тому, що зібрані витрати виробництва у розрізі калькуляційних об'єктів діляться на кількість калькуляційних одиниць по кожному об'єкті в розрізі статей калькуляції або елементів витрат. Цей спосіб є універсальним і використовується завжди в кінцевому розрахунку собівартості продукції. При цьому у сполученні з іншими способами калькуляції він не називається.

Спосіб виключення витрат застосовується при розмежуванні витрат і визначенні собівартості основної і супутньої продукції, які отримуються в одному процесі, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. Цей спосіб поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві тощо.

В залежності від виду продукції, її складності, типу і характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються **попроцесний** і **позамовний** види калькулювання.

Галузь застосування позамовного калькулювання – цехи підприємства одиничного та дрібносерійного виробництва, які виготовляють продукцію за замовленнями окремих споживачів, а також компетентні виробництва. Цей метод застосовують також і в інструментальних цехах машинобудівних підприємств для обліку витрат на виробництво спеціальних інструментів, приладів та інших виробів, що виготовляються за замовленнями споживачів. Позамовне калькулювання застосовують у всіх ремонтно-механічних цехах підприємств машинобудування.

На підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва виготовляють ексклюзивні виробів, які не повторюються, або невеликі серії одного виду вироби.

При виробництві таких виробів в бухгалтерії на кожне замовлення (дрібну серію виробів) відкривають картку обліку витрат і випуску.

Підставою для відкриття замовлення є договір, укладений підприємством-виробником продукції з її замовником.

Враховуючи тривалість виробничого циклу складних виробів, які складаються з багатьох деталей, замовлення можуть відкрити не на готовий виріб, а на його окремі елементи (деталі).

Виконання замовлення за окремими конструктивними елементами майбутнього виробу дає можливість заводу-виробнику частково здавати продукцію замовнику, а замовнику по частинах виконувати монтаж виробу. Це прискорює введення в експлуатацію нових виробничих потужностей.

Кожному замовленню присвоюють черговий номер (шифр), який в подальшому обов'язково зазначають у всіх документах, оформлюючи отримання матеріалів на виконання замовлення і нарахування заробітної плати виробничим робітникам.

Це дає можливість всі витрати, що відносяться до виготовлення конкретного замовлення, збирати на картках, і обчислювати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами.

Витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва, які відносяться до всіх замовлень, розподіляються між ними пропорційно до прийнятої на даному підприємстві бази (пропорційно до кошторисних ставок, заробітної плати виробничих робітників тощо).

**Об'єктом калькулювання при позамовному** **методі** є собівартість кінцевого замовлення, за яким виготовлені вироби пройшли випробування і прийняті відділом технічного контролю або представником замовника. Витрати в межах кожного замовлення групують за статтями.

В картці позамовного обліку витрати на матеріали, куповані напівфабрикати і заробітну плату прямо відносять на замовлення щомісячно на підставі даних первинних документів. Відрахування на соціальні заходи, витрати по утриманню і експлуатації обладнання, загальновиробничі витрати відносять на замовлення в розмірі визначеного відсотку до заробітної плати виробничих робітників.

За наявності великої кількості первинних документів, що характерно для одиничного і дрібносерійного виробництва, при складанні звітних калькуляцій повинен бути встановлений суворий контроль за правильністю зроблених записів в картках обліку витрат і випуску по завершених замовленнях, що закриваються.

Для перевірки правильності або точності записів при віднесені фактичних витрат на дане замовлення використовують переліки потрібних матеріалів і напівфабрикатів, які зазначаються в специфікаціях, перелік необхідних операцій обробки, який міститься в технологічних картках, і кошторисні розрахунки даного замовлення.

Виявленні в результаті такої перевірки неправильно віднесені витрати повинні бути списані з кредиту рахунку 23 «Виробництво» в зменшення витрат по даному замовленню.

Таке ж списання роблять і на суму відпущених, але не використаних для виготовлення даного замовлення матеріалів, деталей, напівфабрикатів. Невикористані матеріальні цінності здаються на склади, при цьому кредитується відповідний субрахунок рахунку 20 «Виробничі запаси»

Групування витрат на виконання замовлення за статтями представляє собою, по суті, вже готову калькуляцію його собівартості. Для кінцевого складання калькуляції собівартості продукції сумують усі враховані за замовленням прямі і непрямі витрати та вираховують з цієї суми вартість повернутих на склад невикористаних матеріалів, деталей, напівфабрикатів та відходів.

При виготовленні за замовленням одного виробу, його собівартістю буде загальним підсумком витрат даного замовлення. Якщо ж за замовленням виготовляється декілька виробів (або невелика серія), то фактичну собівартість одиниці визначають шляхом ділення загальної фактичної суми витрат по замовленню на загальну кількість виробів.

**У звітній калькуляції** (таблиця 1) наводяться показники, які дають можливість порівнювати фактичну і планову собівартість. Це дає можливість визначити, наскільки знизилась собівартість одиниці продукції порівняно з плановою як в цілому, так і по кожній статті витрат.

Таблиця 1. Звітна калькуляція

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Виріб*** | Тип, марка | ***Випуск виробів, шт.*** | | | |
| **за планом** | | ***фактично*** | |
| ***за звітний період*** | ***З початку року*** | ***за звітний період*** | ***з початку року*** |
| Верстат широкоуніверсальний фрезерний | **6Т82Ш** | **1200** | **5300** | **1220** | **5370** |
| **Статті витрат** | | | **Собівартість, грн.** | | |
|  | | | **за звітом за минулий рік** | **за планом** | **фактично** |
| **Сировина і матеріали** | | | **3500** | **3250** | **3430** |
| **Напівфабрикати куповані і комплектуючі вироби** | | | **5100** | **5000** | **5150** |
| **Напівфабрикати власного виробництва** | | | **2200** | **2300** | **1800** |
| **Зворотні відходи (вираховуються)** | | | **50** | **40** | **40** |
| **Всього матеріалів** | | | **10750** | **10510** | **10340** |
| **Заробітна плата виробничих робітників** | | | **2700** | **2600** | **2650** |
| **Витрати на освоєння та підготовку виробництва** | | | **200** | **190** | **190** |
| **Відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв** | | | **1050** | **900** | **900** |
| **Витрати на утримання і експлуатацію обладнання** | | | **3400** | **3200** | **3100** |
| **Загальновиробничі витрати** | | | **2400** | **2200** | **1950** |
| **Втрати від браку** | | | **90** | **-** | **50** |
| **Всього виробнича собівартість** | | | **20590** | **19600** | **19180** |

З наведеного прикладу калькуляції видно, що майже по всіх статтях витрати порівняно з минулим роком знизились. Порівняно з планом за статтями «Сировина й матеріали», «Напівфабрикати куповані і комплектуючі вироби», «Заробітна плата виробничих робітників», допущені перевитрати. В результаті на один верстат отримана економія в сумі 420 грн. (19600 – 19180), що в цілому складає 2,1% від його планової собівартості.

Для виготовлення замовлень, як правило, витрачається значна за сумою, масою і номенклатурою кількість матеріалів. На зворотній стороні калькуляції дається докладне розшифрування витрат за статтями основних матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів із зазначенням по їх головних групах кількості та вартості. Тут дається розшифрування заробітної плати і витрат по опануванню нових виробництв та видів продукції.

При частковому випуску виробів в межах замовлення, коли фактична собівартість ще невідома, оскільки замовлення не виконане, частина зданого замовлення оцінюється за плановою собівартістю з урахуванням змін норм і цін, які були передбачені планом. Витрати на всі незавершені замовлення в своїй сумі утворюють вартість незавершеного виробництва.

Позамовне калькулювання ускладнюється такими факторами:

О необхідністю щомісячного виявлення вартості незавершеного виробництва, що є доволі складним і громіздкім процесом в умовах наявності великої кількості деталей і замовлень в одиничному та дрібносерійному виробництві;

Ф заповненням великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлень, які відкриваються за основними видами продукції, капітальному ремонту обладнання, за різними замовленнями і послугами, які виконуються на сторону.

При великій кількості документів і замовлень можливі помилки, виявлення яких ускладнено, а іноді і неможливе при великій кількості деталей, які застосовуються. Більше половини деталей в цехах одиничного і дрібносерійного виробництва використовують для виготовлення різних видів виробів. Віднесення цих деталей на те чи інше замовлення носить умовний характер. Через велику номенклатуру матеріалів, що використовуються, їх витрачання в замовленнях не фіксують в натуральному виразі. Оперативний контроль за рівнем витрат в умовах позамовного калькулювання майже відсутній.

Основним напрямком впорядкованого обліку витрат на виробництво і ведення оперативного обліку на підприємствах одиничного і дрібносерійного виробництва є впровадження елементів нормативного обліку. Типізація виробничих процесів, інструментів, введення поточних і автоматичних ліній для виготовлення універсальних деталей створює умови для розробки стійких нормативів витрат, організації обліку відхилень і змін норм.

Враховуючи складність розробки нормативів, останні можна встановлювати на певні типи виробів або розраховувати нормативи прямих витрат тільки по найбільш важливих деталях.

В умовах дії Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» виникають певні особливості позамовного калькулювання, пов'язані із розподілом загальновиробничих витрат та розподілом витрат між різними звітними періодами. Покажемо їх на конкретному прикладі.

Приклад 1. ЗАТ «Сільгосптехніка» виготовляє складну машинобудівну продукцію тільки на замовлення. В березні поточного року було отримано замовлення на виготовлення універсального мінітрактору, якому було присвоєно номер 3. За станом на 31 березня сальдо по рахунках 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція» мали наступні значення: Дт 20 – 14000 грн., Дт 23 (№3) – 45000 грн., Дт 26 (№2) -30000 грн. Тобто на підприємстві одне замовлення ще не закінчене (№3) і по ньому проводяться роботи, і одне вже закінчене (№2 – косарка КС-3), продукція за яким готова до відправлення замовнику.

Витрати, понесені підприємством на виробництво за кожним замовленням складають за березень

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Загальні витрати | Замовлення №2 (закінчене), гри. | Замовлення №3 (не закінчене), грн. |
| Прямі матеріальні витрати | – | 15000 |
| Прямі витрати на оплату праці і відрахування на соціальні заходи | 15000 | 20000 |
| Загальновиробничі витрати | 6000 | 10000 |
| Сума | 30000 | 45000 |

**Попроцесний облік собівартості**

На багатьох підприємствах з масовим характером виробництва продукцію виготовляють шляхом послідовної обробки вихідної сировини. Виготовлення такої продукції проходить ряд технологічно послідовних стадій, при яких сировина перетворюється спочатку на напівфабрикат, а потім – на готовий виріб.

Кожен переділ представляє собою частину технологічного процесу або сукупність виробничих операцій, в результаті яких з сировини отримують напівфабрикат, а з напівфабрикату – готовий виріб, за умови, якщо планування виробничих витрат також здійснюється за переділами технологічного процесу. Таким чином, калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції.

Згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на промислових підприємствах, облік витрат на виробництво може здійснюватись як напівфабрикатним способом, так і безнапівфабрикатним.

При безнапівфабрикатному способі витрати на виготовлення напівфабрикатів, деталей і вузлів обліковуються по цехах в розрізі статей витрат.

При напівфабрикатному способі собівартість напівфабрикатів власного виробництва при передачі їх з цеху в цех відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку. В цьому випадку витрати на виготовлення напівфабрикатів обліковуються по цехах комплексною статтею «Напівфабрикати власного виробництва».

Умови застосування того чи іншого варіанту обліку витрат на виробництво встановлюються в галузевих інструкціях.

При попроцесному калькулюванні витрати збираються в розрізі окремих виробничих процесів (простий метод) або стадій технологічного процесу (попередільний метод). Собівартість одиниці виробу визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість (вагу) виготовленої продукції.

В основних цехах при попередільнрму калькулюванні, як правило, переважає напівфабрикатний спосіб обліку виробничих витрат, хоча по відношенню до окремих цехів та переділів застосовується і безнапівфіабрикатний спосіб калькулювання собівартості. У будь-якому випадку облік виробничих витрат ведеться по кожному переділу. При напівфабрикатному способі калькуляція собівартості складається окремо на продукцію кожного переділу, а калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції. При безнапівфабрикатному способі калькуляція собівартості складається тільки на готову продукцію.

Облік основних технологічних витрат при попередільному калькулюванні ведеться за переділами. Всередині кожного переділу прямі витрати (матеріали та заробітну плату виробничих робітників з відрахуваннями) обліковують за видами напівфабрикатів або готових виробів або за групами однорідної продукції. Об'єднання продукції в єдині калькуляційні групи проводять за ознакою однорідності сировини та основних матеріалів, а також за складністю обробки.

Облік витрат на утримання та експлуатацію обладнання ведуть по переділах, а всередині кожного переділу розподіляють за видами (групами) продукції пропорційно до кількості відпрацьованих машино-годин або до інших баз розподілу. Облік цехових витрат ведеться відповідно по цехах. Ці непрямі витрати розподіляються пропорційно до обраної бази.

На кожному переділі можуть бути витрати в незавершеному виробництві. Це потребує розмежування витрат по переділу між продукцією, яка закінчена обробкою, та незавершеним виробництвом. Якщо ж залишки незавершеного виробництва незначні або стабільні, то всі витрати по переділу відносять тільки на собівартість продукції, що випускається.

Аналітичний облік ведеться по переділах за групами однорідної продукції, а собівартість окремих її видів всередині групи визначають за допомогою коефіцієнтів. Іноді калькуляційною одиницею може виступати група виробів певної складності. Виготовлені вироби можуть відрізнятись за масою та конфігурацією, тому не можна визначати собівартість одиниці виробу шляхом ділення загальної суми витрат на кількість придатної продукції, адже це може призвести до викривлення її собівартості.

Всі виготовлені вироби розбивають на групи, в залежності від ступеня складності їх виготовлення. Перерахунок в умовні одиниці здійснюють за допомогою коефіцієнтів. Для встановлення коефіцієнту планові витрати на одиницю виробів однієї з груп, що має найбільшу питому вагу у випуску продукції, прирівнюють до одиниці, по відношенню до якої розраховуються коефіцієнти решти груп.

Приклад 2. На другому переділі ливарного цеху випускають відливки трьох груп складності (1, 2, та 3-ї), планові витрати на І т яких відповідно, 42, 54, 60 грн., фактичний їх випуск – 5, 10 та 25 т, загальні фактичні витрати на виготовлення всіх трьох груп відливок, включаючи собівартість кожного металу та витрати на виготовлення з нього відливок, 1875 грн.

Для визначення собівартості І т. відливок, передусім необхідно розрахувати коефіцієнти. Для цього перерахунки планових витрат третьої групи відливок, яка має найбільшу питому вагу у випуску, приймемо за одиницю, тоді коефіцієнт по першій групі складатиме 0,70 (42: 60), а по другій групі 0,90 (54: 60). Розраховані коефіцієнти використаємо для перерахунку випуску відливок в умовні тони, у відповідності з якими будуть розподілені загальні витрати на виготовлення відливок.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Розрахунок собівартості відливок за допомогою коефіцієнтів | | | | | | |
| Група складності відливок | Випуск відливок, т | Коефіцієнт перерахунку в умовні тони | Випуск відливок, умовні т. | Витрати на одну умовну т. відливки, грн. | Розподіл фактичних витрат по групах відливок, грн. (гр. 4 х підсумок гр. 5) | Собівартість 1т відливок, гри.  (гр. 6 /  гр. 2) |
| 1  2  3 | 5  10  25 | 0,70  0,90  1,00 | 3,5  9,0  25,0 | -  -  - | 175  450  1250 | 35  45  50 |
| Разом | 40 | - | 37,5 | 50 (1875 / 37,5) | 1875 | - |

В наведеному прикладі витрати розподілені по групах складності відливок. Фактична собівартість визначена шляхом ділення витрат на фактичний випуск відливок по кожній групі.

Якщо частка витрат на утримання і експлуатацію обладнання значна, такі витрати, як амортизація основних засобів, витрати на їх поточний ремонт, знос і ремонт змінного обладнання та інструментів, можна відображати окремими статтями. Окремою позицією в калькуляціях можна показувати і витрати по внутрішньозаводському переміщенню напівфабрикатів (відходів), якщо останні передають з цеху в цех, минаючи заводські склади.

Дані звітних калькуляцій при попередільному методі обліку витрат порівнюють з плановими, і в результаті виявляють відхилення фактичної собівартості від планової. Великий ефект дає організація в процесі виробництва систематичного обліку відхилень від норм за причинами і винуватцями. Для цього необхідно на основі науково обґрунтованих норм витрат складати нормативні калькуляції. Необхідно також вибрати найбільш раціональну форму поєднання бухгалтерського і оперативного обліку відхилень від встановлених норм. В цих умовах облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості можна буде організувати за передільно-нормативним методом.

Планування і калькулювання собівартості можна здійснювати при попередільному методі з застосуванням елементів нормативного методу обліку і організації оперативного обліку відхилень від норм в процесі виробництва в заготівельних цехах з одиничним і дрібносерійним виробництвом при великій номенклатурі заготовок, що виробляються (відливок, пакувань, штампованих заготовок).

В умовах дії національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» виникають певні особливості у веденні попередільного калькулювання.

Суть попередільного методу полягає в тому, що вартість усіх виробничих витрат (прямих та непрямих), які були понесені на підприємстві протягом одного звітного періоду ділиться на загальну кількість зразків готової продукції, виготовлених протягом цього звітного періоду, в результаті чого отримують вартість одного зразка.

Приклад 3. Після завершення першого переділу отримують не готову продукцію, а її еквівалент. Еквівалент кількості зразків готової продукції використовується для оцінки продукції з різним ступенем готовності та представляє собою понесені фактичні витрати на виробництво продукції з різними ступенями готовності за звітний період, умовно переведені у витрати, які потрібно виконати для виготовлення визначеної кількості зразків готової продукції за даний звітний період і з ступенем завершеності 100% Виробничі витрати пивзаводу за місяць склали 100000 грн., при цьому протягом місяця на цьому підприємстві було випущено 100 тис. пляшок пива. Для того, щоб знайти вартість однієї пляшки пива, потрібно виробничі витрати за місяць в сумі 100000 грн. розділити на загальну кількість виготовлених за цей місяць пляшок пива в кількості 100000. В результаті отримуємо виробничу собівартість однієї пляшки пива в сумі 1 грн.

При використанні попередільного методу обліку витрат на виробництво важливими кроками, які потрібно зрозуміти та запам'ятати, є по-перше, облік фізичної кількості зразків продукції, виробництво яких було розпочато протягом звітного періоду, по-друге – фізична кількість зразків продукції, виробництво яких було закінчене протягом звітного періоду, по-третє – фізична кількість зразків продукції на кінець звітного періоду.

Фізична кількість зразків продукції може бути виражена в таких одиницях обліку, як тони, кілограми, літри, штуки, пляшки, пачки та ін., в залежності від виду продукції, яка виготовляється, та від того, в якому вигляді вона реалізується.

Для зручності аналізу та контролю за витратами виробництва потрібно готувати виробничий звіт, але підприємства повинні самі вирішувати доцільність його складання та вибирати метод оцінки напівфабрикатів. Використання методу ФІФО означає, що при складанні виробничого звіту вважається, що з усієї кількості зразків готової продукції, виробництво яких було завершене протягом звітного періоду (в одному переділі виробництва), першими були виготовленні зразки, які на початок звітного періоду знаходились в процесі виробництва, а потім ті зразки, виробництво яких було розпочато та закінчено впродовж цього звітного періоду.

Тобто зі всієї кількості зразків, виробництво яких було завершене на кінець звітного періоду, спочатку закінчувались ті зразки, виробництво яких було розпочато в минулому звітному періоді, а потім ті, виробництво яких було розпочато в поточному звітному періоді**.**

Структура виробничого звіту складається з двох частин. Перша частина призначається для визначення собівартості еквіваленту та зразку готової продукції, а друга – для розподілу всіх виробничих витрат між зразками продукції, які були передані в другій переділ виробництва, та зразкам, роботи по яким були розпочаті в поточному звітному періоді, але які на кінець цього звітного періоду залишаються в процесі виробництва.

При цьому необхідно звернути увагу, що в усі виробничі витрати входять як витрати, які понесені в поточному звітному періоді, так і витрати минулого періоду для початку робіт по виготовленню зразків, роботи по яких в минулому періоді не були закінчені. При цьому вдається вирахувати точну історичну (фактичну) собівартість зразків продукції.

Облік нормативної собівартості

Своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод який застосовується в різних галузях промисловості.

Важливими завданням нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, ділянок тощо).

Нормативний метод обліку ґрунтується на:

1. нормуванні витрат і обов'язковому складанні нормативних калькуляцій по кожному виробу;

2. щомісячному або щоквартальному обліку внесених змін у встановлені норми;

3. систематичному виявленні відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;

4. калькулюванні фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості і відхилень від норм;

5. аналізі відхилень за причинами і винуватцями.

При цьому до однорідних груп продукції відносять вироби з однаковими технологіями виготовлення, трудомісткістю і складом матеріалів. В умовах застосування у виробах типізованих деталей розширюються можливості об'єднання на підприємствах машинобудування машин і приладів в однорідні групи.

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат і кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління.

Всі випадки відхилення від норм повинні оформлюватись відповідними документами і обліковуватись. Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

При нормативному методі повинен здійснюватись систематичний облік змін діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

На підприємствах повинен бути встановлений порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів і цехів про ці зміни. За повідомленням про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, які є основою для оформлення первинних документів (вимог, лімітних карток, робочих нарядів, маршрутних листків тощо), де зазначаються діючі витратні норми для видачі сировини, матеріалів і напівфабрикатів, а також для нарахування оплати праці.

При нормативному методі обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції підставою для визначення фактичної собівартості є нормативна калькуляція.

Чинні норми – це обумовлені технологічним процесом норми, за якими виконуються відпуск сировини й матеріалів та оплата виконаних робіт. Відхиленням від норм вважаються як економія, так і додаткові витрати сировини, матеріалів, заробітної плати та інші додаткові витрати (в тому числі викликані заміною сировини й матеріалів, оплатою робіт, не передбачених технологічним процесом, доплатам за відхилення від нормальних умов роботи тощо).

Нормативні калькуляції складаються на всі види виробів, які випускає підприємство. При виготовленні ж окремих видів виробів в різних виконаннях нормативна собівартість визначається для кожного варіанту виконання окремо. Нормативні калькуляції можуть складатись послідовно на деталі, вузли, складальні з'єднання і вироби в цілому або, тільки на вироби в цілому. Калькуляція на деталі та вузли складається тільки за статтями основних витрат.

При цьому в калькуляціях на виріб в цілому додаються витрати на обслуговування виробництва і управління, а витрати на матеріали розшифровуються по окремих групах матеріалів. При безцеховій структурі управління нормативні калькуляції розраховують по підприємству в цілому.

Приклад 4. Нормативна калькуляція розточувального верстату

|  |  |
| --- | --- |
| Статті витрат | За нормою, гри. |
| Сировина й основні матеріали (за мінусом відходів) | 620 |
| Напівфабрикати куповані і комплектуючі вироби | 5570 |
| Всього матеріалів | 6190 |
| Транспортно – заготівельні витрати | 720 |
| Основна заробітна плата виробничих робітників | 860 |
| Додаткова заробітна плата виробничих робітників | 300 |
| Відрахування на соціальне страхування | 435 |
| Витрати на освоєння виробництва нових видів продукції | 215 |
| Відшкодування зносу спеціальних інструментів та пристроїв | 450 |
| Витрати на утримання і експлуатацію обладнання | 1080 |
| Загальновиробничі витрати | 890 |
| Всього виробнича собівартість | 17330 |

### Облік зміни норм

Впровадження у виробництво організаційно-технічних заходів, більш досконалого обладнання, раціоналізаторських пропозицій призводить до зниження витрат матеріалів і заробітної плати на одиницю продукції, а отже, і до змін встановлених за ними нормативів. Ці зміни фіксує відділ підготовки виробництва в спеціальних повідомленнях, які складають окремо на зміни норм витрат матеріалів, нормативного часу і розцінок, цехових та інших витрат. В повідомленнях наводяться назва деталі (виробу), якої стосується зміна норм, стара і нова норми, різниця від зміни норми, дата і обґрунтування причини введення нової норми.

Облік змін норм потребує своєчасного уточнення нормативів. Основна частка змін норм відноситься до трудових витрат.

Важливим і обов'язковим моментом організації нормативного від норм обліку є систематичний облік в процесі виробництва відхилень від норм витрат, встановлених на початок місяця, по матеріалах (по кожному найменуванню) і заробітній платі виробничих робітників.

Відпуск матеріалів проводять зі складів в межах встановлених нормативів за лімітно-забірними картками та іншим видатковими документами, а нарахування заробітної плати – за нормативами часу та розцінками. Усі випадки виявлених відхилень від встановлених норм фіксують в окремих документах, не враховані ж в документах відхилення встановлюють за допомогою інвентаризації незавершеного виробництва.

**2.4 Калькулювання змінних витрат: переваги та недоліки «Директ – костингу»**

На початку 50-х років на промислових підприємствах США та інших капіталістичних країн почала широко застосовуватись система калькулювання собівартості продукції на основі змін витрат, яка ґрунтується на словосполученні «директ кост план». Ця система була описана в методиці калькулювання витрат виробництва на підприємстві Джонатаном Харрісом в 1936 р. Він пропонував відокремлювати непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, який покаже залежність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції. Такий метод калькуляції витрат виробництва більш відомий під назвою **директ-костинг** – калькулювання змінних витрат.

Саме остання класифікація відображає економічний зміст, калькулювання, але оскільки більша частина витрат є змінними обмеженої собівартості, таку систему називають калькулюванням змінних витрат.

**Директ–костинг (калькулювання змінних витрат)** – це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу. Непрямими витратами є накладні витрати є по відношенню до виробу, так як їх сума складається з постійних і змінних частин.

Сформулюємо основні ознаки директ–костингу:

1. собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу фірми;

Поділ виробничих витрат на постійні і змінні для облікових працівників промислових підприємств США, Австралії та європейських капіталістичних країн – явище не нове. На початку XX століття Генрі Гесс провів чітке розмежування між постійними і змінними витратами. З того часу розроблялись різні методи поділу виробничих витрат на постійні і змінні. Серед них метод вищої та нижчої точки, метод використання облікових даних, статистичний метод та ін.

2. управлінський і фінансовий облік інтегровані;

3. в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Дослідження в області системи директ-костинг показали, що поділ постійних і змінних витрат ґрунтується на ряді припущень, які необхідно враховувати для (попередження помилкового) використання результатів витрат.

Складність розробки методу точного розподілу витрат полягає в тому, що витрати, які є змінними в одному випадку, в іншому можуть бути постійними.

Наприклад, зарплата оператора обладнання – це змінні витрати, але при угоді про гарантовану річну плату вона може відноситись до постійних витрат. Витрати на електроенергію в усіх галузях вважались постійними, крім ливарного виробництва, де споживання енергії електропіччю змінювалось в залежності від потреб виробництва. Тобто, будь-які витрати можуть бути постійними або змінними в залежності від виду діяльності.

Як правило, на промислових підприємствах немає єдиного положення про класифікацію виробничих витрат на постійні і змінні. В зв'язку з цим кожен підприємець класифікує виробничі витрати на власний розсуд. Це дає можливість маневрувати звітними даними за рахунок свідомого віднесення частини змінних витрат до постійних.

Так, при збільшенні суми постійних витрат розмір доходу фірми зменшується, оскільки в системі директ–костинг постійні витрати зменшують суму одержаних доходів. Тому система обліку і калькулювання собівартості продукції по прямих витратах на даний час більш популярна, ніж система повного розподілу витрат на вироби.

Інтеграція управлінського і фінансового обліку є другою особливістю системи директ-костинг. її суть полягає в тому, що записи на рахунках управлінського і фінансового обліку об'єднуються в загальну систему таким шляхом, що всі внутрішні операції виробничого обліку відображаються в Головній книзі.

Звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно надаються керівництву у вигляді залежності даних «витрати-обсяг-прибуток». Такий метод називають моністичною системою ведення обліку.

Проте, ця система, на думку американських вчених, має певні недоліки: по-перше, характер і мета управлінського та фінансового обліку настільки різні, що об'єднувати їх недоцільно, адже в основу їх поділу покладено збереження комерційної таємниці; по-друге, моністична система ведення обліку більш об'ємна і складна, що обумовлено кількістю статей, пов'язаних з внутрішніми операціями. Звісно, що ці недоліки роблять всю систему дорогою, а також негнучкою і непрактичною, хоча не дивлячись на це, моністична система є досить розповсюдженою в США.

Ще однією особливістю калькуляції собівартості продукції в системі директ-костинг є процес багатостадійного складання звіту про доходи промислових підприємств.

Маржинальний дохід (брутто-прибуток) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами.

З нього покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні).

Маржинальний дохід = Обсяг продаж – Змінні витрати

Маржинальний дохід відображає внесок сегменту (продукту, підрозділу тощо) у покриття постійних витрат та формування прибутку: Маржинальний дохід = Постійні витрати + Прибуток.

Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний доход, а нижній – чистий дохід.

Якщо змінні витрати поділяються на виробничі та невиробничі, наведений звіт про доходи буде трьохрівневим. В цьому випадку на першому етапі визначається виробничий маржинальний дохід як різниця між обсягом реалізованої продукції і змінними виробничими витратами.

На другому етапі як різниця між виробничим маржинальним доходом та невиробничими змінними витратами визначається маржинальний дохід в цілому по підприємству, на третьому етапі – чистий прибуток підприємства шляхом віднімання від загальної суми маржинального доходу суми постійних витрат. В звітах про доходи можна передбачити поділ загальної суми постійних витрат на два дрібніші блоки. Такий метод називається «багатоблоковою системою». В деяких випадках проводять розмежування між постійними витратами, характерними для деяких виробів або груп виробів, в інших ситуаціях – по територіях збуту або каналах розподілу, але кількість можливих варіантів при системі директ-костинг обмежена.

Система **директ-костинг має ряд переваг** перед системою повного розподілу витрат, основні з яких наступні:

1. дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності. Отже, керівництву не потрібно вести паралельно два розрахунки для пов'язання їх один з одним;

2. прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

3. звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костинг, в більшій мірі відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті які складені за системою розподілу витрат між виробами;

4. підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальна сума цих витрат за даний період відображається у звіті про доходи.

5. показники маржинального доходу дозволяють оперативно оцінити вироби, виходячи з базових критеріїв – території, яку вони займають, категорій замовників тощо;

6. директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети (детально будуть розглянуті в лекції 8);

7. система директ-костинг оцінює запаси відповідно до поточних витрат, необхідних для виготовлення виробів;

Проте, система директ-костинг має і певні недоліки:

1. основні труднощі полягають у виділенні постійних витрат. Значна частина напівзмінних витрат може розподілятись по-різному в залежності від методу, який використовується, а це, в свою чергу, буде позначатися на результатах;

2. для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;

3. при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костинг виникають серйозні проблеми у визначенні суми прибуткового податку;

4. аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

**2.5 Метод обліку витрат «Стандарт – кост»**

Метод обчислення стандартної собівартості одиниці продукції в США та Великобританії називають стандарт-кост.

Термін «стандарт-кост» дослівно означає стандартні вартості: «стандарт» – кількість необхідних виробничих витрат (матеріальних і трудових) для виготовлення одиниці продукції або заздалегідь обчислені витрати на виробництво одиниці продукції або надання послуг; «кост» – це грошовий вираз виробничих витрат, які припадають на одиницю продукції.

**Стандарт-кост** – це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат па виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Британський інститут присяжних бухгалтерів розглядає стандарт-кост як підготовку і використання системи обліку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними витратами і аналіз відхилень фактичної кількості виробів від стандартних за причинами і місцями їх виникнення.

Зміст системи стандарт-кост полягає в тому, що обліковується лише те, що повинно відбутись, а не те, що відбулося, враховується не реальне, а належне, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли. В основі лежить чітке, тверде запровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, зарплати та інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. До того ж встановлені норми не можна недовиконати. Перевищення норми над фактом означає, що вона була встановлена помилково.

Стандарт – кост є самостійним методом калькулювання собівартості одиниці продукції, в основі якого лежить облік стандартних витрат, хоч в чистому вигляді він і не отримав широкого розповсюдження в США.

Перевага системи стандарт-кост перед іншими методами обліку витрат на виробництво полягає в наступному.

1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про доходи. При цій системі керівництво фірм забезпечується інформацією про величину відхилень від нормативів і про причини їх виникнення, яка використовується для оперативного прийняття управлінських рішень.

Менш складна техніка ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкуються заздалегідь із зазначенням нормативної кількості виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях. Наприклад, інформація Про необхідні матеріали друкується за стандартною заявкою згідно з нормативною кількістю, необхідною для виконання замовлення.Якщо потрібно більше матеріалів, ніж передбачено нормативом, то складається додаткова вимога (на бланку іншого кольору, щоб зазначити, що це перевитрачання матеріалів за замовленням). Втрати можуть бути знижені або повністю виключені в системі, яка забезпечує моментальну реакцію на будь-яку тенденцію відхилення від встановленого стандарту.

Коли операції автоматизовані, стандартні умови вводяться в програму ЕОМ, яка управляє виробничим процесом, будь-яке відхилення від стандартів виявляється моментально, поправки вносяться в процесі роботи.

3. При системі стандарт-кост більш простими є канцелярські роботи, оскільки кожна господарська операція не документується, вартість операцій не обчислюється. В кінці звітного місяця кількість, наприклад, витрачених матеріалів множиться на собівартість одиниці і тим самим визначається собівартість всіх витрачених матеріалів. Матеріальні звіти на складах складаються лише в натуральних вимірниках.

4. Система стандарт-кост може використовуватись для оцінки виконання встановленого замовлення. Система стандарт-кост корисна при прийнятті рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо по змінних і постійних елементах витрат, а також при правильному встановленні ціни на матеріали та норми витрат робочої сили. Коли стандарти реальні і детальні, вони можуть стимулювати роботу окремих осіб або більш ефективне виконання завдання. Хоча, стандарти часто діють пригнічуюче на робітників і начальників цехів та відділів, вони мають швидше негативний вплив, і не створюють стимулів до роботи.

5. Одна з основних переваг системи стандарт-кост полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, бо в межах цієї системи облік ведеться за принципом виключення, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більш стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи стандарт-кост бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів.

Найбільш придатне для практичного застосування системи стандарт-кост є оплата всіх виробничих операцій за відрядною формою, і відпуск всіх матеріалів виключно за специфікаціями. При цьому необхідність обліку заробітної плати основних виробничих робітників зникає, оскільки відрядна робота сама по собі є стандартизованого.

Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

=> записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;

=> визначення вартості браку;

=> зіставлення дійсних накладних витрат зі стандартними.

На ідеальному підприємстві (при відсутності відхилень) трудові витрати з обліку і калькулювання будуть наближатись до нуля.

**2.6 Обчислення собівартості робіт і послуг допоміжних виробництв**

**Об'єкти обчислення собівартості в допоміжних виробництвах**

**По автомобільному вантажному транспорту** обчислюють собівартість 10 г-км вантажоперевезень та 1 машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей; по гужовому транспорту – одного робочого дня за всіма видами робочої худоби, приплоду і одного кормо – дня; по електропостачанню – 10 кВт-год електроенергії, відпущеної споживачам; по теплопостачанню – 1 Гкал теплоенергії, доведеної до споживачів; по водопостачанню -1м3 води, яка подається через водопровідну мережу сільськогосподарського підприємства; по газопостачанню – 1 м3 газу, відпущеного споживачам; по холодильному обладнанню – одного центнеро-дня зберігання.

#### Визначення собівартості послуг вантажного автотранспорту

Собівартість 10 т-км визначають діленням загальної суми витрат на утримання та експлуатацію вантажного автотранспорту, в тім числі автоцистерн, бензовозів та інших спеціальних машин (за винятком пожежних, тягачів, кранів тощо), на обсяг перевезень у тонно-кілометрах. Витрати на перевезення людей і на роботи спеціальних автомобілів зараховують на відповідні об'єкти пропорційно до кількості виконаних машино-днів.

Перш ніж почати обчислення собівартості 10 т-км, необхідно визначити собівартість одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. При цьому із загальної кількості відпрацьованих автотранспортом машино-днів виключають машино-зміни по самообслуговуванню.

Суму витрат по автотранспорту ділять на кількість машино-днів, виконаних автотранспортом, у тім числі спеціальними автомобілями. Собівартість одного машино-дня множать на кількість машино-днів, виконаних спеціальним автотранспортом та на перевезенні людей. Одержаний результат виключають з витрат.

Суму витрат, що залишилася, ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних вантажним автотранспортом.

Приклад. Витрати по автотранспорту становлять 431167,50 грн. Автотранспортом виконано 1437225 т-км, відпрацьовано 11145 машино-днів, у тім числі спеціальними автомобілями – 1609, на перевезені працівників – 901, на обслуговуванні автотранспорту – 450 машино-днів. Планова собівартість машино-дня дорівнює 0,30 грн.

Із витрат виключаються витрати по спеціальних автомобілях та транспортуванню людей: 431 167,50 – [40,3 х (901 + 1609)] = 330014,50 грн.

Одержану суму ділять на кількість виконаних тонно-кілометрів: 330014,50: 1437225 = 0,23 грн.

**Визначення собівартості послуг гужового транспорту**

По ньому обчислюють середню собівартість робочого дня коней (волів), приплоду і одного кормо-дня. Собівартість одного кормо-дня визначають діленням суми витрат по утриманню робочої худоби на загальну кількість кормо-днів робочої худоби. Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих тварин. Собівартість одного робочого дня визначають діленням всієї суми витрат по утриманню робочої худоби (за вирахуванням приплоду, гною, іншої побічної продукції) на кількість робочих днів, за винятком днів по самообслуговуванню. При цьому гній оцінюють за його кількістю і витратами на підстилку та вивезення гною.

Вартість послуг гужового транспорту розподіляють між споживачами (культурами, групами культур, видами і групами тварин та іншими об'єктами) пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

**Обчислення собівартості електроенергії**

В електропостачанні визначають собівартість 10 кВт-год. При цьому враховують витрати на електроенергію, одержану від власних електростанцій, а також ту, що надійшла зі сторони. Собівартість 10 кВт-год електроенергії власних електростанцій визначають діленням витрат по їх утриманню та експлуатації на кількість виробленої енергії, за винятком електроенергії, спожитої на власні потреби електростанцій. Електроенергію та витрати по електростанціях (електрогенераторах), змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, у вартість електроенергії не включають, їх зараховують на витрати відповідних галузей і виробництв.

Середню собівартість 10 кВт-год всієї електроенергії обчислюють діленням усіх витрат по електрогосподарству на загальну кількість електроенергії як власного виробництва, так і одержаної зі сторони. Вартість електроенергії зараховують у витрати споживачів пропорційно до кількості відпущених кіловат-годин.

Кількість електроенергії, відпущеної споживачам, визначають за показниками лічильників. За їх відсутності розподіл електроенергії між споживачами можна здійснювати пропорційно до нормативів її витрат.

**2.7 Обчислення собівартості зернових культур**

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції рослинництва за видами сільськогосподарських культур (групами культур) обчислюють: зерно, насіння соняшнику – франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння); солома, сіно – франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури – франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос – франко-місце силосування; силос – франко-силосна споруда; зелені корми – франко-місце споживання; насіння трав – франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди – франко-пункт приймання.

До обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва перевіряють правильність запису по дебету і кредиту аналітичних рахунків. Витрати по посівах, які повністю загинули від стихійного лиха, списують з рахунка 23 на витрати господарства. Дебетують субрахунок 991, кредитують рахунок 23.

У зв'язку з тим, що площі під загиблими посівами пересіваються іншими сільськогосподарськими культурами, при списанні витрат слід мати на увазі, що на надзвичайні витрати господарства списуються лише повторні витрати (вартість насіння, витрати на сівбу тощо). Неповторні витрати (оранка, вартість внесених добрив, витрати по снігозатриманню тощо) відносять на новопосіяну культуру.

При частковій загибелі втрати списують на витрати господарства частково і розподіляють пропорційно до відсотка одержаної продукції. По посівах, які загинули внаслідок стихійного лиха, нараховують страхове відшкодування. Ці суми записують на дебет рахунка 65 і кредит субрахунку 751.

До собівартості продукції рослинництва поточного року не входять витрати по зібраних (але необмолочених) або по незібраних культурах. Якщо на кінець року в рослинництві виявлено необмолочені культури, фактичні витрати розподіляють так. Із загальної суми витрат по зібраних обмолочених і необмолочених культурах виключають втрати на обмолочування та вивезення продукції з поля.

Суму витрат, що залишається, розподіляють пропорційно до кількості гектарів по зібраних обмолочених і необмолочених культурах. Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування і транспортування з поля. У наступному році при обчисленні собівартості по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення і транспортування.

Собівартість соломи (полови), гички, стебел кукурудзи, кошиків соняшнику, капустяного листя, тощо визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, пресування, транспортування, скиртування та інші роботи по заготівлі цієї продукції.

Обчислення собівартості продукції зернових культур

Витрати на вирощування і збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно і зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна і зернових відходів після очищення і сушіння.

Приклад. Визначення собівартості 1 ц зерна, зерновідходів, соломи пшениці озимої

Валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 35700 ц з площі посіву 1150 га. Планова собівартість 1 ц зерна пшениці озимої - 10 грн. Загальні фактичні затрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці озимої склали 354500 грн. Установлена загибель посівів від стихійного лиха (пожежі) на площі 100 га в сумі фактичних затрат – 21000 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 125 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи в кількості 4500ц, які, за даними лабораторного аналізу, містять 40% повноцінного зерна; невикористовувані відходи та усихання – у кількості 1100 ц. Закладено до насіннєвого фонду 3500 ц зерна пшениці озимої і реалізовано 26600ц.

Крім того, отримано 40500 ц соломи. Фактичні затрати на збирання, транспортування і скиртування соломи склали 10275 грн.

1. Витрати на вирощування, збирання і доробку посівів (без вартості загиблих і зіпсованих посівів) становлять 333375 грн. (354500 грн. - 21000 грн. – 125 грн.).

2. Витрати за вирахуванням вартості соломи становлять 323100 грн. (333375 грн. -10275 грн.).

3. Кількість зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно становить 1800 ц (4500 ц х 40%).

4. Для калькулювання. собівартості 1 ц зерна пшениці озимої визначається загальна кількість повноцінного зерна – 31900 ц (35700 ц – 4500 ц – 1100ц + 1800 ц).

5. Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна пшениці озимої – 10,13 грн. (323100 грн.: 31900ц).

6. Виходячи із цієї собівартості і кількості зернових відходів у переведенні на повноцінне зерно (1800 ц), визначаємо суму затрат, що припадає на зернові відходи, -18234 грн. (1800 цх 10,13 грн.).

7. Визначаємо різницю у вартості зерно відходів, спочатку оприбуткованих за бункерною вагою у планових цінах (4500 ц) і перерахованих у повноцінне зерно (1800 ц)

(4500 ц – 1800 ц) х 10 грн. = 27000 грн.

1. Фактична собівартість 1ц зернових відходів 4.05 грн.

(18234 грн.: 4500ц).

9. Фактична собівартість 1 ц соломи – 0,25 грн. (10 275 грн.: 40 500 ц).

10. Різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц зерна становить 0,13 грн. (10,13 грн. - 10 грн.).

**2.8 Визначення собівартості молока та м» яса в молочному та м» ясному скотарстві**

Витрати на утримання худоби та птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції), становлять собівартість продукції тваринництва, причому: вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на фінансові результати підприємства; вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається в окремій статті в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Маса загиблого чи вимушено забитого молодняку тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній, виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така, як вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання, її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості одного центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не змінюється.

##### Визначення собівартості продукції скотарства

У молочному скотарстві розраховується собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості одного центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Порядок калькулювання продукції молочного скотарства розглянемо на **умовному числовому прикладі**.

Оприбутковано продукції за звітний період:

• молока 5000 ц за плановою собівартістю 1 ц молока ЗО грн. на суму 150000 грн.;

• приплоду телят 200 голів за плановою собівартістю 60 кормо-днів утримання корів на суму 40000 грн.;

• побічної продукції 7000 грн.

Витрати на утримання основного стада склали 220000 грн. Кількість кормо-днів утримання корів 73000.

Для визначення фактичної собівартості продукції молочного скотарства здійснимо розрахунки за такою послідовністю:

1. Собівартість 1 кормо-дня = 220000 / 73000 = 3 грн.;

2. Собівартість 1 голови приплоду = (60 кормо-днів х 3 грн.) = 180 грн.;

3. Вартість приплоду = (200 голів х 180 грн.) = 36000 грн.;

4. Вартість молока = 220000 – (36000 + 7000) = 177000 грн.;

5. Собівартість 1 ц молока = 177000 / 5000 = 35, 40 грн.

Собівартість продукції та живої маси великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного молочного стада в молочному скотарстві розрахуємо на такому умовному прикладі.

Приклад. На початок звітного періоду в господарстві лишилось – 745 голів великої рогатої худоби, живою масою 745 ц і вартістю 189713 грн. За звітний період надійшло: 510 голів приплоду масою 1 12 кг, вартістю 71799 грн.; куплено в інших господарствах – 50 голів, масою 50 ц, вартістю 100130 грн.

За звітний період вибуло: реалізовано 244 голови, масою 535 ц; забито на м'ясо – 50 голів, живою масою 50 ц; загинуло по вині господарства – 16 голів живою масою 8ц.

Залишилось на кінець року 995 голів, живою масою 750 ц.

Витрати на вирощування і відгодівлю великої рогатої худоби за звітний період склали 338518 грн., з них віднесено на гній 1200 грн.

На підставі приведених даних визначимо приріст живої маси, який дорівнює масі тварин на кінець звітного періоду + маса тварин, що вибули – маса тваринна початок звітного періоду – маса тварин, що надійшли в дану вікову групу

або (750+8+50+535) – (745+112+50) = 436.

Жива маса, яка підлягає калькуляції дорівнює живій масі тварин на кінець звітного періоду + маса тварин, що вибули з господарства, або 750 + 50 + 535 = 1335 ц.

Отримані дані подаємо в розрахунку (табл. 1).

Таблиця 1. Розрахунок фактичної собівартості 1 ц живої маси молодняку ВРХ і тварин на відгодівлі

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Показники | Кількість, голів | Жива маса, ц | Сума, грн. |
| 1. | Залишок на початок року | 745 | 745 | 189713 |
| 2. | Приплід | 510 | 112 | 71799 |
| 3. | Приріст живої маси | х | 436 | 337318 |
| 4. | Закуплено | 50 | 50 | 10000 |
| 5. | Разом надійшло Разом із залишком на початок року | 560  1305 | 598  1343 | 419117  608830 |
| 6. | Реалізовано | 244 | 535 | 243987 |
| 7. | Забита на м'ясо | 50 | 50 | 22803 |
| 8. | Загинуло по вині господарства Залишок на кінець року | 16  995 | 8  750 | -  342040 |
| 9. | Разом вибуло із залишком на кінець року | 1305 | 1343 | 608830 |

Фактична собівартість:

1 ц приросту живої маси = 337318 / 436 = 7 73,66 грн.

Фактична собівартість 1 ц живої маси = 608830 / 1335 = 456,05 грн.

###### Визначення собівартості продукції в м'ясному скотарстві

У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси по цій групі.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за середньореалізаційними цінами та вартість гною (методика викладена вище).

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналітичного рахунка «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напряму».

Собівартість 1 ц приросту живої маси по даній групі тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунка, за вирахуванням побічної продукції і доходів від пункту штучного осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням маси молодняку даної групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи.

Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих).

Собівартість 1 ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець року.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і по молодняку великої рогатої худоби молочного напряму.

**2.9 Визначення собівартості продукції вівчарства та птахівництва. Визначення собівартості продукції вівчарства**

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець, а також на їх стрижку розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 відсотків, каракульському – 15, а в усіх інших напрямах – 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де не створюються отари маточного стада і вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (1 центнер вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться за одиницю.

Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняку і овець на відгодівлі визначається відповідно до методики визначення собівартості 1 ц живої маси по молодняку великої рогатої худоби.

Визначення собівартості продукції птахівництва

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць основного стада птиці та 1 центнер приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахункове).

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності – за реалізаціями цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення і оцінки слід планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначаються собівартість голови ділового добового молодняку птиці.