МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

Таврійська державна агротехнічна академія

Кафедра "Бухгалтерський облік і аудит"

Допустити до захисту

Керівник

(дата)

**КУРСОВА РОБОТА**

**З дисципліни «Управлінський облік»**

**ТЕМА: ОБЛІК ВИТРАТ І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ВИРОБНИЦТВ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ ЇХ СОБІВАРТОСТІ**

Студентки 413 групи

Службові позначки Курсова робота захищена

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ оцінкою\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Підпис керівників\_\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

2005

ЗМІСТ

Вступ

1. Наукові основи обліку витрат і виходу промислових виробництв
2. Організаційно – правова характеристика ВАТ „ Молочанський молочноконсервний комбінат”
3. Класифікація витрат

4. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв

4.1. Первинний облік витрат і виходу продукції

4.2. Особливості обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв

4.3.Облік переробки молока

4.4. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції промислових виробництв

4.5. Облік браку у виробництві

5. Удосконалення обліку витрат та калькуляції собівартості продукції промислових підприємств

Висновки та пропозиції

Список використаних джерел

Додатки

ВСТУП

Проведення економічних реформ в Україні пов’язане з вирішенням проблеми удосконалення системи управління сільськогосподарським розвитком. Одним із глобальних завдань, гострота якого зростає, є вирішення продовольчої проблеми, зокрема, в частині розвитку переробного виробництва. Забезпечення стійкого ефективного розвитку цього комплексу вимагає нових, більш досконалих методів і форм його регулювання.

Актуальність даної курсової роботи полягає в необхідності удосконалення функціонування агропромислового комплексу, для чого важливо правильно організувати облік витрат на підприємстві, побудувати систему аналізу виробничих показників та ефективний пошук резервів поліпшення результатів діяльності. Це і обумовило вибір теми курсової роботи.

П(С)БО 16 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати, загальновиробничі витрати.

При підготовці курсової роботи вивчено економічний стан підприємства, порядок калькулювання собівартості продукції та запропоновано шляхи підвищення показників діяльності ВАТ «ММКК».

Метою курсової роботи є пошук шляхів покращення обліку витрат, що приведе до зниження собівартості.

Для досягнення мети поставленої в курсової роботі були вирішені такі задачі:

- опрацьовані теоретичні основи планування і прогнозування діяльності в сільському господарстві;

- надана організаційно-правова та виробнича характеристика ВАТ «ММКК» - визначенні і економічному обґрунтовані шляхів покращення обліку собівартості.

Об’єктом дослідження обрано ВАТ «ММКК».

Предметом дослідження даної роботи є вивчення сучасної економічної теорії побудови витрат на мікро рівні та її особливості у сільському господарстві, дослідження організації економічного аналізу на прикладі ВАТ «ММКК» та аналіз обліку витрат господарства.

**1. Наукові основи обліку витрат і виходу промислових виробництв**

Сьогодні багато сільськогосподарських підприємств намагаються створити повний цикл переробки готової продукції з реалізацією кінцевому споживачеві.

Промислова переробка сільськогосподарської продукції має великі перспективи. Це – шлях до створення аграрно-промислових комплексів, які є найбільш досконалою формою організації виробництва у сільському господарстві.

Промислові виробництва організовують з метою більш рівномірного використання робочої сили і матеріальних ресурсів протягом року і тим самим сприяють послабленню впливу сезонності сільського господарства.

Сировиною для промислових підприємств є продукція сільськогосподарського виробництва.

Розміри промислового виробництва залежать від наявності сировини, ступеня зайнятості робочої сили, потреби у виробах сільськогосподарського підприємства і перспектив їх реалізації. (4)

Як правило, промислові виробництва невеликі за обсягом і облік в них ведеться за спрощеною системою. Проте, деякі сільськогосподарські підприємства мають великі промислові виробництва з високим технічним рівнем і сучасною технологією. Основними завданнями обліку в промисловому виробництві є:

1. Правильне відображення випуску продукції за кількістю, якістю та асортиментом;
2. Точне і своєчасне відображення в обліку витрат виробництва;
3. Визначення собівартості продукції, її рентабельності і результатів діяльності промислового підприємства.

Існує багато тлумачень щодо обліку витрат та виходу продукції. Так, починаючи з 19 століття, коли виникла теорія обліку витрат, проблемам класифікації витрат приділялась значна увага.

У 1887 році було опубліковано перше видання теоретичної праці англійців

Дж. М. Феса та Еміля Герсе « Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення». Відкриття цих вчених полягало у тому, що вони запропонували поділяти всі витрати на фіксовані і змінні. При цьому вважалось, що зміна фіксованих витрат не залежить від різних господарських операцій або обсягу виробленої продукції.(3)

За тлумаченням П.І. Рейнбота до прямих витрат відносяться: матеріали, заробітна плата, амортизація. Інші витрати розглядаються як загальні і в кінці року розподіляються пропорційно до суми оборотних коштів.

Термін «прямі і не прямі витрати» вперше був введений Е.Е. Фельдгаузеном.

Російські вчені зробили значний внесок до розробки структури калькуляційних статей. До складу собівартості О.І. Гуляєв включав: матеріали, заробітна плата, амортизація, затрати механічної та електричної сили.

У 1908 році В.І. Ліхачев в своєму «Підручнику фабрично-заводського рахівництва» зазначив, що собівартість продукції складається з наступних елементів: витрат постійного капіталу, витрат оборотного капіталу та винагороди за працю робітників.

Першу систему порівняння фактичних витрат з нормованими створи в у 1889 році присяжний бухгалтер Дж.П. Нортон.

Дж. Манну у 1891 році класифікував накладні витрати, як витрати , пов’язані із закупівлею сировини, реалізацією готових виробів, процесом виробництва.

Американські вчені Ч.Т. Хоригрен, Дж. Фостер зазначають, що бухгалтерська література з обліку часто помилково розділяє бух­галтерські системи калькулювання на три взаємовиключаючі методи (позамовний, попроцесний і нормативний). Така класифікація некоректна, бо нормативний облік може бути використаний в широ­кому спектрі організацій і умов в поєднанні з інши­ми методами виробничого обліку, позамовним або будь-яким іншим.(9)

Виникнення системи "стандарт-кост" пов'язують із Г. Емерсоном, який виділяв три принципи: належ­ність, повноваження, баланс

Існує ще безліч пропозицій, тверджень, теорій по обліку витрат та калькулюванні собівартості, і кожна з них є по–своєму унікальна.

**2. Організаційно–правова характеристика ВАТ „ Молочанський молочноконсервний комбінат”**

Відкрите акціонерне товариство „Молочанський молочноконсервний комбінат” знаходиться в західній частині Токмацького району Запорізької області. Територія підприємства розташована на лівому березі р. Молочна і приєднана до північно-західної частини м. Молочанськ на відстані 1,5 км від центра міста. Підприємство знаходиться у 90 км від обласного центра м. Запоріжжя та у 18 км від районного центра м. Токмак. Найближчою залізничною станцією є станція „ Молочанськ ”, яка знаходиться на магістралі Донецьк-Нова Каховка Придніпровської залізничної дороги на відстані 2 км від підприємства.

Загальна промислова площа підприємства складає 2,97 га. Рельєф спокійний з загальним схилом у західному напрямку. Ґрунти сірі суглинисті, ґрунтові води знаходяться на глибині 1,5 м. Для забезпечення підприємства водою існує 2 артезіанських свердловини.

Управління підприємством здійснюється у відповідності з статутом підприємства на поєднанні прав засновника та уповноваженого ним на проведення господарської діяльності керівника (директора) Підприємства.

Засновник підприємства:

* вносить зміни і доповнення до Статуту Підприємства;
* має право поєднувати функції директора з правами засновника;
* призначає директора підприємства;
* приймає рішення про припинення діяльності підприємства, призначає ліквідаційну комісію, затверджує ліквідаційний баланс.

Директор підприємства:

* самостійно розв’язує усі питання діяльності Підприємства, за винятком тих, що віднесені Статутом Підприємства до компетенції засновника підприємства;
* визначає напрямки діяльності підприємства, затверджує його плани і звіти про їх виконання;
* визначає організаційну структуру підприємства;
* визначає та затверджує порядок розподілу прибутку підприємства та покриття збитків;
* приймає рішення про створення, реорганізацію та ліквідацію дочірніх підприємств, філій та представництв;
* визначає порядок та умови залучення працівників для діяльності підприємства;
* призначає (приймає на роботу) та звільняє працівників підприємства;
* затверджує річні та поточні результати діяльності підприємства, у тому числі і його дочірніх структур;
* виносить про притягнення до майнової відповідальності посадових осіб підприємства;
* визначає умови праці у підприємстві;
* укладає договори (угоди) від імені підприємства;
* затверджує внутрішні документи підприємства, які регулюють окремі сторони його діяльності;
* вирішує інші питання, які виникають в процесі діяльності підприємства;
* вправі без доручення здійснювати дії від імені підприємства;
* відкриває в установах банків поточні та інші рахунки підприємства;
* здійснює свої права і повноваження самостійно або через уповноважених ним осіб.

Головна діяльність підприємства – виробництво сухих молочних консервів та продукції з незбираного молока в асортименті, а саме виробництво питного молока, сметани, кефіру, ряжанки, сиру, вершкового масла, сухого та знежиреного молока, а також вершків сухих.

Підприємство існує понад 50 років. Будівництво почалося в кінці 1946 року. Воно відновлювалося та реконструювалося на базі використання напівзруйнованих кам’яних будівель колишнього парового млина, а 29 квітня 1950 року підприємство випустило свою першу продукцію – 700 кг сухого молока.

Проектна потужність підприємства становила 800 т. сухого молока на рік. Потужності підприємства постійно зростали. За перший рік свого існування підприємство переробило 16 млн. 200 т. молока та виробило 820 т. сухого молока, 288 т. цільномолочної продукції та 294 т. вершкового масла.

Внаслідок збільшення закупівлі молока, технічного переозброєння та модернізації устаткування виробництво продукції постійно зростало. Так у 1988 році – самому продуктивному в історії підприємства – було закуплено 90 млн. 651 тонна молока та вироблено 4 млн. 963 тонни сухих молочних консервів, 12 млн. 32 тонни цільномолочної продукції та 1 млн. 340 тонн вершкового масла.

До складу підприємства належать : консервний цех, цільномолочний цех, цех по розливу мінеральної води, цехи допоміжного виробництва, сантехнічні об'єкти, котельня, градирня, гараж, комори, приміщення заводоуправління, три фірмові магазини, які розташовані на території Токмацького та Чернігівського районів, а також дві філії – Чернігівський молочний завод, який знаходиться у смт. Чернігівка та Великобілозірський молочний завод, який розташований у с. В. Білозірка.

У теперішній час ВАТ „Молочанський молочноконсервний комбінат” прагне збільшення випуску продукції. Ще у квітні 2002 року в експлуатацію ввійшов цех по розливу мінеральної води, а також планується переробка соєвого білку для харчових та кормових цілей.

Сировиною для переробних підприємств молочної промисловості є молоко. Тому стан сировинної бази у регіоні – це найсуттєвіший показник для ефективного виробництва продукції молочної промисловості. Нажаль, наразі стан тваринницького підкомплексу дуже тяжкий, що має свої причини, тому виникає жорстка конкуренція за постачальників сировини. ВАТ „Молочанський молочноконсервний комбінат” має достатньо довгу історію існування та добре налагоджені зв’язки як із постачальниками сировини, так і з покупцями кінцевої продукції. Основні регіони постачання сировини з розподілом на сільськогосподарські підприємства та особисті селянські господарства за 2004 рік та кількість молока, отриманого від них представлено у наступній таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні постачальники сировини ВАТ „ММКК” по регіонах за 2004 рік

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Регіони | Особисті селянські господарства | | Сільськогос- подарські підприємства | | Разом, т. | Структура постачальників сировини, % |
| т. | % | т. | % |
| Токмацький | 5255,66 | 17,24 | 1994,19 | 16,73 | 7249,85 | 17,10 |
| Мелітопольський | 488,33 | 1,60 | 68,13 | 0,57 | 556,45 | 1,31 |
| Дніпропетровський | 5552,84 | 18,21 | - | - | 5552,84 | 13,10 |
| Веселівський | 1515,26 | 4,97 | 433,86 | 3,64 | 1949,12 | 4,60 |
| Оріхівський | 869,44 | 2,85 | 673,20 | 5,65 | 1542,64 | 3,64 |
| Михайлівський | 2284,68 | 7,49 | 654,70 | 5,49 | 2939,38 | 6,93 |
| Чернігівський | 4971,58 | 16,31 | 172,79 | 1,45 | 5144,37 | 12,13 |
| Приморський | 503,95 | 1,65 | 113,71 | 0,95 | 617,65 | 1,46 |
| Велико-Білозірський | 4922,05 | 16,14 | 1474,84 | 12,38 | 6396,89 | 15,09 |
| Бердянський | 1129,58 | 3,71 | 2840,75 | 23,84 | 3970,33 | 9,36 |
| Приазовський | 563,22 | 1,85 | 569,06 | 4,78 | 1132,28 | 2,67 |
| Новомиколаївський | 218,69 | 0,72 | - | - | 218,69 | 0,52 |
| Василівський | 356,44 | 1,17 | 28,12 | 0,24 | 384,56 | 0,91 |
| Гуляй-Польський | 199,75 | 0,66 | 11,79 | 0,10 | 211,54 | 0,50 |
| Вільнянський | - | - | 419,53 | 3,52 | 419,53 | 0,99 |
| Кам’янка-Дніпровський | - | - | 55,56 | 0,47 | 55,56 | 0,13 |
| Куйбишевський | - | - | 2406,96 | 20,20 | 2406,96 | 5,68 |
| Пологи | 1655,45 | 5,43 | - | - | 1655,45 | 3,90 |
| Разом | 30486,91 | 100 | 11917,18 | 100 | 42404,09 | 100 |

На основі даних таблиці можемо визначити, що підприємство має широке коло постачальників сировини (обслуговується 18 регіонами). В свою чергу визначили, що питома вага у постачанні молока особистими селянськими господарствами майже втричі більша ніж сільськогосподарськими підприємствами. Найбільшу питому вагу у структурі постачанні молока по регіонах займають : Токмацький, Великобілозірський, Дніпропетровський та Чернігівський регіони, відповідно 17,10; 15,09; 13,10 та 12,13 відсотків. Це пов’язано з тим, що у с. Велика Білозірка та смт. Чернігівка знаходяться філії цього підприємства, що є основними пунктами прийому сировини.

**3. Класифікація витрат**

Управлінський облік передбачає створення детальної класифікаційної схеми витрат. Класифікація витрат - це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають собівартістю. Зміст терміну витрат і собівартістю поєднується в понятті витрати виробництва.(3)

Визначення витрат. Згідно з П(С)БО 16 „Витрати” витратами визнаються:

- витрати відображуються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов’язань.

- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для отримання якого вони здійснені.

- витрати, які неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

- погашення одержаних послуг.

- інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 Положення (стандарту).

- витрати, які відображуються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Завдання обліку витрат є:

1. скорочення витрат шляхом порівняння фактичних витрат з витратами, передбаченими кошторисі;

2. збалансування виробництва по підрозділах, щоб підтримувати рівномірний потік матеріалів;

3. забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;

4. розподіл накладних витрат.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень.(10)

Випуск готової продукції, яка призначена для реалізації, і одержання прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. В процесі виробництва формуються витрати на виробництво продукції і її виробнича собівартість.

Витрати виробництва класифікують за: складом, економічним змістом, характером участі у виробництві, способом віднесення на собівартість продукції, відношенням до обсягу виробництва.

За складом витрати бувають простими (одноелементними) і комплексними (складними). До простих витрат належать такі, як за економічним змістом не поділяються на складові частини, наприклад вартість кормів, амортизація основних засобів, заробітна плата робітників тощо. Комплексні витрати складаються з кількох елементів. Так, вартість поточного ремонту складається з вартості матеріалів, запасних частин, зарплатні тощо.

За економічним змістом витрати поділяють на витрати живої і уречевленої праці. До витрат живої праці належать витрати на оплату праці, нарахування на заробітну плату по соціальному страхуванню тощо.

До витрат уречевленої праці належать вартість використаних у процесі виробництва оборотних засобів і вартість використаних у процесі виробництва основних засобів.(4)

За характером участі у виробництві розрізняють основні і накладні витрати. Основні витрати безпосередньо пов’язані з процесом виробництва. Це витрати на оплату праці робітників, зайнятих на виробництві продукції, вартість витраченого насіння, кормів, амортизація основних засобів тощо. Накладні витрати у свою чергу поділяють на загальновиробничі і загальногосподарські. До загальновиробничих належать витрати, зумовлені організацією і управлінням окремою галуззю виробництва або виробничим підрозділом. Їх включають у собівартість продукції тільки певної галузі виробництва. загальногосподарські витрати пов’язані з обслуговуванням і управлінням господарством в цілому. Їх включають у собівартість всіх видів продукції.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяють на прямі і непрямі. До прямих належать витрати, пов’язані з виробництвом тільки одного виду продукції. Їх безпосередньо відносять на вироблену продукцію. Так, вартість насіння пшениці відносять тільки на собівартість пшениці, вартість кормів, згодованих птиці, - тільки на собівартість продукції птахівництва. Непрямі витрати пов’язані одночасно з виробництвом кількох видів продукції, і тому їх включають у собівартість кожного виду продукції шляхом розподілу. Більшість основних витрат є прямими, а всі накладні витрати – непрямими.

За відношенням до обсягу виробництва витрати поділяють на змінні і умовно постійні. Змінні витрати безпосередньо залежать від обсягу виробництва. Наприклад, чим більша площа посіву, тим більше потрібно висівати насіння. Умовно – постійні витрати не залежать або майже не залежать від обсягу виробленої продукції чи виконаних робіт (адміністративно - управлінські витрати, амортизація основних засобів тощо).

Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Так, для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачено окремий синтетичний рахунок, по дебету якого протягом року відображають прямі витрати , а по кредиту – вихід продукції. Щоб забезпечити облік за статтями витрат, для кожного виду продукції передбачено спеціальні реєстри аналітичного обліку. (14)

**4. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв**

**4.1. Первинний облік витрат і виходу продукції**

Виробництво продукції (робіт і послуг) пов'язане з певними витратами або витратами. У процесі виробництва продукції затрачається праця, використаються кошти праці, а також предмети праці. Всі витрати підприємства на виробництво й реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, утворять собівартість продукції. Собівартість - найважливіший показник ефективного використання виробничих ресурсів.

Ціль обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції укладається у своєчасному, повнім і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, вирахуванні фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, контролі за використанням ресурсів і коштів. Безперервний поточний облік витрат у місцях виникнення витрат, повсякденного виявлення можливих відхилень від установлених норм, причин і винуватців цих відхилень повинен задовольняти вимогам оперативного керування виробництвом.

В основі організації обліку витрат на виробництво лежать наступні принципи:

* документування витрат і повне їхнє відбиття на рахунках обліку виробництва;
* угруповання витрат по обсягах обліку й місцям їхнього виникнення;
* погодженість об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання собівартості продукції, показників обліку фактичних витрат - з нормативними, плановими й т буд.;
* доцільність розширення кола витрат, що ставляться на об'єкти обліку по прямому призначенню;
* локалізація витрат, викликуваних виготовленням певної продукції;
* здійснення оперативного контролю за витратами виробництва й формуванням собівартості продукції.

Склад витрат, які включаються в собівартість продукції визначений Законом “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994р.

Витрати, що включають у собівартість продукції, групуються відповідно до їхнього економічного змісту по наступних елементах: матеріальні витрати (за винятком вартості оборотних відходів; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи, амортизацію основних фондів; інші витрати.

Вартість матеріальних ресурсів по елементі матеріальні витрати формується виходячи із цін їхнього придбання без обліку ПДВ, за винятком випадків, коли це передбачено законодавчими актами (включаючи сплату відсотків за кредит, надаваний постачальником цих ресурсів, націнок (надбавок), комісійних винагород, сплачених постачальницьким організаціям, вартості послуги, мита й митного збору, витрат на транспортування, зберігання й доставку, які здійснюються сторонніми організаціями).

У вартість матеріальних ресурсів включаються також витрати підприємств на придбання впакування й тари, крім дерев'яної й картонної, отриманої від постачальників матеріальних ресурсів за винятком вартості цієї тари за ціною її можливого використання в тих випадках, коли ціни на них установлені окремо понад ціну на ці ресурси.

З витрат на матеріальні ресурси, які включаються в собівартість продукції, віднімається вартість поворотних відходів. Поворотні відходи - це залишки сировини й матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв й інших видів матеріальних ресурсів, які утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу, і тому використаються з підвищеними витратами (зниження виходу продукції) або зовсім не використаються по прямому призначенню.

До матеріальних витрат ставиться вартість:

* сировини й матеріалів, які здобуваються в сторонніх підприємств й організацій, і входять до складу виготовленої продукції, становлячи її основу, або є необхідним компонентом при виготовленні продукції (робіт, послуг);
* покупних матеріалів, які використаються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для забезпечення нормального технологічного процесу й упакування продукції або використаються для інших виробничих і господарських потреб;
* покупних комплектуючих коштів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці на даному підприємстві;
* робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємств і не ставляться до основного виду діяльності;
* використовуваної природної сировини в частині відрахувань на геологорозвідувальні й геологопошукові роботи, рекультивацію земель, включаючи витрати на оплату робіт з рекультивації земель, які здійснюються спеціалізованими підприємствами, плату за деревину, продану на пні, плату за воду, що вибирається промисловими підприємствами з водогосподарчих систем у межах установлених лімітів, відшкодування в межах нормативів втрат сільськогосподарського виробництва при вилученні вгідь для розширення видобутку мінеральної сировини;
* придбаного в сторонніх підприємств й організацій якого-небудь палива, що використається в технологічних цілях на виробництво всіх видів енергії, опалення виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;
* придбаної енергії всіх видів, що використається на технологічні, енергетичні й інші виробничі потреби підприємства;
* втрат від недостачі матеріальних цінностей у межах норм природних втрат.

Організація обліку витрат матеріалів у виробництві починається з відпустки їх безпосередньо на робочі місця для виготовлення продукції. Організація обліку використання матеріалів залежить від ряду факторів, зокрема характеру виробництва, видів виробничого встаткування, змінності роботи, порядку подачі матеріалів на робочі місця ( через комори або минаючи їх). Тому в кожному окремому випадку потрібен індивідуальний підхід до організації обліку використання матеріалів залежно від конкретних виробничих умов. Для обліку витрати матеріалів по напрямку витрат застосовують різні способи документування: інвентарний і партійний. При інвентарному способі документування витрати матеріалів фактична витрата матеріалів на виробництво обчислюється з урахуванням залишків, не використовуваних на початок і кінець місяця. Із цією метою наприкінці звітного періоду провадиться інвентаризація залишків матеріалів. Для визначення фактичної витрати матеріалів провадиться розрахунок: до початкового залишку додаються відпущені матеріали й віднімаються кінцеві залишки матеріалів.(16)

Витрати, пов'язані з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг), при плануванні, обліку й калькулюванні собівартості групуються по статтях витрат. Перелік статей витрат, їхній склад і методи поділу по видах продукції (робіт, послуг) визначаються галузевими інструкціями з питань планування, обліку й калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням характеру й структури виробництва. Витрати на виробництво продукції включаються в собівартість продукції того звітного періоду, до якого вони ставляться, не залежно від часу оплати - попередньої (оренда) або наступної. Окремі види витрат по яких неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони ставляться, а також витрати в сезонних галузях промисловості включаються у витрати виробництва в кошторисно-нормативному порядку.

**4.2. Особливості обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв**

До основного виробництва в сільському господарстві відносять 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, плоді , картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, 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, 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 кількома методами: попроцесним, 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 відображують 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 переважно 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 продукції одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) па 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.(13)

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» відображують 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» обліковують 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 статті «Сировина і матеріали» обліковують витрати на сировину і матеріали, які є основою виготовлення продукції або необхідним її компонентом (наприклад, у виробництві комбікормів — вартість зерна і зерно сумішок та ін.; на млинах — вартість зерна; в первинній обробці льону і луб'яних культур — вартість соломи і трести; у виноробстві — вартість винограду, плодів ягід, виноматеріалів, 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 відображують 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 статті «Витрати на утримання основних засобів» відображують суми відповідних нарахувань по основних засобах промислових виробництв. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 13 (83). На цій же статті відображують 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 відображують 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 статті відображують 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 Загромаджують на рахунку 24. Списання втрат від браку на собівартість продукції відображують на дебеті субрахунку 233 і кредиті рахунка 24.

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

На кредиті субрахунку 233 відображують за плановою собівартістю протягом року вихід продукції промислових виробництв І 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.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображуються 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 відображують 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 з обліку витрат та виходу готової продукції. Так, на сепараторних пунктах складають Відомість переробки молока й молочних продуктів. В другому розділі цієї відомості відображують 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 відображують 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.

У ВАТ «ММКК» облік витрат на рахунку 23 "Виробництво" по субрахунку 3 "Промислове виробництво" ведуть за видами виробництв і статтями витрат. На кожне виробництво відкривають окремий аналітичний рахунок. На заводі при виробництві вершкового масла можна виділити декілька фаз: переробка молока на вершки, вершків на масло. З молока, крім того, виготовляють сири, а із знежиреного молока - знежирений сир. Відповідно будують і аналітичний облік.

На рахунках переробки продукції тваринництва обліковують переробку молока і молокопродуктів, виготовлення вощини тощо.

На рахунках інших промислових виробництв обліковують витрати на добування торфу, щебеню, бутового каміння, вапна, виробництво цегли, черепиці, перекриттів та інших будівельних матеріалів, витрати по лісорозробкам і розпилюванню лісоматеріалів тощо. (4)

Закриття аналітичних рахунків у складі субрахунку 233 "Промислове виробництво" повинно відбуватися у взаємозв'язку із закриттям аналітичних рахунків. При цьому дотримується певна послідовність:

1. Розподіляються загальновиробничі витрати промислових виробництв, якщо вони обліковуються на окремих аналітичних рахунках в складі субрахунку 233 "Промислове виробництво", на субрахунку 913 "Загальновиробничі витрати промислових виробництв", При цьому базою для розподілу по промисловим виробництвам, що переробляють сільськогосподарську сировину, є витрати без вартості сировини, а по виробництвах, що переробляють промислову сировину, - пряма заробітна плата виробничих робітників,

2. Закриваються аналітичні рахунки по обліку витрат на перелому продукції рослинництва: виробництво трав'яного борошна, гранул, комбікормів, переробка зерна на дерть. Це потрібно зробити до закриття аналітичних рахунків з обліку витрат в тваринництві, так як така продукція може бути використана в якості корму в тваринництві.

3. Аналітичні рахунки з обліку витрат на переробку продукції тваринництва закриваються після визначення фактичної собівартості продукції, тобто після закриття аналітичних рахунків з обліку витрат в тваринництві.

4. Аналітичні рахунки, не пов'язані з обліком витрат по переробці сільськогосподарської продукції (цегляне, черепичне, лісопильне та інші виробництва), закриваються залежно від конкретних умов виробництва. Якщо будівельні матеріали, одержані від власного промислового виробництва, використовуються на потреби основних галузей, то аналітичні рахунки по обліку витрат на виробництво будівельних матеріалів повинні закриватись в першу чергу.

Таким чином, закриття аналітичних рахунків до рахунку 233 "Промислове виробництво" здійснюють з врахуванням внутрішнього обороту і дотриманням тих же принципів, що і по рахунку 234 "Допоміжні виробництва", відповідно до правил: від виробництв з максимумом наданих послуг до виробництв з максимумом одержаних послуг.

**4.3.Облік переробки молока**

Облік переробки молока на молокопродукти - вершки, масло вершкове, сир, кефір, кисляк тощо - залежить від розмірів і характеру виробництва. При незначних розмірах останніх облік ведуть в цілому за виробництвом, тобто всі витрати обліковують на одному аналітичному рахунку. Собівартість окремих видів продукції в цьому випадку визначають на основі розподілу загальної суми облікованих витрат на окремі види продукції пропорційно їх вартості за цінами реалізації.

Якщо господарство здійснює переробку молока постійно і має свій молокозавод, то облік витрат ведуть за технологічними переділами. Наприклад, переробка молока на масло складається з двох стадій (переділів):

переробка молока на вершки і переробка вершків на масло, з відкриттям на кожен переділ аналітичного .рахунку. Окремо обліковують загальновиробничі витрати. Основні витрати і загальновиробничі витрати на переробку молока обліковують за встановленою номенклатурою статей.

Собівартість молочної продукції розраховують на основі облікових даних про витрати і вихід продукції по кожній стадії виробництва. На першому переділі розраховують собівартість вершків. Для цього із загальної суми витрат на даному переділі (включаючи суму витрат на організацію і управління виробництвом) вираховують вартість знежиреного молока за цінами реалізації; отриману суму відносять на кількість одержаної основної продукції - вершків. При цьому може визначатися собівартість вершків різної жирності ( 10,20 % тощо).

На другій стадії розраховують собівартість вершкового масла. Для цього із облікованої суми витрат на даному переділі, включаючи вартість вершків і розподілені витрати на організацію і управління виробництвом, вираховують вартість побічної продукції (маслянки) за цінами реалізації або планової собівартості при використанні в своєму господарстві, а суму витрат, що залишилася, відносять на одержану основну продукцію - вершкове масло.

У виробництві по переробці молока важливе значення має постійний контроль за витратами молочної сировини (молока, вершків тощо) і виходом готової продукції. Для цього призначені Відомості переробки молока і молочних продуктів. 8 них в хронологічному порядку реєструють надходження молочної сировини в переробку, найменування одержаних з переробки продуктів, їх кількість і вміст жиру. Оборотну сторону відомості використовують для обліку робочого часу і підрахунку заробітку. Тут же відображають витрачання одержаних продуктів переробки молока.

Об'єктом калькуляції на першому переділі, тобто при переробці молока на вершки, є вершки, побічною продукцією - відвійки.

Об'єктом калькуляції на другому переділі, тобто при переробці вершків на масло, є масло, побічною продукцією - маслянка.

Аналогічним чином визначається собівартість продукції за іншими переділами (виробництво сиру, жирного сиру, сметани тощо).

За звичай на забійних пунктах облік витрат по забою тварин і птиці ведуть окремо по кожному виду . (2)

**4.4. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції промислових виробництв**

Під методом обліку витрат слід розуміти сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Розглядаючи облік витрат та калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов’язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об’єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції по визначенню собівартості виробів та одиниць продукції.

Під методом калькулювання розуміється сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об’єкту калькулювання.

Важливою рисою систем управлінського обліку є оперативність обліку витрат. Згідно з цим принципом виділяють облік фактичних і нормативних витрат.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості використовують різні методи. Під методом обліку розуміють сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції. При цьому важливо забезпечити одержання інформації про ефективність використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів в розрізі об’єктів і статей витрат.

Вибір методу обліку витрат обумовлюється характером, обсягом і організацією виробництва на підприємстві. У виробництвах з одним видом вироблюваної продукції та незначним обсягом незавершеного виробництва або за його відсутності застосовують так званий простий метод обліку витрат. Аналітичний облік ведуть шляхом відкриття рахунків по даних виробництвах, а всі витрати є прямими. Собівартість одиниці продукції вираховують шляхом ділення витрат на кількість одержаної продукції.

На більш складному виробництві застосовують різні методи обліку витрат: позамовний, попередільний, нормативний. Вибір методу обліку витрат залежить від технології виробництва та побудови внутрішньогосподарських економічних відносин.(14)

Позамовний метод обліку використовується на підприємствах, на яких витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією або роботами. Об’єктом обліку є окреме замовлення, оформлене договором між виробником та замовником. Виробничі витрати групуються, далі сумуються в цілому по підприємству, після цього здійснюють облік собівартості одиниці продукції за сумою усіх витрат.

На тих підприємствах, на яких перетворення сировини в готову продукцію відбувається в умовах безперервного і короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких являють собою окремі самостійні переділи виробництва, використовують попередільний метод обліку. Він є у двох варіантах: напівфабрикантний і безнапівфабрикантний.

Витрати обліковуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції. Контроль витрат при цьому проводиться за кожним об’єктом обліку. Прямі витрати перевіряються за кожним переділом окремо, а в середині переділу – за видами продукції.

При напівфабрикантному варіанті витрати обліковують по окремим технологічних переділах. Дані такого обліку дозволяють визначити собівартість напівфабрикатів, які оприбутковують з одного переділу і передають в наступний переділ. Отже, собівартість напівфабрикатів за кожним переділом визначається сумою витрат по даному цеху плюс вартість напівфабрикату, який поступив з попереднього переділу. Фактична собівартість готового виробу вираховується на останній стадії його виробництва, тобто на останньому переділу.

Безнапівфабрикантний варіант передбачає на кожній стадії накопичення витрат лише по конкретному підрозділу, не включаючи вартості напівфабрикатів. Для вирахування собівартості готової продукції при цьому варіанті додають витрати по всіх стадіях виробництва.

В сільському господарстві попередільний метод використовують при обліку роботи допоміжних промислових виробництв в яких чітко визначені етапи виробництва. Цей метод в економічній літературі називають „попроцесний”.

В зв’язку з тим, що в рослинництві має місце використання власної готової продукції для наступного виробництва (насіння на посів), то проявляються елементи напівфабрикантного варіанта обліку. Продукція власного виробництва )насіння на посів) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

В сьогоднішніх умовах, коли професора Я. В. Соколов і В. А. Палій в своїх наукових роботах стверджують, що калькуляція фактичної собівартості не лише громіздка і кропітка справа, але й непотрібна, - детальніше з’ясування цього питання заслуговує на увагу. Обов’язковою умовою існування нормативного методу є складання нормативної калькуляції. Визначення собівартості продукції повинно бути на основі єдиної системи динамічних норм і нормативів, лімітів та інших розрахунків. Ще одним принципом нормативного методу обліку витрат є систематичний перегляд діючих норм у зв’язку із удосконаленням техніки й технологій, організації виробництва, постійний змін норм і відображення в їх плановій і нормативній документації. Норми повинні повно і точно відображати ту частину суспільно необхідного виду продукції чи виконавчих робіт, що є потужним стимулятором суспільного виробництва..

Раціональне ведення виробництва вимагає дотримання обґрунтованих норм витрат і виходу продукції. За наявності таких норм можна успішно використовувати нормативний метод. Він дозволяє оперативно контролювати хід виробництва і своєчасно приймати правильні управлінські рішення. При нормативному методі забезпечують роздільне відображення обліку витрат за встановленими нормами, відхилення від них і облік зміни норм.

Нормативний метод обліку широко використовують на підприємствах обробних галузей промисловості. Витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три складові:

- витрати в межах норм (плану, кошторису);

- зменшення або збільшення витрат порівняно з нормою внаслідок зміни норм під впливом технічного прогресу;

- відхилення витрат порівняно з нормою у бік зменшення або збільшення

В сільському господарстві нормативний метод не знайшов широкого використання, не дивлячись на те, що такі роботи здійснювалися тривалий час, зокрема, цим постійно займався академік Ю. Я. Литвин. Широке впровадження нормативного методу в сільському господарстві потребує його подальшого дослідження і вдосконалення.

Між оцінкою і калькуляцією існує прямий взаємозв’язок. Ціна – грошовий вираз вартості. В основі ціни лежить виробнича собівартість.(9)

Собівартість продукції визначають один раз в кінці року. Обчислення собівартості – важливий і відповідальний етап у бухгалтерській діяльності. Їй передує підготовча робота, яка пов’язана з уточненням суми витрат і обсягу одержаної продукції.

Наведемо перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції ВАТ «ММКК».

У наступних таблицях (4.4.1, 4.4.2, 4.4.3, 4.4.4) розглянемо структуру собівартості по окремих видах продукції, конкретно по сухому молоку 25% жирності, маслу селянському, молоку 3,5% жирності та сметані 20% жирності.

Аналіз структури собівартості сухого молока 25% жирності, наданий у таблиці 4.4.1 з 2000 по 2004 р.р., дав змогу оцінити кількісний та відсотковий склад повної його собівартості. Так ми бачимо, що основну частину в структурі собівартості займають витрати на сировину та матеріали (від 72,15 % у 2002 р. до 86,77 % у 2004 р.), які збільшилися на 60,09 % у 2004 р. порівняно з 2000 р., це пов’язано із збільшенням закупівельної ціни на сировину та матеріали. Допоміжні витрати у період з 2000 по 2004 рр.. мали тенденцію до збільшення але у 2004 р. значно скоротилися, що дало змогу визначити зменшення на 34,85 % ніж у 2000 р. Витрати на паливно-мастильні матеріали займають друге місце в структурі витрат, до 2004 р. спостерігається скорочення витрат по цій статті до 495,99 грн/т, що на 5,95 % менше ніж у 2000 р. Витрати на заробітну плату повільно зменшувалися на протязі періоду і в 2004 р. вони склали 273,18 грн./т, що на 40,04 % менше ніж у 2000 р. Загально виробничі витрати мали тенденцію до збільшення, так у 2004 р. їх було більше на 107,83 % ніж у 2000 р. Суттєвим прямим показником збільшення виробничої собівартості є збільшення витрат на сировину та матеріали, що спостерігається в цей період, тому в 2004 р. порівняно з 2000 р. відбулося загальне збільшення виробничої собівартості на 43,06 відсотки. До складу повної собівартості також входять адміністративні витрати та витрати на збут, у 2004 р. порівняно з 2000 р. вони зменшилися відповідно на 67,07 % та 75,03 %., зміна повної собівартості склала додатково 34,97 % ніж у 2000 році.

Таблиця 4.4.1.

Калькуляція собівартості молока сухого 25%

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Затрати, грн./т. | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | | 2004р. до  2000р.,% | |
| грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % |
| Сировина і матеріали | 4918,96 | 73,16 | 6313,03 | 79,24 | 5204,76 | 72,15 | 5801,29 | 74,54 | 7874,59 | 86,77 | 160,09 | 118,61 |
| Допоміжні витрати | 69,61 | 1,04 | 75,57 | 0,95 | 88,94 | 1,23 | 73,52 | 0,94 | 45,35 | 0,50 | 65,15 | 48,27 |
| ТММ | 527,37 | 7,84 | 890,99 | 11,18 | 751,82 | 10,42 | 939,2 | 12,07 | 495,99 | 5,47 | 94,05 | 69,68 |
| Заробітна плата | 455,62 | 6,78 | 194,61 | 2,44 | 353,28 | 4,90 | 353,28 | 4,54 | 273,18 | 3,01 | 59,96 | 44,42 |
| Відрахування на заробітну плату 38,3 % | 170,86 | 2,54 | 35,48 | 0,45 | 135,31 | 1,88 | 135,31 | 1,74 | 104,63 | 1,15 | 61,24 | 45,37 |
| Загально виробничі витрати | 53,14 | 0,79 | 168,1 | 2,11 | 273,08 | 3,79 | 173,08 | 2,22 | 110,44 | 1,22 | 207,83 | 153,98 |
| Амортизація | 43,12 | 0,64 | 27,34 | 0,34 | 73,13 | 1,01 | 73,13 | 0,94 | 21,01 | 0,23 | 48,72 | 36,10 |
| Виробнича собівартість | 6238,68 | 92,78 | 7705,12 | 96,72 | 6880,32 | 95,38 | 7548,81 | 97,00 | 8925,19 | 98,35 | 143,06 | 105,99 |
| Адміністративні витрати | 364,58 | 5,42 | 240,97 | 3,02 | 264,82 | 3,67 | 164,82 | 2,12 | 120,05 | 1,32 | 32,93 | 24,40 |
| Витрати на збут | 120,57 | 1,79 | 20,53 | 0,26 | 68,64 | 0,95 | 86,64 | 1,11 | 30,11 | 0,33 | 24,97 | 18,50 |
| Повна собівартість | 6723,83 | 100 | 7966,62 | 100 | 7213,78 | 100 | 7782,27 | 100 | 9075,35 | 100 | 134,97 | 100,00 |

Аналіз структури собівартості масла селянського, наведений у таблиці 4.4.2, з 2000 по 2004 р.р., дав змогу оцінити кількісний та відсотковий склад повної його собівартості. Так ми бачимо, що основну частину в структурі собівартості займають витрати на сировину та матеріали (від 84,11 % у 2002 р. до 94,90 % у 2004 р.), які збільшилися на 23,9 % у 2004 р. порівняно з 2000 р., це пов’язано зі збільшенням закупівельної ціни на сировину та матеріали. Допоміжні витрати у період з 2000 по 2004 рр.. мали тенденцію до збільшення, але у 2004 р. значно скоротилися, що дало змогу визначити зменшення на 33,64 % ніж у 2000 р. Витрати на паливно-мастильні матеріали займають належне місце в структурі витрат, найбільша їх частка спостерігалася у 2001р. 214,67 грн/т, у 2002 р. – 168,52 грн/т, у 2000 р. – 138,48 грн/т. Їх відношення у 2004 р. до 2000 р. склало 88,17 відсотки. Витрати на заробітну плату змінювалися по роках і у 2004 р. були більше на 19,87 % ніж у 2000 р. Загально виробничі витрати у 2002р. були найбільші 225,51 грн/т, а їх відношення у 2004 р. до 2000 р. склало 228,38 відсотки. Суттєвим прямим показником збільшення виробничої собівартості є збільшення витрат на сировину та матеріали, що спостерігається в цей період, тому в 2004 р. порівняно з 2000 р. відбулося загальне збільшення виробничої собівартості на 22,93 відсотки. До складу повної собівартості також входять адміністративні витрати та витрати на збут, у 2004 р. порівняно з 2000 р. вони зменшилися відповідно на 48,8 % та 52,63 %., зміна повної собівартості склала додатково 21,57 % ніж у 2000 році.

Аналіз структури собівартості молока 3.5% жирності, наданої у таблиці 4.4.3 з 2000 по 2004 р.р., дав змогу оцінити кількісний та відсотковий склад повної його собівартості. Так ми бачимо, що основну частину в структурі собівартості займають витрати на сировину та матеріали (від 57,83 % у 2003 р. до 83,58 % у 2001 р.), які збільшилися на 34,14 % у 2004 р. порівняно з 2000 р., це пов’язано зі збільшенням закупівельної ціни на сировину та матеріали. Допоміжні витрати у період з 2000 по 2004 рр.. незначно змінювалися так у 2004 р. відбулося незначне скорочення на 0,48 % порівняно з 2000 р. Витрати на паливно-мастильні матеріали займають належне місце, на протязі періоду мають тенденцію до зменшення, найбільша їх частка спостерігалася у 2000 р. – 30,69 грн/т., так у 2004 р. вони зменшилися на 33,82 % ніж у 2000 р. Витрати на заробітну плату мають тенденцію до збільшення на протязі періоду. Так у 2002 р. відбулося значне збільшення витрат з 25,54 грн/т у 2001 р. до 118,74 грн/т у 2002 р. Загально виробничі витрати збільшувалися на протязі періоду, так у 2004 р. порівняно з 2000 р. відбулося збільшення у п’ять разів. Суттєвим прямим показником збільшення виробничої собівартості є збільшення витрат на сировину та матеріали, що спостерігається в цей період, тому в 2004 р. порівняно з 2000 р. відбулося загальне збільшення виробничої собівартості на 44,95 відсотки. До складу повної собівартості також входять адміністративні витрати, у 2004 р. порівняно з 2000р. вони збільшилися у чотири рази, а витрати на збут у 2004 р. порівняно з 2000 р. зменшилися на 29,04 відсотки. Зміна повної собівартості склала додатково 50,06 % ніж у 2000 році.

Таблиця 4.4.2.

Калькуляція собівартості масла селянського

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Затрати, грн./т. | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | | 2004р. до  2000р.,% | |
| грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % |
| Сировина і матеріали | 10372,24 | 93,11 | 7432,3 | 91,97 | 6798,88 | 84,11 | 7168,52 | 87,78 | 12850,75 | 94,90 | 123,90 | 101,92 |
| Допоміжні витрати | 143,09 | 1,28 | 147,12 | 1,82 | 151,23 | 1,87 | 153,92 | 1,88 | 94,95 | 0,70 | 66,36 | 54,59 |
| ТММ | 95,47 | 0,86 | 214,67 | 2,66 | 168,52 | 2,08 | 138,48 | 1,70 | 84,18 | 0,62 | 88,17 | 72,53 |
| Заробітна плата | 188,2 | 1,69 | 60,71 | 0,75 | 291,74 | 3,61 | 291,74 | 3,57 | 225,59 | 1,67 | 119,87 | 98,60 |
| Відрахування на заробітну плату 38,3 % | 70,57 | 0,63 | 22,77 | 0,28 | 111,74 | 1,38 | 111,74 | 1,37 | 86,4 | 0,64 | 122,43 | 100,71 |
| Загально виробничі витрати | 34,11 | 0,31 | 82,2 | 1,02 | 225,51 | 2,79 | 125,51 | 1,54 | 77,9 | 0,58 | 228,38 | 187,86 |
| Амортизація | 27,67 | 0,25 | 17,54 | 0,22 | 60,39 | 0,75 | 60,39 | 0,74 | 18,36 | 0,14 | 66,35 | 54,58 |
| Виробнича собівартість | 10931,35 | 98,13 | 7977,31 | 98,72 | 7807,96 | 96,59 | 8050,3 | 98,58 | 13438,13 | 99,24 | 122,93 | 101,12 |
| Адміністративні витрати | 130,55 | 1,17 | 90,46 | 1,12 | 218,69 | 2,71 | 78,69 | 0,96 | 66,84 | 0,49 | 51,20 | 42,12 |
| Витрати на збут | 77,44 | 0,70 | 13,17 | 0,16 | 56,68 | 0,70 | 36,68 | 0,45 | 36,68 | 0,27 | 47,37 | 38,96 |
| Повна собівартість | 11139,34 | 100 | 8080,94 | 100 | 8083,33 | 100 | 8166,67 | 100 | 13541,65 | 100 | 121,57 | 100,00 |

Таблиця 4.4.3

Калькуляція собівартості молока 3.5% жирності

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Затрати, грн./т. | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | | 2004р. до  2000р.,% |
| грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. |
| Сировина і матеріали | 588,92 | 73,31 | 737,81 | 83,58 | 585,88 | 58,59 | 569,92 | 57,83 | 789,96 | 65,53 | 134,14 |
| Допоміжні витрати | 2,09 | 0,26 | 1,96 | 0,22 | 3,13 | 0,31 | 2,08 | 0,21 | 2,08 | 0,17 | 99,52 |
| ТММ | 30,69 | 3,82 | 22,37 | 2,53 | 17,56 | 1,76 | 20,31 | 2,06 | 20,31 | 1,68 | 66,18 |
| Заробітна плата | 77,5 | 9,65 | 25,54 | 2,89 | 118,74 | 11,87 | 118,74 | 12,05 | 118,74 | 9,85 | 153,21 |
| Відрахування на заробітну плату 38,3 % | 29,06 | 3,62 | 9,58 | 1,09 | 45,57 | 4,56 | 45,57 | 4,62 | 45,57 | 3,78 | 156,81 |
| Загально виробничі витрати | 14,34 | 1,78 | 34,58 | 3,92 | 91,96 | 9,20 | 91,96 | 9,33 | 91,96 | 7,63 | 641,28 |
| Амортизація | 11,64 | 1,45 | 7,38 | 0,84 | 24,68 | 2,47 | 24,63 | 2,50 | 24,63 | 2,04 | 211,60 |
| Виробнича собівартість | 754,24 | 93,88 | 839,22 | 95,06 | 887,7 | 88,77 | 873,21 | 88,60 | 1093,25 | 90,68 | 144,95 |
| Адміністративні витрати | 16,55 | 2,06 | 38,05 | 4,31 | 89,18 | 8,92 | 89,18 | 9,05 | 89,18 | 7,40 | 538,85 |
| Витрати на збут | 32,58 | 4,06 | 5,54 | 0,63 | 23,12 | 2,31 | 23,12 | 2,35 | 23,12 | 1,92 | 70,96 |
| Повна собівартість | 803,37 | 100 | 882,81 | 100 | 1000 | 100 | 985,51 | 100 | 1205,55 | 100 | 150,06 |

Аналіз структури собівартості сметани 20 %, наданий у таблиці 4.4.4 з 2000 по 2004 р.р., дав змогу оцінити кількісний та відсотковий склад повної її собівартості. Так ми бачимо, що структура витрат змінилася у сторону збільшення по усіх статтях. Основну частину в структурі собівартості займають витрати на сировину та матеріали (від 67,85 % у 2002 р. до 80,74 % у 2000 р.), які збільшилися незначно на 1,83 % у 2004 р. порівняно з 2000 р. Допоміжні витрати у період з 2000 по 2004 рр.. мали тенденцію до збільшення, але у 2004 р. незначно скоротилися, що дало змогу визначити збільшення аж на 47,33 % ніж у 2000 р. Витрати на паливно-мастильні матеріали займають належне місце в структурі витрат, до 2004 р. спостерігається збільшення витрат по цій статті до 58,25 грн/т, що на 90,42 % більше ніж у 2000 р. Витрати на заробітну плату зменшувалися на протязі періоду і в 2001р. вони склали рекордно низьку частку 49,43 грн/т, а до 2004 р. збільшилися до 152,74 грн/т .що на 22,62 % менше ніж у 2000 р. Загально виробничі витрати мали тенденцію до збільшення, так у 2004 р. їх було більше у чотири рази ніж у 2000 р. Прямим показником збільшення виробничої собівартості є збільшення витрат на сировину та матеріали, що спостерігається в цей період, тому в 2004 р. порівняно з 2000 р. відбулося незначне збільшення виробничої собівартості на 7,77 відсотків. До складу повної собівартості також входять адміністративні витрати, у 2004 р. порівняно з 2000 р. вони збільшилися на 35,70 %, а витрати на збут у 2004 р. порівняно з 2000 р. зменшилися на 53,49 %.. Зміна повної собівартості склала додатково 7,57 % ніж у 2000 році.

Наступним етапом аналізу ми зобразимо на рисунку 4.1 динаміку рівня повної собівартості одиниці продукції по кожному виду.

Так можна бачити, що найбільш висока собівартість є у масла селянського та сухого молока, але у останній рік (2004) відбулося значне підвищення рівня повної собівартості масла селянського майже вдвічі. Найменший рівень повної собівартості належить молоку 3,5 % жирності, в середньому майже в п’ять разів менше ніж у сметани, яка займає проміжне становище.

Таблиця 4.4.4

Калькуляція собівартості сметани 20% жирності

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Затрати, грн./т. | 2000р. | | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | | 2004р. до  2000р.,% |
| грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. | % | грн. |
| Сировина і матеріали | 4548,05 | 80,74 | 3207,16 | 78,17 | 3279,29 | 67,85 | 3341,25 | 70,06 | 4631,37 | 76,43 | 101,83 |
| Допоміжні витрати | 569,27 | 10,11 | 600,94 | 14,65 | 968,38 | 20,04 | 838,71 | 17,59 | 838,71 | 13,84 | 147,33 |
| ТММ | 30,59 | 0,54 | 60,95 | 1,49 | 48,58 | 1,01 | 58,25 | 1,22 | 58,25 | 0,96 | 190,42 |
| Заробітна плата | 197,4 | 3,50 | 49,43 | 1,20 | 152,74 | 3,16 | 152,74 | 3,20 | 152,74 | 2,52 | 77,38 |
| Відрахування на заробітну плату 38,3 % | 74,02 | 1,31 | 18,54 | 0,45 | 58,49 | 1,21 | 58,49 | 1,23 | 58,49 | 0,97 | 79,02 |
| Загально виробничі витрати | 28,09 | 0,50 | 66,93 | 1,63 | 118,07 | 2,44 | 118,07 | 2,48 | 118,07 | 1,95 | 420,33 |
| Амортизація | 22,8 | 0,40 | 14,28 | 0,35 | 37,62 | 0,78 | 37,62 | 0,79 | 37,62 | 0,62 | 165,00 |
| Виробнича собівартість | 5470,22 | 97,11 | 4018,23 | 97,94 | 4663,16 | 96,48 | 4605,13 | 96,56 | 5895,25 | 97,29 | 107,77 |
| Адміністративні витрати | 99,11 | 1,76 | 73,65 | 1,80 | 134,49 | 2,78 | 134,49 | 2,82 | 134,49 | 2,22 | 135,70 |
| Витрати на збут | 63,81 | 1,13 | 10,73 | 0,26 | 35,68 | 0,74 | 29,68 | 0,62 | 29,68 | 0,49 | 46,51 |
| Повна собівартість | 5633,14 | 100 | 4102,61 | 100 | 4833,33 | 100 | 4769,35 | 100 | 6059,42 | 100 | 107,57 |



Рис. 4.1. Динаміка рівня повної собівартості різних видів молочної продукції за п’ять років

**4.5. Облік браку у виробництві**

Поняття браку продукції. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Сільськогосподарські підприємства обліковують втрати від браку при виробництві продукції ремонтною майстернею, підсобних промислових виробництв (на млинах, крупорушках, олійницях, в консервному виробництві, при переробці овочів, фруктів, ягід тощо).

Облік браку у виробництві класифікується за такими ознаками:

1. За місцем виникнення:

внутрішній брак — брак, виявлений до відвантаження продукції (або передачі) споживачу;

зовнішній — брак, виявлений безпосередньо у покупця.

2. За характером дефектів:

остаточний брак — брак, який неможливо виправити або економічно недоцільно виправляти;

виправний брак, який може бути виправлений шляхом додаткової обробки.

3. За причинами виникнення (неякісні матеріали, не подача електроенергії тощо).

4. За винними особами (робітник, постачальник). Документування браку. Виникнення браку у виробництві документується Актом про брак, Повідомленням про брак. В цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, одиницю виміру, кількість), причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника підприємства, головного бухгалтера, керівника структурного підрозділу.

Характеристика рахунка 24 «Брак у виробництві». Для Узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві Призначено активний рахунок 24 «Брак у виробництві».

За дебетом рахунка 24 відображуються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, Остаточного браку та витрати на виправлення браку).

За кредитом рахунка 24 відображуються суми, що списуються витрати на виробництво як втрати від браку; суми зменшення від браку продукції; вартість доходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість отримання з ви­нуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальни­ків недоброякісних матеріалів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за цим рахунком ведеться за видами виробництва продукції, де виник брак, а також у розрізі статей калькуляції.

Визначення втрат від браку. До статті калькуляції «Втрати від браку» включаються:

* собівартість остаточно забракованої продукції;
* вартість сировини та матеріалів, зіпсованих в разі зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;
* витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточний брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованої продукції, включаючи витрати на відправку покупцю і повернення від покупця в господарство. Вартість забракованої готової продукції відображується на бухгалтерських рахунках сторнувальними записами по її відвантаженню покупцю. Після цього вартість готової продукції списується з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Собівартість підприємства від внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції за виключенням витрат на підготовку та освоєння виробництва, загальновиробничих витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

Втрати підприємства від браку продукції, який можна виправити, складається з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників, які стали причиною браку.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

* витрати на сировину та матеріали, витрачені на усунення дефектів продукції;
* витрати на заробітну плату робітників, нараховану за виправлення браку;
* відрахування на соціальні заходи.

Якщо брак є невиправним, необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковану продукцію, і списати її з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Відшкодування втрат від браку. Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невиправному браку — вартість сировини та матеріалів, сума основної зарплати тощо. В бухгалтерському обліку такі операції відображуються так:

1. На вартість оприбуткованої побічної продукції від списання кінцевого браку:

дебет рахунка 209 «Інші матеріали»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

2. На суму списання на винних осіб втрат від кінцевого і виправного браку:

дебет рахунка 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

3. На суму виставленої претензії за поставку неякісної сиро­вини і матеріалів:

дебет рахунка 374 «Розрахунки за претензіями»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

Різниця між собівартістю забракованих виробів і сумою відшкодувань втрат від браку представляє собою величину втрат від браку, яка буде віднесена на дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредиту рахунка 24 «Брак у виробництві».(4)

**4.5. Облік браку у виробництві**

Поняття браку продукції. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або тех­нічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Сільськогосподарські підприємства обліковують втрати від браку при виробництві продукції ремонтною майстернею, підсобних промислових виробництв (на млинах, крупорушках, олійницях, в консервному виробництві, при переробці овочів, фруктів, ягід тощо).

Облік браку у виробництві класифікується за такими ознаками:

1. За місцем виникнення:

внутрішній брак — брак, виявлений до відвантаження продукції (або передачі) споживачу;

зовнішній — брак, виявлений безпосередньо у покупця.

2. За характером дефектів:

остаточний брак — брак, який неможливо виправити або економічно недоцільно виправляти;

виправний брак, який може бути виправлений шляхом додаткової обробки.

3. За причинами виникнення (неякісні матеріали, не подача електроенергії тощо).

4. За винними особами (робітник, постачальник). Документування браку. Виникнення браку у виробництві документується Актом про брак, Повідомленням про брак. В цих документах зазначають дані про забраковану продукцію (її вид, сорт, одиницю виміру, кількість), причини виникнення браку, винну особу, вид браку. Зазначені документи підписуються комісією в складі керівника або заступника підприємства, головного бухгалтера, керівника структурного підрозділу.

Характеристика рахунка 24 «Брак у виробництві». Для Узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві Призначено активний рахунок 24 «Брак у виробництві».

За дебетом рахунка 24 відображуються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, Остаточного браку та витрати на виправлення браку).

За кредитом рахунка 24 відображуються суми, що списуються витрати на виробництво як втрати від браку; суми зменшення від браку продукції; вартість доходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість отримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів, які спричинили брак продукції.

Аналітичний облік за цим рахунком ведеться за видами виробництва продукції, де виник брак, а також у розрізі статей калькуляції.

Визначення втрат від браку. До статті калькуляції «Втрати від браку» включаються:

* собівартість остаточно забракованої продукції;
* вартість сировини та матеріалів, зіпсованих в разі зупинки або простою обладнання через тимчасове відключення енергії;
* витрати на усунення технічно неминучого браку.

Зовнішній остаточний брак оцінюється за фактичною виробничою собівартістю забракованої продукції, включаючи витрати на відправку покупцю і повернення від покупця в господарство. Вартість забракованої готової продукції відображується на бух­галтерських рахунках сторнувальними записами по її відванта­женню покупцю. Після цього вартість готової продукції списуєть­ся з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Собівартість підприємства від внутрішнього браку визначається як сума фактично понесених витрат за всіма статтями калькуляції за виключенням витрат на підготовку та освоєння виробництва, загальновиробничих витрат, які відносяться тільки на собівартість готової продукції.

Втрати підприємства від браку продукції, який можна виправити, складається з витрат на її повторну або додаткову обробку. Втрати від браку зменшуються на вартість отриманих матеріалів за ціною їх можливого використання, а також на суму претензій до постачальників, які стали причиною браку.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає:

* витрати на сировину та матеріали, витрачені на усунення дефектів продукції;
* витрати на заробітну плату робітників, нараховану за виправлення браку;
* відрахування на соціальні заходи.

Якщо брак є невиправним, необхідно виділити з суми загальних витрат виробництва частку, яка припадає на забраковану продукцію, і списати її з кредиту рахунка 23 «Виробництво» в дебет рахунка 24 «Брак у виробництві».

Відшкодування втрат від браку. Втрати від браку можуть бути відшкодовані винними особами. У разі виправного браку з винуватців стягується вартість виправлення, а при невиправному браку — вартість сировини та матеріалів, сума основної зарплати тощо. В бухгалтерському обліку такі операції відображуються так:

1. На вартість оприбуткованої побічної продукції від списання кінцевого браку:

дебет рахунка 209 «Інші матеріали»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

2. На суму списання на винних осіб втрат від кінцевого і виправного браку:

дебет рахунка 375 «Розрахунки за відшкодування завданих збитків»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

3. На суму виставленої претензії за поставку неякісної сиро­вини і матеріалів:

дебет рахунка 374 «Розрахунки за претензіями»

кредит рахунка 24 «Брак у виробництві»

Різниця між собівартістю забракованих виробів і сумою відшкодувань втрат від браку представляє собою величину втрат від браку, яка буде віднесена на дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредиту рахунка 24 «Брак у виробництві».(4)

**5. Удосконалення обліку витрат та калькуляції собівартості продукції промислових підприємств**

Удосконаленням обліку витрат є розробка принципів управління витратами та шляхів їх зниження.

Основні принципи управління витратами вироблені практикою і зводяться до:

- недопущення понаднормових витрат;

- системний підхід до управління витратами;

- єдність методів, які практикуються на різних рівнях управління витратами;

- управління витратами по всіх стадіях життєвого циклу виробу – від створення до реалізації;

- удосконалення інформаційного забезпечення про рівень витрат;

- підвищення зацікавленості виробничих підрозділів підприємства до зниження витрат тощо.

Зниження витрат виробництва досягають після:

- використання технологічного обладнання;

- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії, вивільнення робітників;

- чіткого дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення втрат від браку;

- збалансованої експлуатації виробничих потужностей, що призводить до скорочення вартості основних засобів;

- розробки оптимальної стратегії розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат.

Кожний напрям зниження витрат виробництва передбачає ряд заходів, які в сукупності складають конкретні плани.

У ВАТ «ММКК» є резерви для збільшення виходу продукції, це підвищення продуктивності виробництва. Підвищення продуктивності виробництва відбувається на основі інтенсифікації виробництва, яка в свою чергу є важливою умовою зниження собівартості продукції.

Також, необхідно створити маркетингову службу, яка б займалася пошуком каналів реалізації продукції, створила б торгову марку продукції тощо.

Стратегічний напрям розвитку вітчизняного обліку на найближчу перспективу полягає в теоретичній розробці і наступному поетапному введенні концептуальних основ управлінського обліку. На сьогодні розробка чіткої структури управлінського обліку і відповідно потужної автоматизованої системи для підприємств, є однією з умов їх виживання.

Економічна ситуація на підприємствах України вимагає від суб’єктів господарської діяльності своєчасного прийняття ефективних управлінських рішень. Зробити це неможливо без достовірної, належним чином обробленої та підготовленої для управління інформації про фінансово – господарську діяльність підприємства. Інструментом для одержання такої інформації виступає система бухгалтерського обліку.

Саме облік надає керівництву підприємства оперативну, достовірну та об’єктивну інформацію. Ефективне досягнення цієї мети можливе при комп’ютеризації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Комп’ютерна система бухгалтерського обліку (КСБО) забезпечує вирішення багатьох завдань через реєстрацію господарських фактів та обробки даних. КСБО на сьогодні дає можливість накопичувати, аналізувати, інтерпретувати та надавати інформацію користувачам бухгалтерського обліку.(4)

Однак, існує проблема, пов’язана з вибором програмного забезпечення, яке б найбільш повно розкривало інформацію, сформовану за даними бухгалтерського обліку. Більшість існуючих бухгалтерських програм, які автоматизують облік, - це лише електронні таблиці, які самостійно виконують тільки рознесення проводок в регістри обліку. Крім того, як правило, бухгалтерська програма розробляється або програмістом, знайомим з усіма тонкощами системного програмування.

При комп’ютеризації обліку постають запитання: що автоматизовану систему обліку підприємство впроваджує не просто програмний продукт, але й часто несподівано для себе, нові методики управління підприємством. Якщо врахувати, що контроль змісту управлінського обліку здійснюється лише керівництвом підприємств, то за відсутності стандартів управлінського обліку в програмному забезпеченні може бути значна кількість варіантів трактування вимог керівництва.

Автоматизація обліку підвищує ефективність і прискорює процес обробки даних, надає оперативну інформацію для прийняття рішень. Тому досить часто доцільно впроваджувати автоматизовану систему обліку не з метою отримання глобального результату, а для того, щоб вирішити ряд локальних проблем.

За умови автоматизації бухгалтерського обліку інформація що генерується програмою, повинна бути зрозумілою користувачу. На рівні комп’ютерної програми повинен зникнути поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та інші види. Якщо цей технічний крок буде зроблено і буде досягнута компактність, зручність, простота і надійність програмного забезпечення то, без сумніву, облік на підприємстві стане єдиним.

Існує думка, що застосування автоматизованої системи дозволяє ефективно вирішити проблему оперативності аналітичного обліку, так як ефективність бухгалтерського обліку та управління завдяки цьому повинна автоматично зрости.

Завдяки комп’ютеризації бухгалтерського обліку є можливість в межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних розрізів аналітики, які різносторонньо відображають первинну інформацію. В аналітичних рахунках інформація групується та узагальнюються в інтересах управління за певними ознаками. Тут значно підвищується інформаційна ємність системи рахунків та можливості більш детального і глибокого аналізу інформації.

Вважається, що впровадження КСБО на підприємстві призведе до поступової відмови від аналітичного обліку та його зміни обліком більш елементарних первинних об’єктів. Будь – яка ознака групування в рамках одного синтетичного рахунку стає основою системи аналітичних рахунків, і таких систем може бути безліч залежно від потреб управління.(11)

Управлінський облік може бути організований по – різному:

- Без спеціального відображення операцій управлінського обліку на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням подвійного запису (тобто без ведення синтетичного обліку);

- З окремим відображенням операцій управлінського обліку на рахунках синтетичного обліку (в тому числі з застосуванням різних варіантів кореспонденції рахунків);

Звичайно, найпростіший варіант полягає в тому, щоб відображати операції управлінського обліку в загальний системі записів синтетичного бухгалтерського обліку без виділення окремої кореспонденції рахунків для цих операцій.

Комп’ютеризація обліку призводить до створення на підприємстві автоматизованих робочих місць (АРМ). АРМ бухгалтера призначене для автоматизованого виконання операцій на конкретній стадії облікового аналітичного процесів. Ця система є структурною одиницею автоматизованих систем управління, персональним засобом облікового працівника для планування, обробки фактичних даних і підготовки інформації для прийняття управлінських рішень.

АРМ бухгалтера за їх місцем у системі обліку підприємства можна поділити на такі рівні: АРМ у підрозділах підприємства (первинний облік); АРМ у бухгалтерії (ділянки обліку); АРМ головного бухгалтера (зведений облік); АРМ управлінців (функції обробки і аналізу даних без права зміни бухгалтерської інформації).

При широкому використанні комп’ютерної техніки постає питання про раціональне використання каналів зв’язку. В зв’язку з цим виникла необхідність в обмеженні інформації, тобто тієї її частини, яка отримала назву надлишкової, так як вона може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень. Отже для управління необхідна тільки та інформація, на підставі якої приймаються рішення. Якщо управлінець має таку інформацію, то процес прийняття стає ефективним.

Для характеристики облікової інформації потрібно застосовувати поняття „кількість” і „якість”. При отриманні інформації її споживачі переслідують різні цілі, тому змінюється кількість і цінність інформації, що відповідає завданням організації фінансового і управлінського обліку. Отже ступінь релевантності інформації, яка використовується для прийняття рішень залежить від цілей окремої людини, тобто значна частина інформації, створена системою, використовується для декількох управлінських рішень і декількома особами, які приймають рішення.

Для того, щоб облікова інформація однозначно сприймалась тими, хто брав участь в її підготовці на підприємстві і тими хто її використовує, вона повинна відповідати наступним вимогам:

- достовірність – інформація повністю відображає господарські процеси на підприємстві і легко перевіряється

- значимість – інформація має бути корисною, ґрунтуватися на зворотному зв’язку і надходити до користувача в потрібний час. Зворотній зв’язок передбачає знання того, наскільки правильними виявились попередні очікування. Необхідно враховувати, що вигоди, отримані від користування облікової інформації, повинні перевищувати витрати на її утримання

- порівнянність і постійність – неможливо протягом звітного періоду використовувати різні методи бухгалтерського обліку, інакше втрачається можливість порівняння даних

- суттєвість - не потрібно втрачати час на облік незначних факторів, тобто якщо зусилля щодо обліку рівні з вартістю засобів, що обліковуються, облік необхідно спростити. Кожне підприємство вибирає свій рівень суттєвості обліку

- консервативність – необхідно вибирати оцінку, яка є менш оптимістичною, тобто необхідно враховувати можливу відсутність прибутку і можливі збитки. Це забезпечить обережність щодо оцінки активів, майна у визначенні величини прибутку

- повнота – інформація повинна містити максимум даних, необхідних користувачу.

Заключним етапом функціонування облікової інформації системи є комунікація (процес передачі і отримання) інформації особам, які приймають рішення. Таким чином, передача інформації особам , які приймають рішення, є також однією з функцій бухгалтерського обліку.

Отже, комп’ютеризація обліку на підприємстві надає ряд преваг для управлінського обліку серед яких:

1. оперативне ведення інформації, її обробка і формування вихідної інформації;

2. безпосереднє забезпечення контролю інформації;

3. збільшення швидкості обміну інформацією між управлінськими органами і керованими об’єктами;

4. скорочення ручної праці, пов’язаної з розрахунками аналітичних показників і заповненням форм внутрішньої бухгалтерської звітності;

зменшення витрат часу на підготовку інформації;

5. значне вдосконалення самого процесу організації обліку та формування показників бухгалтерської звітності.(16)

ВАТ «ММКК» має досконалу комп’ютеризовану систему обліку, яка сприяє оперативному веденню інформації, швидкій її обробці і формуванню вихідної інформації, забезпеченню контролю, своєчасному поданню інформації у відповідні органи. Програмне забезпечення, яке обрало підприємство є «1С: Підприємство», в якій кожен бухгалтер має свою частину цієї програми.

Що стосується управлінського обліку, то найважливіше – це зміна складу собівартості продукції. Тепер до складу собівартості включаються прямі витрати на виробництво продукції і загальновиробничі витрати. Таким чином собівартість продукції більш конкретизовано; до неї відносяться тільки безпосередні витрати на виробництво. Адміністративно-управлінські, витрати на збут та інші витрати вважаються витратами даного звітного періоду, у якому вони були здійснені, списуються на фінансовий результат і не включаються в собівартість продукції. 2003-й рік показав, що на практиці в управлінському обліку дане господарство накопичує витрати на рахунках обліку і наприкінці звітного періоду калькулює собівартість продукції. При переході до національних стандартів обліку і новому Плану рахунків в обліку витрат було передбачено усе для зручного і правильного заповнення форм фінансової звітності згідно «нової» методології. Такий управлінський облік не зовсім прийнятний, тому що він не відповідає вимогам господарюючих суб'єктів в умовах ринкової економіки. У даних умовах він повинен надавати інформацію керівникам у самому зручному для аналізу виді, щоб правильно і вчасно приймати управлінські рішення. Згідно П(С)БО склад собівартості змінився, тому різницю між ціною реалізації і собівартістю не можна тепер приймати критерієм прибутковості продукції. З усього сказаного вище випливає, що для обліку й аналізу витрат необхідно використовувати зовсім новий підхід. Ефективно дану проблему вирішує модель змінних витрат. Модель змінних витрат базується на розподілі витрат на постійні і змінні, прямі і непрямі. Постійні витрати – це ті, які майже не змінюються зі зміною обсягів виробництва. Змінні витрати – це такі, обсяг яких змінюється прямо чи майже прямо пропорційно обсягу виробництва. Прямі витрати – це такі, які можна віднести на конкретний продукт повністю без застосування різних прийомів і способів. Непрямі витрати – це ті, які неможливо віднести на конк­ретний вид продукції і потрібно розподіляти спеціальними прийомами.

При обчисленні собівартості продукції з застосуванням моделі змінних витрат основним показником при розподілі витрат к маржа на покриття постійних витрат.

Маржа на покриття витрат – це різниця між загальним виторгом від реалізації і сумою всіх змінних витрат. Особливий інтерес викликає те, що цю маржу можна обчислити як для всього господарства чи окремих його підрозділів, так і для окремих видів продукції, що випускається.

Таким чином, використовуючи як критерій ефективності виробництва маржу на покриття постійних витрат можна реально оцінити ефективність діяльності господарства в цілому (мається на увазі загальна маржа по господарству в цілому в порівнянні з сумою постійних витрат на виробництво та витрат, що не включаються до собівартості), внесок кожного виду продукції в результат діяльності господарства (мається на увазі маржа по окремим видам продукції).

Відносну ефективність виробництва продукції можна оцінити використовуючи коефіцієнт маржі на покриття постійних витрат, що обчислюється розподілом маржі на покриття на ціну реалізації одиниці продукції і виражається у відсотках. Він показує, на скількох зміниться маржа на покриття постійних втрат при зміні обсягу реалізації.

Одним з найважливіших моментів у моделі змінних витрат є визначення точки беззбитковості для кожного продукту. Точка беззбитковості – це точка, при переході через яку господарство покриває усі свої витрати і починає одержувати прибуток.(2)

Господарству необхідно складати управлінський звіт який дає змогу реально оцінити не тільки досягнення виробництва, але й перспективи виробництва Такий звіт – лише одна ланка з системи управлінської звітності. Складання якої може допомогти господарюючим суб'єктам вчасно приймати правильні рішення. Основні етапи складання звітів є:

* планування – формулювання стратегії та визначення цілей на основі фактичних даних минулих періодів, формування виробничої стратегії;
* управління бізнесом – адекватне реагування на інформацію щодо внутрішніх та зовнішніх чинників, що можуть вплинути або безпосередньо впливають на очікувані результати діяльності;
* оцінка результатів – підведення підсумків діяльності, висновки та пропозиції щодо удосконалення управління, підготовка вхідної інформації для етапу планування наступного періоду.

Розглянувши потреби та ресурси господарства, можна розробити систему управлінської звітності, яка відповідає саме йому.

Складання зведеного управлінського звіту повинне починатися зі складання плану виробництва перед початком року з врахуванням фактичного незавершеного виробництва. На нашу думку план по кожній продукції в цілях подальшого складання управлінської звітності повинен являти собою спрощену систему виробництва, в якій планові витрати наводяться в розрізі їх статей з розподілом на постійні та змінні та груп виробничих операцій, які переслідують одну й ту ж мету. Ми вважаємо, що на етапі управління виробництвом управлінські звіти по певній продукції варто складати після закінчення певного звітного періоду. Цей звіт повинен містити такі дані:

* фактичну інформацію про минулий період по виробництву продукції;
* планову та фактичну інформацію про період, після якого складається звіт;
* планову інформацію про наступний період по виробництву продукції;
* інформацію про відхилення планових витрат від фактичних за місяці та наростаючим підсумком з початку виробничого циклу.

На етапі підведення підсумків складають зведений звіт, в якому необхідно оцінити ефективність та відносну ефективність виробництва продукції.

Такий механізм на нашу думку дозволить у будь-який момент часу керівництву господарства оцінити можливі варіанти подальших дій у виробництві та приймати правильні управлінські рішення.(7)

Таким чином, роблячи висновок, можна сказати, що сільськогосподарські і промислові підприємства в сучасних умовах повинні переходити до автоматизованої системи обліку, яка буде займати набагато менше часу та ручної роботи, та нових, більш ефективних методів обчислення собівартості, бо це є основою отримання прибутку.

**Список використаних джерел**

1. Антони Р. Основы бухгалтерского учета: Пер. с англ. - М.: СП «Триада НТТ», 1992.
2. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М, Чижевська Л. В.  
   Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів  
   спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинець; 2-е вид., перероб. І доп. - Житомир: ПП "Рута",2002. - 480 с.
3. Бутинець Ф.Ф. та інші. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ Ф.Ф. Бутинець, Л.Б. Чижевські, Н.В. Герасимчук. - Житомир: ЖГП, 2000.-448 с.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. За ред. М.Ф. Огійчука. - К.: Урожай, 1994.
5. Друри К. Введение в управленческий и производственньїй учет. - М.: Аудит. 1998.
6. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие - М.: ИНФРА-М, 1997.-392 с.
7. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2000.-350 с.
8. Коваленко В.В. и др. Организация бухгалтерского учета на СП / Коваленко В.В., Евстигнеев Е.Н., Соколов ВЛ. / - М: Финансы и статистика, 1991.
9. Литвин Ю.А. Бухгалтерський облік в сільському господарстві. Тернопіль.: Чарівниця, 1995.
10. Международные стандарты учета. - М.: Аудит-трейнинг, 1992.
11. Мех Я.В., Сумкіна Н.В., Дерій В.А. Облік, контроль та аналіз в умовах ринкових відносин. К.: НМК ВО, 1992.
12. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затв. Постановою Кабінета Міністрів України від 3 квітня 1993 р. № 250.Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні. У редакції наказу Міністерства фінансів України від 15.01.1998 р. № 10.
13. Сук Л.К. Бухгалтерський облік в сільському господарстві. К.: Урожай, 1994.
14. Типове положення планування обліку і калькулювання, собівартості продукції / робіт, послуг / сільськогосподарських підприємств. Затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 р. № 452.
15. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1992.
16. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності. К.: «А.С.К.», 1998.
17. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р Вандер Вила. - М.: ИНФРА - М, 1997-480 с.
18. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. -М.: ИД ФБК - ПРЕСС, 2000. -512 с.
19. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета. -2-е изд., испр,- М.: ИД ФБК - ПРЕСС, 2002. -512 с.
20. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. -М.: Финансьі и статистика. 1995.
21. Чебанова Н.В., Котенко Л.Н. Бухгалтерский учет / торговьіе и посреднические предприятия / - Харьков: Интеллект - ЗК, 1998. 22. Яругова А.Д.. Управленческий учет/ опьгг зкономически развитых стран / М.: Финансы и статистика, 1991.