

ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК СОБІВАРТОСТІ НАПІВФАБРИКАТІВ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВАХ

ã Сажинець С. Й., 2017

У статті обґрунтовано доцільність запровадження на промислових підприємствах спеціалізованої первинної документації з бухгалтерського обліку напівфабрикатів власного виробництва, наведено окремі форми документів та приклади їх заповнення. Розглянуто підходи щодо організації аналітичного і синтетичного обліку виробництва та руху на підприємстві напівфабрикатів власного виробництва в умовах використання напівфабрикатного методу обліку виробничої собівартості.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, документування, напівфабрикати, облік напівфабрикатів, собівартість напівфабрикатів.

S. J. Sazhynets

Lviv Politechnic National University

FORMATION AND COST ACCOUNTING OWN SEMI-FINISHED FACTORY PRODUCTION

ã Sazhynets S. J., 2017

At industrial enterprises own produced semi-finished goods are the products that have not passed all stages of production envisaged by the manufacturing process and require further refinement or staffing. If such products are used not only for their own production needs, but also to implement other businesses, their movement and remains are advisable to account as semi-finished goods. Its main feature is that all manufactured semi-finished goods are to be documented and given in custody to special warehouses of semi-finished goods. Further, semi-finished goods are to be transmitted, depending on the needs, to the warehouse of finished products and their sales and to the shops, for use in production process. Thus, own produced semi-finished goods at the enterprise are both in a form of goods in process, production stocks at warehouses of semi-finished goods and in producing departments, and as stocks in warehouses of finished products. Therefore, for the formation of significant profits of the enterprise, the important task of accounting is to provide an objective determination of the cost value of semi-finished goods for each of these stages. This primarily requires appropriate analytical accounting and documenting of semi-finished goods transactions and their current assessment.

An important part of the accounting process of own produced semi-finished goods is their analytical accounting. With this objective in view, the article presents the classification procedure and assignment of nomenclature numbers to semi-finished goods, as well as primary documents and accounting records, which should be used to reflect the accounting operations, are characterized.

Own produced semi-finished goods are to be recorded not only in natural, but also in cost measures. Thus, for evaluating the volume of semi-finished goods in progress, the need for individual regulatory cost index of products, which is advisable to be defined only on the direct cost items, is reasoned. As the cost measure, for accounting the production output and use of semi-finished goods at the enterprise, the internal regulatory (regulatory and plan) prices are offered to be used. They should be regularly checked and adjusted.

While accounting the presence and movement of own produced semi-finished goods, Ukrainian enterprises use the account 25 “Semi-finished goods. All transactions in this account, with regard to accounting standards, are necessary to be accounted according to the actual production cost. Thus, the article describes the procedure for determining its cost figures at the stages of production, storage, use at the enterprise and sale of semi – goods to buyers. Taking into account the fact that each of these transactions is subject to reflection in accounting records, the article proposes forms of accounting documents that should be used and examples of their completion.

According to the listed accounting documents, the article illustrates the order of reflection of the cost value of own produced semi-finished goods in the accounts.

The use of semi-finished goods method to account own produced semi-finished goods, compared with non semi-finished goods method, affects the increasing of document flow and the number of accounting operations, but provides significant cost formation of produced and sold products and profits. Accordingly, the risks of economic sanctions to enterprises by the State fiscal authorities are minimized.

Key words: accounting, expenses, documentation, semi-finished goods, accounting of semi-finished goods, cost value of semi-finished goods.

Постановка проблеми. Відповідно до норм Податкового кодексу України, [1] фіскальні органи держави здійснюють систематичний контроль правильності визначення суб’єктами господарювання обсягів податкових зобов’язань та своєчасності сплати податків до державної скарбниці. Ця обставина є важливим мотиваційним чинником забезпечення підприємствами об’єктивного формування податкової бази, зокрема, прибутку. Його обсяги, як відомо, безпосередньо залежать від величини собівартості продукції. Ця обставина, своєю чергою, зумовлює необхідність системного управління витратами, у складі яких на підприємствах обробної промисловості чимала частка належить напівфабрикатам власного виробництва. Тому питання розвитку методики їх обліку та поетапного формування собівартості у процесах виробництва, зберігання, використання та продажу – мають постійно перебувати в полі зору менеджменту підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання теорії та практики бухгалтерського обліку виробничих витрат та формування собівартості промислової продукції достатньо широко представлені в економічних наукових виданнях. Зокрема, їх висвітлюють у монографіях сучасні вітчизняні вчені: В. А. Дерій, Ю. О. Ночовна, В. М. Пархоменко, Н. І. Пилипів, Н. В. Прохар, М. В. Реслер, М. І. Скрипник, П. Л. Сук, П. Я. Хомин та ін. З цієї проблематики останнім часом захистили дисертації: В. В. Гик, І. В. Десяткіна, Л. П. Рибаківа, О. П. Сашко, Л. Г. Столяр, Х. Р. Хомик, Н. С. Хаймьонова, Т. Р. Хомяк та ін. Втім, ґрунтовні дослідження специфіки формування фактичної собівартості напівфабрикатів власного виробництва в умовах використання напівфабрикатного методу обліку собівартості виготовленої продукції не проводяться.

Постановка цілей. Мета публікації – висвітлити порядок документування, оцінювання, формування фактичної собівартості, аналітичного та синтетичного обліку руху напівфабрикатів власного виробництва на промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу. До напівфабрикатів власного виробництва належать вироби, що не пройшли усіх стадій виробництва, передбачених технологічним процесом та потребують подальшого доопрацювання або укомплектування. Зокрема, це виготовлені підприємством: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості, металеве литво, поковки, штампівки у машинобудуванні та ін.

Для бухгалтерського обліку наявності та руху напівфабрикатів власного виробництва План рахунків бухгалтерського обліку [2] передбачив використання рахунку 25 «Напівфабрикати». Його застосовують підприємства, які, крім подальшого використання напівфабрикатів у власному виробництві, реалізують їх як готову продукцію покупцям. Враховуючи ці обставини, організацію та облік виробництва напівфабрикатів доцільно здійснювати за напівфабрикатним методом. Він передбачає, що усі виготовлені підприємством напівфабрикати підлягають документуванню та здаванню для зберігання на спеціальні склади напівфабрикатів. Згодом вони підлягають передаванню, залежно від потреби, на склад готової продукції (для наступної реалізації покупцям) або цехам (для подальшого використання у процесі виробництва продукції).

На підприємствах, де напівфабрикати власного виробництва використовують тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковують за безнапівфабрикатним методом, тобто без використання рахунку 25 «Напівфабрикати».

Напівфабрикати власного виробництва одночасно можуть перебувати як: незавершене виробництво у виробничих підрозділах, де їх виготовляють; виробничі запаси, за їхнього зберігання на складах напівфабрикатів; у виробничих підрозділах, в яких використовують напівфабрикати для виробництва продукції; на складах готової продукції. Тому з метою достовірного формування прибутку підприємства важливим завданням бухгалтерського обліку є забезпечити об'єктивне визначення собівартості напівфабрикатів для кожного із етапів, на яких вони перебувають. Це, своєю чергою, вимагає належного аналітичного обліку та документування операцій з руху напівфабрикатів, їх поточного оцінювання, визначення фактичної собівартості та її облікового відображення.

Аналітичний облік та документування операцій з напівфабрикатами власного виробництва. Важливою складовою частиною організаційного процесу бухгалтерського обліку напівфабрикатів власного виробництва є їх аналітичний облік. Тому з метою формування аналітичної облікової інформації на підприємствах з великою номенклатурою напівфабрикатів (наприклад, у машинобудуванні, приладобудуванні, меблевому виробництві тощо) до рахунку 25 «Напівфабрикати» необхідно, у робочому плані рахунків бухгалтерського обліку підприємства, передбачити окремі субрахунки (наприклад, за видами виробництв, технологічних процесів тощо), статті аналітичного обліку (наприклад, за групами виробів) та аналітичні рахунки (номенклатурні номери). Тобто, організуючи аналітичний облік напівфабрикатів власного виробництва їх необхідно належним чином групувати (класифікувати), насамперед, за видами напівфабрикатів власного виробництва.

Приклад класифікації напівфабрикатів власного виробництва машинобудівного підприємства та її використання для присвоєння виробам номенклатурних номерів наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Приклад класифікації та присвоєння номенклатурних номерів напівфабрикатам власного виробництва

№ з/п	Назва груп та підгруп напівфабрикатів власного виробництва	Коди класифікаційних ознак			Номенклатурний номер
		запасів	напів-фабрикатів	видів виробів	
1	2	3	4	5	6
1.	Напівфабрикати	25	–	–	–
2.	Напівфабрикати власного основного виробництва	25	1	–	–
3.	Напівфабрикати ливарного виробництва	25	1	10	–
4.	Литво чавунне	25	1	11	–
5.	Втулка підшипника	25	1	11	2511100001
6.	Фланець чавунний	25	1	11	2511100002

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
7.	Кришка 9874	25	1	11	2511100003
8.	і т. д.				
9.	Литво сталєне	25	1	12	–
10.	Блок канатний крановий	25	1	12	2511200001
11.	Колесо насоса	25	1	12	2511200002
12.	Шків Ø215 мм	25	1	12	2511200003
14.	і т. д.				
15.	Напівфабрикати ковальсько-пресового виробництва	25	1	20	–
16.	Заготовки горячого штампування	25	1	21	–
17.	Шестерня колінчастого валу	25	1	21	2512100001
18.	Вал редуктора	25	1	21	2512100002
20.	Болт 437510	25	1	21	2512100004
22.	і т. д.				
23.	Поковки	25	1	22	–
24.	Плита 1060x1140x270	25	1	22	2512200001
25.	Плита 1020x1170x300	25	1	22	2512200002
29.	і т. д.				
30.	Напівфабрикати допоміжних виробництв	25	2	–	–
31.	Напівфабрикати інструментального виробництва	25	2	10	–
32.	Заготовки для штамів	25	2	11	–
33.	Поковки для штамів, ст. У8А, 500x300x250	25	2	11	2521100001
34.	і т. д.				

* Авторська розробка.

Автокрановий завод підприємство				ЗАТВЕРДЖЕНО наказом керівника підприємства від 22.11. 2015 р. № 250 Форма № В–61 Литво сталєне облікова група напівфабрикатів															
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>2</td><td>4</td><td>2</td><td>7</td><td>2</td><td>1</td><td>5</td><td>4</td></tr></table>				2	4	2	7	2	1	5	4								
2	4	2	7	2	1	5	4												
Склад напівфабрикатів № 304 підрозділ				ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ аналітичного обліку руху напівфабрикатів власного виробництва зі складу напівфабрикатів за жовтень 2016 р.															
Назва напівфабрикатів	Од. вим.	Номенклатурний номер	Ціна, грн.	Залишок на початок місяця		Надійшло за місяць		Вибуло протягом місяця		Залишок на кінець місяця									
				кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.								
1. Шків Ø320	шт.	2511200002	92	134	12328	45	4140	92	8464	87	8004								
2. Шків Ø260	шт.	2511200003	78	243	18954	40	3120	210	16380	73	5694								
і т. д.					***		***		***		***								
Всього	-	-	-	-	36589	-	2007040	-	1988294	-	55335								

Рис. 1. Оборотна відомість обліку руху напівфабрикатів
(авторська розробка)

<i>Автокрановий завод</i>				ЗАТВЕРДЖЕНО												
підприємство				наказом керівника підприємства												
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ				від 22.11. 2015 р. № 250												
<table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">4</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">7</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">2</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">1</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">5</td> <td style="width: 20px; text-align: center;">4</td> </tr> </table>				2	4	2	7	2	1	5	4	Форма № В-62				
2	4	2	7	2	1	5	4									
<i>Механообробний цех</i>				<i>Литво стальне</i>												
підрозділ				облікова група напівфабрикатів												
БАЛАНС РУХУ НАПІВФАБРИКАТІВ																
за <u>жовтень 2016 р.</u>																
Назва напівфабрикатів	Од. вим.	Номенклатурний номер	Залишок на початок місяця	Надходження												
				склад № 304	склад № 209	цех № 123	інші	Всього								
1	2	3	4	6	7	8	9	10								
1. Шків Ø320	шт.	2511200002	75	92	-	28	-	120								
2. Шків Ø260	шт.	2511200003	43	210	30	-	5	245								
<i>і т. д.</i>																
Продовження форми В-62																
Вибуття						Залишок на кінець місяця										
передано на склад № 402	передано в цех № 105	передано в цех № 107	списано брак	інші види вибуття	Всього											
11	12	13	14	15	16	17										
40	80	30	3	-	153	42										
175	35	50	-	5	265	23										
<i>Заступник начальника цеху</i>			<i>Волинець</i>		<i>Волинець С. П.</i>											
<i>Старший диспетчер</i>			підпис		прізвище та ініціали											
<i>Сенів</i>			<i>Сенів</i>		<i>Сенів В. Т.</i>											

Рис. 2. Баланс руху напівфабрикатів по цеху (авторська розробка)

Аналітичний облік руху напівфабрикатів необхідно здійснювати на складах, у виробничих підрозділах (цехах) та в бухгалтерії підприємства.

Складський кількісний облік руху напівфабрикатів мають здійснювати працівники складів (завідувач складу, комірник, обліковець тощо). Як облікові реєстри доцільно використовувати картки типорозміру форми М-12 «Картка складського обліку матеріалів» [3].

Бухгалтерія підприємства, відповідно до отриманих зі складів первинних документів про рух напівфабрикатів власного виробництва, формує, зазвичай, електронні оборотні відомості складського обліку руху напівфабрикатів. Приклад її заповнення наведено на рис. 1.

Інформація про рух напівфабрикатів у натуральному вираженні, що наведена в оборотних відомостях, підлягає перевірці на предмет її відповідності даним карток складського обліку.

У виробничих підрозділах натуральний облік руху напівфабрикатів, зазвичай, мають виконувати матеріально відповідальні особи (диспетчери, майстри, комірники тощо) на підставі наявних у них первинних документів або їхніх копій (накладних про виробництво напівфабрикатів або їх отримання на складах, акти на списання, використаних у виробництві напівфабрикатів та ін). Як облікові реєстри можна використовувати картки (аналогічні до карток складського обліку матеріалів), нагромаджувальні та оборотні відомості, баланси руху деталей (заготовок, напівфабрикатів), звіти про використання напівфабрикатів тощо. Форми таких реєстрів розробляють та затверджують на підприємстві. Приклад балансу руху напівфабрикатів, які,

зазвичай, складають щомісячно працівники диспетчерської служби цехів під контролем бухгалтерії, наведено на рис. 2.

Баланси руху напівфабрикатів використовують насамперед для обліку та контролю їхнього виробництва, подальшого використання, виявлення браку, нестач, приписок виробітку, допущених помилок, порушень або ж зловживань.

Бухгалтерія підприємства, з метою аналітичного обліку руху напівфабрикатів власного виробництва у виробничих підрозділах, має використовувати первинні документи про виробництво напівфабрикатів і їх рух на складах (приймально-здавальні накладні, рапорти, лімітно-забірні картки тощо), а також належним чином оформлені первинні документи про списання напівфабрикатів, які використані у виробництві (матеріальні звіти, акти тощо). Як зведений обліковий регістр теж доцільно використовувати оборотні відомості.

Передачу виготовлених у цехах напівфабрикатів на склад оформляють приймально-здавальними документами. З цією метою, залежно від особливостей напівфабрикатів та інших чинників, можна використовувати приймально-здавальні накладні, приймально-здавальні акти, рапорти, приймально-здавальні відомості, план-картки тощо). Приклад оформлення приймально-здавального документа (рапорта) про передачу виготовлених напівфабрикатів з цеху на склад наведено на рис. 3.

Автокрановий завод підприємство	ЗАТВЕРДЖЕНО наказом керівника підприємства від 22.11. 2015 р. № 250 Форма № В-65																																				
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td>2</td><td>4</td><td>2</td><td>7</td><td>2</td><td>1</td><td>5</td><td>4</td> </tr> </table>	2	4	2	7	2	1	5	4																													
2	4	2	7	2	1	5	4																														
РАПОРТ про здавання напівфабрикатів власного виробництва на склад від 23 жовтня 2016 р.																																					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%;">Номер документа</td> <td style="width: 33%;">Цех-виробник</td> <td style="width: 33%;">Склад-отримувач</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">342</td> <td style="text-align: center;">Ливарний</td> <td style="text-align: center;">Напівфабрикатів</td> </tr> </table>	Номер документа	Цех-виробник	Склад-отримувач	342	Ливарний	Напівфабрикатів																															
Номер документа	Цех-виробник	Склад-отримувач																																			
342	Ливарний	Напівфабрикатів																																			
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 35%;">Назва напівфабрикатів</th> <th style="width: 10%;">Од. вим.</th> <th style="width: 20%;">Номеклатурний номер</th> <th style="width: 10%;">Кількість</th> <th style="width: 10%;">Ціна, грн.</th> <th style="width: 15%;">Вартість, грн.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1. Шків Ø320</td> <td style="text-align: center;">шт</td> <td style="text-align: center;">2511200002</td> <td style="text-align: center;">45</td> <td style="text-align: center;">92,00</td> <td style="text-align: center;">4140,00</td> </tr> <tr> <td>2. Шків Ø260</td> <td style="text-align: center;">шт</td> <td style="text-align: center;">2511200003</td> <td style="text-align: center;">40</td> <td style="text-align: center;">78,00</td> <td style="text-align: center;">3120,00</td> </tr> <tr> <td>3. Корпус редуктора 5432</td> <td style="text-align: center;">шт</td> <td style="text-align: center;">2511200004</td> <td style="text-align: center;">15</td> <td style="text-align: center;">430,50</td> <td style="text-align: center;">6457,50</td> </tr> <tr> <td><i>і т. д.</i></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">***</td> </tr> <tr> <td>Всього</td> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">-</td> <td style="text-align: center;">1201386,00</td> </tr> </tbody> </table>	Назва напівфабрикатів	Од. вим.	Номеклатурний номер	Кількість	Ціна, грн.	Вартість, грн.	1. Шків Ø320	шт	2511200002	45	92,00	4140,00	2. Шків Ø260	шт	2511200003	40	78,00	3120,00	3. Корпус редуктора 5432	шт	2511200004	15	430,50	6457,50	<i>і т. д.</i>					***	Всього	-	-	-	-	1201386,00	
Назва напівфабрикатів	Од. вим.	Номеклатурний номер	Кількість	Ціна, грн.	Вартість, грн.																																
1. Шків Ø320	шт	2511200002	45	92,00	4140,00																																
2. Шків Ø260	шт	2511200003	40	78,00	3120,00																																
3. Корпус редуктора 5432	шт	2511200004	15	430,50	6457,50																																
<i>і т. д.</i>					***																																
Всього	-	-	-	-	1201386,00																																
Здав: Якість перевірів: Отримав: Ціни перевірів:	<table style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Начальник цеху</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Сенишин</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Сенишин П.Р.</i></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">посада</td> <td style="text-align: center;">підпис</td> <td style="text-align: center;">прізвище та ініціали</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Контролер ВТК</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Марко</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Марко В.Г.</i></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Контролер</td> <td style="text-align: center;">Підпис</td> <td style="text-align: center;">Прізвище та ініціали</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Завідувач складу</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Мірошниченко</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Мірошниченко Р.Ю.</i></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Завідувач</td> <td style="text-align: center;">Підпис</td> <td style="text-align: center;">Прізвище та ініціали</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Економіст</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Кравчук</i></td> <td style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;"><i>Кравчук М.Л.</i></td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Економіст</td> <td style="text-align: center;">Підпис</td> <td style="text-align: center;">Прізвище та ініціали</td> </tr> </table>	<i>Начальник цеху</i>	<i>Сенишин</i>	<i>Сенишин П.Р.</i>	посада	підпис	прізвище та ініціали	<i>Контролер ВТК</i>	<i>Марко</i>	<i>Марко В.Г.</i>	Контролер	Підпис	Прізвище та ініціали	<i>Завідувач складу</i>	<i>Мірошниченко</i>	<i>Мірошниченко Р.Ю.</i>	Завідувач	Підпис	Прізвище та ініціали	<i>Економіст</i>	<i>Кравчук</i>	<i>Кравчук М.Л.</i>	Економіст	Підпис	Прізвище та ініціали												
<i>Начальник цеху</i>	<i>Сенишин</i>	<i>Сенишин П.Р.</i>																																			
посада	підпис	прізвище та ініціали																																			
<i>Контролер ВТК</i>	<i>Марко</i>	<i>Марко В.Г.</i>																																			
Контролер	Підпис	Прізвище та ініціали																																			
<i>Завідувач складу</i>	<i>Мірошниченко</i>	<i>Мірошниченко Р.Ю.</i>																																			
Завідувач	Підпис	Прізвище та ініціали																																			
<i>Економіст</i>	<i>Кравчук</i>	<i>Кравчук М.Л.</i>																																			
Економіст	Підпис	Прізвище та ініціали																																			

Рис. 3. Рапорт про здавання напівфабрикатів власного виробництва на склад напівфабрикатів (авторська розробка)

Поточне облікове оцінювання напівфабрикатів власного виробництва. Важливою складовою організації бухгалтерського обліку руху напівфабрикатів власного виробництва є їх оцінювання. Його використовують з метою ведення аналітичного обліку, визначення вартісних обсягів незавершеного та загальних обсягів виробництва напівфабрикатів.

В якості облікових цін для аналітичного обліку напівфабрикатів власного виробництва доцільно використовувати внутрішні нормативні (нормативно-планові) ціни, які розробляють на підприємстві. Їх необхідно регулярно перевіряти та корегувати.

Обсяги незавершеного виробництва напівфабрикатів підлягають оцінюванню за нормативною собівартістю. Тому для кожного виробу визначають індивідуальну нормативну собівартість, зазвичай, за статтями прямих витрат, склад яких необхідно зафіксувати у наказі про облікову політику підприємства. Отже, вартісні обсяги залишків незавершеного виробництва на кінець поточного періоду (*Знфк*) слід визначати за формулою 1.

$$Знфк = Кнфк * Свн, \quad (1)$$

де *Кнфк* – обсяг залишків напівфабрикатів у натуральному вираженні на кінець місяця; *Свн* – нормативна собівартість відповідної одиниці напівфабрикатів.

Натуральні обсяги залишків напівфабрикатів власного виробництва визначають за оперативними обліковими даними виробничо-диспетчерського бюро цехів або виробничого відділу підприємства. Їхні працівники формують та передають до бухгалтерії інформацію про обсяги цих залишків, достовірність яких має підтверджуватись систематичним проведенням інвентаризацій. Приклад оформлення відомості оцінювання залишків напівфабрикатів власного виробництва наведено на рис. 4.

<i>Автокрановий завод</i>			ЗАТВЕРДЖЕНО									
підприємство			наказом керівника підприємства									
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse;"><tr><td style="width: 20px; text-align: center;">2</td><td style="width: 20px; text-align: center;">4</td><td style="width: 20px; text-align: center;">2</td><td style="width: 20px; text-align: center;">7</td><td style="width: 20px; text-align: center;">2</td><td style="width: 20px; text-align: center;">1</td><td style="width: 20px; text-align: center;">5</td><td style="width: 20px; text-align: center;">4</td></tr></table>			2	4	2	7	2	1	5	4	від 22.11. 2015 р. № 250	
2	4	2	7	2	1	5	4					
<i>Ливарний цех</i>			Форма № В-63									
підрозділ												
ВІДОМІСТЬ												
оцінювання залишків незавершеного виробництва напівфабрикатів												
на <i>1 листопада 2016 р.</i>												
Назва напівфабрикатів	Од. вим.	Кіль- кість	Нормативна собівартість, грн									
			виробу	усього обсягу								
<i>1. Литво шківів колінвалу 513382</i>	<i>шт.</i>	42	175,00	7350,00								
<i>2. Литво ступиці заднього колеса 282314</i>	<i>шт.</i>	80	45,50	3640,00								
<i>3. Литво шківів насоса 656789</i>	<i>шт.</i>	73	88,40	6453,20								
<i>і т. д.</i>				***								
<i>Всього</i>	-	-	-	129040,00								
<i>Начальник диспетчерського бюро</i>	<i>Коханець</i>	<i>Коханець П. Р.</i>										
	підпис	прізвище та ініціали										
<i>Економіст ливарного цеху</i>	<i>Шевчик</i>	<i>Шевчик Р. О.</i>										

*Рис. 4. Відомість оцінювання залишків незавершеного виробництва напівфабрикатів
(авторська розробка)*

Інформацію про нормативну собівартість залишків незавершеного виробництва напівфабрикатів використовують для визначення їхньої фактичної собівартості.

Формування фактичної собівартості напівфабрикатів власного виробництва. У бухгалтерському обліку операції з напівфабрикатами власного виробництва, як і будь-яких інших запасів, що виготовляють на підприємстві, відповідно до ПСБО 9 «Запаси» [4], необхідно відображати за фактичною собівартістю. Це властиво не тільки для процесу їхнього виробництва, але й зберігання на складах, переміщення зі складів в цехи, подальшого використання для виробництва продукції, реалізації тощо.

Фактичну собівартість виготовлених напівфабрикатів (*Свнф*), які підлягають передачі на склад, визначають аналогічно як і фактичну собівартість виготовленої продукції. Тобто, необхідно використовувати формулу 2.

$$Свнф = Знфп + Внфм - Знфк, \quad (2)$$

де *Знфп* – залишки незавершеного виробництва напівфабрикатів на початок місяця. Їхні обсяги дорівнюють величині аналогічного показника на кінець попереднього місяця; *Внфм* – витрати на виготовлення напівфабрикатів за місяць. Вони підлягають формуванню за дебетом окремого субрахунку або аналітичного рахунку (наприклад, 231.6 «Виробництво напівфабрикатів») з обліку витрат на виготовлення напівфабрикатів; *Знфк* – залишок незавершеного виробництва напівфабрикатів на кінець місяця.

Розрахунок собівартості виготовлених та переданих на склад напівфабрикатів треба оформляти окремим документом. Запропоновано форму розрахунку та приклад її заповнення наведено на рис. 5.

<i>Автокрановий завод</i>		ЗАТВЕРДЖЕНО		
підприємство		наказом керівника підприємства		
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ		від 22.11. 2015 р. № 250		
2 4 2 7 2 1 5 4		Форма № В-64		
РОЗРАХУНОК				
фактичної собівартості виготовлених та переданих на склад				
напівфабрикатів власного виробництва				
за жовтень 2016 р.				
Показники	Од. вим.	Цехи		Разом
		ливарний	ковальсько-пресовий	
1. Залишок незавершеного виробництва на початок місяця	грн	150470	85640	236110
2. Витрати на виробництво за поточний місяць	грн	979830	754870	1734700
3. Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця	грн	129040*	96520	225560
4. Фактична собівартість переданих на склад напівфабрикатів (стр. 1 + стр. 2 - стр. 3)	грн	1001260	743990	1745250
<i>Бухгалтер I категорії</i>		<i>Калічак</i>	<i>Калічак С.Ю.</i>	
		підпис	прізвище та ініціали	
* Інформація із відомості, що наведена на рис. 4.				

Рис. 5. Розрахунок фактичної собівартості виготовлених напівфабрикатів
(авторська розробка)

Зважаючи на те, що вироби зі складів напівфабрикатів підлягають передаванню на склад готової продукції і виробничим підрозділам підприємства, необхідно визначати фактичну собівартості вибулих зі складу напівфабрикатів (*Свнф*). Для цього пропонується використовувати формулу 3.

$$Свнф = Цвнфм \times Ксв, \quad (3)$$

де *Цвнфм* – вартість напівфабрикатів, які вибули у продаж поточного місяця зі складу; *Ксв* – відношення собівартості напівфабрикатів до нормативно-планової вартості. Відповідно, *Ксв* необхідно визначати за формулою 4.

$$K_{св} = (С_{внфп} + С_{внфм}) : (Ц_{нфп} + Ц_{нпм}), \quad (4)$$

де $C_{внфп}$ – собівартість складських залишків напівфабрикатів на початок місяця; $C_{внфм}$ – собівартість виготовлених та переданих у поточному місяці на склад напівфабрикатів; $Ц_{нфп}$ – вартість складських залишків напівфабрикатів на початок місяця; $Ц_{нпм}$ – вартість виготовлених та переданих у поточному місяці на склад напівфабрикатів;

Розрахунок фактичної собівартості напівфабрикатів, що вибули у поточному місяці зі складу теж необхідно оформити окремим документом. Його форму та приклад розрахунку наведено на рис. 6.

Використані напівфабрикати в процесі виробництва готової продукції підлягають списанню і відображенню в бухгалтерському обліку за фактичною собівартістю. Для її визначення слід використовувати бухгалтерські дані про: фактичну вартість та собівартість залишків напівфабрикатів у виробничому підрозділі на початок місяця; фактичну вартість та собівартість напівфабрикатів, що надійшли до виробничого підрозділу з інших цехів та складів упродовж місяця; вартість напівфабрикатів, використаних у поточному місяці для виробництва готової продукції.

<i>Автокрановий завод</i>		ЗАТВЕРДЖЕНО									
підприємство		наказом керівника підприємства									
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1" style="display: inline-table; vertical-align: middle;"><tr><td>2</td><td>4</td><td>2</td><td>7</td><td>2</td><td>1</td><td>5</td><td>4</td></tr></table>		2	4	2	7	2	1	5	4	від 22.11. 2015 р. № 250	
2	4	2	7	2	1	5	4				
		Форма № В-66									
РОЗРАХУНОК											
фактичної собівартості вибулих зі складу напівфабрикатів											
за <u>жовтень 2016 р.</u>											
Показники	Нормативно-планова вартість, грн	Собівартість (витрати), грн	Відхилення, грн (гр. 3 – гр. 2)								
1	2	3	4								
1. Залишок на початок місяця	36589,00	32765,00	-3824,00								
2. Надійшло із виробництва, зокрема:	2007040,00	1745250,00*	-261790,00								
2.1. Ливарного цеху	1201386,00**	1001260,00*	-200126,00								
2.2. Ковальсько-пресового цеху	805654,00	743990,00*	-61664,00								
3. Разом (стр. 1 + стр. 2)	2043629,00	1778015,00	-265614,00								
4. Відношення собівартості напівфабрикатів до нормативно-планової вартості	x	0,8700	x								
3. Вибуло – загалом, серед них:	1988294,00	1729815,78	-258478,22								
3.1. Передано на склад готової продукції	742906,00	646328,22	-96577,78								
3.2. Відпущено механо-обробному цеху	397635,00	345942,45	-51692,55								
3.3. Відпущено фрезерному цеху	847753,00	737545,11	-110207,89								
4. Залишок на кінець місяця	55335,00	48199,22	7135,78								
<i>Бухгалтер</i>	<u><i>Берецак</i></u>	<i>Берецак Є.С.</i>									
	підпис										
* Інформація із розрахунку, який наведено на рис. 5.											
** Зведена інформація про виробництво напівфабрикатів, переданих на склади (див. рис. 3).											

Рис. 6. Розрахунок фактичної собівартості вибулих зі складу напівфабрикатів власного виробництва (авторська розробка)

Для її визначення слід використовувати бухгалтерські дані про: фактичну вартість та собівартість залишків напівфабрикатів у виробничому підрозділі на початок місяця; фактичну вартість та собівартість напівфабрикатів, що надійшли до виробничого підрозділу з інших цехів та складів упродовж місяця; вартість напівфабрикатів, використаних у поточному місяці для виробництва готової продукції.

Приклад розрахунку фактичної собівартості напівфабрикатів власного виробництва, використаних для виробництва готової продукції наведено на рис. 7.

Синтетичний облік напівфабрикатів власного виробництва. Кожна із операцій з напівфабрикатами власного виробництва (виробництво, здавання на склад, переміщення на інші склади тощо) підлягають відображенню на відповідних бухгалтерських рахунках (субрахунках).

<i>Автокрановий завод</i> підприємство	ЗАТВЕРДЖЕНО наказом керівника підприємства від 22.11. 2015 р. № 250 Форма № В-67								
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <table border="1" style="display: inline-table; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <tr> <td style="width: 20px;">2</td> <td style="width: 20px;">4</td> <td style="width: 20px;">2</td> <td style="width: 20px;">7</td> <td style="width: 20px;">2</td> <td style="width: 20px;">1</td> <td style="width: 20px;">5</td> <td style="width: 20px;">4</td> </tr> </table>	2	4	2	7	2	1	5	4	
2	4	2	7	2	1	5	4		
<i>Механообробний цех</i> підрозділ	108 код підрозділу								
РОЗРАХУНОК фактичної собівартості напівфабрикатів власного виробництва, використаних у процесі виробництва продукції за <u>жовтень 2016 р.</u>									
Показники	Нормативно-планова вартість, грн	Фактична собівартість (витрати), грн	Відхилення, грн (гр. 3 – гр. 2)						
1	2	3	4						
1. Залишки напівфабрикатів в цеху на початок місяця	79657,00	62142,21	-17514,79						
2. Надійшло в цех зі складу за поточний місяць	397635,00*	345942,45*	-51692,55						
3. Разом (стр. 1 + стр. 2)	477292,00	408084,66	-69207,34						
4. Відношення фактичної собівартості до нормативно-планової вартості (гр. 3 : гр. 2 по рядку 3)	x	0,855	x						
5. Використано у виробництві упродовж поточного місяця	455320,00	389298,60	-66021,40						
6. Залишки напівфабрикатів в цеху на кінець місяця	21972,00	18786,06	-3185,94						
Провідний бухгалтер	Степаняк підпис	Степаняк І.В.							
* Інформація із документа, наведеного на рис. 6.									

Рис. 7. Розрахунок фактичної собівартості напівфабрикатів, використаних у процесі виробництва продукції (авторська розробка)

Фактичну собівартість виготовлених та переданих на склад виробів (див. рис. 5) списують на дебет рахунку 25 «Напівфабрикати», субрахунок, наприклад, 251 «Напівфабрикати власного основного виробництва» з кредиту рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Основне виробництво» (аналітичний рахунок 231.6 «Виробництво напівфабрикатів»).

Фактичну собівартість напівфабрикатів власного виробництва, переданих зі складу напівфабрикатів на склад готової продукції, з метою їх подальшого продажу, на підставі документа, наведеного на рис. 6, у бухгалтерському обліку належить відображати за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» (субрахунок, наприклад, 265 «Напівфабрикати власного виробництва») в кореспонденції з кредитом рахунку 25 «Напівфабрикати», субрахунок 251 «Напівфабрикати власного основного виробництва».

Відпуск напівфабрикатів зі складу виробничим підрозділам для подальшого використання у виробництві необхідно розглядати як їхнє внутрішнє переміщення. Тому у бухгалтерському обліку фактичну собівартість внутрішньо переміщених напівфабрикатів слід відображати за дебетом (надходження в цехи) та кредитом (вибуття зі складу) рахунку 25 «Напівфабрикати», субрахунок 251 «Напівфабрикати власного основного виробництва». Первинним документом слугуватиме розрахунок, наведений на рис. 6.

Списання фактичної собівартості напівфабрикатів, використаних у процесі виробництва продукції в бухгалтерському обліку належить відобразити за дебетом субрахунку 231 «Основне виробництво» та кредитом субрахунку 251 «Напівфабрикати власного основного виробництва». Первинним документом слугуватиме розрахунок фактичної собівартості напівфабрикатів, використаних у процесі виробництва продукції (див. рис. 7).

З використанням цифрової інформації, вказаної у наведених вище документах (цифри наведені жирним шрифтом), у табл. 2 подано бухгалтерські проведення за операціями з напівфабрикатами власного виробництва.

Таблиця 2

Бухгалтерські проведення за операціями з напівфабрикатами **власного виробництва**

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки				Сума, грн
	дебет рахунку		кредит рахунку		
	код	назва	код	назва	
1. Відображено фактичну собівартість виготовлених виробів та переданих на склад напівфабрикатів	251	Напівфабрикати власного виробництва	2316	Виробництво напівфабрикатів	1745250,00
2. Відображено фактичну собівартість виробів, переданих зі складу напівфабрикатів на склад готової продукції	265	Напівфабрикати для продажу	251	Напівфабрикати власного виробництва	646328,22
3. Відображено фактичну собівартість виробів, переданих зі складу напівфабрикатів цехам для подальшого використання у виробництві	251	Напівфабрикати власного виробництва	251	Напівфабрикати власного виробництва	1083487,56
4. Відображено фактичну собівартість напівфабрикатів, використаних під час виробництва продукції	231	Основне виробництво	251	Напівфабрикати власного виробництва	389298,60

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження обґрунтовано, що на підприємствах, де виготовляють напівфабрикати не тільки для власного виробничого споживання, але й реалізують їх покупцям – доцільно застосовувати напівфабрикатний метод організації обліку виробничих витрат. У результаті цього утворюються передумови об'єктивного формування як фактичної собівартості напівфабрикатів власного виробництва, так і виготовленої та реалізованої продукції.

Очевидно, що внаслідок запровадження на підприємствах запропонованої методики обліку собівартості напівфабрикатів власного виробництва, хоч і зростуть обсяги облікових робіт, проте мінімізуються ризики недостовірного формування оподаткованого прибутку та застосування економічних санкцій з боку фіскальних органів держави.

Подальшого дослідження вимагають операції щодо організації та ведення бухгалтерського обліку витрат зі зберігання напівфабрикатів на складах та розроблення методики їх включення до складу собівартості цих виробів як прямих витрат.

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. 2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. 3. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.