

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

ГАЛАМАЙ Юлія Володимирівна

**Облік і аналіз процесу виготовлення та реалізації
готової продукції / Accounting and analysis of the
process of production and sales of products**

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
магістерська програма - Облік, оподаткування та правове забезпечення
підприємництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21 Ю. В. Галамай

Науковий керівник:
к.е.н., доцент, С. В. Питель

Магістерську роботу допущено
до захисту:
"___" _____ 20___ р.
Завідувач кафедри
_____ **Н. В. Починок**

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

АНОТАЦІЯ

Галамай Ю.В. Облік й аналіз процесу виготовлення та реалізації готової продукції – Рукопис.

Дослідження на здобуття ступеня вищої освіти «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2018.

В роботі досліджено поняття «готова продукція» в економічних теоріях вартості; розкрито методика оцінки та класифікації готової продукції; визначено роль обліку у формуванні збутової політики підприємства; досліджено методика обліку собівартості випущеної та відвантаженої продукції; визначено особливості обліку витрат на забезпечення якості продукції; розкрито методика обліку комерційних(збутових) витрат; сформульовано підходи до організації управлінського обліку реалізації продукції; проведено аналіз випуску і реалізації готової продукції; розкрито методика аудиту випуску та реалізації готової продукції.

ANNOTATION

Galamay U.V. Accounting and analysis of the process of production and sales of products - Manuscript.

Study on the degree of higher education "Master" in specialty 071 "Accounting and taxation". - Ternopil National Economic University, Ternopil, 2018.

This research is to submit a Master of Economics of Enterprise degree on specialization 8.03050901 - account and audit.- Ternopil national economic university, Ternopil, 2018.

In this paper, the concept of «finished products» in economic theories of value is investigated; the method of evaluation and classification of finished products is disclosed; the role of accounting in shaping the marketing policy of the enterprise is determined; the method of accounting for the cost price of the released and shipped products is investigated; the features of cost accounting for product quality are determined; method of accounting for commercial (selling) expenses is disclosed; formulated approaches to the organization of managerial accounting of sales of products; analysis of release and sale of finished products; The methodology of the audit of production and sales of finished products is disclosed.

РЕЗЮМЕ

Дипломна робота містить 139 сторінок, 16 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел із 101 найменування, 2 додатки.

Метою дипломної роботи є теоретичне та практичне обґрунтування методик обліку й аналізу готової продукції та її збуту.

Об'єктом дослідження господарська діяльність приватного підприємства «Галичпромгруп».

Предметом дослідження є методи обліку витрат випуску та реалізації готової продукції, аналіз та аудит зазначених процесів.

Одержані висновки та їх новизна: наукова новизна отриманих результатів полягає у розкритті питань пов'язаних з обліком витрат на забезпечення якості продукції та нових підходів до облікового забезпечення процесу збуту.

Ключові слова: готова продукція, збут, витрати на забезпечення якості, ритмічність.

RESUME

Thesis contains 139 pages, 16 tables, 10 figures, list of the used sources from 101 names, 2 applications.

The aim of the thesis theoretical and practical substantiation of methods of accounting and analysis of finished products and their sales

Object is the current economic activity of the private enterprise "Galichpromgrup".

The subject of research there are methods of accounting for the costs of production and sale of finished products, analysis and audit of these processes.

The resulting conclusions and innovation: the scientific novelty of the results obtained is the disclosure of issues related to the cost accounting for product quality and new approaches to accounting sales process.

Key words: finished products, sales, costs for quality assurance, rhythm.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	6
1.1 Сутність поняття «продукт» та «готова продукція» в економічних теоріях вартості	6
1.2. Оцінка та класифікація готової продукції	13
1.3. Роль обліку у формуванні збутової політики підприємства	22
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ	32
2.1. Облік собівартості випущеної та відвантаженої продукції	32
2.2. Документальне оформлення та аналітичний облік операцій, пов'язаний з обліком та реалізацією продукції	46
2.3. Особливості обліку витрат на забезпечення якості продукції	51
2.4. Облік комерційних(збутових) витрат	62
2.5. Управлінський облік реалізації продукції і формування фінансових результатів	73
Висновки до розділу 2	84
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ Й АУДИТУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ	86
3.1. Аналіз випуску і реалізації готової продукції	86
3.2. Методика аудиту випуску та реалізації готової продукції	104
Висновки до розділу 3	119
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	121
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	131
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Готова продукція – це кінцевий продукт виробничого процесу підприємства, закінчений обробкою на даному підприємстві, що відповідають вимогам стандартів і технічних умов, прийнятих відділом технічного контролю і здані на склад готової продукції. Процес реалізації завершує кругообіг господарських засобів підприємства, що дозволяє йому виконувати зобов'язання перед державним бюджетом, банками по позичках, робітниками та службовцями, постачальниками і відшкодовувати виробничі витрати. Невиконання плану реалізації викликає уповільнення оборотності оборотних коштів, штрафи за невиконання договірних зобов'язань перед покупцями, затримує платежі, погіршує фінансовий стан підприємства. Правильно прогнозований обсяг реалізації дозволяє підприємству і вірно спланувати суму прибутку.

Тому в обліково-аналітичній системі особливе місце займає облік і аналіз готової продукції, її відвантаження і реалізації, у задачі якого входить: систематичний контроль за випуском готової продукції, аналіз стану її запасів; своєчасне і правильне документальне оформлення відвантаженої і відпущеної продукції (робіт, послуг), чітка організація розрахунків з покупцями; контроль за виконанням плану договорів-постачань за обсягом й асортиментом реалізованої продукції; своєчасний і точний розрахунок сум, отриманих за реалізовану продукцію, фактичних витрат на її виробництво і збут, розрахунок сум прибутку.

Збутову політику підприємства в умовах маркетингової орієнтації можна визначити, як сукупність маркетингових тактичних заходів у сфері формування попиту, встановлення взаємовідносин з покупцями, ціноутворення, транспортування, рух товарів, стимулювання збуту, сервісу і реклами, спрямованих на реалізацію збутових стратегій і досягнення цілей збутової діяльності підприємства. Отже, збутова політика підприємства - це спосіб

здійснення збутової діяльності підприємства. Орієнтація господарської діяльності на маркетинг є новою проблемою для підприємств України.

Саме актуальність наведених питань і зумовила вибір теми дипломної роботи.

Метою роботи є теоретичне та практичне обґрунтування методик обліку й аналізу готової продукції та її збуту.

В даній роботі для досягнення зазначеної мети були поставлені наступні завдання:

- визначити сутність поняття «продукт» та «готова продукція» в економічних теоріях вартості;
- розкрити методику оцінки та класифікації готової продукції;
- визначити роль обліку у формуванні збутової політики підприємства;
- дослідити методику обліку собівартості випущеної та відвантаженої продукції;
- визначити принципи та підходи до формування документообороту підприємства;
- визначити особливості обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- розкрити методику обліку комерційних(збутових) витрат;
- сформулювати підходи до організації управлінського обліку реалізації продукції;
- провести аналіз випуску і реалізації готової продукції;
- розкрити методику аудиту випуску та реалізації готової продукції.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність приватного підприємства «Галичпромгруп».

Предметом дослідження є методи обліку витрат випуску та реалізації готової продукції, аналіз та аудит зазначених процесів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розкритті питань пов'язаних з обліком витрат на забезпечення якості продукції та нових підходів до облікового забезпечення процесу збуту.

Практичне значення отриманих результатів полягає у визначенні чинників впливу на побудову обліку витрат з випуску та реалізації продукції, розрахунку резервів підвищення ефективності процесу випуску та реалізації продукції.

Структура роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

За результатами дослідження опубліковано статтю в студентському науковому збірнику на тему: «Особливості обліку витрат на якість продукції».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1. Сутність поняття «продукт» та «готова продукція» в економічних теоріях вартості

Основними об'єктами правовідносин у ринковій економіці є товар і гроші, які становлять господарський оборот за загальновідомою формулою «гроші – товар – гроші». Уся діяльність суб'єктів господарювання спрямована на їх отримання. Поняття товару та грошей як специфічного товару в Цивільному кодексі (далі – ЦК) України не згадується, в господарському законодавстві лише надається загальне визначення товару (продукція, роботи, послуги), зазначаються наявність обороту товарів на ринку та його майновий характер. Як убачається з наведеної економічної формули, основною метою обороту товарів на ринку є все ж гроші, які є універсальним товаром.

У Податковому кодексі України під товаром визначені матеріальні й нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій із їх випуску (емісії) й погашення [72].

Основними характеристиками товару ще з часів Адама Сміта є його споживча вартість (цінність, корисність для споживача) та мінова вартість, тобто ціна, за якою кожна сторона вважає обмін товарами справедливим. Усі вищезазначені характеристики (риси) мають величезне значення для визначення, встановлення й оцінювання відносин економічної конкуренції в ринкових економіках, які передбачають певний оборот товарів на ринку за законом попиту і пропозиції, викривлення вищезазначених характеристик призводить до спотворення конкуренції. Як зазначив К. Маркс, загальноприйняте визначення, що товар є споживчою вартістю й міновою

вартістю, суворо кажучи, є непра-вильним. Товар є споживчою вартістю, або предметом споживання, і «вартістю». Товар визначає свою подвійну природу, коли його вартість отримує свою власну, відмінну від його натуральної, форму вияву, а саме форму мінової вартості, при цьому товар, що розглядається окремо, ізольовано, ніколи не володіє цією формою, але володіє нею завжди лише у вартісному відношенні, або в міновому відношенні, до іншого неоднорідного з ним товару [36, С. 70]. Тобто споживча вартість і вартість товару є взаємозалежними характеристиками товару, які виявляються повною мірою лише в процесі обороту товару на ринку та зіставлення (економічної конкуренції) з іншими однорідними товарами. Наприклад, вплив (введення в обіг) щодо споживчої вартості товару може тягнути необґрунтоване збільшення його вартості для споживача, а монополіст може збільшувати вартість товару незалежно від його споживчої вартості.

В умовах товарного виробництва кожне благо виробляється як товар. Обмін товарів — складне явище економічного життя, саме в обміні приховані і зосереджені таємниці ринкової економіки. Тому аналіз сутності товару є важливим аспектом предмета політичної економії.

Товар є попередником багатьох інших економічних категорій ринкової економіки — грошей, капіталу, найманої праці, капіталізму та ін. Тому, щоб зрозуміти ці та інші категорії сучасної економічної системи, важливо пізнати і зрозуміти сутність товару.

Американський економіст П. Самуельсон вважає, що товар - це економічне благо, яке є відносно рідкісним. Таке визначення скоріше стосується однієї з властивостей товару, а не його сутності. Товар - це насамперед продукт виробництва, здатний задовольняти яку-небудь потребу і призначений для обміну. Далі ми побачимо, що товаром можуть бути і такі блага чи ресурси, які не є результатом виробництва (земля, корисні копалини, інші продукти природи) [68, С. 28].

Кожен товар має кілька властивостей. Слідуючи визначенню К.Маркса, у нашій літературі традиційно називають дві властивості товару: споживчу

вартість і вартість. Щодо цього аспекту питання у авторів є дещо інша думка: товар, крім цих властивостей, має ще одну властивість, а саме — відносну рідкість.

Термін «споживна вартість» є ідентичним поняттю «корисність»,. Властивість товару задовольняти будь-яку потребу людини називається його корисністю. Інша властивість товару — це його відносна рідкість. Все те, що продається, має бути обмеженим, тобто рідкісним.

Наступна властивість товару — це його вартість. Продукт, який суспільство виробляє в необмеженій кількості, не може бути товаром, він не може містити в собі таке економічне явище, яке політична економія називає вартістю. Вартість є категорією відносно рідкісних благ, які за цих умов виступають як товари спеціалізованого виробництва, з іншого боку, вона є категорією спеціалізованого виробництва та відносин обміну.

У сфері обміну товарами виникає і функціонує категорія мінової вартості. Мінова вартість характеризується перш за все як кількісне співвідношення, пропорція, в якій один товар обмінюється на інший [36, С.72].

Таким чином, товар як продукт виробництва являє собою єдність трьох основних властивостей: корисності, відносної рідкості і вартості. Ці властивості є спільними для всіх товарів, що виробляються. Мінова вартість є синтетичною формою прояву цих його властивостей. З іншого боку, наявність трьох властивостей товару є свідченням існування суперечностей у товарі.

Так, корисність виробленого певного продукту залежить від суб'єктивних уподобань кожної окремої людини. Для звичайного робітника наукова література не має будь-якого значення — вона йому непотрібна. Навпаки, для ученого наукова література є найвищою потребою. З іншого боку, вельми корисна річ може мати високу вартість, як, наприклад, вартість деяких ліків. Річ корисна, але вартість її настільки висока, що вона недоступна. Трапляються і протилежні випадки, коли дуже корисна річ має низьку вартість. Наприклад, необхідний для нашого повсякденного життя хліб має відносно низьку вартість.

Стосовно вартості, як економічної категорії існують три основні теорії

вартості, які є найбільш поширеними в економічній науці: теорії трудової вартості, суб'єктивно-психологічної теорії вартості і неокласичної теорії вартості.

Теорія трудової вартості серед представників вітчизняної і російської політекономії має найбільше прихильників. Її основоположниками є такі всесвітньо відомі вчені-теоретики, як А.Сміт, Д.Рікардо і К.Маркс.

Розглянемо концепцію трудової теорії вартості в трактуванні К.Маркса.

Згідно з цією теорією обмін товарів у певній пропорції означає, що вони кількісно порівнюються. А кількісне порівняння завжди передбачає наявність чогось якісно загального, єдиного. Таким загальним знаменником для товарів, що вступають в обмін, є праця, яка створила їх [48, С.52].

У даному випадку мова йде не про конкретні види праці, наприклад, слюсара, металурга, фермера. Вони якраз якісно відрізняються, що й обумовлює особливості конкретних матеріальних благ і послуг. Порівнянними товари стають тому, що всі вони - продукти праці взагалі, тобто затрат енергії людини, його мозку, м'язів, нервів, волі і т.д. «Всі ці речі, - пише К. Маркс, - виражають лише те, що на їх виробництво затрачено людську робочу силу, нагромаджено людську працю. Як кристали цієї спільної їм усім суспільної субстанції, вони — вартості, товарні вартості» [36 С.14]. Вартість проявляється при обміні товарів, тому мінова вартість (тобто пропорція обміну корисних благ) слугує формою вартості, її зовнішнім проявом у сфері обміну.

Величина вартості товару визначається і вимірюється суспільно необхідним робочим часом. Це той робочий час, який потрібен для виготовлення якої-небудь споживної вартості за наявних суспільно нормальних умов виробництва і за середнього в даному суспільстві рівня вмілості та інтенсивності праці. У західній економічній літературі теорія трудової вартості має небагато прихильників.

Суб'єктивно-психологічна теорія вартості. Марксова теорія вартості не позбавлена недоліків, багатьох економістів останньої третини XIX ст. вона не задовольняла. У 70-ті рр. XIX ст. австрійська школа політичної економії на чолі

з відомим австрійським економістом К. Менгером, розгорнула наступ на трудову теорію вартості. Для обґрунтування своєї концепції вартості вони застосували суб'єктивно-психологічний підхід до визначення цінності речей, використавши для цього теорію граничної корисності. Незалежно від австрійської школи цю теорію розробляли англійський економіст В. Джевонс, швейцарський Л. Вальрас, а згодом розвинули це вчення австрійські економісти Е. Бем-Баверк, та італійський економіст В. Парето [48, С.52].

Більшість сучасних економістів не поділяє суб'єктивно-психологічної теорії вартості, оскільки вона ігнорує виробництво товарів, значення витрат виробництва тощо. Проте доведено, що гранична корисність впливає на поведінку покупця на ринку: купуючи той чи інший товар, він обов'язково враховує ту величину корисності, яку одержить у розрахунку на кожную грошову одиницю ціни.

Неокласична теорія вартості. Найбільш прийнятною теорією вартості (і найбільш детально опрацьованою) слід вважати розробки таких видатних економістів неокласичного напрямку, як А. Маршалл і П. Самуельсон. На наш погляд, є вагомими підстави підтримати саме цей напрям обґрунтування сутності даної категорії, а не класичний, у тому числі й марксистський. Хоча саме останній переважає в нашій політекономічній літературі.

А. Маршалл не тільки сприймає термін «вартість», а й намагається збагатити його новими здобутками теорії. Він розрізняє два види вартості: ринкову і нормальну. Ринковою є вартість, яка формується в короткі проміжки часу. На цю вартість впливають витрати виробництва і корисність товарів. При цьому в короткому періоді досить важко визначити, що більше впливає на ринкову вартість — витрати виробництва чи корисність товарів. «Ми могли б однаково обґрунтовано сперечатися відносно того, регулюється вартість корисністю чи витратами виробництва, як і про те, що розрізує клапоть паперу — верхнє чи нижнє лезо ножиць».

Загальне правило таке: чим менший період, тим більше потрібно враховувати вплив попиту, а значить і корисності на вартість.

Але в довгостроковому періоді роль витрат виробництва є визначальною для формування «нормальної» вартості. «Нормальна», або, за А. Смітом, «природна» вартість товару - це та його вартість, яку економічні сили створюють лише в кінцевому результаті. Чим більший період часу береться для аналізу, тим більше значення має вплив витрат виробництва на вартість.

Справа в тому, що вплив змін у витратах виробництва потребує для свого вияву, як правило, більше часу, ніж вплив змін у попиті. Фактична вартість, або, як її називають, ринкова вартість, часто більше підвладна тимчасовим подіям, чинникам, дія яких нерівномірна і короткотривала, ніж постійно діючим чинникам. Однак у тривалі періоди ці нерівномірно, нерегулярно діючі чинники більшою мірою гасять вплив один на одного, а, отже, постійно діючі причини зумовлені змінами. Це пов'язано з тим, що вся структура виробництва модифікується, а співвідношення витрат виробництва різних товарів постійно змінюється зі зміною поколінь.

Таким чином, коли розглядається нормальна вартість у широкому значенні та коли простежуються чинники, що визначають нормальну вартість «у кінцевому результаті», коли досліджуються «кінцеві» наслідки економічних чинників, тоді дохід, одержуваний від капіталу, входить до складу платежів, які мають покривати витрати виробництва даного товару.

В загальному вигляді товар (готова продукція) є наслідком взаємодії економічних ресурсів підприємства (рис.1.1).

Поняття «ресурс»- в широкому розумінні означає - все, що необхідно людині і організації для досягнення мети, задоволення власних потреб і потреб суб'єктів або об'єктів зовнішнього середовища. Ресурси в економічній літературі розглядаються як сукупність природних, виробничо-технічних, організаційних і соціальних факторів.

В економічному словнику поняття «ресурс» визначається як «те, що готове до використання або може бути перетворене для задоволення потреб» [33, С. 189].

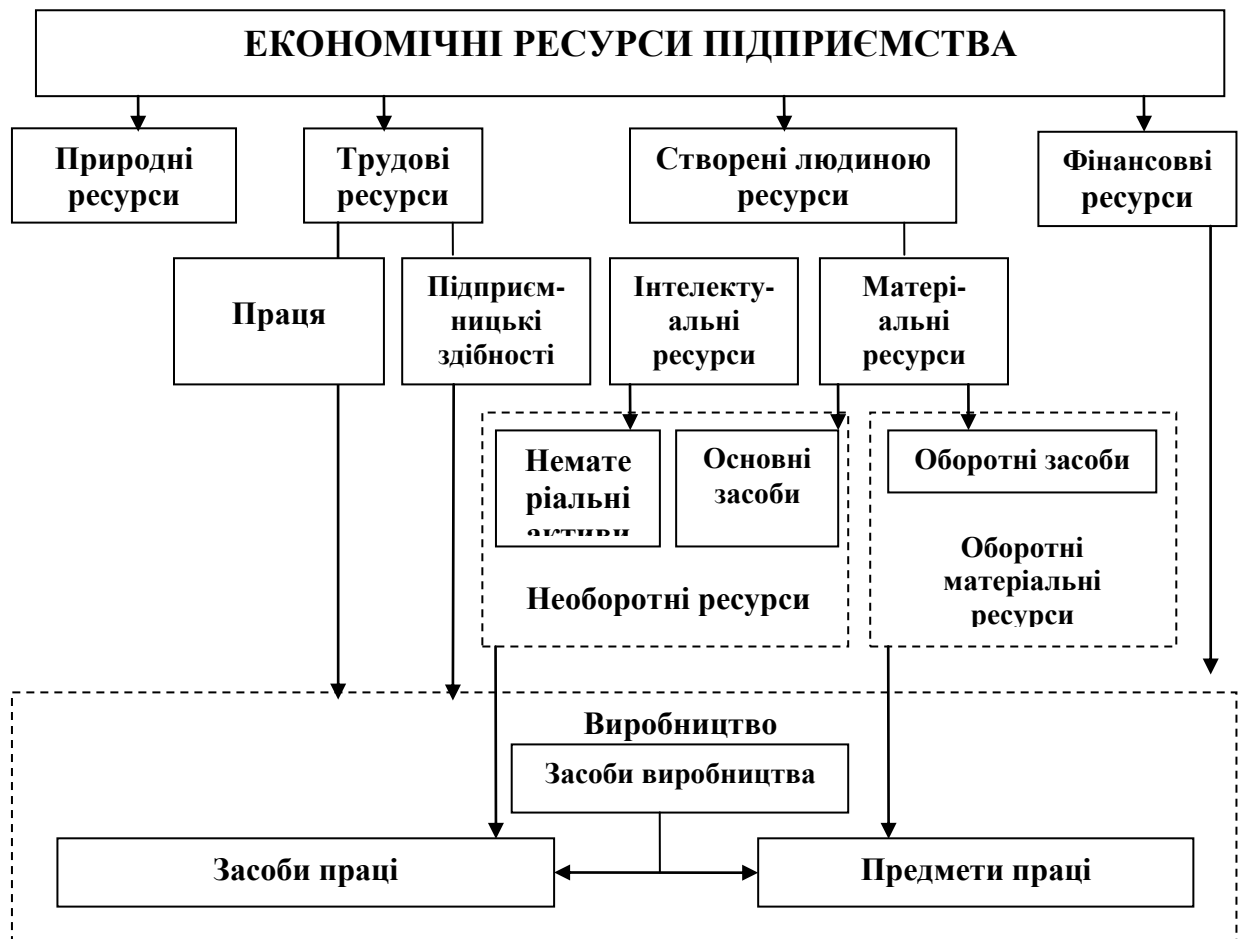


Рис.1.1. Перелік економічних ресурсів підприємства

Тобто, ресурси - це капітал фірми, використання якого дає можливість збільшити майбутні блага. Структуру капіталу фірми можна характеризувати на основі різних критеріїв.

По-перше, основний капітал — капітал у вигляді засобів праці, що зберігає свою споживчу вартість протягом кількох циклів виробництва (більше року), переносячи свою вартість на новостворений продукт частинами, в міру зношування. Оборотний капітал поділяється на оборотний капітал у сфері виробництва — капітал у вигляді предметів праці, що повністю переносить свою вартість на новостворений продукт протягом одного циклу виробництва; оборотний капітал у сфері обігу — капітал у вигляді готової продукції, запасів товарів; оборотний капітал у грошовій формі.

По-друге, складовою капіталу фірми є її людський капітал — знання, вміння людей, які вони набули внаслідок навчання, професійної підготовки та практичного досвіду.

По-третє, діяльність сучасної фірми спирається на інтелектуальний капітал, складовою якого є інтелектуальна власність фірми.

Капітал фірми постійно перебуває у русі, що можна визначити як кругообіг капіталу. У своєму кругообігу оборотний капітал проходить послідовно три стадії: грошову, виробничу і товарну.

Грошова стадія кругообігу є підготовчою у сфері обігу, де гроші перетворюються на виробничі запаси.

Виробнича стадія являє собою безпосередній процес виробництва, який закінчується випуском готової продукції.

На товарній стадії кругообігу авансований оборотний капітал виступає у вигляді товарної продукції. Одна частина виручки від реалізації надходить на відшкодування авансованих оборотного капіталу, а інша становить нагромадження, яке використовується підприємством відповідно до його планів.

1.2. Оцінка та класифікація готової продукції

В бухгалтерському обліку порядок обліку готової продукції та витрат на її виготовлення регулюється П(С)БО 9 «Запаси і П(С)БО 16 «Витрати».

Готовою продукцією називають створений на підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього споживання.

Виконання робіт (надання послуг) полягає у здійсненні закінчених технологічних операцій, в яких сам процес виконання роботи (надання послуг) є основним результатом діяльності. Наприклад, виконання будівельних робіт, надання транспортних послуг.

В технологічному процесі, крім основної продукції, може випускатися *побічна і супутня*.

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і не потребує додаткових витрат. Наприклад, макуха, жом, меляса в харчовій промисловості, шлак у доменному виробництві.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному процесі одночасно з основною. На відміну від побічної продукції вона вимагає додаткової обробки для перетворення в закінчений продукт, проте і в початковому вигляді може бути реалізована споживачам. Наприклад, маслянка, яка утворюється після виробництва масла, після додаткової обробки перетворюється на кисломолочний продукт, проте може бути відпущена без додаткової обробки для кондитерської промисловості.

Побічна продукція не потребує додаткових витрат. Така продукція утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною. Для калькулювання собівартості основної продукції потрібно попередньо визначити кількісні, якісні та вартісні параметри побічної продукції.

Оскільки побічну продукцію одержують в одному технологічному процесі з основою, то краще її калькулювати як супровідну разом з основною, а не оцінювати на підставі окремих цінових даних. При цьому раціонально застосовувати метод коефіцієнтів, за якими можна встановити технічні пропорції, та розподілити затрати між окремими видами продукції.

Наявність супутньої продукції зумовлює необхідність обліку цих витрат та її одержання, а наявність побічної продукції - розмежування витрат між готовою та побічною продукцією на основі калькуляції або виключення вартості побічної продукції, якщо вона не калькулюється, а оцінку проводити на підставі облікових цін.

За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція мало чим відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Стосовно *форми* продукції, то вона може мати як *речову*, так і *нематеріальну* форми. До нематеріальної продукції відносяться, наприклад, програмні продукти для комп'ютерної техніки.

Готова продукція може як відправлятися на сторону, так і споживатись на самому підприємстві. Номенклатурою продукції є систематизований перелік назв, матеріалів, товарів, які виробляються та продаються.

За *ступенем готовності* продукція поділяється на *готову продукцію*, *напівфабрикати*, *незавершене виробництво*.

До *незавершеного виробництва* відноситься продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки і залишається у виробництві на кінець останнього дня звітного періоду.

До *напівфабрикатів* належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або доукомплектування. Облік напівфабрикатів здійснюється на рахунку 25 «Напівфабрикати». Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості.

Продукція може бути виготовлена як з власних матеріальних ресурсів, так і з давальницької сировини.

Операція з давальницькою сировиною – це операція з попередньої поставки сировини для її подальшої переробки (обробки, збагачення або використання) в готову продукцію за відповідну плату, а також за умови, що вартість давальницької сировини на кожному етапі переробки становить не менше 20

відсотків загальної вартості готової продукції. Операції, що не передбачають попередньої поставки сировини для отримання готової продукції або якщо вартість сировини менше 20 відсотків загальної вартості продукції, не вважаються операціями з давальницькою сировиною. Давальницькою сировиною можуть бути матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, енергоносії. Наприклад, фермерські господарства передають соняшник на спеціалізовані підприємства для виробництва олії. При цьому частину готової продукції спеціалізовані підприємства залишають у вигляді плати за переробку.

Схематично класифікацію продукції можна відобразити на рис 1.2.

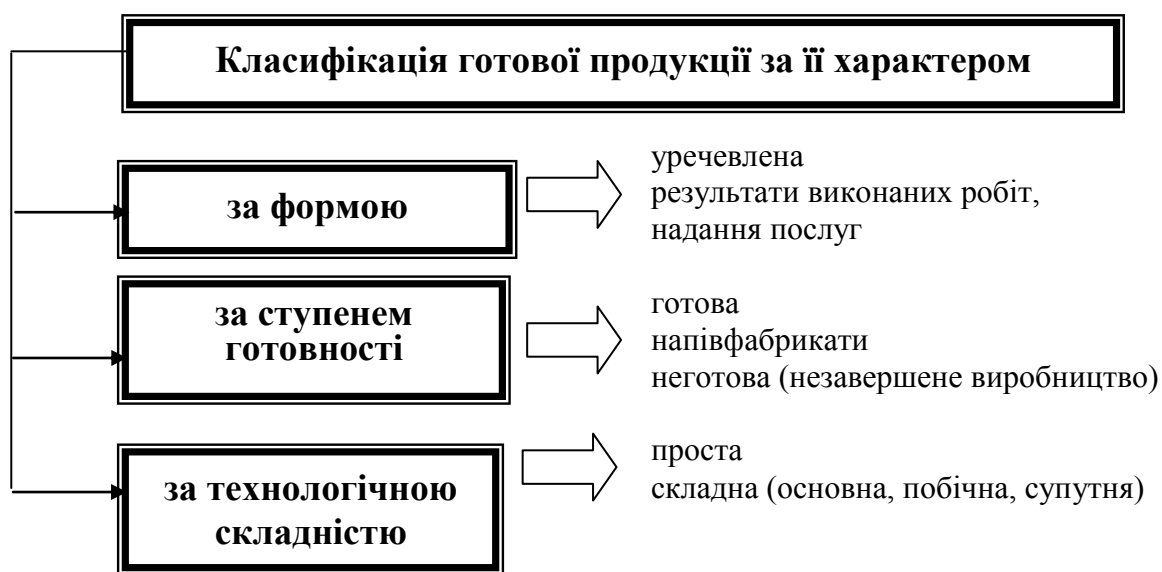


Рис. 1.2. Класифікація готової продукції за її характером

У промисловості облік готової продукції здійснюється на рахунку 26 «Готова продукція», у сільському господарстві облік здійснюється на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». За дебетом цих рахунків відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, а за кредитом – її списання.

Взаємозв'язок балансу і рахунків бухгалтерського обліку, де відображаються залишки активів, отриманих в результаті господарської діяльності, наведено в таблиці 1.1.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за виробничою собівартістю [74].

Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькування її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. Для визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) використовується П(С)БО16 «Витрати» [75].

Таблиця 1.1

Взаємозв'язок Балансу та рахунків з обліку готової продукції [22,
С.312]

Стаття в балансі (Звіті про фінансовий стан)	Рядок в балансі	Характеристика статті	Залишок за рахунком бухгалтерського обліку
1	2	3	4
Незавершене виробництво	1102	Показуються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.	23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати»,
Готова продукція	1103	Запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли	26 «Готова продукція», 27«Продукція

		випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.	сільськогосподарського виробництва»
--	--	---	--

Оцінка готової продукції при продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» .

При продажу та іншому вибутті готової продукції згідно п.16 П(С)БО 9 їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Не виключається одночасне застосування одразу декількох методів оцінки лише з одним обмеженням: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Тобто, допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Більш детально зупинимося на загальних методах оцінки, з урахуванням того, що конкретний механізм використання того чи іншого методу оцінки вартості запасів готової продукції залежать від системи обліку запасів, яка прийнята на підприємстві.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів може застосовуватися у випадку виконання спец замовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі запасів.

Він передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею запасів.

Даний метод доцільно застосовувати до запасів, які мають значну вартість.

Метод ідентифікованої собівартості застосовується при наявності наступних обставин:

- відпуску належать запаси, які не підлягають заміні іншими запасами, що є на підприємстві;
- запаси відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів.

При застосуванні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом. Впровадження та застосування методу базується на використанні комп'ютеризованих технологій обліку запасів, пристроїв зчитування штрихових кодів (при маркуванні запасів), коли кожна одиниця специфічна, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси не є однорідними за своїми споживчими якостями. Проте можливість застосування цього методу на практиці обмежена з причини різноманітності номенклатури і великої кількості однакових запасів готової продукції.

При використанні методу ідентифікованої собівартості, вартість відпущених запасів і залишків запасів готової продукції обліковуються за їх фактичною вартістю.

Але в результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди-зручно. Залежно від того, який саме з однакових запасів підприємство реалізує, прибуток буде змінюватися відповідно до первісної вартості кожного запасу.

Відповідно до формули середньозваженої собівартості собівартість кожної одиниці готової продукції визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Запаси з однаковими вхідними параметрами обліковуються в одній інвентарній картці не залежно від ціни придбання. Облік по партіях не ведеться.

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу протягом періоду визначається в залежності від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку запасів), так і

після кожного наступного надходження (при безперервному (постійному) веденні обліку списання запасів).

При розрахунку ціни вибуття при періодичній оцінці беруться до уваги всі дані по надходженню запасів за звітний період, а при постійній - лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Цей метод можна застосовувати для списання взаємозамінних запасів, коли для списання запасів не потрібно проводити їх ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Проблема даного методу полягає, головним чином, в складності відстежування за середньою ціною в умовах, коли виробничі запаси витрачаються щоденно, а також надходять досить часто.

При постійному обліку запасів, розрахунок середньої ціни проводиться одразу в момент надходження нової партії запасів. Вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з тією, що вже наявна. В результаті цього на кожен момент часу ми маємо нібито одну партію за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх фактичної кількості.

Списання вартості витраченого запасу, якщо це витрачання відбудеться після чергового надходження, буде проводитися за новою обліковою ціною. Подібний алгоритм розрахунку використовується і для всіх інших надходжень і продажу запасів готової продукції протягом звітного періоду.

Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного запасу та запасів готової продукції в залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, що надає об'єктивне уявлення про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок досить великого обсягу робіт. Крім того, оцінка залишків матеріалів та собівартості готової продукції не є повністю об'єктивною.

При періодичному обліку запасів робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів, а саме: всі запаси надійшли та відпущені в один і той же час - в кінці звітного періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичного обліку запасів означає, що вартість придбаних протягом звітного періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів в цьому звітному періоді.

Цей метод оцінки найбільш простий і найменш трудомісткий. Перевагою його є можливість при належному використанні дати об'єктивну картину про стан та рух запасів. Недоліком є те, що простота методу містить в собі загрозу легкого маніпулювання цифрами в бік завищення або заниження показників витрачених запасів.

Якщо в період з дати останнього вибуття відбувся ріст цін порівняно із середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному і, навпаки.

Метод ФІФО засновується на хронології надходження, тобто базується на припущенні, що одиниці запасів готової продукції, які надійшли першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також на припущенні, що грошова одиниця є стабільною.

Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень запасів готової продукції.

Даний метод найчастіше застосовується для таких запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватись у першу чергу, щоб уникнути збитків від псування.

Перевага методу ФІФО полягає в тому, що він простий, систематичний і об'єктивний, що відповідає вимогам МСБО, а також перешкоджає маніпулюванню даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто запобігає можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка

приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО виправдовує себе в умовах низької інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, зниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Саме відображення нереальних доходів, що призводять до невиправданого завищення прибутку, є недоліком методу.

Враховуючи вищесказане, стає зрозумілим важливість прийняття управлінських рішень щодо методів оцінки запасів. По-перше, структура балансу та частка запасів у величині готової продукції на кінець звітного періоду впливатимуть на результати здійснення фінансового аналізу користувачами фінансової звітності. По-друге, величина обсягу реалізації продукції значною мірою впливатиме на собівартість та фінансові результати діяльності. По-третє, від величини прибутку залежатимуть кошти, які підприємство витратить на сплату податку на прибуток та виплату прибутку по акціях, дивідендів. По-четверте, рішення про вибір методів оцінки запасів впливатиме в подальшому і на рішення щодо ціноутворення та ціни придбання запасів у майбутньому.

Вибір методів оцінки запасів підприємства, таким чином, стає ефективним інструментом управління фінансами підприємства.

1.3. Роль обліку у формуванні збутової політики підприємства

Проблема інформаційного забезпечення збутової діяльності неминуче посилюється такими негативними макроекономічними тенденціями, як:

1. Нерозвиненість горизонтальної інфраструктури ринку, практично всіх її складових, в тому числі й інформаційних: горизонтальних систем зв'язку, засобів збереження інформації. Система управління економікою, яка зорієнтована на переважно вертикальний рух інформації, виявилася майже

непридатною до трансформування в систему, яка забезпечує більшою мірою горизонтальний, рух даних.

2. Висока «в'язкість» економічного середовища. На відміну від західного підприємницького середовища, де створення або різкий приріст попиту на який-небудь тип товарів чи послуг негайно приводить до заповнення відповідної ринкової ніші, в наших умовах це заповнення відбувається вкрай повільно. Основні причини даного становища полягають у наступному:

- недостатня швидкість і осяжність поширення інформації про дефіцит, що утворився (високому попиту на ті або інші товари);
- невірні інтерпретація отриманої інформації;
- неадекватна реакція на інформацію (наприклад, переконаність в тому, що дану нішу вже ким-небудь зайнято, а залучатися до конкуренції недоцільно);
- труднощі подолання бюрократичних перешкод;

Для розкриття сутності ефективності збутової діяльності як соціально-економічної проблеми необхідно, по-перше, усвідомити загальноекономічну сутність понять «збут», «збутова діяльність», по-друге, визначити якісну специфіку збуту як об'єкта управління та на базі цього знайти основні протиріччя процесу управління збутом і шляхи їх розв'язання. Розглянемо, що собою являє збут як економічна категорія. Найпоширеніші тлумачення поняття «збут» подано в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Основні тлумачення поняття «збут» [1, С.22]

Автор	Визначення
Осипова Л.В. Синяева И.М.	Збут — це процес реалізації виробленої продукції з метою перетворення товарів у гроші та задоволення запитів споживачів.
Дайян А., Букерель Ф.,	Збут — це сукупність дій, що виконуються з того моменту, як продукт в тій формі, в якій його буде використано, надходить до комерційного підприємства виробника чи кінцевого виготовлювача до того моменту, коли споживач придбає його.

Ланкар Р.	Збут товару являє собою ланцюжок, що пов'язує підприємство-виробника зі споживачем через проміжні ланки: збутовиків, торговельних посередників, ініціаторів покупки.
Баркан Д.И.	Збут — транспортування, складування, доробка, просування до оптових і роздрібних торгових ланок, передпродажна підготовка і власне продаж товару.
Бурцев В.В.	Під збутом слід розуміти комплекс процедур просування готової продукції на ринок (формування попиту, отримання й обробка замовлень, комплектація й підготовка продукції до відсилання покупцям відвантаження продукції на транспортний засіб і транспортування до місця продажу та призначення) й організація розрахунків за неї (встановлення умов і виконання процедур розрахунків з покупцями за відвантажену продукцію).

Більшість зарубіжних учених, усвідомлюючи, що основна частина збутових витрат пов'язана з організацією просування товарів на ринок, вирізняють у збутовій діяльності саме ці функції. Показовим в даному випадку є визначення французьких економістів А. Дейяна та А.Троадека.

Наведені в таблиці 1.2 визначення, на наш погляд, звужують економічну роль збуту і демонструють його підпорядковану функцію відносно маркетингу. Долаючи цю функціональну заданість, необхідно підкреслити, що збут і розподіл - це одна з чотирьох основних функцій маркетингу, реалізація якої базується на таких важливих маркетингових елементах, як вивчення ринку, встановлення тісних контактів з товаровиробниками, пошук найбільш ефективних каналів і форм збуту, що відповідають вимогам споживачів, контроль за ходом реалізації товарів. Про визначну роль збуту в системі маркетингу підприємства говорить і Д. Болт, який вважає, що збут є життєво важливою ланкою в системі зв'язків між підприємством і його споживачами, а основними функціями збутової діяльності є - вивчення попиту, завантаження виробничих потужностей і поширення товарів на ринку [78, С. 34].

В основі концепції Д. Болта знаходиться теорія так званої граничної корисності збутової діяльності підприємства: всі засоби збуту спрямовані на збільшення об'єму продажів, що, у свою чергу визнається доцільним тільки за

умови забезпечення необхідної (граничної) прибутковості. Тому точку зору Д. Болта на економічну природу збуту можна умовно назвати маржиналістською.

Багато вчених у своїх визначеннях не розрізняють поняття «збут» і «розподіл». Дж. Р. Зване і Б. Берман визначають: «Розподіл — оптово-роздрібна функція, пов'язана зі спрямуванням продукції на різноманітні споживчі ринки... Розподіл і збут містять три елементи: транспортування, збереження та контакти зі споживачами» [78, С. 35]; П. Драккер вказує: «Переміщення товарів і їх складування є компонентами тієї ж самої діяльності зі збуту». На наш погляд, такий підхід не розкриває поняття «збут» і «розподіл» як економічні категорії. Є доцільним розмежувати ці два поняття. Категорія «розподілу» в зарубіжній економіці отримала поширення в кінці 50-х рр. і в 60-х роках 20 століття, коли на зміну ринку продавця прийшов ринок покупця, тобто дефіцит товарів змінився на їх надлишок. У той період розподіл часто сприймався як синонім маркетингу, що нерідко призводило до термінологічної плутанини. Межі розподілу у вітчизняній науці вперше окреслила М.Е. Залманова, запропонувавши під розподілом розуміти: «...упаковку продукції; експедирування; управління збутом; збереження на складі готової продукції постачальника; складське господарство для готової продукції; транспортування продукції до складу споживача; транспортне господарство для перевезень готової продукції» [78, С. 36]. Такий підхід цілком відповідає нашим уявленням про змістовий бік розподілу.

Поняття «збут», на нашу думку, можна розглядати в широкому і вузькому розумінні. В широкому розумінні, це поняття означає процес, що охоплює всі операції, починаючи з виходу виробу за межі підприємства-виробника і закінчуючи переданням товару покупцеві. Звужене витлумачення збуту охоплює лише фінальну фазу - безпосереднє спілкування продавця й покупця, а всі інші операції «збуту в широкому розумінні» відносять до поняття «розподіл». Таким чином, збут в широкому розумінні - процес організації транспортування, складування, підтримки запасів, доробки, просування до оптових і роздрібних торговельних ланок, передпродажної підготовки, пакування і

реалізації товарів з метою задоволення потреб покупців і отримання на цій основі прибутку.

Збуту у вузькому розумінні (продаж, реалізація) - процес безпосереднього спілкування продавця й покупця, спрямований на отримання прибутку, а також такий, що вимагає знань, навичок і наявності певного рівня торговельної компетенції. На наш погляд, для однозначності трактування понять, доцільно у випадку, коли мова буде йти про збут в широкому розумінні, використовувати поняття «розподіл», а у вузькому - обмежуватися терміном «збут».

На нашу думку, визначення збутової діяльності, подане Д. Болтом, розкриває сутність поняття збуту у вузькому аспекті. Збутову діяльність не можна зводити лише до операцій з доставки товарів до споживачів і їхньої реалізації. Дане поняття ширше та складніше, ніж лише збут.

Якщо спробувати узагальнити все розмаїття охоплених нею задач, то збутова діяльність — це все те, що забезпечує максимальну вигідність торгової операції для кожного з партнерів при першочерговому врахуванні інтересів і потреб проміжного або кінцевого споживача. Ця діяльність потребує всебічного знання не лише питань організації виробництва, постачань, фінансових операцій, правових норм, рекламної діяльності, але й блискавичної адекватної реакції на поточні зміни на ринку, невпинного пошуку все нових і нових ринків збуту, постійного вдосконалювання роботи збутового персоналу.

Отже, можна зробити висновок, що збутова діяльність являє собою цілісний процес, що охоплює планування об'ємів реалізації товарів з урахуванням прогнозованого рівня прибутку; пошук і вибір найкращого партнера-постачальника або покупця; проведення торгів, враховуючи встановлення ціни, відповідної якості товару та інтенсивності попиту; виявлення та активне використання факторів, здатних прискорити збут продукції та збільшити прибуток від реалізації.

Слід розрізняти поняття «збутова діяльність» та «збутова політика» підприємства. Визначення збутової політики підприємства припускає аналіз можливих варіантів ведення збутової діяльності й вибір оптимальних варіантів,

що забезпечують найефективніше задоволення споживчих потреб і вподобань, і таким чином - максимальні результати господарської діяльності підприємства.

На наш погляд, збутову політику підприємства в умовах маркетингової орієнтації можна визначити, як сукупність маркетингових тактичних заходів у сфері формування попиту, встановлення взаємовідносин з покупцями, ціноутворення, транспортування, рух товарів, стимулювання збуту, сервісу і реклами, спрямованих на реалізацію збутових стратегій і досягнення цілей збутової діяльності підприємства. Отже, збутова політика підприємства — це спосіб здійснення збутової діяльності підприємства.

Орієнтація господарської діяльності на маркетинг є новою проблемою для підприємств України. На нашу думку, більшість підприємств зберігає виробничо-збутову стратегію розвитку, що пояснюється відсутністю розвинутого ринку, але в перспективі (коли почнеться зростання темпів виробництва), маркетингова стратегія неодмінно вийде на чільне місце. Для більш ефективного використання у її розробці необхідно задіяти службу контролінгу.

Щоб показати різницю між діяльністю підприємства, що орієнтована на маркетинг і виробничо-збутову діяльність, наводимо порівняльну табл. 1.3.

Для управління збутом необхідна інформація для аналізу поточного стану та розробки стратегії фірми. Аналіз поточного положення передбачає визначення відповідності досягнутих результатів поставленій загальній меті - оптимізації прибутку, максимізації обсягу продажу, збільшенню ринкової частки, оновленню продукції, досягненню статусу промислового лідера та ін. Важливе значення має характер і сфера діяльності фірми, асортимент продукції та її призначення, сегменти ринку, на які фірма має чи прагне отримати вихід, частка продажу на кожному ринковому сегменті.

Таблиця 1.3

**Організація роботи підприємства, що орієнтована на збут і на
виробничо-збутову діяльність [16, С.64]**

№ п/п	Елементи системи управління	Орієнтація на маркетинг	Орієнтація на виробничо-збутову діяльність
1	2	3	4
1	Керівництво вищого рівня	Реальні і потенційні потреби споживачів	Потреби виробництва
2	Відповідальні посади	Економісти, менеджери, відповідальні за збут	Інженери та інший персонал, що відповідає за
3	Виробляється	Тільки те, що буде безумовно продане	Те, що вироблено
4	Асортимент продукції	Широкий	Вузький
5	Планування на основі цілей з врахуванням	Усіх зовнішніх факторів	Внутрішньовиробничих факторів
6	Горизонт планування (переважно)	Довгостроковий	Короткостроковий
7	Головна увага зосереджена	На аналіз запитів, потреб та уподобань споживачів	На можливе зниження собівартості
8	Наукові дослідження спрямовані	На аналіз ринку (споживачів, конкурентів)	На удосконалення виробництва

Продовження табл. 1.3

9	Цінова політика	Кон'юнктура ринку	Діючі преїскуранти і
10	Розробка нових товарів на основі аналізу	Потреби покупців та інших ринкових факторів	Можливості виробництва
11	Виробничий процес	Максимально гнучкий	Як правило, жорсткий
12	Упаковка розглядається як засіб	Формування попиту	Зберігання товару
13	Конкурентоспроможність товару розглядається через призму	Ціни споживання, продажна ціна відіграє допоміжну роль	Продажні ціни

14	Філософія керівництва і колективу	Виробляти те, що продається, а не продавати те, що виробляється	Продавати те, що виробляється, не звертаючи увагу на споживача
----	-----------------------------------	---	--

Ринок сегментується за певними ознаками: намірами споживачів, способами кінцевого використання товару, мотивами придбання, схильностями, перевагами, смаками чи уподобаннями, віком, статтю, територіальним регіоном тощо.

Збутовий потенціал підприємства можна визначити, як сукупність інформаційних, матеріальних, маркетингових, управлінських і комунікаційних ресурсів і можливостей збуту, що забезпечують готовність та спроможність підприємства здійснювати вивід товару на ринок, його реалізацію при постійному вдосконалюванні технології збуту, інновації продуктової лінії з урахуванням факторів маркетингового середовища.

З позицій системного підходу збутовий потенціал є невід'ємною частиною сукупного потенціалу підприємства і, у свою чергу, виступає цілісною динамічною соціально-економічною системою, яка складається з сукупності взаємодіючих елементів різного ступеню складності та організації. Кожна з цих систем структурно інтегрує в собі три підсистеми, від гармонійної взаємодії яких залежить рівень розвитку збутового потенціалу підприємства.

Збутова політика формується на основі збутового потенціалу підприємства та цілей збуту, встановлених як на стратегічному, так і на тактичному рівнях. Оскільки економічні цілі можуть бути і якісними, і кількісними, довгостроковими і короткостроковими, слід уточнити ознаки такої класифікації. Перш за все, цілі збутової діяльності необхідно згрупувати за пріоритетами. В цьому плані необхідно розмежовувати цілі стратегічного та тактичного рівня. В залежності від способу вираження збутові цілі бувають кількісні та якісні. Цілі у сфері збуту бувають обов'язковими (без яких жодне рішення не може вважатися прийнятним); бажаними (досягнення яких сприяє підвищенню якості та адекватності рішення); ймовірними (досягнення яких у

комплексі з двома попередніми створює умови запобігання виникненню в майбутньому проблеми). Поділ збутових цілей поза одною ознакою розкриває їхню роль у діяльності підприємства.

Економічні цілі збутової діяльності спрямовані на максимізацію прибутку, їх досягнення можливе за успішної реалізації наступних задач у сфері збутової діяльності: збільшення ринкової частки підприємства; максимізація збуту і на цій основі — прибутку підприємства при найбільш повному задоволенні попиту споживачів; активне використання збутового апарату підприємства; вибір раціональних каналів розподілу; мінімізація сукупних витрат у господарському циклі товару, включаючи витрати з післяпродажного обслуговування та сервісу; раціональна політика на ринку з урахуванням мінливої кон'юнктури та ін.

Цілі розвитку у сфері збутової діяльності слід розглядати, як надсистемні та внутрісистемні цілі служби збуту. Відомо, що система, яка не має потенціалу саморозвитку, не зорієнтована на стійкий прогрес, а отже, приречена на відставання. Якщо збут не має цілей розвитку, тоді й підприємство приречене на занепад, а таким чином, і на втрату ринків збуту.

Надсистемні цілі розвитку збуту пов'язані з інтеграцією й диверсифікованістю діяльності, з розвитком ринків збуту та освоєнням нових. Внутрісистемні цілі служби збуту спрямовані на підвищення кваліфікації працівників збуту, впровадження інформаційних технологій, прогресивних форм і методів продажу, стимулювання збуту тощо.

Кількісні цілі збутової діяльності можуть виступати у вигляді зростання обсягу продажів, збільшення частки фірми на певному сегменті ринку, підвищення швидкості обороту коштів, вкладених у запаси готової продукції і т. ін. Кількісна визначеність збутових цілей дозволяє довести цільові установки у вигляді індивідуальних завдань до конкретних виконавців.

Під якісними цілями збутової діяльності ми будемо мати на увазі якість обслуговування, для чого необхідним є надійний зворотний зв'язок підприємства зі споживачами, достатньо точна інтерпретація вимог споживачів

збутовим апаратом підприємства, кількісний опис цих цілей. Для визначення якісних цілей збуту доцільним є використання кількох каналів зв'язку зі споживачами для більш адекватного визначення їхніх вимог.

Висновки до розділу 1.

1. Найбільш прийнятною теорією вартості (і найбільш детально опрацьованою) слід вважати розробки таких видатних економістів неокласичного напрямку, як А.Маршалл і П.Самуельсон. Вони розрізняють два види вартості: ринкову і нормальну. Ринковою є вартість, яка формується в короткі проміжки часу. На цю вартість впливають витрати виробництва і корисність товарів. Загальне правило таке: чим менший період, тим більше потрібно враховувати вплив попиту, а значить і корисності на вартість. Але в довгостроковому періоді роль витрат виробництва є визначальною для формування «нормальної» вартості. «Нормальна», або, за вартість товару - це та його вартість, яку економічні сили створюють лише в кінцевому результаті. Чим більший період часу береться для аналізу, тим більше значення має вплив витрат виробництва на вартість.

2. В бухгалтерському обліку порядок обліку готової продукції та витрат на її виготовлення регулюється П(С)БО 9 «Запаси і П(С)БО 16 «Витрати».

Готовою продукцією називають створений на підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього споживання. Готова продукція класифікується в залежності від форми: уречевлена та у вигляді результатів роботи, тобто послуга; за ступенем готовності: готова, напівфабрикати, незавершене виробництво; за конструктивною і технологічною складністю-проста і складна; за характером: основна, супутня, побічна.

3.Збутову політику підприємства в умовах маркетингової орієнтації можна визначити, як сукупність маркетингових тактичних заходів у сфері формування попиту, встановлення взаємовідносин з покупцями, ціноутворення, транспортування, рух товарів, стимулювання збуту, сервісу і реклами,

спрямованих на реалізацію збутових стратегій і досягнення цілей збутової діяльності підприємства. Отже, збутова політика підприємства - це спосіб здійснення збутової діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Облік собівартості випущеної та відвантаженої продукції

Згідно з Положенням стандартом бухгалтерського обліку 16 термін «собівартість готової продукції» набув кількох змістових відтінків: на фінансовий результат господарської діяльності, як один з елементів його формування, впливає собівартість реалізації готової продукції, яка складається з:

1. Виробничої собівартості.
2. Нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.
3. Понаднормативних виробничих витрат.

Усі витрати підприємства на виробництво продукції (тобто такі, які включаються до собівартості реалізації продукції) поділяються на прямі (ті, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом) та непрямі (ті, які потребують розподілу).

Під об'єктом обліку витрат розглядається продукція, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Першим елементом собівартості реалізації готової продукції є виробнича собівартість продукції, яка включає:

1. Прямі матеріальні витрати, тобто вартість сировини, основних матеріалів та інших матеріальних цінностей, використання яких може бути прямо віднесено до конкретного об'єкта витрат.
2. Прямі витрати на оплату праці.
3. Інші прямі витрати, які включають, наприклад, орендну плату, амортизацію та інші витрати.
4. Загальновиробничі витрати [10, С. 7].

Загальновиробничі витрати потребують особливої уваги, тому розглянемо їх докладніше. Загальновиробничими витратами називають витрати, пов'язані з організацією виробництва у цехах, на дільницях, з організацією лінійного виробництва.

Такі витрати включають: витрати на управління виробництвом, амортизацією основних засобів загальновиробничого призначення; амортизацію нематеріальних активів та ін.

Особливістю загальновиробничих витрат є те, що вони поділяються на постійні і змінні.

Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно. Сума постійних загальновиробничих витрат не змінюється при зміні обсягу діяльності. Постійні витрати розподіляються на кожний вид продукції з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат та ін.) при нормальній потужності.

Нормальна потужність - це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням позапланового обслуговування виробництва.

У свою чергу, загальновиробничі постійні витрати підприємства поділяються на розподілені і нерозподілені.

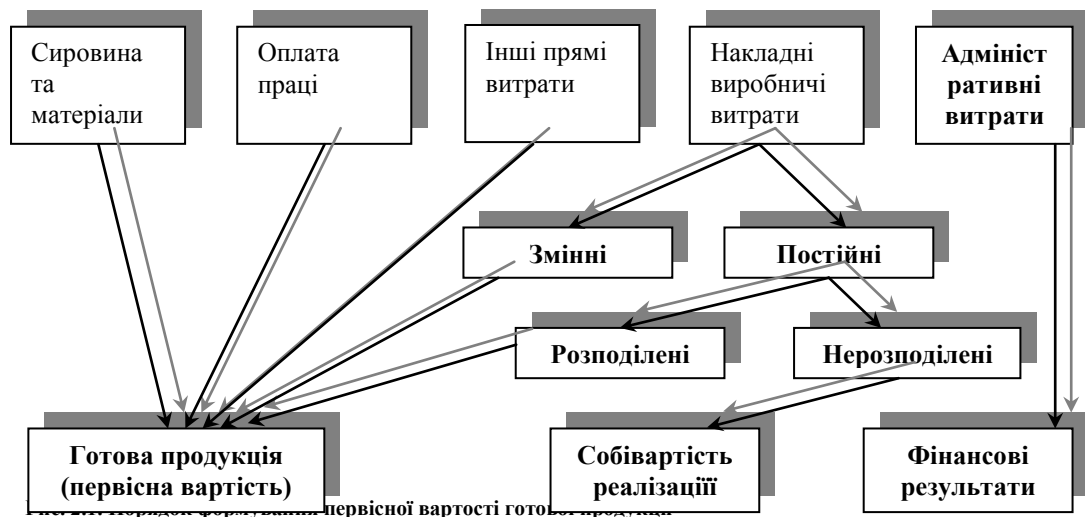
Сума розподілених постійних загальновиробничих витрат включається до складу виробничої собівартості продукції. Сума нерозподілених постійних витрат включається до складу собівартості реалізованої готової продукції у тому місяці, в якому вони виникли (незалежно від дати реалізації готової продукції).

Сума змінних загальновиробничих витрат змінюється пропорційно змінам обсягів діяльності і також підлягає розподілу на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат та ін.) при фактичній потужності.

Сума змінних загальновиробничих витрат включається до виробничої собівартості готової продукції і виконаних робіт та послуг.

Загальна сума розподілених і нерозподілених загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини [10, С. 7].

Схематично механізм формування собівартості реалізованої готової продукції відображено на рис. 2.1.



Кінцева мета обліку виробництва – визначення натуральних (кількісних та якісних) характеристик і грошових параметрів – виробничої собівартості окремих видів продуктів та одиниць їх вимірювання.

Якщо на підприємстві поряд з основною продукцією випускають супутню і побічну, тоді виробнича собівартість випущеної продукції розраховується за формулою:

$$\text{ВСП} = \text{НЗВп} + \text{ВВ} - \text{ПВ} - \text{ПП} - \text{СП} - \text{НЗВк},$$

де **ВСП** – виробнича собівартість продукції;

НЗВп – незавершене виробництво на початок періоду;

ВВ – виробничі витрати за звітний період;

ПВ – поворотні відходи; **ПП** – побічна продукція; **СП** – супутня продукція;

НЗВк – незавершене виробництво на кінець періоду.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що споживається на самому підприємстві.

Згідно з бухгалтерськими стандартами вартість супутньої продукції розраховується самим підприємством одним з наступних способів:

– якщо власник має намір її продати без додаткової обробки, тоді супутню продукцію оцінюють за справедливою (ринковою) вартістю за мінусом витрат на її реалізацію;

– якщо супутню продукцію використовують на підприємстві або доробляють її з метою подальшої реалізації, тоді її оцінюють за ціною можливого використання.

У бухгалтерському обліку готова продукція має оцінюватися за первісною вартістю, яка дорівнює фактичній собівартості виготовлення. Але, оскільки фактична собівартість може бути визначена лише в кінці періоду, коли будуть відомі всі витрати виробничих ресурсів, виникає необхідність її обліку протягом звітного періоду за іншими оцінками. Як правило, для цього використовується планова (нормативна) виробнича

собівартість. В кінці місяця розраховується фактична собівартість продукції та порівнюється з плановою (нормативною) вартістю. При перевищенні фактичної собівартості на різницю складається допроведення, якщо, навпаки, то різниця – сторнується.

При реалізації продукції, крім визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції, у підприємства виникає необхідність у розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції.

Це пов'язано з тим, що на початок місяця на складі знаходиться продукція за собівартістю минулого звітного періоду і яка реалізується разом з продукцією, що надійшла за собівартістю вже звітного періоду. Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від облікової політики підприємства. При цьому можуть використовуватися методи, визначені в П(С)БО 9 «Запаси». При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті, оцінка їх здійснюється за одним з таких методів, які вже були описані: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); нормативних затрат; ціни продажу. В табл.2.1 представлено приклад відобарження в синтетичному обліку процесу випуску готової продукції.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з обліку випуску готової продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
1.	Надійшла з виробництва протягом звітного періоду на склад продукція А за обліковою собівартістю	Накладна	26/А	23	100000
2.	Надійшла з виробництва протягом звітного періоду на склад продукція Б за обліковою собівартістю	Накладна	26/Б	23	250000
3.	Оприбутковано на склад супутню продукцію В: (2500 – 200)	Накладна	26/В	23	2300
4.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією А (120000 – 2300 – 10000) – 100000	Бухгалтерська довідка	26/А	23	7700

5.	Відображено відхилення фактичної собівартості від планової за продукцією Б: 220000 – 250000	Бухгалтерська довідка	26/Б	23	3000
----	--	-----------------------	------	----	------

Суму 30000 грн. відображено методом «червоного сторно». Це означає, що її потрібно мінусувати від загальної планової облікової вартості.

На підприємстві часто застосовується метод визначення собівартості реалізованої продукції за допомогою коефіцієнта реалізації.

Послідовність цього методу наступна:

1. Розраховуємо коефіцієнт реалізації :

$$C = (A1 + A2) / (B1 + B2)$$

де **C** – коефіцієнт реалізації;

A1 – залишок готової продукції на складі на початок звітного періоду за фактичною собівартістю;

B1 – залишок готової продукції на складі на початок звітного періоду за обліковою вартістю

(вартістю реалізації);

A2 – фактична собівартість випущеної за звітний період продукції;

B2 – вартість реалізації випущеної за звітний період продукції.

2. Визначаємо фактичну собівартість реалізованої продукції, або, інакше кажучи, розраховуємо величину собівартості продукції на 1 грн. її реалізації:

$$П = В \times С,$$

де **П** – фактична собівартість реалізованої продукції;

В – вартість реалізації продукції за звітний період

3. Розраховуємо фактичну собівартість продукції, яка буде знаходитись на залишку на кінець звітного періоду:

$$A3 = A1 + A2 - П,$$

де $A3$ – фактична собівартість готової продукції на залишку на кінець звітного періоду [50, С.309].

Для обліку фактичної собівартості реалізованої продукції використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації».

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – закриття цього рахунку. Як і всі рахунки 9 класу, даний рахунок сальдо не має, тому його сальдо списується в кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації», відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291, має такі субрахунки:

- 90.1 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 90.2 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 90.3 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 90.4 «Страхові виплати».

Приклад. Залишок готової продукції на складі за фактичною собівартістю становив 30000 грн., вартість реалізації такої продукції за обліковими цінами склала 50000 грн., фактичні витрати на виробництво продукції склали 45000 грн., НЗВ на початок місяця становило 5600 грн., НЗВ на кінець місяця – 8000 грн., вартість реалізації продукції за обліковими цінами, яка поступила протягом місяця – 66000 грн. За звітний період було реалізовано продукції на суму 100000 грн. (без ПДВ).

1. Собівартість випущеної з виробництва продукції: $5600 + 45000 - 8000 = 42600$.

2. Коефіцієнт реалізації: $(30000 + 42600) / (50000 + 66000) = 0,626$.

3. Собівартість реалізованої продукції: $100000 \times 0,625 = 62500$.

Результати відобразимо в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції

№	Показник	Фактична собівартість (грн.)	Вартість продукції за обліковими цінами (грн.)	Відхилення (грн.)
1	2	3	4	5
1	Залишок готової продукції на складі на початок звітнього періоду	30000	50000	-20000
2	Випущена з виробництва продукція за звітний період	42600	66000	-23400
3	Реалізована готова продукція за звітний період	62500	100000	-37500
4	Залишок готової продукції на кінець звітнього періоду	10100	16000	-5900

У системі рахунків такі операції відображені у табл. 2.3:

Розглянемо порядок відображення операцій з давальницькою сировиною. Як відомо, давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки виконавцю право власності на цю сировину до виконавця не переходить. Тому в бухгалтерському обліку виконавця давальницьку сировину слід обліковувати на забалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» за цінами, передбаченими в договорі.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку відвантаження готової продукції

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	Сума, грн.
---	------------------------------	---------------------	-------------------------	------------

			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Надійшла з виробництва продукція на склад протягом звітного періоду за фактичною собівартістю	Накладна	26	23	42600
2	Відвантажена готова продукція за обліковою вартістю	Накладна	90.1	26	100000
3	Відображено відхилення фактичної собівартості від облікової вартості	Бухгалтерська довідка	90.1	26	37500
4	Списана фактична собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	79.1	90.1	62500

Замовник відображає вартість переданої в переробку давальницької сировини по дебету субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку».

Якщо оплата за переробку на умовах давальницької сировини буде здійснюватись готовою продукцією, тоді операції в бухгалтерському обліку сторін відображаються такими записами (табл. 2.4.).

Товарообмінними (бартерними) називають операції, при яких суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється обмін певної кількості товарів (робіт, послуг) на еквівалентну за вартістю кількість іншого товару без проведення грошових розрахунків. Ці операції мають місце через недостатність у підприємства грошових коштів для проведення розрахунків за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

Відповідно до ст. 715 Цивільного кодексу за договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов'язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар.

Згідно з п. 4 ст. 715 цього Кодексу право власності на обмінювані товари переходить до сторін одночасно після виконання зобов'язань щодо передання майна обома сторонами, якщо інше не встановлено договором або законом.

Якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість, то дохід не визнається.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків при розрахунку за переробку давальницької сировини (оплата проводиться частиною готової продукції)

№ з/п	Зміст операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Оприбутковано давальницьку сировину (насіння соняшника), що надійшла для переробки	Наклад на	022	–
2	Відображено дохід від реалізації послуг з переробки давальницької сировини	Акт виконаних робіт	36.1	70.3
3	Відображено суму податкових зобов'язань щодо ПДВ	Податкова накладна	70.3	64.1
4	Списано собівартість наданих послуг з переробки давальницької сировини	Бухгалтерська довідка	90.3	23
5	Оприбутковано готову продукцію, що надійшла як плата за послуги за давальницьким договором	Накладна	28.1	63.1
6	Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ у складі вартості отриманої готової продукції	Податкова накладна	64.1	63.1
7	Проведено залік заборгованостей	Акт взаємозвірки платежів	63.1	36.1
8	Списано вартість переробленої давальницької сировини	Накладна	–	022
9	Списана собівартість наданих послуг	Бухгалтерська довідка	79.1	90.3
10	Списана суму доходу, отриманого від реалізації наданих послуг з переробки давальницької сировини	Бухгалтерська довідка	70.3	79.1

Якщо об'єкти не відповідають визначенню подібних (однорідних), наведеному у п. 4 П(С)БО 7, то вони вважаються неподібними (неоднорідними) об'єктами.

При передачі за договором міни (бартеру) неподібних об'єктів сума доходів, яка відображається у бухгалтерському обліку, визначається відповідно до п. 23 П(С)БО 15, а саме: сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

При відображенні в обліку бартерних операцій необхідно враховувати, на що обмінюються товари. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачений поділ бартерних операцій на обмін подібними чи неподібними активами.

Подібними визнаються активи, які мають однакове функціональне призначення й однакову справедливу вартість. Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість по операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Якщо об'єкти не відповідають визначенню подібних (однорідних), то вони вважаються неподібними (неоднорідними) об'єктами.

При передачі за договором міни (бартеру) неподібних об'єктів сума доходів, яка відображається у бухгалтерському обліку, визначається відповідно до п. 23 П(С)БО 15, а саме: сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Приклад. ТОВ «Аверс» випустило тканину і передало її ПП «Галичпромгруп» у кількості 900 м. кв. за ціною 100 грн. за 1 кв.м. плюс ПДВ – 18000 грн. в обмін на їх продукцію, а саме дошку обрізну в кількості 50 м.куб. по ціні 1200 грн. за 1 куб. м. плюс ПДВ – 12000 грн. Продукція є неподібною.

Загальна договірна вартість тканини, яка передається становить 108000 грн., загальна договірна вартість дошки обрізної, яка передається, становить 72000 грн. Отже, ПП «Галичпромгруп» повинно доплатити ТОВ «Аверс» різницю у сумі 36000 грн. Проводки наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку товарообмінних операцій неподібними об'єктами

№	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
	1	2	3	4	5
Облік у ТОВ «Аверс»					
1.	Відвантажено тканину	Накладна	36.1	70.1	108000
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	18000
3.	Отримано сировину і матеріали	Накладна	20.1	63.1	60000
4.	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	12000
5.	Отримано доплату за відвантаженою продукцією	Виписка з банку	31.1	36.1	36000
6.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Бухгалтерська довідка	63.1	36.1	72000
Облік у ПП «Галичпромгруп»					
1.	Отримано тканину, яка зарахована як товар	Накладна	28.1	63.1	90000
2.	Відобаржено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	64.1	63.1	18000
3.	Відвантажено дошку обрізну	Накладна	36.1	70.1	72000
4.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	70.1	64.1	12000

5.	Перераховано доплату за отриману тканину	Виписка з банку	63.1	31.1	36000
6.	Здійснено взаємозалік заборгованостей	Бухгалтерська довідка	63.1	36.1	72000

В окремих випадках держава встановлює обмеження щодо здійснення операцій з давальницькою сировиною. Такі обмеження насамперед стосуються виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів, а також ввезення на митну територію України або вивезення з неї деяких інших видів давальницької сировини, наприклад шкіряної сировини, брухту і відходів чорних та кольорових металів тощо.

В аналітичному обліку оприбуткування готової продукції на складі слід проводити за обліковими цінами плановою або нормативною собівартістю з доведенням її до фактичної після узагальнення витрат на виробництво або за відпускними цінами (цінами вибуття, реалізаційними). Основна дискусія щодо оцінки запасів розгорнулася між так званими «істориками» і «футуристами». Перші надають перевагу оцінці за собівартістю, другі – за вартістю вибуття (реалізаційною ціною). Традиційно запаси готової продукції оприбутковуються за їх собівартістю, а списують на рахунки дебіторської заборгованості, грошових коштів – за цінами реалізації. Дискусії виникають з приводу оцінки продукції в обліку в період між надходженням і вибуттям активу, точніше з приводу моменту їх оцінки:

- 1) у момент надходження на склад і оприбуткування продукції;
- 2) у момент отримання грошових коштів;
- 3) у момент підписання договору;
- 4) впродовж усього періоду між надходженням і вибуттям запасів.

Значимо, що готова продукція належить до оборотних активів, які передбачають перетворити на гроші, продати або спожити протягом нормального операційного циклу. Процес оцінки активів необхідно розглядати як процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих так, щоб їх можна було використовувати як агреговано для підсумкової оцінки активів, так і окремо, залежно від конкретної ситуації.

Прихильники переоцінки запасів у момент їх оприбуткування за цінами реалізації аргументують це тим, що собівартість упродовж тривалого періоду часу втрачає значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу, як поточна ринкова ціна внаслідок інфляції, морального і фізичного зносу.

Запаси готової продукції можуть бути оприбутковані за цінами реалізації або чистою вартістю реалізації (ціна вибуття за мінусом додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою до продажу або доставкою товарів), якщо:

- 1) вони готові до реалізації за відомими цінами, при відомих, достовірно прогнозованих або незначних витратах;
- 2) строк запізнення оплати від поставки продукції незначний;
- 3) продукція фірми повністю укомплектована.

Оцінка запасів за ціною вибуття дозволяє прогнозувати суми грошових коштів, необхідних у майбутньому для продовження діяльності фірми і придбання відповідних ресурсів, а також для розробки прогнозів наступних грошових надходжень, проте потрібну інформацію про рух грошових коштів у майбутньому отримують з інших джерел даних, складання яких вимагає менших витрат. До того ж, інформація про грошові потоки в майбутньому настільки невизначена, прийнятнішою є оцінка за собівартістю. Аргументом на захист оцінки запасів за собівартістю є надійність такої оцінки.

Порядок проведення уцінки готової продукції аналогічний порядку проведення уцінки інших запасів. Він визначений Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залегалась, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (затв. Спільним Наказом Мінекономіки та Мінфіну України від 15.12.1999р. №149/300, чинне з 09.01.2000 р.). Дооцінка готової продукції може проводитись, але в межах попередньої уцінки.

У разі, якщо підприємство виробляє декілька видів продукції, то наприкінці звітної місяця необхідно буде провести розрахунок змінних, постійних як розподілених, так і нерозподілених загально виробничих витрат на кожний вид продукції.

На наведеному прикладі ми розглянули формування таких елементів собівартості реалізації готової продукції, як виробнича собівартість і нерозподілені загально виробничі постійні витрати.

У разі, якщо підприємство для списання запасів обрало метод оцінки за нормативними витратами, то може з'явитись третій елемент собівартості реалізованої готової продукції – понаднормативні виробничі витрати.

Причина виникнення зазначеного елемента полягає у можливості існування відхилень між нормативною оцінкою і фактичною сумою витрат на виробництво одиниці готової продукції у звітному періоді.

Механізм формування понаднормативних виробничих витрат такий: протягом звітної місяця з виробництва оприбутковуються готова продукція за встановленими на підприємстві нормативами. Також за встановленими нормативами готова продукція списується в реалізацію.

Наприкінці звітної місяця формується фактична сума витрат, пов'язаних з виробництвом готової продукції. Після цього проводиться порівняння фактичної суми витрат з нормативними оцінками готової продукції, виводиться сума відхилення, на яку коригується собівартість реалізації готової продукції (незалежно від дати реалізації).

Необхідно зазначити, що підприємства, які застосовують метод оцінки за нормативними витратами, поділ загально виробничих витрат на постійні (розподілені, нерозподілені) та змінні здійснюють виходячи саме з нормативних оцінок готової продукції, а відхилення суми фактичних витрат від нормативів наприкінці звітної місяця відображають по дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації» і кредиту рахунка 23 «Виробництво».

Таким чином, до моменту продажу готової продукції на рахунку 90 «Собівартість реалізації» може виникати позитивне сальдо, яке складається із суми нерозподілених постійних загально виробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

Згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку попереднє сальдо по рахунку 90 «Собівартість реалізації» наприкінці місяця у повному обсязі списується до кредиту рахунку 79 «Фінансові результати». На думку автора, Добровського В.М., впливати на фінансові результати діяльності може лише собівартість дійсно реалізованої готової продукції. У зв'язку з цим суми нерозподілених постійних загально виробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат, що обліковуються протягом місяця на окремому субрахунку, підлягають списанню на фінансові результати пропорційно реалізованій продукції. Таким чином, у даному випадку виникає необхідність проводити розподіл зазначених витрат [26, С. 10].

Необхідно зазначити, що протягом місяця, коли фактична собівартість продукції невідома, готова продукція оприбутковується за плановою собівартістю, а в кінці місяця вона коректується (доводиться до рівня фактичної).

Отже, готову продукцію оцінюють за плановою і фактичною собівартістю (виробничою чи повною) або за оптовими цінами, якщо на такий вид продукції вони регулюються державою.

2.2. Документальне оформлення та аналітичний облік операцій, пов'язаний з обліком та реалізацією продукції

Готова продукція може надходити як на склад, так і відвантажуватись безпосередньо покупцям. Для випуску продукції з виробництва використовують накладні, а при виконанні робіт (наданні послуг) – приймально-здавальні акти. Первинні документи на передачу готової продукції (накладні, відомості випуску продукції, акти) з

виробничих підрозділів на склад виписуються у двох примірниках. Один з примірників, підписаний завідувачем складу, повертається в цех, який здав продукцію, а другий – залишається на складі.

При надходженні продукції на склад оформляють прибуткові документи (накладні, акт виконаних робіт, акт здачі продукції тощо), а при вибутті зі складу – видаткові документи. На складах готову продукцію обліковують в книгах складського обліку або в облікових картках форми М-12. Як книги, так і картки мають форму оборотної відомості. На кожне найменування та гатунок продукції в книзі складського обліку відводять окрему сторінку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В книгах та картках складського обліку відображається також рух та залишки продукції на кожну звітну дату. На складі на кожен вид продукції складається карточка складського обліку або здійснюється запис в книгу складського обліку (рис.2.2.).

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або Книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами:

а) в сортових картках складського обліку – в бухгалтерії складають та обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

б) безкартковим способом — кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва та руху готової продукції у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування,

відпуску та по залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У бухгалтерії на основі первинних документів по прибутку та видатку ведуть накопичувальні відомості випуску готової продукції в натуральному та вартісному виразі та накопичувальну відомість відвантаженої продукції. Документи на готову продукцію щодня надходять до бухгалтерії, яка веде кількісно-натуральний облік випуску продукції за її видами, сортами. Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю.

За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати. Щомісяця звіряють дані облікових реєстрів з даними книги залишків готової продукції і напівфабрикатів свого виробництва, контролюють записи, стан запасів готової продукції на складі, своєчасне і правильне її оприбуткування, забезпечення зберігання, своєчасне відвантаження, а також виконання обов'язків за поставками продукції споживачам.



Рис. 2.2. Схема документального оформлення руху готової продукції

При відвантаженні покупцям продукції продавець заносить в електронний реєстр податкову накладну, яка є підставою для відображення у покупця податкового кредиту з ПДВ. Дана податкова накладна включається в єдиний реєстр податкових накладних.

Відпуск готової продукції здійснюється на підставі договорів про реалізацію продукції. Готова продукція може відправлятися покупцю із залученням послуг перевізника. Законодавство України використовує кілька понять, пов'язаних з оплатою послуг перевізника: фрахт, провізна плата, тариф, збір.

Тариф – це грошове відображення вартості надання послуги на вантажні перевезення, сума, встановлена відповідно до законодавства України перевізником за перевезення одиниці ваги (обсягу) вантажу.

Збір – сума, що додається до тарифу і сплачується за послуги при транспортуванні вантажу і яка визначається згідно з умовами перевезення або обслуговування при такому перевезенні.

Фрахт – винагорода (компенсація), що сплачується за договором фрахтування (чартеру) за використання транспортного засобу.

Провізна плата – це плата за перевезення вантажу за договором.

Форма і порядок розрахунків, а також випадки зміни розміру оплати за перевезення вантажів і надання інших послуг, пов'язаних з цим, визначаються перевізником з вантажовідправником при укладенні ними договору на перевезення вантажів.

При перевезеннях повітряним транспортом використовується авіаційна вантажна накладна – це документ, оформлений вантажовідправником чи від імені вантажовідправника, у тому числі його електронна копія (в разі застосування), який є свідченням укладення договору перевезення і прийняття вантажу до перевезення на умовах, визначених у ньому.

При перевезеннях автомобільним транспортом використовується товарно-транспортна накладна. Товарно-транспортна накладна – це єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їх переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.

При перевезеннях залізничним транспортом основним перевізним документом є залізнодорожна накладна. Така накладна є складовою

частиною комплексу перевізних документів, до якого, крім неї, входять: дорожня відомість, корінець дорожньої відомості та квитанція про приймання вантажу.

При перевезеннях морським вантажним транспортом використовується коносамент.

Коносамент – документ, що видається перевізником вантажу вантажовласнику. Засвідчує право власності на відвантажений товар.

Коносамент виконує одночасно кілька функцій: розписка перевізника в отриманні вантажу для перевезення, з одночасним описом видимого стану вантажу; товарно-транспортна накладна; підтвердження договору перевезення вантажу; товаророзпорядчий документ.

Оскільки різні пункти контрактів на постачання формулювалися залежно від торгових звичаїв або законодавства тієї чи іншої країни, виникли їх різні трактування, які часто призводили до непорозумінь і ускладнювали міжнародну торгівлю. Міжнародна торговельна палата в Парижі склала єдині умови поставки (Інкотермс), що дозволило при укладенні контрактів на базі Інкотермс забезпечити однакове трактування умов контрактів.

Умови Інкотермс постійно переглядаються і останні зміни відбулися у 2010 році.

Інкотермс 2010 (Incoterms 2010) – це міжнародні правила, визнані урядовими органами, юридичними компаніями по всьому світу як тлумачення найбільш застосованих в міжнародній торгівлі термінів. Міжнародні правила щодо тлумачення термінів «Інкотермс» (далі – Інкотермс) застосовуються для визначення умов зовнішньоекономічних договорів поставки (купівлі-продажу). Але їх використовують і при внутрішньодержавних поставках. Активне застосування Інкотермс при укладанні договорів «внутрішньої» поставки зумовлено, насамперед, тим, що цього вимагає Господарський кодекс України (ч. 4 ст. 265).

Оскільки терміни уніфіковані та передбачають досить чітко визначені права та обов'язки сторін договору, посилання на Інкотермс в договорі поставки зменшує ризик юридичних ускладнень, пов'язаних з неоднозначним тлумаченням умов договору.

2.3 Особливості обліку витрат на забезпечення якості продукції

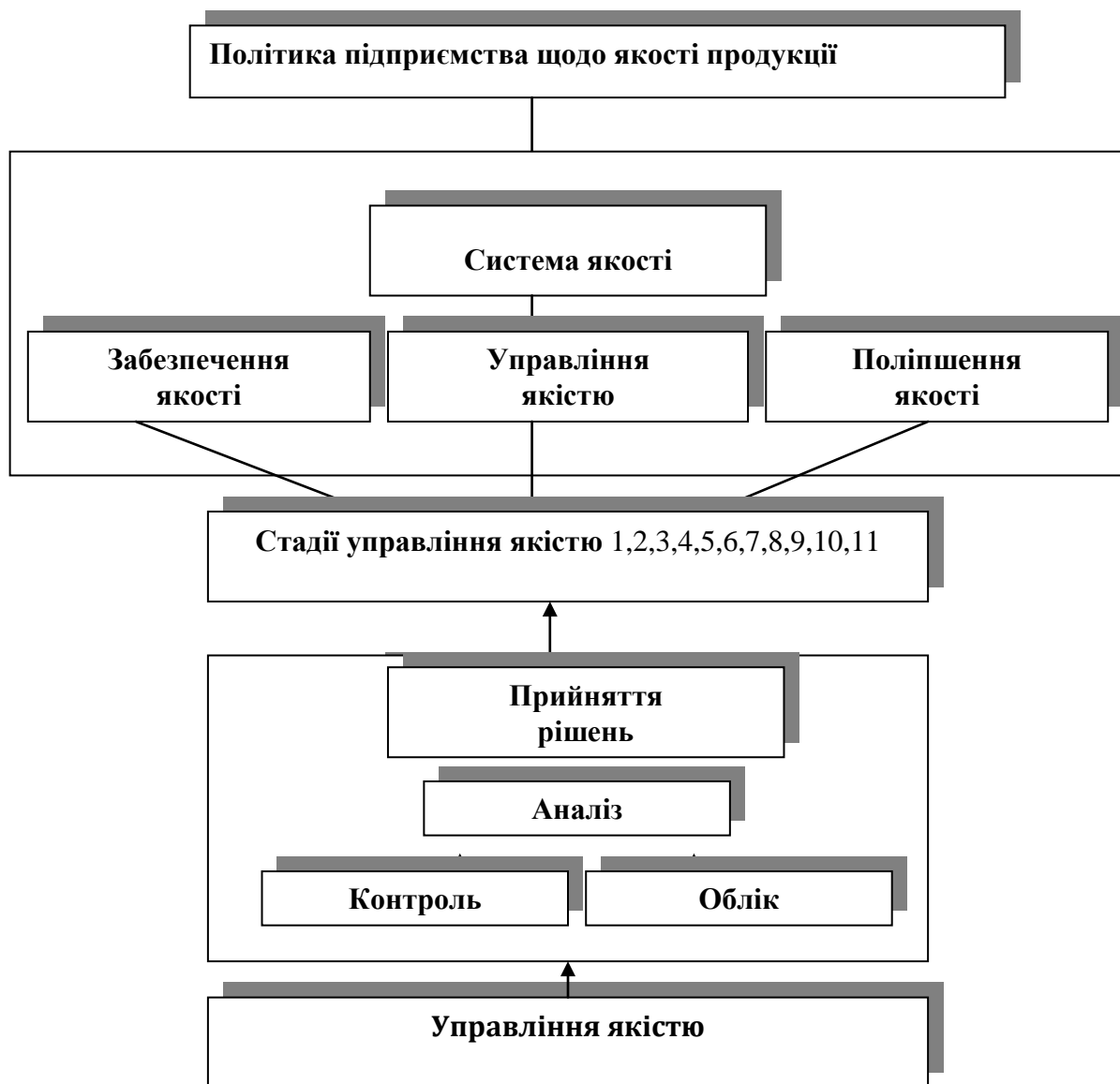
Міжнародний досвід показує, що лідерство у світовій економіці, в соціальному та культурному розвитку досягають лише ті країни, які можуть забезпечити світову якість продукції та послуг. Це створює конкурентні переваги для виробників та комфортні умови життя для споживачів. Саме тому в провідних країнах світу проблема якості є осередком економічних інтересів держави, виробників та споживачів. За даними опитування покупців в різних країнах світу бачимо, що сьогодні практично всі вони розглядають якість як головний фактор вибору товару в порівнянні з його ціною та іншими критеріями [69, С. 132].

Якість продукції - сукупність властивостей, які відображають безпеку, новизну, довговічність, надійність, економічність, ергономічність, естетичність, екологічність продукції тощо, які надають їй здатність задовольняти споживача відповідно до її призначення.

Якість продукції створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів. Вона, з одного боку, виражає ступінь задоволеності споживачем сукупності характеристик продукції, послуг, що надає підприємство, а з іншого, - відповідність процесів управління на підприємстві встановленим цілям й обраній стратегії розвитку.

Управління якістю продукції потребує реалізації комплексного, системного підходу. Система управління якістю функціонує одночасно з усіма іншими видами діяльності, які впливають на якість продукції та взаємодіє з ними. Її вплив розповсюджується на всі етапи від визначення до кінцевого

задоволення вимог і потреб споживача. Ці види діяльності (функції) охоплюють такі сфери (рис. 2.3)



1. Маркетинг (пошук і вивчення ринку)
2. Проектування і (або) вироблення технічних умов, розробка продукту
2. Матеріально-технічне забезпечення
3. Підготовка та вироблення виробничих процесів
4. Виробництво

5. Контроль, проведення випробувань та обстежень
6. Пакування та зберігання
7. Реалізація та розподіл продукції
8. Монтаж та експлуатація
9. Технічне обслуговування
10. Утилізація після використання

Рис. 2.3. «Петля якості» [90, С.381]

Менеджери систематично займаються виробленням і впровадженням програм управління якістю. Основою їх є орієнтація на високоефективну світову практику управління якістю продукції. Більшість програм по забезпеченню

якості продукції розробляється у такій послідовності:

Визначення бажаних для споживача характеристик якості продукції (аналіз ринкової ситуації, вивчення продукції конкурентів тощо).

Визначення стандартів якості (стандарти є відправною точкою при порівнні того, що вважається еталоном, з тим, що отримано в результаті діяльності).

Розробка програми перевірки якості (процес перевірки повинен бути чітко формалізований і передбачати: перелік методів перевірки якості продукції, на якому етапі технологічного процесу контролюється параметр і хто здійснює цю функцію, коли здійснюється контроль; як проводиться аналіз результатів).

Розробка мотиваційної системи (створення умов для обов'язкового забезпечення якості продукції, вдосконалення професійних навичок тощо).

Розробка системи документації (якісні характеристики сировини, напівфабрикатів, виробничого процесу, кінцевої продукції').

Тривалий час витратам на якість продукції не надавали великої уваги. Вважалось, що вони становлять лише частку відсотка від сум продажу. Насправді ж вони значно більші. Дослідження, проведені групою з якості і стандартів Великої Британії, показали, що витрати на якість для промислових підприємств становлять 5—25 % від їх товарообороту. Вони залежать від типу промисловості, ділової ситуації або послуг, підходу організації до того, що є, а що не є витратами на якість, а також масштабів заходів на постійне поліпшення якості всіма працівниками організації [89].

Результати дослідження, проведені Манчестерським інститутом науки і технологій Великої Британії, показали, що менше 40 % організацій знають фактичне значення витрат на якість, з яких 95 %, як правило становлять витрати на експертизу і різні порушення, усунення яких протягом 3 років при постійному поліпшенні процесів може скоротити їх на третину [89].

Враховуючи те, що частина витрат на якість, яка не є обов'язковою і якої можна уникнути, призводить до подорожчання продукції, що негативно

впливає на її конкурентоспроможність, сьогодні все більше організацій вживають заходів з метою визначення своїх витрат на якість.

Необхідність визначення витрат на якість вперше була обґрунтована в 1960-х роках Дж. Джураном і А. Фейгенбаумом. Останній дав таку класифікацію витрат на якість [63, С.132]:

- витрати на попередження дефектів, які складаються з витрат, що витрачаються на навчання у сфері якості, і витрат відділу якості;
- витрати на оцінку рівня якості, які складаються з витрат на контроль і випробування та перевірку діяльності з забезпечення якості;
- збитки від браку за рахунок дефектів і рекамацій.

Важливість і необхідність визначення витрат на якість призвела до створення в ряді країн відповідних стандартів. Одним із стандартів, який найповніше відображає витрати на якість, є британський стандарт BS 6143.

Згідно з цим стандартом усі витрати на якість поділяються на дві групи:

- витрати на відповідність — це витрати на попереджувальні заходи з контролю якості і витрати на стандарти (норми) якості для забезпечення їх роботи;
- витрати на відмови, які призводять до зменшення прибутку, незалежно від того, чим вони спричинені.

Для створення моделі даної системи доцільно адаптувати систему фінансового обліку по збору, реєстрації і узагальненню інформації про витрати. При цьому необхідно послідовно виконати наступні кроки:

- вибрати об'єкти калькулювання витрат;
- визначити джерела інформації про витрати на якість (як правило, розробляються форми первинних документів по збору інформації про витрати на якість продукції в рамках управлінського обліку з урахуванням специфіки діяльності окремого підприємства);
- згрупувати однорідні витрати;
- розробити план рахунків для управлінського обліку.

Що стосується групування, то створення аналітики для подальшого обліку витрат на якість повинне починатися з визначення принципів такого угруповання. Вважаємо за доцільне в основу організації обліку витрат на якість з метою калькулювання покласти їх цільове призначення, тобто всі витрати розділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).

Витрати першої групи безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції і впливають на її собівартість. Вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат - це витрати на попередження дефектів; витрати на контроль і витрати на усунення дефектів.

Витрати другої групи - це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами. У фінансовому обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції. При цьому рекомендується використовувати обидва способи.

Перелік статей конкретних витрат на якість продукції складається самим підприємством з орієнтацією на процесний підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом перевірки, вона повинна бути закладена у продукт. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне витрати на якість включати до виробничої собівартості продукції', спираючись на класифікацію А. Фейгенбаума незважаючи на те, що у даній класифікації з економічної точки зору витрати прирівнюються до втрат, але бухгалтерський підхід при цьому витриманий.

Принцип класифікації витрат на якість, запропонований А. Фейгенбаумом, одержав широке визнання і в подальшому був удосконалений японськими спеціалістами, які запропонували покласти в основу класифікації витрат принцип їх корисності, поділивши всі витрати на дві групи:

- корисні витрати, пов'язані з попередженням дефектів;
- збитки, пов'язані з витратами на проведення оцінювання і з браком.

Як показує практика підприємства не проводять калькуляцію вартості «якості» через відсутність типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. Деякі дослідники намагалися вирішити зазначену проблему, тому розглянемо їх пропозиції щодо складу та облікового відображення витрат на якість продукції.

Морозова-Герасимович Н.А. [63] вважає, що доцільніше було б побудувати облік витрат на забезпечення якості в такий спосіб: аналогічно обліку інших комплексних витрат, наприклад, загальновиробничих, передбачити в Плані рахунків окремий збірно-розподільчий рахунок «Витрати на забезпечення якості» з виділенням двох субрахунків до нього: «Витрати на забезпечення заданого рівня якості» і «Витрати від невідповідності продукції».

На першому субрахунку Н.А. Морозова-Герасимович пропонує відображати продуктивні витрати (на забезпечення якості виготовлення і контроль якості в процесі виготовлення), а на другому субрахунку - невиробничі витрати, пов'язані з усуненням дефектів і втрати від остаточного браку продукції (витрати на виправлення дефектів, виявлених у процесі виробництва, витрати на утримання ізоляторів браку, витрати на задоволення претензій та ін.), тобто втрати від остаточного браку будуть складовою частиною витрат від невідповідності продукції.

Тимрієнко І.Ю. [88] пропонує обліковувати витрати на підвищення якості продукції загальною сумою на рахунку 23 «Виробництво».

Для розробки економічно обґрунтованої методики бухгалтерського обліку витрат на якість значну роль відіграють ті рахунки, на яких ці витрати відображатимуться. Так, І.Ю. Тимрієнко [88] пропонує наступну структуру

рахунку витрат на якість:

231 ХХХХ УУ:

перші три знаки - номер рахунку за планом рахунків (231 - основне виробництво);

наступні чотири знаки - ХХХХ - привласнюються на основі Державного класифікатору продукції та послуг.

потім два знаки - УУ - з класифікатору «Стаття витрат на якість» (ці витрати включаються до виробничої собівартості у складі інших витрат).

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості Тимрієнко І.Ю. відносить:

- інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- виплати по сертифікації продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- оплата праці співробітників, які зайняті відповідним питанням;
- нарахування на заробітну плату;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції

встановленим вимогам;

- витрати, пов'язані з навчання персоналу питанням якості;
- інші подібні витрати [9].

Попова Т.Д. [77] у свої дослідженнях пропонує для забезпечення системного обліку витрат на якість ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремий збірно-розподільний рахунок «Витрати на якість». За дебетом якого протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунки «Основне виробництво», «Загальновиробничі витрати», «Загальногосподарські витрати», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та ін.

Іншої точки зору дотримується О.В. Фоміна, яка для обліку витрат кожного процесу (рахунок «Основне виробництво» субрахунок «Процес»), у тому числі витрат на якість (рахунок «Основне виробництво» субрахунок 2

“Витрати на якість”), пропонує відкрити рахунки і субрахунки різних рівнів, на яких нагромаджуватиметься інформація щодо вартості процесів, переділів, статей калькуляції і відхилень за видами продукції [94].

Таким чином, групування витрат на якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку «Витрати на якість»: 20.2.1. Витрати на забезпечення якості, 20.2.2. Витрати на підвищення якості, 20.2.3. Втрати від невідповідностей відповідно до цілей управління і потреб в інформації для аналізу витрат і відхилень, якості процесів і їх впливу на якість напівфабрикатів, ефективності і відповідності внутрішнім стандартам якості.

Підтримуємо думку О.В. Фоміної, оскільки більш доцільно одразу відображати витрати на якість на субрахунках до рахунку 23, 91 та ін., ніж накопичувати витрати на окремому рахунку, а тоді їх списувати на відповідні рахунки витрат.

Пархоменко В.М. [68] вважає, що не доцільно вести облік витрат на якість на окремому збірно-розподільчому рахунку. Оскільки, це лише призведе до збільшення кількості синтетичних рахунків, і відповідно до збільшення обсягу облікової роботи. Вчений вважає, що найдоцільнішим для цього буде вести аналітичний облік на рахунках витрат (рахунки 20/ТЗВ, 23,24, 26, 91, 92, 93, 94), в розрізі «Витрати на якість».

Отже, пропозиції науковців щодо облікового відображення витрат на поліпшення якості можна об'єднати у такі дві групи:

1. Створення окремого рахунку (Н.А. Морозова-Герасимович, Т.Д. Попова).
2. Виокремлення окремого субрахунку до рахунку «Основне виробництво» - «Витрати, зумовлені поліпшенням якості продукції» (І.Ю. Тимрієнко).
3. Ведення аналітичного обліку за рахунками витрат (рахунки 20/ТЗВ, 23, 24, 26, 91, 92, 93, 94) (О.В. Фоміна, В.М. Пархоменко).

Підтримуємо думку В.М. Пархоменка, щодо недоцільності ведення

обліку витрат на якість на окремому рахунку. Крім того, вважаємо, що відображення витрат лише на рахунку 23 «Виробництво» також не є доцільним, оскільки не завжди такі витрати можна віднести безпосередньо на окремий об'єкт. У зв'язку з цим вважаємо, що витрати на підтвердження та поліпшення якості слід обліковувати відповідно до стадій господарського процесу.

Враховуючи те, що витрати пов'язані із підтвердженням та поліпшенням якості можуть виникати на кожній зі стадій господарського процесу вважаємо, що вони відповідно повинні обліковуватися на різних рахунках бухгалтерського обліку.

Процес організації бухгалтерського обліку витрат обігу та виробництва поділяється на три етапи: придбання сировини, виробництво та реалізація. Відповідно витрати понесені на підтвердження та поліпшення якості можуть виникати на кожному із зазначених етапів. Окрім цього до початку здійснення господарської діяльності підприємство також несе витрати пов'язані із якістю продукції. До таких витрат можна віднести витрати на інформаційні послуги, маркетингові дослідження, оплату за одержання кодів, витрати на сертифікацію продукції, оплату розробки і оцінки вартості системи якості. Вважаємо, що ці витрати в системі бухгалтерського обліку будуть відображатися на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Після того як підприємство здійснило всі відповідні заходи для забезпечення власної діяльності, починається безпосередньо процес господарської діяльності.

На першому етапі відбувається придбання сировини та товарів для подальшої обробки в процесі виробництва чи безпосередньої реалізації. На цій стадії можуть виникати витрати, пов'язані із якістю продукції, а саме: витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів та нарахування на заробітну плату таких працівників. Ці витрати необхідно обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Зазначений етап є досить важливим, оскільки у випадку оприбуткування сировини, яка не відповідає вимогам якості,

продукція, виготовлена з неї буде також неякісною. У зв'язку з цим особливого значення на цій стадії набуває контроль якості сировини, а основними витратами будуть витрати на встановлення відповідності якості оприбуткованих товарів.

Другий етап - процес виробництва, на якому здійснюється господарські операції, що пов'язані зі створенням продукції.

На стадії виробництва підприємством здійснюються такі витрати на якість продукції: витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості. Крім того вважаємо, що до витрат на поліпшення якості слід віднести витрати на підвищення кваліфікації, удосконалення навиків та пов'язані з ними відрядження працівників. Такі витрати безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, тому відобразатимуться на рахунку 23 «Виробництво».

Витрати пов'язані із таким придбанням будуть відобразатися на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» у випадку придбання періодичних видань на ринку, магазинах. Якщо витрати пов'язані із таким придбанням можна віднести на певний конкретний вид продукції, то безпосередньо вони будуть відобразатися на рахунку 23 «Виробництво» в розрізі конкретної продукції. У випадку, якщо періодичні видання надходять на підприємство шляхом підписки, то такі витрати будуть відноситися на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

Необхідно зауважити, що досить часто можуть траплятися випадки, при яких віднесення того чи іншого елементу витрат до певного об'єкту витрат (виду продукції) є досить складним завданням, оскільки він за своїми характеристиками може належати до кількох видів продукції. Такі витрати слід відносити на загальновиробничі з відображенням на рахунку 91 та розподілом їх між усіма виробництвами пропорційно.

На третьому етапі відбувається реалізація готової продукції. На цій стадії також можуть виникати витрати пов'язані із якістю готової продукції. До них відносяться витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам та витрати, пов'язані із навчанням персоналу

питанням якості. Такі витрати слід відобразити на рахунку 93 «Витрати на збут».

Отже, до складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити:

- інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- витрати на сертифікацію продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- витрати на заробітну плату персоналу, який займається

оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів;

- нарахування на заробітну плату;
- вартість придбаних кулінарних книг;
- витрати на перевірку зразків продукції;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості;
- витрати на підтвердження якості зразків;
- відрядження працівників пов'язанні із вдосконаленням навиків;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції

встановленим вимогам;

- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості.

Витрати, які виникають на підприємствах та пов'язані із підтвердженням та поліпшенням якості продукції відображаються на витратних рахунках бухгалтерського обліку таких як 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» на субрахунку «Витрати на якість».

Законодавчо розробленої класифікації та складових витрат на якість на сьогодні не існує, тому підприємству необхідно самостійно розробляти найбільш прийнятні для нього класифікації, пов'язані з якістю продукції. Дана класифікація має бути затверджена керівником та закріплена в Наказі про облікову політику в розділі щодо обліку витрат на якість (для малих та середніх підприємств) або в Положенні про витрати на якість (для великих підприємств).

Для забезпечення створення системи управління якістю недоцільно створювати окремий структурний підрозділ або вводити до штату окремого працівника, який би відповідав за забезпечення та управління якістю продукції. Оскільки для підприємства це означатиме додаткові витрати на утримання, оплату праці таких працівників (підрозділу). Для ефективного управління якістю, зокрема витратами на якість, потрібно налагодити дієву систему контролю й звітування усіх причетних до даного питання підрозділів та працівників. Тобто для досягнення позитивних результатів від впровадження системи якості потрібно залучити усіх працівників підприємства, звичайно, в межах їх посадових обов'язків.

Таким чином, відображення витрат на підтвердження та поліпшення якості продукції на рахунках бухгалтерського обліку дасть можливість узагальнити інформацію щодо понесених витрат з метою управління діяльністю підприємства.

2.4 Облік комерційних(збутових) витрат

Завершальний етап роботи підприємства - збут продукції - як правило, здійснюється за господарськими договорами, укладеними з споживачем. У них передбачаються обсяги і терміни поставок, умови доставки товарів споживачу, ціни реалізації продукції, умови її оплати, юридична відповідальність за несвоєчасну поставку або несвоєчасну оплату продукції, що поставляється, способи вирішення спірних питань.

До збутової діяльності як системи товароруку слід включити (рис.2.4).

Основною метою збуту продукції є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів.

Основним носієм інформації про збутову діяльність підприємства є система бухгалтерського обліку, яка залежно від завдань, які вона вирішує, поділяється на такі види:

1. Облік, спрямований на отримання даних для складання форм фінансової звітності- фінансовий облік.
2. Облік, спрямований на отримання даних для прийняття управлінських рішень щодо формування збутової та виробничої програм, оцінки ефективності витрат у розрізі споживачів, товарів, каналів збуту; для встановлення ціни на товар; контролю за нормами витрат; визначення доходу в розрізі ринкових елементів – управлінський облік.

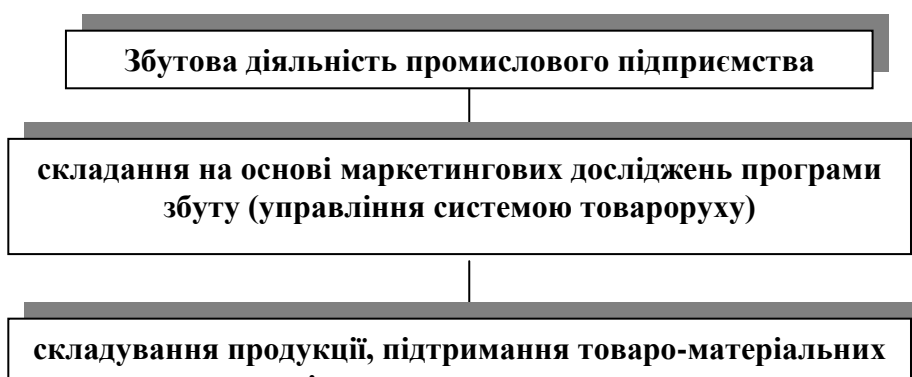


Рис. 2.4. Функції системи збутової діяльності

Формування ринкового господарства вимагає більше уваги приділяти управлінському обліку процесу збуту, який покликаний розв'язати такі завдання:

- планування обсягів продажу готової продукції, виручки від її реалізації, асортименту випуску для побудови програми збуту в розрізі груп споживачів, каналів розподілу;
- проведення аналізу безбиткового продажу з метою формування ціни на готові вироби, асортименту реалізаційного кошика підприємства, визначення обсягів реалізації для отримання фіксованої величини прибутку;
- формування кошторису витрат на збут, контроль за його виконанням;
- облік і контроль руху запасів готової продукції на складі та витрат на підтримання складських запасів;
- складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів збутової діяльності.

При проектуванні програми збуту, визначенні обсягу продажу, ціни на продукцію, величини доходу від реалізації необхідним є формування кошторису збутових витрат. Ринкове господарювання вимагає від фірм надання значної уваги витратам збуту, розробки чіткої системи їх класифікації, планування, обліку, контролю за ефективністю їх здійснення.

З нашої точки зору класифікація витрат повинна мати такий вигляд:

1. Витрати на складування продукції та підтримання товарно-матеріальних запасів:
 - заробітна плата складських працівників і відрахування з неї на соціальні заходи;
 - утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів;
 - орендна плата;
 - нестача готової продукції.
2. Витрати на планування продукції:
 - вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції;
 - витрати на ремонт тари;
 - заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і пакуванням.
3. Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом):
 - витрати на вантажно-розвантажувальні роботи;
 - заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готової продукції до споживачів;
 - витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизація автомобільного транспорту;
 - страхування продукції;
 - оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій;
 - оплата митних витрат.
4. Витрати на управління збутовою діяльністю:

- основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту;
 - утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту;
 - поштові, телефонні, канцелярські витрати;
 - витрати на придбання та обслуговування оргтехніки;
 - витрати на відрядження;
 - витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.
5. Інші витрати:
- витрати на придбання ліцензії на оптову торгівлю готовою продукцією, юридичні консультації, страхування ризиків;
 - витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Для цілей управління доцільно провести поділ збутових витрат щодо обсягу продажу на змінні й умовно-постійні. Змінні витрати (залежать від обсягу продажу) – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експертів, витрати на зберігання продукції сортування, пакування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, на відрядження, комісійні, знижки з ціни. Умовно-постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів-погодинників разом з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські. Такий поділ дає змогу приймати рішення щодо обсягів збуту продукції, ціни реалізації, величини заробітку персоналу, зайнятого в системі збуту.

Таблиця 2.6

Поведінка витрат в залежності від зміни обсягу виробництва

Обсяг виробництва	Змінні витрати			Умовно-постійні витрати		
	На 1-цю продукцію	На весь обсяг продукції конкретного найменування	Сукупні витрати по підприємству	На 1-цю продукцію	На весь обсяг продукції конкретного найменування	Сукупні витрати по підприємству
Зростає	Постійні	Збільш.	Збільш.	Зменш.	Зменш.	Постійні
Зменшується	Постійні	Зменш.	Зменш.	Збільш.	Збільш.	Постійні

Однак витрати не завжди можна точно віднести до тієї чи іншої категорії. Ті, витрати, які є постійними для однієї компанії, можуть бути змінними для іншої. Так, заробітна плата виробничих робітників в одній організації може нараховуватись за відпрацьований час (постійні витрати), а в іншій – за обсяг виконаних робіт (змінні витрати). Витрати на рекламу конкретного продукту будуть прямими витратами для цього виробу, в той час як витрати на рекламу компанії – це непрямі витрати для цього виробу.

Отже, класифікація витрат на постійні і змінні дала можливість :

- 1) визначити ефективність виробничих ділянок, процесів;

2) прогнозувати обсяг виробництва та величину витрат, виходячи з наявних виробничих потужностей;

3) своєчасно втручатися у виробничий процес в разі наявності суттєвих відхилень фактичних даних від нормативних.

Розподіл витрат на постійні і змінні важливий при виборі системи обліку і калькулювання, аналізі і прогнозуванні. Розглянутий розподіл лежить в основі розрахунку критичної точки обсягів виробництва, аналізі порогу рентабельності, конкурентноздатності, асортименту продукції й у кінцевому рахунку для вибору економічної політики підприємства.

Облік збутових витрат доцільно організувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Центри витрат збутової діяльності можна поділити на: а) пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати; б) пов'язані з товарорухом, - опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування. Центрами додаткових витрат збуту є склади готової продукції. Облік складських витрат доцільно організувати за матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних. Звітність завідуючих складами готової продукції можна поділити за періодичністю на: щоденну – картки складського обліку; щотижневу – накопичувальна відомість залишків готової продукції; щомісячну – книга залишків готової продукції або оборотна відомість, відомість збутових витрат; квартальну, річну – баланс, інвентаризаційна відомість. Ведення обліку за допомогою автоматизованих систем дає можливість отримувати інформацію про рух готової продукції у будь-який момент – на запит. Складські звіти необхідні відділу збуту для забезпечення оперативного контролю за виконаними програмами збуту та виявлення відхилень від запланованого рівня товарного запасу.

Заради економічної достовірності, зауважимо, що в 20-х роках цього століття англійський професор Е.Чемберлін вів мову про витрати на виробництво і збут, проте він відносив до витрат на збут витрати на його стимулювання, рекламу, заробітну плату персоналу, зайнятого розподілом продукції, знижки, які надають покупцям з метою збільшення їх зацікавленості, витрати на влаштування вітринних експозицій і виставок нових товарів, витрати на дослідження ринків збуту [67, С.84]. В сучасних умовах господарювання ці витрати можна охарактеризувати як маркетингові, тому вважаємо, що Е.Чемберлін зробив одну з перших спроб розмежування витрат на збут і маркетинг. За теорією вченого, при їх розмежуванні необхідно керуватися двома критеріями: 1) потреби споживачів; 2) попит на продукт. Звідси, витратами збуту можна вважати витрати, які: 1) не змінюють криву попиту; 2) покриваються споживачами, задовольняючи їх потреби; 3) здійснюються з метою пристосувати продукт до попиту. Маркетингові ж витрати – це витрати: 1) необхідні для зміни кривої попиту; 2) зміни потреб споживачів; 3) для пристосування попиту до продукту.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витрати на збут-продаж, реалізацію-продукції, послуг, товарів формує окрему статтю звітності про фінансові результати, і це означає, що у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування цих витрат [75].

До витрат щодо збуту продукції, товарів, послуг належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто позавиробничі витрати. А саме:

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;
- транспортні витрати на доставку продукції від станції відправлення (пристань) до станції (пристані) призначення;
- витрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальним або збутовим організаціям за продаж ними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;

- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;
- утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації.

До «Витрат на збут» відносяться також витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції:

- оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження;
- оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;
- фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції;

- надання знижок (дисконту) покупцям;
- гарантійне обслуговування покупців.

До цієї групи належать також витрати на відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів – включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Разом з тим до витрат щодо збуту продукції не належать:

- вартість тари, що відшкодовується понад ціну товару;
- витрати на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без тарування;
- витрати на тару, якщо тарування продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) проводяться у цінах до задачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- витрати з пакування і транспортування продукції, відшкодовувані покупцями;
- знижка цін, наданих торгівельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат.

Облік витрат щодо збуту ведуть на рахунку 93 «Витрати на збут».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загальна методика обліку витрат на збут з реалізації за елементами аналогічна методиці обліку затрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість їх прямого або непрямого віднесення на відповідний вид продукту. Непрямі витрати поділяються між окремими видами продукції.

За контрактом з покупцем окремі витрати по збуту можуть бути відшкодовані продавцю. Залежно від того, за чий рахунок здійснюються витрати, до рахунку «Витрати на збут» доцільно відкрити два субрахунки: за рахунок продавця та за рахунок покупця.

У зв'язку з тим, що витрати зі збуту є частиною собівартості проданої (ре-алізованої) продукції та впливають на фінансовий результат, доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком. У цьому випадку витрати щомісячно розподіляються так:

- а) витрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;
- б) транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) – за видами реалізованої продукції, їх просто списують наприкінці місяця.

Для розподілу витрат по збуту у бухгалтерії складають довідку – розрахунок або відомість розподілу, де вказують види реалізованої продукції, її виробничу собівартість.

Як правило, загальна сума витрат по збуту повністю списується і включається до собівартості проданої (реалізованої) продукції. При цьому робиться бухгалтерський запис, дебет рахунку 79 «Фінансові результати», кредит – 93 «Витрати на збут».

Будь-яке виробниче підприємство може мати витрати зі збуту. Важливим сьогодні є те, що для обліку витрат зі збуту продукції призначений окремий рахунок, на якому обліковуються витрати, що підлягають списанню на зменшення фінансового результату у періоді їх виникнення.

При списанні пакувальних матеріалів складається бухгалтерський запис Дт 903 Кт 201. Витрати на службові відрядження працівників збуту відображаються по дебету рахунку 93 в кореспонденції з кредитом рахунку 372. Нараховані послуги на рекламу готової продукції, що продається, маркетингові послуги, а також послуги сторонніх організацій з транспортування товарів покупцеві (аналітичний облік ведеться за видами витрат) в бухгалтерському послуг передувала передоплата, або на рахунок 641, якщо нарахування послуг – перша подія – Дт 644 (641) Кт 685. При нарахуванні витрат на ремонт тари складається бухгалтерський запис Дт 93 Кт 201,66. Якщо продукцію було ре-алізовано з гарантією, створюється резерв для покриття витрат за гарантійним ремонтом, що можливо відбудеться, і відображається це на дебеті рахунку 93 в кореспонденції з кредитом рахунку 473. Витрати пов'язані зі збутом продукції, у кінці року або у кінці звітнього місяця списуються записом Дт 791 Кт 93.

Повний перелік витрат, пов'язаних зі збутом готової продукції, наведений у п.19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [95]. Якщо підприємство має власний пункт продажу готової продукції, то витрати, пов'язані з нарахуванням зарплати продавцям, амортизацією, ремонтом, орендою торговельного обладнання, а також інші витрати з утримання пункту продажу будуть обліковуватись на рахунку 93 «Витрати на збут» [27, с.5].

У сфері товароруху виникають чисті збутові витрати, пов'язані з актами купівлі-продажу, зміною форм вартості, транспортуванням готової продукції. Облік збутових витрат системи товароруху доцільно організувати за такими сегментами: асортиментні групи, регіональні представництва, групи клієнтів, канали розподілу. Витрати, що виникають внаслідок збуту продукції, можна поділити на прямі та непрямі. Прямі – безпосередньо відносять на сегмент, непрямі – розподіляють між сегментами на основі обраної бази (рис.2.5).

Зауважимо, що практика розподілу збутових витрат, яка склалася на підприємствах, - пропорційно до виробничої собівартості готової продукції, або ж до виручки від реалізації продукції, має ряд недоліків:

- розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості призводить до того, що матеріально і трудомістка продукція стає ще дорожчою за рахунок включення до її вартості більшої частини непрямих накладних витрат;



Рис. 2.5. Бази розподілу збутових витрат

- розподіл збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації, маючи на меті рівномірно віднести витрати на групи реалізованої продукції на основі визначеного коефіцієнта розподілу, сприяє збільшенню вартості і так дорогих готових виробів, хоча насправді витрати на складування та транспортування цієї продукції можуть бути незначними.

Вважаємо, що практику розподілу збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації доцільно застосовувати лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов

зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обгрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції.

Розподіл непрямих транспортних витрат між географічними ринками збуту можна проводити, виходячи з питомої ваги кількості продукції, реалізованої на даному ринку. Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові сегменти рекомендуємо використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більш залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції.

2.5. Управлінський облік реалізації продукції і формування фінансових результатів

Діяльність будь-якого підприємства виробничої сфери спрямована в підсумку на забезпечення максимально можливого для цих умов обсягу прибутку. Це можливо за умови якнайбільших обсягів реалізації продукції поряд з її низькою собівартістю, за високими цінами. Тому управлінський облік на підприємстві буде ефективним за умови безперервного контролю триєдиних складових фінансових результатів: обсягу реалізації, собівартості продукції (робіт, послуг), ціни продажу.

При цьому слід пам'ятати, що активний вплив менеджерів підприємства на формування фінансових результатів за цими складовими неоднаковий. Якщо обсяг виробництва повністю залежить від рішень менеджерів, а на витрати виробництва вони впливають частково, то їхній вплив на формування цін доволі обмежений. Причому він активніший у випадках цінової політики, головна мета якої на певному етапі - розширення ринку збуту, коли ціни продажу свідомо знижують навіть до рівня критичної точки і виручка від реалізації дорівнює собівартості реалізованої продукції, отже, немає ні прибутку, ні збитку.

Досягнення ж вищих реалізаційних цін на продукцію підприємства не завжди залежить від ефективності управлінської діяльності менеджерів. Як відомо, ціни формуються під впливом попиту й пропозиції, і на них впливають насамперед такі макроекономічні показники, що не залежать від діяльності

окремих підприємств. Зокрема, це грошові доходи населення, індекс інфляції, емісія грошей, облікова ставка Національного банку України тощо.

Однак це не означає, що формування цін на продукцію (роботи, послуги) перебуває поза увагою менеджерів підприємств. В умовах ринку саме продумана цінова політика є гарантом успішного функціонування підприємства, оскільки відбувається жорстке економічне регулювання і нехтування його законами призводить до банкрутства підприємств. Як це не парадоксально, але часто це трапляється не тільки при низьких реалізаційних цінах, коли вони не покривають витрат виробництва, а й при максимально високих. В останньому випадку це зумовлює зниження попиту на продукцію (роботи, послуги), котрі продають за завищеними цінами, що й призводить до затоварення підприємства, поступового згортання виробництва та його банкрутства.

Тому управлінський облік реалізації продукції має насамперед забезпечувати менеджерів достовірною і повною інформацією, що дає змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо поведінки підприємства на ринку. До того ж такі рішення мають бути оперативними (терміновими), вони не можуть бути довготривалими, оскільки ситуація на ринку щоразу динамічно змінюється. Тому необхідно адекватно реагувати на такі зміни і приймати виважені рішення щодо збільшення чи зменшення обсягу продажів, зниження чи підвищення цін реалізації, заміни одних видів продукції у зв'язку з насиченням ринку певними товарами та дефіцитом інших.

Така постановка управлінського обліку передбачає ув'язку всіх його сегментів у єдину систему, бо, наприклад, обґрунтована цінова політика підприємства на ринку можлива за умови вичерпної інформації про витрати виробництва, оскільки маневрування цінами на тривалу перспективу обмежується зоною маржинального доходу.

Таким чином, управлінський облік реалізації продукції (робіт послуг) та формування фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. В процесі

обліку виявляється роль і вплив цих факторів на формування фінансових результатів; такою інформацією оперативно забезпечуються менеджери підприємства, що дає змогу ефективно управляти діяльністю підприємства в напрямку його високорентабельної роботи не тільки в поточному періоді, а й на тривалу перспективу.

Зокрема, в першу чергу визначається обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), що забезпечує безбитковість виробництва, так званий «поріг рентабельності». Як правило, його відображають графічним способом на основі розрахунків маржинального доходу, маючи на увазі, що такі розрахунки є лише орієнтовними, оскільки ґрунтуються на умовних допущеннях, що в аналізованому періоді не змінюються ціни на продукцію, змінні та постійні витрати. Однак насправді ці фактори динамічні, тому будь-які найточніші попередні розрахунки доводиться щоразу коригувати, бо застарілі дані в управлінському обліку не тільки не корисні, а й шкідливі.

Відповідно до таких розрахунків менеджери підприємства мусять контролювати не тільки виробничий процес, його технологію, а й відвантаження продукції споживачам. Враховуючи, що можливість впливу на формування фінансових результатів розосереджена на підприємстві за різними центрами відповідальності: витрати формуються у виробничих підрозділах, а вплив на виручку здійснює відділ збуту, стає зрозумілою необхідність оперативного обміну інформацією між менеджерами цих центрів відповідальності. До того ж виконаний розрахунок не може бути постійним орієнтиром для менеджерів, адже умови діяльності підприємства не є статичними навіть протягом короткотривалого періоду [100, С.94].

Високий динамізм виробничих ситуацій, кон'юнктури на ринку зумовлює те, що насамперед змінні витрати, а часто й ціни на продукцію відчутно змінюються майже щодня. До того ж відбуваються структурні зрушення в асортименті продукції. Тому ці розрахунки доводиться постійно коригувати. Враховуючи те, що на більшості підприємств асортимент продукції, котру виробляють і реалізують на ринку, доволі значний, обсяг розрахунків зростає

в геометричній прогресії, що призводить до відмови від їхнього оперативного коригування, а на багатьох підприємствах взагалі не виконують жодного аналізу умов беззбитковості, тобто у них відсутній управлінський облік процесу реалізації та формування фінансових результатів. Практично управління виробництвом здійснюється лише за технологією, а реалізація продукції має підпорядкований характер його обсягу. У той же час у ринкових умовах залежність має бути зворотною, тобто обсяги виробництва того чи іншого виду продукції потрібно визначати на основі обґрунтованих розрахунків їх можливої реалізації. Причому не завжди йдеться лише про нарощування обсягів виробництва кожного виду продукції навіть за умови, що вона має попит. З позиції формування фінансових результатів підприємства часто доцільним є згортання виробництва одного, менш рентабельного виду продукції, і нарощування обсягів більш рентабельної.

У той же час при насиченні ринку певними видами продукції підприємство змушене знижувати ціни на неї, щоб стимулювати збільшення обсягу продажів. Це зумовлює зменшення прибутку від реалізації і дає поштовх до зниження обсягів виробництва. Однак прямолінійний підхід може бути й помилковим, оскільки попит часто знижується не через абсолютну насиченість ринку відповідною продукцією, а через низьку купівельну спроможність покупців. Тому подібні розрахунки можуть бути орієнтиром лише для короткотривалого періоду. На триваліший період необхідно враховувати, крім даних суто управлінського обліку на підприємстві, маркетингові дослідження, прогностичні розрахунки зростання доходів населення тощо.

Таким чином, управлінський облік реалізації продукції та формування фінансових результатів потребує складних, до того ж оперативних, практично щоденних розрахунків взаємозалежності витрат, обсягу реалізації та виручки у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови комп'ютеризації. Однією з головних причин відсутності управлінського обліку на більшості вітчизняних підприємств є відсутність належної оргтехніки для його ведення. Саме це, на наш погляд, є причиною неуспіху спроб

упровадження нормативного обліку витрат виробництва в недалекому минулому. Хоч його можна розглядати лише як складову управлінського обліку, а не альтернативу, в чому безуспішно переконували деякі вчені, однак навіть цей метод обліку недієздатний в умовах ручного опрацювання інформації з допомогою калькуляторів. В таких умовах не могло й бути мови про вибір оптимального варіанта обсягу продаж, бо навіть одноваріантний потребував довготривалих розрахунків, а багатоваріантний був просто нездійснимим.

Важливим аспектом управлінського обліку є документальне оформлення операцій з реалізації продукції (робіт, послуг). При належній організації управлінського обліку до того, як скласти необхідні документи на відвантаження продукції, потрібно здійснити ґрунтовну аналітичну роботу щодо доцільності такої операції, її значення для формування фінансових результатів підприємства з урахуванням усіх позитивних і негативних факторів. На практиці ж, як правило, основну увагу при реалізації продукції (робіт, послуг) звертають на ціну продажу, незважаючи на інші аспекти. Часто це призводить до того, що замість прибутку від реалізації отримують збитки. Наприклад, підприємство реалізовує продукцію за ціною 120 грн. за одиницю при її собівартості 110 грн. Однак, якщо не врахувати витрат на збут, то при початковій рентабельності 9,1 % $((120-110):110)$ можна зазнати збитків, коли витрати на доставку, комісійний збір, оплату за паркування тощо будуть більшими, ніж різниця між ціною та собівартістю реалізованої продукції.

До того ж треба врахувати, що за діючими стандартами бухгалтерського обліку в собівартість виробленої продукції не включаються адміністративні витрати, а в собівартість реалізації-витрати на збут, і обидва види затрат списуються за рахунок фінансових результатів. Аналіз даних обліку підприємств різних галузей свідчить, що такі витрати досягають 20 - 30 загальних витрат виробництва.

Приймаючи рішення про доцільність реалізації продукції, менеджер мусить мати інформацію не тільки про її виробничу собівартість, а й

ураховувати певну частку адміністративних витрат та особливості системи оподаткування. Одночасно необхідно зважати на те, що витрати на збут, як правило, обернено пропорційні до розміру партії продукції, котру реалізують, хоч загальна величина цих витрат зі збільшенням обсягу реалізації продукції зростає. У розрахунку на одиницю продукції питомі витрати на збут збільшуються майже адекватно зменшенню партій продукції, що реалізують. У зв'язку з цим у кожному випадку необхідно до оформлення документів на реалізацію продукції всебічно оцінити доцільність відвантаження її саме за цими умовами, визначальними з яких є ціна реалізації та повна собівартість партії.

Це доволі узагальнений підхід, оскільки в кожному конкретному випадку треба враховувати ряд інших факторів. Поведінка підприємства на ринку мусить бути гнучкою, воно має блискавично реагувати на всі зміни кон'юнктури, допускаючи навіть відхід від прагматизму на певному тактичному відтинку з метою забезпечення стратегічного успіху.

Наприклад, за очевидної не вигідності поставки своїм транспортом невеликої партії товару віддаленому покупцеві це може бути виправданим міркуваннями щодо розширення ринку збуту продукції в інших регіонах. При пасивній політиці на ринку вони змушені були б обмежитись його внутрішніми можливостями, що не дало б змоги збільшувати обсяг виробництва.

Таким чином, у певній ситуації, особливо з рекламною метою, відступ від раціоналізму у формуванні прибутку можна обґрунтувати. Однак тривалість такого періоду має бути контрольованою і всебічно виваженою. За відсутності позитивних зрушень щодо замовлень на продукцію від такої політики слід відмовлятися.

Реалізацію продукції, виконання робіт і послуг підприємства здійснюють за договорами, укладеними з покупцями чи замовниками. Поряд з тим, що договори є переважно документами фінансового обліку, окремі умови, що містяться в них, мають важливе значення в управлінському обліку. Це насамперед умови поставки продукції (виконання робіт, послуг), обсяги,

вартість, а також терміни виконання.

Варто зазначити, що в управлінському обліку договори продажу (виконання) мають більше значення, ніж у фінансовому, оскільки в останньому відображаються вже наслідки, зумовлені дотриманням чи недотриманням договорів, як в управлінському потрібно контролювати їхнє виконання. Однак вітчизняна практика така, що договори, як правило, зберігаються (закономірно) у центральній бухгалтерії і їхні вимоги до безпосередніх виконавців - менеджерів центрів відповідальності - якщо й доводяться, то обмежено: за обсягом і термінами поставок. Тому жодних розрахунків щодо доцільності поставки продукції за цим договором, причому окремими партіями, не складається як у бухгалтерії - через нестачу часу для цього, так і в центрах відповідальності безпосередньо - внаслідок недостатньої поінформованості про умови конкретного договору. Це зайвий раз засвідчує недосконалість бухгалтерського обліку і необхідність його поділу на фінансовий та управлінський, причому останній не може обмежуватись лише контролем формування витрат виробництва.

Отже, вихідним моментом управлінського обліку документального оформлення реалізації продукції (виконання робіт, послуг) має бути розробка графіків відвантаження (завершення) замовлених обсягів. Саме такі графіки можуть бути основою забезпечення чіткого виконання договорів, що поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності. Особливо важливим це є для підприємств із широким асортиментом продукції (робіт, послуг), значним обсягом виробництва та великою кількістю покупців (замовників). Тому практику, за якою контроль за виконанням договорів зосереджується лише у відділі збуту, на наш погляд, в управлінському обліку треба доповнити налагодженням чіткого контролю за цим безпосередньо в центрах відповідальності. При цьому слід підтримувати взаємозв'язок між відділом збуту підприємства та його центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації продукції здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними-залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: підприємствам чи фізичним особам.

Якщо реалізують продукцію підприємствам, товарно-транспортні накладні виписують на основі їхніх доручень. Товарно-транспортні накладні виписують у трьох примірниках, якщо доставка продукції покупцеві здійснюється без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох-при перевезенні продукції залученим автотранспортом. Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три - при залученому автотранспорті) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два з позначками про прийняту покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію. Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і додається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім його здають у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де пред'являють рахунки на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими залежно від того, який вид продукції реалізується, оскільки кожний з них характеризується специфічними властивостями. Однак, незалежно від цього, в кожній товарно-транспортній накладній потрібні обов'язкові реквізити, які тією чи іншою мірою є найважливішими в управлінському обліку. Насамперед це дата доставки продукції. Однак такий реквізит у товарно-транспортній накладній відсутній, що з позицій управлінського обліку не можна вважати нормальним явищем. Дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за

даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок продукції покупцям. Тим більше, що часто останні при систематичній реалізації (щоденній чи навіть кількаразовій протягом дня) виписують на прийнятту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані кількох товарно-транспортних накладних. До того ж у зв'язку з цим можуть виникнути суперечки щодо термінів поставки, а при реалізації продукції, на котру встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо частина продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що діяли в іншому. Тому, на наш погляд, у центрах відповідальності (складах) підприємства необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються з вказаними при виписуванні товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, поряд із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дійовий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

Так само важливим є контроль часу прибуття, вибуття та простою при виконанні вантажно-розвантажувальних операцій, оскільки перевищення нормативів спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Важливими реквізитами товарно-транспортної накладної є кількісні та якісні показники продукції, що реалізує підприємство. Причому, якщо показники кількості (маси) в ній відображені доволі повно, то якісні параметри не завжди можна навести в потрібному обсязі. В таких випадках до товарно-транспортної накладної додають специфікації, сертифікати якості, атестати, свідоцтва, аналізи, котрі вичерпно характеризують якість продукції, що реалізується.

Однак на практиці часто виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. В цих випадках необхідно негайно скласти акт про розходження.

Слід пам'ятати, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Щодо якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, заданими продавця та покупця надто важко довести, внаслідок чого виникли розбіжності, особливо тоді, коли повторні аналізи не виконували незалежних лабораторіях. Тому управлінський облік - це не тільки точне фіксування даних у товарно-транспортних накладних, а й уважний контроль зважування (перерахунка) продукції при передачі її покупцеві, об'єктивності відбирання зразків для аналізів. Особи, які супроводжують продукцію - водії, експедитори, агенти зі збуту, мають відповідально ставитись до своїх обов'язків щодо реалізації продукції.

У товарно-транспортних накладних відсутній показник собівартості реалізованої продукції. З позицій фінансового обліку це обґрунтовано насамперед з точки зору комерційної таємниці, адже підприємству не вигідно розкривати перед покупцями інформацію про собівартість своєї продукції. Крім цього, метою фінансового обліку є забезпечення складання зовнішньої звітності за тривалі періоди: квартал, рік. Тому немає потреби деталізувати інформацію про фінансові результати за кожною операцією, оскільки вони узагальнюються загалом за звітний період.

З позицій управлінського обліку доцільність інформації про собівартість кожної партії реалізованої продукції є очевидною, оскільки лише за умови, що менеджери мають такі дані, вони можуть активно впливати на формування фінансових результатів за операціями з продажу продукції. Причому не йдеться про виробничу собівартість продукції, що відображається у фінансовому обліку за дебетом субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», а про її повну величину, котра охоплює відповідну частину витрат на збут, що за методикою фінансового обліку списується без розподілу на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Адже вигідність чи збитковість поставки окремих партій продукції залежить не тільки від ціни, виробничої собівартості, а й інших витрат, пов'язаних з реалізацією: витрат на пакування, транспортування, маркетинг, рекламу, відрядження працівників збуту, витрати на оплату праці й

комісійні продавцям, торговим агентам, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для збуту, страхування продукції при доставці тощо Часто може виникнути ситуація, коли ціна реалізації покриває з надлишком виробничу собівартість одиниці продукції, але загальна виручка є меншою, ніж сумарні повні затрати на партію реалізованої продукції.

Таким чином, очевидно, що за кожною партією реалізованої продукції в управлінському обліку треба контролювати не тільки виробничу, а й повну собівартість. Разом з цим, це не означає, що такі дані слід наводити в товарно-транспортних накладних. З міркувань конфіденційності інформації такий реквізит вводити в них не варто, але перед формуванням партій продукції до відправки доцільно спочатку підрахувати можливі фінансові результати від такої конкретної оборудки, а вже потім приймати рішення щодо способу виконання конкретного замовлення на реалізацію продукції

Це ускладнює роботу менеджерів відділу збуту чи центрів відповідальності на підприємстві, оскільки потребує певних додаткових розрахунків, до того ж за кількома варіантами. Практично виконати такі розрахунки за допомогою калькулятора у виробничих умовах не реально. Якщо ж на підприємстві є комп'ютери, то доцільно розробити таке програмне забезпечення, що поєднувало б виписування товарно-транспортних накладних з одночасним аналітичним опрацюванням даних, у т. ч. і щодо визначення ефективності збуту продукції за кожною окремою партією. Саме за такої поставки менеджери можуть активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації, оскільки це дає їм змогу вибрати оптимальний варіант з усіх можливих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним покупцям.

Висновки до розділу 2.

1. Вважаємо за доцільне в основу організації обліку витрат на якість з метою калькулювання покласти їх цільове призначення, тобто всі витрати розділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на

підтвердження і покращення якості (додаткові).

Витрати першої групи безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції і впливають на її собівартість. Вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат - це витрати на попередження дефектів; витрати на контроль і витрати на усунення дефектів.

Витрати другої групи - це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами.

2. Збут в широкому розумінні—процес організації транспортування, складування, підтримки запасів, доробки, просування до оптових і роздрібних торговельних ланок, передпродажної підготовки, пакування і реалізації товарів з метою задоволення потреб покупців і отримання на цій основі прибутку. Збут у вузькому розумінні (продаж, реалізація) — процес безпосереднього спілкування продавця й покупця, спрямований на отримання прибутку, а також такий, що вимагає знань, навичок і наявності певного рівня торговельної компетенції. На наш погляд, для однозначності трактування понять, доцільно у випадку, коли мова буде йти про збут в широкому розумінні, використовувати поняття «розподіл», а у вузькому—обмежуватися терміном «збут».

3. Управлінський облік реалізації продукції (робіт послуг) та формування фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. В процесі обліку виявляється роль і вплив цих факторів на формування фінансових результатів; такою інформацією оперативно забезпечуються менеджери підприємства, що дає змогу ефективно управляти діяльністю підприємства в напрямку його високорентабельної роботи не тільки в поточному періоді, а й на тривалу перспективу. Зокрема, в першу чергу визначається обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), що забезпечує беззбитковість виробництва, так званий «поріг рентабельності».

Розділ 3

Аналіз й аудит випуску та реалізації продукції

Важливим питанням для підприємства є формування реалізаційного кошика - суми відносних часток продукції, які формують дохід підприємства; визначення співвідношення високорентабельних і низькорентабельних товарів. Рентабельність продукту визначають як відношення маржинального доходу на одиницю продукції до ціни одиниці продукції.

Маржинальний підхід доцільно використовувати для формування асортиментної програми підприємства. Доки сума маржинального доходу є позитивною (покриває постійні витрати), продукт доцільно залишати в асортиментному наборі, хоча в обліку витрат за повною собівартістю продукт є збитковим.

Маржинальний аналіз є також ефективним інструментом визначення ціни на реалізовану продукцію. Відправною точкою при цьому є собівартість продукції - нижня межа ціни; верхня межа ціни - попит на продукцію. Ціни на продукцію, нижчі від її собівартості, встановлюють лише на короткий період, коли фірма обрала стратегію проникнення на ринок.

Хоча графічні прийоми є зручними з огляду на їх наочність, проте математичні прийоми гнучкіші, придатніші для автоматизованої обробки.

Для знаходження точки беззбитковості використовують одну із формул:

1. Рівня прибутку:

$$N_p = px - (a + bx),$$

де N_p - чистий прибуток,

x - кількість реалізованих одиниць продукції,

p - ціна реалізації,

b - змінні витрати на одиницю продукції,

a - сукупні постійні витрати.

2. Формула маржинального доходу:

$$Dm = a + Np,$$

де D_m - маржинальний дохід,
 N_p - прибуток від продажу,
 a - постійні витрати.

$$Dm = px - bx,$$

де px - виручка від реалізації,
 bx - сукупні змінні витрати.
Звідси, критична точка (Q_k),

$$Q_k = \frac{pxa}{D_m},$$

$$Q_k = \frac{a}{p-b}.$$

Описана методика аналізу дозволяє розраховувати критичний обсяг збуту лише одного продукту. Для визначення точки беззбитковості багатопродуктового виробництва розраховують величину маржинального доходу на одну зведену одиницю. Маржинальний дохід на зведену одиницю - це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу. Комбінація продажу - це співвідношення окремих видів продукції в загальному обсязі реалізації, виражене у відсотках або у вигляді пропорції

$$D_{mr} = \sum D_{mri}r,$$

де D_{mr} - середньозважений маржинальний дохід,
 D_{mri} - маржинальний дохід на одиницю i -го виробу,
 r - комбінація продажу.

Середньозважений маржинальний дохід розраховують також як відношення загального маржинального доходу до загальної кількості продукції; точку беззбитковості - як відношення суми постійних витрат до величини середньозваженого маржинального доходу.

Отже, на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що маржинальний аналіз є ефективним, доступним, наочним, економічно обґрунтованим інструментом прийняття рішень стосовно обсягів

реалізації, встановлення ціни на продукцію, формування асортименту продукції.

Графічний метод. При побудові графіку беззбитковості постійні витрати відображають однією горизонтальною лінією. Зміні витрати з розрахунку на одиницю продукції додають до постійних для побудови лінії сукупних витрат. Лінія виручки будується теж виходячи із розрахунку на одиницю продукції. Потім додаються межі прийнятного діапазону об'ємів виробництва у вигляді двох вертикальних ліній; можливість того, що за межами цих ліній співвідношення витрат, об'єму виробництва і прибутку правильне, невелике.

Точка, в якій лінія сукупного доходу від реалізації пересікає лінію сукупних витрат, є точкою, де підприємство не отримує прибутку, але і не несе збитків. Це – точка беззбитковості. Область між лінією сукупного доходу від реалізації і лінією сукупних витрат при об'ємі виробництва нижче точки беззбитковості відображає збитки, які будуть мати місце. Схожим чином, якщо рівень об'єму виробництва вище точки беззбитковості, область між лініями сукупного доходу і сукупних витрат показує прибуток, який отримується в результаті роботи підприємства.

Слід мати на увазі, що розглянуті методи аналізу можна застосовувати лише для прийняття короткострокових рішень.

Аналіз беззбитковості дає надійні результати при дотриманні таких умов:

- 1) поведінка сукупних витрат і виручки строго визначена і лінійна в межах області релевантності;
- 2) всі витрати можна поділити на змінні і постійні;
- 3) постійні витрати залишаються незалежними від обсягу в межах області релевантності;
- 4) змінні витрати прямо пропорційні обсягу в межах області релевантності;
- 5) ціна реалізації не змінюється;

- 6) ціни на матеріали і послуги, що використовуються у виробництві, не змінюються;
- 7) продуктивність праці не змінюється;
- 8) відсутні структурні зрушення;
- 9) можливо, найбільш важливим є припущення, що на витрати релевантно впливає тільки обсяг;
- 10) обсяг виробництва рівний обсягу продаж, або зміни початкових і кінцевих запасів в підсумку незначні.

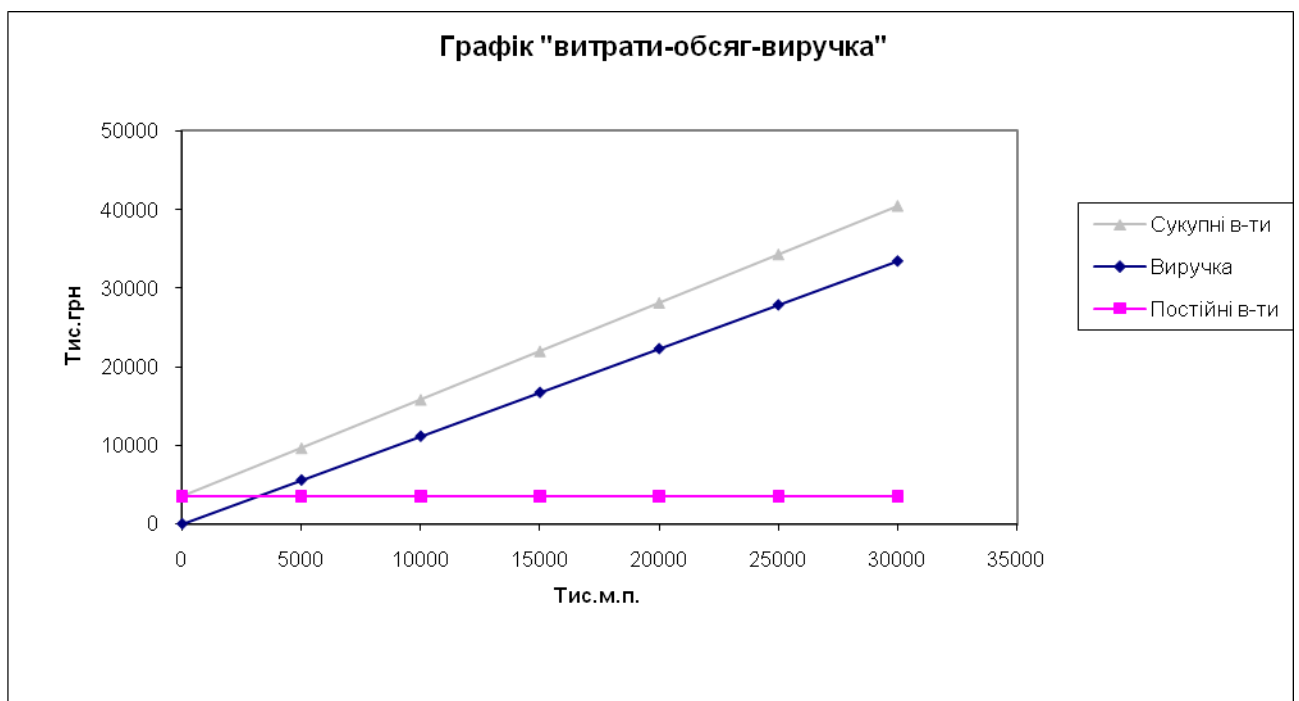


Рис.3.3. Графік беззбитковості

Отже, на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що маржинальний аналіз є ефективним, доступним, наочним, економічно обгрунтованим інструментом прийняття рішень стосовно обсягів реалізації, встановлення ціни на продукцію, формування асортименту продукції.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Основними об'єктами правовідносин у ринковій економіці є товар і гроші, які становлять господарський оборот за загальновідомою формулою «гроші – товар – гроші». Уся діяльність суб'єктів господарювання спрямована на їх отримання. Товар як продукт виробництва являє собою єдність трьох основних властивостей: корисності, відносної рідкості і вартості. Ці властивості є спільними для всіх товарів, що виробляються.

У Податковому кодексі України під товаром визначені матеріальні й нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються в будь-яких операціях, крім операцій із їх випуску (емісії) й погашення.

2. Найбільш прийнятною теорією вартості (і найбільш детально опрацьованою) слід вважати розробки таких видатних економістів неокласичного напрямку, як А.Маршалл і П.Самуельсон. Вони розрізняють два види вартості: ринкову і нормальну. Ринковою є вартість, яка формується в короткі проміжки часу. На цю вартість впливають витрати виробництва і корисність товарів. Загальне правило таке: чим менший період, тим більше потрібно враховувати вплив попиту, а значить і корисності на вартість.

Але в довгостроковому періоді роль витрат виробництва є визначальною для формування «нормальної» вартості. «Нормальна» вартість товару - це та його вартість, яку економічні сили створюють лише в кінцевому результаті. Чим більший період часу береться для аналізу, тим більше значення має вплив витрат виробництва на вартість.

3. В бухгалтерському обліку порядок обліку готової продукції та витрат на її виготовлення регулюється П(С)БО 9 «Запаси і П(С)БО 16 «Витрати».

Готовою продукцією називають створений на підприємстві актив, який пройшов всі стадії технологічної обробки, відповідає технічним і якісним характеристикам і призначений для подальшої реалізації або внутрішнього

споживання. Готова продукція класифікується в залежності від форми: уречевлена та у вигляді результатів роботи, тобто послуга; за ступенем готовності: готова, напівфабрикати, незавершене виробництво; за конструктивною і технологічною складністю-проста і складна; за характером: основна, супутня, побічна.

4. При продажу та іншому вибутті готової продукції згідно п.16 П(С)БО 9 її оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО). Не виключається одночасне застосування одразу декількох методів оцінки лише з одним обмеженням: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

ФІФО є методом обліку запасів, що найбільш поширений в США і в ряді західних країн. Він надає значення вартості запасів, яка наближена до їх поточної вартості, і в рівному ступені може бути застосований як при безперервному так і при періодичному методах обліку.

5. Збут в широкому розумінні—процес організації транспортування, складування, підтримки запасів, доробки, просування до оптових і роздрібних торговельних ланок, передпродажної підготовки, пакування і реалізації товарів з метою задоволення потреб покупців і отримання на цій основі прибутку. Збут у вузькому розумінні (продаж, реалізація) — процес безпосереднього спілкування продавця й покупця, спрямований на отримання прибутку, а також такий, що вимагає знань, навичок і наявності певного рівня торговельної компетенції. На наш погляд, для однозначності трактування понять, доцільно у випадку, коли мова буде йти про збут в широкому розумінні, використовувати поняття «розподіл», а у вузькому—обмежуватися терміном «збут».

Збутову політику підприємства в умовах маркетингової орієнтації можна визначити, як сукупність маркетингових тактичних заходів у сфері формування попиту, встановлення взаємовідносин з покупцями, ціноутворення,

транспортування, рух товарів, стимулювання збуту, сервісу і реклами, спрямованих на реалізацію збутових стратегій і досягнення цілей збутової діяльності підприємства. Отже, збутова політика підприємства — це спосіб здійснення збутової діяльності підприємства.

6. Тривалий час витратам на якість продукції не надавали великої уваги. Вважалось, що вони становлять лише частку відсотка від сум продажу. Насправді ж вони значно більші. Дослідження, проведені групою з якості і стандартів Великої Британії, показали, що витрати на якість для промислових підприємств становлять 5—25 % від їх товарообороту. Вони залежать від типу промисловості, ділової ситуації або послуг, підходу організації до того, що є, а що не є витратами на якість, а також масштабів заходів на постійне поліпшення якості всіма працівниками організації. Результати дослідження, проведені Манчестерським інститутом науки і технологій Великої Британії, показали, що менше 40 % організацій знають фактичне значення витрат на якість, з яких 95 %, як правило становлять витрати на експертизу і різні порушення, усунення яких протягом 3 років при постійному поліпшенні процесів може скоротити їх на третину.

7. Вважаємо за доцільне в основу організації обліку витрат на якість з метою калькулювання покласти їх цільове призначення, тобто всі витрати розділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).

Витрати першої групи безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції і впливають на її собівартість. Вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат - це витрати на попередження дефектів; витрати на контроль і витрати на усунення дефектів.

Витрати другої групи - це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами.

Перелік статей конкретних витрат на якість продукції складається самим підприємством з орієнтацією на процесний підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом перевірки, вона повинна бути закладена у продукт. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне витрати на якість включати до виробничої собівартості продукції, спираючись на класифікацію А. Фейгенбаума, поділивши всі витрати на дві групи:

- корисні витрати, пов'язані з попередженням дефектів;
- збитки, пов'язані з витратами на проведення оцінювання і з браком.

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити: інформаційні послуги, маркетингові дослідження; оплата за одержання кодів; витрати на сертифікацію продукції; оплата розробки і оцінки вартості системи якості; витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів; нарахування на заробітну плату; вартість придбаних кулінарних книг; витрати на перевірку зразків продукції; витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості; витрати на підтвердження якості зразків; відрядження працівників пов'язанні із вдосконаленням навиків; витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам; витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості.

8. Ринкове господарювання вимагає від фірм надання значної уваги витратам збуту, розробки чіткої системи їх класифікації, планування, обліку, контролю за ефективністю їх здійснення.

З нашої точки зору класифікація витрат повинна мати такий вигляд:

А) Витрати на складування продукції та підтримання товарно-матеріальних запасів: заробітна плата складських працівників і відрахування з неї на соціальні заходи; утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів; орендна плата; нестача готової продукції.

Б) Витрати на планування продукції: вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; витрати на ремонт тари; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і

пакуванням.

В) Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом): витрати на вантажно-розвантажувальні роботи; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готової продукції до споживачів; витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизація автомобільного транспорту; страхування продукції; оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій; оплата митних витрат.

Г) Витрати на управління збутовою діяльністю: основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту; поштові, телефонні, канцелярські витрати; витрати на придбання та обслуговування оргтехніки; витрати на відрядження; витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.

Д) Інші витрати: витрати на придбання ліцензії на оптову торгівлю готовою продукцією, юридичні консультації, страхування ризиків; витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Для цілей управління доцільно провести поділ збутових витрат щодо обсягу продажу на змінні й умовно-постійні.

9. Управлінський облік реалізації продукції (робіт послуг) та формування фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. В процесі обліку виявляється роль і вплив цих факторів на формування фінансових результатів; такою інформацією оперативно забезпечуються менеджери підприємства, що дає змогу ефективно управляти діяльністю підприємства в напрямку його високорентабельної роботи не тільки в поточному періоді, а й на тривалу перспективу. Зокрема, в першу чергу визначається обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), що забезпечує беззбитковість виробництва, так званий «поріг рентабельності».

10. Класифікація зовнішніх та внутрішніх факторів складає методичну

основу для аналізу механізму їх впливу. Проводячи факторний аналіз реалізації продукції, необхідно враховувати рівень управління. В залежності від рівня управління зовнішні фактори з категорії важко керованих та умовно керованих переходять до керованих, якщо до уваги не браги форс-мажорні обставини. В сучасних умовах невирішеним методичним питанням залишається розробка математичного апарату для врахування впливу максимально можливої кількості факторів на різних рівнях управління.

Тому слід при проведенні факторного аналізу реалізації продукції враховувати ступінь урегульованості факторів в залежності від рівня управління господарською діяльністю підприємства.

11. Аналіз діяльності ПП «Галичпромгруп» Виручка від реалізації продукції порівняно з планом знизилась (на 4,5%), також вона знизилась порівняно з 2016 роком, разом з тим зросла собівартість реалізованої продукції , що дуже негативно вплинуло на фінансовий результат. Так, порівняно з планом така собівартість зросла на 11,9%, а порівняно з минулим роком- на 12,8 %.

Найбільше зросли матеріальні витрати – на 13,4% та інші виробничі витрати – на 49,8%. Це пояснюється кризовими явищами в країні, коли зросла інфляція і різко подорожчали матеріали. Разом з тим впав попит на продукцію , що пояснює зниження виручки. Обсяг випуску продукції зріс на 39,9% , однак продукція не мала попиту, оскільки її залишки на кінець 2017 року порівняно з 2016 зросли майже в 3,8 рази. Це знову ж таки пояснюється економічною кризою і різким падінням попиту.

12. Аналіз реалізації продукції повинен розпочинатися з перевірки обґрунтованості планового обсягу, ув'язки його з випуском і відвантаженням, завданнями та зобов'язаннями з постачання продукції у відповідності з укладеними договорами.

Виконання плану реалізації характеризується обсягом, асортиментом, якістю, структурою та напрямками реалізації продукції, ступенем виконання договорів зі споживачами, іншими показниками.

За умов ринкової економіки важливе виконання плану реалізації продукції за асортиментом. При невиконанні плану за асортиментом підприємство порушує умови господарських договорів і несе матеріальну відповідальність, перед споживачами.

Дані аналізу свідчать, що стосовно меблевого цеху на підприємстві не було рівномірного розміщення договірних завдань. За 2017 рік договірне завдання відповідно до виробничої потужності було виконано на 97,2 %. Фактичні поставки відповідно до виробничої потужності 94,1%.

13. Для оцінки виконання плану з асортименту використовується три способи.

Перший спосіб - за найменшим процентом — за показник виконання плану з асортименту приймається найнижчий процент виконання плану виробництва серед позицій, за якими план не виконаний.

Другий спосіб — за середнім процентом — найбільш розповсюджений в розрахунках виконання плану з асортименту. За цим способом у виконання плану з асортименту зараховуються фактичний випуск продукції, але не вище планового завдання (спосіб заліку).

Третій спосіб — базується на зіставленні числа виробів, за якими план виконаний, до загальної кількості запланованих видів продукції.

Аналіз свідчить, що виконання договірних завдань з поставки продукції в 1 кварталі 2017 р. склали 91 %.

Для оцінки виконання плану по ритмічності використовуються прямі і непрямі показники. Прямі показники - коефіцієнт ритмічності, коефіцієнт варіації, коефіцієнт аритмічності. Непрямі показники ритмічності - наявність доплат за понаднормові роботи, оплата простоїв з вини господарюючого суб'єкта, втрати від браку, сплата штрафів за недопоставку і несвоєчасну відвантаження продукції, наявність наднормативних залишків незавершеного виробництва і готової продукції на складах. Один з найбільш поширених показників - коефіцієнт ритмічності.

Для оцінки ритмічності виробництва на підприємстві розраховується також показник аритмічності - як сума позитивних і негативних відхилень у випуску продукції від плану за кожний день (тиждень, декаду). Чим менш ритмічно працює підприємство, тим вище показник аритмічності. Наслідки аритмічності: збільшення кількості браку і відходів сировини; погіршення якості продукції; збільшення собівартості; порушення графіків відвантажень і реалізації продукції; сплата штрафів.

Коефіцієнт ритмічності на підприємстві в 2017 році склав 93,5%. Це означає, що в строки, встановлені планом, підприємство виготовило 93,5% продукції. Коефіцієнт рівномірності виробництва становить 80,1%, коефіцієнт аритмічності дорівнював 6,5%. Вказані розрахунки свідчать, що на підприємстві є проблеми з рівномірністю випуску продукції.

14. Аудит готової продукції повинен включати наступні основні аспекти:

14.1 Перевірка реальності залишків готової продукції на дату балансу, яка повинна бути підтверджена даними інвентаризації: перевірка поточних господарських операцій протягом року з метою підтвердження залишку на кінець року як результату; порівняння залишку готової продукції з даними Головної книги, реєстрами аналітичного обліку, а за кількістю - з даними карток складського обліку.

14.2. Перевірка повноти обліку готової продукції: зіставлення між собою даних первинних документів, реєстрів аналітичного обліку і залишків у Головній книзі; кількісний аналіз рівняння; перевірка віднесення операцій з готовою продукцією до даного звітного періоду.

14.3. Перевірка правильності оцінки готової продукції:

а) перевірка правильності оцінки готової продукції у поточному обліку: при виготовленні запасів власними силами - правильності формування собівартості виробництва згідно з П(С)БО 16 «Витрати», розподілу перемінних і постійних загально-виробничих витрат на, об'єкти витрат;

б) обґрунтування доцільності вибору підприємством методу оцінки руху запасів згідно з П(С)БО 9;

в) перевірка правильності оцінки запасів на дату балансу;

Аудитор перевіряє дотримання вимог П(С)БО 9, згідно з якими запаси повинні відображатися в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації;

г) перевірка правильності відображення в обліку операцій з переоцінки готової продукції (дооцінки, уцінки).

д) перевірка правильності відображення в обліку суми нестач і втрат готової продукції;

14.4. Перевірка правильності відображення в обліку надходження, вибуття, інвентаризації запасів готової продукції.

14.5 Перевірка права власності підприємства на товарно-матеріальні цінності.

14.6 Перевірка вірогідності і повноти розкриття інформації про запаси готової продукції у примітках до фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аванесов П.Р. Сбытовые затраты в системе менеджмента / П.Р.Аванесов//Региональные исследования.- №1. – 2016.- С.24-27.
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч; пер. с англ. И.А.Смирновой, И.Э.Дымовой, О.Н.Волковой и др.; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Аудит Монтомери /Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О’Рейлли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.- 542с.
4. Аудит : [навчальн. посібник]/ Л. М.Янчева, З. О.Макеєва, А. О.Баранова, І. В.Янчева, А. І.Кашперська - К. : «Знання», 2009. - 335 с.
5. Анисимова Н.Ю.Анализ системы качества винодельческой продукции /Н.Ю.Анисимова // Вестник ЖГТУ. –№2 (32). –2015. –С.38-44.
6. Бланк И.А. Управление активами./И.А.Бланк. – К.: «Ника-Центр», «Эльга», 2000. – 485с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжній країнах: [навч. посібник] / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька.- Житомир: ПП «Рута» 2002. – 544с.
8. Бутинець Ф.Ф.Економічний аналіз: [навчальн. посібник]/ Ф.Ф.Бутинець, Є.В.Мних, О.В.Олійник – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 416 с.
9. Бухгалтерський облік : [навч. посібник]/ Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких О. С. Русакова та ін. / За заг. ред. проф. Ю. А.Верига - К :Центр учбової літератури. 2010. - 500 с
10. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.

11. Величко О. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України / [Величко О., Голов С., Зубілевич С. та ін.] – К. : « АРТ – МЕДІА», 2005. – 584 с.
12. Виханский О. С. Стратегическое управление: [Учебник]. — [2-е изд., пере- раб. и доп.] / О.С. Виханский. — М.: Зкономист, 2003. — 296 с.
13. Володькіна М.В. Економіка промислового підприємства: [Навчальний посібник] / М.В. Володькіна. — К.: Центр навчальної літератури, 2004.- 196 с.
14. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах : [навч. посібник] / Р.М.Воронко. - Львів : Магнолія 2009. - 744 с.
15. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством [монографія]/ Т.В.Фоміна, О.Б.Пугаченко. — Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014 – 200 с.
16. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : [навч. посібник] / Б.Є. Грабовецький. - К. : ЦУЛ, 2009. - 256 с
17. Голиков Е.А. Маркетинг и логистика: [Учебное пособие]. — [2-е изд.] Е. А. Голиков. —М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2001. — 412 с.
18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко.— К. : Лібра, 2001.— 840 с.
19. Голов С. Ф. Облік зменшення корисності активів / С. Ф. Голов // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2010. – № 2–3. – С. 75–78.
20. Голубнича Г.П. Облікові інформаційні системи в управлінні / Г.П.Голубнича // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка.- Серія «Економіка».- 2015.- Випуск 77-78.- С. 18-22.

21. Грачова Р. Актив як бухгалтерська категорія / Р. Грачова // Бухгалтерія. – 2015. – № 17/1. – С. 43–56.
22. Грей Сидней Дж. Финансовый учет, глобальный подход / Сидней Дж. Грей, Бельверд Е. Нидлз; [пер. с англ].- М. : Волтерс Клувер, 2006.- 614 с.
23. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік [навч.посібник]/ Н.В.Гудзь, П.Н.Денчук., Р.В.Романів. – К.: ЦУЛ, 2015. – 424 с.
24. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: [Навчальний посібник] / Н. О. Гура. — К.: Знання, 2004. — 541 с.
25. Демченко Т.А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності/Т. А. Демченко //Актуальні проблеми економіки. – 2016. – №9. – 22-28 с.
26. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія]/ В.А.Дерій. - Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. -272с.
27. Добровський, В.М. Управлінський облік: [навч. посіб]/ В. Дидика. – К.: КНЕУ, 2005. – 278 с.
28. Добровський В.М. Звітність підприємств / В.М. Добровський.- К. : КНЕУ, 2011.- 195 с.
29. Добикіна Е.К. Управлінський облік в оперативній діяльності підприємства. [Навчальний посібник]/ Е.К.Добикіна, В.В.Ровенська, В.С.Рижиков - К.: Видавничий Дім «Слово», 2005. - 272 с.
30. Дорош, Н.І. Аудит: методологія і організація [монографія] / Н.І. Дорош. – К: Знання. - 2007. – 402 с.
31. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособ. / К.Друри; [под ред. Н.Д. Эриашвили].- 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

32. Економічний аналіз : [навч. посібник] / Серединська В.М., О.М.Загородна, О.С.Білоус, Р.В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2007. – 416 с.
33. Економічний словник-довідник / за ред. С. В. Мочерного. - К.: Феміна, 1995. - 368 с.
34. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т. 2 / [Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.], за ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
35. Ермасова Н.Б. Финансовый менеджмент: [Учебн. пособие]/ Н. Б. Ермасова. – М.: Юрайт-Издат, 2007. – 192с.
36. Єрмоленко, Г. С. Організація обліку виробничих запасів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення / Г. С. Єрмоленко, Б. О. Шумляєв / Зб. наук. пр. Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту. – 2012. – № 3. – С. 29–34.
37. Загальна економічна теорія (політична економія). [Підручник] Частина 1./ Під ред. Буяна І.В., Ковальчука В.М. – Тернопіль: «Net Com Service», 1998.- 380 с.
38. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
39. Загодин Ф.К. Материальные ресурсы: рациональное использование и экономия/ Ф.К Загодин – М., Экономика., 1995. -141 с.
40. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві:[монографія] / З.В. Задорожний. - Тернопіль: Екон. думка, 2006. - 336 с.
41. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. –

№ 6. – С. 20-23.

42. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

43. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

44. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

45. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

46. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

47. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>

48. Золотогоров В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / Золотогоров В.Г. – Мн.: Польша, 1997 – 571 с.

49. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку 30.11.99 р. № 291 (зі змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів України №717 від 20.10.2005 р.) // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 12.

50. Каменик, Л. Л. Комплексное регулирование материальных

ресурсов: [монографія] / Л. Л. Каменик. - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. - 290 с.

51. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: [Навчальний посіб.] / Г. Кім, В. В. Сопко, С. Г. Кім. – К.: ЦНЛ, 2004. – 440 с.

52. Кобилянська О. І. Фінансовий облік: [Навчальний посіб.] / О. І. Кобилянська. – К.: Знання, 2004. – 473 с.

53. Ковалев В. В. Курс фінансового менеджмента: [Учебн. пособие] / В. В. Ковалев. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. – 448 с.

54. Кононенко, В. А. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрямки вдосконалення / В. А. Кононенко, Ж. П. Цупаленко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – Випуск 16, Ч. 1 – С. 147–151.

55. Кривенко К. Т. Категорія вартості в контексті неокласичної теорії: позитивні аспекти // Вчені записки: Наук. зб. — Вип. 3. — К.: КНЕУ, 2011. — С. 51—54

56. Криклива, А. Проблеми управління виробничими запасами на сільськогосподарських підприємствах / А. Криклива // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки : [міжнародний збірник наукових праць] / відпов. ред. І. Б. Садовська. – Випуск 1 (5). – Частина 2. – Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. – С. 180–188.

57. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : [підручник] / Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.

58. Крупка Я. Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: [монографія] / Я. Д. Крупка, Романчик А. Л. - Чернівці: Місто, 2011. - 296 с.

59. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль :

ПП«Принтер- інформ», 2004. – 514 с.

60. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.

61. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві : [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.

62. Крушельницька О.В. Управління матеріальними ресурсами: навч. посіб. / О.В. Крушельницька. - К.: Кондор, 2003. – 162 с.

63. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [підручник]/ Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча - К. : Каравела, 2009. - 544 с.

64. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Оксана Петрівна Кундря-Висоцька. – К. : Алерта, 2004. – 303 с.

65. Лісна І. Коли йде той, хто приходить першим: вибираємо метод оцінки вибуття запасів / І. Лісна // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 111. – С.13-16

66. Литвиненко, А. Сучасні проблеми обліку виробничих запасів на підприємстві / А. Литвиненко // Фінансово-кредитна система України в умовах інтеграційних і глобалізаційних процесів : матеріали XV Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та аспірантів (24–25 березня 2016 р.). – Черкаси : ЧННІДВНЗ «Університет банківської справи». – 2016. – С. 105–107.

67. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: [Підручник для вузів] / [Під ред. проф. Н.М. Ушакової]. — К.: «Хрещатик», 1999. — 800 с.

68. Малова І.В. Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество / І.В. Малова // Сб. «Трехмерность управления. Экономика качества. Техническое урегулирование». Серия «Все о качестве. Отечественные

разроботки». Випуск 34. - М.: НТК "Трек", 2005.

69. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: [Монографія] / В. Ф. Максимова. — К.: АВРІО, 2005. — 262 с.

70. Максимова В.Ф. Складові системи управління як об'єкти контролю / В. Ф. Максимова // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 22 / Одес. держ. екон. ун-т; Одеса: ОДЕУ, 2014. — С. 238-244.

71. Максимова В.Ф. Фактори удосконалення внутрішнього економічного контролю / В.Ф. Максимова // Вісник соціально-економічних досліджень. — Вип.20. — Одеса: ОДЕУ, 2014. — С. 197-203.

72. Марченко В. М. Класифікація функцій ефективного корпоративного управління / В.М. Марченко, Ю.Г. Симоненко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 192: в 4 т. Том II. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. — С. 47-54.

73. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. — 2014. — №2(28). — С.131-137.

74. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [Монографія] / Л. В. Нападовська. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 224 с.

75. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. — Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>.

76. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [Монографія] / В. П. Пантелеев. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. - К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. - 491 с.

77. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія [Текст] Г.О. Партии. - К.: УБС НБУ, 2008. - 219 с.

78. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М.Пархоменко.–Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560с.

79. Пархоменко В.М. Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір/ В.М.Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу»–2015.-Випуск 1(13). –С.110-124.

80. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту / Т.А. Писаревська.- К. : КНЕУ, 2004.- 369 с.

81. Пилипів, Н. І Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах [Текст]: монографія / Н. І Пилипів. - Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. - 364 с.

82. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : // <http://www.rada.gov.ua>

83. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник / П.Я. Попович. - 3-тє вид. перероб. і доп. - Київ : «Знання», 2008. - 630 с.

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

86. Попова Т.Д. Учет затрат на качество / Т.Д.Попова// Бухгалтерский учет. –2013. –№11.–С.71-72.
87. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в обеспечения качества продукции / Экономический поиск. По страницам д диссертаций / Под ред. В.Ю. Нали С.Р Левиной. Ростов н/Д: Изд-во РГЗУ “РИНХ 115с.
88. Радионов Р.А. Управление сбытовыми запасами и оборотными средствами предприятия / Р.А. Радионов, А.Р. Радионов. – М.: Дело и сервис, 2003. – 268 с.
89. Родкина Т.А. Логистика: [учеб. пособие]/ Т.А. Родкина - М.: «Екзамен», 2005. - 288 с.
90. Стратегический менеджмент: [Учебник] / Пер. с англ. Н.И.Алмазовой. – М.: ООО «Издательство Проспект», 2003. – 336 с
91. Справочник по функционально-стоимостному анализу/А.П.Ковалев, Н.К.Моисеева, В.В.Сысун и др.; Под ред. М.Г.Карпунина, Б.И.Майданчика. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 431с.
92. Сук Л. Облік витрат, виходу продукції промислових виробництв та обчислення її собівартості/ Л.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – № 7. – с.2 – 13.
93. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посібник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: «Знання», - 507 с.
94. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз: [навч. посібник] / Н.В. Тарасенко. - 4-те вид., стереотип. - Львів : «Новий Світ-2000», 2008. - 344 с
95. Тарасенко Н.В. Фінансовий аналіз: [навч. посібник] / Н.В. Тарасенко, І.М. Вагнер. - Л.: Новий світ - 2000, 2009. - 444 с.
96. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. - 3-тє вид., перероб. і доп. - К.: Алтера,

2008. - 926 с.

97. Універсальний словник-енциклопедія [Електронний ресурс]. - Режим доступу до джерела: <http://slovopedia.org.ua/32/53394/30315.html>

98. Тимрієнко І.Ю.Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / І.Ю.Тимрієнко// [Електронний ресурс]. –Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/40.pdf.

99. Тимрієнко І.Ю.Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика [Електронний ресурс] //Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Timrienko_109.htm

100. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Гунтер Фандель; [пер. з нім. під кер. і науч. ред. М. Г. Грещака].-К.: Таксон, 2000. - 520 с.

101. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции/ А.Фейгенбаум:[сокр. пер. с англ.]; авт. предисл. и науч. ред. А.В.Гличев. –М.: Экономика, 1986.–471 с.

102. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: [Навч. посіб.]/ О.С.Філімоненков. – К.: МАУП, 2004. – 328 с.

103. Фомин М.Г. Квалиметрия. Управление качеством. Сертификация:[учебное пособие]/ М.Г.Фомин.–[2-е узд., перераб. и доп.].–М.: Ось-89,2016.–384 с.

104. Фоміна О.В. Учет и анализ затрат в обеспечения качества продукции молокоперерабатывающих организаций

105. Формування собівартості продукції (робіт, послуг) консультації, нормативна база / уклад. Л.П. Плешонкова. - Дніпропетровськ: Баланс-клуб, 2013. — 96 с. — («Баланс». Б-ка бухгалтера).

106. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; [под ред. проф. Я. В. Соколова]. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.
107. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 416 с.
108. Цал – Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [Навч. Посібник]/ Ю.С.Цал – Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
109. Шаповал М.І. Менеджмент якості: [підручник] / М.І.Шаповал. –[3-тє вид., випр. і доп.]. –К.: Т-во «Знання», КОО –2007. –471 с.
110. Шишкова. В.С. Современные методы управления затратами на промышленном предприятии [Текст] В.С. Шишкова, Р.П. Лизогуб. - Менеджер. - 2016. - М 1 (39). - С. 93-97.
111. Энтони Р.Учет: ситуации и примеры/ Р.Энтони, Дж.Рис– М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.