МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра обліку і аудиту

Дубик Світлана Василівна

ОБЛІК І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТ

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит у промисловості

ДИПЛОМНА РОБОТА

За освітньо-кваліфікаційний рівень „магістр”

Виконала студентка групи ОПчзм-51
С. В. Дубик
_____

Керівник:
к.е.н., доцент Костишин Н.С.
_____

Робота допущена до захисту
„___” _____ 2013 р.

В.о. зав. кафедри
д.е.н., проф. Хомин П. Я.
_____

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП……. 3
Розділ 1. ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ…… 7
1.1. Готова продукція і збут як обліково-аналітичні категорії, класифікація та оцінка……. 7
1.2. Нормативно-правове регулювання ведення обліку і аудиту готової продукції та процесу її реалізації…….. 16
1.3. Вплив особливостей хлібопекарного виробництва на облік готової продукції та її збуту……. 23
Висновок до розділу 1…….. 33
Розділ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ……... 34
2.1. Документальне оформлення виробництва та відпуску готової продукції, особливості аналітичного обліку…… 34
2.2. Відображення операцій з виробництва й збуту готової продукції в системі рахунків бухгалтерського обліку…….. 45
2.3. Удосконалення обліку готової продукції та її збуту на підприємстві 58
Висновок до розділу 2…… 62
Розділ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ НАЯВНОСТІ І РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ…….. 64
3.1. Економічний аналіз виробництва та реалізації готової продукції… 64
3.2. Організаційно-методична підготовка й проведення аудиторської перевірки обліку і звітності готової продукції та її збуту……. 76
3.3. Напрями оптимізації аналізу та аудиту виробництва і реалізації готової продукції……. 85
Висновки до розділу 3 91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….. 96
ДОДАТКИ……. 103

ВСТУП

Актуальність теми. Реалізація продукції завершує операційний цикл у діяльності підприємства. У ринкових умовах процедурі її планування передує виробничий процес. Підприємство має виробляти ту продукцію, яка користується попитом на ринку збуту. Головну роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє система контролю за реалізацією продукції, оскільки вона впливає на фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи підприємства. За таких умов завданням обліку є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

Організовуючи систему обліку, аналізу та аудиту діяльності підприємствах хлібопечення, у тому числі й готової продукції та її збуту, необхідно мати на увазі, що хлібопекарні мають особливості виробничо-господарської та фінансової діяльності. До основних таких особливостей технологічного процесу виробництва хлібобулочних виробів можна віднести: нетривалість технологічного процесу; відсутність незавершеного виробництва; обмеження строку зберігання основних матеріально-виробничих запасів; обмеження строку реалізації готової продукції й мінімум залишків нереалізованої продукції, а по хлібу, як правило, їх відсутність; якість продукції, що випускається, яка залежить не тільки від дотримання технології виробництва, а й від якості вихідної сировини; норми витрат сировини і виходу продукції, що залежать від якості вихідної сировини; виготовлення продукції хлібопечення під що денне замовлення торговельної мережі.

Враховуючи характер хлібопекарського виробництва – безперервний технологічних процесів та особливості здійснення його діяльності, питання організації обліку, аналізу та аудиту готової продукції та її збуту залишається сьогодні актуальним. Адже від її збільшення її обсягів буде прямо залежати збільшення фінансового результату діяльності підприємства, тобто прибутку.

Загальні питання обліку і контролю готової продукції висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Бутинець Ф. Ф., Валуєв Б. І., Голов С. Ф., Жилкіна Л. В., Гуцайлюк З. В., Кужельний М. В., Єфіменко В. І., Ткаченко Н. М., Сопко В. В., Смоленюк П. С. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку готової продукції зробили зарубіжні вчені: Бейгельзімер М. Г., Безруких П. С., Виноградов В. В., Грунфест І.Л., Маргуліс А.Ш., Марченко О.К., Кондраков В.Б., Ліберман Л. В., Левін В. С., Розенберг Н. Я., Тішков І. Е., Цуркану В. І., Шеремет А. Д., Чечета А. П. Проте питання обліку готової продукції на підприємствах молокопереробної промисловості залишаються актуальними та потребують нагального вирішення.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломного дослідження є вдосконалення обліку, аналізу й аудиту готової продукції та формування фінансових результатів від її реалізації на підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначено такі завдання:

– уточнити тлумачення понять категорій „готова продукці”, „збут продукції”, систематизувати підходи економістів до їх класифікації та визначення вартісної оцінки;

– критично оцінити законодавче та методичне забезпечення і сучасний порядок відображення операцій з обліку готової продукції та її збуту;

– з’ясувати вплив особливостей хлібопекарного виробництва на облік виробництва та її реалізації продукції;

– розкрити сучасну методику організації обліку готової продукції та її збуту, що полягає у систематизації та відображені інформації у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку;

– внести пропозиції щодо вдосконалення системи організації обліку хлібобулочної продукції твої реалізації;

– провести діагностику операцій з готовою продукцією та її збутом хлібопекарського підприємства, встановити зміни, вплив факторів на ці зміни

та виявити внутрішні резерви підприємства для збільшення обсягів готової продукції;

– розробити організаційну модель внутрішнього аудиту реалізації готової продукції та фінансових результатів діяльності ПП „Паляниця плюс”.

Об’єктом дослідження є виробнича та фінансова діяльність ПП „Паляниця плюс”.

Предметом дослідження виступає сучасна система обліку, аналізу та аудиту готової продукції, її збуту на хлібопекарських підприємствах.

Методи дослідження. Методичною основою дипломного дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв’язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи. Інформаційним забезпеченням для застосування зазначених вище методів дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності малих підприємств. У процесі дослідження було вивчено й проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, законодавчі акти щодо питань обліку й аудиту готової продукції та результатів від її реалізації.

Наукова новизна одержаних результатів. Найважливіші результати дослідження, що містять наукову полягають в наступному:

– досліджено погляди економістів щодо формування понять „готова продукція”, „збут (реалізація)”, охарактеризовано особливості формування вартості продукції, яка виготовляється та реалізовується покупцям і замовникам на сторону;

– виокремлено норми правого забезпечення організації обліку готової продукції та її реалізації на підприємствах;

– встановлено технологічні та організаційні особливості діяльності підприємств хлібопечення, та з’ясовано їх вплив на організацію обліку готової продукції та її збуту;

– уточнено первинний облік готової продукції та форми бухгалтерських регістрів з обліку готової продукції на підприємствах хлібопечення;

– набули подальшого розвитку питання методики та організації аналітичного та синтетичного наявності та руху обліку готової продукції, зокрема показано механізм використання ряду субрахунків та аналітичних рахунків першого подяку до рахунка 23 „Виробництво” та позабалансових рахунків;

– проведено аналіз діяльності підприємства ПП „Паляниця плюс”, особливо в частині виробництва продукції, відображенні її собівартості та реалізації на ПП „Паляниця плюс”.

– удосконалено методику проведення внутрішнього аудиту готової продукції та її реалізації, а з метою підтвердження звітності підприємства;

– сформовано модель обліково-аналітичного управління виробництва хлібобулочної продукції та її збуту на ПП „Паляниця плюс”.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні положення дипломної роботи можуть бути використані як база для вдосконалення системи обліку готової продукції та її збуту на підприємствах хлібопечення.

Структура та обсяг дисертації. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 95 сторінках друкованого тексту. Робота містить 8 таблиць, 11 рисунків, 6 додатки. Список використаних джерел із 100 найменувань подано на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ЕКОНОМІКО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ

1.2. Готова продукція і збут як обліково-аналітичні категорії, класифікація та оцінка

За ринкових умов господарювання вітчизняним підприємствам для успішного функціонування й розширення своєї діяльності, а відтак й отримання якомога більших доходів, необхідно виготовляти конкурентоспроможну продукцію й розраховувати тільки на свої сили. Головну роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє обліково-аналітична система виробництва та реалізації готової продукції (товару).

Формування готової продукції та її збут є завершальними стадіями операційного циклу виробничого підприємства. За таких умов завданням обліку та аудиту є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

При товарному виробництві готова продукція, виготовлена людиною, займала та надалі займає центральне місце у суспільстві, бо товар і гроші утворившись ще з давніх-давен й обслуговували різні суспільні системи. Проте у міру розвитку виробництва й обміну товар набуває економічного значення. У всі часи вчені прагнули зрозуміти сутність товарних взаємин, закони, які ними керують.

Вагоме вклад у розвиток цього питання здійснив прихильник натурального господарства Аристотель, який визнав необхідності обміну продуктами праці. У своїх працях філософ прийшов до геніального для того часу висновку: „якщо один товар обмінюється на іншій, то це означає, що вони рівні" [1, с.134]. Але він не зміг з'ясувати й обґрунтувати, що знаходиться в основі такої рівності.

В середньовічній епосі рівність товарів трактувалася з теолого-етичної точки зору, і тільки в результаті класової боротьби з феодалізмом, удосконалюючи економічну науку з позиції аналізу виробництва, теорія „товару” поступово отримала свій подальший розвиток. Меркантилістські вчення не змогли дати правильного вирішення проблеми, бо їх прихильники вважали, що джерелом капіталу є не виробництво, а лише процес обігу, гроші. Основоположником таких суджень вважається Вільям Петі, який висловив думку, що вартість товарів визначається порівняною кількістю витраченої на них праці. При цьому автор помилково стверджував, що вартість утворюється лише за рахунок праці, витраченої на виробництво грошового товару (срібла), а інші види трудової діяльності створюють вартість лише в результаті обміну їх продукту на гроші [2].

На відміну від меркантилістів, фізіократи стверджували, що джерелом капіталу є сільськогосподарська праця, в результаті якої створюється „чистий продукт”. Ця теорія була протрактована у працях Адама Сміта і Рікардо. А. Сміт висунув припущення, що в якій завгодно галузі виробництва будь-яка праця створює вартість. Поряд з трудовою теорією вартості зустрічається у А. Сміта визначення вартості – як вартості праці, яка купується за цей товар, і як суми доходів робітників. Однак, філософи-дослідники не врахували історичного процесу розвитку обміну, бо вважали капіталізм вічним, природним явищем. У результаті обмін товарів трактувався як позаісторичне явище, обумовлене природою людини. І тільки Маркс зумів наблизити науковий підхід до економічної теорії довівши, що для пізнання законів товарного виробництва треба аналізувати умови матеріального життя суспільства та умови виробництва матеріальних благ [2].

Стрижневим поняттям теорії товарного виробництва є „товар”, якому історично та логічно передував термін „благо”. Благо – це все те, що містить в собі певний позитивний сенс, предмет, явище, продукт праці, що задовольняє певну людську потребу і відповідає інтересам людей. Своєрідною формою економічного блага є товар, тобто товар – це особливе економічне благо, яке

виготовлено для обміну. За визначенням К. Маркса, „товар є перш за все зовнішнім предметом, річчю, яка своїми властивостями задовольняє котрі-небудь людські потреби. Природа цих потреб – … нічого не змінює” [2]. Фрідріх Енгельс також відзначав, що „для того, щоб стати товаром, продукт повинен бути переданий до рук того, кому він служить як споживча вартість, за допомогою обміну”. Звідси слідує, що товар – це не що інше, як продукт праці, призначений для обміну.

У сучасній економічній науці поряд з таким загальним поняттям, як „товар”, існує вужче поняття – „продукція”. Залежно від економічного призначення продукція поділяється на:

– предмети вжитки, які включають продовольчі та непродовольчі товари, що задовольняють особисті потреби людей;

– продукцію виробничого споживання, тобто засоби виробництва;

– продукцію військово-промислового комплексу.

На рівні держави одним з основних макроекономічних показників, що оцінюють результати економічної діяльності всієї сукупності підприємств, є валовий внутрішній продукт, який вимірює вартість кінцевої продукції, виробленої резидентами даної країни. Валовий внутрішній продукт – це перш за все показник виробництва [3, с. 78].

На мікроекономічному рівні, тобто на рівні підприємства, продукція за своїм складом та призначенням ділиться на валову і товарну.

До складу валової продукції підприємства включають вартість готових виробів, напівфабрикатів і послуг виробничого характеру, призначених для використання як усередині підприємства, так і відпущених на сторону, вартість виготовлення і ремонту тари, якщо вона не включається в ціну продукції. Валова продукція характеризує загальний обсяг виробничої діяльності підприємства незалежно від ступеня готовності продукції. Ця продукція, призначена для збуту і реалізації за межі підприємства (сукупності підприємств або галузі народного господарства) [4].

Товарна продукція промислового підприємства формується в грошовому вираженні та є обсягом тієї частини виготовленої продукції, яка буде відпущена (реалізована) за межі його основної діяльності. Вона включає виготовлені усіма основними, допоміжними, підсобними і побічними цехами підприємства готову продукцію, яка створена у конкретному періоді для збуту на сторону, а також включає напівфабрикати й виконані, попередньо замовлена іншими підприємствами та організаціями, роботи промислового характеру (послуги) також для реалізації на сторону. На відміну від валової, товарна продукція не включає зміни залишків незавершеного виробництва, а також напівфабрикатів свого виробництва, які призначені для власного використання в цехами підприємства.

В свою чергу готова продукція входить до складу товарної (рис. 1.1)

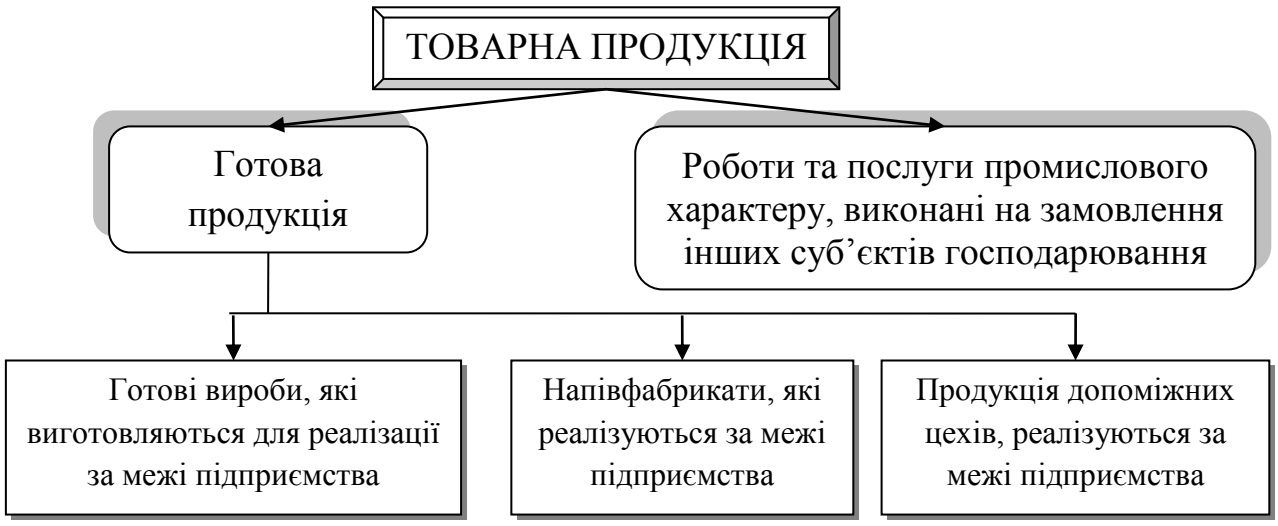

Рис. 1.1. Структура товарної продукції промислового підприємства

Сучасні економісти готову продукція тлумачать, як продукції, котра повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування, відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад чи передана замовнику [5, с. 227].

Обґрунтовуючи суть готової продукції, Ф. Ф. Бутинець вводить поняття „і придатна для споживання” [6, 85]. До цього трактування М. І. Должанський та А. М. Должанський додають, що „готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди продукція має вартісну характеристику. Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу”. [7, с. 214].

Такі автори, як Г. П. Журавель та П. Я. Хомин, відмічають, що готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником [8]. Проте науковці не надають особливого значення оцінці ні запасів, ні готової продукції зокрема.

Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [9].

Порівнявши це визначення із тлумачення такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

Оскільки готова продукція, відповідно до чинного законодавства, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані (виготовлені) в минулому і в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду, – то в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно ні не знижувати витрат на виробництво цієї продукції, ні не завищувати її оцінки. Якщо готова продукція не може принести підприємству економічну вигоду від її реалізації чи обміну, то вона не буде вважатись активом і повинна бути списана з балансу.

У свою чергу, Н. М. Ткаченко готовою продукцією вважає „матеріальний результат виробничої діяльності кожного підприємства” [10, с. 398]. Заразом автор приділяє значну увагу оцінці готової продукції, а саме залишкам незавершеного виробництва на кінець місяця, яку визначають за формулою:

$$НВПк = НВПп + В – СРП, \quad (1.1)$$

де НВПк – незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду;

НВПп – незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду;

В – витрати на виробництво продукції у звітному періоді;

СРП – собівартість реалізованої продукції.

Цікавий підхід щодо визначення собівартості готової продукції показую М. С. Пушкар, вважаючи його універсальним показником, який в грошовому вираженні акумулює усі витрати (прямі і не прямі), що пов’язані з будь-яким процесом чи виробом [11]. Автор приділяє увагу управлінській спрямованості обліку готової продукції та відповідно виробничих витрат, що є сукупністю її собівартості.

Готову продукцію з погляду управлінського обліку також розглядав І. Д. Фаріон. Він відмітив, що її оприбутковують в кількісному вираженні протягом місяця, а в кінці місяця виражають в грошовій оцінці [12].

З цього виходить, що продукція відноситься до готової при виконанні наступних умов:

– виробничий процес, відповідно до технологічних умов, повинен бути завершеним;

– оприбуткування продукції на склад повинно здійснюватись відповідно до встановлених технічних параметрів та інших нормативів і стандартів, що діють на конкретному підприємстві;

– обприскування, реалізація та збут готової продукції обов’язково повинні супроводжуватись відповідними первинними документами.

Після завершення виробничого циклу готова продукція надходить на склад підприємства. На цьому етапі вона стає невід’ємною частинному запасу

підприємства й виступає як готова продукція, або як сировина для наступного виробництва.

В економічній літературі готову продукцію класифікують відповідно до ряду ознак: за формою, за ступенем готовності і за технологічною складністю. Щодо першої ознаки, то виділяють уречевлену (матеріальну) продукцію, результати виконаних робіт, результати наданих послуг, а щодо технологічної складності – виокремлюють просту та складну продукцію, при цьому вирізняють супутню та побічну продукції (рис. 1.2).

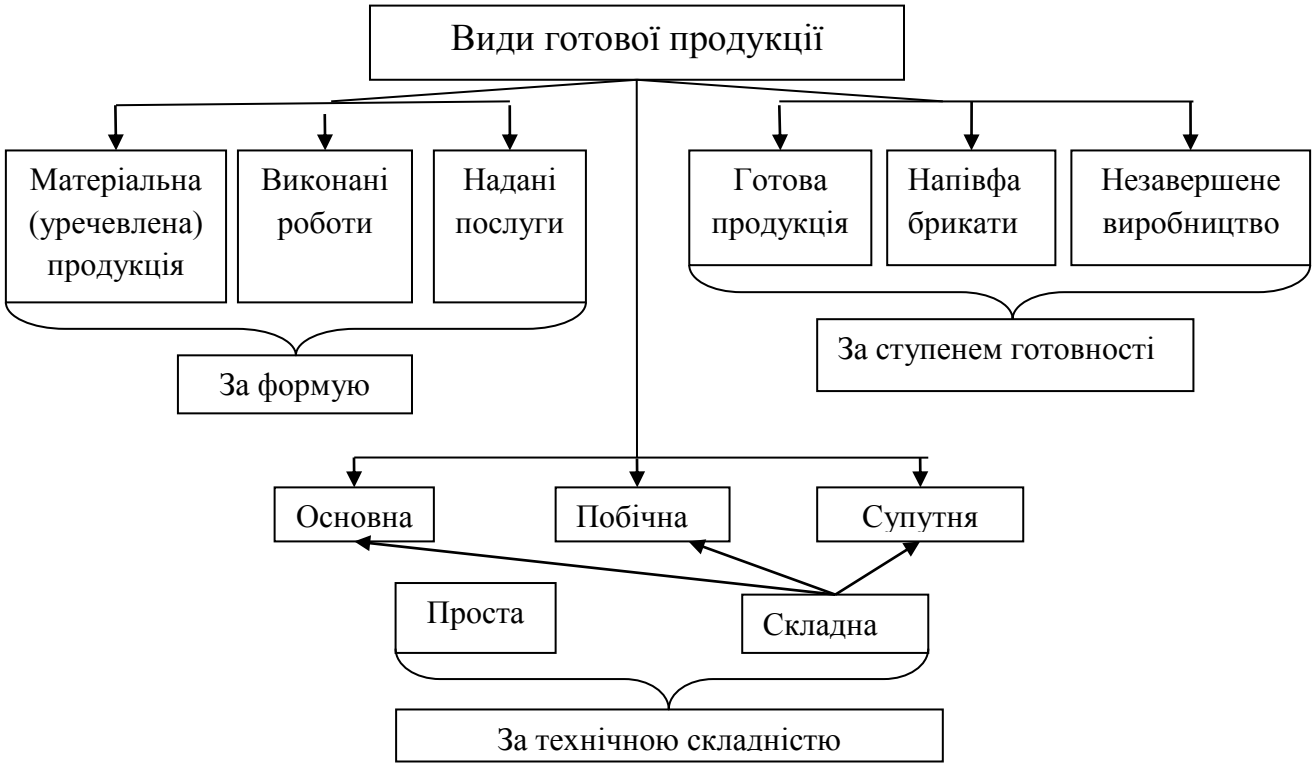

Рис. 1.2. Класифікація готової продукції

Головна місія, будь-якого підприємства – отримати прибуток. Не винятком є і виробничі підприємства, кінцевим результатом діяльності яких є саме реалізація (збут) виготовлених своїми силами виробів та продукції. Збут готової продукції є завершальним етапом кругообігу господарських засобів підприємства, що дозволяє йому виконувати свої зобов'язання перед державним бюджетом, банком щодо позик, робітниками й службовцями, постачальниками, а також відшкодовувати виробничі витрати.

Отже, на нашу думку, збут продукції окремого підприємства – це насамперед відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства від отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників. Тобто продукція, яку виготовило підприємство переходить у власність покупця. За продану продукцію підприємство отримує винагороду, зазвичай це безпосередня сума грошових коштів, тому зміцнення фінансового становища виробничого суб'єкта господарювання напряму залежить від своєчасного, якісного виробництва та збуту готової продукції.

За своїм економічним та обліково-аналітичним характером процес реалізації готової продукції цілком протилежний процесу придбання товарно-матеріальних цінностей підприємством і складається з таких операцій (рис. 1.3).

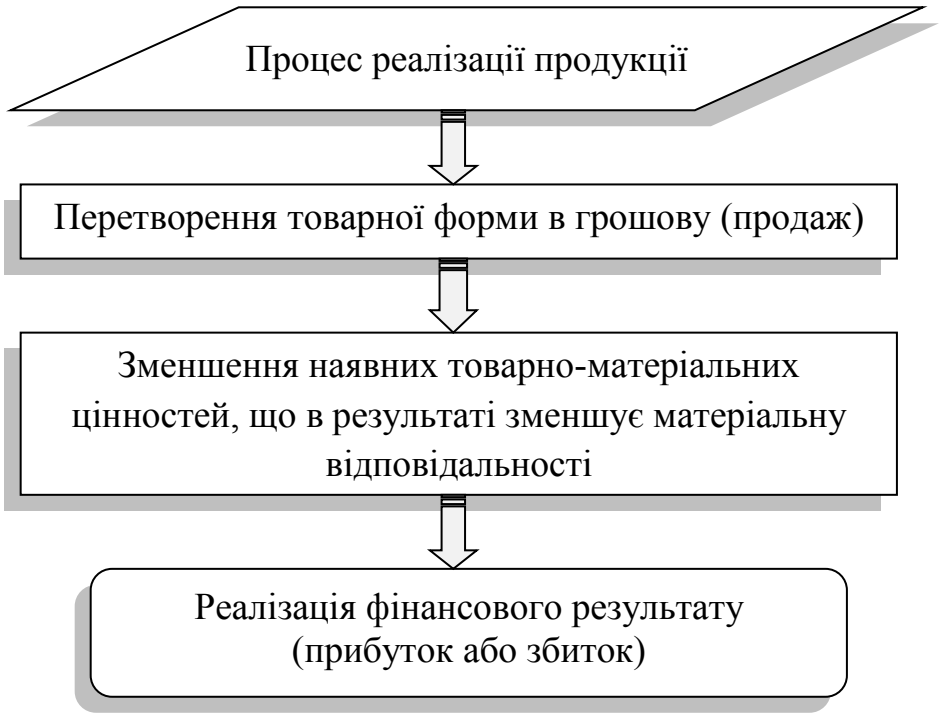

Рис. 1.3. Схема реалізації (збуту) готової продукції

Таким чином, покупець відшкодовує підприємству-виробнику вартість готової продукції за цінами реалізації. Ціна реалізації встановлюється виробником продукції в залежності від різних факторів та обов'язково

узгоджується з покупцем і прописується у договірних документах. До факторів, які впливають на формування ціни продажу, можна віднести:

– фактичну або очікувану собівартість продукції;

– пропозиції та попит на ринку на цю продукцію;

– встановлення відповідних державних обмежень на цін та націнок щодо певних видів продукції, особливо деяких продуктів харчування.

Однак, при формуванні ціни реалізації потрібно враховувати, що її рівень повинен бути завжди вище виробничої собівартості. В іншому випадку підприємству неминуче отримає збитки.

Сьогодні на промислових підприємствах можуть застосовувати такі види оцінки готової продукції:

– за фактичною виробничою собівартістю;

– за неповної (скороченої) виробничої собівартості продукції, що обчислюється за фактичними витратами без загальногосподарських витрат;

– за плановою (нормативною) виробничою собівартості;

– за оптовими цінами реалізації;

– за твердими обліковими цінами.

При цьому використовуючи той чи інший вид підрахунок вартості продукції може здійснюватись одним із двох способів: тільки у грошових цінах, або ще із одночасним визначенням і в натуральних одиницях. Це залежить від технології та організації процесу виробництва, виробу форми контролю за здійсненими витратами і якістю готової продукції, супроводу та гарантійному контролю продукції та усунення недоліків, виявлених у процесі виробництва.

Таким чином, поняття „готова продукція” в працях економістів з’явилося не відразу. Історично йому передувало поняття „товар”, що розумілось значно ширше. Саме цьому поняттю й присвячено безліч досліджень вчених різних епох і економічних течій. В даний час поняття „готова продукція” прийнято тлумачити досить одноманітний завдяки законодавчим документам, що діють, у сфері бухгалтерського обліку.

1.2. Нормативно-правове регулювання ведення обліку і аудиту готової продукції та процесу її реалізації

Облік й аудит готової продукції включає такий комплекс робіт, при виконанні яких забезпечується своєчасний і якісний облік виробництва, випуску та реалізації готових виробів не тільки в цілому за звітній період, але і за коротші проміжки часу (зміну, декаду тощо), контроль за цілістю і своєчасним відвантаженням готової продукції покупцям. Більш детальними завданнями обліку готової продукції є:

– постійний контроль за виробництвом готової продукції (робіт, послуг) у розрізі показників як її обсяг, асортимент, якість;

– комплексний і вірогідний облік готової продукції на складі, систематичний контроль за її збереженням і станом;

– своєчасний і регулярний облік відвантаженої та реалізованої продукції (робіт, послуг), достовірна чітка організація розрахункових операцій з покупцями та замовниками;

– облік і контроль дотримання кошторису бюджетних, непрямих та інших витрат, пов’язаних зі збутом продукції (робіт, послуг);

– своєчасне і достовірне визначення результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) та їх облік.

Для виконання такого широкого спектру дій, регулювання відносин між юридичними та фізичними суб’єктами господарювання, врахування їх економічних і суспільних інтересів, необхідно чинно діюче нормативне законодавство. Тобто сукупність норм, правил поведінки, які не суперечать як державним так і індивідуальним інтересам будь-яких підприємств, з обов’язковим врахуванням міжнародного досвіду.

У зв’язку з цим регулювання обліку, аналізу і контролю готової продукції та її збуту здійснюється за допомогою: Податкового Кодексу України, Закону України „Про бухгалтерський та фінансову звітність Україні”, П(С)БО 9 „Запаси”, П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати”, План рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, інших нормативних документів, затверджених Міністерством фінансів, Міністерством статистики, а також внутрішнім розпорядчим документом підприємства – Наказом про облікову політику.

Основні норми регулювання обліку готової продукції стосуються її визначення, правильного формування, відображення на рахунках обліку, оформлення відповідними первинними документами, систематизація реалізації продукції відображення її оцінки за обліковими, оптовими цінами та цінами реалізації, формування прибутку або збитку від її збуту.

Визначення готової продукції, на відміну від П(С)БО 9 „Запаси” (яке уже згадувалось у попередньому пункті цієї роботи), у Податковому кодексі вжито термін „вироблена продукція”, який означає „загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру” [36].

Більш наближене значення до національного стандарту подано у Інструкції „Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов’язань”. До готової продукції тут належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [45].

Особлива увага у законодавчо-нормативних документах приділяється формування вартості готової продукції та оцінці її збуту. У бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба в щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому у поточному обліку готову продукцію оцінюють за „твердими” обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною

виробничою собівартістю). Оцінка продукції за „твердими” обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

З прийняттям Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні виникає необхідність по-новому відображати господарські операції з випуску готової продукції та її реалізації, формувати її собівартість. Саме дотримання наближення діючої методики обліку до міжнародної Податковому кодексі собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг трактується, як витрати, що прямо пов’язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу [83]. Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

У світовій практиці розрізняють два підходи (моделі) щодо формування собівартості готової продукції – французьку та англосаксонську, тобто визначення повної та неповної собівартості. Відповідно до діючих в Україні законодавчих норм, то як бачимо, собівартість калькулюється на основі розрахунків неповних витрат, але з одночасним розподілом непрямих постійних загальновиробничих витрат і включенням їх у собівартість реалізації продукції. Тому, на українських підприємства формують виробничу собівартість, собівартість реалізації, а також з метою достовірності розрахунку цінової політики в управлінському обліку використовують повну собівартість виготовленої продукції (рис. 1.4).

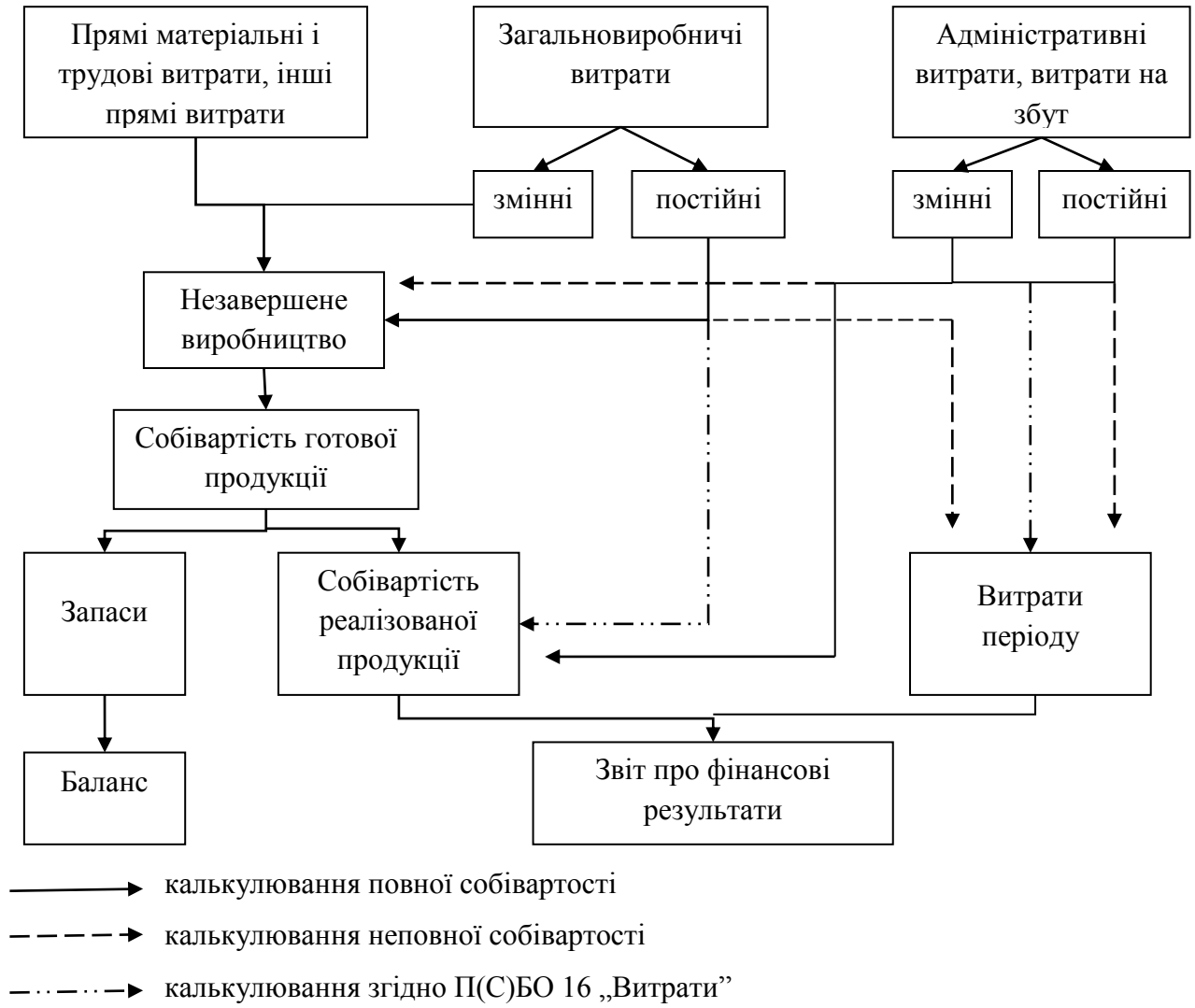

Рис.1.4. Підходи до калькулювання собівартості продукції

До виробничої собівартості готової продукції відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [75].

Податковий кодекс (ст.138 п.8) розширює методику формування собівартості виготовленої продукції, а саме додає до неї амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов’язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг [64].

Розглядати собівартість продукції в якості лише затрат на виробництво, виражених у грошовому вимірнику, на нашу думку, буде помилковим, оскільки не відображатиме повною мірою сутність даного поняття. Адже варто зазначити, що собівартість продукції як економічна категорія виконує ряд найважливіших функцій [16, с. 115]:

– облік і контроль всіх затрат на випуск і реалізацію продукції;

– база для формування оптової ціни на продукцію підприємства і визначення прибутку і рентабельності;

– економічне обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій на реконструкцію, технічне переозброєння і розширення діючого підприємства; визначення оптимальних розмірів підприємства;

– економічне обґрунтування і ухвалення будь-яких управлінських рішень тощо.

Варто зазначити, що в англомовній літературі поняття „собівартість продукції” не вживається, а її означення використовуються термін „cost”, трактуючи його як грошове вираження ресурсів, пов’язаних із виготовленням продукції.

При збуті готова продукція залежить від облікової політики підприємства оцінюється одним із методів, передбачених у П(С)БО 9 „Запаси”, щодо вибуття запасів, а саме ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартісна (по дебету рахунку 90 „Собівартість реалізації готової продукції”), та оцінка, що визначаютья за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 70 „Дохід від реалізації готової продукції”). А відповідно до податкового обліку, витрати, з яких складається собівартість реалізованих товарів (виконаних робіт, наданих послуг) визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів,

виконаних робіт, наданих послуг. Винятком є нерозподільні постійні загальновиробничі витрати, котрі зараховуються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення.

Собівартість реалізованої продукції складається з наступних витрат (рис. 1.5).

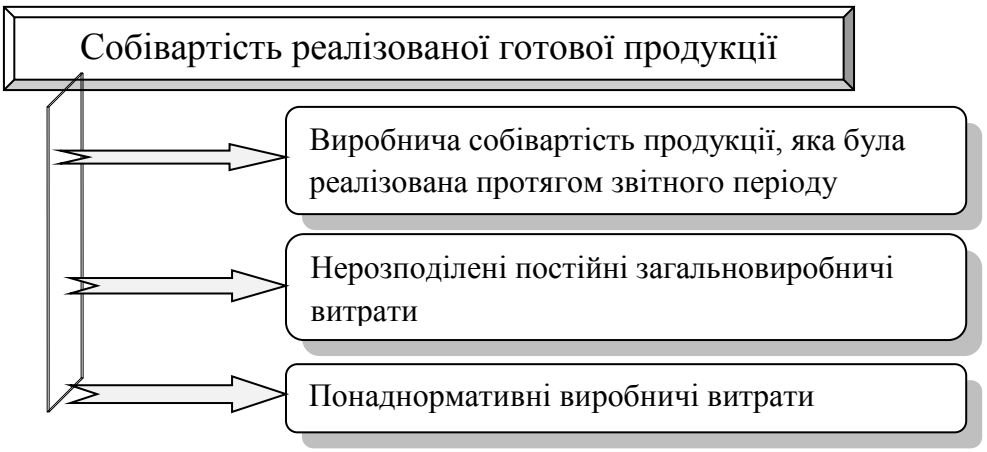

Рис. 1.5. Склад собівартості реалізованої продукції

При збуті продукції підприємство, як уже зазначалось, повинно встановити вигідну для себе ціну, тобто, що у майбутньому отримати економічну вигоду від реалізації виготовленої продукції. Згідно Податкового кодексу можна скористатись однією із цін, а саме використати договірну ціну, яка утверджена у договорі купівлі-продажу й не може бути змінена, або звичайну ціну.

Остання використовуються у разі здійснення:

– бартерних операцій;

– операцій з пов’язаними особами;

– операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб’єктами підприємницької діяльності;

– в інших випадках, визначених цим Податковим кодексом.

З метою визначення достовірної ціни, тобто такої, яка б відповідала перш за все технологічним вимогам продукції, що реалізується, ПКУ пропонує

підприємствам використовувати один із методів визначення звичайної ціни: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, „витрати плюс”, розподілення прибутку, чистого прибутку (рис. 1.6).

Методи	Характеристика формування ціни
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов’язаній з продавцем (покупцем) особі за звичайних умов діяльності
Ціна перепродажу	Застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов’язаних із збутом
„Витрати плюс”	Застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні
Розподілення прибутку	Визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обґрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операцій, якби були непов’язаними особами
Чистого прибутку	Ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов’язаними особами у співставних економічних умовах.

Рис. 1.6. Методи визначення звичайної ціни відповідно до ПКУ

При цьому необхідно використовувати інформацію про ціни в операціях між непов’язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Цим же пунктом ПКУ визначено, які саме умови є співставними.

Для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги) використовуються офіційні джерела інформації, у тому числі:

– статистичні дані державних органів і установ;

– ціни спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржові котирування;

– довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;

– звіти та довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;

– інші інформаційні джерела, що визнаються офіційними в установленому порядку.

Якщо продаж (відчуження) товарів здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, звичайною є ціна, отримана під час такого продажу.

Для товарів, раніше ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту або реімпорту, звичайною ціною продажу (поставки) на митній території України вважається ринкова ціна, але не нижче митної вартості товарів, з якої були сплачені податки та збори під час їх митного оформлення.

Отже, регулювання законодавчими нормативними документами обліку та аудиту готової продукції сьогодні наближено до міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності.

1.3. Вплив особливостей хлібопекарного виробництва на облік готової продукції та її збуту

Задоволення потреб населення у продуктах харчування, що забезпечує відтворення його життєдіяльності, активну участь в економічному і соціальному розвитку суспільства є однією з глобальних проблем розвитку цього суспільства. Значну роль у вирішенні продовольчої проблеми відіграє харчова промисловість, яка займається виробництво продуктів харчування.

Підкреслюючи значущість харчової промисловості як галузі, необхідно відмітити, що виробництво продовольства – найперша передумова життя безпосередніх виробників і будь-якого виробництва в цілому.

Підприємства відносяться до харчової промисловість, якщо відповідають таким ознаками:

– економічне призначення продукції – виробництвом продуктів харчування для задоволення безпосередніх потреб населення в них;

– сировина й матеріали, які використовуються на них для виробництва продуктів харчування є однорідними;

– спільними є матеріально-технічна база та технологічні процеси виробництва;

– склад кадрових робітників володіє особливими професійними навиками та вміннями;

– здійснюється реалізація специфічних особливостей розміщення і розвитку.

До харчової промисловості належать харчосмакова, м'ясна, молочна і рибна, спиртова, тютюнова промисловість тощо. Харчосмакова промисловість об'єднує групу спеціалізованих галузей із виробництва продовольчих товарів, як правило, зі сировини рослинного походження, вона охоплює, в т.ч. хлібопекарні підприємства.

Організація обліку готової продукції та управління основними процесами матеріального забезпечення підприємства залежить, головним чином, від особливостей технологічного процесу, а саме: специфічності номенклатури продукції й технології, циклу виробництва, специфіки формування незавершеного виробництва, впливу виробничих факторів на склад і стан готової продукції й запасів у цілому, специфіки попиту збуту виготовленої продукції. Ці аспекти визначають особливі підходи до вибору методів обліку запасів, виробництва та формування собівартості готової продукції, що застосовують у конкретній галузі, впливають на побудову первинного, аналітичного та синтетичного обліку. В цьому значенні підприємства харчової промисловості, які відносять до хлібопекарної галузі не є винятком. Адже вони також відзначаються специфічним виробничим процесом, організаційними та технологічними особливостями.

Випікання хліба та хлібобулочних виробів, як харчового стратегічного продукту, є доволі поширеним та масовим явищем виробничої сфери харчової

промисловості. Цей процес трактують як хлібопечення – виробництво харчового продукти, що випікають із борошна, води, дріжджів, солі та іншої сировини, необхідної для їх виготовлення і дозволеної для такого виду діяльності у встановленому порядку.

Промислове хлібопечення майже повністю витіснило домашнє випікання хліба і навіть булочних виробів: як через зайнятість домашніх виробниць-жінок, так і у зв'язку з економічною невигідністю випікання хліба в домашніх умовах. Усе це привело до поширення та урізноманітнення хлібопекарних виробництв: на великих хлібозаводах у містах і районних центрах – до малих і міні-пекарень в інших населених пунктах [29, с. 113].

За даними Укрхлібпрому в 2012 р. сформувалась наступна структуру основних виробників хліба та хлібобулочних виробів у нашій країні:

– 35% хліба та хлібобулочних виробів випікають промислові хлібозаводи, розташовані в містах і районних центрах. Їх близько 400;

– 6% хліба виробляють підприємства колишньої системи Укоопспілки. Таких підприємств близько 500. Як правило, ці хлібозаводи – невеликої потужності й обслуговують сільську зону;

– 2 % хліба припадає на підприємства Укрпродсоюзу;

– 57 % хліба та хлібобулочних виробів випікають приватні, малі пекарні (рис. 1.7).

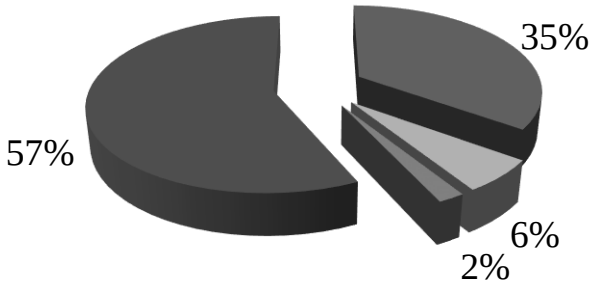

Рис. 1.7. Структура підприємств виробників хліба та хлібобулочних виробів у 2012 році

Щодо першого показника – виробництва хліба виробничими хлібзаводами, то їх показники кожного року коливаються, то у сторону збільшення, то у

сторону зменшення. Однак, якщо його порівняти із показником 2008 року, то у той час його рівень сягав 75 %, що на 40 % більше ніж у 2012 році. Разом з тим збільшився рівень останнього показника від 2% у 2008р. до 57% у 2012р. Тому, поглиблення спаду виробництва хліба та хлібобулочних виробів впродовж останніх років, коли на ринку було достатньо борошна, дає підстави зробити припущення про збільшення виробництва хліба міні-пекарнями та супермаркетами, що виробляють хліб під власною торговою маркою.

У загальній структурі споживання продуктів харчування населенням України за калорійністю найбільша питома вага припадає на хлібні продукти – 45% [20, с. 21].

Згідно зі законодавством, хліб та хлібобулочні вироби, що виробляють в Україні, мають відповідати встановленим показникам якості та безпеки, які розробляє і затверджує центральний орган виконавчої влади з питань аграрної політики разом із центральним органом виконавчої влади у сфері технічного регулювання та споживчої політики. Вимоги до якості та безпеки хліба і хлібобулочних виробів після затвердження підлягають обов'язковому опублікуванню у засобах масової інформації центрального органу виконавчої влади з питань технічного регулювання та споживчої політики [11, с. 145].

Асортимент хлібобулочних виробів, які виготовляються в нашій державі доволі широкий. Відповідно до номенклатури групового асортименту виробів хлібопекарної промисловості ґатунки виробів об'єднані в 14 груп, які відрізняються за складом сировини, формою, масою, способом випікання.

Асортиментна програма кожного підприємства, у тому числі і ПП „Паляниці плюс", різна, і у своїй кожного року спостерігаються зміни у її структурі. Укрупнена номенклатура хліба та хлібобулочних виробів має кілька масових, традиційно популярних у населення груп: хліб із пшеничного борошна; хліб із житнього борошна; хліб із суміші житнього і пшеничного борошна; булочні, здобні, бараночні та сухарні вироби. Як свідчать статистичні дані, найбільшу питому вагу у 2012 році (45% від загального обсягу виробництва хлібобулочних виробів) складає хліб пшеничний. Житні і житньо-

пшеничні сорти хліба становлять 31%. Виробництво булочних виробів складає 23% від загального обсягу виробництва [52].

Одна з особливостей хлібопекарної галузі харчової промисловості – умовно постійний попит на продукцію, яку виробляють. Це пов'язано з історично сформованою специфікою харчування населення України, адже хліб для нас є обов'язковим складником харчування, не доповненням до їжі, а основним продуктом.

Впродовж останніх років відзначається незначне збільшення виробництва пшеничних сортів хліба і зменшення житніх і житньо-пшеничних сортів. Із загостренням питань здорового способу життя й споживання лише природних харчових продуктів, виникає необхідність розроблення нових, раніше навіть не відомих нашим споживачам видів продукції, зокрема низькокалорійного хліба, хліба з борошна грубого помолу, хліба з висівками тощо. Зростання асортименту хлібобулочної продукції потребує збільшення й розширення номенклатури сировини, необхідної для його підтримання.

Мінімальний споживчий кошик, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 14.04.2000р. № 656 „Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення", передбачає споживання хліба та хлібобулочних виробів на 1 особу в кількості 101 кілограм на рік або 277 грам на добу [23].

Враховуючи, що в усіх регіонах попит на хліб та хлібобулочні вироби задовольняється в повній мірі, фактичне споживання хліба та хлібобулочних виробів населенням України орієнтовно становить 4,6 млн. тонн на рік.

За останні роки тенденція постачання на ринок борошна з низькими хлібопекарними властивостями стрімко зросла, і, крім цього, суттєво підвищилась його ціна. Так, за інформацією АПК-Інформ, впродовж 2012 року ціни на пшеничне борошно на внутрішньому ринку зросли в межах 8-18% і на кінець року коливалися на борошно вищого сорту по регіонах від 3080 до 3380 грн. за тонну. Ціни на пшеницю на внутрішньому ринку зросли у 2012

році на 21-24%. Це впливає і на цінову ситуація на ринку хліба та хлібобулочних виробів, яка протягом 2012 року характеризувалася стабільністю (споживчі ціни на хліб зросли на 2,7%). Між тим, ціни реалізації хліба не покривали зростаючі витрати на його виробництво. Впродовж 2011-2012 років майже на 60% подорожчав природний газ для промислових споживачів.У 2012 році на 12,9% (з 1004 до 1134 грн.) збільшено законодавчо встановлений рівень мінімальної заробітної плати. Зростали також тарифи на електроенергію, ціни на допоміжну сировину (зокрема, дріжджі та сіль), транспортні витрати (за рахунок зростання цін на бензин).

Одночасно відбувається зниження рівня вмісту білка у зерні й, відповідно, у борошні. В СРСР у 1930-і роки використовували борошно з вмістом клейковини 30-42%, у 1970-і – від 28% до 37%, нині – 24-28%. З такого борошна складніше отримувати хліб високої якості. Для розв'язання цієї проблеми запропоновано використання різних харчових добавок. Незважаючи на те, що деякі фахівці вважають доцільним майже повністю замінити природні речовини харчовими домішками та добавками, деякі раціональні ідеї в цьому є. Зокрема для захисту від шкідливого впливу навколишнього середовища корисно вводити до рецептур хлібобулочних виробів бета-каротин (провітамін А), калій, йод. Крім того, запропоновано випускати вітамінізований хліб та хлібобулочні вироби.

Поставка хлібопекарським підприємствам борошна з державних ресурсів покликана компенсувати зростання витрат, що впливають на ціну хліба.

Між тим, інтервенції борошна з Аграрного фонду у 2012 році, як і в попередньому 2011 році, не виконували стабілізуючу роль на ринку хліба.

Впродовж 2012 року Аграрним фондом було відвантажено 36,7 тис. тонн борошна, виробленого з зерна державного інтервенційного фонду, при місячній потребі в борошні для виробництва хліба та хлібобулочних виробів в обсязі близько 100 тис. тонн.

Зазначені цифри свідчать про неефективність інтервенцій борошна з Аграрного фонду у 2012 році.

Характерною особливістю харчової галузі промисловості, зокрема хлібопекарної, є те, що кінцевий продукт доволі швидко псується. Хлібобулочна продукція надзвичайно швидко втрачає смакові, зовнішні та органолептичні властивості, тобто терміни її споживання та зберігання обмежені. Також характерною рисою випуску хлібопекарної продукції нині є зменшення ваги кінцевого виробу. Оскільки асортимент хлібобулочних виробів розширився, споживачі мають змогу купувати кілька різних видів за смаком, не турбуючись про те, що вони зіпсуються. Крім того, розширена й цілодобово діюча торгова мережа для придбання хлібобулочних виробів усуває необхідність купувати великі буханки хліба.

Специфічні харчові властивості та обмеженість термінів придатності хліба і хлібобулочних виробів практично не дають змоги їх імпортувати та експортувати. Це, в свою чергу, зумовлює орієнтацію хлібопекарних підприємств України тільки на смаки власних споживачів.

Виробництво хліба та хлібобулочних виробів чітко регламентоване уніфікованими рецептурами і передбаченими інструкціями технологічного режиму. Технологічними є ті матеріали, які застосовують безпосередньо у виробничому процесі, оскільки їх використання обумовлене технологією виробництва конкретних видів виробів. Їх застосовують у вигляді сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів, технологічних палива й енергії, що становлять речову основу готової продукції [19, с. 41].

Технологічним сировині й матеріалам властиві як натурально-речові, тобто кількісні, так і якісні характеристики. Ці характеристики необхідно фіксувати і враховувати в первинному обліку й визначати їх вплив на отримання готового продукту або стадії технологічного процесу [19, с. 108].

Базовою сировиною при виготовленні хлібобулочної продукції є борошно, що зумовлює специфіку його використання. Державні стандарти на борошно хлібопекарне пшеничне і житнє передбачають визначення таких показників його якості, як колір, смак, запах, відсутність хрусту при розжовуванні, величина

частинок, вологість, зольність, вміст сирої клейковини та її властивості, незараженість амбарними шкідниками, металеві домішки [65, с.17-18].

Однією з найважливіших якісних ознак борошна, що безпосередньо впливає на вихід хліба, є вологість. Чим вища вологість, тим менший вихід готової продукції, і навпаки. Отже, без урахування вологості борошна при його відпуску у виробництво сума матеріальних витрат на одиницю продукції суттєво змінюватиметься, що може призвести до підвищення собівартості окремих найменувань і ґатунків хліба чи хлібобулочних виробів, до виникнення недостач або надлишків борошна у виробництві. Тому в хлібопеченні для встановлення впливу вологості борошна на вихід готової продукції, а також для визначення інших планово-виробничих показників використовують ряд розрахунків [26, с.37-38].

У зв'язку із цим необхідно працювати на підвищення рівня якості продукції, як самим підприємствам, так і державним органам.

Щодо останніх, то у 2012 році Укрхлібпромом була проведена значна робота по ініціюванню прийняття нормативно-правових актів, які спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємств галузі та їх підтримку.

Урядова постанова щодо продовження на 2013 рік постачання на хлібопекарські підприємства борошна, виробленого із зерна державного інтервенційного фонду, вперше була прийнята до початку року – постанова Кабінету Міністрів України від 26.12.2012 № 1196 „Про внесення зміни до пункту 2 Порядку постачання та використання борошна, виробленого із зерна державного інтервенційного фонду" [14]. Хочеться зазначити, що борошно Аграрного фонду використовується хлібопекарськими підприємствами для виготовлення хліба та хлібобулочних виробів, що користуються найвищим споживчим попитом в регіоні, асортимент яких затверджується радою міністрів Автономної республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими держадміністраціями.

Виробничі запаси на виробництво хліба та хлібобулочних виробів відпускають відповідно до норм витрат борошна та інших основних матеріалів,

які визначаються для конкретного виду продукції на підставі потреби в борошні відзначеної у виробничому завданні. На підприємствах ці норми на основні види продукції слід переглядати щороку.

Іноді у хлібопеченні до закінчення технологічного процесу неможливо встановити кількість готової продукції з точністю до облікової одиниці. У таких випадках фактичний вихід продукту обумовлений рядом об'єктивних причин, що не піддаються виміру апаратами відхилень, фізико-хімічних властивостей вихідних матеріалів і процесів у технологічних режимах. Ці відхилення виявляють методом техніко-економічних розрахунків після визначення фактичного виходу готових виробів [37, с .110]

Між вагою готових виробів і вагою борошна, витраченого на їх виготовлення, виникають різниці. Їх називають припічкою. Обов'язковою умовою є зважування гарячого хліба, тільки вийнятого з печі, аби він не деформувався при транспортуванні й не мав зайвих втрат при зберіганні. В експедиції хлібопекарні термін зберігання хліба суворо регламентований, це вимагає нормувати витрати щодо ваги готової продукції при зберіганні. Зокрема, термін зберігання вагового житнього та житньо-пшеничного хліба в експедиції – не менше чотирьох годин, пшеничного – не менше трьох годин.

При виробництві хлібобулочних виробів допускають заміни додаткової сировини, що передбачена у рецептурах, іншими видами сировини, харчова цінність якої практично рівнозначна. Такі заміни не призводять до погіршення якості та зменшення виходу продукції [27, с. 62].

На хлібопекарних підприємствах обсяг і асортимент випікання хлібобулочних виробів визначають щоденно на підставі добових замовлень прикріплених до цих підприємств покупців. Роботу всіх змін будують на суворій узгодженості з добовим замовленням щодо його виконання як за асортиментом, так і за термінами випікання готових виробів і завезення або відпуску їх споживачам [88, с. 366].

Технологічна схема виробництва хліба та хлібобулочних виробів має ряд послідовних основних виробничих операцій (рис. 1.8).

Рис. 1.8. Схема послідовності технологічних операцій процесу виробництва пшеничних батонів

Оскільки для хлібобулочних виробів із пшеничного борошна тривалість виробничого процесу становить 6-9 годин, а для пшенично-житнього – 10-12 годин, для житніх сортів хліба – 36 годин, то сміло можна узагальни таку особливість пекарської промисловості як дуже короткий виробничий цикл. Відповідно така ситуація дозволяє не визначати й не облікувати залишки незавершеного виробництва, з причини його відсутності.

Отже, хлібопекарна галузь харчової промисловості має дві суттєві відмінності від інших, зокрема – короткотерміновий цикл виробництва, і, як результат, те, що практично нема незавершеного виробництва.

Висновок до розділу 1

З метою отримання прибутку виробничі підприємства, у тому числі підприємства харчової промисловості, здійснюються виробничу діяльність. Вона складається з ряду господарських циклів – постачання, самого виробництва продукції та збуту цієї продукції. Отже в результаті другого одновного процесу утворюється завершений виріб, який іменують готовою продукцією.

Готова продукція – це продукція основних і допоміжних цехів, призначена для реалізації. Вона повинна бути повністю закінчена виробництвом, укомплектована, відповідати вимогам стандартів або технічним умовам, прийнята службами технічного контролю,забезпечена паспортом, сертифікатом або іншим документом, що засвідчує її якість і комплектність, здана на склад, а при здачі на місці замовникові-оформлена актами приймання або іншими документами.

З метою контролю за результатом виробництва та налагодження добросовісних розрахункових відносин із покупцями і замовниками, необхідно чітко налагодити організації обліково-аналітичної роботи на підприємстві, яка повинна відповідати технологічним, технічним, структурним особливостям цього суб’єкта господарювання. Розглянувши такі вимоги у проведеному дослідженні, ми з’ясували, що на хлібопекарських підприємствам відсутнє незавершене виробництво як таке, а тому в обліку його непотрібно фіксувати. По-друге, використання у виробничому процесі запасів, що піддаються швидкому псуванню, зумовлює необхідність чіткого контролю за термінами їх придатності, а це потребує відображення додаткової інформації у картках аналітичного обліку, зокрема введення у картках складського обліку додаткових граф „термін використання” і „граничний момент поповнення запасу” за термінами та кількістю днів.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ

2.1. Документальне оформлення виробництва та відпуску готової продукції, особливості аналітичного обліку

З метою ефективної роботи облікового апарату, для забезпечення достовірності формування інформації про об'єкти обліку, а в тому числі і про готову продукції та її збут, на підприємстві слід налагодити чітку організацію облікового-аналітичного процесу. Особливу увагу при цьому приділяють формуванню структури облікового апарату, встановленню завдань, функцій працівників, які здійснюють облікові процедури, визначенні нормативів – внутрішніх розпорядчих документів, які регламентують та контролюють облікові роботи бухгалтерської служби. Основним таким документом на підприємстві ПП „Паляниця плюс" є Наказ про облікову політику підприємства, який розроблено головним бухгалтером Кузій С.Я. та затверджено керівником – Хом'як П.П. Затверджено цей документ у січні 2010 року і до сьогоднішнього дня він не змінювався. Тільки у 2011 році було внесено деякі зміни у відповідності до змін податкового законодавства – введенням в дію Податкового кодексу України. Який змінив деякі норми нарахування амортизаційних відрахувань, що звичайно впливає на формування прибутку, а відтак і податку на прибуток.

Дотримання єдиних методологічних та методичних засад бухгалтерського обліку на ПП „Паляниця плюс" передбачено як обов'язок головного бухгалтера. Тобто він повинен складати і подавати у встановлені строки фінансову звітності; організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, у тому числі й операцій щодо руху готової продукції та її реалізації; брати участь у оформлені

матеріалів, пов`язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку, обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства та інше.

До бухгалтерської служби на ПП „Паляниця плюс" крім готовного бухгалтера відносяться й інші працівники – рядові бухгалтери, які обліковують операції щодо нарахувань заробітної плати та здійснення відрахувань із неї; ведення обліку необоротних та оборотних активів; об лікування розрахункових та горошок операцій. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється Посадовими інструкціями, які затверджуються керівником підприємства.

Обліковий процес щодо контролю за випуском готової продукції та її реалізації має ряд об'єктів, а саме: чітко налагоджені норми взаємозв'язку між цехами та складами готової продукції, контроль за дотриманням виробничої програми, облік витрат на збут, організація обліку ПДВ, організація обліку реалізації продукції, контроль за її збереженням та одержанням прибутку; організація роботи відділу бухгалтерії.

Щоб налагодити чітку організацію такого складного облікового процесу необхідно підприємству дотримуватись ряду передумов. Оцінемо дотримання таких завдань ПП „Паляниця плюс" (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Виконання умов раціональної організації обліку готової продукції та її реалізації на ПП „Паляниця плюс" є:

Умови раціональної організації обліку готової продукції	Відмітка про виконання	
	Так	Ні
Належна організація технологічного процесу, що сприяє повному та своєчасному оприбуткуванню хлібобулочної та кондитерської продукції	+	–
Забезпечення підприємства складами для зберігання готової продукції	+	–
Визначення матеріальної відповідальності за кількістю та якістю продукції, що зберігається та реалізовується	+	–
Раціональна діяльність відділу збуту хлібопродукції	+	–

Продовження табл.2.1

Забезпеченість кваліфікованими обліковими спеціалістами	+	–
Забезпечення засобами автоматизації обліку готової продукції на складах	–	+

За результатами проведеного аналізу, можемо підсумувати, що на ПП „Паляниця плюс” для раціональної організації обліку готової продукції та її збуту здійснено достатні попередні роботи, чітко налагоджений та модернізований й механізований технологічний процес випікання хлібобулочних виробів, створені складські приміщення, забезпечено їх кваліфікованими обліковими працівниками, досконало налагоджений збут продукції. Однак, негативним моментом є не належне забезпечення засобами автоматизації обліку готової продукції на складах, адже такі засоби знаходяться тільки у бухгалтерії підприємства.

Тому основним завданням організації бухгалтерського обліку випуску та реалізації готової продукції є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації, виявлення фактичних витрат з виготовлення продукції чи придбання товарів, аналіз і контроль собівартості виробленої продукції, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

На підприємстві ПП „Паляниця плюс” виробництво продукції відбувається у дох цехах: хлібобулочному та кондитерському. Тому, головне завдання організації обліку готової продукції на підприємстві є встановлення залежності та відповідних зв’язків із згаданими цехами, а також із складським приміщенням, де зберігаються запаси та готова продукція. Рух сировини, матеріалів та готової продукції обов’язково повинен бути підтверджений первинними документами. А для чіткості їх передачі з виробництва, складу у бухгалтерію і навпаки необхідно, щоб був налагоджений графік документообороту. На ПП „Паляниця плюс” такий графік відсутній. На наш погляд, це вносить деякий хаос у роботу облікового персоналу, та персоналу

цехів, адже замість виконання своїх прямих обов'язків їм час від часу потрібно виясняти де знаходиться той чи інший первинний документ. Тому ми пропонуємо для підприємству затвердити такий графі. Для зручності графік повинен мати табличну форму, де вказують вид операцій, найменування документа, який підтверджує здійснення цієї операції, прізвище та ініціали відповідальної особи за проведення операції, час передачі документа з одного відділу у інший. Пропонуємо орієнтовану форму графіка документообороту щодо з відображення руху готової продукції та її реалізації (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Графі руху документів з обліку готової продукції на ПП „Паляниця плюс"

Назва первинного документу	Складання та передавання документу		Виконавець або користувач даних	
	Відповідальний	Строк передавання	Служба, яка приймає документ	Операції над документом
1	*2*	*3*	*4*	*5*
Накладна на здачу ГП	Комірник у момент надходження Гайовський М.О.	Кожну годину	Комірник у момент надходження Гайовський М.О	Контроль за надходженням і зберіганням на складі
Вимога на відпустку ГП	Комірник у момент надходження Гайовський М.О.	Кожну годину	Експедитор Савка М.А.	Контроль за видачею

Продовження графіку

Надходження документа до бухгалтерії, обробка та узагальнення			
Кому і коли передають	Час приймання документа	Обробка та узагальнення	Кому і в які строки подають документи
6	*7*	*8*	*9*
Бухгалтерії кожного дня	Щодня до 17.00	Контроль за змістом, цінами	Обчислювальному центру
Бухгалтерії кожного дня	Щодня до 17.00	Запис у облікові реєстри	У поточний архів

Отже, для організації документального обігу операцій щодо оприбуткування готової продукції на склад та її реалізації потрібно складати графіки – таблиці, по підмиту яких записуються назви документів, а по

присудку вказуються особи або структурні підрозділи, які працюють з документами, терміни передавання або здавання документів.

На складах ПП „Паляниця плюс” працюють по два комірника: один з яких займається оформленням і обробкою документів, веде картки складського обліку, інший займається прийомом та видачею запасів. При прийомі на роботу комірником оформлюється спеціальне зобов’язання договір про матеріальну відповідальність особи в належній формі.

Кожного місяця на перше число комірник складає Звіт про наявність і рух матеріалів (запасів) на складі, звіт по сировині оформляють кожного дня. Останній звіт відображає інформацію про отримання сировини протягом дня, її кількість, ціну та вартість, а також від кого отримано запас і друга частина звіту – відображає інформацію про відпуск сировини у виробництво для виготовлення продукції.

На ПП „Паляниця плюс” готова продукція з виробництва потрапляє на склад та відвантажується покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.

На вищезгаданому підприємстві здійснюють виготовлення і реалізацію такої хлібопекарської продукції:

1. Хліб: Житньо-пшеничний подовий, Пшеничний вищий ґатунок формовий; Подільський домашній подовий; Особливий; Домашній, Заварний, Житньо-пшеничний випечений на дровах, Галицький, випечений на дровах Особливий, Новий з кунжутом, ароматний, Новий з маком, Хлібчик з висівками;

2. Батон: Дорожній, Багетний, .

3. Рогалик: Туристичний, З повидлом, Рулет з маком;

4. Плетенка з маком, плетенка здобна, плюшка;

5. Паска;

6. Калач круглий;

7. Булочки: Абрикоска, Вишенька, Ягідка, Колосок, Часничок, Веснянка, Осине гніздо, Дитяча, ватрушка з сиром;

8. Заготовки для піци, тощо.

Документального оформлення наявності і руху готової продукції і товарів є аналогічним обліку наявності і руху виробничих запасів. Так, при надходженні виготовленої продукції із підрозділів основного і допоміжного виробництв на склад підприємства оформляється „Прибутковий ордер” (типова форма № М-4). Надходження на склад підприємства товарів, придбаних з метою подальшого продажу, здійснюється за допомогою документів „Товарно-транспортна накладна” (типова форма М-6), або „Прибутковий ордер”. Для оплати реалізованих підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється „Рахунок-фактура”. Відвантаження зі складу підприємства реалізованої продукції здійснюється на підставі документа „Товарно-транспортна накладна”, або „Видаткової накладної” тощо. Надходження і вибуття зі складу готової продукції знаходить своє відображення у „Картках складського обліку матеріалів”. За результатами змін, які відбуваються із готовою продукцією на протязі місяця, до бухгалтерії підприємств подається „Звіт про рух матеріальних цінностей”, за даними якого бухгалтером вносяться зміни до „Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунка”.

На основі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається відомість випуску продукції. Оцінка у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов’язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво).

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка № 26 „Готова продукція”) визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень (відсоток) відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень з продукції, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на

початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами.

При визначенні фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та надання послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), та яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Приватне підприємство „Паляниця плюс" документально оформляє облік реалізації продукції за допомогою оборотно-сальдової відомості.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, наданих послуг призначено рахунок „Собівартість реалізації", який за кредитом відображає списання в порядку закриття дебетових оборотів на фінансовий результат.

Основний документ, який передує здійсненню збуту готової продукції є договір, укладений з покупцем чи замовником. Незважаючи на те, що договір є більш фінансово-юридичним документом, що регулює права та обов'язки сторін, він містить інформацію, яка має важливе значення і для обліку. Це насамперед умови поставки хлібобулочної продукції, обсяги, вартість, а також терміни виконання.

На ПП „Паляниця плюс" договори зберігають у бухгалтерії, але облікові працівники не приділяють належної уваги для контролю поставок за цими договорами, адже поставки здійснюються у відділі збуту та зі складів. Тобто виникає розрив між передачею документів. На нашу думку, доцільно обліковому працівнику, який займається відображення операцій щодо

розрахунків з клієнтами слідкувати за виконанням умов договорів. А менеджерам з поставок необхідно зберігати копії таких документів, або сформувати зведений документ „Графік відвантаження замовлених обсягів”, у якому буде відображена наступна інформація – обсяг і терміни поставок хлібобулочних виробів у розрізі окремих партій. Це допоможе проконтролювати доцільність та своєчасність здійснення поставки, виконання умов щодо й цінової політики. 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. Оскільки ПП „Паляниця плюс” має доволі широкий асортимент продукції, обсяги виробництва здійснюються достатніми кількостями, працює підприємство у три зміни, має велику кількість покупців, то формування такого Графіка буде для нього особливо важливим та перенесе наголос контролю за ходом операцій на відповідальних осіб безпосередньо на місцях. При цьому слід підтримувати взаємозв’язок між бухгалтерією підприємства та його збутовими 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.

Реалізуючи хлібобулочну продукцію підприємствам – юридичним особам, у ПП „Паляниця плюс” на основі доручень виписують товарно-транспортні накладні. Їх формують:

– у трьох примірниках – якщо доставка продукції покупцеві здійснюється без залучення транспортних засобів інших підприємств;

– 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. Один примірник ТТН

залишається у покупця після доставки продукції, а один чи два з позначками про прийняту покупцем продукцію повертається водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію.

Форма товарно-транспортної накладної є встановленої форми затвердженої відповідно до вимог виду продукції та її властивостей. Цей документ має ряд обов'язкових реквізитів. Насамперед це дата доставки продукції. Але у товарно-транспортній накладній, яка заповнюється на ПП „Паляниця плюс" такий реквізит відсутній. А дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, в основному не збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за інформацією, що наведена у згаданому документі, не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок хлібобулочної продукції покупцям.

На нашу думку, на сладах ПП „Паляниця плюс" 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.

Ще одним важливим реквізитом товарно-транспортної накладної є відображення кількісних та якісних параметрів реалізованої продукції. Щодо перших, то у цьому документі вини чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. Тому

доцільно до товарно-транспортної накладної додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість хлібобулочної продукції, що реалізується.

У товарно-транспортних накладних відсутній показник собівартості реалізованої продукції. Це цілком обґрунтований факт, адже підприємству потрібно зберігати комерційну таємницю, і йому не вигідно розкривати перед покупцями інформацію про собівартість своєї продукції. Заразом, для узагальнення інформації для складання звітності, такий детальний поділ та визначення фінансового результату за кожною операцією є не потрібними. Але з метою управління за операціями збуту, відображення такої інформації на ПП „Паляниця плюс" допомогло б формувати фінансовий результат за операціями продажу. Причому до уваги потрібно брати не виробничу собівартість, а повну, котра охоплює відповідну частину витрат на збут, що за методикою фінансового обліку списується без розподілу на дебет рахунка 79 "Фінансові результати".

Такий підхід, на наш погляд, необхідний з позиції врахування збутових витрат, бо за останні роки їх питома вага у собівартості реалізованої продукції зростає. І частенько виникають ситуації, коли ціна виробничу собівартість покриває, а ще й формує дохід (першу маржу), а от в цілому виникає не прибуток, а збиток. 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.

Отже, стає зрозумілим, що для ефективної роботи і можливості в майбутньому отримати прибуток підприємству потрібно контролювати не тільки виробничу, а й повну собівартість хлібобулочної продукції. Але у товарно-транспортну накладна такий показник ніякому разу не потрібно

вносити. Краще перед збутом здійснити відповідні підрахунки у додатковому документі, а з метою полегшення трудомісткості, такі операції доцільно виконувати в електронному вигляді на відповідних носіях з одночасним формування товарно-транспортної накладної та аналітичної відомості щодо реалізації конкретної партії продукції. Це допоможе 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 купцям.

Таким чином, організовуючи облік на підприємстві необхідно належної уваги приділяти вимогам до здійснення облікових та управлінських робіт, чітко визначити об'єкти процесу організації, встановити відповідальних осіб. Усі операції відображати належно оформленими первинними документами, а також сформувати графік їх руху щодо обліку готової продукції.

2.2. Відображення операцій з виробництва й збуту готової продукції в системі рахунків бухгалтерського обліку

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних, умовно-натуральних. А в облікових регістрах інформація про готову продукції обліковується в кількісному виразі.

Такий зведений облік готової хлібобулочної продукції може бути організований декількома способами, з врахуванням розподілу за її видами та місцями зберігання:

1) в сортових картках складського обліку;

2) без картковим способом [34].

При першому способі в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів – виробників та за місцями зберігання. При без картковому способі

за допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути увагу на збалансованість даних по оприбуткуванню, відпуску і залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

ПП „Паляниця плюс" готовою продукцією, обробка якої завершена та не потребує і може бути передана замовнику чи покупцю є: батони, булочки, тістечка, торти, хліб та інші вироби.

Специфіка діяльності виробництва – цілодобове випікання готової продукції, вимагає й організації цілодобової роботи складських приміщень, де у аналітичних реєстрах формують оперативну інформації про наявність і рух готової продукції. Недоліком тобто на ПП „Паляниця плюс" вважаємо, заповнення журналів вручну. Це забирає значну частину часу у комірника, а також не дозволяє забезпечити оперативний контроль з боку працівників бухгалтерії. На підприємстві дотримуються норм відповідальності і з комірниками укладають договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

У бухгалтерії виписується картка уніфікованої форми № М-12 кількісного обліку, на кожний вид готової продукції, яка надійшла на склад. Цю картку передають завідуючому складом під розписку. Записи в картках (надходження, вибуття) завідуючий складом робить на підставі первинних документів (у день здійснення операцій: при надходженні – на підставі накладних, виписаних підрозділом (цехом) – здавачем готової продукції; при вибутті – на підставі вимог на відпустку, виписується підрозділом, котрому тимчасово входить в обов'язок дозволяти відпуск або це робить відділ збуту.

Як уже зазначалось облікові операції комірник заносить у реєстри вручну. На нашу думку, ПП „Паляниця плюс" слід повністю автоматизувати складський облік. Використавши програмний комплекс для роботи з АРМ

комірника, дасть змогу підприємству швидко керувати цими даними, отримати повну інформацію по запису (в діалоговому режимі), посприяє якіснішому та оперативнішому прийняттю управлінських рішень щодо виробництва та збуту готової продукції.

Надходження і відпуск зі складу готової продукції в аналітичному обліку ведеться за видами готової продукції на основі оформлених прибуткових та видаткових документів.

Після виготовлення, хлібобулочна продукція передається на склад, тобто відбувається перша подія – надходження. Цей процес супроводжується відповідними документами, у яких вказано назва осіб, котрі здійснили факт передачі, кількість переданої продукції, та інформація щодо термінів передавання. Таким документом є приймально-здавальна накладна, у шапці якої вказано її номер, дата, назва виду продукції, номер бригади і номер паспорта, час виходу продукції з печі і кількість продукції у візку. У нижній частині приймально-здавальної накладної зазначена загальна кількість переданої продукції, а також підпису начальника зміни виробничого цеху і комірника складу готової продукції.

На цьому етапі має значення добре організований контроль за якістю готової продукції, яка надходить на склад. Тому, для перевірки якості готової продукції у лабораторію передають накладну на відпуск продукції, яка містить перелік продукції, кількість і суму.

Якщо виникає факт псування готової продукції на складі, та його оформляють актом на брак, де вказівкою причини псування продукції, кількості та асортимент зіпсутої хлібобулочних виробів.

Отримавши у бухгалтерії документ про надходження готової продукції на склад, бухгалтер перевіряє його на відповідність:

– за змістом операцій;

– за законністю операцій;

– за правильністю оформлення всіх реквізитів документів;

– за арифметичними розрахунками.

При надходженні на склад готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю. Цю вартість готової продукції формують на рахунку 23 „Виробництво”, де по дебету відображають усі прямі витрати (матеріальні: мука, сіль, цукор, дріжджі, вода і т.д.; витрати на оплату праці з відрахуваннями; амортизаційні витрати тощо), а по кредиту – списують виробничу собівартість готової продукції на дебет ласунка 26 „Готова продукція”. Облік на 23 рахунку ведуть в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків конкретного види продукції: хліб пшеничний, хліб житній, батон, калач, булочка з маком тощо.

На нашу думку, для покращення обліку варто уточнити класифікацію щодо об’єктів, які відображаються на субрахунках першого порядку. Пропонуємо використовувати такі субрахунки першого та другого порядку:

231 „Випічка хлібобулочних виробів”

2311 „Випічка хліба”;

2312 „Випічка булочок”;

2313 „Інші вироби з дріжджового тіста”;

232 „Виробництво кондитерських виробів”

2321 „Випічка здобних виробів”;

2322 „Випічка пісочних виробів”;

2323 „Випічка тортів”

Для відображення прямих витрат на пакування продукції, її порізку на ПП „Паляниця плюс” можна використати субрахунок 233 „Ведення картонажної (пакувальної) діяльності”. Тут облік витрат ведеться за калькулюванням собівартості пакувальних матеріалів. Паперова упаковка за фактичною собівартістю списується на рахунок 204 „Тара і тарні матеріали” проводкою: Д-т 204 ; К-т 232 з відображенням у журналі-обліку 5.

Картонажні коробки необхідні для пакування кондитерських виробів. Їх видають зі складу у міру потреби, а вартість списують проводкою:

Д-т 232 „Виробництво кондитерських виробів”

К-т 204 „Тара і тарні матеріали”.

На ПП „Паляниця плюс” спостерігається виникнення виробничого та експедиційного браку. Перший виникає в результаті помилок при виготовлення хлібобулочних виробів, чи не дотримання технологічних вимог, а другий – через повернення із точок продажу (як нереалізований). Браковані вироби пускають у переробку за вартістю борошна і іншої сировини, витраченої на її виробництво. Документально такі операції оформляють актом на брак, де зазначають дані про забраковану продукцію, винуватця, причини виникнення браку, використані матеріали, інші витрати.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку використовується рахунок 24 „Брак у виробництві”. За дебетом цього рахунку відображаються витрати через виявлений брак, за кредитом – суми, що відносяться на зменшення втрат від браку та сума, що списується на виробництво [38].

Аналітичний облік за рахунком 24 „Брак у виробництві” ведеться за видами виробництва.

Отже, облік витрат та визначення фактичної собівартості випуску готової продукції, її руху та реалізації є на підприємстві надзвичайно складним та трудомістким об’єктом обліку.

Другою складовою організації обліку готової продукції є облік її реалізації або збуту. Він є самостійною підсистемою в загальній системі обліково-економічної інформації. На ПП „Паляниця плюс” можна виділити наступну схему здійснюваних обліково-економічних завдань щодо обліку продажу готової продукції (рис. 2.1).

Регулювання збутової діяльності ПП „Паляниця плюс” здійснюється такими нормативними документами: Положення по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції, Положення про постачання, Положення по реалізації, міжгалузеві форми первинних документів.

Рис. 2.1. Завдання обліку збуту продукції

На даному підприємстві розроблена також система контролю та охорони щодо відвантаження товарів, їх збереженості на шляху до покупця. Для цього здійснюють оформлення відвантажувальних документів у певному порядку, далі їх обробляють і передають установам банку чи покупцям. Настуний етапом є вибір способів розрахунку за продукцію і завершальним кроком є розробка порядку контролю за відвантаженням і вивезенням продукції на контрольно-пропускних пунктах „Про пропускний і внутрішньо-об'єктний режим контролю на підприємстві".

На ПП „Паляниця плюс" продукція вважається реалізованою, якщо в порядку розрахунку за її вартість отримано відповідних розрахунковий документ, чи виписку з банківського рахунка, про зарахування коштів. Якщо покупець (замовник), за умови договору, одержує продукцію безпосередньо на підприємстві – виготовлювачі, то така продукція вважається реалізованою після видачі і відповідного оформлення документів та пред'явлення покупцеві – замовникові розрахункових документів.

Для більш швидкого одержання виручки (доходу) від реалізації хлібобулочної продукції на ПП „Паляниця плюс" ведеться графік задачі-прийому і подальшої обробки документів з моменту відвантаження продукції. У зв'язку з цим організована двозмінна робота облікового апарату,

застосовуються бланки рахунків-фактур та інших документів з максимальною кількістю реквізитів, надрукованих типографським способом, що значно знижує трудомісткість складання документів.

Як уже зазначалось у попередньому пункті збут продукції покупцеві оформляється товарно-транспортною накладною, що містить в собі реквізити вантажовідправника, вантажоодержувача, відомість про вантаж. Основним завдання чуткої організації обліку, що часовий проміжок між точкою відвантаження продукції та точкою передачі документів у банківську установу якомога з мінімізувати.

Узагальнення інформації з обліку операцій виготовлення готової продукції та її збуту відображають у регістрах залишків по синтетичних та аналітичних рахунках і в журналах обліку. основним зведеним документом є узагальнена оборотно-сальдова відомість готової продукції та її реалізації, яка формується за місяць, а згодом за рік. На ПП „Паляниця плюс" річку відомість іменують як баланс готової продукції та її збуту.

У синтетичному обліку для відображення собівартості реалізованої продукції використовують рахунок 90 „Собівартість реалізації". На цьому рахунку по дебету формують собівартість реалізованої продукції шляхом перенесення виробничої вартості із кредиту рахунка 26 „Готова продукція", а також списуються непрямі нерозподілені загальновиробничі витрати із кредиту рахунка 91 „Загальновиробничі витрати". У кінці кожного місяця рахунок 90 закривається (списується) на дебет рахунка 79 „Фінансові результати".

Непрямі накладні витрати, які пов'язані зі збутом продукції, доведенням її до покупця, додаткові витрати на пакування реалізованої продукції, транспортні витрати, витрати щодо оплати вантажно-розвантажуваних робіт, обліковуєть протягом місяця на рахунку 93 „Витрати на збут". А у кінці звітного періоду рахунок закривають, шляхом списання усієї суми витрат з кредиту 93 рахунка у дебет 79 „Фінансові результати".

Таким чином, рахунок 79 по завершенню звітного періоду дозволяє акумулювати інформації про витрати, понесені на виробництво і збут готової

продукції за цей період – ця інформація наводиться у дебетовій стороні, а також інформацію про отриманий дохід (виручку) без непрямих податкових навантажень від реалізації згаданої продукції – кредит рахунка 79. Остання операція формується проведенням суми з дебету рахунка 70 „Доходи від реалізації", де відображають за відповідними субрахунками отримання доходів.

У зв`язку з реалізацією продукції підприємство здійснює витрати, пов'язані з вивезенням цієї продукції своїм транспортом. Ці витрати відносяться за рахунок підприємства і включаються до складу витрат, на збут. Вивезення відвантаженої продукції можливе також і транспортом сторонньої організації.

Розглядаючи облік збуту продукції готової продукції на ПП „Паляниця плюс" варто звернути увагу на послідовність проведення розрахункових операцій з покупцями.

Покупці – це фізичні або юридичні особи, які купують готову продукцію.

Розрахунки з покупцями та замовниками – розрахунки за відвантажену продукцію, виконані роботи і послуги тільки на тих підприємствах на яких реалізація продукції планується по мірі їх відвантаження, здачі замовникам виконаних робіт. Тут враховують і заборгованість покупцям за отриману від них часткову оплату продукції, яка рахується у відвантажених товарах [].

Оскільки прибутковість будь-якого підприємства, у тому числі й ПП „Паляниця плюс", залежить напряму від обсягів реалізації продукції, то цілком є незаперечний факт, що саме розрахунки із покупцями за продану їм продукцію є важливим елементом обліку діяльності підприємства в цілому.

Для того, щоб підприємство отримало як найбільше прибутку потрібно досконало виконувати завдання, які постають перед відділом збуту: здійснювати призентаційні заходи щодо реалізованої продукції; виявлення факторів, що впливають на обсяги реалізації; контроль за своєчасністю надходження виручки на поточний рахунок підприємства; перевірка дотримання угод поставок та їх виконання; розробка заходів щодо збільшенню обсягів реалізації продукції та прибутку.

Для відображення правдивої інформації та взаємодії з клієнтом проводять взаємозвірки заборгованостей особливо дебіторської. Це допомагає оперативно контролювати розрахунки по договорах з відстрочкою платежів (договорам „під реалізацію”).

Важливою умовою в правильності ведення обліку розрахунків з покупцями є своєчасне оформлення відповідної документації та бухгалтерських записів. Виконуючи таку умову, кожного дня або один-два рази на тиждень покупець виписує платіжні документи на обумовлені суми. Це може робити і постачальник шляхом оформлення платіжних вимог. Не рідше одного разу на місяць постачальник і покупець уточнюють стан своїх розрахунків і роблять доплати або повернення відсутніх або зайвих сум.

На ПП „Паляниця плюс” особливої уваги приділяють контролю за розрахункової дисципліною з покупцями та замовниками. Для цього подекадно на кожного покупця складається реєстр товарно-транспортних накладних, відповідно до яких провадять звірки розрахунків між підприємством і покупцями.

Для відображення узагальненої інформації про розрахунки з клієнтами на ПП „Паляниця плюс” використовують рахунок 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”. По дебету цьому рахунка відображають розрахунки за відвантажену продукцію, виконані роботи і послуги лише на тих підприємствах, у яких реалізація продукції планується в міру її відвантаження, здавання замовникам робіт та надання послуг. Тут обліковують також і заборгованість покупцям за одержану від них часткову оплату продукції, що знаходиться у відвантажених товарах або в платежах, що надійшли в оплату ще не відвантаженої продукції.

По дебету рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками” відображають продажну вартість реалізованої продукції, яка також включає суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації. По кредиту – сума платежів, що надійшли на рахунки підприємства в банківських установах, та інші види розрахунків.

Сальдо рахунка відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним пред'явленим до сплати рахунком, а відтак і за кожним покупцем та замовником зокрема.

Отримання грошових коштів за реалізовану продукції на ПП „Паляниця плюс" відбувається одним із двох шляхів: або готівкою у касу підприємства, або шляхом перерахунку через розрахунковий рахунок у банківській установі, яка обслуговує підприємство.

Планові платежі прискорюють розрахунки, спрощують техніку проведення розрахунків. Варто мати на увазі, що при розрахунках у порядку планових платежів, на відміну від інших форм розрахунків, продукція рахується реалізованої, як правило, із дати її відвантаження покупцям.

Відвантажену готову продукцію на ПП „Паляниця плюс" відображають проведенням: дебет рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками" і кредит – 70 „Доходи від реалізації".

Аналітичний облік розрахунків з покупцями ведуть у відомості № 3.1. журналу 3. Ця відомість формується в автоматичному режимі з допомогою програмного забезпечення „Розрахунків з покупцями" у кінці кожного місяця. Інформація у відомість переноситься із відділу збуту (реалізація), так і з банківських виписок. Ця відомість вміщує суму відвантаженої продукції у розрізі за кожним покупцем і суму оплати за відвантажену продукцію, сальдо розрахунків з покупцями.

Синтетичний облік інформації з рахунка 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками" переноситься у відомість, яка складена за шаховим принципом. При цьому записи ведуться по кредиту відповідних рахунків з відзначенням рахунків, що кореспондуються, по дебету. Така інформація потім переносить у II розділі активу балансу. У статті „Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги" відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм продукцію, товари, роботи або послуги (крім заборгованості, яка

забезпечена векселем). До підсумку Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

Варто зазначити, зо з лютого 2013 року було затверджено нове П(С)БО 1 „Загальні вимоги до формування звітності", відповідно до якого передбачено уже за 2013 рік формувати нові форми звітності. Однак, це положення не поширюється на малі підприємства, до яких відноситься і ПП „Паляниця плюс". Тому воно й надалі продовжує формувати звітність за прийнятними та привичними для них формами.

Бухгалтерський облік готової продукції ведуть на підприємстві в тісному контакті з планово-економічним і виробничими відділами та відділом збуту. Методика і техніка обліку розрахунків з покупцями має свої характерні особливості на кожному підприємстві.

З метою розширення та залучення клієнтів, підприємство потрібно використовувати більш гнучкі системи знижок до цін на продукцію.

Необхідно звернути увагу, що витрати, пов'язані з роботою адміністративного персоналу підприємства та іншого роду витрати на ПП „Паляниця плюс" обліковуються у відповідності до вимог чинного законодавства і вносяться на рахунки 92 „Адміністративні витрати", та 94 „Інші витрати операційної діяльності", які у кінці звітного періоду закривають у дебет рахунка 79 „Фінансовий результат", а до складу рахунка 90 не включаються.

У свою чергу на ПП „Паляниця плюс" до синтетичного рахунка 90 „Собівартість реалізації" відкривають та ведуть ряд субрахунків, зокрема:

– 901 „Собівартість реалізованої готової продукції", на якому ведуть облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;

– 902 „Собівартість реалізованих товарів", призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;

– 903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг", на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

Отже, ведення обліку наявності та руху готової продукції та її збуту на підприємстві ПП „Паляниця плюс” відбувається із дотриманням законодавчо-нормативних вимог, які діють на сьогоднішній час в Україні, і притаманні для малих підприємств. Також організація обліку готової продукції враховує технологічні особливості та специфіку діяльності підприємства, як хлібопекарського.

Розглядаючи питання обліку готової продукції неможна обминути питання її інвентаризації.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майнових зобов’язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником підприємства, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов’язковим.

Головною метою інвентаризації на ПП „Паляниця плюс” є визначення фактичної наявності й стану готової продукції, їх перевірка з даними бухгалтерського обліку, врегулювання інвентаризаційних різниць та відображення результатів інвентаризації.

Відповідно до облікової політики ПП „Паляниця плюс” проведення інвентаризації передбачається на перше число місяця, в якому здійснюватиметься оцінка готової продукції.

Для цього формується комісія, яку затверджує наказом по підприємству керівник. До її складу обов’язково входити сам керівник, головний бухгалтер підприємства, а також завідувач складом, як матеріально-відповідальна особа.

До початку перевірки фактичної наявності продукції на хлібокомбінаті інвентаризаційна комісія: перевіряє наявність грошей в касах і перераховує виручку дня; відображає документи: у касирів – останній касовий звіт і у матеріально-відповідальних осіб – останні товарні звіти (якщо вони не здані в бухгалтерію) з виведеними на момент інвентаризації залишками цінностей по даним обліку і розписки про те, що до початку інвентаризації всі прибутково – видаткові документи включені до звіту, здані в бухгалтерію або передані

інвентаризаційній комісії і що ніяких документів і наявності грошей на руках у них не залишилось; перевірити справність усіх ваговимірювальних приладів.

Усі та видаткові документи, які додаються до реєстрів (звітів) із зазначенням „До інвентаризації на (дата)" візує голова комісії. В подальшому ці документи передадуть у бухгалтерії, де вони служитимуть підставою для визначення залишків цінностей на початок інвентаризації за даними обліку.

Наявний стан товарно-матеріальних цінностей, у тому числі й готової продукції, встановлюють шляхом обов'язкового їх перераховування, зважування та перемірювання.

На ПП „Паляниця плюс" забороняється проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії та вносити до опису дані про залишки готової продукції зі слів матеріально-відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

Особливою умовою проведення інвентаризації у складському приміщенні є виконання відповідних дій протягом одного робочого дня.

Бланки інвентаризаційного опису, акта інвентаризації, звіряльної відомості заповняють як ручним способом, так і засобами обчислювальної та іншої оргтехніки.

В інвентаризаційних документах вказують найменування продукції її кількість у розрізу номенклатури готової продукції та в натуральних одиницях виміру, прийнятих в обліку. ця інформація в інвентаризаційному описі вказуються прописом на кожній сторінці. Згаданий документ підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальними особами.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджується керівником ПП „Паляниця плюс" з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менш як у двох примірниках.

Як відомо в результаті інвентаризації можливі факти виявлених надлишків та нестач запасів. Якщо виявлено при інвентаризації лишки готової продукції, то їх зараховують на збільшення фінансових результатів звітного року. Вартість нестачі, псування або інших втрат в межах норм списується на собівартість реалізованої продукції, а в сумах, що перевищують ці норми, на винних фізичних та юридичних осіб. Невідшкодовані нестачі списуються за рахунок прибутку.

На ПП „Паляниця плюс" результати інвентаризації відображають в бухгалтерському обліку за встановленим законодавчо порядку. Залишки оприбутковуються у дебет відповідних рахунків з обліку матеріальних цінностей 26 „Готова продукція" у кореспонденції з кредитом рахунку „Прибутки та збитки". Незалежно від причин виникнення нестач продукції, їх вартість списують у дебет рахунку 947 „Недостачі та втрати від псування цінностей" в кореспонденції з кредитом відповідного рахунку 26 „Готова продукція". За результатами інвентаризації керівник приймає рішення щодо відшкодування завданих збитків підприємству. Після прийняття такого рішення суми нестач готової продукції списують з кредиту рахунку 947 „Недостача та втрати від псування цінностей" на дебет рахунку 91 „Загальновиробничі витрати". А при умові, коли не встановлено винуватців, то списання вартості продукції, якої невистачає відбувається проводкою: дебет рахунку 847 кредит рахунку 947 „Недостачі та втрати", з подальшим перенесенням у кредит рахунку 26 „Готова продукція".

Таким чином, проведення щомісяця інвентаризації готової продукції допомагає управлінському персоналу слідкувати та контролювати результати діяльності підприємства, виявляти порушення, встановлювати причини та винуватців цих порушень. А для облікового персоналу узгодити вартісні показники відвантаженої та виготовленої продукції, бо облік оприбуткування продукції здійснюється на ПП „Паляниця плюс" на основі середньозважених цін, а реалізація на основі цін продажу.

2.3. Удосконалення обліку готової продукції та її збуту на підприємстві

З метою забезпечення безперервної діяльності підприємства, воно повинно мати в своєму розпорядженні ті або інші матеріальні запаси. Запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.

Одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного виразу – вартісного.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 „Запаси” за первісною вартістю. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

У поточному обліку готову продукцію оцінюють за обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Така оцінка продукції дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Облікові ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах ПП „Паляниця плюс” оперативно-бухгалтерським методом.

Оскільки готову продукцію на ПП „Паляниця плюс” оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. У вартісному вираженні облік готової продукції ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються по фактичній виробничій собівартості.

Вважаємо, що доцільно було б підприємству у поточному обліку наявність і рух готової продукції оцінювати за відпускними цінами. Використання такого варіанту забезпечить порівнянність оцінки готової продукції зі звітністю, а також дотримання єдності оцінки в документах на продукцію відвантажену і реалізовану.

При такому варіанті обліку немає потреби обліковувати відхилення фактичної собівартості готової продукції від відпускної вартості, завдяки можливості застосування рахунків позабалансового обліку, що є, безумовно, новизною у теорії і практиці бухгалтерського обліку.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві оцінки:

– оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість (по дебету рахунку 901 „Собівартість реалізації готової продукції”);

– оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 „Дохід від реалізації готової продукції).

Отже, одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного виразу – цінового показника, який дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому.

Як уже зазначалось раніше, при оприбуткуванні випущеної з виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету 26 „Готова продукція” та кредиту 23 „Виробництво” як у кількісному, так у вартісному виразі. Цим записом відображається оприбуткування готової продукції з виробництва за нормативною (плановою) собівартістю на протязі місяця. Оскільки в балансі треба відобразити готову продукцію за фактичною собівартістю, то на суму відхилень від нормативної (планової) собівартості в кінці місяця складається запис методом додаткової проводки (якщо фактична

собівартість виявиться вищою від планової): дебет 26 „Готова продукція” та кредит 23 „Виробництво”, або методом червоного сторно (якщо фактична собівартість виявиться нижчою від планової).

Однак, якщо відійти від традиційного способу відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку і для оприбуткування та реалізації готової продукції використовувати позабалансові рахунки, то запис Дт 26 Кт 23 можна робити один раз в кінці місяця на загальну вартість випущеної з виробництва готової продукції конкретного виду.

Щоденний облік випуску з виробництва, наявності, руху та реалізації готової продукції у цьому випадку здійснюється на позабалансових рахунках, що значно полегшує облік і зменшує кількість виконуваних операцій. У цьому випадку фактичне оприбуткування готової продукції з виробництва відображається по дебету позабалансового рахунку Z 26 по цінах реалізації. На підставі накладної в обліку підприємства робиться наступний запис: дебет Z 26 кредит Z 00 як в кількісному так і в сумарному вимірнику, де „Z” – шифр позабалансового разунка.

Отже, у зв’язку з використанням підприємством позабалансових рахунків відпадає потреба у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні у обліку коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної.

Операції по використанню готової продукції для переробки на позабалансовому обліку можуть відображатися записом: Дт Z26 Кт Z00, але кількість та сума по даній операції ставиться зі знаком мінус.

Заключним етапом кругообігу оборотних засобів підприємства є реалізація (продаж) виробленої ним продукції, яка здійснюється відповідно до договорів про поставку. Від їх виконання залежать кінцеві результати діяльності колективу – прибуток і його розподіл. Саме завдяки реалізації продукції у підприємства створюється можливість відновити цикл виробництва, використовуючи виторг від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів (предметів праці), для оплати праці працівників,

розрахунків з постачальниками, бюджетом по податках і інших платежах, органами соціального і пенсійного страхування, банками по кредитах і ін.

Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

При визначенні обсягу реалізації методом нарахування датою реалізації вважається дата передачі права власності покупцям на продукцію (роботи, послуги) відповідно до базисних умов постачання,

визначеними суб'єктами підприємницької діяльності, незалежно від термінів здійснення платежів, а для робіт, послуг – дата оформлення документів, що засвідчують факт їхнього виконання.

Дохід, отриманий від продажу готової продукції, відображається в бухгалтерському обліку на субрахунку 701 „Дохід від реалізації готової продукції". За кредитом даного субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати".

Для узагальнення інформації про виробничої собівартості реалізованої готової продукції, то для її відображення в обліку підприємства застосовується субрахунок 901 „Собівартість реалізованої готової продукції", за дебетом якого відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 „Фінансові результати".

При реалізації готової продукції необхідно списати балансову вартість готової продукції, що реалізується. На протязі місяця таке списання здійснюється по нормативній (плановій) собівартості, яка в кінці місяця приводиться у відповідність до фактичної собівартості готової продукції. У

разі, якщо фактична собівартість виробництва готової продукції менша нормативної її вартості, в кінці місяця здійснюється коригування.

У випадку, якщо фактична вартість готової продукції більша нормативної, то додатна різниця між цими величинами відображається в бухгалтерському обліку методом додаткової проводки: дебет 901 та кредит 26.

У разі використання позабалансових рахунків не має необхідності здійснювати всі ці дії, адже, як зазначалося вище, готова продукція оприбутковується з виробництва один раз в кінці місяця за фактичною собівартістю.

При реалізації, собівартість відвантаженої продукції з кредиту 26 в дебет 901 також списується один раз в кінці місяця на загальну суму реалізації.

Однак це не виключає необхідності списувати кількість і вартість реалізованої продукції при кожному відпуску продукції зі складу покупцям. Для цього робляться записи на позабалансових рахунках: дебет Z 00 та кредит Z 26. Сума в цьому випадку дорівнює ціні реалізації одиниці продукції, помноженої на кількість.

Висновок до розділу 2

Важливим етапом діяльності будь-якого виробничого підприємства, а ПП „Паляниця плюс” зокрема, є формування достовірної інформації про наявність на складі та рух готової продукції, а також її реалізації покупцям і замовникам. Провівши відповідне дослідження щодо обліку такого роду інформації, можемо підсумувати наступне:

– Кожна операція, тобто надходження продукції з виробництва на склад, чи її реалізація за межі підприємства повинні оформлятись відповідними первинними документами. Ці документи повинні мати ряд обов’язкових реквізитів. У роботі запропоновано деякі уточнення щодо удосконалення товарно-транспортної накладної, а також подано пропозиції з формування Графіка відвантаження замовлених обсягів продукції у розрізі конкретних

партій. Отримана така інформація та систематизована допоможе керівнику краще контролювати виконання домовленостей з клієнтом щодо збуту хлібобулочної продукції. Також у роботі наведено орієнований графік документообороту, використання якого посилить на ПП „Паляниця плюс" контроль за виконанням обов'язків та допоможе встановити відповідальних осіб у разі відхилень від норм.

– Вважаємо за доцільне застосування рахунків позабалансового обліку для відображення операцій з готовою продукцією. Це виключає потребу у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної, адже випущена з виробництва продукція протягом місяця оприбутковується і списується при реалізації на позабалансовому Z26 по цінам реалізації. А на рахунка 26 „Готова продукція" один раз в кінці місяця, після збирання всіх виробничих і розподілу загальновиробничих витрат, відображається випущена з виробництва та реалізована готова продукція за фактичною собівартістю.

Однак, такий варіант обліку не виключає необхідності розрахунку планової вартість готової продукції, розроблення калькуляцій, адже ці розрахунки мають значення для здійснення стратегічного, поточного та наступного аналізу діяльності підприємства, використовуються для порівняння отриманих даних з фактичною собівартістю готової продукції. У разі відхилень цих вартостей, керівництвом підприємства розглядається питання зниження собівартості або про необхідність підвищення цін на продукцію, що виробляється на підприємстві.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ТА АУДИТ НАЯВНОСТІ І РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ

3.1. Економічний аналіз виробництва та реалізації готової продукції

Комплексне вивчення стану і розвитку виробничо-господарської діяльності підприємства, у тому числі й ПП „Паляниця плюс", у взаємозв'язку з його технічним рівнем і соціальним розвитком колективу для оцінки виконання заданих показників, виявлення внутрішньогосподарських резервів і підвищення ефективності виробництва є основним завданням проведення діагностики діяльності підприємства. При його виконанні використовуються матеріали обліку оперативної, статистичної і бухгалтерської, звітності, нормативні і планові дані, технічна інформація; визначається вплив на ефективність виробничої діяльності техніки і технології, організації виробництва і праці, планування і керування, фінансування, кредитно-грошових відносин. Якість аналізу забезпечується застосовуваними методами і прийомами, повнотою і вірогідністю інформації, кваліфікацією виконавця.

Початковим етапом проведення такої діагностики є аналіз виробництва готової продукції, а наступним – аналіз збуту продукції. Під час їх проведення здійснюють оцінку виконання плану та динаміки виробництва, оптимальності і напруженості плану, виявляють фактори що впливають на обсяг виробництва, шукають та виявляють внутрішні резерви підприємства щодо збільшення випуску продукції тощо.

В процесі дослідження парадигми аналітичного забезпечення в системі управління виробничою діяльності ПП „Паляниця плюс" та досвід й напрацювання в цьому напрямі дозволяє виокремити такі його особливості:

– оперативну спрямованість аналізу;

– встановлення ефективності поточних процедур аналізу (ретроспективний аналіз);

– перспективний характер аналітичної роботи.

Це допоможе краще реалізувати головну мету наскрізної підсистеми внутрішньогосподарського аналізу, яка полягає у виявленні можливостей більш раціонального використання виробничих ресурсів, зниження витрат на виробництво і реалізацію, забезпечення прибутку, що в кінцевому результаті підвищить ефективність виробничої діяльності підприємств галузі в цілому.

Основним недоліком сучасної методики економічного аналізу є його недостатня оперативність, яка не дозволяє керівникам вчасно оцінити досягнуті результати, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію в управлінських цілях, хоч власне ці завдання формують мету внутрішнього аналізу [25, с.281]. Для ефективного управління виробничою діяльністю використання показників економічного аналізу, які характеризують її із значним запізненням, недостатньо. Як зазначає Ю. А. Бабаєв, лише „при єдності економічного і оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства … і окреслити перспективи його подальшого розвитку” [6, с.7], адже на відміну від наступної аналітичної інтерпретації показників оперативний аналіз за часом проведення близький до моменту здійснення господарських операцій. Хоча він і використовується на всіх рівнях управління, найбільшою його питома вага є при обґрунтуванні управлінських рішень, котрі стосуються безпосередньо процесу виробництва. Саме тут застосування цього аналізу допомагає виявляти причини та винуватців невідповідності фактичних результатів запланованим, резерви їхнього покращення, своєчасно приймати відповідні міри, адже базою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку і безпосереднє спостереження за процесом виробництва. З іншого боку, такий аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, оскільки необхідність постійного оцінювання підсумків виробничої діяльності та вчасного усунення помилок зміщує центр ваги саме на цей облік.

Втім, як підкреслює М. С. Пушкар із посиланням на Г. Емерсона, „знайомлячись зі справами великого виробничого підприємства, ми не знаємо, чому більше дивуватися: повній відсутності надійних, швидких і точних даних, чи неймовірній масі всіляких облікових документів і таблиць, складених ціною напруженої праці та величезних витрат, але таких, що не відрізняються ні надійністю, ні швидкістю, ні повнотою… Конторський персонал може працювати дуже ретельно, але при цьому приносити справі надто мало користі” [64, с.68].

Таким чином, оперативна спрямованість аналізу має визначатись швидким реагуванням та втручанням у необхідних випадках у процес виробництва для забезпечення безперервного і ефективного функціонування господарської діяльності підприємства в результаті повсякденного вивчення виконання планових завдань, що неможливе без перебудови підходу до формування облікового процесу вже на стадії складання й виконання первинної документації. Оперативний економічний аналіз може бути ефективним, якщо він проводиться після здійснення виробничих процесів, але в оптимально доступних проміжках часу, що забезпечують вплив менеджерів на ефективне функціонування конкретного виробництва. Або навіть до здійснення виробничих процесів, коли його результати використані для оперативного короткотермінового прогнозування, передбачення короткотермінових змін виробничих процесів та їхніх економічних наслідків з метою формування найбільш оптимальних варіантів змін, які повинні відбутись у цих процесах, а також при розробці рекомендацій щодо їхньої реалізації.

Підтримуючи думки економістів, можемо стверджувати, що оперативний економічний аналіз – це неперервне дослідження об’єкту в момент впливу на нього, спрямоване на оцінку, діагностику та пошук нових критеріїв для модифікації і переорієнтування (коригування) оперативних планів у випадку зміни впливу зовнішнього і внутрішнього середовища з метою вироблення дієвих ефективних управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту та ризику [82, с.80].

Виходячи з цього, аналітичне забезпечення виробничої діяльності ПП „Паляниця плюс”, насамперед, повинно складатись із двох взаємопов’язаних частин:

– аналізу виробництва хлібобулочної продукції;

– аналізу витрат на її виробництво і формування собівартості (рис. 3.1).

Рис. 3.1. Завдання аналітичного забезпечення виробництва хлібобулочної продукції

Кожна з них виконує низку завдань, котрі у сукупності дозволяють знаходити шляхи збільшення обсягів виробництва, зменшення рівня витрат і собівартості готової продукції чи напівфабрикатів, розширити частину ринку реалізації хлібобулочної продукції і як результат – збільшити прибуток підприємства.

Оперативний аналіз витрат має низку особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні, щоб уникнути зазначеного недоліку ретроспективного аналізу. Це, зокрема, своєчасність оперативного

аналізу витрат: він проводиться протягом відрізку часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат. Окрім того, треба забезпечити врахування і постійне відслідковування стану ринку ресурсів (трудових і матеріальних), виявляти і вивчати вплив на витрати не всіх факторів, а тільки основних на цьому рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, що виготовляється в тому чи іншому підрозділі підприємства „Паляниця плюс", оскільки виявити та виміряти всі чинники в оперативному циклі управління недоцільно та практично й неможливо.

Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства, маючи на увазі, що першим етапом проведення оперативного аналізу є діагностика виробництва хлібобулочної продукції в цілому і за асортиментом. Її починають із дослідження динаміки валової продукції та товарної продукції, розрахунку темпів їхнього збільшення та приросту. Саме ці показники є вихідними стосовно наступних кроків аналітичної інтепретації економічної ефективності діяльності менеджерів галузі (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка виробництва продукції на ПП „Паляниця плюс"
за 2008-2012 рр.

Показник	Рік				
	2008	2009	2010	2011	2012
1.Товарна продукція, тис. шт.	99,86	108,9	120,2	120,3	128,6
2. Базисні темпи росту, %	100,0	109,1	120,4	120,5	128,8
3. Ланцюгові темпи росту, %	100,0	109,1	110,3	100,1	106,9

Таким чином, за п'ять років з 2009 р. по 2008 р. включно обсяг виробництва тютюнової продукції збільшився на 28,8 %, а за 2012 – 2010 рр. на 16,3% та 20,2 % зменшився. В цілому характеристику динаміки виробництва тютюнової продукції можна дати за середньорічним темпом зростання, який розраховується за середньою геометричною зваженою:

$$\text{Т} = \sqrt[n-1]{T1 * T2 * T3 * \ldots * Tn} =$$

$$= \sqrt[7]{100 * 109{,}1 * 120{,}4 * 120{,}5 * 128{,}8 * 112{,}5 * 89{,}7 * 92{,}6}\,, \qquad (3.1)$$

де Т *n* – ланцюгові темпи росту *n*-го року.

Виконавши відповідний розрахунок, видно, що за 2009 – 2008 рр. Він становив 3,7 %. Якщо врахувати спад 2012-2010рр., то цей показник не перевищує 2,1 %.

Наступним етапом визначення своєчасного виготовлення хлібобулочної продукції в обсязі та асортименті, передбачених графіком її випуску, є аналіз ритмічності, оскільки будь-які відхилення від оптимального режиму роботи впливають на збільшення собівартості, обсягів незавершеного виробництва та надмірних запасів на складах, зниження якості продукції, зменшення прибутку, погіршення фінансового стану підприємств, перевитрачання фонду заробітної плати. Коли ритмічність виробництва, тобто чітка, стійка й збалансована діяльність ПП „Паляниця плюс” забезпечується, вона дає можливість випускати продукцію рівномірно, без авралів, що дозволяє не тільки своєчасно виконувати свої зобов’язання перед споживачами, але й сприятливо позначається на інших показниках діяльності підприємства, насамперед, якості виробів, уникненні додаткових витрат на оплату праці через зверхурочні роботи, пов’язаних із зберіганням наднормативних запасів тощо.

Підтвердження нашої точки зору зустрічаємо у праці З. М. Холод, Н. І. Передерієнко, Б. В. Никифорук, де автори зазначають, що при ритмічній роботі найефективніше використовуються трудові і матеріальні ресурси, машини і обладнання, що забезпечують збільшення обсягів, зниження собівартості товарної продукції, рівномірну реалізацію продукції, підвищення продуктивності праці [93, с.18].

Аналіз ритмічності виробництва продукції на ПП „Паляниця плюс” здійснюється шляхом співставлення планових значень про виготовлену

продукцію за день (п’ять днів, декаду) до фактичного випуску виробів, при цьому одержану інформацію для зручності сприйняття відображати у документі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Динаміка коефіцієнтів ритмічності за жовтень 2012 р.

Робочі дні чи декади (дата)	Випуск продукції в діючих цінах, тис грн.		Коефіцієнт ритмічності
	за планом	фактично	
01.10	13,89	14,53	1,03
02.10	11,77	14,19	1,11
03.10	13,75	12,27	0,94
04.10	10,53	10,22	0,98
05.10	15,76	13,26	0,90
06.10	14,59	17,23	1,10
07.10	19,65	19,85	1,00
08.10	12,73	15,58	0,78
09.10	15,65	15,66	0,72
10.10	18,35	18,01	0,98
Усього за декаду	146,67	150,8	0,94

Загалом ритмічною вважається така робота, коли продукція виготовляється рівними частинами за будь-які однакові проміжки робочого часу. Проте й за ритмічного виробництва можлива неритмічність випуску продукції, коли під час складання виробу забракне хоча б однієї деталі або вузла. У принципі можлива й інша ситуація, коли рівномірно випускається продукція, але існують певні збої у виробництві окремих напівфабрикатів (деталей). Тому ефективний аналіз виробничої діяльності ПП „Паляниця плюс” з огляду на важливість її ритмічності можливе лише за умови, коли процес списання сировини й матеріалів в автоматичному режимі буде пов’язаний з аналітичними розрахунками щодо майбутніх потреб у них на період, достатній для наступних її поставок з урахуванням очікуваного випуску хлібобулочної продукції.

Отже, аналіз виробництва готової продукції ПП „Паляниця плюс” прямо пов’язаний з аналізом використовуваної сировини та матеріалів на їх виробництво, а особливо ефективності їх використання (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Оцінка ефективності використання виробничих запасів
на ПП „Паляниця плюс” за 2010-2012рр.

№ п/п	Показники	За 2010р.	За 2011р.	За 2012р.	Відхилення	Темпи росту, %
1	Обсяги виробництва продукції тис.грн.	3204,8	4030,1	5616,1	1586	139
2	Матеріальні затрати	2788,2	3428,1	4492,8	1064,7	131
3	Матеріалоємність продукції	1,14	1,17	1,25	0,08	–
4.	Матеріаловіддача	0,87	0,85	0,8	– 0,05	–

Результати проведеного аналізу показують зростання матеріаломісткості на 0,08 пункти, що пов’язане із зменшенням браку, що, в свою чергу, було досягнуте завдяки ремонту основних засобів і введенню в дію нових. Це також призвело до збільшення матеріальних витрат у 2012 році на 1064,7 тис. грн., і питомої ваги матеріальних витрат на 131%. Одночасно зменшився рівень матеріаловіддачі на 0,05. Отже на підприємстві спостерігається перевитрачання матеріалів. На погляд, підприємству необхідно перегляну кошториси витрачання запасів і знайти шляхи їх економії.

Ефективність використання запасів не можна розглядати відірвано від аналізу їх витрачання і калькулювання собівартості готової продукції. Тобто відбувається вивчення усіх витрат на виробництво продукції у розрізі їх елементів, однорідних за економічним змістом витрат: матеріальних витрати, витрат на оплату праці з відрахуваннями, амортизаційних витрат, інших операційних витрат.

Провівши такий аналіз можна визначити резерви зниження норм витрат матеріалів і сировини, економію за рахунок використання й заміни окремих матеріалів більш економічними, залежність відходів виробництва й браку, підвищення рівня продуктивності праці тощо.

Проаналізуємо структуру і динаміку витрат на виробництво та дамо оцінку ефективності зміни структури витрат (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз витрат на виробництво і собівартість продукції
ПП „Паляниця плюс”

Види витрат	Сума витрат, тис.грн		Структура витрат, %		Відхилення звітного періоду до планового	
	Минулий період (2011р.)	Звітній період (2012р.)	Минулий період (2011р.)	Звітний період (2012р.)	Суми витрат (+,-)грн.	Структури витрат,%
Матеріальні затрати	3428,1	4492,8	88,3	90,7	1064,7	2,4
Витрати на оплату праці	275,3	266,0	7,1	5,4	-9,3	-1,7
Відрахування на соціальні заходи	83,0	76,6	2,1	1,5	-6,4	-0,6
Амортизація	59,8	85,2	1,5	1,7	25,4	0,2
Інші операційні витрати	32,3	29,9	1,0	0,7	-2,4	-0,3
Усього витрат	3878,5	4950,5	100	100	107,2	X

За результатами проведеного аналізу бачимо наступну ситуацію: рівень витрат, які понесло ПП „Паляниця плюс” протягом останнього року зріс на 107,2 тис. грн. Значний вплив на таке збільшення мала стаття витрат за елементом матеріальні витрати, яка зросла у 2012 році на 1064,7 тис. грн.., тобто на 2,4%. Що стосується усіх решту елементів витрат, то їх рівні понизились: на оплату праці на 9,3 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 6,4 тис. грн., проте амортизаційні відрахування зросли на 25,4 тис. грн.., інші витрати зменшились на 2,4 тис. грн.. Таку тенденцію підтверджують зміни і в структурі витрат: збільшили питому вагу матеріальні витрати й амотизаційні, інші – зменшили. На наш погляд, підприємству варто звернути увагу на матеріальні витрати, посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції.

Особливого значення набуває своєчасна та об’єктивна оцінка фінансового стану підприємств за виникнення різноманітних форм власності, оскільки

жодний власник не повинен нехтувати потенційними можливостями збільшення прибутку (доходу) фірми, які можна виявити тільки на підставі своєчасного й об'єктивного аналізу фінансового стану підприємств.

Систематичний аналіз фінансового стану підприємства, його платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості необхідний ще й тому, що дохідність будь-якого підприємства, розмір його прибутку багато в чому залежать від його платоспроможності. Ураховують фінансовий стан підприємства і банки, розглядаючи режим його кредитування та диференціацію відсоткових ставок. Проведемо оцінку оборотних активів підприємства ПП „Паляниця плюс" (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Оцінка оборотних активів підприємства ПП „Паляниця плюс"

II. Оборотні активи	За 211 рік	За 2012 рік	Відхилення
Запаси:			
Виробничі запаси	61,4	10,2	-51,2
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	-	-	-
Незавершене виробництво	-	-	-
Готова продукція	–	–	–
Товари	–	–	–
Векселі одержані	–	–	–
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
Чиста реалізаційна вартість	251,9	358,6	106,7
Первісна вартість	251,9	358,6	106,7
Резерв сумнівних боргів	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом	0,7	79,5	78,8
за виданими авансами	–	–	–
з нарахованих доходів	-	-	-
із внутрішніх розрахунків	-	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	–	64,9	64,9
Поточні фінансові інвестиції	-	-	-
Грошові кошти та їх еквіваленти:			
у національній валюті	5,2	20,3	15,1
в іноземній	–	–	–
Інші оборотні активи	–	14,9	14,9
Усього за розділом II	319,2	548,4	229,2

Отже, за аналізований період оборотні активи ПП „Паляниця плюс” зросли на 229,2 тис.грн. Цьому посприяло збільшення дебіторської заборгованості за товари роботи та послуги на 106,7 тис. грн., дебіторської заборгованості з бюджетом на 78,8 тис.грн. Виникли у 2012 році суми статей заборгованості із внутрішніх розрахунків та інші оборотні активи. Дуже негативним явищем є збільшення боргові покупців. На нашу думку, підприємству потрібно шукати шляхи отримання коштів і зарахування їх на свої рахунки. Стаття виробничі запаси зменшилась на 51,2 тис.грн. це також не сприяє покращенню діяльності. Звичайно, якщо підприємство зуміє отримати кошти від дебіторів, відповідно зможе їх вкласти у збільшення запасів. Це повинно бути ціллю номер один у діяльності підприємства.

Фінансовим підсумком господарської діяльності будь-якого підприємства є його прибутковість, яка, як відомо, характеризується абсолютними і відносними показниками. Абсолютний показник прибутковості – це сума прибутку. Відносний показник прибутковості – це рівень рентабельності. У збільшенні прибутку та високій рентабельності зацікавлені і підприємства, і держава, оскільки, з одного боку, це є прямим джерелом виробничого і соціального розвитку підприємства, а з другого – вони забезпечують сталі й зростаючі надходження до державного бюджету.

Проаналізуємо собівартість реалізованої продукції та товарів приватного підприємства „Паляниця плюс” (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Аналіз собівартості реалізованої продукції і товарів
ПП „Паляниця плюс”

Структурні елементи прибутку підприємства	За 2011 рік	За 2012 рік	Зміна
Дохід(виручка)від реалізації продукції	4030,1	5616,1	1586,0
Податки, збори, знижки	672,1	936,0	263,9
Чистий дохід(виручка)від реалізації продукції	3358,0	4680,1	1322,1
Собівартість реалізації продукції(витрати обертання)	3141,6	3891,9	750,3
Інші операційні доходи	26,1	–	-26,1
Інші операційні витрати	72,0	603,1	531,1

Продовження табл. 3.6

Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	104,3	129,9	25,6
Інші фінансові доходи	-	-	-
Фінансові витрати	-	-	-
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	104,3	129,9	25,6
Податок на прибуток	61,8	99,4	37,6
Чистий прибуток(збиток)	42,5	30,5	-12

Отже, підприємство отримало в звітному 2012 році прибутку на суму 129,9 тис. грн., після вирахування всіх податків і витрат у його розпорядженні залишився чистий прибуток в розмірі 30,5 тис. грн. У 2011 році підприємство отримало більший чистий прибуток на суму 12 тис. грн. у порівнянні з 2012 роком, при цьому реалізувавши готової продукції на 1586 тис. грн.. менше. Це пояснюється тим, що у звітному році зросла собівартість продукції на 750,3 тис. грн., що значно перевищує темпи збільшення доходу (виручки) від реалізації. Також значно зросли податкові відрахування на 263,9 тис. грн. Оскільки підприємство не здійснює надзвичайної діяльності, то приток отримують тільки від операційної діяльності.

Таким чином, ефективний оперативний аналіз вартості готової продукції можливий у комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, оскільки прийняття оптимальних управлінських рішень можливе лише на основі інтерпретації облікових даних.

3.2. Організаційно-методична підготовка й проведення аудиторської перевірки обліку і звітності готової продукції та її збуту

Порядок організації та проведення аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності на прикладі хлібопекарних підприємств є важливим питанням для загального процесу як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту.

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути детальні тести, аналітичні процедури або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Аналітичні процедури, як правило, частіше застосовують до великих обсягів операцій, передбачуваних у часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв’язки між даними існують та існуватимуть за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки вона буде ефективною для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

На вибір аудиторських процедур при проведені незалежної перевірки правильності обліку готової продукції та її збуту, впливають технологічні та організаційні особливості виробництва хлібопекарських підприємств.

В такому випадку аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб’єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені.

Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення. Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на детальні тести,

ніж на аналітичні процедури по суті для тверджень, пов’язаних із заборгованістю покупців та замовників готової продукції.

Як вважає К. Суріна, при визначенні того, чи є дані достовірними для цілей розробки аналітичних процедур, суттєвим є:

а) джерело наявної інформації (наприклад, інформація може вважатися більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб’єкта господарювання);

б) порівнянність наявної інформації (наприклад, дані для галузі в цілому, можливо, потрібно буде доповнити, щоб зробити їх порівнянними з подібними даними такого суб’єкта господарювання, який виробляє і продає спеціалізовані товари);

в) характер і прийнятність інформації (наприклад, чи створювалися бюджети скоріше як очікувані результати, чи як цілі, яких необхідно досягнути);

г) заходи внутрішнього контролю за підготовкою інформації, розроблені для забезпечення її повноти, точності та достовірності (наприклад, заходи внутрішнього контролю за підготовкою, розглядом і виконанням бюджетів) [61, с. 46-47].

Отже, аудитор може розглянути необхідність тестування операційної ефективності заходів внутрішнього контролю (якщо такі є) за підготовкою суб'єктом господарювання інформації, яку використовує аудитор під час виконання аналітичних процедур по суті у відповідь на оцінені ризики.

У Міжнародному стандарті аудиту 500 „Аудиторські докази” встановлено вимоги й надано рекомендації щодо визначення аудиторських процедур, які слід виконати стосовно інформації, яку буде використано для аналітичних процедур по суті [92]. Вважаємо, що незалежно від того, здійснює аудитор аналітичні процедури по суті щодо фінансової звітності суб’єкта господарювання на кінець періоду чи на проміжну дату, доречним є виконання аналітичних процедур по суті для того періоду, що залишається.

Так, у МСА 330 наведено вимоги й надано рекомендації щодо процедур по суті, які виконуються на проміжну дату [35].

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики здійснення аудиту. Фахівець, який володіє основами методики дослідження фактів господарського життя, є справжнім фахівцем у сфері аудиту і завжди матиме повагу і подяку від свої клієнтів.

З огляду на це розглянемо методичні підходи до вивчення операцій з обліку готової продукції та її збуту, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропонуємо алгоритм проведення внутрішнього аудиту на ПП „Паляниця плюс" щодо вивчення вказаних об'єктів обліку.

Перш ніж приступати до перевірки, аудитору потрібно сформулювати та визначити її мету. Відповідно до МСА 200 „Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності" [74] мета проведення аудиту готової продукції та її реалізації полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності ПП „Паляниця плюс" інформації про цей вид виробничих запасів.

Виходячи з мети проведення аудиторської перевірки достовірності обліку готової продукції, можемо визначити наступні основні завдання цього об'єкту аудиту на ПП „Паляниця плюс":

– контроль за дотриманням чинного законодавства щодо відображення в обліку операцій пов'язаних з виробництвом готової продукції та її реалізацією;

– перевірка правильності формування вартості готової продукції, як виробничої так і реалізаційної;

– дослідження стану складського господарства на ПП „Паляниця плюс";

– встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження готової продукції на склад підприємства, її вибуття (реалізація) за межі підприємства;

– перевірка дотримання встановлених нормативів використання матеріальних витрат на виробництво хлібобулочної продукції;

– перевірка правильності відображення розрахунків з покупцями і замовниками щодо збуту продукції пекарні;

– перевірка достовірності визначення цінової політики ПП „Паляниця плюс” при реалізації готової продукції;

– перевірка повноти та правильності формування фінансового результату від реалізації продукції.

Отже, при проведені такого робу перевірки об’єктом аудиту виступають собівартість готової продукції, вартість реалізації, а також операції пов’язані з наявністю, рухом і збутом готової продукції пекарського підприємства, їх оцінка, нормування, списання тощо.

Для проведення кваліфікованої аудиторської перевірки аудитору необхідно отримати ряд доказів, які оформлені документально відповідно до вимог та прийнятних принципів. Так, джерелами інформації аудиту готової продукції та її збуту на ПП „Паляниця плюс” слугуватимуть:

– вимоги нормативних документів, що регламентують облік готової продукції та її збуту;

– наказ про облікову політику;

– первинні та інші документи з обліку готової продукції: накладна на здачу готової продукції на склад; довіреність; акт списання бланків довіреностей; журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; накладна внутрішньогосподарського призначення; договір про продаж продукції покупцю чи замовнику; накладна-вимога на відпуск готової продукції на сторону; журнал обліку вантажів; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; акт про брак; відомість про брак, опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів тощо;

– картка (книга) складського обліку готової продукції;

– оборотно-сальдова відомість виготовлення та реалізації продукції;

– звіт про рух готової продукції на складі:

– регістри синтетичного і аналітичного обліку ПП „Паляниця плюс” за рахунками: 23 „Виробництво”; 26 „Готова продукція”; 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”; 70 „Доходи від реалізації”; 91 „Загально виробничі витрати”; 92 „Адміністративні витрати”; 93 „Витарти на збут”, 94 „Інші витрати” тощо;

– фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва (ф. 1-м Баланс, ф.2-м Звіт про фінансові результати);

– відповіді на запити аудитора;

– акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.

Як уже обговорювалось вище, на початковому етапі проведення аудиту, у тому числі й аудиту готової продукції та її збуту, на підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства щодо згаданих об’єктів у вигляді тестування (Додаток А).

Оцінивши систему внутрішнього контролю готової продукції та її реалізації на ПП „Паляниця плюс”, ми прийшли до висновку, що ризик аудитора при перевірці становитиме середній.

Отримавши первинну картину стану наявності та руху готової продукції на ПП „Паляниця плюс” аудитор переходить до планування процесу перевірки, кінцевим результатом якого є складання плану та програми аудиту (Додаток Б).

Першим завданням аудитора є перевірка облікової політики ПП „Паляниця плюс” відповідно до нормативної бази: Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та П(С)БО 9 „Запаси” і П(С)БО 16 „Витрати”. Зокрема необхідно встановити відповідність визнання, класифікації, оцінки, переоцінки нормам вищеназваних документів. На ПП „Паляниця плюс” є наявний наказ про облікову політику, який був затверджений ще й 2010 році.

При здійсненні аудиту готової продукції та її збуту доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація,

контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка, перевірка правильності розрахунку норм природних втрат тощо.

Послідовність аудиту готової продукції можна показати графічно (рис. 3.2).

Рис. 3.2. Алгоритм аудиту готової продукції на ПП „Паляниця плюс”

Аудит готової продукції доцільно розпочати з ознайомлення з місцями її зберігання, організацією складського господарства та станом складського обліку.

Під час перевірки складського господарства необхідно звернути увагу: на правильність розміщення готової продукції на складах; на забезпеченість складів контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами, ваговимірювальними приладами, а також на їх точність; на наявність договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильність і законність; на відповідність складських приміщень вимогам збереження готової продукції від псування та розкрадання; на порядок передачі складів після закінчення роботи охороні та приймання від неї; на порядок вивезення готової продукції покупцям; а також перевіряється правильність організації складського обліку, його достовірність, повнота і якість.

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку аудитор встановлює вибірку для проведення інвентаризації. Слід мати на увазі, що готова продукція на підприємстві може зберігатись на кількох складах, і в цьому випадку інвентаризацію необхідно проводити одночасно на всіх складах, щоб виключити можливість переміщення запасів з одного складу на інший.

В результаті інвентаризації може бути виявлено відповідність даних обліку і фактичної наявності готової продукції та невідповідність (нестача, надлишок або пересортиця запасу). Тому аудитор має встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мали місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї матеріально-відповідальної особи.

У випадку, якщо при проведенні взаємозаліку нестач надлишками при пересортиці, вартість виявленої готової продукції, якої не вистачає, перевищує вартість цінностей виявленого надлишку, то різниця вартості має бути віднесена на винних осіб.

Крім того, об’єктом аудиту є встановлення правомірності списання на природні втрати зберігання готової продукції, по яким виявлена нестача. Розміри природних втрат і порядок їх списання встановлені відповідно до технічних та організаційних особливостей ПП „Паляниця плюс”.

При виявленні нестач, віднесених на матеріально-відповідальних осіб, аудитор визначає правильність розрахунку розміру відшкодування. Розмір відшкодування нестач запасів (Р) понад норми природних втрат розраховують за формулою (3.1):

$$Р = [(Вг.п. - А) * І + ПДВ + АЗ] * К, \quad (3.1)$$

де Вг.п. – вартість готової продукції на момент встановлення факту їх нестачі, крадіжки чи псування;

А – амортизаційні відрахування;

І – загальний індекс інфляції, розрахований на основі щомісячних індексів інфляції;

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний збір;

К – коефіцієнт (залежить від виду активу, по якому виявлена нестача).

При перевірці документів по надходженню готової продукції на склад, у випадку якщо документ викликає підозру в аудитора (виявлення виправлень, підчисток, перекручень, невідповідностей або безтоварності окремих документів), аудитор повинен провести їх зустрічну перевірку.

Значну увагу необхідно приділити такому питанню як правильність собівартості виготовленої продукції та вартості її реалізації. Тому необхідно мати на увазі, що до собівартості включаються усі прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати, а нерозподілені непрямі загальновиробничі витрати списуються на рахунок реалізаційної вартості продукції.

Аудит повноти, своєчасності та правильності збуту готової продукції передбачає вивчення таких питань:

– дотримання на підприємстві ПП „Паляниця плюс” порядку відвантаження і оформлення документів, що підтверджують факт продажу продукції;

– правильність оформлення договорів купівлі-продажу;

– правильність оформлення супровідних документів, як товарно-транспортної накладної, накладної на відпуск продукції, податкової накладної;

– відповідність якості готової продукції, яка реалізується характеристикам, що вказані в прибуткових документах, сертифікатах якості, лабораторних аналізах тощо;

– перевірка дотримання розрахункової дисципліни.

На підприємствах для виявлення повноти і своєчасності оприбуткування виготовленої продукції застосовується зустрічна звірка документів з

оприбуткування з документами щодо нарахування оплати праці за виготовлення даної продукції. Ефективним прийомом контролю повноти оприбуткування продукції є опитування працівників підприємства, які пов'язані із виготовленням та оприбуткуванням продукції.

Аудит надходження продукції власного виробництва має включати, крім документального контролю, також і прийоми фактичного контролю (інвентаризації, контрольних замірів, контрольного зважування).

У випадках реалізації готової продукції аудитору необхідно звернути особливу увагу на дотримання податкового законодавства (порядку нарахування і сплати ПДВ тощо). В цілому результати аудиту повноти і своєчасності оприбуткування та збуту готової продукції доцільно відображати у робочому документі наступного виду (рис. 3.3).

Аудиторська фірма „Центр-аудит" **Код робочого документа 1**
Підприємство ПП „Паляниця плюс" РД склав Барська С.В.
Період, що перевіряється 01.01.2012-31.12.2012

Ділянка аудиту: Аудит збуту продукції

Аудиторські процедури: перевірка записів і документів, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури

Спосіб перевірки: вибірковий

Джерела: накладні, рахунки-фактури, регістри синтетичного і аналітичного обліку запасів, відповіді на запити аудитора

ВИБІРКА СВОЄЧАСНОСТІ ВІДВАНТАЖЕННЯ (ЗБУТУ) ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

№	Дані первинного обліку			Відображено в обліку			Відхилення	Вид продукції
	№, дата	Назва	Сума,	Дт	Дата	Сума		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	№ 26, від 12.03.12	Товарно-транспортна накладна	405,30	36	13.03.12	405,30	Записи в облікових регістрах здійснено на наступний день	Хліб житній
2	№ 141, від 24.03.12	Товарно-транспортна накладна	636,00	36	24.03.12	530,00	Помилково не включено ПДВ	Хліб пшенич-ний
	і.т.д.	…	…	…	…	…	…	…

Рис. 3.3. Робочий документ аудитора щодо перевірки праведності збуту продукції на

Отже, процес аудиту готової продукції обов’язково повинен бутити відображений робочими документами, де показано відхилення у документації з вибраної вибірки видів готової продукції. Документування має важливе значення для роботи аудитора, узагальнює результати перевірки. Робочі документи аудитор розробляє самостійно із дотриманням декількох правил: по-перше, ці документи повинні містити графи щодо відображення інформації в первинному обліку ПП „Паляниця плюс”, а також графи щодо відображення виявленої інформації в результаті аудиту. Особливою графою є відхилення та примітки, у останній вказують причини відхилень та винуватців.

По завершенню проведеної перевірки аудитор складає висновок, який обов’язково подає керівнику підприємства ПП „Паляниця плюс” для ознайомлення, а також формулює ряд пропозицій щодо удосконалення розвитку підприємства та збільшення економічно можливими шляхами випуску та збуту готової продукції.

3.3. Напрями оптимізації аналізу та аудиту виробництва і реалізації готової продукції

Стрімкий розвиток ринкових відносин на фоні ґрунтовних трансформаційних процесів політичного життя України вимагає від сучасного керівництва чіткого розуміння механізму гнучкого управління підприємством. Управлінський облік забезпечує можливість керувати діяльністю за допомогою системи аналітичних показників. Втім пов’язати процес формування облікової інформації та механізм її використання для обґрунтування управлінського рішення у повній мірі дозволяє побудова економічної моделі.

Розгляд концепції інформаційного забезпечення системи управління готової продукцією та її збутом ґрунтується на чіткому розмежуванні понять інформація, інформаційні потоки, система інформаційного забезпечення.

У широкому сенсі інформація розглядається як відомості про оточуючий світ та процеси, які в ньому відбуваються, що сприймаються людиною або

спеціальним пристроєм [10, с. 253]. Фінансова діяльність виробничого підприємства забезпечується передусім економічною інформацією, яка представлена окремими підвидами за різними напрямами класифікації [11, с. 14].

Виробництво хліба та хлібобулочних виробів є ресурсомістким. Обробка економічної інформації лежить в основі процесу управління матеріальними, фінансовими, трудовими потоками. Інформаційні потоки є специфічним об'єктом, ефективне управління якими потребує розробки самостійної інформаційної системи. Управління матеріальними та пов'язаними з ними інформаційними та фінансовими потоками є предметом вивчення логістики.

Концепція логістичного підходу до управління матеріальними, фінансовими потоками у хлібопеченні дозволяє стверджувати: на кожному етапі безперервного руху потоків готової продукції формується система показників, що підлягає обов'язковому обліку та контролю. Напрями руху інформаційних потоків вказують, що система очікуваних показників повинна бути узгодженою між усіма суб'єктами споживання.

При розробці моделі виникає низка питань організаційного та аналітичного характеру, розв'язання яких повинне забезпечити відповідність майбутньої моделі потребам управління готовою продукцією та її збутом.

Узагальнюючи теоретико-методологічні аспекти побудови обліку, аналіз та контроль витрат на підприємствах, нами уточнено зміст обліково-аналітичної моделі інформаційної системи управління витратами (Додаток В). Наведена модель включає п'ять блоків:

I – вимір господарських операцій (блоки А1-А5);

II – застосування концепції фінансового обліку (блоки В1-В4);

III – застосування концепції управлінського обліку (блоки С1-С5);

IV – комунікації інформації фінансового обліку (D1- D6);

V – комунікації інформації управлінського обліку (Е1- Е9).

Перший блок є єдиним для фінансового і управлінського обліку. Він передбачає первинне документування всіх господарських операцій з формування собівартості готової продукції та її реалізації (А1-А3) та їх

бухгалтерську обробку (А4). Форма, кількість швидкість здійснення облікових процедур прямо залежить від рівня інформаційного, методологічного та технічного забезпечення (А5).

Другий блок за призначенням є моделлю фінансового обліку. Зв'язок фінансового та управлінського обліку забезпечує етап формування звітів відповідальних осіб (В1). Зміст і форма звітів повинна враховувати концепцію як фінансового, так і управлінського обліку (В2, С1). Це забезпечує обґрунтування критеріїв вибору облікової інформації (С2) для здійснення процедур фінансового обліку відповідно до облікової політики підприємства (В3) та формування показників внутрішньоуправлінської звітності (С3). Виконання процедур фінансового обліку формує банк даних фінансового обліку (В4).

Другий та третій блоки переплетені між собою, що демонструє тісний взаємозв'язок концепцій фінансового і управлінського обліку. Формування показників внутрішньоуправлінської звітності (С3) здійснюється відповідно до моделі управління, що застосовуватиметься (С4). Обрана модель зумовлена, як правило, спектром моделейпланування, контролю, аналізу, прогнозування, якими володіють відповідні спеціалісти (С5) та вимогами управління в особі менеджерів різних рівнів (Е7-Е9).

Четвертий та п'ятий блоки забезпечують інформаційні комунікації. Націленість на вирішення управлінських проблем відповідного рівня і визначеного ступеня точності зумовило чітке розмежування фінансового та управлінського обліку. Інформація фінансової звітності (D1) може бути використана у трьох основних аспектах.

1. На основі вибору показників фінансової звітності (D2) спеціалістами здійснюються необхідні розрахунки та висновки у формі аналітичної записки (D3), які надаються менеджеру для прийняття управлінського рішення (D6). Для виконання відповідних аналітичних процедур може вибірково використовуватись інша інформація банку даних фінансового обліку (В4).

2. Інформація фінансової звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраною аналітичною моделлю (D3). Результатом є аналітична записка (D5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення з оптимізації витрат, як правило, на стратегічному рівні управління (D7).

3. Фінансова звітність є відкритим інформаційним джерелом про стан і фінансову діяльність підприємства для зовнішніх користувачів (D8).

П’ятий блок за структурою подібний до четвертого, але відрізняється широтою застосування моделей управління.

Сформована на основі обраної моделі (С4) внутрішньоуправлінська звітність щодо наявності та руху готової продукції(Е1) використовується також за трьома основними аспектами.

– на основі вибору показників внутрішньоуправлінської звітності (Е2) здійснюються нескладні розрахунки та відповідні висновки у формі аналітичної записки (Е3), які надаються менеджеру для прийняття оперативного управлінського рішення з оптимізації виробництва готової продукції та її реалізації (Е7);

– інформація внутрішньоуправлінської звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраними моделями планування, контролю, аналізу, прогнозування (Е3). При цьому зазначені моделі використовуються переважно у комплексі. Результатом є детальна аналітична записка (Е5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення (Е8).

– показники внутрішньоуправлінської звітності можуть бути використані для комплексної оцінки відповідного сектора фінансово-господарської діяльності менеджером (Е6, Е9).

Отже, запропонована модель відповідає вимогам інформаційної системи: вона є інтегрованою для виконання функцій збору, зберігання, обробки і надання облікової інформації, і є з цієї позиції закритою; включає п’ять робочих підсистем (блоків); обслуговує коло осіб, відповідальних за прийняття управлінських рішень; має контур зворотнього зв’язку „менеджер – облік”. Впровадження міжнародних стандартів обліку та аудиту, підвищення ролі

інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання посилило інтерес теоретиків та практиків до альтернативних інструментів прийняття управлінських рішень. Дискусійним залишається питання теоретичного обґрунтування межі взаємодії інструментів обґрунтування управлінських рішень – бюджетування, аналізу, контролю, інших функцій управління виробництвом та реалізацією готової продукції – та концепції управлінського обліку. Критичний огляд літературних джерел свідчить, що розглядати концепцію управлінського обліку науковці пропонують за різними аспектами управління [13].

Управлінський облік є невід'ємною частиною управління господарством, точніше тією складовою, що призначена забезпечити його максимальну ефективність. Інструментарії обґрунтування управлінських рішень є активними і тому піддаються найбільш частим змінам з метою удосконалення. Вибір методів і моделей прийняття рішень повинен залежати, в першу чергу, від типу проблеми, що вирішується, від користувача інформації, і тільки у другу чергу, – від специфіки інформаційної системи. Відповідно до системи управлінського обліку підключені підсистеми фінансового обліку, аналізу, контролю, планування, прогнозування тільки в тих частинах, що стосуються конкретної управлінської мети.

Отже, контрольно-аналітичне обґрунтування управлінських рішень з оптимізації виробництва і реалізації готової продукції відповідає блокам D2-D5, C3-C5, E1-E6 загальної обліково-аналітичної моделі управління. Уточнення місця процедур обґрунтування управлінських рішень в системі управління дозволяє чітко розмежувати функціональні обов'язки бухгалтера з традиційного бухгалтерського обліку за П(С)БО, бухгалтера управлінської бухгалтерії, спеціаліста контрольно-аналітичних служб. Це сприятиме підвищенню продуктивності праці, створить умови для самоосвіти, підвищить ініціативність працівників обліково-аналітичного апарату хлібопекарного підприємства.

Висновок до розділу 3

Досліджуючи особливості аналізу та аудиту наявності та руху готової продукції, а також її збуту може згрупувати наступні висновки:

– з метою формування інформаційних потоків оперативного управління, тобто системи переміщення (руху) інформації між підрозділами, цехами, окремими службами, аналітична підсистема виробничої діяльності ПП „Паляниця плюс” повинна забезпечити оперативну оцінку динаміки кількості й асортименту продукції, її якості, ритмічності виготовлення, правильності прогнозування виробничих витрат та собівартості тютюнових виробів, враховуючи при цьому витрати на обслуговування та переналагодження устаткування, а також відсотки браку і втрат;

– удосконаленню оперативного аналізу виробничих витрат за елементами та статтями калькуляції сприятиме їх щоденне, щодекадне врахування й групування в межах місць та центів виникнення витрат, сфер відповідальності. Це допоможе оминути небажані, нераціональні, необґрунтовані витрати та прийняти відповідні управлінські рішення щодо їх усунення;

– основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики проведення аудиту. З огляду на це в статті отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку готової продукції та її збуту, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропоновано алгоритм вивчення готової продукції; розроблено загальну методологію аналітичних процедур при аудиторській перевірці фінансової звітності хлібопекарного підприємства в розрізі видів діяльності підприємства;

– уточнена нами обліково-аналітична модель дозволяє визначити роль і місце фінансового, управлінського обліку та процедур обґрунтування рішень в системі управління готової продукцією та її збутом. Це посилює дієвість обов’язкового критерію ефективного управління – розуміння всіма учасниками мети та завдань діяльності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нові підходи до вирішення наукових задач, що полягає в досліджені й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики обліку, аналізу і аудиту готової продукції та її збуту на хлібопекарських підприємствах на прикладі ПП „Паляниця плюс”.

Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети та дають змогу зробити певні висновки й внести пропозиції:

1. В умовах нескінченних змін правил бухгалтерського обліку, у зв’язку зі втратою чинності одними та виданням натомість нових законодавчих актів, інструкцій, положень та листів виникають проблемні ситуації та невирішені питання в організації та методиці обліку операції, пов’язаних з виготовленням та реалізацією готової продукції. Існування різних варіантів оцінки готової продукції, формування її собівартості, документального оформлення, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку породжує проблемні ситуації, які доводиться розглядати як практикуючим бухгалтерам, так і дослідникам, авторам посібників, наукових статей, аудиторам та ін.

З вирішенням деяких аспектів, у роботі систематизовано судження ряду економічні, щодо формування готової продукції, визначення її вартості за виробничої собівартість та продажними цінами.

2. Будь-яка діяльність, що здійснюється Україні, регулюється нормативними та правовими актами. У роботі зосереджено увагу на відповідності організації обліку виробництва та збуту продукції відповідно до національних положень стандартів, зокрема П(С)БО 9 „Запаси” та П(С)БО 16 „Витрати”, а також наближення діючої нормативної практики до міжнародного досвіду обліку й аудиту.

3. Виробництво продукції хлібопечення у 2012 р. порівняно з 2005р. скоротилося на 25 %. Тому, в умовах конкуренції з метою залучення покупців необхідно розширювати асортимент і поліпшувати якість хлібобулочних

виробів. Одним з важливих шляхів підвищення ефективності хлібопечення є раціональне використання виробничих потужностей як вирішальний чинник збільшення випуску продукції, підвищення продуктивності праці й рентабельності виробництва. Разом з тим, хлібопекарські підприємства мають відмінні від інших підприємств харчової промисловості технологічні та організаційні особливості. В роботі розглянуто детально ці особливості та з'ясовано їх вплив на діяльність та облікову практику ПП „Паляниця плюс".

4. У процесі розкриття організації обліку готової продукції на ПП „Паляниця плюс" велике значення приділено первинним документам, які супроводжують її оприбуткування на склад та відпуск (продаж) за межі підприємства. Визначено проблемні питання відображення інформації у цих документах, зокрема товарно-транспортної накладної. Запропоновано їх уточнення, шляхом впровадження граф, які мають необхідне значення для управління рухом готової продукції. А також запропоновано використовувати Графіка відвантаження замовлених обсягів продукції у розрізі конкретних партій.

5. На складах та в бухгалтерії ПП „Паляниця плюс" для обліку готової продукції, крім натуральних вимірників, використовують також вартісні. Для забезпечення точності обліку руху готової продукції в бухгалтерії протягом місяця на основі первинних документів по прибутку та витратах ведуть накопичувальні відомості випуску продукції у натуральному та вартісному вираженні та накопичувальну відомість відвантаженої продукції. Оскільки до кінця місяця фактична собівартість готової продукції невідома, її обліковують за цінами продажу. В процесі дослідження було виявлено, що в зв'язку з невеликими оборотами на підприємстві контроль за формуванням собівартості готової продукції більш прозорий. Тому відхилення фактичної собівартості від планової може бути мінімальним чи зовсім відсутнім.

На ПП „Паляниця плюс" для підвищення контролю за рухом готової продукції потрібно виділити готову продукцію не тільки за видами, а й за технічними характеристиками. На нашу думку, для здійснення контролю за

готовою продукцією як на складі, так і в бухгалтерії підприємства необхідно ввести в аналітичний облік підприємства субрахунки, на яких готова продукція обліковувалась б за її технічними особливостями.

6. В результаті дослідження можливості та доцільності застосування рахунків позабалансового обліку для відображення операцій з готовою продукцією, можна зробити висновок, що застосування в обліку підприємства позабалансових рахунків виключає потребу у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної, адже випущена з виробництва продукція протягом місяця оприбутковується і списується при реалізації на позабалансовому Z26 по цінам реалізації. А на рахунка 26 „Готова продукція" один раз в кінці місяця, після збирання всіх виробничих і розподілу загальновиробничих витрат, відображається випущена з виробництва та реалізована готова продукція за фактичною собівартістю.

Однак, такий варіант обліку не виключає необхідності розрахунку планової вартість готової продукції, розроблення калькуляцій, адже ці розрахунки мають значення для здійснення стратегічного, поточного та наступного аналізу діяльності підприємства, використовуються для порівняння отриманих даних з фактичною собівартістю готової продукції. У разі відхилень цих вартостей, керівництвом підприємства розглядається питання зниження собівартості або про необхідність підвищення цін на продукцію, що виробляється на підприємстві.

7. Автоматизація повсюдно вважається головним, найперспективнішим напрямом розвитку промислового виробництва. Завдяки звільненню людини від безпосередньої участі у виробничих процесах, а також високій концентрації основних операцій значно поліпшуються умови праці та економічні показники виробництва. Автоматизація обліку готової продукції та її збуту дозволяє скоротити обсяги облікових робіт, збільшити оперативність облікових даних та значно розширити аналітичні можливості економічної служби підприємства з

метою забезпечення його керівництва необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Отже, при автоматизації обліку підприємств розрізняють інформаційні комп'ютерні системи, призначені для автоматизації ведення бухгалтерського обліку і системи, які призначені для виконання облікових робіт, пов'язаних з оперативним та управлінським обліком виробництва, зберігання і продажу продукції. На відміну від бухгалтерських програм, які здебільшого забезпечують складання звітності, системи оперативного і управлінського обліку – це інструмент бізнесу. Проте найбільший ефект досягається при проведенні комплексної комп'ютеризації бухгалтерського, оперативного, фінансового і управлінського обліку підприємства. Кінцевою метою комплексної автоматизації є створення інформаційної бази, яка б сприяла прийняттю управлінських рішень, вибору стратегії на основі аналізу господарської діяльності за різними показниками та досягненню конкурентоспроможності підприємства.

8. Аудит як важливий вид фінансового контролю має не тільки підтверджувати достовірність звітності про діяльність підприємства, а й включати діагностику господарюючого механізму, поєднувати зусилля технологів, конструкторів, менеджерів, маркетологів та інших фахівців для розробки стратегічних програм розвитку бізнесу. Це дасть змогу прогнозувати фінансову діяльність суб'єктів господарювання, впливати на ефективність їх роботи, запобігати банкрутству та іншим негативним явищам.

У роботі обґрунтовується доцільність застосування процедур відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також запропоновано методику проведення внутрішньої аудиторської перевірки наявності та руху готової продукції та її збуту. Проведена аналітичне дослідження полягає у вивченні поточного стану хлібопекарського підприємства, його відхилень від запланованого рівня, а також виявлення чинників, що спричинили ці відхилення. Це є базою для прийняття аудитором обґрунтованих висновків, в яких потрібно відображувати:

– оцінку діяльності підприємства та його виробничих цехів, відділів збуту, яку здійснюють зіставленням фактичних результатів із запланованими або за попередній період;

– виявлення можливих резервів, їх величини і місць виникнення, що дасть змогу класифікувати їх за ступенем важливості, рівнем управління та часом дії;

– чітке формулювання проблем на основі вивчення чинників будь-яких відхилень для подальшого їх розв’язання.

Складність аналітичних процедур перекривається ефективністю. Аналітичні процедури проводяться аудитором протягом усього процесу аудиту, що дає змогу підвищити його якість і скоротити трудові витрати.

Тому комплексний аудит як важливий напрям розвитку фінансового контролю має бути забезпечений нормативно-методичними науковими розробками, спрямованими на підвищення ефективності господарювання, впровадження нових технологій виробництва конкурентоспроможної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко Н. С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н. С. Андрющенко // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №5. – С. 3-7.

2. Андрющенко Н.С. Формування інформації про адміністративні витрати в управлінському обліку / Н.С. Андрющенко // Облік і фінанси АПК. – № 1. – 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

3. Ауэрман Л.Я. Технология хлебопекарного производства / Ауэрман Л.Я. – М.: Пищевая промышленность, 2002. – 512 с.

4. Батищев В. Тусклый свет восьмого класса счетов / В. Батищев // Бухгалтерия. Бизнес. – 2011. – №11 (374). – С. 15-21.

5. Бородкін О.С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О.С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит: – 2012. – № 3. С.32 – 41.

6. Булгаков С. В. Управленческий учет / С. В. Булгаков. – Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2001. – 176 с.

7. Буфатина И. Особенности учета расходов на производственных предприятиях / И. Буфатина // Все о бухгалтерському учете. – 2012. – № 31. С.32.

8. Буфатина И. Учет в производстве / И. Буфатина // Все о бухгалтерському учете. – 2011. – №57. – С.4-17.

9. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / За ред. Р.Л. Хамяна, В.І. Лемішовського. – 4-те вид., доп. І перероб. – Львів: Нац. університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "Інтелект +" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2005. – 1072 с.

10. Бухгалтерський облік за національними стандартами : [Практичний посібник] / Укладачі Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник.– Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 236 с.

11. Бухгалтерський словник / За ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 224 с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік : [Підручник] /За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 672 с.

13. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : [Уч. пособие] / М. А. Вахрушина. – М. : ЗАО „Финстатинформ”, 2000. – 359 с.

14. Внешнеэкономический словарь / Под ред. И. П. Фаминского. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 512 с.

15. Внутрішній економічний механізм підприємства : [навчальний посібник] / В. М. Гончаров, Н. В. Касьянова, Н. В. Вецепура, Д.В. Солоха та ін.. – Донецьк : СПД Купріянов В.С., 2007. – 284 с.

16. Говорушко Т. А. Аналіз фінансових результатів підприємств спиртової промисловості / Т. А. Говорушко, Г. І. Лановська // АгроИнКом, 2011. – № 7-9. С. 1-10.

17. Голов С. Ф. Управлінський облік : [Підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704с.

18. Грачова Р.Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі Контракти, 2004. – 832 с.

19. Грещак М. Г. Управління витратами : [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131с.

20. Гущина И. Э. Бюджетирование в системе управленческого учета / И. Э. Гущина // Бухгалтерський учет, 2012. – № 19. – С.15-18.

21. Дейнеко Л.В. Розвиток харчової промисловості України в умовах ринкових перетворень (проблеми теорії і практики) / Л.В. Дейнеко. – К. : Знання, 2009. – 237с.

22. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.

23. Дон. Р. Хенсен, Управлінський облік./ Дон. Р. Хенсен, Меріен М.Моувен, Небіл С.Еліас, Девід У.Сєнков. – К. : Видавництво „Міленіум”, 2001. – 955 с.

24. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ. – 780 с.

25. Економіка підприємства : [Підручник] / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.

26. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: …С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.

27. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А. А. Ефремова– М. : Книжный мир, 2000. – 478 с.

28. Задорожный З. Учет прочих расходов операционной деятельности / З. Задорожний //Баланс. – 2011. – №22 (355). – С. 37-40.

29. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

30. Зарри П.И., Цага В.Ф. История экономических учений: Курс лекций. — М.: Высшая школа, 1963. — С. 216.

31. Иванов Ю. Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности)/ Ю.Иванов, Е. Котляров // Бухгалтерия. – 2011. – № 20/1 (435). – С. 45-51.

32. Ильина О. П. Информационные технологии бухгалтерского учета / О. П. Ильина. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.

33. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навч. посібн.] / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 362с.

34. Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій" : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dtkt.com.ua/show/2cid06881.html

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. №291.

36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

37. Інформація про підсумки роботи підприємств хлібопекарської галузі, виконавчого апарату Об'єднання "Укрхлібпром" та ЦВТЛ у 2012 році : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrhlibprom.org.ua/ua/novini/informacija_pro_pidsumki_roboti_u_2012.html

38. Каверина О. Д. Проблемы перспективы развития управленческого учета / О. Д. Каверина. – Саранск : Изд-во Мордов.ун-та, 2001. – 156 с.

39. Карпова Т. П. Управленческий учет : [Учебник для ВУЗов] / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.

40. Клепар Г. І. Витрати підприємства в податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності / Г. І. Клепар // Науковий вісник ужгородського університету, 2011. – Ч. 2. – [Серія: Економіка. Спецвипуск 33]. – С.96-100.

41. Козин Е. Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. – М. : „Колос", 2000. – 224 с.

42. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С.17-20.

43. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С.40-44.

44. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.

45. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [Навч. Посіб.] / О. В. Лишиленко. – К. : Вид-во „Центр учбової літератури”, 2003. – 624 с.

46. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : [Підручн]. / Т. Г. Маренич / за ред. В. Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К. : ВД „Професіонал”, 2005. – 896 с.

47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.

48. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості від 2 лютого 2001р. № 47 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

49. Моссаковський В. Система контролю витрат за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С.29-34.

50. Мостова Т. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації / Т. В. Мостова // Збірник наукових праць. – Кам’янець-Подільський, 2009. – С. 227-228.

51. Наконечний С. І. Економетрія : [Підручник] / С. І. Наконечний, Т.О.Терещенко, Т. П. Романюк. –2-ге вид., допов. та перероб. – К. : КНЕУ, 2000. – 296 с.

52. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [Монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта. – 2000. – 450 с.

53. Наталія Куцміда, Галина Беднарчук “Бухгалтерський облік запасів” // “Дебет-Кредит” № 7 від 12.02.2007 р. – С. 13–16.

54. Наумова Н. А. Управленческий учет : [Учеб.пособие.] / Н. А. Наумова. – Ч. 2. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2000. – 31 с.

55. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464с.

56. Нестеренко Ж. К. Класифікація та оцінка готової продукції молокопереробних підприємств / Нестеренко Ж.К., Циганова І.О. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm

57. Ніколенко Ю. В. Основи економічної теорії / за ред. Ю. В. Ніколенка. – 3-є вид. – К. : ЦУЛ – 2003. – 436 с.

58. О.Б. Пугаченко Особливості хлібопекарного виробництва та їх вплив на склад і облік запасів

59. Озеран В. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах / В. Озеран, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008.– № 10. – С. 37-38.

60. Онисько С. М. Фінанси підприємств : [Підручник для студентів ВНЗ.] / С. М. Онисько, П. М. Марич. – 2-ге вид., стереотип. – Львів : Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.

61. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 2010. – № 2(49). – С. 121-126

62. Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 10. – С.5-8.

63. Партин Г. О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній //Фінанси України. 2000. – № 1. – С.54-60.

64. Партин Г.О. Управлінський облік : [навч. посібн.] / Г.О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

65. Пенькова А. С. Витрати як базовий елемент господарської діяльності / А. С. Пенькова // Економічний простір, 2008. – № 13. – С. 298 – 303.

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

67. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua.

68. Плєшонкова Л. Формування витрат згідно П(С)БО / Л. Плєшонкова // Бухгалтерський облік. – 2010. – № 10 – С.32 –36.

69. Податковий кодекс України : [Електронний ресурс]. – Режим достеле: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?nreg=2755-17&find

70. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua.

73. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2000р. № 656 „Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення”

74. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.12.2012 № 1196 „Про внесення зміни до пункту 2 Порядку постачання та використання борошна, виробленого із зерна державного інтервенційного фонду”.

75. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с., С. 374–375.

76. Пушкар, М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності / М. С. Пункар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Ж. : Карт- Бланш, 2003. – 223с.

77. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика : [електронний ресурс] / Реслер М.В. // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/

78. Русакова У. Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости промышленной продукции : [Учебное пособие] / У. Ю. Русакова. – Хабаровск : Изд-во ДВПУПС, 2011. – 83 с.

79. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия/Г.В. Савицкая М.: Новое знание, 2002. – 704 с.

80. Сборник рецептур на хлеб и хлебобулочные изделия – М.: Всесоюзный научно-исследовательский институт хлебопекарной промышленности, 2006. – 72 с.

81. Скригун Н. П. Економічна сутність категорії витрат виробництва / Н. П. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №4. – С.11-15.

82. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 7. – С. 339-341.

83. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: история и современность / Я. В. Соколов. – Т. 1 : Принципы и концепции бухгалтерского учета. – Уфа : Издательский центр „Башкирского территориального института профессиональных бухгалтеров", 2000. – 214 с.

84. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.

85. Сук П. Л. Групування витрат виробництва в умовах ринку / П. Л. Сук // Економіка АПК. – 2006. – №1. – С.55.

86. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.

87. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [Навч. посібник] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.

88. Турило А. М. Уточнення сутності поняття „витрати" і їхньої економічнох оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №11. – С. 85-88.

89. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В.Э.Керимов, С. И. Адумукас, Е. В. Иванова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2012. – № 1. – С. 125-134.

90. Учет расходов операционной деятельности в торговле // Бухгалтерия, налоги, бизнес. – 2010. – №12. – С. 38-46.

91. Фадеева А. Н. О методике использования операционного анализа в хозяйственной деятельности предприятия / А. Н. Фадеева // Економіка: проблеми теорії і практики: Збірник наукових праць.– Дніпропетровськ: ДНУ, 2012. – Випуск 132. – С. 36-39.

92. Фадеева А. Н. О методике распределения общепроизводственных расходов в хлебопекарном производстве / А. Н. Фадеева // Комунальное хозяйство городов: научно-технический сборник. – ХГАГХ, – 2011. – Выпуск 28.– С.176-180. – [Серия: экономические науки]

93. Хонгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Ч. Т. Хонгрен, Дж. Фостер / Пер. с англ. под ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

94. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.4 пер. С англ. – СПб, 2005. – 1008с.

95. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : [Монографія] / А. В. Череп. – Ч.1. – Х. : ВД „ІНЖЕК", 2006. – 368с.

96. Чубко О. Бухгалтерський облік оплати праці / О. Чубко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С.36-44.

97. Юровский Б. Себестоимость продукции / Б. Юровский // Планирование. Учет. Анализ. – Харьков, 2012. – № 6. – 203 с.

98. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2010. – № 39. – С. 28–30.

99. Ярмоленко В. П. Собівартість – об'єктивна економічна категорія / В. П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 8. – С. 8-13.