

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Кордупель Юрій Васильович

ОБЛІК І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИГОТОВЛЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Виконав:
студент гр. ОПДм - 21
Ю. В. Кордупель

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доцент Мельничук І. В.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__» _____ 2019 р.

В.о. зав.кафедри

доц., к.е.н. Починок Н. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	6
1.1. Економічна суть та значення готової продукції та її реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку	6
1.2. Оцінка готової продукції та умови її визнання	13
1.3. Принципи формування собівартості готової продукції та завдання калькуляції	20
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	31
2.1. Організація та методика обліку прямих витрат виробництва	31
2.2. Облік загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції	45
2.3. Облік надходження готової продукції з виробництва та порядок документального оформлення її руху	60
2.4. Облік реалізації готової продукції	69
Висновки до розділу 2	78
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИГОТОВЛЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	80
3.1. Особливості, завдання та джерела інформації щодо аналізу готової продукції та її реалізації	80
3.2. Процедури та методи проведення аналізу готової продукції та її реалізації	86
Висновки до розділу 3	95
ВИСНОВКИ	97
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	103
ДОДАТКИ	111

ВСТУП

Актуальність теми. Першочерговим завданням підприємств в умовах жорсткої конкуренції є економія матеріальних і трудових ресурсів, яка забезпечує стабільність цін, підвищення прибутковості послуг, а отже, зміцнює конкурентну позицію підприємств. В той же час, діючий на підприємствах механізм управління собівартістю практично не змінився з часів адміністративно-командної економіки і навіть набув негативних рис, а саме: окремі підприємства не планують собівартість, у результаті чого управління втратило цільову спрямованість. Відсутність науково-обгрунтованого механізму управління витратами є однією з головних причин високої собівартості послуг та низької їх рентабельності. Очевидна необхідність реформування механізму оцінки готової продукції, управління виробничими витратами відповідно до вимог конкурентної економіки та з урахуванням досягнень світової науки, яка досліджує питання управління готовою продукцією та її збутом в рамках управлінського обліку.

Розробкою теоретичних, методичних і практичних основ обліку готової продукції в Україні займаються М.Т. Білуха, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.І. Єфіменко, З.В. Задорожний, Л.В. Нападівка та ін. За кордоном цій проблемі присвятили дослідження К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, І.А. Басманов, П.С. Безрукий, М.А. Вахрушина, В.Б. Івашкевич, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій та ін. Незважаючи на наявність великої кількості наукових розробок, дослідження проблеми виробництва обліку готової продукції та її реалізації в сучасних умовах функціонування практично відсутні. У зв'язку з чим нагальною є проблема розробки механізму формування собівартості продукції, а також витрат і доходів, які пов'язані з реалізацією, який би враховував особливості функціонування підприємств в ринковому середовищі України.

Отже, дана ділянка обліку є актуальною і має науковий характер.

Мета дослідження полягає у визначенні самого поняття готової продукції та умов її визнання, оцінки, калькуляції, розгляд порядку формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та доходи, які виникають в процесі реалізації готової продукції, з урахуванням всіх вимог національних П(С)БО та чинної законодавчо-нормативної бази; вивчення методологічних засад обліку виробничої собівартості, собівартості реалізації, організаційних можливостей та процесу автоматизації даної ділянки обліку на вітчизняних підприємствах, в тому числі і на базовому ТзДВ «Галія».

Постановка завдання. У відповідності до мети були поставлені наступні завдання:

- ✓ визначити суть поняття «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку;
- ✓ теоретично обґрунтувати поняття витрат, які мають вплив на формування собівартості продукції;
- ✓ вивчити порядок документування руху готової продукції;
- ✓ охарактеризувати методологію та організацію обліку витрат та доходів, які пов'язані із реалізацією готової продукції;
- ✓ освоїти порядок визначення результату від основної діяльності підприємства;
- ✓ показати порядок організації та методик проведення аналізу готової продукції та її реалізації на підприємствах України.

Об'єктом дослідження виступає фінансово-господарська діяльність підприємств України, і зокрема готова продукція та її реалізація.

Предметом дослідження в роботі є порядок організації оцінки, обліку та аналізу процесу виготовлення та реалізації готової продукції в діяльності ТзОВ «Галія».

Методи дослідження: діалектичних метод, метод наукової абстракції, метод економічної теорії, принцип системності, структурно-функціональний підхід, методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції тощо.

Наукова новизна одержаних результатів в дипломній роботі полягає в тому, що в цій роботі містить ряд конкретних пропозицій щодо покращення організації обліку виробничих витрат на вітчизняних підприємствах, вдосконалення методології обліку цих витрат, запропоновано схему зведення виробничих витрат та формування собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, порядок формування доходів від реалізації готової продукції, а також запропоновано порядок проведення аналізу цієї ділянки.

Практична значущість отриманих результатів. На основі проведеного дослідження було зроблено ряд пропозицій щодо покращення методики та організації обліку готової продукції та її реалізації, згруповано методи проведення аналізу готової продукції та її реалізації, що можуть бути використанні як в діяльності підприємства «Галія», так і на інших підприємствах України.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковано в Збірнику тез кафедри обліку у виробничій сфері (травень, 2019 р.) та Збірнику тез кафедри обліку і оподаткування (листопад, 2019 р.).

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, переліку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 111 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 8 таблиць, 12 рисунків, список літератури з 91 найменування, 5 додатків.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1. Економічна суть та значення готової продукції та її реалізації як об'єкта бухгалтерського обліку

З метою забезпечення безперервної діяльності, підприємство 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.

Складовою частиною запасів є готова продукція, виробництво та реалізація якої є основним видом діяльності більшості підприємств України та вагомим джерелом отримання прибутку.

Основу побудови бухгалтерського обліку готової продукції становлять такі компоненти:

- а) визначення поняття «готова продукція»;
- б) класифікація готової продукції;
- в) оцінювання готової продукції в поточному обліку;
- г) документальне оформлення випуску, відвантаження та реалізація готової продукції;
- д) система рахунків для обліку операцій, пов'язаних з готовою продукцією.

Наведемо цитати різних авторів про тлумачення терміну «готова продукція».

У навчальному посібнику під редакцією Р. Л. Хам'яна та В. І. Лемішовського наведено наступне визначення: «Готовою продукцією вважають конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на

цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику. Готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи та послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи» [7, с. 220].

Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності розглянув автор Н. М. Ткаченко і у своєму підручнику поняття готової продукції висловив так: «Готовою продукцією вважається продукція, що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла технічні випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), прийнята контролером, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад» [88].

Такі автори, як О.Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна наводять наступне визначення готової продукції: «До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання згідно з умовами договору із замовником, відповідає технічним умовам і стандартам» [51, с. 122]. Схожу думку до визначення готової продукції мають і такі автори, як Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Василенко, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, Н. В. Чебанова, М. М. Шигун [7, с.315].

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою (уречевлена, результати виконаних робіт, результати наданих послуг), ступенем готовності (готова, напівфабрикати, незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста та складна, остання в свою чергу поділяється на основну, побічну та супутню).

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами

договорів відповідають затвердженим стандартам, пройшли технічний контроль підприємства і здані на склад або замовнику (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції.

Продукція є результатом виробництва. Всі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних його стадіях – утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція може мати кількісні та якісні характеристики. Наприклад, кількість виражається масою, довжина - метрами, якість - сортом. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (рис. 1.1) [6, с. 251].

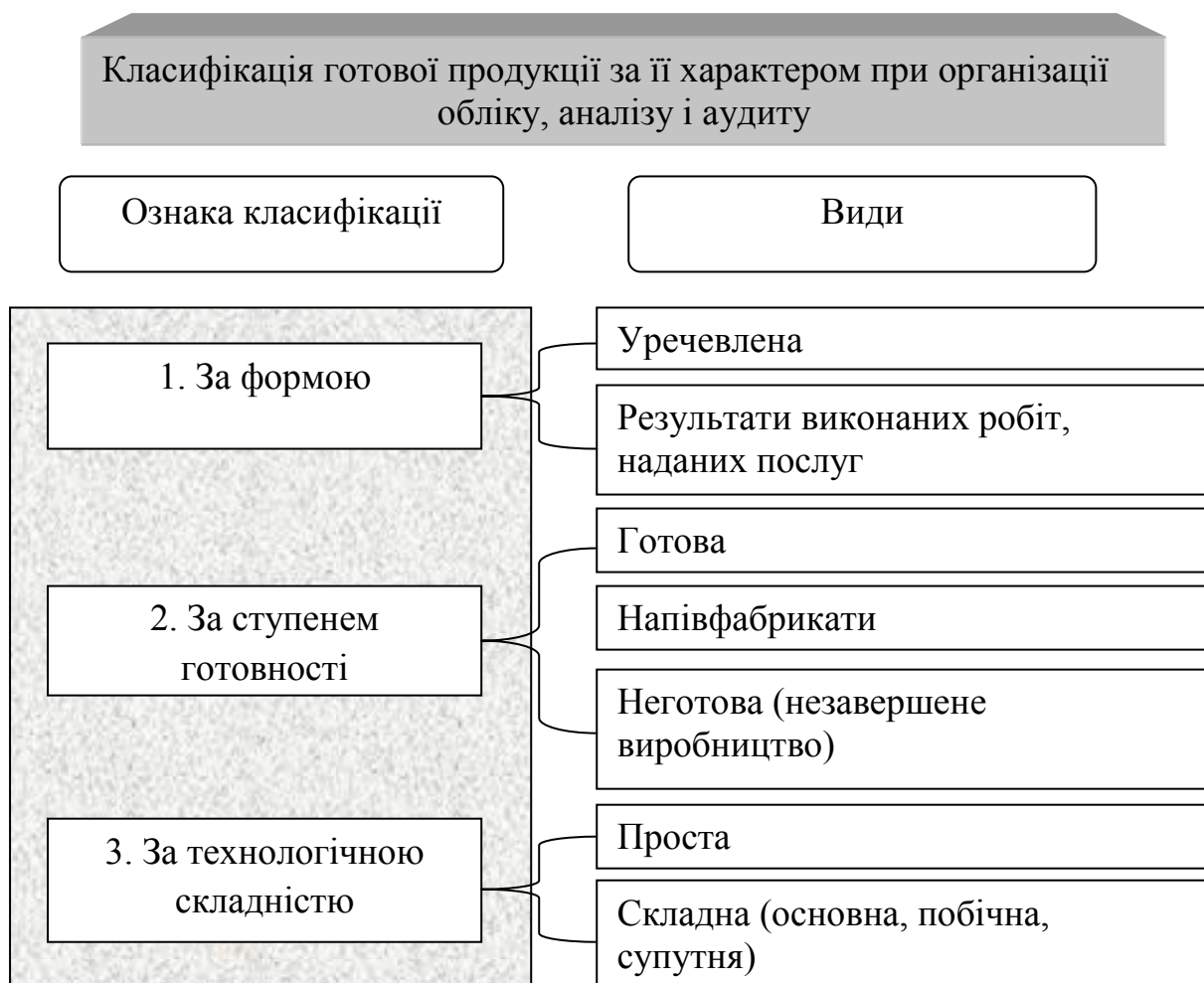


Рисунок 1.1. Класифікація готової продукції як об'єкта обліку і аналізу.

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні і кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

В поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями:

- вироби основного виробництва;
- товари широкого вжитку, вироблені з відходів;
- запасні частини;
- виконані роботи та надані послуги.

Отже, облік готової продукції – це реєстрація на підприємствах її надходження, зберігання, відвантаження та реалізації.

За умов динамічності економічних зв'язків ринкової економіки, коли швидко змінюється кожна складова виробничого процесу, важливо правильно і ефективно побудувати бухгалтерський облік на підприємстві. Проблема побудови бухгалтерського обліку готової продукції досліджується за умов функціонування національних стандартів бухгалтерського обліку.

Організація обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг на підприємствах – це система методів, способів і заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні та вдосконаленні

механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Впорядкування системи обліку реалізації готової продукції означає організацію цієї системи, зокрема її функціонування в часі та просторі.

Організація обліку реалізації готової продукції потребує системного підходу. При цьому обов'язковим є дотримання таких принципів: цілісності, всебічності, системо-утворювальних відносин, динамічності, субординації та випереджувальних відносин, а також адаптивності, паралелізму, ритмічності, безперервності, плинності та пропорційності.

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств, або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших споживачів та ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз «готова продукція» цей вид продукції називають «виконані роботи та послуги».

Необхідно звернути увагу на визначення поняття «реалізація».

Американський вчений Л. Бернстайн наводить таке визначення: «Реалізація – це процес переводу негрошових ресурсів і прав у грошове вираження, що найбільш точно застосовується в обліку й фінансовій звітності при визначенні обсягу продажу активів за гроші або вимог на одержання грошей». Отже, пов'язані з ним терміни «реалізований» або «нереалізований» визначають виручку (або прибуток) чи збиток від проданих і, відповідно, непроданих активів [20, с. 44].

Трохи інше трактування реалізації наводять Р. Ентоні та Дж. Ріс, використовуючи в концепції реалізації поняття доходу. Вони визначають реалізацію як «суму доходу, яка повинна бути визнана від продажу» [20, с. 45].

Сам же процес реалізації, як відмічає П. Л. Сук, являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг споживачам. Процес реалізації завершує кругообіг засобів та створює

передумови для здійснення нового кругообігу. Тут відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [86, с. 11].

Такої ж думки Е. С. Хендріксен й М. Ф. Ван Бреда, які стверджують, що реалізація — це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів [91, с. 224].

Як кінцеву стадію кругообігу засобів підприємства реалізацію продукції розглядають П. Лайко та Ю. Ляшенко, які пропонують таке визначення: «Реалізація продукції – це кінцева стадія кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача. Рух товарів і коштів створює основу економічних відносин між постачальниками, посередниками та покупцями. Для підприємства-виробника реалізація продукції є свідченням того, що вона за споживчими властивостями, якістю й асортиментом відповідає суспільному попиту й потребам покупців» [44, с. 104].

Іншої думки Н. Бабченко, який стверджує, що реалізація – це невизначений акт, неодноразова операція. Це – процес, який розтягується у часі на тривалий термін. Процес реалізації охоплює велику кількість господарських операцій, пов'язаних із збутом і продажем продукції [2, с. 83].

Під час відвантаження готової продукції, товарів підприємство визначає процес реалізації за принципом нарахування та відповідності. За принципом нарахування в момент відвантаження готова продукція (товари) вважається проданою, тому в обліку треба відображати дохід (пасив), і на цю суму збільшити актив – дебіторську заборгованість.

Реалізація продукції окремого підприємства, як зазначає О. Бірюкова, – це, передусім, відчуження активів, що належать підприємству, завдяки їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та

отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [5, с. 6].

Прикладами ситуацій, у яких підприємство може утримувати ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

- дилер діє на підставі договору комісії з продажу;
- відвантажена продукція підлягає подальшому опрацюванню, яке не виконане на момент відвантаження і є значною частиною контракту;
- покупець має право анулювати придбання через причини, визначені у контракті на реалізацію, і підприємство не переконане у ймовірності повернення;
- продаж товарів відбувається в кредит.

Не завжди підприємство може виконати всі умови, зазначені у П(С)БО 15 «Дохід», для визнання в обліку доходів від реалізації у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами.

Отже, підприємства щоразу, залежно від особливостей здійснюваних операцій, повинні самостійно обирати метод відображення доходу й окреслювати, коли й у якому обсязі визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді. Ці умови необхідно визначати в обліковій політиці підприємства.

Стосовно цього Г. Г. Кірейцев зазначає, що формування на підприємстві облікової політики є відповідальним завданням і полягає, передусім, у застосуванні нормативно передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання й подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації [31, с. 104].

Згідно із Податковим кодексом України продажем товарів є будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, обміну, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів [69].

Реалізована продукція – це вироби (робота, послуга, товари), які передані покупцеві (замовнику). Тобто, до покупця перейшло право власності на них. Момент передачі права власності визначається у контракті на придбання (продаж).

Розрахунок за реалізовану продукцію може бути проведено по перерахуванню з поточного рахунку, готівкою, чеком, товарами і послугами чи іншою формою розрахунків, яка передбачена чинним законодавством.

Об'єкти обліку готової продукції – це товари, вироби, матеріали, роботи, послуги, що виробляє підприємство. Об'єкти обліку реалізації продукції – готова продукція.

Для правильного відображення в обліку вартісних параметрів (характеристик) продукції потрібно виконати калькуляційну процедуру, калькуляційні розрахунки визначення її фактичної собівартості. Тому важливо розглянути оцінку готової продукції та порядок формування її вартості.

1.2. Оцінка готової продукції та умови її визнання

На правильність визначення собівартості впливають методи оцінки її складових. Для цього необхідно обґрунтувати ціну, за якою оцінюють продукцію, роботи і послуги. Такою є трансфертна ціна. В теорії і на практиці немає однозначного підходу до застосування трансфертних цін. Метод їх визначення залежить від того, яку саме собівартість ми хочемо підрахувати.

Як зазначають американці Велш Г. А. і Шорт Д. Г., собівартість вимірюється як сплачені гроші плюс поточна ціна всіх не грошових компенсацій [87, с. 19].

В залежності від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють такі види собівартості продукції (робіт, послуг) [84, с. 21]:

- 1) планова – складається на основі планових витрат і планового обсягу виходу продукції;
- 2) кошторисна – складається на основі кошторисних витрат і планового обсягу виходу продукції;
- 3) нормативна - складається на основі існуючих норм використання засобів виробництва та робочого часу і нормативного обсягу виходу продукції;
- 4) індивідуальна – складається з витрат окремого підприємства;
- 5) галузева (середньогалузева) – визначається як середня собівартість продукції підприємств окремої галузі;
- 6) фактична (звітна, історична, первісна, первинна, початкова) - складається на основі фактичних витрат за звітний період і фактичного обсягу виходу продукції;
- 7) повна – складається з виробничої собівартості і операційних витрат, що не включаються у виробничу собівартість продукції;
- 8) технологічна (маржинальна, обмежена) – складається з прямих (змінних) витрат на виробництво продукції;
- 9) реалізованої продукції (неповна, зрізана) - складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат;
- 10) виробнича – складається з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат;
- 11) провізорна – це проміжна очікувана собівартість, яка складається на певну дату до закінчення періоду за фактичними даними і на їх основі встановлюється планова собівартість за весь період. Провізорна собівартість,

як правило, складається за станом на 1 жовтня кожного року на підставі фактичних даних і на їх основі визначається планова собівартість за рік.

Фактична собівартість продукції визначається для різних потреб: фактичних результатів діяльності господарства, ціноутворення, ефективності технологічних та організаційних рішень, установлення раціональності затрат тощо.

Калькулювання – це визначення розміру затрат у вартісному вираженні, які припадають на калькуляційну одиницю. За допомогою калькулювання обліковують собівартість.

Метою калькулювання фактичної собівартості у виробництві є собівартість продукції. Для того щоб калькулювати фактичну собівартість готової продукції, потрібно обліковувати її випуск. Для визначення собівартості продукції необхідні як кількісні, так і якісні її характеристики. Продукція може бути виробом, роботою, послугою.

Собівартість продукції розраховують за калькуляційними елементами – статтями затрат. Статті затрат – це галузевий, а точніше виробничий аспект побудови собівартості. Номенклатура статей затрат на різних підприємствах різна і залежить від потреб управління.

Об'єктом калькуляції є собівартість продукції (виробу, послуги або роботи), але слід мати на увазі не лише об'єкти, а й калькуляційні одиниці. Калькуляційними одиницями відносно готової продукції можуть бути:

— сукупна собівартість, тобто собівартість усієї продукції, яку випустило господарство, його виробничий підрозділ (цех, бригада, дільниця тощо);

— собівартість окремого виду продукції (виробу, напівфабрикату тощо);

— собівартість кількісної (метр, маса, пари, тонни тощо) або якісної (сухих речовин, вологості тощо) натуральної одиниці вимірювання.

Ці одиниці вимірювання виникають у калькуляційному процесі послідовно.

Для того щоб обчислити собівартість окремого виду продукції, потрібно мати обчислену сукупну собівартість продукції. Не можна визначити собівартість натуральної одиниці вимірювання, коли попередньо не визначено собівартість окремого виду продукції. Водночас калькуляційний процес не охоплює всієї складності калькуляції в господарстві, оскільки крім основної продукції воно має калькулювати також продукцію допоміжного виробництва, яка використовується основним виробництвом, а також напівфабрикати (якщо вони випускаються).

Собівартість продукції обчислюють за допомогою окремих прийомів (способів), які залежать від наявності або відсутності тих чи інших факторів калькулювання. Управлінські витрати до складу собівартості готової продукції не включаються і відображаються в тому періоді, в якому виникли.

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть використовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» [73]. При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки:

- оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою;
- первісна вартість (по дебету рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»);
- оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»).

Розглянемо оцінку готової продукції на дату балансу (рис. 1.2). Згідно з п. 24 П(С)БО 9 «Запаси» готова продукція як один з видів запасів відображається в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [73].



Рисунок 1.2. Оцінка готової продукції згідно з П(С)БО 7.

За первісною вартістю готова продукція відображається з моменту її оприбуткування й до моменту (дати балансу), коли її ціна знизилася (в силу якихось обставин на ринку) або продукція була зіпсована, застаріла, а отже, втратила початкову очікувану економічну вигоду. Далі вартість кожної одиниці продукції визначається за чистою вартістю реалізації.

Відображення готової продукції має ряд особливостей, зумовлених тим, що часто на залишку визнаються запаси, яких немає на складі, або не враховуються такі, що зберігаються (рис. 1.3).

З рис. 1.3 видно, що головним критерієм для визнання запасів підприємством є наявність права власності (а не лише контролю, якого достатньо для відображення інших активів) незалежно від місця їх фактичного зберігання. У деяких випадках право власності на готову продукцію залишається за продавцем, але вони все ж рахуються у складі активів покупця. Це стосується продажу з відтермінуванням платежу, коли оплата здійснюється періодичними платежами протягом довгого періоду часу. Оскільки ризик збитків від несплати залишається високим, особливо за продукцію, товари, вартість яких є значною (автомобілі, будівлі), за продавцем часто залишається право власності, яке переходить покупцю після здійснення останнього платежу.

Як правило, підприємство включає до запасів на дату балансу лише фактично отримані цінності і списує зі складу запасів фактично відвантажені. Однак в окремих випадках за умовами договорів поставки продукції можуть в склад запасів рахуватись і такі, що вже відвантажені з підприємства, якщо право власності на нього залишилось. Дана особливість ґрунтовно досліджена Г.В. Нашкерською [60, с. 193].

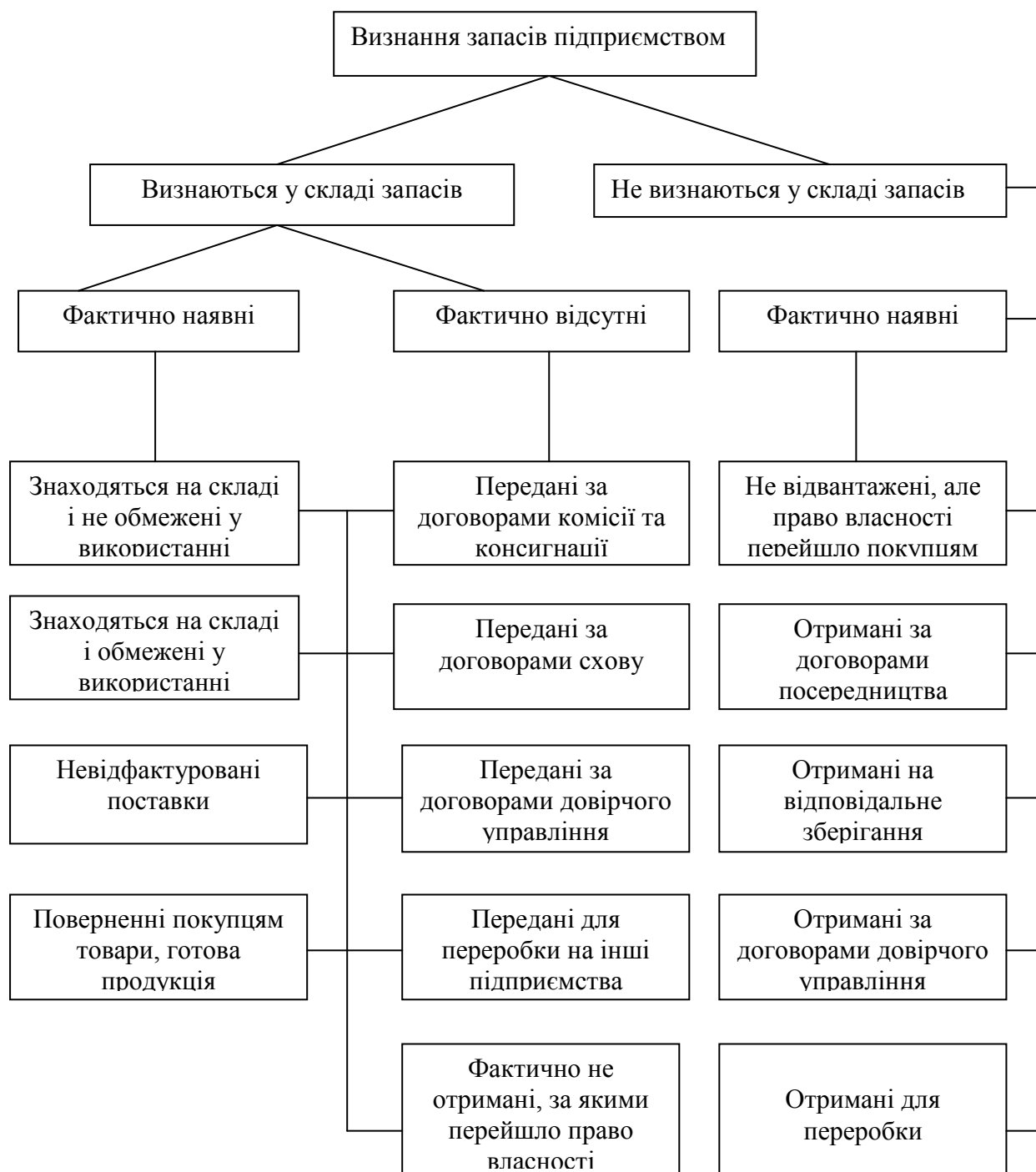


Рисунок 1.3. Визнання запасів підприємством з врахуванням П(С)БО 7 та пропозицій Г.В. Нашкерської [60, с. 195].

Таким чином, не дотримання основної умови визнання – наявності права власності на матеріальні запаси часто обумовлює маніпулювання їх залишками та прибутками.

Варто відзначити, що до 2016 р. діяв порядок проведення уцінки готової продукції, який визначався Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (втратив чинність згідно з Наказом № 117/19 від 28.01.2016 [76]). Даний документ містив порядок відображення уцінки товарів, продукції та надлишкових ТМЦ в обліку, інформацію про маркування і проведення розпродажу уцінених товарів. Таким чином, скасований документ містив інформацію про оформлення уцінки на законодавчому рівні, наведена форма акта уцінки товарів відповідала п. 3.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 від 10.01.2007 р. [56], згідно з яким уцінку запасів до чистої вартості реалізації оформлюють відповідним актом. І якщо скасування форми акту оцінки немає перешкод в її застосуванні, оскільки дана форма є не типовою, то методологічного підґрунття на законодавчому рівні не стало, а п.п. 24-27 П(С)БО 9 «Запаси» все ще вимагає переоцінки запасів на дату балансу, зокрема і уцінки готової продукції, товарів.

Таким чином, є необхідність затвердити в ТзДВ «Галія» внутрішній документ, який би регламентував порядку уцінки запасів, за основу якого взяти норми вже нечинного Положення № 120, оскільки нового його аналога законодавці так і не представили.

Різниця між первісною вартістю (фактичною собівартістю) готової продукції та чистою вартістю її реалізації списується на витрати звітного періоду.

1.3. Принципи формування собівартості готової продукції та завдання її калькуляції

Для ефективного управління собівартістю, виникає необхідність розробки загальних підходів, економічно обґрунтованих принципів її формування. Суттєвим є те, що перелік витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), повинен визначатись самим підприємством, відповідно до економічної сутності понесених витрат і загальних принципів бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз різних точок зору вчених-економістів на сутність поняття «собівартість» дає можливість зробити висновок, що в умовах ринкової економіки під собівартістю слід розуміти суму всіх явних витрат, пов'язаних не лише з простим відтворенням, як традиційно було прийнято у вітчизняній теорії, а й з отриманням підприємницького доходу, пов'язаного з ризиком. В бухгалтерському тлумаченні собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, які використовуються для виробництва і реалізації продукції з метою отримання економічної вигоди [37].

Собівартість, як один із основних економічних показників, використовується всіма підсистемами (планування, облік, аналіз і контроль), що формують загальну інформаційну обліково-аналітичну систему управління підприємством, оскільки калькулювання присутнє в кожній з них і на кожній стадії виробничого циклу.

Розглядаючи місце калькулювання в кожній із підсистем економічної інформації (рис.1.4) необхідно відмітити, що планові (нормативні) калькуляції є основою для прийняття управлінських рішень, які стосуються майбутньої діяльності підприємств по окремих господарських процесах.

Призначення сформованих планових і нормативних калькуляцій різне: планові необхідні для визначення рівня окремих витрат до початку господарського процесу, а нормативні – не тільки для визначення величини витрат, а й для контролю їх рівня в системі бухгалтерського обліку.

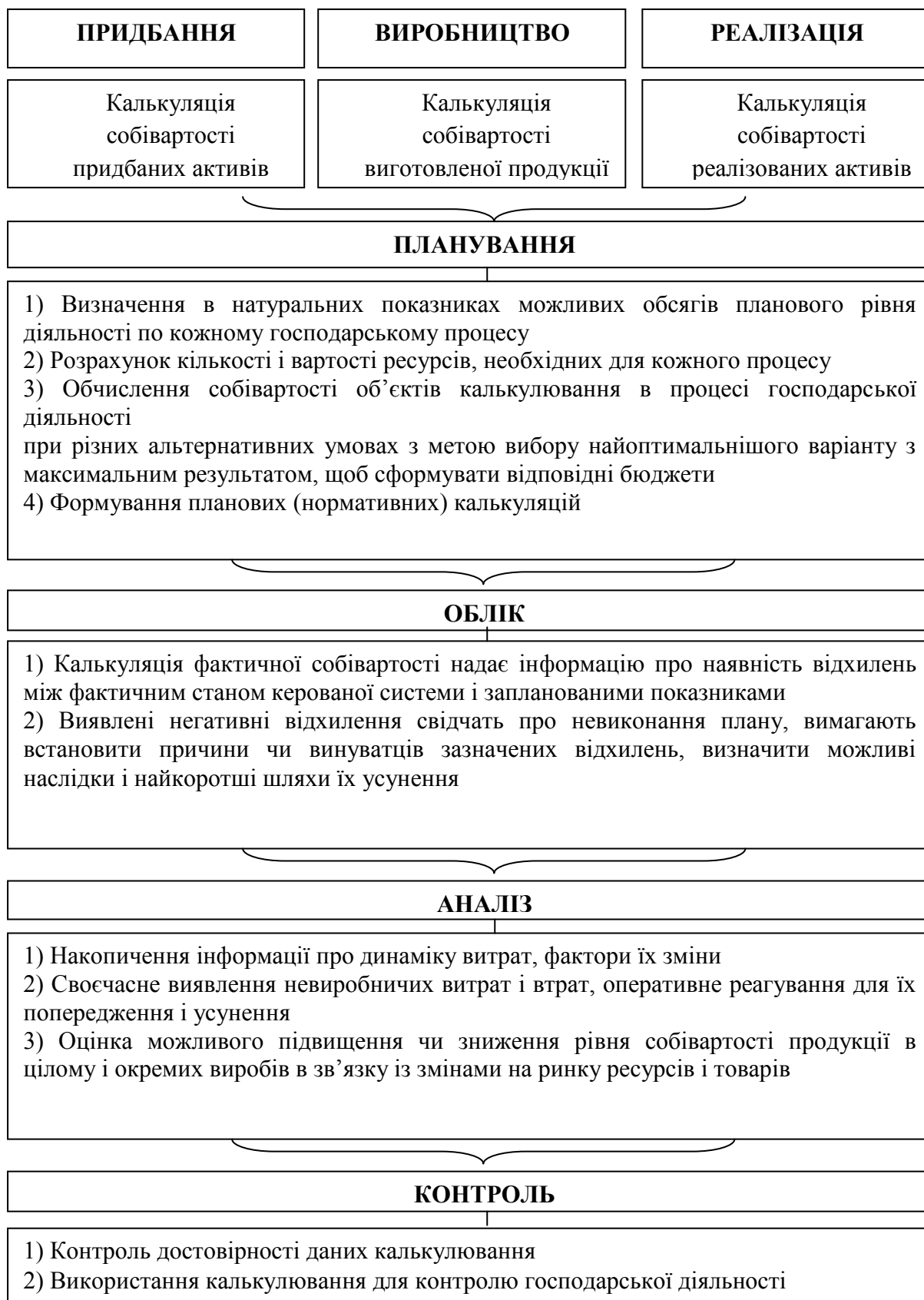


Рисунок 1.4. Значення калькулювання для інформаційної обліково-аналітичної системи управління. Розроблено автором на основі [63, с. 361].

Звітні (фактичні) калькуляції в системі обліку відображають виконання запланованого обсягу діяльності і рівня витрат в процесі її здійснення.

Аналітичне значення калькулювання проявляється при проведенні аналізу собівартості продукції, затрат підприємства, ефективного використання його ресурсного потенціалу, оцінки і прогнозування результатів діяльності подвійно: з однієї сторони – для формування інформаційної бази (планові, нормативні, звітні калькуляції), а з іншої – як інструмент альтернативного вибору і оперативного корегування (при проведенні прогнозного аналізу беззбитковості виробництва, обґрунтування оптимального варіанту управлінських рішень по зміні виробничих потужностей, асортименту продукції, варіантів придбання матеріальних ресурсів, обладнання, вибору технологій і т. д.).

Поліпшення методики та організації обліку витрат надає дієвий інструментарій для вдосконалення управління собівартістю продукції. Проте в окремих ситуаціях для прийняття управлінських рішень необхідна різна інформація про собівартість (одним із принципів організації управлінського обліку витрат є твердження «різна собівартість для різних потреб»).

З цією метою підприємствам, на основі комплексного системного підходу, необхідно розробляти власну концепцію управління собівартістю, але при її підготовці необхідно враховувати такі основні засади: 1) визнання витрат, які формують собівартість; 2) визнання її рівня і структури; 3) класифікація собівартості як одного із способів пізнання об'єктів залежно від інформаційних потреб керівництва; 4) розрахунок нормативної собівартості на основі методу обліку повних витрат та обчислення неповної (зрізаної) собівартості з використанням методу директ-костингу в системі управлінського обліку; 5) формування інформації про собівартість продукції для визначення фінансових результатів і складання фінансової звітності; 6) аналіз структури собівартості продукції за калькуляційними статтями та елементами витрат для виявлення впливу специфічних техніко-економічних особливостей виробництва конкретних видів продукції; 7) визначення

собівартості одиниці продукції; 8) вибору оптимальної структури випуску і реалізації продукції з урахуванням фактору цін (взаємозв'язок собівартості з ціноутворенням); 9) планування собівартості продукції та аналіз ефективності використання ресурсів підприємства; 10) контроль за формуванням собівартості на основі децентралізації управління та виділення центрів витрат і центрів відповідальності.

Собівартість продукції є одним із найважливіших показників діяльності підприємства, який впливає на рентабельність і самоокупність підприємства. Крім того, собівартість продукції визначає ступінь досягнення стратегії зниження витрат у зміцненні конкурентоспроможності підприємства.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є найважливішою ланкою бухгалтерського обліку підприємства. Управління підприємством у цілому та за функціями управління неможливе без отримання достатньої, достовірної, облікової та оперативної інформації. Однак якщо управління виробничим процесом, управління персоналом, управління технічною підготовкою виробництва ґрунтуються переважно на даних оперативного обліку, то управління виробничими витратами та собівартістю неможливе без наявності достовірної бухгалтерської інформації.

Недостатньо уваги приділяють і обліку витрат на виробництво окремих продуктів. Оскільки і планування, і облік повинні базуватися на загальних принципах та підходах, тобто на загальній методології, стає зрозумілим, що одночасно з перебудовою системи обліку має здійснюватися і перегляд методологічних засад планування собівартості.

На сьогодні чинні Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики України № 373 [55]. Проте уважний аналіз положень (стандартів) бухгалтерського обліку та методичних рекомендацій дозволяє дати деякі рекомендації з питань планування, калькулювання й обліку собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг).

Водночас для ефективного управління промисловим підприємством необхідно мати більш-менш точну інформацію про витрати на здійснення тих чи інших видів діяльності, а «всередині» цих видів діяльності – про витрати на виробництво і реалізацію окремих продуктів (робіт, послуг). Можна навести доволі об'ємний перелік завдань, які підприємству слід вирішувати з тією чи іншою періодичністю:

- встановлення нижнього рівня ціни на продукцію (роботи, послуги), що випускається;
- обґрунтування зміни асортименту (зняття з виробництва одних видів продукції, освоєння випуску нових тощо);
- оцінка заходів щодо вдосконалення технології та організації виробництва та ін.

Спільним для усіх цих завдань є те, що ухвалення відповідного управлінського рішення можливе лише за наявності тієї інформації, яка раніше акумулювалася у поняттях собівартості та повної собівартості продукції.

Відповідно до п. 189 скасованого Типового положення встановлено: «Залежно від виду продукції, її складності, типу й характеру організації виробництва на промислових підприємствах застосовуються такі основні методи обліку й калькулювання фактичної собівартості продукції: нормативний, по передільний, позамовний» [88].

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, дійового контролю за рівнем витрат виробництва, що дає можливість використати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного виробництва».

Пунктом 191 Типового положення було розширено сферу застосування нормативного обліку: «Нормативний метод обліку застосовують на підприємствах оборотних галузей промисловості, коли здійснюється масове

й серійне виробництво різноманітної та складної продукції з великою кількістю деталей і вузлів» [88].

До цього слід додати, що в скасованому Типовому положенні чітко встановлено відмінність нормативної калькуляції від планової.

Відповідно до п. 179 Типового положення: «Нормативна калькуляція розробляється на всі вироби, які випускаються підприємством, за даними конструкторсько-технологічної та іншої документації на основі діючих на початок звітного періоду норм і є основою для планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва й виконанням планових завдань по зниженню собівартості» [88].

У Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 [55] визначено, що «залежно від вибору об'єкта обліку виробничих витрат всі існуючі системи можна підрозділити на основні методи: позамовний і попередільний. Цей розподіл обумовлює в своїй основі відмінності у виборі первинного об'єкта, за яким ведеться аналітичний облік витрат. До таких об'єктів можуть бути віднесені окремі деталі, вузли, вироби, виробничі операції, процеси, замовлення».

Нормативний метод обліку та калькулювання собівартості в Методичних рекомендаціях не виділений. Разом із тим, при розгляді попередільного методу зазначено: «При застосуванні попередільного методу використовується елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилення фактичних витрат від діючих (поточних норм), а також виявлення змін цих норм. Відхилення фактичних витрат від діючих норм відносять на собівартість реалізованої продукції відповідно до пункту 11 П(С)БО 16» [55].

У другій частині рекомендацій нормативна калькуляція собівартості ототожнюється із плановою. У п. 448 вказано: «Планову (нормативну) калькуляцію складають на всі види продукції, о виробляється у плановому році».

Однією з основних проблем калькулювання є економічно обґрунтований розподіл витрат звітного періоду між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між окремими виробами і видами робіт. Від її правильного вибору залежить точність калькуляційних розрахунків.

Формування собівартості окремих продуктів належить до сфери внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Визначення цього поняття міститься у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цим самим Законом підприємствам надано самостійність у частині розробки системи та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій. Самостійність суб'єктів господарювання у частині організації управлінського обліку обмежено лише вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, яким ця підсистема управління підприємством не повинна суперечити.

Передусім зазначимо, що Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 це єдиний документ, що вміщує питання організації внутрішньогосподарського обліку, але користуватися ним слід тільки у частині, що не суперечить національним стандартам. Такий висновок випливає з того, що стандарти бухгалтерського обліку охоплюють більшу частину обліку, тоді як Типове положення регламентує лише одну з підсистем – облік витрат (і то не всіх, а тільки тих, які належать до операційної діяльності).

Результатом накопичення та обліку витрат на виробництво має бути виробнича собівартість, її структура та розрахунок собівартості одиниці продукції або виконаної роботи.

У відповідності до вищезгаданого стандарту розрахунок собівартості одиниці продукції або виконаної роботи за встановленою номенклатурою витрат з урахуванням місця їх виникнення та призначення називається калькуляцією в залежності від призначення складають планові, нормативні та звітні фактичні калькуляції.

Метою калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є визначення ефективності виробництва.

Завданнями калькулювання є:

1. Складання зведеного кошторису витрат на виробництво.
2. Складання планової і нормативної калькуляції.
3. Визначення фактичної собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).
4. Контроль за виконанням планової собівартості, додержанням норм і нормативних витрат.
5. Визначення ціни та рентабельності продукції.
6. Оцінка ефективності підрозділів основного, допоміжного, підсобного та побічного виробництв.
7. Забезпечення внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством інформацією для аналізу і пошуку резервів зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

Основними принципами калькулювання є:

1. Визначення об'єктів витрат. Під об'єктами витрат розуміється продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.
2. Визначення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.
3. Наявність науково-технічно обгрунтованих норм витрат на виробництво.
4. Вибір методів оцінки матеріальних цінностей при їх відпуску у виробництво.
5. Вибір методів обліку і калькулювання виробничої собівартості калькуляційної одиниці.
6. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат.
7. Вибір методів розподілу загальновиробничих витрат.
8. Розмежування витрат за періодами [65].

Добре організований облік витрат на виробництво та вміння застосовувати відповідні методи і прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання дають можливість приймати ефективні управлінські рішення.

Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи формування собівартості (калькулювання) встановлені П(С)БО 16 «Витрати». В положенні чітко визначено поняття собівартості, визначено склад витрат, класифікація витрат.

Крім того п.6 ст.6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що «міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування».

П(С)БО 16 «Витрати» залишається в силі, а Методичні рекомендації змінюються, що призводить до дисбалансу в обліку витрат виробництва та визначенні собівартості продукції. В свою чергу якщо певні положення Методичних рекомендацій № 373 не відповідають вимогам П(С)БО 16 за основу беруться вимоги нормативного документу вищого порядку, тобто положення бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим, виникає питання що робити підприємствам.

На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішнє положення, щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат виробництва та собівартості продукції. Цей документ повинен затверджуватись керівництвом підприємства на рівні Наказу про облікову політику. В даному положенні слід вказати:

- склад та обов'язки окремих підрозділів підприємства;
- перелік об'єктів витрат;
- перелік постійних та змінних витрат для загальнопромислових витрат;
- методи розподілу непрямих витрат;
- перелік статей калькуляції;
- методи калькулювання собівартості продукції;

— перелік супутньої продукції, та зворотних відходів, порядок їх оцінювання.

Необхідно зробити висновок, що в ринкових умовах господарювання значно підвищується роль витрат і собівартості готової продукції як економічних категорій. Важливою передумовою вдосконалення методики і організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є застосування в практичній діяльності економічно обґрунтованої класифікації витрат, яка повинна визначатися керівництвом відповідно до встановлених конкретних виробничих завдань.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Ефективність управління готовою продукцією має велике значення для підприємства, тому вивченню категорії «готова продукція» потрібно приділити особливу увагу. В економічній науці уже довго точиться дискусія щодо ідентичності категорій «готова продукція» і «товарні запаси». Аналіз літературних джерел показав, що термін «запаси» має стосунок до оцінки та зберігання всіх товарно-матеріальних цінностей, зокрема і придбаних активів, тоді як термін «готова продукція» стосується зберігання на підприємстві лише тих матеріальних цінностей, які виготовлені власними силами та є основою прибутку господарського суб'єкта при їх реалізації.

2. Для визначення витрат на одиницю товару використовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). Калькуляція дає змогу врахувати витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виробу. У ці витрати входять, як матеріальні витрати, так і витрати на налагодження, обслуговування і управління виробництва цього виду виробу. Калькуляцію складають за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству загалом, але в разі потреби, в окремих галузях виникає потреба виділення окремих статей витрат.

3. Розроблена та структурована класифікація витрат має бути покладено в основу організації системи внутрішньогосподарського планування та обліку витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг). Одним із ключових елементів цієї системи є система калькулювання, а також групування усієї сукупності витрат за калькуляційними статтями та методи розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат.

4. До 2016 р. діяв порядок проведення уцінки готової продукції, який визначався Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (втратив чинність). Даний документ містив порядок відображення уцінки товарів, продукції та надлишкових ТМЦ в обліку, інформацію про маркування і проведення розпродажу уцінених товарів. Таким чином, скасований документ містив інформацію про оформлення уцінки на законодавчому рівні, наведена форма акта уцінки товарів відповідала п. 3.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 від 10.01.2007 р., згідно з яким уцінку запасів до чистої вартості реалізації оформлюють відповідним актом. І якщо скасування форми акту оцінки немає перешкод в її застосуванні, оскільки дана форма є не типовою, то методологічного підґрунття на законодавчому рівні не стало, а п. 24-27 П(С)БО 9 «Запаси» все ще вимагає переоцінки запасів на дату балансу, зокрема і уцінки готової продукції, товарів. Відтак, є необхідність затвердити в ТзДВ «Галія» внутрішній документ, який би регламентував порядку уцінки запасів, за основу якого взяти норми вже не чинного Положення № 120, оскільки нового його аналога законодавці так і не представили.

5. На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішнє положення, щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат виробництва та собівартості продукції. Ефективне управління собівартістю повинне бути орієнтоване на пошук шляхів її зниження. Щоб визначити ці шляхи необхідно знати вплив структури витрат та технологічних особливостей виробництва на рівень собівартості. Це дасть змогу аналізувати тенденції змін статей собівартості з метою прийняття виважених управлінських рішень по підвищенню прибутковості підприємств.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ Й МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

2.1. Організація і методика обліку прямих витрат виробництва

Виробничий процес займає центральне місце в діяльності підприємства і являє собою сукупність технологічних операцій, пов'язаних зі створенням готового продукту. Виробництво зумовлює взаємодію факторів, які вимагають відповідних витрат для забезпечення безперебійного виробничого процесу.

Організація обліку витрат – це вимірювання і документування всіх витрат, їх групування по центрах витрат і відповідальності, об'єктах обліку, оперативне виявлення відхилень від норм витрат, а калькулювання складається з ряду послідовних розрахунків, що мають за мету локалізацію витрат за статтями калькуляції по кожному переділу виробництва.

З економічної точки зору облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості як взаємозалежні і взаємозумовлені стадії єдиного процесу реєстрації і розрахунку витрат направлені на вирішення задач управління собівартістю – визначення ефективності виробництва, контролю за використанням всіх видів ресурсів, пошук резервів економії. При калькулюванні фактичної собівартості продукції особливе місце займають питання віднесення на виробничу собівартість тих чи інших непрямих (загальновиробничих) витрат. Крім того, виникають проблемні питання в розподілі виробничих витрат між залишками незавершеного виробництва і готової продукції. При обґрунтованому підході до вирішення цих питань можливе досягнення підприємством значних вигод як з точки зору оподаткування, так і з точки зору оперативного обліку.

Облік витрат на виробництво – зведена ділянка обліку відносно інших ділянок. Він базується майже на всіх документах первинного та зведеного обліку діяльності підприємства, і його документація повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції.

Важливим процесом в організації обліку прямих витрат є графік руху документів. Формування облікових номенклатур відбувається за місцями виникнення витрат, які потім передаються до бухгалтерії де проводиться їх опрацювання.

При організації документообороту складається зведений графік документообороту з обліку витрат виробництва в якому вказуються всі документи, що використовуються під час збору витрат за видами виробництв а також за елементами. Даний графік дає можливість наочно представити рух документів. Первинні документи групуються за цехами, дільницями, структурними підрозділами та за видами витрат. Задача бухгалтера полягає у отриманні даних про витрати з різних відділів та цехів та правильності віднесення цих витрат на виробництво. Графік формування документів з обліку витрат виробництва можна побачити в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Графік формування документів з обліку витрат виробництва

Назва робіт	Виконавці			
	плановий відділ, відділ постачання	табельник	майстер цеху	бухгалтерія
Складання лімітно-забірних карток та актів	●			
Складання табелів обліку робочого часу		●		
Складання нарядів, маршрутних листів			●	
Складання відомості розрахунку відрахувань на соціальні заходи				●
Складання відомості розрахунку амортизації				+
Складання відомостей по іншим рахункам				●
				●

З даних графіку видно, що документи формуються у різних відділах починаючи з планового відділу та відділу постачання, і потім надходять до бухгалтерії де проходить розрахунок фактично понесених витрат.

Таким чином, організація обліку витрат виробництва підприємства «Галія» повинно включати розробку і впровадження на кожному підприємстві положення про відділ обліку витрат, посадових інструкцій, складання графіків та зведених графіків руху документів. Пропонуємо наступний графік руху документів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Графік руху первинних документів з обліку процесу основного виробництва

Назва первинного документа	Складання та передавання документа		Виконавець або користувач даних			Надходження до бухгалтерії, обробка та узагальнення	
	відповідальний	строк передавання	служба, яка приймає документ	операції над документом	кому і коли передають	час приймання	обробка документа і узагальнення даних
Лімітно-забірна картка	Комірник у момент відпуску	Кожного 11,21,1 числа	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Контроль за лімітами видачі матеріалів	Бухгалтерії 6,11,16 числа	Щодня до 17 ⁰⁰	Запис в обліковій реєстри
Наряд-вимога	Те саме	16 і 30 числа	Те саме	Те саме	Те саме	Щодня до 16 ⁰⁰	Те саме
Табель обліку робочого часу	Майстер цеху	1 числа	Обліковець цеху	Контроль за відпрацьованим часом	Сектору обліку зарплати	На 2-й день після одержання	Підрахування загальної кількості відпрацьованих годин
Наряд на відрядну роботу	Майстер дільниці	Щодня	Те саме	Контроль за виконаною роботою	Те саме	Те саме	Запис в обліковій реєстри
Рапорт виробітку	Майстер дільниці	1,11,21 числа	Те саме	Контроль за виробітком	Те саме	2,12,22 числа	Те саме
Технологічний звіт	Те саме	1,11,21 числа	Відділ технічного контролю	Контроль за розміром забракованої продукції	Бухгалтерії	2,12,22 числа	Те саме

Як бачимо, документування обліку витрат проходить через велику кількість документів, які проходять значний рух всередині структурних підрозділів підприємства. Тому актуальним питанням є автоматизація обліку витрат на виробництво.

Основними завданнями автоматизації обліку витрат на виробництво є:

- своєчасне, повне й достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг), а також невиробничих витрат і втрат, які допускають на окремих ділянках діяльності підприємства;
- контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива, енергії, фондів заробітної плати тощо, за дотриманням установлених кошторисів витрат на обслуговування виробництва, управління, надання послуг;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- перевірка виконання планів по собівартості (планів кошторисів витрат) і виявлення резервів скорочення витрат;
- виявлення результатів по собівартості цехів та інших підрозділів підприємства;
- виявлення й усунення недоліків організації виробництва та матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Сучасні інформаційні системи дають можливість моделювати витрати на виробництво, завдяки чому забезпечується прийняття оптимальних управлінських рішень.

За послідовністю виконання всі задачі обліку витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси:

- 1) виявлення та розподіл прямих витрат;
- 2) облік та розподіл комплексних витрат;
- 3) облік втрат у виробництві;
- 4) облік незавершеного виробництва;
- 5) облік витрат основного виробництва;
- 6) складання зведених реєстрів;
- 7) розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач входять до складу АРМ бухгалтера з обліку виробничих витрат відповідних рівнів, використання яких характерне для великих і середніх підприємств.

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку витрат на виробництво, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього аудиту.

Другий рівень забезпечує контроль інформації першого рівня, виконує регламентні та запитові задачі в цілому по підприємству.

На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства в цілому, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво, здійснюється оперативний контроль за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього аудиту.

На ТзДВ «Галія» облік частково автоматизований. Однак ділянка обліку витрат виробництва ведеться на основі журнально-ордерної системи. Позитивним моментом є те, що на даному підприємстві автоматизовано ведеться аналіз відхилень планових від фактичних показників витрат виробництва. Робота з обліку витрат виробництва буде досконалою при організації робочого плану рахунків для обліку витрат. Це пов'язано з особливістю виробничого процесу. Але на сьогодні цьому відповідає встановлення загальноприйнятого плану рахунків, яким і користуються бухгалтери на підприємстві «Галія». Для обліку процесу виробництва готової продукції та її реалізації використовують рахунки класів 2 та 9.

Таким чином, організація обліку витрат виробництва повинна передбачати встановлення переліку статей витрат основного виробництва, розробку класифікаторів кодів витрат, встановлення облікових номенклатур та схему їх обігу. Значну увагу приділяють витратам, що понесені у процесі

виробництва. Організація обліку прямих витрат не можлива без загальновиробничих витрат, про які буде сказано у наступних питаннях курсової роботи.

Нормативно-правова база, яка регулює облік прямих витрат, в основному базується на П(С)БО 16 та Методичні рекомендації з формування собівартості продукції у промисловості № 373.

Оскільки П(С)БО 16 не містить визначення собівартості та галузевої класифікації витрат, бухгалтери потребують інструктивних матеріалів, які б докладно розкривали процедури ведення обліку на підприємствах промисловості. Документом, що частково регламентує облік витрат на підприємствах, є План рахунків бухгалтерського обліку [67] та Інструкція щодо його застосування [29]. Проте концепція побудови типового плану рахунків у частині обліку витрат виробництва потребує уточнення об'єкта обліку, відповідно з організаційними особливостями підприємств.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включають:

- прями матеріальні витрати – вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 П(С)БО 16;
- прями витрати на оплату праці – витрати на заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.
- інші прями витрати – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і

майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Такий склад витрат виробництва подано і в Методичних рекомендаціях, у п. 300 яких зазначено, що «Виробничі витрати — це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати (змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати) [55]. Більше того, Методичні рекомендації складені чітко у відповідності з чинними П(С)БО, і тому вони дають визначення терміну «витрати виробництва» не виходячи з економічної сутності цього поняття, а через складові таких витрат, як це і визначено в П(С)БО 16 «Витрати».

Найбільшу частку у виробничій собівартості ТзДВ «Галія» займають прямі матеріальні витрати – 60-70%. Тому необхідно приділити увагу щодо раціонального ведення цієї ділянки відповідно до чинного законодавства та удосконалення їх методики.

Згідно зі п. 22 П(С)БО 16, до складу матеріальних витрат включається вартість таких видів цінностей:

1) сировини і матеріалів, які придбаваються у сторонніх підприємств і організацій та входять до складу виготовлюваної продукції, створюючи її основу, або є необхідним компонентом при виготовленні промислової продукції;

2) купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів, що підлягають монтажу або додатковій обробці на цьому підприємстві;

3) придбаного у сторонніх підприємств і організацій різного палива, яке витрачається з технологічною метою на отримання всіх видів енергії, опалювання виробничих приміщень, транспортні роботи, пов'язані з обслуговуванням виробництва власним транспортом;

4) придбаної енергії всіх видів, яка витрачається на технологічні, енергетичні й інші виробничі потреби підприємства;

5) купованих матеріалів, які використовуються у процесі виробництва продукції промисловості для забезпечення нормального технологічного процесу й упакування продукції, а також запасних частин для ремонту обладнання, зносу інструментів, пристроїв, інвентарю, приладів, лабораторного обладнання та інших засобів праці, що не належать до основних виробничих засобів, зносу спецодягу й інших малоцінних предметів [55].

Згідно з п. 1 ст. 9 Закону, основою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій.

Відпуск у виробництво сировини і матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих, інших видів матеріальних цінностей, що використовуються у процесі виробництва готової продукції, відбувається за письмовими заявками керівників цехів, діляниць та інших виробничих підрозділів підприємств.

Документом, у якому відображається кількість цього виду матеріальних цінностей, що підлягають відпуску зі складу до виробничих підрозділів, залежно від розроблених норм витрати матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих як на одиницю готової продукції, що випускається, так і на весь обсяг випуску конкретного її виду, є, як правило, лімітно-забірна карта.

На підставі первинних документів, що фіксують рух матеріальних цінностей на підприємствах, що мають виробничі підрозділи, матеріально відповідальні особи цих підрозділів складають щомісячні звіти про рух матеріальних цінностей у своїх підрозділах. За формою такими звітами можуть бути, наприклад, матеріальний звіт підзвітної особи, оборотна відомість на певний вид цінностей та інші документи, прийняті на підприємстві для обліку цінностей.

Матеріальний звіт складають щомісяця у двох примірниках: один разом з підтвердними документами і позначками про приймання/здавання

документів передається до бухгалтерії, другий з позначками про приймання/здавання документів, але без документів залишається у матеріально відповідальній особі і використовується як основа для складання матеріального звіту за наступний місяць.

Прийнявши матеріальні звіти з доданими первинними документами, бухгалтерія робить їх арифметичну перевірку: правильність підрахунку підсумків кількостей, правильність таксування. Перевіряється наявність наданих документів-додатків, правильність перенесення даних з додатків до форми №М-19.

Після перевірки бухгалтерією місячних звітів про рух матеріалів відповідно до вимог пункту 3 статті 9 Закону відбувається систематизація даних цих звітів на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного й аналітичного обліку.

Бухгалтерський облік списання прямих матеріальних витрат здійснюється на підставі належно оформлених первинних документів шляхом віднесення відповідних сум з кредиту рахунків 20 «Виробничі витрати», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а також 209 «Інші матеріали» тощо в дебет рахунків витрат на виробництво (231 «Основне виробництво»).

Важливим етапом покращення контролю за матеріальними витратами є їх нормування, тобто використання елементів нормативного методу калькулювання витрат на собівартість продукції. Це є досить ефективним саме для контролю за матеріальними витратами, тому що при створенні одиниці продукції, як правило, відомі питомі витрати сировини та матеріалів. На нашу думку, нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції особливо яскраво проявляє інтеграцію обліку і контролю.

Недоліком організації та методики обліку матеріальних ресурсів є те, що на сучасних підприємствах майже відсутній контроль за зовнішніми ресурсами, на ціну яких підприємство ніяк не може вплинути: газ, вода, пар,

електроенергія та інше. Система обліку таких ресурсів також повинна контролюватись, тому що всі ці показники впливають на величину собівартості продукції.

Немало проблем методологічного характеру маємо й у ділянці організації заробітної плати. Витрати на оплату праці, які включаються в собівартість за прямою ознакою згідно із Методичними рекомендаціями та іншими нормативними документами, узагальнюються лише однією калькуляційною статтею «Прямі витрати на оплату праці». Однак серед підприємств, виходячи із специфіки організації праці, часто використовується преміювання, інші додаткові виплати до заробітної плати. Тому групувати фонд оплати праці лише за однією економічною статтею, на нашу думку, не зовсім зручно, необхідно розмежувати основну та додаткову заробітну плату в дві статті відповідно «Основна заробітна плата робітників» та «Додаткова заробітна плата робітників», які в сукупності будуть давати нам уявлення про прямі витрати на оплату праці, але це значно полегшить управлінський облік додаткової загробної плати і відрахувань на неї в розрізі інших прямих витрат.

На базовому підприємстві «Галія» вже існує такий підхід щодо поділу калькуляційної статті «Прямі витрати на оплату праці», яка поділяється на основну заробітну плату та додаткову зарплату. На сьогодні згідно вимог П(С)БО 16 додаткова заробітна плата робітників, обов'язкові нарахування на неї відносяться до інших прямих витрат, а отже ці витрати безпосередньо пов'язуються із собівартістю продукції.

Погоджуємось з думкою д.е.н. З.В. Задорожного [22, с. 146], що чітке розмежування між основною і додатковою заробітною платою, іншими заохочувальними та компенсаційними виплатами є необхідною умовою ефективного управління виробництвом, основою точного визначення собівартості окремих об'єктів продукції і послуг допоміжних та підсобних виробництв.

Заробітна плата (основна і додаткова) виплачується всім працівникам та робітникам, а зокрема, – робітникам, зайнятих виробництвом продукції, робітникам, зайнятих виправленням браку тощо. Проте в калькуляційну статтю «Прямі витрати на оплату праці» включаються лише заробітна плата працівників, зайнятих у виробництві, а у статтю «Відрахування на соціальне страхування» – відповідні їм суми відрахувань ЄСВ. Решта сум на оплату праці включаються у відповідні статті «Утримання та експлуатація устаткування», «Інших прямих витрат», «Загально виробничих витрат».

Нарахування заробітної плати працівникам підприємств проводиться на основі табелів обліку відпрацьованого часу, листків про простій, нарядів на відрядну роботу, актів про брак, листків на доплату. Ці документи складаються лінійним персоналом промислового підприємства (начальниками цехів, механіками і ін.), перевіряються нормувальниками і в кінці затверджуються начальником виробничого відділу, або головним інженером та здаються в бухгалтерію.

Дані первинні документи узагальнюються в розрізі об'єктів продукції, видів допоміжних виробництв, в розробній таблиці № 2 або машинограмі, яка її заміняє. Підсумкові дані із таблиці в розрізі синтетичних рахунків і окремих аналітичних статей, які відкриваються до окремих видів витрат заносяться в журнал-ордер № 10 або журнали 5, 5А.

На суму заробітної плати складається запис:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 66 «Розрахунки з оплати праці з оплати праці».

Відрахування на страхування є прямими витратами, оскільки вони прямо залежать від фонду оплати праці та встановленого державою розміру ЄСВ – 22 % від фонду оплати праці.

Між окремими об'єктами калькулювання відрахування на страхування розподіляються пропорційно до нарахованої основної і додаткової заробітної плати робітників. В обліку на суму нарахувань на страхування, які прямо відносяться на собівартість, робиться запис:

Дт 23 «Виробництво»;

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням».

На нашу думку, до прямих витрат можна окремою статтею виділити «Відрахування на соціальне страхування», оскільки вони прямо залежать від фонду оплати праці працівників, зайнятих на виробництві, і їх можна прямо віднести на собівартість продукції. Відповідно до стандарту 16 ці витрати включенні в статтю «Інші прямі витрати», що є не зовсім логічно, так як вони в подальшому повинні включатись у відповідний елемент операційної діяльності з такою ж назвою «Відрахування на соціальні заходи».

Кредитові обороти рахунка 23 «Виробництво» відображаються в журналі 5 або 5А в кореспонденції дебетом різних рахунків.

Важливою складовою собівартості продукції є інші прямі витрати. Від визначення їх структури та належної організації обліку в значній мірі залежать показники діяльності як підприємства в цілому, так і її структурних підрозділів. На сьогоднішній день немає узгодженості між нормативними і інструктивними документами щодо складових такого роду витрат. Дана ділянка обліку недостатньо описана в навчальній і науковій літературі. В зв'язку з тим питання методики і організації обліку інших прямих витрат є надзвичайно актуальними.

Як зазначає Задорожний З.В. [22, с. 148], до 1985 року інші прямі витрати виступали окремою калькуляційною статтею собівартості продукції. Стаття «інші прямі витрати» була виключена із типового переліку калькуляційних статей, а витрати, які обліковувалися в її складі, розподілені між чотирма статтями: «матеріали», «основна заробітна плата виробничих робітників», «витрати на експлуатацію устаткування», «накладні витрати». Основною причиною ліквідації цієї статті стала відсутність чітко визначеної її структури. За словами О.С. Нарінського, невизначеність змісту даної статті створювала на практиці можливість включення в неї різних непродуктивних витрат і обумовлювала значні труднощі у здійсненні контролю за включеними в неї витратами і їх аналізі.

В п. 14 П(С)БО 16 «Витрати» зазначається, що до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержана від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби, тощо.

Важливим елементом інших прямих витрат є втрати від браку.

Відповідно до П(С)БО 16 втрати від браку відносяться до інших прямих витрат. В промисловості, починаючи з 1995 року втрати від браку виступали окремою калькуляційною статтею собівартості продукції.

На нашу думку, виділення втрат від браку в окрему калькуляційну статтю, дозволить посилити контроль над даними непродуктивними витратами, адже якщо вони будуть в складі інших прямих витрат це може сприяти різного роду махінаціям та безконтрольного списання в собівартість лишніх витрат на виправлення браку, що є не зовсім економічно ефективно.

Первинним документом для обліку втрат від браку є Акт про брак (форма П-46), де вказується місце виникнення браку, його причина, винуватці, а також витрати на виправлення такого браку.

Дані первинних документів про брак переносяться у Відомість 14 або безпосередньо в журнал-ордер № 10 при журнально-ордерній формі рахівництва; в журнали 5, 5А – при журнальній; у відповідні машинограми – при автоматизованій. Також можна відкривати аналітичні відомості.

Синтетичний облік втрат від браку здійснюється в вище названих регістрах на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом цього рахунку відображається вартість виявленого браку і витрати на його виправлення, а за кредитом – відшкодування втрат від браку і їх списання.

Отже, важливим завданням обліку витрат від браку є їх правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення його винуватців.

Враховуючи галузеву специфіку ТзДВ «Галія» та високі вимоги з надання швейних послуг для іноземних замовників, заслуговує уваги пропозиція Т.Д. Попової про введення в План рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунка для системного обліку витрат на якість із виділенням наступних субрахунків: «Витрати на забезпечення якості», «Витрати на покращення якості», «Втрати від невідповідності продукції (брак, дефекти)» [22, с. 160]. Ми погоджуємось з цією думкою, таким рахунком у вітчизняному Плані рахунків може бути рахунок 24 «Брак у виробництві» змінивши його назву і економічний зміст витрат, які на ньому обліковуються.

Необхідно також відзначити, що згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції у промисловості [55], до прямих витрат також відносяться змінні загальновиробничі витрати та постійні розподіленні загальновиробничі витрати, які вимагають деталізації в наступному питанні.

2.2. Облік загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції

Згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на такі, що включаються, і на такі, що не включаються до виробничої собівартості. Критерій включення цих витрат можна пояснити за допомогою рис. 2.1.

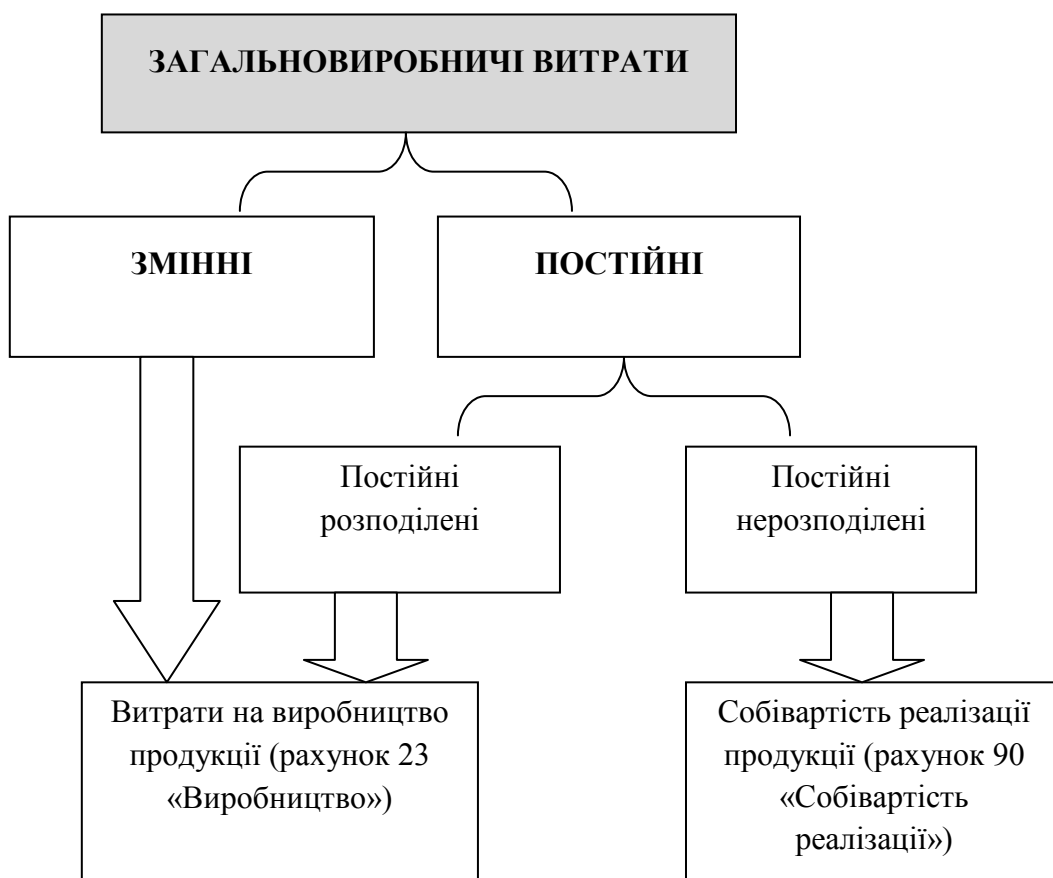


Рисунок 2.1. Поняття загальновиробничих витрат в системі обліку

Такий порядок відрізняється від вимог відповідно до Податкового кодексу України. Порівняння порядку визнання витрат в бухгалтерському і податковому обліку відображено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Формування витрат на виробництво продукції та собівартості реалізації
у бухгалтерському обліку та в Податковому кодексі України

№з/п	Стаття	Бухгалтерський облік (П(С)БО 16)		Податковий облік (ПКУ)
		Визнання витрат	Списання витрат	
1.	Собівартість реалізованих товарів	Визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	В момент отримання доходу від реалізації такої продукції	Визнаються витратами того звітного періоду, в якому <i>визнано доходи</i> від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг
2.	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):			
	А) Виробнича собівартість			
	— Прямі матеріальні витрати			
	— Прямі витрати на оплату праці			
	— Інші прямі витрати			
— Загальновиробничі витрати			<i>Інші витрати (п.138.5, 138.10–138.12,ст.140, ст.141 ПКУ)</i>	
Б) Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати	Відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення	Визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються	
3.	Адміністративні витрати		В тому звітному періоді в якому вони були здійснені	
4.	Витрати за збут			
5.	Інші операційні витрати			
6.	Фінансові витрати			
7.	Інші витрати звичайної діяльності			

До складу собівартості, відповідно до Податкового кодексу, включаються всі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, тоді як в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 16, у виробничу собівартість включаються змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати. Однак відповідно до нових правил податкового обліку всі загальновиробничі витрати будуть обліковуватись у складі «інших витрат».

Також, згідно з П(С)БО 16, до складу собівартості входять і витрати від втрати браку, що складаються із повністю забракованої по технологічним причинам продукції, а в податковому обліку фактична вартість остаточно забракованої продукції не включається до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції. Норми цих втрат/витрат встановлюються Кабінетом Міністрів України. Якщо КМУ не встановлено норм таких втрат, платник податку має право самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку в наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру. Такі самостійно встановлені платником податку норми діють до встановлення відповідних норм КМУ.

Всі витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. Кожен із зазначених видів витрат має свою розгалужену структуру (рис. 2.2).

Витрати операційної діяльності (пп. 138.1.1 ПКУ) складаються із собівартості та витрат банківських установ. Відповідно до Податкового кодексу собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг в Податковому кодексі – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до П(С)БО, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням розділу III Податкового кодексу.

Собівартість, в свою чергу складається із:

1) собівартості придбаних та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу) та інші витрати, які беруться, зокрема, для визначення;

2) браку (втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, в разі реалізації такої продукції)

3) собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг).

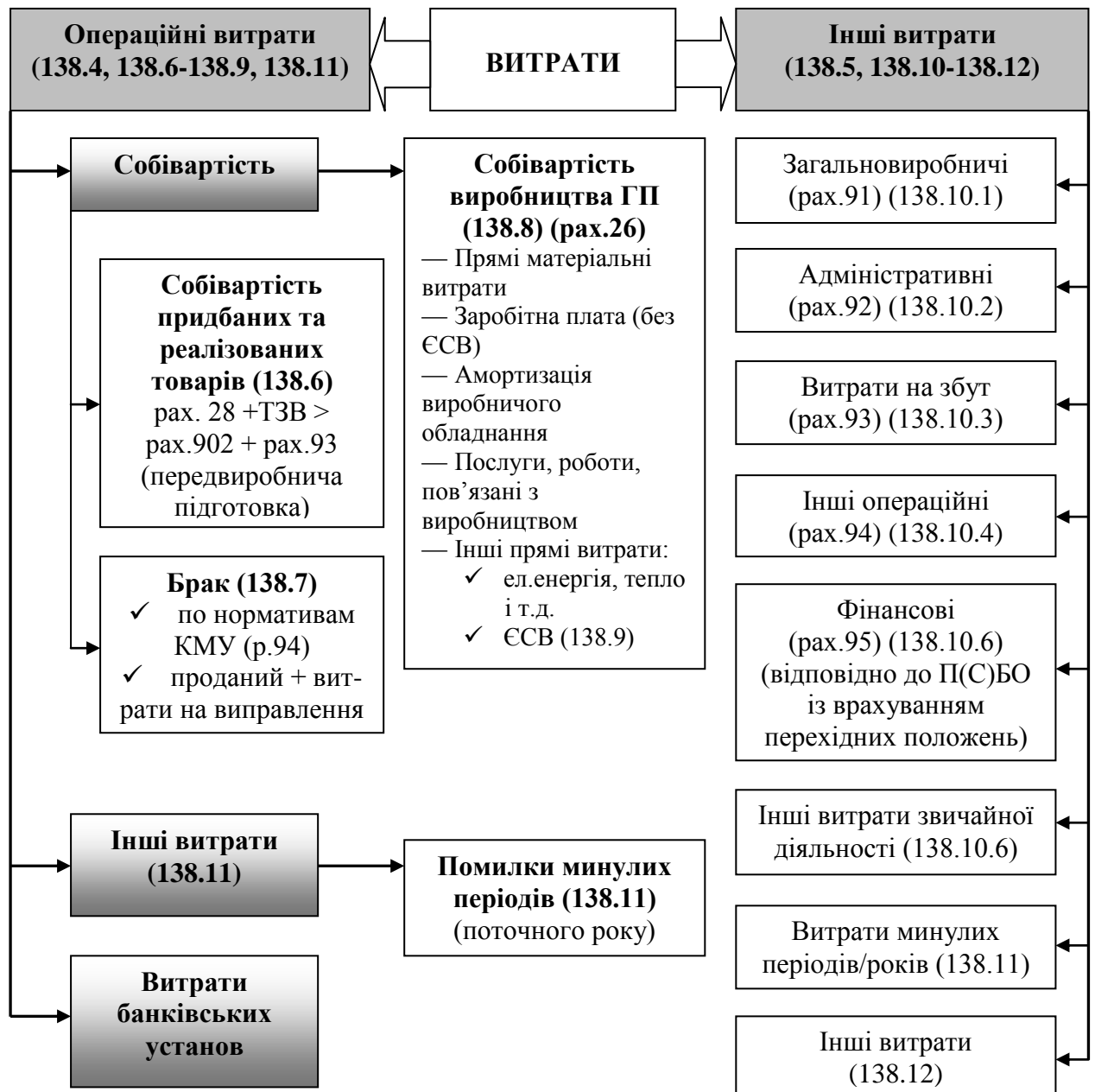


Рисунок 2.2. Порядок групування витрат у Податковому кодексі України.

З метою аналізу складових собівартості і практичного застосування цього показника в податкових розрахунках нижче наведено таблицю порівнянь переліку видів витрат за Податковим кодексом України та П(С)БО 16 «Витрати» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Порівняння переліку видів витрат за Податковим кодексом України та
П(С)БО 16 «Витрати»

Структура собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.9 ст. 138 ПКУ)	Структура виробничої собівартості (п. 11 П(С)БО 16)	Структура елементів витрат операційної діяльності (п. 21 П(С)БО 16)	Результати порівняння складових собівартості (гр. 1 та гр.3)
1	2	3	4
Прямі матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати	Матеріальні затрати	Відповідають
Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці	– витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи	Відповідають
Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	Інші прямі витрати	Амортизація	Відповідають
Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом (наданням)	Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати	–	Не співпадають
Інші прямі витрати	–	Інші операційні витрати	Відповідають

Співставлення показує, що структура собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг за ст. 138 Податкового кодексу (колонка 1) відрізняється за окремими позиціями від структури виробничої собівартості за п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» (колонка 2). Крім того, вона відрізняється за окремими позиціями від структури елементів витрат операційної діяльності за п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» (колонка 3). Остання

відображається у розділі II Звіту про фінансові результати (ф. № 2). Саме остання структура відповідає поняттю «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)», тому її слід порівнювати із структурою собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг за п. 138.9 ст. 138 Податкового кодексу України. Результати порівняння наведено у колонці 4.

Поняття виробничої собівартості найбільш близьке до раніше вживаного у багатьох галузях промисловості терміна «цехова собівартість», тобто витрати на рівні виробничого підрозділу. Термін «виробнича собівартість» необхідний, передусім, для організації управлінського обліку.

З метою бухгалтерського обліку та фінансової звітності це поняття застосовується тільки для оцінки запасів власного виробництва (напівфабрикатів), у фінансовій звітності окремо не відображається. Складається виробнича собівартість із:

- прямих витрат;
- змінних загальновиробничих;
- постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Таким чином, на сьогодні виробнича собівартість менша за виробничу собівартість, що обчислювалася раніше, на суму загальногосподарських витрат, а показник повної собівартості розраховується тільки за власним бажанням підприємства і використовується не для фінансового обліку (оцінка активів), а для аналізу і контролю витрат за видами продукції, центрами витрат і сферами відповідальності; для прогнозування; довгострокового планування та для визначення конкурентоспроможної ціни на продукцію. При цьому більшість виробничих підприємств вважає (і ми з цим погоджуємося), що не включати загальногосподарські витрати до виробничої собівартості продукції – неправильно, тому що ці спожиті витрати є реальними складовими собівартості конкретних виробів і пов'язані з процесом виробництва. Не зовсім правильним вважаємо і невключення цих витрат та витрат на збут до розрахунку валового прибутку у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи), адже якщо витрати

віднесено на виробництво то вони повинні відшкодовуватися не за рахунок прибутку, який закладено до ціни, а як виробничі витрати.

На відміну від прямих витрат, загальновиробничі витрати неможливо виділити у вартості кожного виробу і важко ув'язати з конкретною одиницею продукції економічно доцільним шляхом. Тому загальновиробничі витрати підлягають розподілу і їх відносять до непрямих витрат. Ще однією відзнакою являється те, що загальновиробничі витрати можуть бути як постійними, так і змінними, у той час як прямі витрати завжди змінні.

Слід зазначити, що такий розподіл на постійні і змінні витрати умовний і їхній перелік встановлюється самим підприємством.

У зв'язку з такою особливістю загальновиробничих витрат виникає необхідність окремо відносити на собівартість продукції постійні та змінні загальновиробничі витрати.

Усі прямі витрати на виготовлення продукції враховуються на рахунку 23 «Виробництво», а загальновиробничі збираються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і наприкінці місяця розподіляються. Саме розподіл відбувається, виходячи з порівняння фактичного обсягу виробництва з нормальною виробничою потужністю.

Отже, особливістю при визначенні собівартості готової продукції згідно з П(С)БО 16 є застосування поняття «нормальна виробнича потужність». Нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності (очікуваний рівень виробництва), який може бути досягнутий за звичайних умов роботи підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [55].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу загальновиробничих витрат включаються такі витрати на ТзДВ «Галія», які підприємство самостійно встановлює. Одночасно з цим встановлюється перелік номенклатур статей з обліку загальновиробничих витрат, а саме:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація;

- витрати на утримання необоротних активів;
- витрати на утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки;
- інші витрати.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування і облік проводять за статтями затвердженої номенклатури.

ТзДВ «Галія» не проводить розподіл загальновиробничих витрат, а об'єднує їх згідно з наказом про облікову політику № 112 від 26.12.2017 р. в статтю «накладні витрати» і всю суму загальновиробничих витрат відносить на собівартість реалізованої продукції. Таким чином, підприємство порушує методологічні вимоги, не виділяє змінні загальновиробничі витрати. Тому ми пропонуємо уникати застарілого поняття «накладні витрати», а суму загальновиробничих витрат розділяти на дві категорії: 91.1 «Змінні загальновиробничі витрати» (відносити в цю категорію витрати на утримання та експлуатація устаткування, витрати на вологу і теплову обробку швейних виробів та ін.) та 91.2 «Постійні загальновиробничі витрати» (інші загальновиробничі витрати). Такий порядок групування загальновиробничих витрат буде відповідати чинній методиці обліку витрат та визначення виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії [10].

Особливістю організації обліку загальновиробничих витрат є те, що облік організовується за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами. По закінченні місяця загальновиробничі витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і

виправним браком, між товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами (групами виробів).

Облік витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Таким чином, організація обліку загальновиробничих витрат повинна передбачати перелік загальновиробничих витрат на даному підприємстві, порядок відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та розподілу на основне виробництво відповідно до заробітної плати основних працівників.

Останнім етапом облікової роботи щодо формування виробничої собівартості є зведення всіх витрат в один показник. Виробнича собівартість визначається за наступною схемою (рис.2.3).

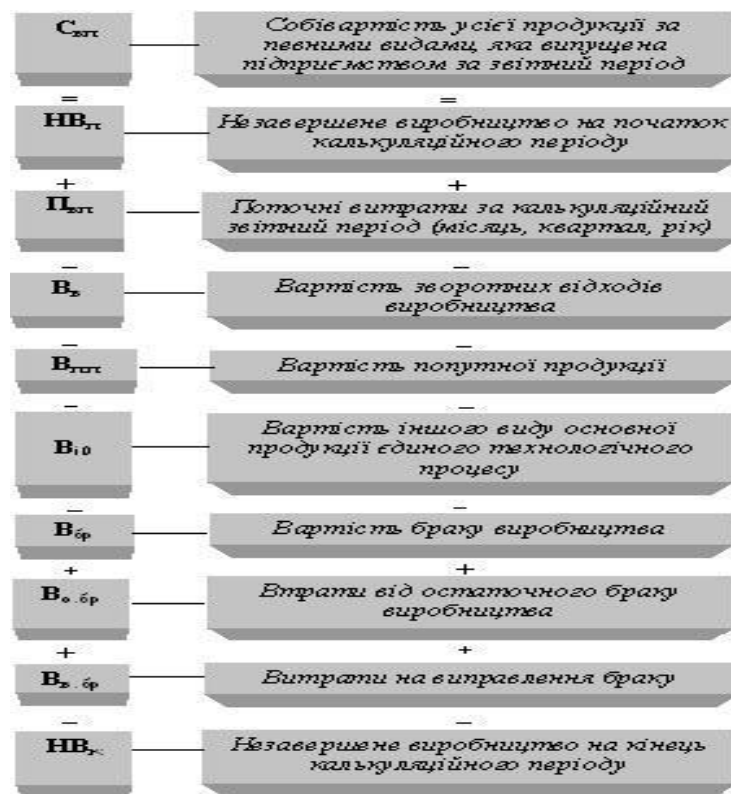


Рисунок 2.3. Логіко-математична модель побудови калькуляції.

Зведення даних обліку витрат на виробництво в цілому по підприємству бухгалтер проводить, звіряючи інформацію, що міститься в журналах-ордерах. Ці дані порівнюються з Головною книгою і відповідними регістрами. При автоматизованому обліку замість журналів-ордерів перевіряються відповідні відомості оборотів за рахунками витрат.

Слід зазначити, що забезпечення ефективного та правильного відображення витрат у системі зведеного обліку є трудомістким процесом, формування якого залежить насамперед від вдосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку за рахунок автоматизації облікових процесів.

Поетапна організація зведеного обліку є обов'язковою при формалізації та алгоритмізації облікового процесу в умовах використання ЕОМ і найповніше забезпечує отримання системних даних про фактичні затрати на виробництво на кожному етапі. Питання обліку затрат процесу виробництва розглядались до цього часу в основному з точки зору побудови обліку спожитих ресурсів, їх групування за різними ознаками і перегрупування за об'єктами обліку затрат.

Об'єкт обліку витрат – це первинні облікові одиниці, за якими ведеться аналітичний облік витрат. На швейному підприємстві об'єктом обліку витрат виступають як сам процес виконання замовлення з пошиття одягу на давальницькій сировині, так і власна виготовлена продукція.

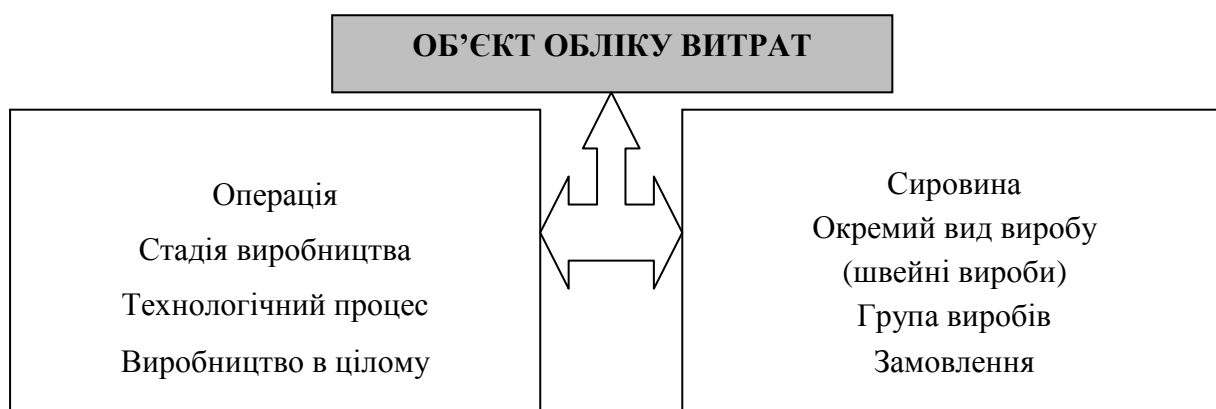


Рисунок 2.4. Групування об'єктів обліку витрат на підприємстві «Галія».

Як правильно зазначила Лишиненко О. В. [49, с. 67], метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, по яких здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

Методика та організація обліку витрат й калькулювання собівартості продукції насамперед залежать від організаційно-технологічних особливостей галузі. Специфіка швейного виробництва значною мірою зумовлена наявністю декількох переділів, зокрема в даний час на підприємстві «Галія» працює експериментальний, підготовчий, розкрійний, 2 пошивочні цехи, цех кінцевої волого-теплової обробки (ВТО).

Дослідження свідчать, що потребам управління швейного виробництва найповніше відповідає нормативний попередільний метод калькулювання повної собівартості продукції за такими напрямками:

1. Формування масиву нормативних калькуляцій собівартості швейних виробів та ведення поточного обліку змін норм з метою внесення їх до розроблених нормативних калькуляцій;

2. Облік фактичних витрат та відхилень від норм, який здійснюється за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності;

3. Розрахунок фактичної виробничої собівартості продукції на підставі зведеного нормативного обліку витрат;

4. Визначення повної собівартості швейної продукції з урахуванням адміністративних, маркетингово-збутових та інших операційних витрат [55].

Методологією обліку витрат на виробництво швейних виробів «Галія» передбачено застосування нормативного методу узагальнення витрат.

Застосування нормативного методу обумовлено технологічним розподілом виробництва швейних виробів на чотири етапи:

- 1) початковий процес по виготовленню швейних виробів (виконуються підготовчі роботи в експериментальному, підготовчому, розкрійному цехах);

- 2) процес виготовлення швейних виробів. В процесі виготовлення виробу за кожним робітником закріплюється певна операція. Всі роботи виконуються на універсальному та спеціальному обладнанні;
- 3) кінцева волого-теплова обробка (ВТО) – проводиться прасування і пришивання фурнітури готовим виробам;
- 4) контроль якості – перевірка якості готових виробів відділом технічного контролю (ВТК).

Проте для правильного, економічно обґрунтованого управління підприємством недостатньо знати лише загальну суму фактичних затрат. Облік витрат на виробництво на підприємствах промисловості необхідно починати з удосконалення аналітичного обліку. На думку О. Биховець [3, с. 109] класифікацію рахунків аналітичного обліку виробництва, в залежності від характеру і призначення процесів виробництва та виробничої структури, можна побудувати ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування.

Завершальною стадією виробничого обліку є зведений облік витрат на виробництво, методика якого залежить від особливостей галузі, виробничої структури управління, внутрішньовиробничої організаційної структури складності виготовлення продукції. Зведений облік витрат на підприємстві «Галія» ведеться за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо. На підставі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за виконанням плану собівартості як окремих видів, так і всієї товарної продукції. Звітні калькуляції складаються на всі виготовлені підприємством види продукції.

Обґрунтованому вибору й удосконаленню методики обліку сприяє моделювання, оскільки, як зауважує М.С. Пушкар, на моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти й описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи її розвитку [78].

Нами розроблена модель обліку прямих витрат, яка показує залежність та зв'язки з певними економічними категоріями, такими як виробничою собівартістю, собівартістю реалізацією та повною собівартістю (рис.2.5).

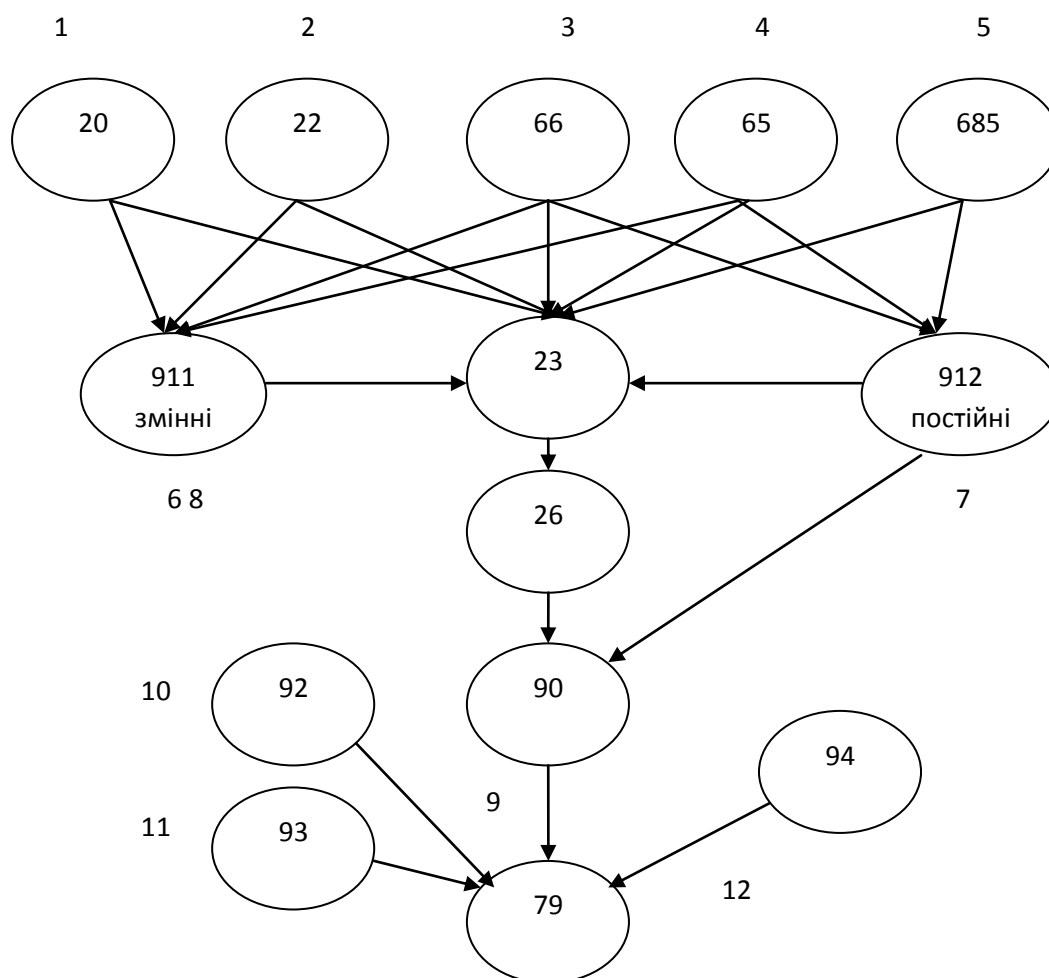


Рисунок 2.5. Модель обліку та формування виробничої собівартості, собівартості реалізації та повної собівартості.

Як бачимо з рис.2.6. прямі витрати формуються шляхом списання з витратних рахунків сировини і матеріалів (1), МШП (2), які використанні на виробництво, заробітної плати робітників (3) та відповідних відрахувань на неї (4), а також наданих послуг (6). В сукупності під впливом цих прямих витрати формується виробнича собівартість. Однак необхідно враховувати, що крім прямих витрат у склад виробничої собівартості включаються також змінні та постійно розподілені загальновиробничі витрати (7,8). Інша частина постійних загальновиробничих витрат (8) разом із виробничою собівартістю (9) формують собівартість реалізації, яка в порядку закриття списується на

фінансові результати операційної діяльності. Крім цього, на фінансові результати списуються адміністративні витрати (10), інші операційні витрати (12) та витрати на збут (11). В сукупності акумульовані витрати на фінансовому результаті від операційної діяльності ототожнює поняття повної собівартості, яке в обліковій практиці після введення національних положень не актуальне, однак має велике значення в процесі управління витратами.

Організація зведеного обліку витрат припускає встановлення ступеня централізації обліку витрат, вибору варіанта методу їхнього узагальнення на рахунках обліку витрат виробництва, порядок оцінки напівфабрикатів власного виробництва, розробку методики і техніки узагальнення витрат, послідовності закриття виробничих рахунків і обліку незавершеного виробництва.

Таким чином, завершальним етапом обліку витрат на виробництво є узагальнення всієї інформації, яка міститься в регістрах, складених в розрізі цехів основного виробництва (відомості № 5). Дані з відомостей 5, 5А потрібно згрупувати за видами діяльності, послугами основного виробництва, об'єктами продукції і послугами допоміжного виробництва тощо.

Попередньо згруповані дані відображаються у зведених відомостях витрат, побудованих відповідно до форми відомості № 5А, які необхідні для стискання інформації та перенесення її у третій розділ журналу 5 (якщо підприємство не використовує рахунки класу 8 — витрати за елементами).

В журналі 5 підприємство відображає витрати в розрізі цехів. Дані перенесені з відомості №5, зокрема по окремих об'єктах, в даному журналі відображаються сумами з кредиту рахунків 20, 22, 23, 24, – тобто матеріальні витрати; 39 – витрати майбутніх періодів, які пов'язані з освоєнням та підготовчими роботами для початку виробництва; 66 – витрати на оплату праці та 65 – витрати за страхуванням. Ці витрати є прямими. Крім цього на виробництво списуються витрати з рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Таким чином в журналі 5 відображаються дані по дебету рахунка 23 «Виробництво» та всіх рахунків дев'ятого класу (90, 91, 92, 93, 94), в кореспонденції з кредитом рахунків, які формують собівартість продукції (прямі та загальновиробничі), а також тих, що переносяться з інших журналів.

У випадках коли підприємство використовує рахунки восьмого класу (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), тобто веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат журнал 5А. Цей журнал відрізняється від журналу 5 тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами.

Після відображення витрат за елементами в розділі III Б, дані переносяться в розділ III А – витрати діяльності. Цей розділ відображає за дебетом ті ж рахунки, що й розділ III журналу 5, а саме рахунки 23, 90, 91, 92, 93, 94, 99 з кредиту рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91, але з доданням граф для відображення витрат списаних з рахунків 80, 81, 82, 83, 84 у сумах, які попередньо були зібрані у розділі III Б журналу 5А.

На думку В.А. Дерія [17, с. 97] не логічною є назва третього розділу журналу 5 «Витрати діяльності». Ми погоджуємось з пропозицією даного автора перейменувати розділ III на витрати на виробництво, іншу звичайну і надзвичайну діяльність. Цю пропозицію можна пояснити тим, що в цих розділах відображається кореспонденція за статтями витрат на рахунках 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Також, в процесі нашого дослідження ми прийшли висновку, що до Журналу 5 або 5А варто відкрити Відомість аналітичного обліку витрат на виробництво.

2.3. Облік надходження готової продукції з виробництва та порядок документального оформлення її руху

Різноманіття і великий обсяг даних первинного обліку, умови їх одержання і реєстрації, місця виникнення, з яких надходить вихідна первинна інформація, складність процесу заповнення носіїв інформації й інших особливостей створюють певні труднощі з виконання робіт на першій стадії облікового процесу.

Сьогодні первинний облік найменш упорядкований та відрізняється великою трудомісткістю. Необхідність дослідження первинного обліку процесу реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями й замовниками на ТзДВ «Галія» викликана впровадженням Податкового кодексу України, який встановив нові правила регулювання відносин між покупцями та продавцями в частині оформлення документів реалізації як майбутньої бази нарахування ПДВ та визначення податку на прибуток. Тому як один з найбільш актуальних напрямів дослідження є оптимізація процесу документування цих операцій в бухгалтерському обліку.

Як стверджує в своєму дослідженні О. Грібова [11] витрати на первинний облік підприємства складають 45-60% загальних витрат часу на обробку інформації. Тобто, первинний облік – основа наступної обробки вихідної інформації, процесу управління. Слід особливо зазначити, що однозначного рішення даного питання бути не може. Для кожного окремого підприємства необхідне своє рішення, що враховує його особливості, забезпечення його належною обчислювальною технікою і периферійним устаткуванням, організацію первинного обліку. На підприємстві «Галія» облік автоматизований, однак, що стосується деяких первинних документів і розрахунків бухгалтерія, то є можливість їхнього удосконалення через їх відсутність чи неактуальність. Першочергового значення набувають питання ідентифікації й уніфікації облікової інформації, раціонального моделювання

облікової інформації. Тому вивчення документального руху операцій з продажу продукції, надання робіт, послуг є важливим для вивчення.

На нашу думку, до основних причин відставання механізації первинного обліку ТзДВ «Галія» варто віднести наступні: великий обсяг інформації, що підлягає реєстрації під час реалізації продукції; велика кількість об'єктів обліку для реєстрації вихідної первинної інформації щодо розрахунків з покупцями та замовниками; різноманіття умов, які необхідно враховувати при відображенні й організації отримання вихідних даних; неповне забезпечення місць збору і реєстрації інформації технічними засобами; низький рівень точності більшості технічних засобів первинного обліку; недостатня увага до питань технічного забезпечення.

Документальне оформлення готової продукції починається з складання первинних документів про випуск продукції. Надходження готової продукції з виробничого цеху на склад підприємства «Галія» оформляється Приймально-здавальними накладними або Актами відповідно на готову продукцію та напівфабрикати власного виробництва. При необхідності до цих накладних (актів) додаються акти приймання продукції представниками замовника або акти технічного контролю (ВТК).

В залежності від специфіки підприємства можливе застосування Приймально-здавальних накладних на готову продукцію (напівфабрикати), які складаються за певний проміжок часу (наприклад, три дні, неділю, декаду). При цьому дана накладна підписується представниками сторони, що передає готову продукцію, та відділом контролю і матеріально-відповідальною особою, яка приймає продукцію. Крім цього, при необхідності в приймально-здавальних документах вказуються основні показники технічного контролю та складається Сертифікат на продукцію, який видається покупцям.

Крім перерахованих вище первинних документів, може застосовуватись Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11).

Всі приймально-здавальні документи на випуск продукції (виконання робіт, надання послуг) виписуються цехом-здавання, як правило, в двох примірниках:

- перший примірник залишається на складі і є основою для записів в Карточки складського обліку і для складання Відомості випуску готової продукції;
- другий примірник з розпискою завідуючого складу про приймання готової продукції повертається цеху-здавання.

Прийнята на склад готова продукція знаходиться в розпорядженні відділу збуту. Останній виконує відпуск готової продукції відповідно до Договору постачання. Для цього, як правило, оформляється Наказ-накладна або Накладна. Перший документ засвідчує розпорядження про відпуск продукції зі складу на відвантаження готової продукції покупцям, в якому об'єднано два документи: наказ складу на відпуск (відвантаження) продукції та накладна на відпуск продукції з складу.

Форма даних документів розробляється підприємством самостійно з врахуванням вимог щодо наявності реквізитів первинних документів, які передбачені в п.2 ст.9 Закону про бухгалтерський облік [24].

При відпуску продукції безпосередньо покупцю за Довіреністю (яка залишається у постачальника) в її отриманні розписується експедитор (представник) покупця (замовника).

Перший примірник залишається у працівника складу для підтвердження реалізації готової продукції та записів в карточках складського обліку для підтвердження облікових записів про відпуск продукції в бухгалтерії. Другий примірник передається експедитору для заповнення транспортних документів на відвантаження продукції і передачі отримувачу вантажу. На основі розхідного документу бухгалтерія виписує Пропуск на вивіз продукції з території підприємства і Рахунок-фактуру (якщо він не був написаний раніше).

При великій номенклатурі готової продукції попередньо складають Специфікацію (Пакувальну відомість) в незалежній формі.

Облік готової продукції і товарів на складах ведеться лише в натурально-кількісному виразі та організовується в основному аналогічно прийнятому порядку обліку матеріалів на складах. З цією метою на кожне найменування продукції відкривається Карточка складського обліку або ведеться Книги складського обліку. При великій номенклатурі продукції карточки ведуться за групами і видами однорідної продукції. Складський облік готової продукції масового виробництва можна вести на загальних карточках з відображенням індивідуальних номерів таких виробів.

Матеріально-відповідальна особа кожен день виконує записи в карточках за кожним прихідним та розхідним документом окремим рядком. Після кожного запису визначається і записується у відповідному рядку залишок готової продукції на складі.

Бухгалтерія підприємства систематично здійснює перевірки правильності оформлення прихідних та розхідних документів і записів в карточках складського обліку. Періодично необхідно проводити інвентаризацію залишків готової продукції на складах.

У встановлені терміни завідувач складу готової продукції (кладовщик) здає в бухгалтерську службу підприємства первинні документи, які відображають рух готової продукції, а при сальдовому методі обліку – складає Відомість залишків готової продукції на складі на перше число кожного місяця і записує їх в Книгу залишків.

Отже, завданнями обліку готової продукції та її реалізації повинні бути:

- перевірка виконання плану випуску продукції та її відвантаження;
- правильне і своєчасне оприбуткування та списання готової продукції;
- отримання відомостей про номенклатуру, кількість і вартість відвантаженої продукції;

- визначення стану розрахунків із покупцями за відвантажену продукцію;
- контроль за зберіганням готової продукції та її реалізацією;
- контроль за витратами та доходами від її реалізації.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин з покупцями і замовниками слугують первинні документи з обліку розрахунків (рис. 2.6).

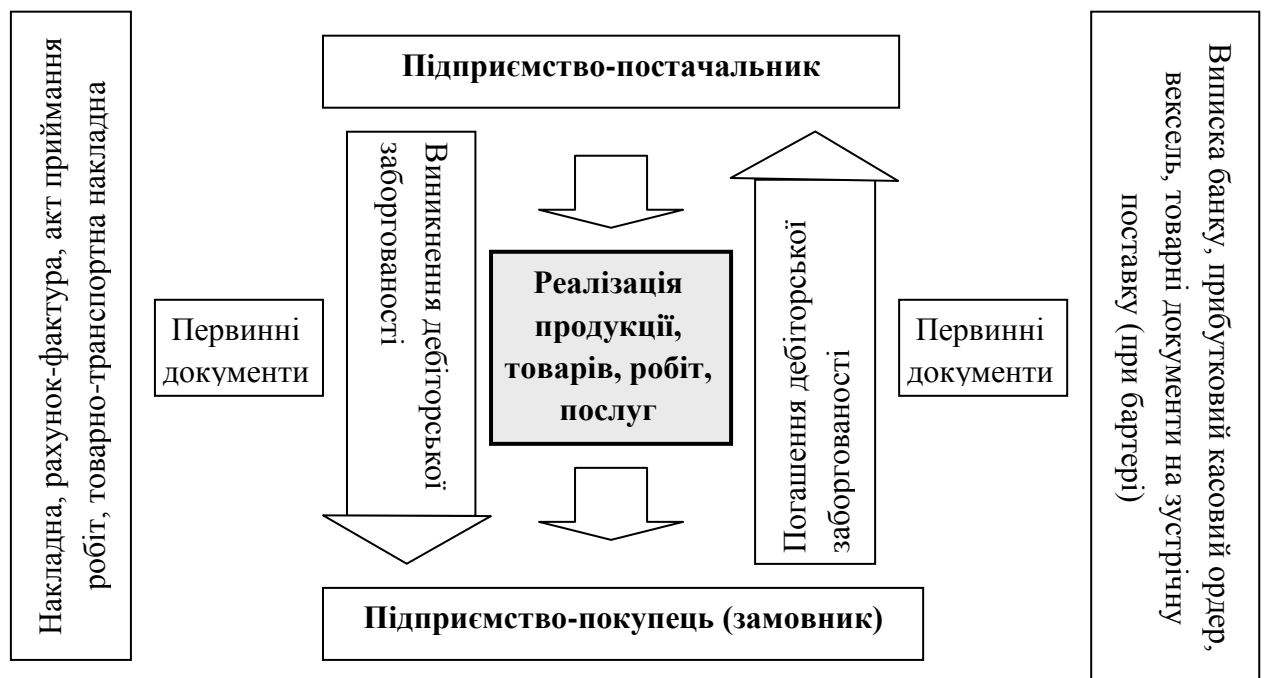


Рисунок 2.6. Документальне оформлення розрахунків з покупцями та замовниками за реалізовану готову продукцію

Як видно з рис.2.6, облік операцій по дебіторській заборгованості, як і по кредиторській, здійснюється на підставі господарських договорів та первинних документів, що засвідчують факт здійснення господарської операції.

Завдання організації документування операцій за реалізацією готової продукції покупцям та замовникам включає складення графіку документообігу із зазначенням конкретних виконавців, дат виписки та передачі документів до архіву.

Документообіг реалізації готової продукції зображено на рис. 2.7.



Рисунок 2.7. Документообіг реалізації готової продукції.

В Україні нормативно-правове регулювання договірних відносин регламентується Господарським кодексом України (ГКУ), Цивільним кодексом України (ЦКУ).

Відображення в обліку операцій, що виникають за реалізацією готової продукції, зокрема відображення в обліку зобов'язань, витрат і доходів здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародними стандартами фінансової звітності (для підприємств, що здійснюють зовнішньоекономічні операції). Також порядок організації за методиками обліку реалізації готової продукції регулюється Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловій № 373.

Договори поставки (постачання) є одним із найбільш поширених видів господарських договорів. Найзагальніше визначення «поставки» наведено в ст. 245 Цивільного кодексу України. За договором поставки підприємство-поставщик зобов'язується передати у певні строки підприємству-покупцеві у власність (для держпідприємств – у повне господарське відання) певну продукцію, а покупець зобов'язується цю продукцію прийняти й оплатити. При цьому строк виконання поставки (передачі товарів) не повинен збігатися з моментом укладення договору.

Якщо в договорі поставки відсутні істотні для цього виду зобов'язань умови, то договір вважається неукладеним або він може визнаватися недійсним. Відповідно в цьому випадку піддаються сумніву обґрунтованість віднесення здійснених витрат на валові витрати, право на податковий кредит з ПДВ тощо.

Реалізація готової продукції (послуг) на ТзДВ «Галія» проводиться як правило за готівку чи по перерахунку, а також працівникам підприємства – в рахунок заробітної плати.

Для обліку готової продукції на підприємстві призначений рахунок 26 «Готова продукція».

Відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків №291 на даному рахунку обліковується продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

З використанням комп'ютерної техніки на підприємстві «Галія» облік реалізації готової продукції ведеться без застосування узагальнюючих документів, виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція». Цей документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції, однак цього недостатньо.

Тому ми вважаємо за доцільне на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Такі реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне відкрити на підприємстві «Галія» до рахунку 26 «Готова продукція» два субрахунки:

261 «Готова продукція за обліковими цінами»;

262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін».

Необхідність виокремлення зазначених субрахунків пояснюється тим, що в налітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку – за фактичною виробничою собівартістю. При цьому облікові записи в системі рахунків можуть бути різними.

Так, на думку М.С. Пушкаря, щоб позбутися розбіжностей в оцінці готової продукції, необхідно визначити відхилення між фактичною й умовною вартістю продукції після формування калькуляції та скласти виправні проводки:

Дт 26 «готова продукція» Кт 23 «Виробництво»,

– у разі коли фактична собівартість готової продукції перевищує умовну вартість, або сторнувати такий запис, якщо фактична собівартість виявиться меншою від умовної вартості [77, с. 376].

Ми вважаємо за доцільне, надходження на склад готової продукції відображати записом:

Дт 261 «Готова продукція за обліковими цінами»

Кт 23 «Виробництво».

Одночасно потрібно відобразити суму відхилень, яка виникає між фактичною виробничою собівартістю готової продукції та її вартістю за

обліковими цінами.

Якщо фактична собівартість готової продукції виявиться більшою, ніж її вартість за обліковими цінами, то додатково слід формувати запис:

Дт 261 «Готова продукція за обліковими цінами»

Кт 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін».

При від'ємному значенні відхилення між фактичною виробничою собівартістю готової продукції та її вартістю за обліковими цінами запис на рахунках обліку буде зворотнім:

Дт 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін»

Кт 261 «Готова продукція за обліковими цінами».

Отже, така процедура обліку готової продукції сприятиме чіткому розмежуванню оцінки готової продукції за фактичною виробничою собівартістю та за обліковими цінами, що є важливою ділянкою в обліку.

Для здійснення операцій з давальницькою сировиною між замовником та виконавцем (ТзДВ «Галія») укладається договір, який є основою взаємовідносин.

Основою для відображення в обліку одержаної давальницької сировини є виписана замовником фактура. При оприбуткуванні на одержану давальницьку сировину оформляється прибутковий ордер. На внутрішнє переміщення давальницької сировини складається карта на розкрій тканини та накладна на відпуск фурнітури. Оскільки давальницька сировина не є власністю виконавця, то вона знаходиться на відповідальному зберіганні за матеріально-відповідальною особою і обліковується на позабалагсовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Готова продукція, виготовлена з давальницької сировини, обліковується на рахунку 26.1.1 за матеріально-відповідальною особою.

2.4. Облік реалізації готової продукції

Для виробничих підприємств основним джерелом збільшення власного капіталу являється позитивний фінансовий результат в результаті випуску і реалізації продукції (робіт, послуг) від операційної (основної) діяльності. Саме тому цьому питанню в бухгалтерському і управлінському обліку приділяється багато уваги. Перед сучасним бухгалтером-економістом ставляться наступні пов'язані із обліком продукції завдання:

- зведення виробничих витрат для формування виробничої собівартості;
- правильне визначення витрат періоду операційної діяльності фактичної собівартості;
- управління собівартістю продукції (витратами) шляхом використання прогресивних методів та систем обліку витрат;
- організація облікового процесу виробництва та реалізації продукції (послуг);
- відображення наявних залишків незавершеного виробництва і готової продукції та результатів від реалізації в фінансовій звітності.

Основною вимогою до організації процесу обліку доходів є дотримання певних принципів, визначених чинним законодавством.

Таким чином, організація обліку доходів підприємства повинна починатись з вивчення її нормативно-правового забезпечення. Дана ділянка обліку регламентується цілою низкою нормативних документів:

1. Податковий кодекс України;
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
3. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку:
 - НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
 - П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
4. План рахунків бухгалтерського обліку й Інструкція про його застосування та ін.

Для правильного визначення доходів діяльності підприємства необхідно дотримуватися умов визнання доходів, які передбачені НП(С)БО 1, а саме: оцінка доходу може бути достовірно визначена; в момент збільшення активів, (крім активів, що забезпечують вигоди протягом декількох звітних періодів або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Крім вимог НП(С)БО 1 необхідно досконало знати вимоги до визнання та класифікації доходів за П(С)БО 15 «Дохід». Так, у П(С)БО 15 «Дохід» подано порядок визначення, оцінки та розкриття у фінансовій звітності доходу, який виникає в результаті реалізації готової продукції суб'єктами господарської діяльності. Тобто фактично визначає період відображення у звітності та фінансовому обліку виручки від реалізації готової продукції в усіх її аспектах.

Так П(С)БО 15 (п. 6) зазначено, що не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- ✓ суми непрямих податків таких як податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- ✓ суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- ✓ суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт і послуг);
- ✓ суми авансів в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- ✓ надходження, що належать іншим особам;
- ✓ суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- ✓ надходження від розміщення цінних паперів.

Важливе значення має класифікація доходів, яка об'єднує їх в групи з метою відображення їх в бухгалтерському обліку та в фінансовій звітності, зокрема у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів), інших активів визнається в разі наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці.

Аванси, отримані від клієнтів і замовників, не є доходом, а визнаються зобов'язаннями.

Дохід підприємства залежить від порядку організації виробничого процесу. Відповідно принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, кожна стаття доходу повинна відповідати відповідним статтям витрат, хоча на сьогодні цей принцип не завжди діє, оскільки є неточності в чинному законодавстві та нормативних актах, що регулюють облік.

Доходи і витрати та розрахований прибуток або збиток за видами діяльності наводиться у першому розділі Звіту про фінансові результати. Для формування доходів звітного періоду необхідно чітко розмежовувати види діяльності підприємства, які мають вплив на групування цих доходів.

Згідно з Податковим кодексом України змінився принцип визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток, яким є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду. Це обумовлено тим, що Податковий кодекс відмінює застосування принципу першої події щодо податку на прибуток. А тому при визначенні прибутку до оподаткування підприємства маємо керуватися принципом

нарахування, відповідно до якого визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів [24]. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Відповідно П(С)БО 15 дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, інших активів визнається в разі наявності таких умов:

- покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, товар, інший актив;
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією, товарами, іншими активами:

 - сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
 - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені [74].

Таким чином, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Порядок визнання доходів від реалізації, зазначений в Податковому кодексі України, а саме метод нарахування, фактично усуває основні відмінності, які виникають між обліком за П(С)БО та податковим законодавством, проте залишаються причини виникнення тимчасових податкових різниць, як наприклад реалізація товарів, робіт, послуг з оплатою

за рахунок бюджетних коштів, де датою отримання доходів з метою оподаткування вважається дата зарахування коштів на поточний рахунок, тобто за касовим методом.

Натомість, якщо звернутися до досвіду Російської Федерації, то згідно з їхнім податковим кодексом організаціям, сума виручки яких від реалізації товарів (робіт, послуг) без врахування податку на додану вартість в середньому за попередні чотири квартали, не перевищувала одного мільйона рублів за кожний квартал, надають право самостійно обирати один з двох методів визнання доходів і витрат: або ж метод нарахування або касовий метод [57].

Таким чином, гармонізація бухгалтерського обліку та податкових розрахунків визначається розділом III Податкового кодексу відповідно до якого платник податку веде бухгалтерський облік тимчасових та постійних податкових різниць визначених за методикою затвердженою Міністерством фінансів України, а також бухгалтерський облік доходів і витрат.

Одночасно платник повинен забезпечувати накопичення в реєстрах бухгалтерського обліку інформації про доходи, витрати, тимчасові та постійні податкові різниці. Тому, на нашу думку, наступним кроком до зближення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків є прийняття у Податковому кодексі в частині оподаткування прибутку підприємств норм з мінімально необхідною обґрунтованою кількістю податкових різниць. Такі зміни існуючої нормативної бази сприятимуть спрощенню процедур складання податкової звітності на підприємствах і підвищенню ефективності контролю з боку податкових органів за дотриманням податкового законодавства.

Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів у розрізі видів діяльності. Найменування рахунків і субрахунків до них представляють собою докладний опис складу доходів з класифікацією за видами діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльностей підприємства, а також від іншої діяльності призначені рахунки класу 7.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;

704 «Вирахування з доходу»;

705 «Перестраховання».

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховання (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховання»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Облік реалізації на підприємстві «Галія» має свої особливості. Передача готової продукції з давальницької сировини замовнику відображається за дебетом субрахунка 362.1 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунка 701.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

згідно з вантажно митною декларацією (ВМД). Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками здійснюється у відповідних машинограмах (аналіз рахунку 36, 37 і т.п.).

На наш погляд, ця кореспонденція повинна мати наступний вигляд – Дт 362.1 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Тобто, більш доцільно розділяти на субрахунках доходи від реалізації продукції (70.1) та наданих послуг (70.3).

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й послуги, що відображається на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», крім заборгованості, яка забезпечена векселем. Підсумки граф 13-20 (рядок «Усього за рахунком 36») цієї Відомості переносяться до графи 5 розділу I Журналу 3.

Для обліку доходів від реалізації використовується журнал № 6, а при журнально-ордерній формі – журнал-ордер №11, при автоматизованій формі обліку – відповідна машинограма. Записи у в ці реєстри здійснюються на підставі Відомості 5, додаткової відомості до журналу № 3, відповідної машинограми. Журнал № 6 чи журнал-ордер №11 розкривають інформацію за кредитом рахунка 70 та інших рахунків 7-го класу. До журналу № 6 додатково заповнюються аналітичні відомості про доходи підприємства, у яких фіксуються всі доходи за місяць від початку року за видами доходів (наростаючим підсумком), і зокрема доходи від основної діяльності [8, с. 59].

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» є пасивним, тому по кредиту рахунку відображається збільшення доходу, по дебету – належна сума непрямих податків; суми, які одержує підприємство на користь комітента, та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» планом рахунків призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції. По дебету даного рахунку відображається виробнича собівартість

реалізованої готової продукції, по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Будь-яке виробниче підприємство може мати витрати зі збуту. На ТзДВ «Галія» витрати, пов'язані з збутом продукції за 2018 р. склали 832 тис. грн.

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції не включаються до складу виробничої собівартості і відокремлюються на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Відобразимо на рис. 2.8 кореспонденції рахунку 93 «Витрати на збут» на підприємстві.

Рахунок 93 «Витрати на збут»	
Дебет	Кредит
Рах. 13 «Знос необоротних активів» Рах. 20 «Запаси» Рах. 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Рах. 37 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» Рах. 39 «Витрати майбутніх періодів» Рах. 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» Рах. 65 «Розрахунки за страхуванням» Рах. 79 «Фінансові результати» Рах. 81 «Витрати на оплату праці»	Рах. 39 «Витрати майбутніх періодів» Рах. 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.8. Кореспонденція рахунку 93 «Витрати на збут».

Для вдосконалення обліку реалізації готової продукції доцільним є розмежування витрат на збут, які пов'язані з доведенням наявної продукції до споживача (упаковка, вантажні роботи, транспортування, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи формування собівартості (калькулювання) встановлені П(С)БО 16 «Витрати». Також Міністерством промислової політики України затверджено Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які мають рекомендаційний характер і не повинні суперечити положенням національних стандартів. На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішнє положення, щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат виробництва та собівартості продукції. Це дасть змогу аналізувати тенденції змін статей собівартості з метою прийняття виважених управлінських рішень по підвищенню прибутковості підприємств.

2. Згідно вимог П(С)БО 16 додаткова заробітна плата робітників, обов'язкові нарахування на неї відносяться до інших прямих витрат, а отже ці витрати безпосередньо пов'язуються із собівартістю продукції. Тому ми пропонуємо виділяти окремими статтями основну та додаткову заробітну плату, тим більше, що на сьогодні поділ заробітної плати на основну і додаткову регламентується Законом України «Про оплату праці». На наш погляд, до прямих витрат можна окремою статтею виділити «Відрахування на соціальне страхування», оскільки вони прямо залежать від фонду оплати праці працівників, зайнятих на виробництві, і їх можна прямо віднести на собівартість продукції. Відповідно до П(С)БО 16 ці витрати включенні в статтю «Інші прямі витрати», що є не зовсім логічно.

3. Оскільки відповідно до Методичних рекомендацій щодо формування собівартості витрати на експлуатацію машин та обладнання теж відносяться до прямих витрат, з чим важко погодитись. На нашу думку, витрати з експлуатації не можна відносити до прямих витрат, оскільки це є нелогічно, оскільки вони підлягають розподілу, а тому не можуть бути прямими, або такими, які безпосередньо списуються на окремий об'єкт.

4. ТзДВ «Галія» не проводить розподіл загальновиробничих витрат, а об'єднує їх згідно з наказом про облікову політику № 112 від 26.12.2017 р. в статтю «накладні витрати» і всю суму загальновиробничих витрат відносить на собівартість реалізованої продукції. Таким чином, підприємство порушує методологічні вимоги, не виділяє змінні загальновиробничі витрати. Тому ми пропонуємо уникати застарілого поняття «накладні витрати», а суму загальновиробничих витрат розділяти на дві категорії: 91.1 «Змінні загальновиробничі витрати» (відносити в цю категорію витрати на утримання та експлуатація устаткування, витрати на вологу і теплову обробку швейних виробів та ін.) та 91.2 «Постійні загальновиробничі витрати» (інші загальновиробничі витрати). Такий порядок групування загальновиробничих витрат буде відповідати чинній методиці обліку витрат та визначення виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції.

5. Методика та організація обліку витрат й калькулювання собівартості продукції насамперед залежать від організаційно-технологічних особливостей галузі. Специфіка швейного виробництва значною мірою зумовлена наявністю декількох переділів, зокрема в даний час на підприємстві «Галія» працює експериментальний, підготовчий, розкрійний, 2 пошивочні цехи, цех кінцевої волого-теплової обробки (ВТО). Дослідження показали, що потребам управління швейного виробництва найповніше відповідає нормативний попередільний метод калькулювання повної собівартості продукції за такими напрямками:

1. Формування масиву нормативних калькуляцій собівартості швейних виробів та ведення поточного обліку змін норм з метою внесення їх до розроблених нормативних калькуляцій;

2. Облік фактичних витрат та відхилень від норм, який здійснюється за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності;

3. Розрахунок фактичної виробничої собівартості продукції на підставі зведеного нормативного обліку витрат;

4. Визначення повної собівартості швейної продукції з урахуванням адміністративних, маркетингово-збутових та інших операційних витрат.

6. Облік реалізації на підприємстві «Галія» має свої особливості. Передача готової продукції з давальницької сировини замовнику відображається за дебетом субрахунка 362.1 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунка 701.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг» згідно з вантажно митною декларацією (ВМД). Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками здійснюється у відповідних машинограмах (аналіз рахунку 36, 37 і т.п.). Вважаємо, що ця кореспонденція повинна мати наступний вигляд – Дт 362.1 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Тобто, більш доцільно розділяти на субрахунках доходи від реалізації продукції (70.1) та наданих послуг (70.3).

7. В процесі зведення виробничої собівартості виникла необхідність аналізу структури та змісту журналу 5 або 5А. На думку В.А. Дерія не логічною є назва третього розділу журналу 5 «Витрати діяльності». Ми погоджуємось з пропозицією даного автора перейменувати розділ III на витрати на виробництво, іншу звичайну і надзвичайну діяльність. Також, в процесі нашого дослідження ми прийшли висновку, що до Журналу 5 або 5А варто відкрити Відомість аналітичного обліку витрат на виробництво.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИГОТОВЛЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Особливості, завдання та джерела інформації щодо аналізу готової продукції та її реалізації

Перехід економіки на ринкові відносини пов'язаний з розширенням прав підприємств, демократизацією управління і використання економічних важелів і стимулів, спрямованих на підвищення ефективності виробничо-господарського процесу та її оцінки за економічним результатом. Слід зазначити, що сучасні ринкові відносини висувають нові завдання щодо вирішення проблем обліку та аналізу операцій із продажу товарів, тоді як існуючі дослідження базуються на класичному підході, що деякі аспекти аналізу процесів виробництва і реалізації продукції у системі управління підприємства потребують більш глибокого дослідження.

В умовах ринку змінюються підходи до формування інформаційних потоків, які використовуються в управлінні діяльністю підприємств. Таку інформацію можна поділити на два види. Перший (внутрішній) потік, який цікавить переважно саму організацію, відноситься до формування порядку розрахунків з покупцями та замовниками та наявністю дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. В ринкових умовах дана інформація в більшості випадків не підлягає розголошенню, способи погашення заборгованості дебіторів та повернення відповідних сум організацією залишаються в ній і спрямовані на зміцнення фінансового стану.

Формування даного виду інформації пов'язане з організацією бухгалтерського обліку. Сьогодні чітко накреслилась тенденція наближення методології бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, до регламентації

лише принципів та кінцевих результатів із широкою можливістю вибору шляхів досягнення цих результатів. В умовах ринкової економіки кожна організація сама повинна вирішувати, як вести облік, з яким ступенем деталізації, які показники потрібні для ефективної господарської діяльності, спрямованої на виконання своїх зобов'язань і дотриманні прийнятих законодавством принципів реалізації продукції [93, с.151].

Другий потік інформації призначений для зовнішнього використання. Насамперед – це звітність. Для оцінки фактичного стану розрахунків з покупцями та замовниками та наявною заборгованістю застосовують форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», № 3 «Звіт про рух грошових коштів», № 4 «Звіт про власний капітал», № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» та Звіт про управління, в якому зазначають і результати діяльності і майбутні перспективи.

Таким чином, за сферою доступності інформаційну базу для аналізу виробничих процесів та реалізації готової продукції можна поділити на закриту (конфіденційну, секретну) і відкриту, тобто інформацію, що міститься у бухгалтерській і статистичній звітності, виходить за межі господарського суб'єкта і є відкритою. При цьому користувачів інформації можуть цікавити дані як на поточний момент, так і на найближчу чи більш віддалену перспективу.

В наш час аналіз процесу виготовлення та реалізації готової продукції на основі облікової інформації підприємств можуть провести кваліфіковано спеціалісти, залучені зі сторони – фінансові аналітики і консультанти, або ж власні працівники бухгалтерії чи економічної служби.

Предметом аналізу операцій з обліку готової продукції та її реалізації є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням інформації про рух готової продукції з виробництва для зберігання в цілях реалізації, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Основні завдання аналізу готової продукції та операцій з продажу товарів (робіт, послуг) є:

- оцінка фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- аналіз відповідності плану відвантаження продукції та розрахунків з покупцями відповідно до укладених контрактів;
- аналіз продажу товарів;
- оцінка динаміки доходів від реалізації готової продукції та ін.

Для аналізу готової продукції використовують внутрішню та зовнішню документацію, дані обліку готової продукції у виробництві, на складі, собівартість реалізованої продукції тощо.

Основними джерелами інформації аналізу готової продукції та операцій з продажу товарів є:

- акти здавання-приймання, здавальні накладні, накладні;
- вантажні декларації, рахунки-фактури, митні декларації;
- матеріали інвентаризацій;
- картки складського обліку, сортові оборотні відомості;
- картки кількісно-сумового обліку, матеріальні звіти;
- оборотні відомості (у розрізі матеріально відповідальних осіб і номенклатурних номерів);
- журнали реєстрації доручень;
- відомості аналітичного обліку з покупцями та замовниками;
- журнал-ордер № 5;
- головні книги;
- форми фінансової звітності.

Аналітичні оцінки готової продукції підприємства проводять на запит зовнішніх і внутрішніх користувачів. Для зовнішніх користувачів виникає потреба в інформації про функціонування підприємства за його основною діяльністю об'єкта, яка насамперед виражається дохідністю та рентабельністю продукції, обсягами та структурою прямих витрат та собівартості реалізації. Для внутрішніх користувачів головним є вибір такої

структури собівартості, яка є найбільш ефективною за параметрами результативності за одиничними чи програмними рішеннями.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена і яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками та відповідає технічним умовам і стандартам.

Важливим показником, який характеризує діяльність промислового підприємства є фактична собівартість продукції. Фактична собівартість продукції – це поточні витрати на виробництво і реалізацію продукції в грошовому вираженні.

Від рівня собівартості готової продукції, витрат на збут та обсягів реалізації залежать фінансові результати операційної діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан підприємства.

Аналіз готової продукції та її реалізації дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання плану по його рівню, визначити відповідність формування собівартості реалізації відповідно до національних стандартів та чинного законодавства і на цій основі дати оцінку роботи підприємства про достовірність відображення готової продукції та її реалізації продукції у фінансовій звітності.

Джерело інформації для аналізу фактичної собівартості продукції, виконаних послуг і робіт, готової продукції:

а) первинні документи: лімітні картки, відомості, накладні, акти матеріальні вимоги на відпуск матеріальних цінностей для виробничої діяльності структурним підрозділам підприємства, розрахунково-платіжні відомості з оплати праці працівників підприємства, авансові звіти підзвітних осіб, рахунки, фактури, акти про одержані послуги від інших підприємств, чеки, накладні і т.п.;

б) облікові регістри з аналітичного та поточного синтетичного обліку (картки аналітичного обліку в розрізі об'єктів витрат, групувальні відомості по видах витрат. Журнал № 5, 5а або відповідна машинограма, що їх заміняє.

Головна книга по рахунках 20, 23, 24, 25, 26, 28, 91, 66, 65, а також 92-99);

в) нормативні, планові калькуляції, розрахунки до них, кошторис на загальновиробничі та загально господарські витрати, статистична звітність з окремих показників річного звіту;

г) дані податкового обліку про валові витрати на виробництво.

Наступним етапом є аналіз реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), який необхідно проводити при підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, а також у формі самостійної перевірки.

Ці завдання аналізу мають бути реалізованими за кожним із каналів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Основними каналами реалізації готової продукції є:

- 1) продаж продукції організаціям на основі договорів;
- 2) реалізація продукції через посередників – товарні біржі, аукціони за форвардними, ф'ючерсними контрактами, опціонами та спотовими угодами або здійснення поточних торгових операцій за зразками продукції через своїх повноважних представників чи брокерів;
- 3) реалізація продукції на основі укладених договорів за готівку та за бартером іншим підприємствам;
- 4) реалізація виробленої продукції через власну торговельну мережу;
- 5) реалізація продукції працівникам за готівку, в рахунок заробітної плати або видача у формі натуральної оплати праці;
- 6) повернення позик продукцією, яка враховується у складі реалізації;
- 7) обмін неподібними активами – фінансові інвестиції підприємств (придбання цінних паперів та участь у статутних фондах інших підприємств через передачу продукції (інших активів), у рахунок їх оплати, за якими визначається результат).

Джерелами інформації для перевірки реалізації є:

- договори на поставку продукції;
- первинні документи – накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, накладна-фактура, накладна на відпуск;

- реєстри з обліку готової продукції та її реалізації – журнал 6;
- Головна книга – рахунки 36, 70, 64, 93, 791;
- фінансова звітність – форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід» та форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Велику інформаційну цінність має аналітичний облік розрахунків за кожним покупцем (замовником), оскільки таким чином формується максимум даних для оцінки сутності справи.

Погоджуємось з думкою В. П. Завгороднього [21, с. 235], який вважає, що аналітичний облік повинен бути організований таким чином, щоб своєчасно надавати управлінцям необхідну повну інформацію про стан розрахунків з дебіторами з метою оптимізації її обсягу та забезпечення своєчасного погашення.

Коли підтверджено достовірність відображення інформації про готову продукцію та її реалізацію у фінансовій звітності, можна з'ясувати, як використовувати таку інформацію для аналізу процесу виробництва та реалізації продукції на підприємстві та наскільки це доцільно.

Перше, про що важливо пам'ятати: для того щоб фінансова звітність була придатна для аналізу (у тому числі й готової продукції та її реалізації), слід мати підтвердження того, що її складено з дотриманням облікової політики, методології згідно з П(С)БО та чинного законодавства.

Отже, аналіз фінансово-господарської діяльності у сфері виробництва, обігу і споживання суспільно необхідного продукту в умовах ринку сприяє задоволенню попиту покупців активним впливом на збільшення випуску конкурентоспроможних товарів, послуг на ринку, зростанню прибутків підприємств.

2.3. Процедури та методи проведення аналізу готової продукції та її реалізації

Головним завданням господарської діяльності будь-якого підприємства є виробництво високоякісної продукції з метою задоволення потреб населення та отримання прибутку. Кожне підприємство, з року в рік, намагається збільшити випуск та реалізацію продукції. Обсяги та темпи зростання виробництва продукції, її якість суттєво впливають на величину витрат та, відповідно, на фінансові результати діяльності підприємства.

Аналіз господарської діяльності промислових підприємств, фірм розпочинають, як уже згадувалось, із вивчення виробничої програми (випуску продукції, виконання робіт, надання послуг), відповідно до контрактів та укладених договорів на поставки продукції. Саме від випуску продукції (виконання робіт, надання послуг) залежить: заробітна плата працівників, стан обігових коштів, насиченість ринку товарами, рівень рентабельності, прибуток підприємства.

В ринкових умовах виконання плану з виробництва і реалізації продукції у відповідності зі взятими зобов'язаннями (договори, контракти, держзамовлення) є неодмінною умовою нормального функціонування кожного підприємства. Рівень таких якісних показників, як продуктивність праці, собівартість продукції, прибуток, рентабельність багато в чому залежить від виконання плану виробництва і реалізації продукції.

Оцінка обсягу продукції проводиться згідно даних балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства (Додаток А) методом порівняння фактичних показників випуску продукції за звітний період (рік, квартал, місяць) з виробничими завданнями, яке враховує замовлення, контракти, прямі договори, а також з фактичними показниками минулих періодів (табл. 3.1). Як свідчать дані таблиці, виробниче завдання з випуску товарної продукції у звітному році виконано на 63 %, згідно завдання недовироблено продукції на

суму 30 тис.грн. Порівняно з минулим роком випуск продукції зменшився на 23 тис.грн., тобто 69 %.

Таблиця 3.1

Оцінка змін обсягу продукції ТзДВ «Галія» за 2017-2018 рр.

Показник	Виробниче завдання за звіт.рік	Фактично		Відхилення		Виконання виробничого завдання	Темп зростання%
		За минулий рік	За звітний рік	Від завдання	Від минулого року		
Готова продукція в порівняних цінах, тис. грн.	80	73	50	-30	-23	0,63	69

Аналіз обсягів виробництва продукції починається з оцінки того як виконано план виробництва в цілому по підприємству, які були рівні виконання по місяцях і кварталах звітного періоду.

Зростання виробництва продукції як один із головних факторів виходу з економічної кризи має забезпечуватися інтенсифікацією використання виробничих ресурсів (основних виробничих фондів, трудових і матеріальних ресурсів) за рахунок впровадження досягнень НТП (техніко-економічних факторів). Тому, щоб мати уявлення про причини (фактори), під впливом яких отримано загальні результати, що характеризують економічне становище підприємства, необхідна попередня оцінка ефективності використання підприємством виробничих ресурсів, для якої використовують показники наведені у табл. 3.2.

Наведені у таблиці 3.2 показники свідчать, що позитивні результати виробничої діяльності підприємства досягнуто за рахунок підвищення рівня ефективності основних виробничих фондів; зростання матеріаловіддачі досягнуто за рахунок підвищення обсягу випущеної продукції у поточному році і характеризує, скільки продукції виготовлено на 1 грн. матеріальних ресурсів.

Таблиця 3.2

Оцінка ресурсного потенціалу ТзДВ «Галія» за 2017-2018 рр.

Види виробничих ресурсів	Показники	Роки	
		Минулий	Звітний
Трудові ресурси	Продуктивність праці, тис.грн.	1,03	1,46
	Темп зростання, %	-	+1,42
Основні виробничі засоби	Фондовіддача, грн.	13,23	15,28
	Темп зростання, %	-	+1,15
Матеріальні затрати (ресурси)	Матеріаловіддача, грн.	13,91	14,88
	Темп зростання, %	-	1,07

Спостерігаємо зростання ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів, що свідчить про їх раціональне та економне використання, а саме: заміна фізично і морально застарілого обладнання; належне зберігання сировини і засобів матеріально-технічного призначення; економне використання паливно-енергетичних ресурсів; здійснення функції контролю за економним використанням усіх видів ресурсів і якістю виготовленої продукції. У цілому спостерігається активність дій керівництва ТзДВ «Галія» в напрямку забезпечення прибутку.

Для виявлення причин зміни рівня собівартості продукції вивчають склад і структуру затрат на виробництво. З цією метою визначають питому вагу кожного елементу в загальній сумі затрат на виробництво в %. Це дозволяє намітити основні напрями аналізу витрат виробництва, знайти резерви зниження собівартості продукції за рахунок зниження її трудо-, енерго-, матеріально- та фондомісткості. Використовуючи дані ТзДВ «Галія» можна провести наступний розрахунок (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Розрахунок показників собівартості продукції та прямих витрат на основі даних ТзДВ «Галія» за 2017-2018 рр.

Показники	Станом на 1.01.2018 рік	Станом на 1.01.2019 рік	Відхилення	
			абсолютне (+,-)	відносне (%)
1. Виробнича собівартість продукції, тис. грн. в т.ч.:	x	5634		
— прямі матеріальні витрати;		242,42		
— прямі витрати на оплату праці;		3774,92	x	x
— відрахування на соціальні заходи		830,48		
— інші прямі витрати.		786,18		
2. Собівартість реалізації робіт і послуг, тис.грн.	5954	7051	+1097	+118,42
3. Повна собівартість продукції (за елементами операційних витрат), тис.грн. в т.ч.:	9136	11194	+2058	+122,53
Матеріальні затрати, тис. грн.	428	474	+46	+110,75
Витрати на оплату праці, тис.грн.	6139	7381	+1242	+120,23
Відрахування на соціальні заходи, тис.грн.	1043	1272	+229	+121,96
Амортизація, тис.грн.	65	116	+51	+178,46
Інші операційні витрати, тис.грн.	1417	1773	+356	+125,12

Із табл 3.3 видно, що в порівнянні з базовим роком всі витрати, пов'язані з процесом виробництва і реалізації готової продукції зросли, збільшення пов'язане з збільшенням обсягів реалізації і ростом цін в цілому. Так, матеріальні затрати за звітний рік збільшилися на 46 тис. грн. або на

10,75 %, хоча їхня питома вага, зважаючи на виконання замовлень з давальницької сировини, є найменшою (4,3%), витрати на оплату праці збільшились на 1242 тис. грн. або на 20,23 %, відрахування на соціальні заходи відповідно також збільшились на 229 тис. грн. амортизація – на 51 тис. грн. або на 78,46 % та інші операційні витрати – на 356 тис. грн. або на 25,12 %. Як бачимо, витрати підприємства «Галія» мають тенденцію до зростання в порівнянні із попереднім періодом, що прямо вплинуло на собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 18,42 %, при чому ріст доходів від реалізації становив всього 15,50 %. Таким чином, можемо стверджувати, що зростання прямих витрат, собівартості реалізації та повної собівартості ТзДВ «Галія» пов'язане з не стільки із збільшенням обсягів виробництва (табл. 3.1), скільки зі збільшенням вартості реалізації готової продукції та зростанням цін на ресурси у 2018 році, оскільки вони відображають вартісну оцінку готової продукції та мають прямий вплив на формування виробничої, собівартості реалізації та повної собівартості основної продукції.

Можна проводити аналіз готової продукції на основі фінансового обліку підприємства. Однак, такий аналіз є не таким точним, якщо підприємство проводить виробництво зразу кількох об'єктів продукції, оскільки вся інформація в фінансовому обліку та звітності узагальнена. Тому для визначення впливу собівартості продукції на рівень доходу від конкретно її реалізації необхідно проводити за центрами відповідальності або на основі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Зробимо аналіз готової продукції та її абсолютних величин та складу виробничих запасів за даними Оборотно-сальдової відомості та форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» підприємства «Галія» і зобразимо їх у табл.3.4.

При вивченні величини та структури запасів більшу увагу доцільно звернути на виявлення тенденції змін таких їх складових, як виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція і товари.

Таблиця 3.4

Аналіз готової продукції у структурі виробничих запасів на підприємстві
ТЗДВ «Галія» за 2017-2018 рр.

Оборотні активи	Залишок на початок 2017 р.	Залишок на початок 2018 р.	Залишок на кінець 2018 р.	Питома вага (%) у загальній величині оборотних активів		Відхилення (+,-) від минулого року	
				на початок 2018 р.	на кінець 2018 р.	в абсолютному вираженні, тис.грн.	За структурою
Виробничі запаси	178	180	180	71,15	78,26	0	+7,11
Поточні біологічні активи	—	—	—	—	—	—	—
Незавершене виробництво	—	—	—	—	—	—	—
Готова продукція	84	73	50	28,85	21,74	+23	-7,11
Товари	—	—	—	—	—	—	—
Всього	262	253	230	100,0	100,0	+23	X

Збільшення абсолютної суми і частки запасів може свідчити про:

нарощування виробничого потенціалу підприємства;

- прагнення шляхом вкладання у виробничі запаси захистити грошові активи підприємства від знецінення під впливом інфляції;
- нераціональність вибраної господарської стратегії, внаслідок якої значна частина поточних активів іммобілізована у запаси, ліквідність яких може бути невисокою.

Таким чином, хоча тенденція до росту запасів і витрат може привести до збільшення на деякий час рівня ліквідності поточних активів, необхідно проаналізувати, чи не відбувається це збільшення за рахунок необґрунтованого відволікання засобів із господарського обороту, що в кінцевому результаті призводить до зростання кредиторської заборгованості та погіршення фінансового стану підприємства.

З таблиці 3.4 видно, що у порівнянні з початком року, фактичні витрати

товарно-матеріальних цінностей не змінились. Зменшення залишків запасів мало місце лише стосовно готової продукції, яка показує тенденцію до зменшення залишків, порівняно з 2016-2017 рр. Збільшилась у порівнянні з початком року питома вага готової продукції в структурі запасів на 7,11 %.

Основними причинами зменшення залишків товарно-матеріальних цінностей можуть бути:

- по виробничих запасах – зниження випуску по окремих видах продукції і відхилення фактичних витрат матеріалів від норм, зайві і не використувані матеріальні цінності, нерівномірне надходження матеріальних ресурсів;

- по незавершеному виробництву – анулювання виробничих замовлень (договорів), здорожчання собівартості продукції, недоліки в плануванні і організації виробництва, недопостачання купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів;

- по готовій продукції – падіння попиту на окремі види виробів, низька якість продукції, неритмічний випуск готової продукції і затримка відвантаження, транспортні труднощі [66, с. 262].

При виявленні причин зменшення залишків готової продукції важливо провести аналіз її рентабельності.

Рентабельність як показник дає уявлення про достатність (недостатність) прибутку порівняно з іншими окремими величинами, що впливають на виробництво, реалізацію і взагалі на фінансово-господарську діяльність підприємства. При визначенні показника рентабельності прибуток (у чисельнику) співвідноситься з чинниками, що мають найзначніший вплив на його отримання. Безумовно, одним з таких чинників є витрати. Адже від того, що і скільки ми вкладаємо, залежить величина прибутку який нам надходить у ціні реалізації разом з компенсацією завданих витрат.

Однак ми знаємо, що витратитися на виробництво (торгівлю чи інший вид статутної діяльності) можна лише за умови наявності коштів для здійснення цих витрат.

Рентабельність продажів ще називають маржею прибутку. Вона показує, скільки прибутку приносить кожна гривня обсягів реалізації. Маржу прибутку, як правило, визначають окремо за кожним видом діяльності або за кожною групою реалізованої продукції:

$$\text{Рентабельність продажів} = \frac{\text{Валовий прибуток від реалізації}}{\text{Чистий дохід від реалізації}} \quad (3.1)$$

Таким чином, показник валової рентабельності ТзДВ «Галія» на початок 2018 р. становив 0,37 (3 521 / 9 475), а на початок 2019 р. – 0,36 (3 893 / 10 944). Отже, даний показник зменшився на кінець 2009 р. на -0,01 (0,37-0,36), але збільшився за 1-ше півріччя 2019 р. на 0,06 (0,42-0,36) і становив 0,42. Така динаміка є позитивною, оскільки даний показник повинен зростати в динаміці, показуючи ефективність виробничої діяльності.

Крім того, можна розрахувати інші показники рентабельності реалізованої продукції:

$$\text{Операційна рентабельність} = \frac{\text{Операційний прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації}} \quad (3.2)$$

$$\text{Чиста рентабельність} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Чистий дохід від реалізації}} \quad (3.3)$$

Таким чином, розрахунки показника операційної рентабельності ТзДВ «Галія» показали, що на кінець 2017 р. його значення становило 0,07 (676/9475), на кінець 2018 р. – 0 (збитки від операційної діяльності становили 98 тис. грн.), а за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08 (487/ 6 424), що на 0,01 пункт більше порівняно з 2017 р. і на 0,08 пунктів більше від попереднього значення. Значення чистої рентабельності на кінець 2017 р. дорівнювало 0,06 (554/9475), на кінець 2018 р. – 0 (чистий збиток у 2018 р. дорівнював 98 тис. грн.), за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08 (487 / 6 424), що майже дорівнює 0. Така динаміка є досить негативною, що свідчить про досить низькі прибутки підприємства в аналізованих періодах та виникнення економічної загрози банкрута, якщо не підвищити обсяги реалізації, і відповідно збуту готової

продукції ТзДВ «Галія».

Важливою умовою при проведенні аналізу готової продукції та її реалізації є автоматизація облікового процесу для забезпечення аудиторів та аналітиків необхідною інформацією, а також автоматизація їх робочого місця. При організації інформаційних систем доцільно застосовувати цілий ряд технічних засобів, що становлять технічну базу автоматизованих робочих місць управлінського персоналу. З допомогою останніх можна оперативно вирішувати ряд локальних проблем, котрі виникають у процесі управління виробничими підрозділами. Однак для оптимального управління собівартістю продукції, незавершеним виробництвом необхідно володіти даними про діяльність всього підприємства. Ці проблеми за допомогою тільки одного АРМ, безумовно, не можуть бути вирішені, однак чітко побудована система обліку дасть змогу розподілити обліково-аналітичну інформацію між різними рівнями управління.

Як бачимо, автоматизація обліку, аналізу готової продукції та її реалізації є досить трудомістким і затратним процесом. Лише незначна за обсягом вихідна інформація формується на основі первинних документів. Важливим елементом методики аналізу в умовах функціонування АРМ є отримання зведеної інформації про дані витрати для прийняття певних управлінських рішень. Таким чином налагоджений автоматизований облік дасть змогу скоротити трудомісткість як працівників фінансової бухгалтерії, так і бухгалтерів управлінської бухгалтерії, або працівників планово-економічного відділу, що проводять аналіз готової продукції та її реалізації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Аналіз готової продукції та її реалізації дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання виробничого плану і на цій основі дати оцінку роботи підприємства про виробничі процеси та її реалізацію продукції на основі внутрішньої та фінансової звітності. Коли підтверджено достовірність відображення інформації в обліково-аналітичній системі про готову продукцію та її реалізацію, можна з'ясувати, як використовувати таку інформацію для аналізу процесу виробництва та реалізації продукції на підприємстві та наскільки це доцільно.

2. Аналіз процесу виготовлення та реалізації готової продукції ТзДВ «Галія» за 2017-2019 рр. показав негативну динаміку зменшення залишків готової продукції та прибутків від основної діяльності. Відтак, виробниче завдання з випуску товарної продукції у звітному році виконано на 63 %, згідно завдання недовироблено продукції на суму 30 тис.грн. Порівняно з минулим роком випуск продукції зменшився на 23 тис.грн., тобто 69 %.

3. Зростання виробництва продукції як один із головних факторів виходу з економічної кризи має забезпечуватися інтенсифікацією використання виробничих ресурсів. Показники ТзДВ «Галія» свідчать, що підприємство має високий ресурсний потенціал, адже підприємства має підвищення рівня ефективності основних виробничих засобів. Спостерігаємо зростання ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів, що свідчить про їх раціональне та економне використання, а саме: заміну фізично і морально застарілого обладнання; належне зберігання сировини і засобів матеріально-технічного призначення; економне використання паливно-енергетичних ресурсів; здійснення функції контролю за економним використанням усіх видів ресурсів і якістю виготовленої продукції. У цілому спостерігається активність дій керівництва ТзДВ «Галія» в напрямку забезпечення прибутку.

4. В порівнянні з базовим роком всі витрати, пов'язані з процесом виробництва і реалізації готової продукції зросли. Так, матеріальні затрати за звітний рік збільшилися на 46 тис. грн. або на 10,75 %, хоча їхня питома вага, зважаючи на виконання замовлень з давальницької сировини, є найменшою (4,3%), витрати на оплату праці збільшились на 1242 тис. грн. або на 20,23 %, відрахування на соціальні заходи відповідно також збільшились на 229 тис. грн. амортизація – на 51 тис. грн. або на 78,46 % та інші операційні витрати – на 356 тис. грн. або на 25,12 %. Як бачимо, витрати підприємства «Галія» мають тенденцію до зростання в порівнянні із попереднім періодом, що прямо вплинуло на собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 18,42 %, при чому ріст доходів від реалізації становив всього 15,50 %. Таким чином, можемо стверджувати, що зростання прямих витрат, собівартості реалізації та повної собівартості ТзДВ «Галія» пов'язане з не стільки із збільшенням обсягів виробництва, скільки зі збільшенням вартості реалізації готової продукції та зростанням цін на ресурси у 2018 році.

6. Показник валової рентабельності ТзДВ «Галія» на початок 2018 р. становив 0,37, а на початок 2019 р. – 0,36. Отже, даний показник зменшився на кінець 2009 р. на -0,01, але збільшився за 1-ше півріччя 2019 р. на 0,06 і становив 0,42. Розрахунки показника операційної рентабельності ТзДВ «Галія» показали, що на кінець 2017 р. його значення становило 0,07, на кінець 2018 р. – 0 (збитки від операційної діяльності становили 98 тис. грн.), а за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08, що на 0,01 пункт більше порівняно з 2017 р. і на 0,08 пунктів більше від попереднього значення. Значення чистої рентабельності на кінець 2017 р. дорівнювало 0,06, на кінець 2018 р. – 0 (чистий збиток у 2018 р. дорівнював 98 тис. грн.), за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08, що майже дорівнює 0. Така динаміка є досить негативною, що свідчить про досить низькі прибутки підприємства в аналізованих періодах та виникнення економічної загрози банкрута, якщо не підвищити обсяги реалізації, і відповідно збуту готової продукції ТзДВ «Галія».

ВИСНОВКИ

У даній науковій роботі проведено дослідження теоретичних засад та організації та методики обліку й аналізу процесу виготовлення та реалізації готової продукції за даними ТзДВ «Галія», а це дало можливість сформулювати певні рекомендації:

1. Ефективність управління готовою продукцією має велике значення для підприємства, тому вивченню категорії «готова продукція» потрібно приділити особливу увагу. В економічній науці уже довго точиться дискусія щодо ідентичності категорій «готова продукція» і «товарні запаси». Аналіз літературних джерел показав, що термін «запаси» має стосунок до оцінки та зберігання всіх товарно-матеріальних цінностей, зокрема і придбаних активів, тоді як термін «готова продукція» стосується зберігання на підприємстві лише тих матеріальних цінностей, які виготовлені власними силами та є основою прибутку господарського суб'єкта при їх реалізації.

2. Для визначення витрат на одиницю товару використовують класифікацію за статтями витрат (калькуляційними статтями). Калькуляція дає змогу врахувати витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виробу. У ці витрати входять, як матеріальні витрати, так і витрати на налагодження, обслуговування і управління виробництва цього виду виробу. Калькуляцію складають за аналогічними статтями витрат, що і собівартість товарної продукції по підприємству загалом, але в разі потреби, в окремих галузях виникає потреба виділення окремих статей витрат.

3. Розроблена та структурована класифікація витрат має бути покладено в основу організації системи внутрішньогосподарського планування та обліку витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг). Одним із ключових елементів цієї системи є система калькулювання, а також групування усієї сукупності витрат за калькуляційними статтями та методи розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат.

4. До 2016 р. діяв порядок проведення уцінки готової продукції, який визначався Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей (втратив чинність). Даний документ містив порядок відображення уцінки товарів, продукції та надлишкових ТМЦ в обліку, інформацію про маркування і проведення розпродажу уцінених товарів. Таким чином, скасований документ містив інформацію про оформлення уцінки на законодавчому рівні, наведена форма акта уцінки товарів відповідала п. 3.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів № 2 від 10.01.2007 р., згідно з яким уцінку запасів до чистої вартості реалізації оформлюють відповідним актом. І якщо скасування форми акту оцінки немає перешкод в її застосуванні, оскільки дана форма є не типовою, то методологічного підґрунття на законодавчому рівні не стало, а п.п. 24-27 П(С)БО 9 «Запаси» все ще вимагає переоцінки запасів на дату балансу, зокрема і уцінки готової продукції, товарів. Відтак, є необхідність затвердити в ТзДВ «Галія» внутрішній документ, який би регламентував порядку уцінки запасів, за основу якого взяти норми вже не чинного Положення № 120, оскільки нового його аналога законодавці так і не представили.

5. На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішнє положення, щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат виробництва та собівартості продукції. Ефективне управління собівартістю повинне бути орієнтоване на пошук шляхів її зниження. Щоб визначити ці шляхи необхідно знати вплив структури витрат та технологічних особливостей виробництва на рівень собівартості. Це дасть змогу аналізувати тенденції змін статей собівартості з метою прийняття виважених управлінських рішень по підвищенню прибутковості підприємств.

6. Загальні правила формування в обліку інформації про витрати виробництва та принципи формування собівартості (калькулювання) встановлені П(С)БО 16 «Витрати». Також Міністерством промислової

політики України затверджено Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, які мають рекомендаційний характер і не повинні суперечити положенням національних стандартів. На нашу думку, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішнє положення, щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат виробництва та собівартості продукції. Це дасть змогу аналізувати тенденції змін статей собівартості з метою прийняття виважених управлінських рішень по підвищенню прибутковості підприємств.

7. Згідно вимог П(С)БО 16 додаткова заробітна плата робітників, обов'язкові нарахування на неї відносяться до інших прямих витрат, а отже ці витрати безпосередньо пов'язуються із собівартістю продукції. Тому ми пропонуємо виділяти окремими статтями основну та додаткову заробітну плату, тим більше, що на сьогодні поділ заробітної плати на основну і додаткову регламентується Законом України «Про оплату праці». На наш погляд, до прямих витрат можна окремою статтею виділити «Відрахування на соціальне страхування», оскільки вони прямо залежать від фонду оплати праці працівників, зайнятих на виробництві, і їх можна прямо віднести на собівартість продукції. Відповідно до П(С)БО 16 ці витрати включенні в статтю «Інші прямі витрати», що є не зовсім логічно.

8. Оскільки відповідно до Методичних рекомендацій щодо формування собівартості витрати на експлуатацію машин та обладнання теж відносяться до прямих витрат, з чим важко погодитись. На нашу думку, витрати з експлуатації не можна відносити до прямих витрат, оскільки це є нелогічно, оскільки вони підлягають розподілу, а тому не можуть бути прямими, або такими, які безпосередньо списуються на окремий об'єкт.

9. ТзДВ «Галія» не проводить розподіл загальновиробничих витрат, а об'єднує їх згідно з наказом про облікову політику № 112 від 26.12.2017 р. в статтю «накладні витрати» і всю суму загальновиробничих витрат відносить на собівартість реалізованої продукції. Таким чином, підприємство порушує методологічні вимоги, не виділяє змінні загальновиробничі витрати. Тому ми

пропонуємо уникати застарілого поняття «накладні витрати», а суму загальнови­робничих витрат розділяти на дві категорії: 91.1 «Змінні загальнови­робничі витрати» (відносити в цю категорію витрати на утримання та експлуатація устаткування, витрати на вологу і теплову обробку швейних виробів та ін.) та 91.2 «Постійні загальнови­робничі витрати» (інші загальнови­робничі витрати). Такий порядок групування загальнови­робничих витрат буде відповідати чинній методиці обліку витрат та визначення виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції.

10. Методика та організація обліку витрат й калькулювання собівартості продукції насамперед залежать від організаційно-технологічних особливостей галузі. Специфіка швейного виробництва значною мірою зумовлена наявністю декількох переділів, зокрема в даний час на підприємстві «Галія» працює експериментальний, підготовчий, розкрійний, 2 пошивочні цехи, цех кінцевої волого-теплової обробки (ВТО). Дослідження показали, що потребам управління швейного виробництва найповніше відповідає нормативний попередільний метод калькулювання повної собівартості продукції за такими напрямками:

1. Формування масиву нормативних калькуляцій собівартості швейних виробів та ведення поточного обліку змін норм з метою внесення їх до розроблених нормативних калькуляцій;

2. Облік фактичних витрат та відхилень від норм, який здійснюється за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності;

3. Розрахунок фактичної виробничої собівартості продукції на підставі зведеного нормативного обліку витрат;

4. Визначення повної собівартості швейної продукції з урахуванням адміністративних, маркетингово-збутових та інших операційних витрат.

11. Облік реалізації на підприємстві «Галія» має свої особливості. Передача готової продукції з давальницької сировини замовнику відображається за дебетом субрахунка 362.1 «Розрахунки з іноземними покупцями» і кредитом рахунка 701.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

згідно з вантажно митною декларацією (ВМД). Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками здійснюється у відповідних машинограмах (аналіз рахунку 36, 37 і т.п.). Вважаємо, що ця кореспонденція повинна мати наступний вигляд – Дт 362.1 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Тобто, більш доцільно розділяти на субрахунках доходи від реалізації продукції (70.1) та наданих послуг (70.3).

12. Аналіз процесу виготовлення та реалізації готової продукції ТзДВ «Галія» за 2017-2019 рр. показав негативну динаміку зменшення залишків готової продукції та прибутків від основної діяльності. Відтак, виробниче завдання з випуску товарної продукції у звітному році виконано на 63 %, згідно завдання недовироблено продукції на суму 30 тис.грн. Порівняно з минулим роком випуск продукції зменшився на 23 тис.грн., тобто 69 %.

13. Зростання виробництва продукції як один із головних факторів виходу з економічної кризи має забезпечуватися інтенсифікацією використання виробничих ресурсів. Показники ТзДВ «Галія» свідчать, що підприємство має високий ресурсний потенціал, адже підприємства має підвищення рівня ефективності основних виробничих засобів. Спостерігаємо зростання ефективності використання трудових і матеріальних ресурсів, що свідчить про їх раціональне та економне використання, а саме: заміну фізично і морально застарілого обладнання; належне зберігання сировини і засобів матеріально-технічного призначення; економне використання паливно-енергетичних ресурсів; здійснення функції контролю за економним використанням усіх видів ресурсів і якістю виготовленої продукції. У цілому спостерігається активність дій керівництва ТзДВ «Галія» в напрямку забезпечення прибутку.

14. В порівнянні з базовим роком всі витрати, пов'язані з процесом виробництва і реалізації готової продукції зросли. Так, матеріальні затрати за звітний рік збільшилися на 46 тис. грн. або на 10,75 %, хоча їхня питома вага, зважаючи на виконання замовлень з давальницької сировини, є найменшою

(4,3%), витрати на оплату праці збільшилися на 1242 тис. грн. або на 20,23 %, відрахування на соціальні заходи відповідно також збільшилися на 229 тис. грн. амортизація – на 51 тис. грн. або на 78,46 % та інші операційні витрати – на 356 тис. грн. або на 25,12 %. Як бачимо, витрати підприємства «Галія» мають тенденцію до зростання в порівнянні із попереднім періодом, що прямо вплинуло на собівартість реалізованої продукції, яка збільшилась на 18,42 %, при чому ріст доходів від реалізації становив всього 15,50 %. Таким чином, можемо стверджувати, що зростання прямих витрат, собівартості реалізації та повної собівартості ТзДВ «Галія» пов'язане з не стільки із збільшенням обсягів виробництва, скільки зі збільшенням вартості реалізації готової продукції та зростанням цін на ресурси у 2018 році.

15. Показник валової рентабельності ТзДВ «Галія» на початок 2018 р. становив 0,37, а на початок 2019 р. – 0,36. Отже, даний показник зменшився на кінець 2009 р. на -0,01, але збільшився за 1-ше півріччя 2019 р. на 0,06 і становив 0,42. Розрахунки показника операційної рентабельності ТзДВ «Галія» показали, що на кінець 2017 р. його значення становило 0,07, на кінець 2018 р. – 0 (збитки від операційної діяльності становили 98 тис. грн.), а за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08, що на 0,01 пункт більше порівняно з 2017 р. і на 0,08 пунктів більше від попереднього значення. Значення чистої рентабельності на кінець 2017 р. дорівнювало 0,06, на кінець 2018 р. – 0 (чистий збиток у 2018 р. дорівнював 98 тис. грн.), за 1-ше півріччя 2019 р. – 0,08, що майже дорівнює 0. Така динаміка є досить негативною, що свідчить про досить низькі прибутки підприємства в аналізованих періодах та виникнення економічної загрози банкрута, якщо не підвищити обсяги реалізації, і відповідно збуту готової продукції ТзДВ «Галія».

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посібник. Дніпропетровськ, 2006. 440 с.
2. Бабченко Н. М. Визнання моменту реалізації. *Економіка АПК*. 2009. № 3. С. 83–86.
3. Биховець С. О. Особливості обліку і калькулювання витрат незавершеного виробництва в промисловості. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2010. №2 (6). С.100-110. URL : <http://ir.stu.cn.ua/handle/123456789/8708>.
4. Бехверхий К. В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 276 с.
5. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2004. № 19. С. 6–7. URL : <https://lib.dsau.dp.ua/book/17618>.
6. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник – 8-ме вид., перер. і доп. / Ф.Ф.Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська та ін. Житомир: Рута, 2009. 912 с.
7. Бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посібник / За ред. Р.Л. Хам'яна, В.І. Лемішовського. Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. 1220 с.
8. Бухгалтерський облік в Україні: системний підхід. *Все про бухгалтерський облік*. Спецвипуск 2018. № 20. С. 2-79.
9. Васільєва Л. М., Неісало В. В. Теоретичні та облікові аспекти реалізації продукції. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1 (40). С. 662-664.
10. Войтенко Т. Загальновиробничі витрати: принципи розподілу. *Податки та бухгалтерський облік*. 2009. № 86. С. 30-37.
11. Грібова О. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації *Наукові записки*. 2018. №15. С. 52-53.

12. Гріндієва Д. В. проблеми теорії і практики обліку готової продукції та її реалізації. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. 2018. № 1(24). С. 77-86.
13. Голов С.Ф. *Управлінський облік: підручник*. [2-ге вид.] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2004. – 704с.
14. Гнатенко Є. П. Аналіз збалансованості обсягів виробництва та реалізації продукції на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2013. № 9
URL : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/130.pdf.
15. Гордієнко Л. П. *Облік і контроль незавершеного виробництва пивоварних підприємств : дисертація на здоб. наук. ступ. к.е.н. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)*. Київ, 2016. 285 с.
16. Данилюк М. О., Лещій В. Р. *Управління витратами на промислових підприємствах: науково-практичний посібник*. Івано-Франківськ: ПП Супрун, 2006. 172 с.
17. Дерій В.А. *Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія*. Тернопіль: ТНЕУ, 2009. 272с.
18. Дубівка Д. В. Поняття «збут» в системі управління підприємством. *Економіка та держава*. 2013. № 2. С. 93-96.
19. *Економічний аналіз: навч. посібник* / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. / За ред. Волкової Н.А. Одеса: ОНЕУ, Ротапринт. 2015. 310 с.
20. Энтони Р. *Учет: Ситуации и примеры* / Энтони Р., Рис Дж. : пер. с англ. М.:Финансы и статистика, 1993. 557 с.
21. Завгородній В.П., Сопко В.В. *Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу*. К.: КНЕУ, 2000. 258 с.
22. Задорожний З.В. *Внутрішньогосподарський облік: [монографія.]* / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336с.
23. *Збитки підприємства: як розрахувати, відобразити в обліку та скоротити* *Бібліотека Баланс. Практичне керівництво*, 2019. № 11. 112 с.

24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – *Закон України № 996-XIV* від 16.07.1999 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
25. Збірник первинних документів / Бібліотека Баланс. Практичне керівництво, 2016. -№20. –111с.
26. Зінченко О. В., Моргулець О. Б. Підвищення ефективності та якості обліково-аналітичних робіт у швейній галузі. URL : https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/12893/1/SDRBP2019_P130-132.pdf.
27. Зубицька І. Облік витрат на виробництво продукції. *Все про бухгалтерський облік*. 2018. 17 березня. С. 4-10.
28. Гудзь Н.В., Денчук П.Н, Романів Р.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. К.: «Центр учбової літератури», 2015. 424 с.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id.
30. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент : підручник. К.: ЦУЛ, 2002. 469 с.
31. Кірейцев Г. Г. Методологічні засади формування та розвитку національної системи бухгалтерського обліку в Україні *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2. С. 103–108.
32. Корольова О. І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 7. С. 13-17.
33. Костенко О.М. Обліково-аналітична інформаційна система підприємства. *Економіка АПК*. 2018. № 7. С. 87-91.
34. Костенко О.М. Калькулювання собівартості продукції і її значення для інформаційної обліково-аналітичної системи підприємства URL : http://www.confcontact.com/2008dec/8_kostenko.htm.

35. Коробко Г.О. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості URL : http://www.rusnauka.com/3_SND_2010/Economics/57574.doc.
36. Котляров Є. Загальновиробничі витрати та їх розподіл. *Бизнес*. 2018. № 16 (21 апреля). С. 62-67.
37. Котляров Є. Облік затрат на виготовлення продукції : загальні питання *Бизнес*. 2018. № 10 (10 березня). С. 45-50.
38. Кравчук Т.В. Класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції URL : http://www.rusnauka.com/PNR_2006
39. Кузнецова С. Організація бухгалтерського обліку з огляду на організаційну структуру суб'єктів господарювання. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 10. С. 8-13.
40. Кузнецова С.А. Економічні передумови розвитку бухгалтерського обліку в умовах інформатизації суспільства *Фінанси України*. 2018. № 2. С. 115-120.
41. Куліковська А. Ю. Особливості управлінського обліку витрат будівельного виробництва. URL : <http://intkonf.org>
42. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. – 2-е вид.],. К.:Каравела, 2005. 560 с.
43. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік: підручник/ Я.Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – 4-те вид., доп. і перероб. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 451с.
44. Лайко П. А., Ляшенко Ю. І. Фінанси: навч. посіб. К. : ДІА, 2006. 225 с.
45. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. Чернівці: “Місто”, 2003. 187с.
46. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: монографія. К.: КНЕУ, 2001. 387с.
47. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база: навчальні матеріали [для студ. вищ. навч. закл.] Чернігів: ЧДТУ.

2015. 396 с.
48. Лісіна В. Документування аудиту як складового елемента системи контролю якості аудиторських послуг *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 9. С. 40-44.
 49. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. / Лишиленко О.В. – К.: Вид-во: „Центр навчальної літератури”. – 2004. – 632 с.
 50. Лобань О.В. Моделювання вартісного балансу в ланцюгу енергопостачання *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. березень (№6). С. 49-51.
 51. Ловінська Л. Г., Олійник Л. В., Галат Л.О. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: навч. посібн. К.: КНЕУ. 2005. 329 с.
 52. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
 53. Мазур Т. І. Теоретичні та облікові аспекти дебіторської заборгованості. URL : http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics /68899.doc.htm.
 54. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: Теорія, практика, перспективи : *монографія*. Житомир: ЖІТІ, 2007. 384 с.
 55. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – Наказ Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07>.
 56. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів – Наказ Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р. URL : <https://zakon.help/law/2/>.
 57. Налоговый кодекс Российской Федерации № 146-ФЗ от 31.08.1998 р.
 58. Національні стандарти бухгалтерського обліку : Частина 1: Спецвипуск *Все про бухгалтерський облік*. 2019. №10(30 січня) . С. 3-79.

59. Нашкерська Г. Особливості визнання та оцінки поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 11. С. 31-37.
60. Нашкерська Г.В. *Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку* [Текст]: монографія / Г. В. Нашкерська. – Львів: ВЦ ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. – 426с.
61. Норд Г. Л., Фокін О. К. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 8. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241>.
62. Облікова політика підприємства: оновлюємо наказ *Все про бухгалтерський облік*. 2019. №3(12 січня). С. 8-11.
63. Олейник О.В., Бойко С.В. Аналитико-контрольное значение калькулирования в системе экономической информации хозяйствующего субъекта. Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: монография. Житомир-Краматорск: ЧП «Рута». 2005. 588 с.
64. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулякова. Житомир: ЖІТІ, 2001. 576 с.
65. Організація управлінського обліку *Школа бухгалтера*. URL : <http://www.dtkk.com.ua/show/3cid0829.html>
66. Парфентій Л. А. Методичні підходи до аналізу товарно-матеріальних цінностей. *Теорія та практика обліку, контролю й аналізу товарно-матеріальних цінностей* : монографія / За заг. ред. Серпенінової Ю. С., Макаренко І. О. Суми, 2016. 314 с.
67. ПДВ: практичні ситуації та останні зміни *Бібліотека Баланс. Практичне керівництво*, 2019. № 5. 112 с.
68. Переверзева О. Чи потрібна калькуляція? *Головбух*. 2018. №6. С. 16-19.

69. Податковий кодекс України *Кодекс України № 2755-VI*. від 02.12.2010 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
70. Подолянук Р. В. Актуальні проблеми обліку дебіторської заборгованості URL : <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/402/196.pdf>.
71. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. – 3-тє вид. перероб. і доп. Київ: «Знання», 2008. 630 с.
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.39>.
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» – Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246 URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» – Наказ Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
76. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України від 10.09.1996 р. № 120/190. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0213-16>.
77. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей – Постанова Кабінету міністрів України № 116 від 22.01.1996 р. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.
78. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.

79. Райковська О.М. Відображення результату операційної діяльності на рахунках та в фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств *Вісник Університету банківської справи НБУ*. 2018. № 3. С.10-15.
80. Ревенко А. Заробітна плата в операційних витратах підприємств URL : <http://biblioteka.uz.ua/dovidka/index.php?page=345>
81. Ромашко О. Витрати і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт і формування ціни на будівельну продукцію / О. Ромашко //Галицькі контракти.Дебет-Кредит. – 2008. – №41. – С. 18-26.
82. Сахарцева І. І. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / І.І. Сахарцева, Г. А. Семенов, Г. М. Бескоста; За ред. І. І. Сахарцевої. – К. : Кондор, 2009. – 556 с.
83. Семенова С. М., Шпирко О. М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання : монографія. Київ : ВД «Артек», 2018. 239 с.
84. Собівартість і ціна у плануванні, обліку та оподаткуванні : зб. систематизованого законодавства. *Бизнес*. 2018. № 7(липень) . С. 9-225.
85. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНЕУ, 2004. 411 с.
86. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : посібник. К.: 2007. 330 с.
87. Сук П.Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції. *Облік та фінанси в АПК*. 2009. № 19. С. 19-25.
88. Типове положення по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (втрата чинності від 16.05.2002 р.) – Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.1996 р. № 473. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/473-96-%D0%BF>.
89. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
90. Финансовый учет: учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. Москва : Финансы и статистика, 2002. 640с.
91. Хендриксен Э. Теориябухгалтерского учета / Э. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997. 574 с.

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Кордупель Юрій Васильович

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИГОТОВЛЕННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2019