

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

КУРОВСЬКИЙ ЮРІЙ АНДРІЙОВИЧ

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту,
д-р екон. наук, професор
_____ Є. Є. Іонін
« ____ » _____ 20__ р.

**Облік та аналіз готової продукції на ПрАТ
«Вінницький олійножировий комбінат»**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Кваліфікаційна (магістерська) робота

Науковий керівник:
Є.Є. Іонін, професор кафедри обліку, аналізу і аудиту,
докт. екон. наук, професор

(підпис)

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)
Голова ЕК: _____
(підпис)

АНОТАЦІЯ

Куровський Ю.А. Облік та аналіз готової продукції на ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат» . Спеціальність 071 «Облік і оподаткування», освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2021.

У магістерській роботі досліджується економічна сутність готової продукції, розглядається її класифікація, виходячи з поділу на основну та іншу, розглядаються нормативно-правові документи, що регулюють питання якості готової продукції. Розглянуто особливості організації обліку готової продукції на досліджуваному підприємстві, документальне оформлення операцій, пов'язаних з рухом готової продукції, фінансовий облік руху готової продукції та її браку, розглянуто організацію обліку руху готової продукції на основі інформаційних систем та технологій, методику аналізу готової продукції з вивченням факторів, що впливають на процес її реалізації.

Ключові слова: готова продукція, виробництво, брак у виробництві, реалізація, собівартість, облік, аналіз.

Табл. 3. Рис. 11. Бібліограф.: 61 найм.

Kurovsky Y. Accounting and analysis of finished products at PRJSC «Vinnitsa oil seed crushing factory». Specialty 071 «Accounting and taxation», Programme «Accounting and taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2021.

In the master's thesis the economic essence of the finished product is studied, its classification is considered, based on the division into basic and other, the legal documents regulating the quality of the finished product are considered. Features of the organization of accounting of finished goods at the researched enterprise, documentation of the operations connected with movement of finished goods, financial accounting of movement of finished goods and its lack are considered, the organization of the account of movement of finished goods on the basis of information systems and technologies is considered. factors influencing the process of its implementation.

Key words: finished products, production, lack of production, sales, cost, accounting, analysis.

Tabl. 3. Fig. 11. Ref. 61

ЗМІСТ

Вступ	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	7
1.1. Економічна сутність готової продукції як результату виробництва	7
1.2. Класифікація готової продукції та інші результати виробництва	11
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку готової продукції	18
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	26
2.1. Облікова політика як ефективний інструмент організації бухгалтерського обліку готової продукції	26
2.2. Документальне оформлення руху готової продукції	32
2.3. Фінансовий облік руху готової продукції	37
2.4. Облік браку готової продукції	42
2.5. Організація обліку готової продукції з використанням інформаційних систем та технологій	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА	60
3.1. Теоретичні основи та завдання аналізу готової продукції ПрАТ «ВОЖК»	60
3.2. Загальний та факторний аналіз результатів продажу готової продукції	65
ВИСНОВКИ	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	82

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання промислових підприємств України можливе завдяки удосконаленню системи управління витратами та собівартістю продукції готової продукції.

У системі управління виробництвом готової продукції важливе місце має облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. На основі даних про розмір та види витрат працівники управлінського апарату підприємства одержують інформацію про використання ресурсів, унаслідок чого з'являється можливість здійснювати контроль кількісних та якісних показників, регулювати процес виробництва, приймати оптимальні управлінські рішення.

Сьогодні мають місце досить широкі можливості підприємств у визначенні правил ведення бухгалтерського обліку, оскільки нова система обліку надає право розробляти підприємством свою облікову політику, самостійно визначити конкретні методики, форми, техніку ведення та організації бухгалтерського обліку, виходячи з конкретних умов господарювання. Розглядаючи сферу промисловості, необхідно зазначити, що найважливішим для підприємств такого сектору є забезпечення раціонального обліку та аналізу руху продукції.

Проведені дослідження свідчать, що останнім часом в Україні рівень виробництва та споживання олії значно зменшився, в першу чергу, через погіршення економічного стану країни.

Проблемам розвитку та удосконалення обліку і контролю готової продукції та витрат на її виготовлення присвячено досить велика кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Аксьоненка А.Ф.,

Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Завгороднього В.П., Кужельного М.В., Лапухіна В.М., Мюллендорфа В.М., Новиченка П.П., Озерана В.О., Осадчого Ю.І., Палія В.Ф., Саблука П.Т., Савчука В.К., Шевчука В.О., Шеремети А.Д. та інші.

Все вищезазначене підтверджує актуальність обраного дослідження, яке націлене на облік готової продукції, її відвантаження і реалізації, аналіз руху, зберіганням продукції, проведення комплексного аналізу показників реалізації, для правильного і своєчасного її оприбуткування на склад, а також для отримання точних даних про залишки готової продукції на складі.

Метою написання роботи є удосконалення обліку та аналізу готової продукції. Мета дослідження обумовила вирішення **наступних завдань**:

- дослідити економічну сутність готової продукції;
- розглянути класифікацію готової продукції;
- здійснити аналіз нормативної бази та спеціальної літератури з теми дослідження ;
- дослідити питання організації бухгалтерського обліку готової продукції;
- вивчити особливості документального оформлення руху готової продукції;
- охарактеризувати методику синтетичного та аналітичного обліку руху готової продукції на досліджуваному підприємстві;
- вивчити облік браку готової продукції;
- дослідити питання проведення аналізу готової продукції;
- розглянути організацію обліку готової продукції на основі інформаційних і комп'ютерних технологій;

Предметом дослідження є облік та аналіз готової продукції в системі управління підприємством.

Об'єктом дослідження виступають облік та аналіз готової продукції на ПрАТ «Вінницький олійно-жировий комбінат».

Методи дослідження. У процесі дослідження було використано

наступні методи: аналіз та синтез, графічний, порівняння, групування, метод вибірових обстежень, економіко-математичне моделювання, факторний та функціональний метод.

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів очікують надання пропозицій та рекомендацій, які покращать практичну діяльність промислових підприємств в частині обліку та аналізу готової продукції.

Апробація результатів дослідження

Результати дослідження були обговорені та отримали позитивний відгук на XXI Міжнародній науковій конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання». Тема публікації «Облік браку у виробництві готової продукції»

Положення, що виносяться на захист полягають в обґрунтуванні теоретичних та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аналізу готової продукції підприємств:

1. Запропоновано методику обліку бракованої продукції, а саме шляхом введення до рахунку 24 «Брак у виробництві» субрахунки за ознакою «вид браку», зокрема: 241 «Внутрішній брак» (аналітичні рахунки 2411 «Внутрішній виправний брак» та 2412 «Внутрішній невивправний брак»), 242 «Зовнішній брак» (аналітичні рахунки 2421 «Зовнішній виправний брак» та 2422 «Зовнішній невивправний брак»).

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних посилань із 61 найменувань, рисунків – 11, таблиць – 3, додатків – 46. Загальний обсяг роботи становить 82 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність готової продукції як результату виробництва

В умовах ринкових відносин пріоритет економічних і мотиваційних методів управління посилює ризик прийняття нераціональних рішень, тому ефективне регулювання діяльності можливе тільки на основі оперативної синтезованої інформації про витрати підприємства та про склад собівартості продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва готової продукції, який є центральною підсистемою інформаційної системи господарського обліку підприємств, що формує основні характеристики вартісних показників виробництва продукції.

Готова продукція – результат виробництва, що створюється для задоволення потреб людини. З цього визначення випливають дві властивості готової продукції, дві його сторони: споживна вартість - здатність продукції задовольняти ті чи інші потреби – це її якісна сторона, яку характеризують певні відмінні риси та має бути продуктом праці, людської діяльності. Споживна вартість продукції завжди має суспільний характер, адже задовольняє потреби ринку, а отже, суспільства. Крім того, готова продукція повинна мати здатність обміну однієї одиниці на іншу [35]

При дослідженні бухгалтерського відображення процесу виробництва окремої уваги заслуговують складові результатів виробництва. Наявність дискусійних положень в частині виокремлення складових результатів виробничого процесу за різними класифікаційними ознаками визначає необхідність розгляду питання класифікації результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку і аналізу готової продукції.

Процес виробництва продукції є принципово важливою сферою підприємства, що зумовлено практичними потребами держави та суспільства,

зайнятих виробництвом, споживанням й розподілом. Але особливе зростання його ролі й значення в управлінні економічними процесами зумовлює необхідність удосконалення бухгалтерського обліку і аналізу.

Ефективність бухгалтерського обліку як складної багаторівневої системи залежить не лише від методичного та методологічного забезпечення, але й значною мірою визначається прагматикою бухгалтерського обліку, тобто заходами, що забезпечують практичне функціонування системи реєстрації, групування та узагальнення облікової інформації. У цьому зв'язку дуже важливо знайти найбільш досконалі та економічно виправдані способи і методи організації облікового процесу, які б забезпечували його оптимальне функціонування та подальший розвиток [33].

Проте досягти цього неможливо без чіткої регламентації класифікаційних ознак результатів виробництва продукції, оскільки незважаючи на вагомий внесок вчених у дослідження підходів до групування готової продукції, необхідним є поглиблення цих досліджень, адже між вченими відсутній єдиний підхід до класифікації, що впливає на методичне забезпечення бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції.

Для ефективної організації бухгалтерського обліку і аналізу на підприємствах, основним видом діяльності яких є виробництво готової продукції, необхідно дослідити підходи до класифікації результатів виробництва.

Бухгалтерський облік процесу виробництва продукції є основною і одночасно найбільш складною ділянкою бухгалтерського обліку на підприємстві [13]. Тому для подальшого її вивчення доцільно розглянути її класифікацію. Класифікація відіграє важливу роль у формуванні процесу виробництва продукції. Як вважають Б.І. Валуєв, Л.П. Горлова та В.В. Муравська [4], класифікація дає можливість отримати сукупність об'єктивно існуючих угруповань, що розкривають внутрішню структуру формування процесу виробництва продукції та дозволяє створити теоретико-економічну модель системи процесу виробництва продукції.

Для того, щоб правильно визначити собівартість готової продукції,

потрібно ідентифікувати наявні результати виробничого процесу та класифікувати їх, оскільки залежно від виду встановлюється подальше використання та відображення в бухгалтерському обліку і аналізі (Дод.А).

Чіткість розуміння поняття для готової продукції як «результати виробництва» сприяє однозначності виділення об'єктів, які підлягають обліковому відображенню та розвитку методичного підходу такого відображення.

За технологічною складністю виділяють простий і складний результати виробництва. Простий результат виробництва передбачає утворення основної готової продукції, а складний результат виробництва – утворення, окрім основної продукції, ще й супутньої та побічної.

За наявністю дефектів результат виробництва може бути кондиційним і некондиційним. Кондиційний результат виробництва – це продукція, що відповідає нормативним вимогам і придатна для застосування за призначенням [16].

За можливістю використання за призначенням результати виробництва поділяються на придатні, умовно-придатні та непридатні. Придатний результат виробництва – це продукція, яка володіє необхідною якістю та може використовуватися за призначенням кондиційної продукції. Умовно-придатний результат виробництва – це продукція, яка може використовуватися за іншим аналогічним призначенням, аніж передбачено для продукції кондиційної. Така умовно-придатна продукція може бути навіть продана споживачам. Непридатний результат виробництва – це продукція, яка не має необхідної якості для використання її за призначенням, тому повинна бути знищена (утилізована) [31].

Отож, готовою продукцією – є продукція цілком придатною та призначеною для продажу, вважають закінчені обробкою вироби, які пройшли випробування, приймання і відповідають технічним вимогам і стандартам. Готова продукція продається в основному через виробничі підприємства або підприємства роздрібною торгівлі. Реалізація готової продукції здійснюється зі

складів підприємств — виробників, посередницьких організацій, фірмових магазинів, заготівельних пунктів тощо [32].

Запаси готової продукції мають вплив на розмір валового доходу підприємства. Від запасів готової продукції залежить також і розмір прибутків, що залишаються у розпорядженні підприємства. Запаси готової продукції, як економічний показник, - це маса продукції, яка знаходиться на складах виробництва та в сфері товарного обігу з моменту її виготовлення до моменту реалізації.

Готова продукція на виробничому підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експедицію;
- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;
- г) реалізація продукції (Додаток Б) [48].

З урахуванням таких обставин усі показники якості виробів поділяють на дві групи:

перша — диференційовані (поодинокі) показники, з яких виокремлюється найбільш розгалужена низка одиничних показників якості (Додаток В.);

друга — загальні показники якості всього обсягу продукції, що її виробляє підприємство.

Найбільш складна за кількістю система показників застосовується для оцінки якості (технічного рівня) знарядь праці. Вона охоплює більшість груп одиничних показників і майже всі комплексні вимірники якості. Крім специфічних, властивих лише певному виду виробів показників, якість (технічний рівень) знарядь праці характеризується також низкою загальних показників. До них, у першу чергу, належать надійність, довговічність,

ремонтпридатність, продуктивність, патентна чистота тощо.

Як стверджують автори Светлова Н.М., Супрун М.Г., готова продукція обліковується на підприємствах за місцями їх зберігання, а також за окремими її видами:

- натуральних, які характеризують кількість, обсяг та вагу продукції відповідно до її фізичних властивостей;
- умовно-натуральних, які необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції [50].

Підбиваючи підсумок, можемо зробити висновок, що готова продукція є кінцевим результатом процесу виробництва, що призначена для реалізації. При цьому, що виробнича собівартість готової продукції складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат та загальновиробничих, а собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормові виробничі витрати. Облік виробництва готової продукції та її реалізації (облік руху готової продукції в межах підприємства) необхідний для контролю наявності, рухом, зберіганням продукції, для правильного і своєчасного її оприбуткування на склад, а також для отримання точних даних про залишки готової продукції на складі для планування подальшого процесу її реалізації кінцевому споживачу (при необхідності через роздрібну чи оптову мережу).

1.2. Класифікація готової продукції та інших результатів виробництва

В економічній літературі пропонуються різноманітні варіанти класифікації таких складових результатів виробництва продукції, як готової продукції. Розглянемо їх більш детально для встановлення переліку основних класифікаційних ознак, їх видів, даних результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку і аналізу.

Готова продукція є прямим корисним результатом виробничої діяльності промислових підприємств, який виражений або у формі продукту, або у формі виробничих послуг (робіт промислового характеру) [50]. З цією думкою погоджуються й інші дослідники, серед яких В.Є. Адамов, Г.І. Бакланов, А.І. Устінов, А.В. Головач, А.М. Єріна, В.О. Козирєв, В.А. Тарловська, І.Є. Теслюк, І.Н. Термежко. Дещо іншої думки дотримуються Ж.К. Нестеренко та І.О. Циганова, які вважають, що готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві (внутрішньогосподарський оборот) [54].

Аналіз останніх досліджень і публікацій, які присвячені питанню класифікації готової продукції, показав, що в бухгалтерському обліку класифікація готової продукції проявляється у вартісному вираженні і відображається на різних рахунках бухгалтерського обліку (рис. 1.1).

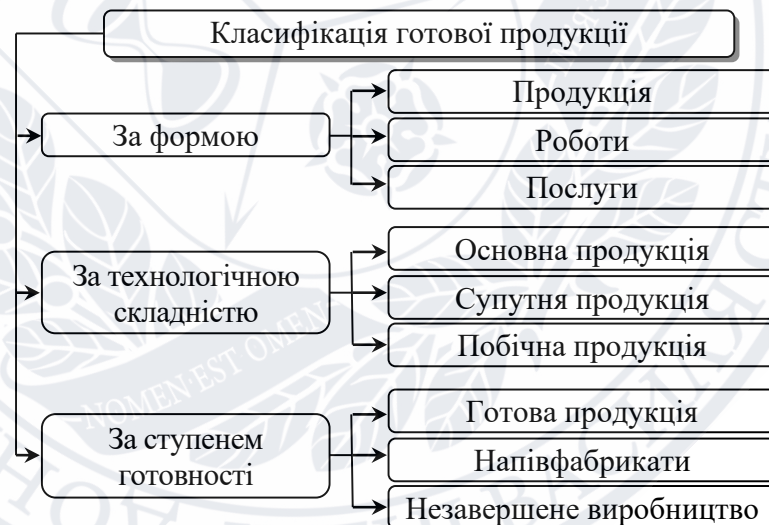


Рисунок 1.1. Класифікація готової продукції [54]

Вважаємо, що наведена вище класифікація готової продукції повинна мати в своєму складі відповідні облікові процедури та формувати потрібну для управління облікову інформацію. Це надасть змогу створити на підприємстві ефективну систему управління якістю продукції та регулювання рівня відсотку бракованої продукції.

Проте, слід зауважити, що існуючі підходи до класифікації готової продукції не враховують види продукції, інформація про які необхідна для забезпечення взаємозв'язку між різними категоріями, поняттями якості продукції, оцінки їх поведінки, систематизації дефектів, які утворюються під час виробництва продукції, а також для забезпечення аналітичною інформацією, в розрізі кожного виду якості продукції, менеджерів для прийняття оперативних управлінських рішень.

Відповідно до розробленої класифікації результатами виробництва за наявності дефектів є кондиційний і некондиційний. Виокремлення складових некондиційного результату виробництва потребує детального дослідження, адже здебільшого в літературних джерелах вживається поняття «бракована продукція». Тому необхідно виявити зв'язок між бракованою і некондиційною продукцією. Так, як складовими некондиційної продукції може бути бракована продукція, браковані напівфабрикати і відходи [31]. Так, дослідивши законодавчу базу та фахову літературу, встановлено, що брак поділяють за трьома основними ознаками (рис. 1.2).



Рисунок 1.2. Класифікація видів браку у виробництві [31]

Брак класифікують за різними ознаками: видами, причинами, винуватцями, об'єктом, місцем виникнення тощо. Розглянемо детальніше трактування науковців щодо класифікації браку у виробництві.

Під видами браку Василькова Т.В розуміє характеристики порушень, які

призводять до неможливості використання деталей, вузлів чи виробів (відхилення від розмірів і допусків, хвилястість поверхонь й ін.), а причини характеризують як допущені порушення технологічної та виробничої дисципліни (несправності обладнання та інструменту, порушення технологічної документації, недостатня кваліфікація виконавців, дефекти в сировині, матеріалах і напівфабрикатах) [5].

Досить поширеною є класифікація браку залежно від характеру дефектів, зокрема розрізняють виправний та невиправний. Проте досить часто виправний брак називають частковим, а невиправний – остаточним. Так, зокрема, вважають Мороз В.С., Тельнов А.С. [28].

На думку В.М. Пархоменка, виправний брак вимагає додаткових витрат для доведення продукції до заданої якості. В обох випадках підприємство частково покриває витрати на брак через утримання з винуватців браку (робітників, постачальників), через вартість оприбуткованих відходів від забракованої продукції [35].

З даним підходом не погоджується Попов В. Ю. [41]. На думку автора, витрати на виправлення виправного браку виникнуть лише за умови, якщо до виправлення браку залучаються інші робітники і витрачається додатковий матеріал, а якщо виправний брак погашається за можливістю винуватців – у цьому випадку додаткових витрат не виникає, оскільки така робота не оплачується. Вважаємо, що при побудові класифікації бракованої продукції слід врахувати необхідність і доцільність понесення додаткових витрат на його виправлення.

Не менш важливою є класифікація браку залежно від причин виникнення. Так, під причинами браку Ю.А. Єгупов розуміє недоліки або помилки, що виникли в ході виробничого процесу (наприклад, неправильне налагодження устаткування, порушення технологічного процесу, поганий контроль отриманих зі сторони напівфабрикатів та ін.). Тобто підприємство повинно скласти перелік можливих причин виникнення браку (він може виникнути через неякісні матеріали, недосконалу технологію, перебої в

енерго- та водопостачанні, низьку кваліфікацію або халатність працівників, з інших причин), включаючи технологічні втрати, винуватців браку (працівники, постачальники тощо) [14].

Більш змістовнішою є класифікація браку в розрізі об'єктів за І.М. Ізвековою, Г.О. Корольом та Н.П. Потрусом [16]. Відповідно до цієї класифікації, брак за об'єктами включає в себе дві складові: брак вихідних матеріалів, сировини (на складі матеріалів та у виробника; виправний та невиправний (остаточний); з вини підприємства постачальника, з вини транспортної організації та з вини підприємства-споживача вихідних матеріалів, сировини) та брак продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт (внутрішній та зовнішній; виправний та невиправний (остаточний); запланований (технічно-неминучий) та непередбачений; виробничий підрозділ 1, виробничий підрозділ 2 та виробничий підрозділ N; вид продукції 1, вид продукції 2 та вид продукції G).

При виникненні внутрішнього браку слід встановити підрозділ, який є винним у випуску продукції, склад витрат (собівартість) продукції, що виявилася бракованою, порядок відшкодування витрат як працівнику, так і підприємству (в залежності від того, з чієї вини стався брак).

За результатами дослідження можна стверджувати, що питання класифікації бракованої продукції не набули достатньо чіткого висвітлення та однозначного вирішення в науковій, економічній та фаховій літературі, на підставі чого доцільно доповнити існуючий перелік класифікаційних ознак браку у виробництві за ознакою «можливість виявлення», зокрема необхідно розрізняти явний (неякісна продукція, факт якої може бути задекларований у бухгалтерському обліку: первинних документах, регістрах синтетичного й аналітичного обліку та звітності підприємства) та прихований брак (неякісна продукція, факт господарського життя якої не відображений в системі бухгалтерського обліку, що впливає на показники рентабельності виробництва суб'єктів господарювання).

Явний та прихований брак виникають в умовах комплексного

виробництва внаслідок фіксації перевитрачання виробничих ресурсів на одиницю виготовленої продукції. Вони можуть містити в собі ознаки некондиційної продукції, що є наслідком збільшення тієї частки незавершеного виробництва, котра непридатна для використання у подальшому технологічному процесі. Це порушує роботу не тільки на окремих ділянках, переділах виробництва продукції, а й функціонування всієї системи процесу виробництва [41].

Такий підхід до класифікації видів бракованої продукції (рис. 1.3) надасть можливість забезпечити аналітичною інформацією в розрізі кожного виду неякісної продукції та у подальшому використовувати її для удосконалення методичного підходу до відображення бракованої продукції в системі бухгалтерського обліку.

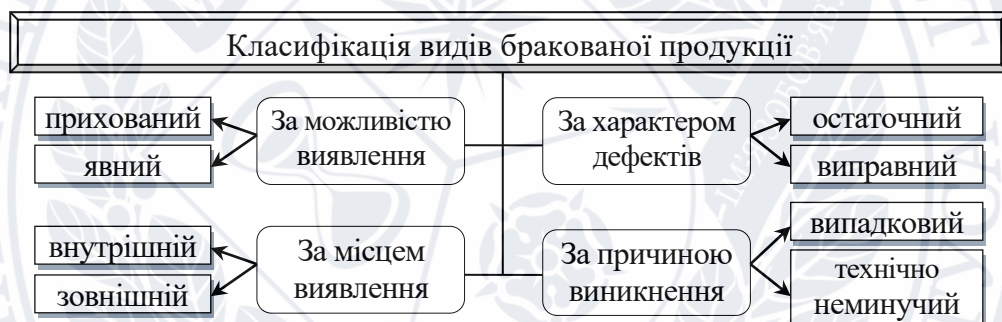


Рисунок 1.3. Класифікація видів бракованої продукції для цілей бухгалтерського обліку

Не менш важливим є питання визначення видів відходів виробництва за різними класифікаційними ознаками для організації бухгалтерського обліку і аналізу на підприємстві. Так, на думку О.Ю. Попової, класифікація представляє собою багатоступінчастий, розгалужений розподіл, при чому вибираючи класифікаційну ознаку необхідно керуватися тим, що розподіл повинен вестися тільки на одній підставі й складові розподілу повинні взаємно виключати одна одну. В основу класифікації відходів необхідно покласти подібності у внутрішніх закономірностях та об'єктивно існуючі зв'язки між групами [41].

Процес виробництва продукції може бути відходним і безвідходним. Для побудови бухгалтерського формування собівартості продукції за умов відхідного виробництва необхідно розглянути класифікацію відходів.

Найбільш поширеною є класифікація відходів виробництва за сферою використання, залежно від фізичних властивостей та за рівнем використання. Такий підхід до класифікації відходів виробництва в системі бухгалтерського обліку є традиційним для вітчизняної системи бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями.

На думку інших авторів, розгляд класифікації за економічними елементами та статтями калькуляції є необхідним для того, щоб визначити структуру витрат на виправлення бракованої продукції чи переробки відходів виробництва. Наприклад, якщо частка заробітної плати зменшується, а частка амортизації збільшується, це свідчить про підвищення технічного рівня підприємства, про ріст продуктивності праці [2,47].

На нашу думку, підхід, запропонований автором, є доцільним, оскільки передбачає визначення собівартості з врахуванням браку та відходів виробництва. Проте необхідно зазначити, що кожен суб'єкт господарювання повинен здійснювати коригування складових собівартості з урахуванням особливостей ведення й організації процесу виробництва та напрямів використання його результатів залежно від виду економічної діяльності.

Вважаємо, що вищенаведені класифікації відходів є не досить повними, оскільки для управління підприємствами необхідна більш ширша та деталізована класифікація, що допоможе їм раціонально використовувати свій час для прийняття ефективних і оперативних управлінських рішень.

Більш доцільно виділяти такі ознаки та, відповідно, види відходів виробництва, які впливають не тільки на бухгалтерське відображення, а й на систему аналізу (Додаток Г).

Так, за можливістю використання виділяють відходи виробництва й відходи споживання. Такий розподіл передбачений вимогами Державного

класифікатора відходів (ДК 005-96) [9].

Виокремлення такої ознаки відходів виробництва, як «токсичність», зумовлене тим, що токсичні відходи виробництва є найбільш шкідливими для життя і здоров'я суспільства.

Принципово важливим є поділ відходів споживання на промислові та побутові. До промислових відходів споживання відносять машини, верстати й інше застаріле обладнання підприємств, а побутові трактують як відходи, що утворюються в результаті життєдіяльності людей та, які викидають як небажані чи марні.

Таким чином, класифікація результатів виробництва за наступними ознаками: за формою, технологічною складністю, наявністю дефектів, ступенем готовності та можливістю використання за призначенням дає можливість розглянути готову продукцію як кінцевий готовий результат виробництва, так і проміжний результат виробництва. З огляду на необхідність дотримання при організації бухгалтерського обліку вимог Державного класифікатора відходів, розглянуто кондиційний і некондиційний результати виробництва, що стало передумовою удосконалення класифікації бракованої продукції і відходів. Застосування таких підходів до класифікації результатів виробництва сприяє підвищенню повноти облікової інформації про обсяги, собівартість, якість, безпеку продукції і можливість її використання за призначенням.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку готової продукції

Здійснення обліку та аналізу готової продукції регулюється рядом нормативно-правових актів, указів, листів, методичними рекомендаціями, інструкціями тощо. В сучасних умовах перед підприємствами усіх видів економічної діяльності незалежно від організаційно-правової форми постає питання оптимізації системи оподаткування виробництва та реалізації операцій з готовою продукцією. З огляду на те, що вибір методу оцінки

складових запасів як при надходженні, так і при вибутті впливає на розмір витрат, що враховується при обчисленні прибутку до оподаткування податком на прибуток. Тому необхідним є розгляд нормативного регулювання готової продукції, зокрема особливої уваги потребує оцінка результатів виготовлення готової продукції.

Проблемні питання нормативно-правового регулювання процесу виробництва продукції висвітлено в працях вчених, проте залишаються невирішеними питання оцінки продукції належної якості і з дефектами, відходів, незавершеного виробництва й напівфабрикатів у бухгалтерському обліку та порядок їх відображення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за національними, міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та податковим законодавством. Тому слід вивчити вітчизняний досвід щодо нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції у порівнянні з міжнародними нормами й нормативами

Нормативне регулювання обліку процесу виробництва на міжнародному та державному рівнях, а також на рівні підприємства наведено в додатку Є.

Проаналізувавши міжнародний рівень нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку готової продукції, слід відмітити, що на цьому рівні зазначене питання регулюється декількома міжнародними стандартами, серед яких Стандарти ГОСТ 15467-79, ISO 9000, EN 14000, 45000, ДСТУ ISO 9000, ДСТУ 2195-99, ДСТУ 3910-99, ДСТУ 3911-99, ДСТУ ДК 005-96, ДСанПіН 2.2.7.029-99, СНиП 2.01.28-85, СанПіН 3210-85, СанПіН 3170-84. Таким чином, в зарубіжній практиці для регулювання відображення процесу виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності не передбачено єдиного стандарту.

Так, найактуальнішими для готової продукції є міжнародний стандарт ISO 9001, які змінили стандарти серії ГОСТ 15467-79. Це стандарти, що прийняті для регулювання продукції в сфері забезпечення та поліпшення якості [9].

Міжнародні стандарти ISO 9000, 10000 й 14000 містять настанови щодо перевірки систем якості, кваліфікаційні вимоги до експертів-аудиторів з перевірки системи якості, керування програмою перевірки системи якості; розглядають системи і настанови щодо захищеності навколишнього середовища, системи управління навколишнім середовищем, технічні вимоги і настанови щодо його використання, а також загальні настанови щодо принципів, систем та заходів підтримки [27].

Стандарти серії ДСТУ 3910-99, ДСТУ 3911-99, ДСТУ ДК 005-96, ДСанПіН 2.2.7.029-99, СНиП 2.01.28-85, СанПиН 3210-85, СанПиН 3170-84 призначені для надання інформації у сфері поводження з відходами, зокрема, як стверджує В.С. Міщенко, стосуються лише однієї властивості відходів – токсичності і містять недостатньо даних для ідентифікації ряду відходів [9].

Таким чином, міжнародні стандарти з регулювання бухгалтерського обліку готової продукції визначають концептуальні положення формування облікової інформації про якість, витрати на якість продукції, відходи та супутню продукцію, а також її розкриття у звітності підприємства. Проте цими стандартами не врегульовано вибір методу застосування оцінок результатів процесу виробництва готової продукції.

Важливими є питання нормативного регулювання обліку Господарським, Цивільним і Податковим кодексами України, а також Кодексом про адміністративні правопорушення. Податковий кодекс України досить широко регулює основні питання, пов'язані з оподаткуванням виготовленої та реалізованої продукції, проте питання щодо результатів процесу виробництва продукції розкриті не на достатньому рівні. Так, визначено лише питання про склад собівартості бракованої продукції, оподаткування відходів екологічним податком, а щодо супутньої продукції – є не регламентованим. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне дослідити основні особливості оподаткування результатів процесу виробництва продукції.

Щодо оподаткування бракованої продукції, то ст. 138 Податкового кодексу України передбачено понесення витрат і отримання доходів від випуску (реалізації) бракованої продукції, що впливає на оподаткований прибуток (податковий збиток) за відповідний період (Додаток Ж).

Таким чином, до складу готової продукції може бути віднесена вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), а також витрати на виправлення такого браку, але тільки в разі реалізації такої продукції і в межах допустимих норм технічно неминучого браку, розмір яких встановлено в наказі підприємства за умови їх обґрунтування.

У тому випадку, якщо в процесі визнання продукції остаточно забракованої підприємство отримує зворотні відходи, то собівартість цієї продукції зменшується на вартість таких відходів [43].

Не менш важливим податком при придбанні і реалізації готової та супутньої продукції, повернення бракованої продукції є податок на додану вартість, що досліджені у працях В.С. Загорського, Ю.Б. Іванова, О.В. Мещерякової та інших.

При відображенні у податковому обліку продукції, необхідно користуватися загальними правилами оподаткування готової продукції ПДВ, визначеними відповідними розділами податкового кодексу України. Проте детальніше слід зосередити на поверненні продукції, що досить часто зустрічається в практичній діяльності підприємств (табл. 1.1).

Отже, покупець при поверненні частини готової продукції продавцю здійснює коригування податкового кредиту на підставі Розрахунку, отриманого від продавця. Враховуючи, що податковий кредит визначається, виходячи з договірної (контрактної) вартості, які придбаються з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, то в разі відмови з боку продавця надати такий Розрахунок при поверненні йому частини готової продукції покупець проводить коригування сум податкового кредиту за результатами

податкового періоду, протягом якого відбулося повернення ним, незалежно від факту отримання Розрахунку [37].

Таблиця 1.1. Розкриття інформації в Податковому кодексі України щодо повернення продукції

№ з/п	Стаття (пункт) ПКУ	Питання, що розкриваються
1	п. 192.1-192.2	Якщо після постачання товарів змінюється сума компенсації їх вартості, включаючи перегляд цін, перерахунок у випадках повернення товарів особі, яка їх надала, або повернення постачальником суми попередньої оплати товарів
2	п.192.1.1	Внаслідок перерахунку у випадках повернення товарів особі, сума компенсації зменшується на користь платника податку – постачальника
3	п. 192.1.2	Внаслідок перерахунку у випадках повернення товарів особі, сума компенсації збільшується на користь платника податку – постачальника

Кодекс про адміністративні правопорушення регламентує лише розмір штрафних санкцій та порядок їх застосування; визначає граничний розмір штрафних санкцій, що нараховуються у відсотках [18].

На державному рівні важливим є також Закон України, Укази Президента та Постанови Кабінету міністрів України (Додаток Б), що надають можливість встановити відсутність чіткого нормативного закріплення питань щодо відображення у бухгалтерському обліку складових результатів процесу виробництва продукції.

НП(С)БО 16 «Витрати» надає лише інформацію щодо формування собівартості браку та відходів виробництва й супутню продукцію.

На державному рівні досить важливими є Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів № 2 від 10.07.2007 р. [23], в яких вказується оцінка браку та відходів виробництва у бухгалтерському обліку. Проте оцінка готової продукції залишається не регламентованою.

У зв'язку з цим, вважаємо, що необхідно удосконалити порядок оцінки результатів виробництва, зокрема, готової продукції, напівфабрикатів,

незавершеного виробництва, відходів, що сприятиме формуванню достовірної інформації про собівартість результатів виробничого процесу.

Відповідно до національних та міжнародних стандартів фінансової звітності при визнанні результати процесу виробництва продукції повинні відповідати загальним критеріям визнання активів, зокрема: існує вірогідність того, що підприємство отримає або втратить будь-які майбутні економічні вигоди, обумовлені об'єктом визнання; можливість достовірно визначити її вартість.

У практиці суб'єктів господарювання застосовуються різні підходи до оцінки браку, відходів й продукції. Так, вітчизняна практика щодо підходів до оцінки відрізняється від міжнародної, що призводить до виникнення труднощів при її відображенні у звітності підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Підходи до оцінки готової продукції як результатів процесу виробництва

Результат процесу виробництва продукції	Назва стандартів фінансової звітності		
	П(С)БО 9 «Запаси»	П(С)БО 16 «Витрати»	МСБО 2 «Запаси»
Бракована продукція	собівартість або чиста вартість реалізації	планова (фактична) собівартість	собівартість або чиста вартість реалізації
Відходи виробництва		справедлива вартість; оцінка можливого	
Готова продукція		використання	

Такі суперечності вітчизняного та міжнародного законодавства викликані різними підходами до відображення облікової інформації щодо результатів виробничого процесу у звітності підприємства.

Вважаємо, що оцінка за собівартістю полягає в тому, щоб оцінити брак, відходи чи продукцію за сумою сплачених або таких, що підлягають сплаті грошових коштів на дату придбання.

На думку Золотухіна О. [13], для того, щоб визначити можливу чисту продажну ціну браку, відходів чи супутньої продукції, необхідно попередньо оцінити витрати з доведення цих активів до стану, в якому вони використовуються за призначенням і реалізуються на сторону. Тобто, це

означає, що збиток у цьому випадку необхідно віднімати від поточної ринкової (справедливої) вартості активу.

Чиста продажна ціна також може розраховуватися на кожну номенклатуру одиницю наявних запасів (брак, відходи й супутня продукція), проте необхідно здійснити їх класифікацію чи перекласифікацію. Це можливо, якщо йдеться про результати процесу виробництва, що належать до одного асортименту продукції, яка випускається, та мають однакове призначення [54].

Якщо ж порівнювати оцінку браку, відходів й готової продукції, визначені П(С)БО 16 «Витрати» й МСБО 2 «Запаси», то такі підходи є дещо подібними, а також мають свої розбіжності.

Таким чином, для відображення готової продукції в бухгалтерському обліку слід оцінювати за плановою (нормативною) собівартістю, що надасть змогу забезпечити достовірність облікової інформації, необхідною для користувачів звітності.

При оцінці готової продукції необхідно виходити із загальних положень оцінки запасів, зокрема пп. 11-12 П(С)БО 16 «Витрати» передбачено, що прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів та побічної продукції, отриманих у процесі виробництва, згідно з п. 14 МСБО 2 «Запаси» результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно.

Отже, в нормативному відображенні калькулювання собівартості включає дві стадії:

- 1) вимірювання витрат на виробництво кожного продукту після точки розділення;

- 2) розподіл витрат між супутніми продуктами (при цьому базою розподілу витрат слід вважати фізичний обсяг виробництва або вартість продажу супутньої продукції) [24].

Таким чином, в умовах ринкової економіки проблема оцінки готової продукції бухгалтерського обліку набуває великого значення, оскільки оцінка є одним із інструментів, що забезпечує достовірність даних про стан підприємства

і результати його господарської діяльності, надає достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Висновки до розділу 1

1. Обґрунтовано, що готова продукція є кінцевим результатом процесу виробництва, що призначена для реалізації. При цьому, що виробнича собівартість готової продукції складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат та загальновиробничих, а собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормові виробничі витрати.

2. Розглянуто класифікацію результатів виробництва за наступними ознаками: за формою, технологічною складністю, наявністю дефектів, ступенем готовності та можливістю використання за призначенням дає можливість розглянути готову продукцію як кінцевий готовий результат виробництва, так і проміжний результат виробництва. З огляду на необхідність дотримання при організації бухгалтерського обліку вимог Державного класифікатора відходів, розглянуто кондиційний і некондиційний результати виробництва, що стало передумовою удосконалення класифікації бракованої продукції і відходів.

3. Обґрунтовано, що при дослідженні нормативного регулювання розглянуто облік готової продукції потрібно вивчати за стадіями калькулювання собівартості: вимірювання витрат на виробництво кожного продукту після точки розділення та розподіл витрат між супутніми продуктами (при цьому базою розподілу витрат слід вважати фізичний обсяг виробництва або вартість продажу супутньої продукції).

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Облікова політика як ефективний інструмент організації бухгалтерського обліку готової продукції

В сучасних умовах ринкового середовища, розбудова ефективної й дієвої облікової політики стала пріоритетом організації й ведення бухгалтерського обліку на підприємствах незалежно від організаційно-правової форми і виду економічної діяльності. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» регламентовано головні складові й принципи ведення бухгалтерського обліку та введено трактування поняття «облікова політика».

Інтеграція України у світовий європейський простір вимагає запровадження нового організаційно-економічного механізму регулювання бухгалтерського обліку. Він повинен ґрунтуватися не тільки на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, але й на сучасних міжнародних стандартах фінансової звітності, що зумовлює необхідність дослідження й оцінки ефективності організації обліково-аналітичних показників та визначення основних напрямів їх удосконалення.

Розроблення дієвої системи облікової політики є необхідною складовою частиною організації та ведення бухгалтерського обліку готової продукції, оскільки процес виробництва готової продукції є важливою умовою існування кожного суб'єкта господарювання, так як – це процес створення матеріальних і духовних благ, які задовольняють потреби суспільства.

Питання облікової політики набуває все більшого значення в практичній діяльності підприємств й постійно потребує подальших наукових ґрунтовних досліджень.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [42] облікова політика – це сукупність

принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це система, яка передбачає самостійний вибір підприємством певних і конкретних методичних підходів, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Як вважає О.Є. Лубенченко, господарська діяльність підприємств є діяльністю взаємовідносин та взаємозв'язків із засновниками і споживачами продукції, постачальниками, державою та іншими суб'єктами, в основі організації яких покладені принципи самостійності і самофінансування; зацікавленість в результатах роботи, відповідальність за них; контроль за діяльністю підприємства. Дотримання цих принципів є принципово важливою умовою отримання достовірної інформації про стан підприємства. Звісно, що така інформація базується на даних бухгалтерського обліку, а тому досить важливим стає необхідність розробки облікової політики, що врахує специфіку господарської діяльності підприємства [21].

Розглянемо, яким чином реалізуються елементи методу бухгалтерського обліку та застосовуються принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності на кожному етапі обробки облікових даних щодо операцій з готовою продукцією на ПрАТ «ВОЖК» (Додаток 3).

Ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» регламентовано 7 принципів ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності [42]. Використання принципів бухгалтерського обліку сприяють отриманню повної, достовірної та своєчасної інформації про процес руху готової продукції для прийняття ефективних управлінських рішень зацікавленими користувачами облікової інформації.

На думку В. Довбенка, цикл управління вимагає здійснення збалансованої облікової політики підприємства, яка б пов'язувала формування стратегії і визначення цілей підприємства з відповідними фінансовими можливостями і кінцевими результатами реалізації стратегії. Цілі підприємства повинні бути не тільки чіткими й обґрунтованими, але й збалансованими, а

результат, якого мають досягти, повинен бути вимірюваним. Для цього необхідно сформулювати ключові індикатори досягнення стратегічних цілей, з допомогою яких можна оцінювати рівень їх реалізації [7].

Облікова політика ПрАТ «ВОЖК» є основою регулювання та ведення облікових процедур на підприємстві, що дають змогу сформулювати бачення фінансового стану підприємства. В обліковій політиці мають бути застосовані ті альтернативні форми та способи ведення обліку, що найбільш оптимально формують і налагоджують увесь обліковий процес на підприємстві, що своєю чергу буде сприяти отриманню повної та достовірної інформації про діяльність підприємства в цілому та в розрізі окремих складових. Отож, можна стверджувати, що облікова політика ПрАТ «ВОЖК» є тим ефективним інструментом, що сприяє впорядкуванню та забезпеченню ефективності господарської діяльності підприємства (в тому числі процесу постачання, виробництва та реалізації).

На ПрАТ «ВОЖК» потрібно розпочинати з підготовки облікової політики, саме в частині готової продукції, оскільки саме визначення усіх необхідних облікових складових щодо готової продукції та їх відображення в обліковій політиці буде тою передумовою, що сприятиме формуванню дієвої облікової політики на всіх етапах руху готової продукції. Тому кожен елемент і складові облікової політики мають об'єднувати специфічні об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок між різними її складовими елементами.

Якщо говорити про організацію обліку готової продукції як складової запасів, то на думку І.В. Супрунової, П(С)БО у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох пропонованих методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. З одного боку це розширює можливості та права підприємства, а з іншого – підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності. Тому вибір параметрів облікової політики передбачає велику відповідальність управлінського персоналу підприємства [50].

Для з'ясування місця такого об'єкта як готова продукція, а також її

окремих складових, з точки зору обліку та подальшого відображення в обліковій політиці, варто розглянути типову структуру облікової політики як складову внутрішньої документації підприємства. Безпосередньо сам наказ про облікову політику ПрАТ «ВОЖК» представлено в додатку К.

Виділення окремих складових облікової політики щодо обліку готової продукції на всіх етапах її руху буде сприяти формуванню якіснішої інформації щодо обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією, в тому числі управління її якістю та конкурентоспроможністю.

Якщо підходити до формування облікової політики з точки зору застосування міжнародних стандартів, то варто керуватися саме МСБО 8. Проте п. 7 цього стандарту не прийнята конкретизована деталізація об'єктів обліку. Саме тому вважаємо, що облікову політику, яка містить міжнародні стандарти, потрібно максимально наблизити до національних стандартів, і скласти окремо внутрішній документ – Наказ про облікову політику за МСФЗ. Вважаємо найбільш оптимальним, що даний документ міститиме три розділи і достатню кількість додатків до них.

Перший розділ облікової політики за МСФЗ «Загальні положення» розкриває інформацію за яких умов можуть вноситися зміни в облікову політику підприємств промисловості щодо процесу виробництва продукції (Додаток Л).

На думку авторів, облікова політика підприємств може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Проте зміни до облікової політики за національними стандартами бухгалтерського обліку можна вносити щорічно з початку звітного періоду [53]. Наприклад, у Німеччині зміни в обліковій політиці, які впливають на поточний дохід, повинні бути юридично погоджені з Комерційним Кодексом. У Бельгії, Італії та Іспанії прийнята інша практика: усі коригування повинні проходити через рахунок Прибутків і Збитків за минулий звітний період. Причому облікова практика цих країн визнає збитки від скоректованих подій, але не доходи. У Франції, наприклад, усі зміни повинні проходити через рахунок Прибутків і Збитків за екстраординарними статтями.

Якщо зміни в обліку викликані удосконалюванням облікової системи, то всі коригування повинні відноситися до Резервів. Усі події, що не підлягають коригуванню відповідно до основного принципу «діючого підприємства», повинні бути детально проаналізовані в окремому документі – управлінському звіті [54].

Другий розділ облікової політики за МСФЗ надає інформацію про відділ, що здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зазначається організаційна структура цього відділу, права та обов'язки осіб, які відповідають за ведення бухгалтерського обліку; етапи документообігу та технологія обробки облікової документації; порядок і строки проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

У третьому розділі необхідно визначити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності. Кожне підприємство має обирати ті елементи облікової політики, які відповідають особливостям його господарської діяльності. При цьому принципово важливе значення для облікової політики за МСФЗ має рівень суттєвості, що визначений МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». Так, статтю визначають як суттєву, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. МСБО 1 вимагає окремого розкриття суттєвих статей (наприклад, припинених видів діяльності), а МСБО 8 – розкриття змін в облікових оцінках, помилок і змін в облікових політиках. Обидва зазначені стандарти не містять кількісного керівництва щодо суттєвості [25].

Таким чином, облікова політика, що буде сформована за МСФЗ міститиме методологію обліку, в т.ч. обліку готової продукції, що буде спрямована на досягнення цілей та завдань підприємства, а також використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління. Формування облікової політики, як правило, відноситься до компетенції бухгалтерської служби. Але керівники підприємств повинні знати, що облікова політика формується не тільки задля бухгалтерського обліку. Вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою

розвитку і вдосконалення виробничої системи підприємства [26,27].

Враховуючи наведену інформацію вбачаємо, що на ефективну облікову політику та на процес її формування впливають наступні чинники, а саме:

- Організаційно-правова форма;
- Обраний вид діяльності, згідно класифікатора;
- Структура та розміри підприємства;
- Система оподаткування,
- Складність та циклічність господарських процесів;
- Асортиментна структура готової продукції;
- Оперативні та стратегічні цілі підприємства, тощо.

Необхідними передумовами правильної організації обліку руху готової продукції на ПрАТ «ВОЖК» є:

- раціональна організація виробничо-складського господарства;
- розробка номенклатури готової продукції;
- наявність інструкції з обліку готової продукції;
- правильне групування (класифікація) готової продукції;
- розробка норм витрачання матеріальних цінностей на виробництво готової продукції.

Доцільно частково зробити заміни та доповнення щодо переліку елементів облікової політики ПрАТ «ВОЖК». А саме, доцільно їх побудувати за наступним алгоритмом: вартісне вимірювання при надходження, вартісне вимірювання при вибутті; конкретний перелік калькуляційних статей та елементів; критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції; обрання та використання бази щодо розподілу загальновиробничих витрат; методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробничого процесу, документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції, робочий план рахунків, інвентаризація, звітність (Додаток М).

Таким чином, за допомогою облікової політики підприємство самостійно обирає собі варіант правильного ведення бухгалтерського обліку

на підприємстві, визначає особливості обліку виробництва, зберігання та реалізації готової продукції, при цьому не порушуючи вимог чинного законодавства, як правильно скласти фінансову звітність, щоб отримати найбільш достовірну та точну інформацію стосовно різних об'єктів обліку. Дотримання розроблених положень облікової політики дозволить надати достовірну інформацію про собівартість результатів виробничого процесу, а також економічні вигоди від їх використання.

2.2. Документальне оформлення руху готової продукції

Виходячи з методів бухгалтерського обліку, а саме документації, кожна господарська операція відображається у відповідних документах. Первинні облікові документи та бухгалтерська документація складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України і на бланках спеціалізованих форм, які затвердженні міністерствами і відомствами України.

Під час господарювання господарські факти зазнають постійних змін свого стану. Для дослідження і вивчення цих явищ та процесів у бухгалтерському обліку застосовують вторинні докази у формі регістру – носія спеціального формату, призначений для відображення документального оформлення господарських операцій в системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації [28].

З метою контролю за документооборотом на ПрАТ «ВОЖК» запропоновано графік документообороту (Додаток Н). Адже від порядку документального оформлення первинних документів, який встановлено на ПрАТ «ВОЖК», залежить ефективність виробництва і реалізації готової продукції.

Документооборот залежить від господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, адже для процесу виробництва готової продукції необхідно забезпечити підприємство відповідно сировиною та

матеріалами – процес постачання, безпосередньо виробництво готової продукції – процес виробництва, та кінцевий готовий продукт – основна мета підприємства для процесу реалізації. Тому по кожному із цих процесів нами було узагальнено первинні документи в додатку П.

Одним з основних документів при обліку виробництва готової продукції вважається саме виробничий звіт, що формується за календарний місяць. На досліджуваному підприємстві затвердження такого виробничого звіту здійснюється безпосередньо керівником, або визначеною керівником спеціально уповноваженою особою – особою, що управляє виробничим процесом. Основна інформація, що міститься у даному документі є обсяги виготовленої продукції, а також кількість сировини, що була витрачена на виробництво продукції. Виробничий акт містить інформацію про залишки готової продукції по кожному номенклатурному виду, а також дані щодо обсягів надходження готової продукції, її відвантаження за даний період, кількісні дані за списану для виробництва сировину, напівфабрикати, тощо.

Якщо на підприємстві окремо здійснюється облік напівфабрикатів, що виготовляються власними силами, то вказується також інформація щодо обсяги таких напівфабрикатів, їх виготовлення та відвантаження, списання для подальшого виготовлення готових виробів, в розрізі окремого напівфабрикату. Якщо на кінець місяця в якості незавершеного виробництва залишилися певні вироби готової продукції, то на такі вироби складаються окремі виробничі акти, в яких вказується інформація щодо виконаних над ними операцій протягом даного місяця. Відомо, що форма виробничого акту не затверджена, не містить регламентованого вигляду. Підприємства самостійно обирають той вигляд виробничого акту, який на їх бачення є найбільш зручним у використанні [45]. А щодо досліджуваного підприємства, то воно використовує саме виробничий звіт

На процесі постачання сировини та матеріалів для подальшого процесу виробництва ПрАТ «ВОЖК» використовує типові первинні документи, основними з яких є прибуткова накладна (додаток Р), Товарно-транспортна

накладна (додаток С), рахунок-фактура (Додаток Т), тощо. В подальшому ця інформація відображається у зведеному документу Обіг ТМЦ (додаток Ф).

Відпуск матеріалів для потреб виробництва продукції ПрАТ «ВОЖК» використовуються лімітно-забірна картка (додаток Х), накладна на списання матеріалів, накладна на внутрішнє переміщення (додаток Ц) тощо. Витрачання матеріалів та їх залишок матеріалів на складі досліджуваного підприємства відображається у матеріальному звіті (додаток Ч).

ПрАТ «ВОЖК» на кожний місяць складає та затверджує план витрат, на виготовлення продукції (Додаток Ш). В процесі виробництва досліджуване підприємство використовує також типові документи, які були нами розглянуті раніше, але основними з них є Калькуляція, розрахунок заробітної плати з відповідними документами, довідка виготовленої продукції і виконаних робіт для нарахування заробітної плати тощо, що в подальшому у виробничому звіті можна побачити (Щ).

З виробництва готова продукція передається на склад шляхом оформлення відповідних документів, що свідчать про її фактичне переміщення. До них можна віднести накладні, приймально-здавальні відомості, накладні на внутрішнє переміщення, акти приймання тощо. В даних документах міститься інформація щодо дати переміщення, найменування, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна, тощо.

Дані документи складаються у 2-х примірниках, оскільки один передається разом з готовою продукцією на склад, а інший залишається у здавальника готової продукції. Документ, який надійшов на склад є підставою для запису готової продукції до картки складського обліку саме матеріально-відповідальною особою. В подальшому дана картка разом із матеріальним звітом передається до бухгалтерії для оприбуткування та зарахування на баланс.

Облік готової продукції в картках складського обліку ведуть за найменуваннями і сортами (номенклатурними номерами). Картки складаються на підставі інформації прибуткових та видаткових документів, а також вказується

залишок після внесення кожного такого запису. Якщо ж підприємства використовують повну автоматизацію складського обліку, то класичні картки не використовуються, їх використання втрачає сенс. Якщо ж для менеджерів управлінської ланки така інформація потрібна, то вони формують запит.

Для цього використовуються сучасні комп'ютерні системи із відповідним програмним забезпеченням. У бухгалтерії на підставі здавальних накладних ведуть Відомість випуску готової продукції за звітний місяць, у якій випущена з виробництва продукція групується по видах і сортах (номенклатурних номерах) і відображається у двох оцінках [6]:

- за обліковими цінами (за плановою собівартістю);
- за фактичною собівартістю, яка визначається наприкінці місяця після упорядкування звітної калькуляції, яка базується на даних аналітичного обліку.

Порівнюючи дані таких показників і визначаються фактичні відхилення між плановою і фактичною собівартістю, що в подальшому дають змогу визначити чи є економія чи перевитрати по видах продукції [45].

Ці відхилення враховуються на окремих аналітичних рахунках по однорідних групах виробів, що відкриваються в складі рахунку готової продукції. У регістрах аналітичного обліку записи по випуску коригуються враховуючи ті суми, на які склалися відхилення щодо фактичної собівартості в порівнянні з обліковими цінами. Такі коригування здійснюються на підставі зіставлень.

Якщо здійснювати обрахунок відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції та вартості за обліковими даними, то такий обрахунок здійснюється у відсотковому вираженні. Даний відсоток обраховується шляхом ділення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця, а також відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. В подальшому, якщо значення від'ємне, його потрібно скорегувати методом червоного сторно, якщо ж значення додатне, то звичайним бухгалтерським записом.

В бухгалтерському балансі ПрАТ «ВОЖК» залишки готової продукції

відображаються за фактичною виробничою собівартістю. На підставі первинних документів протягом місяця заповнюються накопичувальні відомості відвантажених готових виробів. В подальшому сформована ціна визначається та складається на основі цінника, щодо окремої номенклатури. Саме наявність такого цінника вважається самою важливою складовою в організації обліку готової продукції. Цінник містить інформацію щодо кожного виду готової продукції, його характеристики (модель, артикул, марка, фасон), окрім того, його вказується окремий номенклатурний код та номер. Саме цей набір цифр буде супроводжувати готову продукцію увесь час від виробництва і аж до збуту продукції.

Оперограму руху готової продукції на ПрАТ «ВОЖК» покажемо у вигляді наступної схеми (Додаток Ю).

Всі зміни, що відбулися у структурі готової продукції (надходження та вибуття зі складу) за підсумками місяця подаються до бухгалтерії шляхом складання Звіту про рух матеріальних цінностей, Матеріального звіту, Виробничого звіту за даними якого бухгалтером вносяться відповідні зміни реєстри.

При реалізації продукції самовивозом треба обов'язково переконатися у тому, чи отримувач є точно являється представником того підприємства, якому здійснюється відвантаження готової продукції. Для цього підприємство-покупець виписує своєму представнику довіреність на отримання таких товарно-матеріальних цінностей у підприємства-постачальника. Проте варто перевірити не тільки саме довіреність, а документи, що посвідчують особу, яка вказана у даній довіреності [46].

Таким чином, порядок документального оформлення руху готової продукції на досліджуваному підприємстві свідчить, що оформлення та складання первинних документів повністю відповідає вимогам чинного законодавства.

При цьому, наявна система організації документообороту, потребує удосконалення з цією з метою було узагальнено первинні документи з

виробництва та реалізації готової продукції на кожному із господарських процесів підприємства, запропоновано графік документообороту для досліджуваного підприємства та оперограму руху документів з обліку готової продукції. Для усунення недоліків організації первинного обліку на підприємстві доцільно підвищити організацію контролю збитків в момент їх виникнення та усунення в процесі руху продукції за напрямками:

- на етапі повернення нереалізованої продукції з торговельної мережі на підприємстві ввести додаткову внутрішню документацію, в якій буде наведена інформація щодо причин та винуватців повернення продукції;
- на етапі зберігання продукції на складах і в холодильних установках доцільно фіксувати в бухгалтерському обліку всі випадки відхилень від норм природного убутку, а також причини і винуватців їх виникнення;
- на етапі реалізації готової продукції необхідне скорочення понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції; оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації; запобігання механічних пошкоджень. Такі заходи призведуть до раціонального використання матеріальних ресурсів та зменшення собівартості продукції. Вважаємо, що вищенаведені пропозиції дозволяють здійснювати більш ефективний контроль за якістю продукції.

2.3. Фінансовий облік руху готової продукції

В умовах трансформації економіки України для забезпечення конкурентоспроможності виробничих підприємств підвищується роль бухгалтерської інформації щодо собівартості результатів виробництва (готової продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, відходів), які можуть бути кондиційними та некондиційними. Виробнича діяльність підприємства спрямована на максимізацію прибутку від реалізації результатів технологічного процесу. Тому управлінському персоналу необхідна своєчасна, повна і достовірна

інформація про фактори, що впливають на собівартість, та очікувані доходи від реалізації готової продукції.

Під час бухгалтерського відображення результатів виробництва та реалізації принципово важливим є питання собівартості готових виробів, супутньої, побічної, бракованої продукції й відходів виробництва. Оскільки не знаючи та не розуміючи специфіки виробництва будь-якої продукції, неможливо спрогнозувати необхідні зміни господарської діяльності для отримання найбільш ефективного й максимально-позитивного ефекту від провадження будь-яких змін на підприємстві.

Продукція підприємства вважається реалізованою, якщо за неї покупцеві пред'явлені розрахункові документи. Такими документами слід вважати саме ті, які з моменту їх отримання банком аж до моменту їх одержання покупцем, при цьому згідно умов, які були визначені умовами договору.

Якщо покупець за умовами договору з ПрАТ «ВОЖК» отримує від підприємства готову продукцію, то така продукція буде вважатися реалізованою тільки тоді, коли будуть складені відповідні документи на її відвантаження та передані до покупця. Тобто на таку продукцію мають бути пред'явлені відповідні документи, що будуть підставою для зарахування її покупцем на баланс.

При цьому продажною ціною вважатиметься та, яка на підставі тієї інформації, що вказується у документах, згідно яких була відвантажена дана готова продукція.

Синтетичний облік наявності та руху готової продукції на ПрАТ «ВОЖК» згідно діючої методології ведеться за фактичною собівартістю ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція». По дебету рахунку 26 «Готова продукція» накопичується інформація щодо оприбуткування готової продукції з виробництва. Таке оприбуткування здійснюється за фактичною виробничою собівартістю.

Розглянемо проблемні питання калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в працях науковців. Так, Ісай О.В. стверджує, що вирішальну роль в управлінні витратами і калькулювання собівартості продукції відіграють методи обліку виробничих витрат (нормативний, попередільний і позамовний) [17].

Натомість Н.М. Светлова та М.Г. Супрун вважають, що необхідно використовувати такі методи калькулювання собівартості продукції, як: метод прямого віднесення витрат на об'єкти бухгалтерського обліку, тобто це вважається простим методом калькулювання, згідно якого витрати включаються прямим способом на відповідні об'єкти обліку, а вже пізніше на основі облікової інформації розраховується собівартість готової продукції. Ще можуть бути й інші методи, серед яких пропорційний, виключення побічної продукції, коефіцієнтний та комбінований [50].

Погоджуємося із вищезазначеними твердженнями, оскільки кожен із методів бухгалтерського обліку дозволяє організувати контроль за витратами виробництва продукції. Проте вибір одного з них залежить від специфіки й галузі промисловості суб'єктів господарювання.

На думку А.В. Тихонравова, нормативний метод калькулювання собівартості продукції є універсальним та слугує для своєчасного попередження нерационального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, сприяння виявленню резервів виробництва [56].

Осадча Г.Г. вважає, що процес калькулювання загалом доцільно розділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції на підприємстві й оцінюється незавершене виробництво; на другому – визначається собівартість продукції кожного виду; на третьому – розраховується собівартість одиниці продукції [32].

Отже, суб'єктами господарювання самостійно встановлюються методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний)); за оперативністю контролю (фактичної

собівартості, нормативної собівартості), за повнотою включення витрат (повної собівартості, неповної собівартості).

Вивчення змісту Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України дозволяє побудувати наступний методичний підхід до відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва продукції за напівфабрикатним способом обліку витрат (Додаток Я).

Застосування різних методів обліку витрат та калькулювання дозволяє визначити собівартість результатів виробництва (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво). Однак поряд з кондиційною продукцією, результатом виробництва може бути некондиційна продукція.

Аналітичний облік готової продукції може вестися в розрізі облікових цін. Якщо готова продукція списуватиметься продукції з рахунку 26 «Готова продукція», то відхилення між фактичною та обліковою собівартостями розраховуватиметься шляхом множення рівня відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції, відображається за кредитом рахунку 26 «Готова продукція» і дебетом відповідних рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції. Аналітичний облік реалізації готової продукції на ПрАТ «ВОЖК» ведеться за видами готової продукції.

Для відображення собівартості реалізованої продукції призначено активний збірно-розподільчий рахунок 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 90 «Собівартість реалізованої готової продукції». За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [10, 11, 48, 52].

Витрати на пов'язані з реалізацією готової продукції відображаються на активному збірно-розподільчому рахунку 93 «Витрати на збут». На рахунку 93 ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом готової продукції. За дебетом

відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [10, 11, 48, 52].

Дохід від реалізації продукції відображаються по кредиту пасивного збірно-розподільчого рахунка 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 701 «Доходи від реалізації готової продукції». За кредитом відображається сума визнаних доходів, за дебетом – списання на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [10, 11, 48, 52].

Визначення фінансового результату від реалізації продукції на досліджуваному підприємстві здійснюється шляхом порівняння доходу від реалізації та витрат, понесених для одержання цих доходів. Для обліку і узагальнення інформації про фінансовий результат від реалізації продукції призначено пасивний збірно-розподільчий 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [10, 11, 48, 52].

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки 7 класу), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та нарахованого податку на прибуток – тобто рахунки класу 9 [10, 11, 48, 52].

Реалізація готової продукції пов'язана із моментом її відвантаження, це собою являє метод нарахування. При застосування даного методу моментом реалізації, а отже і відображення доходу від реалізації, є момент передачі всіх прав і, відповідно і ризиків, на користування даною готовою продукцією покупцеві. До уваги не беруться терміни оплати готової продукції.

Порядок відображення в обліку операцій, пов'язаних з відвантаженням та реалізацією готової продукції на ПрАТ «ВОЖК» повністю відповідає встановленій методології обліку.

На ПрАТ «ВОЖК» готова продукція відпускається зі складу згідно договорам купівлі-продажу у безготівковій формі розрахунку. Розглянемо кореспонденцію рахунків з обліку відвантаження і реалізації готової продукції (Додаток АА).

У зв'язку з реалізацією продукції підприємство здійснює витрати,

пов'язані з вивезенням цієї продукції своїм транспортом.

Ці витрати здійснюються за рахунок підприємства-постачальника і відображають на рахунку 93 «Витрати на збут», який призначений для обліку інформації про витрати, пов'язані з реалізацією продукції (робіт, послуг) ПрАТ «ВОЖК».

Отже, на ПрАТ «ВОЖК» що облік реалізації готової продукції на досліджуваному підприємстві відповідає вимогам чинного законодавства. Тому в результаті проведеного дослідження не виявлено відхилень синтетичного та аналітичного обліку від затвердженої методології ведення обліку відвантаження та реалізації готової продукції. Разом з тим, розроблено робочий план рахунків в частині аналітики готових виробів.

2.4. Облік браку готової продукції

Під час побудови методичного підходу до бухгалтерського обліку готової продукції належної якості і з дефектами слід враховувати, що брак у виробництві може бути за місцем виникнення (внутрішній, зовнішній), за характером дефектів (остаточний, виправний), за причиною виникнення (технічно неминучий, випадковий). Одним із основних проблемних питань в сфері бухгалтерського обліку результатів виробництва є формування собівартості бракованої продукції, в додатку АБ наведений порівняльний аналіз вимог вітчизняного та російського законодавства з даного питання.

Вважаємо, що порівняно з вищезазначеними країнами, в Україні найповніше регламентований бухгалтерський облік технічно неминучого остаточного браку, непередбаченого остаточного браку, що виник з вини працівника та виправного браку без вини працівника, що дозволяє відобразити в обліку весь комплекс господарських операцій, пов'язаних з виникненням браку у виробництві.

Так, наприклад, на думку Пархоменко В.М. [36], до собівартості втрат від зовнішнього невинного браку може бути включено штрафи, сплачені

підприємством, яке поставило споживачу браковану продукцію. Проте, на думку Досій Т.І. [8], штрафи, нараховані на користь покупця бракованої продукції, не включаються до собівартості бракованого виробу, а зараховуються до витрат звітного періоду (в період виникнення таких зобов'язань).

На сучасному етапі актуальним питанням є розрахунок втрат від браку. На думку В.М. Пархоменка, розрахунок втрат від браку повинен здійснюватися в залежності від видів бракованої продукції: остаточний чи виправний. Так, розрахунок фактичних втрат від браку можна подати у вигляді формули зазначеної в додатку АВ.

Погоджуємося з пропозицією В.М. Пархоменка, що такий розподіл втрат від браку надасть можливість більш точно визначати їх фактичну вартість, а також допоможе запобігти заниженню витрат від браку у виробництві.

Відображення на рахунках втрат від зовнішнього браку ПрАТ «ВОЖК» залежить від того чи повернена продукція підлягає виправленню чи є остаточно забракованою. Для обох випадків на підприємстві спочатку коригується дохід та відповідна сума податку на додану вартість, покупцю повертаються кошти або продукція, взамін на браковану та оприбутковується повернена бракована продукція [34].

Якщо повернена продукція є виправним браком, то підприємство несе витрати на її виправлення (сировина, заробітна плата, відрахування на заробітну плату, загальновиробничі витрати тощо). Після виправлення браку продукція повертається на склад. Понесені витрати підприємства можуть списуватися за рахунок резерву забезпечення гарантійних зобов'язань, якщо такий резерв створений на підприємстві. Якщо продукція є невиправним браком, то на рахунку бухгалтерського обліку відображається її ліквідація, оприбуткування та уцінка матеріальних залишків [36].

Матеріальний збиток або його частину працівник ПрАТ «ВОЖК» може відшкодувати добровільно. За погодженням із власником або уповноваженою ним особою (органом) для покриття збитку працівник може надати підприємству рівноцінне майно або виправити брак. Таку господарську

операцію можна оформити заявою працівника та наказом (або візою) працівника [35].

Якщо винна особа – постачальник (або інша особа, не працівник підприємства), то втрати від браку внаслідок низької якості товарів підлягають стягненню з постачальників (інших сторонніх винних осіб) у рекламційному або судовому порядку вирішення спорів. На підставі первинних документів з обліку браку (наприклад, акта про брак) собівартість браку визначається в період його виявлення та відноситься на розрахунки за рекламаціями (субрахунок 374) після її визнання або задоволення позову судом.

Порядок оформлення браку та розрахунки суми відшкодування збитку з вини постачальників визначаються залежно від умов договору на поставку. Тому в кожному конкретному випадку такий порядок може бути різним (залежно від передбачених договором неустойок, штрафів, розрахунку упущеної вигоди й ін.) [10].

Таким чином, врахувавши всі зазначені підходи, Журавель Г.П., сформулировала правила обліку виробничого браку в бухгалтерському обліку. Погоджуємося з думкою авторів, але відображаючи браковану продукцію на рахунках бухгалтерського обліку, суб'єкти господарювання стикаються з проблемами організації та ведення аналітичного обліку, оскільки Інструкцією про застосування Плану рахунків передбачено ведення аналітичного обліку за видами продукції. Проте, вважаємо, що такий підхід не задовольняє інформаційні потреби облікових користувачів, тому потрібно перегрупувати дані аналітичних рахунків за різними видами браку. Для повноти та достовірності відображення в обліку та звітності собівартості виготовленої продукції належної якості та з дефектами пропонуємо введення наступних субрахунків до синтетичного рахунку 24 «Брак у виробництві» за видами браку, зокрема: 241 «Внутрішній брак» (аналітичні рахунки 2411 «Внутрішній виправний брак» та 2412 «Внутрішній невивправний брак»), 242 «Зовнішній брак» (аналітичні рахунки 2421 «Зовнішній виправний брак» та 2422 «Зовнішній невивправний брак»), що дозволить відобразити облік продукції з

виявленими виправними та невивправними дефектами та виявити співвідношення між зовнішнім та внутрішнім браком.

В разі недотримання вимог, встановлених договором поставки щодо якості продукції, виникає зовнішній брак для підприємства-виробника. Бухгалтерське відображення повернення готової продукції неналежної якості за договором поставки у покупця наведено в додатку АГ.

Таким чином, процес повернення неякісного товару, з однієї сторони, є негативним явищем, адже викликає додаткові процедури щодо їх правильного повернення, а з іншого боку – позитивним, адже споживач вимагає від виробника виготовлення товару високої якості без будь-яких дефектів. Розглянемо бухгалтерське відображення повернення готової продукції неналежної якості за договором поставки у продавця у разі виникнення зовнішнього браку (Дод. АД).

Отже, покупець при поверненні частини готової продукції продавцю здійснює коригування податкового кредиту на підставі Розрахунку, отриманого від продавця. Враховуючи, що податковий кредит визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), які придбаються з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку, то в разі відмови з боку продавця надати такий Розрахунок при поверненні йому частини товару покупець проводить коригування сум податкового кредиту за результатами податкового періоду, протягом якого відбулося повернення ним товарів, незалежно від факту отримання Розрахунку [13].

Систематизація існуючих методичних підходів до відображення в обліку браку у виробництві дозволила розробити алгоритм відображення в бухгалтерському обліку внутрішнього та зовнішнього браку у виробництві продукції (Додаток АЄ).

Розроблений алгоритм відображення в бухгалтерському обліку процесу внутрішнього та зовнішнього браку у виробництві продукції дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку весь комплекс господарських операцій, пов'язаних з виробництвом продукції з дефектами.

Порядок оцінки супутньої продукції за різними напрямками використання відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» наводить Д. Кучерак [20].

Водночас Ж.К. Нестеренко наведено класифікацію готової продукції за її характером, перелік господарських операцій з готовою продукцією, пропозиції щодо удосконалення документування процесу реалізації продукції [29].

Скрипник М.І. проведено порівняльну характеристику та наведено порядок включення накладних та прямих витрат до собівартості продукції та їх вплив на формування собівартості продукції в системі вітчизняного бухгалтерського фінансового обліку та відповідно теоретичних та практичних положень управлінського обліку [52].

Яременко Л.М. проаналізовано вимоги НП(С)БО 16 «Витрати» щодо формування виробничої собівартості продукції, а також перелік витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства. Автором зацентовано, що виробничі підприємства можуть застосовувати один із трьох методів розрахунку прибутку від реалізації готової продукції. Це економічний метод, метод прямого розрахунку та метод за показником витрат на одну гривню [61].

Недостатнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку не дозволяє формувати повну аналітичну інформацію про результати виробничого процесу, що перешкоджає прийняттю зважених управлінських рішень щодо обсягів реалізації основної, супутньої та побічної продукції. Тому необхідно систематизувати існуючі підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції та удосконалити порядок формування основної, супутньої та побічної продукції.

Для виявлення проблемних питань та подальшого удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції необхідно розглянути особливості нормативного регулювання в Україні обліку порядку формування собівартості продукції.

Відповідно до п. 11 НП(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізації готової продукції формується із виробничої собівартості тої готової продукції,

що була реалізована протягом вказаного періоду. Дана собівартість може бути збільшена на суму постійних нерозподілених загальновиробничих витрат. Даний стандарт чітко описує структуру виробничої собівартості (прямі та непрямі витрати), а також методику розподілу та списання загальновиробничих витрат [4].

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» всі нестачі готових виробів та всі понаднормові нестачі не повинні бути включені до первісної вартості готової продукції, а мають включатися до витрат операційної діяльності [38].

Тобто, виходячи з даних вимог, можна зробити висновок, що сума наднормативних виробничих витрат списується до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) кореспонденцією рахунків: Д 901 «Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)» К 23 «Виробництво».

Утворені в ході технологічного процесу супутня і побічна продукція можуть приносити додатковий прибуток. Визначення виробничої собівартості додаткових результатів технологічного процесу зумовлено необхідністю обчислення ймовірних економічних вигод від їх використання.

На думку Примаченко О.Л., додаткові витрати по доведенню супутньої продукції до стану прийняттого для споживання є одним із факторів у виділенні цієї продукції в окрему категорію. В момент відділення від матеріальної субстанції основної продукції, супутній продукт переробки являє собою напівфабрикат, який за допомогою здійснення додаткових технологічних операцій перетворюється у продукцію готову для вжитку. Додаткові витрати, які пов'язані з виробництвом супутньої продукції, вказують на те, що підприємство має наміри виробляти цей продукт, має достатні технології, і, головне, відмова від цих витрат може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод. На відміну від супутньої, побічна продукція не потребує будь-якої додаткової доробки або додаткових витрат на її довершення [44].

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються всі витрати, безпосередньо пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням

послуг, тобто прямі витрати. Непрямі витрати попередньо обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а наприкінці місяця після їх розподілу за об'єктами калькулювання за певним критерієм списують у дебет рахунку 23 «Виробництво».

У НП(С)БО 16 вказано, що зменшуватися виробнича собівартість продукції може лише при виході супутньої продукції, яка виходить із виробництва та реалізується за справедливою вартістю. Супутня продукція може споживатися самим підприємством, а може бути в подальшому реалізована [39]. Однак нині відсутній законодавчо закріплений методичний підхід до відображення на рахунках бухгалтерського обліку формування собівартості продукції в умовах технологічної складності виробничого процесу, що передбачає утворення основної, супутньої та побічної продукції, а також відходів.

Для збільшення аналітичності інформації щодо готової продукції в умовах складного технологічного процесу пропонується відкривати до синтетичного рахунку 26 «Готова продукція» субрахунки 261 «Основна продукція», 262 «Супутня продукція», 263 «Побічна продукція». Для обліку собівартості реалізованої готової продукції внесено пропозиції відкривати до субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» аналітичні рахунки 9011 «Собівартість реалізованої основної продукції», 9012 «Собівартість реалізованої супутньої продукції», 9013 «Собівартість реалізованої побічної продукції».

Відповідно до діючої Інструкції про застосування Плану рахунків в частині обліку готової продукції на субрахунку 209 «Інші матеріали», може відображатися інформація про виявлений та вилучений із виробництва невикористаний брак [45]. Тому до субрахунку 209 «Інші матеріали» пропонуємо відкривати аналітичний рахунок: 2091 «Відходи» – для обліку виробничих відходів.

У зв'язку з утворенням в ході виробничого процесу, окрім основної, супутньої і побічної продукції, удосконалено механізм розподілу

загальновиробничих витрат, понесених на виробництво основної продукції. Як база розподілу можуть використовуватися обсяги випуску продукції, планова собівартість випуску, очікувана виручка від реалізації тощо. Застосування різних методів розподілу дає різні суми витрат, віднесених на окремі види продукції. Тому в Положенні про облікову політику підприємства необхідно передбачити оптимальний метод розподілу, що враховуватиме особливості виду економічної діяльності й технологічного процесу, та дозволить розмежовувати основну, супутню, а також побічну продукцію відповідно до очікуваного попиту на них та економічних вигод від їх використання. Запропоновано за базу розподілу загальновиробничих витрат використовувати очікувану виручку від реалізації, яка обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві.

Відповідно до п. 14 МСБО 2 «Запаси», у випадку, коли не можливо обрахувати по кожному продукту витрати на його переробку, то такі витрати потрібно розподілити між виробами, при цьому обравши найбільш оптимальну та правильну базу розподілу. Як приклад, такий поділ може здійснюватися на підставі ціни реалізації такого виробу [24]. Тому пропозиція щодо застосування очікуваної виручки в якості бази розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва відповідає вимогам п. 14 МСБО 2 «Запаси».

Таким чином, дослідження методичних підходів до бухгалтерському обліку процесу виробництва дозволяє зробити наступні висновки щодо пропозиції із введення до рахунку 24 «Брак у виробництві» за ознакою «вид браку», зокрема: 241 «Внутрішній брак» (аналітичні рахунки 2411 «Внутрішній виправний брак» та 2412 «Внутрішній невивправний брак»), 242 «Зовнішній брак» (аналітичні рахунки 2421 «Зовнішній виправний брак» та 2422 «Зовнішній невивправний брак»), що дозволить відобразити облік продукції з виявленими виправними та невивправними дефектами та виявити співвідношення між зовнішнім та внутрішнім браком. На основі можливих

причин браку, способів його усунення і відшкодування розроблено алгоритм відображення в бухгалтерському обліку процесу внутрішнього та зовнішнього браку у виробництві продукції, що дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку весь комплекс господарських операцій, пов'язаних з виробництвом продукції з дефектами.

Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління фінансовими результатами від реалізації готової продукції підприємства.

2.5. Організація обліку готової продукції з використанням інформаційних систем та технологій

Сучасні інформаційні системи призначені для підвищення ефективності управління бізнес-системами за допомогою інформаційних технологій підготовки та прийняття управлінських рішень. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку готової продукції повинна забезпечувати виконання всіх функцій та вимог бухгалтерського обліку. У сучасному індустріальному інформаційному суспільстві інформація виступає найважливішим стратегічним ресурсом системи управління. Інформаційна система будь-якого підприємства мусить розроблятися з врахуванням заданих споживчих властивостей інформації:

- повнота інформації для реалізації управлінського впливу щодо прийняття рішень про обсяги виробництва готової продукції, її реалізації;
- точність та достовірність щодо вартісних та кількісних даних випуску та реалізації готової продукції ;
- актуальність, своєчасність та оперативність одержання інформації щодо випуску та реалізації готової продукції.

При виборі того або іншого програмного продукту для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно враховувати наступні загальні критерії: принцип системності, функціональна повнота,

масштабність, технологічність, інваріантність стосовно бізнесу, перспективи розвитку [34].

Автоматизація завдань обліку відвантаженої (відпущеної) продукції відбувається формування даних у натуральному та вартісному вираженні про відвантаження продукції в розрізі окремих покупців, асортименту, договорів; про виконання робіт і послуг; про залишки товарів, а також даних для зведеного обліку та складання звітності та прийняття управлінських рішень [34]. За умов автоматизованої обробки інформації бухгалтерський облік та бухгалтерська інформація використовуються більш широко, що дозволяє практично повністю розв'язати проблему точності та оперативності інформації.

Готова продукція в бухгалтерському обліку вважається реалізованою тоді, коли перейшли всі права та ризики на неї до покупця.

Облік у виробничій сфері вважається одним з найскладніших у системі бухгалтерського обліку, а калькуляція готової продукції є найбільш відповідальним та трудомістким процесом у цій системі. Особливості підприємств, які працюють у цьому секторі ринку, полягають у поєднанні операцій та форм виробництва, торгівлі й обслуговування клієнтів, а відтак висувають особливі вимоги до систем обліку та автоматизації. Необхідно також брати до уваги різні потреби одного й того ж типу підприємств.

Тому, можна стверджувати, що завдання обліку готової продукції та її реалізації інформаційно пов'язані із завданнями суміжних ділянок обліку, а також із завданнями управлінської інформаційної системи, що реалізуються на ПрАТ «ВОЖК».

Серед програмних продуктів сьогодні пропонують на ринку систем обліку та автоматизації, а саме: «1С: Бухгалтерия», «Парус – Предприятие», «Инфо-Бухгалтер», «БЭСТ» та інших дозволяють розв'язувати такі завдання автоматизації обліку підприємства:

- облік руху матеріальних засобів та руху готової продукції;
- формування необхідних звітів та обробок для оперативного обліку

і аналізу витрат та доходів від реалізації готової продукції;

- облік роботи виробничого підприємства (управлінський та фінансовий), реалізований в конфігурації з використанням функціональних можливостей компонента «Оперативний облік», підтримує всі операції, пов'язані із закупівлею сировини, збереженням та реалізацією готової продукції, закупівлею та переробкою напівфабрикатів, а також за взаєморозрахунками, які супроводжують ці операції.

Для розв'язання задач з обліку готової продукції використовується інформація про [34]:

- інформацію про постачання сировинної бази (нормативи, плани та фактичні дані);
- вилучення з виробництва та реалізація напівфабрикатів;
- формування виробничої собівартості продукції;
- реалізації готової продукції, побічних та супутніх виробів;
- проведення розрахунків, звірка взаєморозрахунків.

Основні завдання автоматизованого обліку готової продукції та її реалізації на ПрАТ «ВОЖК»:

- складання документів щодо обліку та руху готової продукції;
- контроль виробництва та відпуск готової продукції на склад;
- аналіз стану готовності виробу для споживання чи реалізації;
- контроль та аналіз виконання планів щодо виробництва та реалізації готової продукції;
- обрахунок фінансового результату від таких операцій.

Це все можливо реалізувати при застосуванні та коригуванні інформаційних продуктів, що доступні на ринку, та налаштуванні їх під потреби підприємства. Зрозуміло, що на інформаційну систему та процес комунікації в ній залежить від розміру підприємства, виду його діяльності, організаційно-функціональної структури, системи документообігу тощо. У вирішенні задач обліку готової продукції та її реалізації ПрАТ «ВОЖК» беруть участь такі основні учасники інформаційного обміну (рис. 2.1), які можуть

автоматизувати оброблення своїх програмних продуктів, що можуть функціонувати автономно.

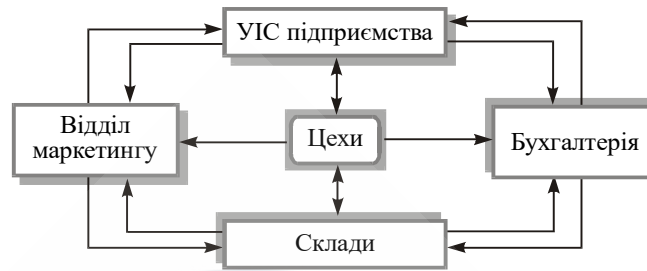


Рисунок 2.1. Потоки інформації про готову продукцію, її відвантаження та реалізацію ПрАТ «ВОЖК»

Зрозуміло, що процес автоматизації обліку готової продукції тісно пов'язаний з автоматизацією інших ділянок підприємства, які на місцях фіксують інформацію про рух готової продукції. До прикладу таким відділом є маркетинг. Говорячи про окремі модуля для маркетингу вони мають забезпечити інформацією щодо відвантаження готової продукції покупцю, а також інформацією щодо понесених можливих витрат та упакування, розфасування готової продукції, а в подальшому можливої реклаमाції, повернення готової продукції, тощо [34].

У бухгалтерії виконують розв'язання задачі «Відвантаження та реалізації». Даний модуль, виходячи з місця формування інформації, може функціонувати самостійно або синергетично з іншими. Місце виникнення інформації є маркетинговий відділ, що в подальшому цю інформацію передає до бухгалтерії. В подальшому це слугує підставою для складання рахунка-фактури, що також можуть бути сформовані шляхом введення відповідної інформації з клавіатури.

За умов діяльності корпоративних інформаційних продуктів щодо обліку готової продукції, її руху можуть застосовуватись різні програмні продукти, що містять різні модулі та можливості для коригування, проте, основна їх мета повинна бути націлена на отримання результатної інформації відповідно в повному обсязі у вигляді машинограм чи у вигляді її окремих

фрагментів на дисплеї або машинограмі.

Автоматизуючи складський облік готової продукції повинні створюватися дані про наступне [34]:

- інформація щодо аналітики готової продукції під час її оприбуткування та відвантаження у натуральних вимірниках;
- інформація щодо відвантаження готової продукції в системі прийняття управлінських рішень;
- інформацію про фактичні собівартість та інші витрати, що пов'язані з готовою продукцією.

Все це може бути реалізовано за допомогою використання окремого модуля, або ж синергетично в самій інформаційній системі разом з обліком готової продукції.

При веденні складського обліку головне меню програми може передбачати такі функції (рис. 2.2).



Рисунок 2.2. Програмний модуль з обліку готової продукції на складі

Початком роботи з системою є формування нормативно-довідкової інформації у вигляді відповідних довідників. Після обрання потрібного довідника, система автоматично покаже його структурні елементи.

Формування в системі номенклатури продукції та її кількості здійснюється через «Картку обліку готової продукції». Окрім того, автоматизоване формування первинних документів у разі потреби може передбачати їх друкування [34].

На ПрАТ «ВОЖК» відвантажуючи готову продукцію зі складу складається рахунку-накладної на відпуск готової продукції, який разом із відповідною нормативно-довідковою інформацією є основою для складання та друкування платіжної вимоги-доручення. Рахунки-накладні автоматично заносяться у Книгу реєстрації рахунків-накладних, у якій вказується, коли було відвантажено продукцію та зроблено оплату. Це все складає функцію «Ведення інформаційної бази».

Функція «Ведення інформаційної бази» передбачає копіювання інформації для архівного збереження, відновлення, перезапису в інші модулі бухгалтерського обліку. Функція «Вихідна інформація» передбачає формування Відомості руху готової продукції на складі в номенклатурному розрізі; Відомості аналітичного обліку; Відомості аналізу відвантаження готової продукції [34].

В умовах нашого підприємства для автоматизації обліку доцільно використати програму «1С:Бухгалтерія», тому розглянемо облік готової продукції саме з використанням даного програмного продукту.

Для ведення списку місць зберігання продукції підприємства в типовій конфігурації передбачений довідник «Місця зберігання». Даний довідник використовується для складання первинних документів та для ведення аналітичного обліку в розрізі рахунків 26 і 27 та ін. Кожен елемент довідника характеризується типом місця зберігання - чи є це склад, або матеріально-відповідальна особа, за якою числиться конкретний об'єкт обліку, а також власне найменуванням місця зберігання.

Довідник «Номенклатура» призначений для зберігання списку продукції. Він застосовується для складання документів, а також для ведення аналітичного обліку в розрізі рахунків 26, 27 і ін.

Розглянемо детальніше оприбуткування готової продукції за допомогою документу «Попередня калькуляція».

Реквізити групи «Матеріали і продукція» допускають вибір найменування одиниці готової продукції, що оприбутковується, довідника «ТМЦ», склад, на який буде оприбуткована («Склад продукції»), склад, з якого списуються матеріали («Склад матеріалів»), а також кількість одиниць продукції, що оприбутковується.

Після натиснення кнопки «ОК» документ записується та формує проводки (рис. 2.3).

Предварительная калькуляция КА-0000050 от 10.11.09

Вид калькуляции: ☒ Предварительная ☐ Только списать материалы в производство

Материалы и продукция:

Склад матери-лов: склад 1

Продукция: масло селянське 72,5%

Склад прод-ции: склад готової продукції

Кол-во продукции: 1400.000

		Всего	За единицу
Продажная ст-сть			
Без НДС		42957.60	30.68
С НДС		51549.12	36.82
Себестоимость			
Предварительная		35798.00	25.57
Окончательная		0.00	0.00

Примечание:

N	Затрата	Партия	Кво	Сумма предв.	Сумма оконч.
1	Прямые материальные затраты			20,100.00	
2	Зарплата произв. персонала			8,108.00	
3	Прочие прямые затраты			1,400.00	
4	Амортиз. произв. ОС, НМА и др.			2,030.00	
5	Амортиз. общепроизв. ОС, НМА			470.00	
6	Зарплата общепроизв. персонал			1,540.00	
7	Общепроизв. материальные зат			1,890.00	
8	Прочие общепроизв. затраты			260.00	

ОК Провести Закрыть Печать Подбор > Заполнить Установить цену

Рисунок 2.3. Вікно документу «Попередня калькуляція»

Всі документи «Калькуляція» реєструються в журналі «Виробництво». При проведенні «Попередня калькуляція» формує бухгалтерські проводки по списанню матеріалів на 23 рахунок, по прибуткуванню продукції на 26 рахунку [34].

Розглянемо документ «Остаточна калькуляція». «Остаточна калькуляція» вводиться на підставі попередньої місяця, коли всі виробничі витрати по обліку списані на 23 рахунок та внесена інформація про незавершене виробництво.

Крім того, в типовій конфігурації передбачена обробка «Створення остаточних калькуляція», за допомогою якої можливе автоматичне формування остаточних калькуляцій по всіх незакритих попередніх

калькуляціях, введених в поточному місяці (рис. 2.4).

Окончательная калькуляция КА-0000051 от 30.11.09

Вид калькуляции: Окончательная

Материалы и продукция: склад 1

Продукция: масло селянське 72.5%

Склад прод-ции: склад готовой продукции

Кол-во продукции: 1400.000

Продажная ст-сть

	Всего	За единицу
Без НДС	0.00	0.00
С НДС	0.00	0.00

Себестоимость

	Всего	За единицу
Предварительная	35798.00	25.57
Окончательная	36060.48	25.76

Примечание:

N	Затрата	Партия	Кво	Сумма предв.	Сумма оконч.
1	Прямые материальные затраты			20,100.00	20450.48
2	Зарплата произв. персонала			8,108.00	8100.00
3	Прочие прямые затраты			1,400.00	1400.00
4	Амортиз. произв. ОС, НМА и др.			2,030.00	2030.00
5	Амортиз. общепроизв. ОС, НМА			470.00	470.00
6	Зарплата общепроизв. персонала			1,540.00	1540.00
7	Общепроизв. материальные зат			1,890.00	1890.00
8	Прочие общепроизв. затраты			260.00	180.00

ОК Провести Закрыть Печать Подбор > Заполнить Установить цену

Рисунок 2.4. Документ «Остаточна калькуляція»

При проведенні «Остаточна калькуляція» може формувати проводки, що коректують, по дебету рахунку 27 і кредиту рахунку 23. Якщо продукція, оприбуткована по попередній калькуляції, продана раніше, ніж була внесена «Остаточна калькуляція», то остання сформує коректуючи проводки по обліку собівартості реалізованої продукції (90.1) [34]. Сформований у діалоговому вікні рахунок-фактура використовується для оформлення попередніх домовленостей щодо продажу готової продукції покупцю (рис. 2.5).

Счет-фактура № СФ-0000031 от 16.11.09

Покупатель: ПП "Андрусенко"

Гривна: Курс: 1.00000 грн за 1 грн

Заказ: Без заказа

Что продаем: Запасы (услуг) Срок опл.: 16.11.09

Вид торговли: Предоплата Вид НДС: 20 %

Примечание:

N	ТМЦ	Кво	Ед	К	Цена -	Сумма б/с	Сумма -	НДС
						Скидка	Сумма +	
	масло селянське 72.5%	100.000			30.67		3067.00	613.400
		кг		1.000				3,680.400

ОК Закрыть Печать Дать скидку > Подбор

Итого 3067.00
Итого НДС 613.40
Всего 3680.40

Рисунок 2.5. Документ «Рахунок-фактура»

Якщо клієнтові вже був виписаний «Рахунок», то «Видаткову накладну», відповідну відвантаженню по даному рахунку, потрібно виписувати в режимі «Введення на підставі» по цьому рахунку. При цьому, залежно від того, який документ був замовленням в такому ланцюжку - договір або рахунок, його найменування і реквізити в полі «Замовлення».

Висновки до розділу 2

1. Доведено необхідність виділення складових елементів облікової політики щодо готової продукції, що сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення управління якістю та конкурентоспроможністю продукції підприємства.

2. Для усунення недоліків організації первинного обліку на підприємстві доцільно підвищити організацію контролю збитків в момент їх виникнення та усунення в процесі руху продукції за різними етапами. Обґрунтовано доцільність ведення графіку документообороту та складання оперограм руху документів на кожному етапі руху готової продукції.

3. Вивчено, що процес повернення неякісного товару, з однієї сторони, є негативним явищем, адже викликає додаткові процедури щодо їх правильного повернення, а з іншого боку – позитивним, адже споживач вимагає від виробника виготовлення товару високої якості без будь-яких дефектів, що зумовлює необхідність ведення обліку браку готової продукції.

4. Надано пропозиції із введення до рахунку 24 «Брак у виробництві» за ознакою «вид браку», зокрема: 241 «Внутрішній брак» (аналітичні рахунки 2411 «Внутрішній виправний брак» та 2412 «Внутрішній невивправний брак»), 242 «Зовнішній брак» (аналітичні рахунки 2421 «Зовнішній виправний брак» та 2422 «Зовнішній невивправний брак»).

5. Обґрунтовано необхідність автоматизації обліку готової продукції. Встановлено, що на практиці такі завдання вирішуються шляхом застосування різних варіантів побудови та функціонування інформаційної системи обліку готової продукції та її реалізації. Особливості цієї інформаційної системи залежать від виду діяльності та розміру підприємства, його організаційної структури, документообігу, використання мережного оброблення даних тощо. У вирішенні задач обліку готової продукції та її реалізації ПрАТ «ВОЖК» беруть участь всі учасники процесу, які можуть автоматизувати оброблення своїх даних автономними програмними продуктами (самостійними модулями).

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Теоретичні основи та завдання аналізу готової продукції ПрАТ «ВОЖК»

Ефективність механізму управління реалізацією продукції переважно залежить від якісного рівня аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості його висновків.

Аналіз виробництва та реалізації готовою продукції має бути направлений на виявлення резервів прискорення руху готової продукції, раціонального їх використання. Для цього необхідно вивчити динаміку обсягу виробництва та реалізації продукції, фактори, що визначають його розвиток, асортиментну структуру, оцінити ефективність роботи з управління реалізацією готових виробів й формуванням доходів та її вплив на діяльність підприємства.

Основна задача промислових підприємств – найбільш повне забезпечення попиту споживачів високоякісною продукцією. При цьому темпи росту обсягів виробництва та реалізації продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають на розмір витрат, прибуток і рентабельність підприємства [41].

Тому обсяг відвантаження і реалізації продукції є найважливішими показниками, що характеризують виробничо-господарську діяльність підприємства ПрАТ «ВОЖК».

ПрАТ «Вінницький **ОЖК**» виробляє:

- олії (соняшникову, ріпакову, соєву) нерафіновані та рафіновані дезодоровані, шрот;
- жири для кондитерської, хлібопекарної промисловості та кулінарії, замінники молочного жиру, шортенінги, замінники какао-масла. саломаси нерафіновані та рафіновані дезодоровані виробляли в першому півріччі 2020 року:

- маргарини виробляли в першому півріччі 2020 року.

Також комбінат реалізує відходи виробництва: гідрофуз, кислоти жирні соапстоку, лушпиння соняшнику та ін.

За підсумками 2020 року було перероблено 616 тис. тонн олійного насіння. Основною олійною сировиною, що перероблялася, було насіння соняшнику - 530038 тонн, або 86% до загального обсягу переробки насіння олійних культур. Крім того, за 2020 рік було перероблено 44 350 тонн (7,2%) насіння ріпаку та 41 630 тонн (6,8%) насіння сої (Додаток АЖ).

Обсяг реалізації продукції тісно пов'язаний із обсягом її виробництва. Ці два показники є взаємозалежними.

В сучасних умовах, коли виробничі потужності не зможуть задовільнити значний попит, на основні позиції виходять обсяги виробництва ва готової продукції. Проте, через насиченість ринку різноманітним пропонуваним готових виробів вирішальним показником є не обсяги виробництва, а обсяги реалізації. Така ефективність може бути досягнута шляхом запровадження ефективної програми реалізації.

Темпи зростання обсягу реалізації продукції, поліпшення її якості безпосередньо впливають на обсяг витрат, на прибуток і рентабельність підприємства. Тому аналіз і контроль цих показників має важливе значення.

Частка Вінницького олійножирового комбінату на ринку серед українських виробників олії нерафінованої становить - 4.3% .

За підсумками 2020 року загальний показник використання потужності при виробництві олії нерафінованої становив 75,9 % (2019 рік - 87,2%). Причиною зменшення використання виробничих потужностей при переробці олійної сировини стали наступні обставини:

1. Значне скорочення виробництва насіння олійних культур в Україні у 2020 році (-4.8 млн.тонн), зокрема насіння соняшнику (-3,0 млн.тонн), у порівнянні з виробництвом у 2019 році.

2. Зростання закупівельних цін на насіння соняшнику майже вдвічі (з 10 500 грн./тонну до 20 000 грн./тонну)

3. Стрімке зростання експорту насіння соняшнику, головним чином, до країн ЄС.

4. Обмеженість оборотних коштів у підприємств

Використання потужностей при виробництві олії рафінованої дезодорованої становило 46,6 % (2019 рік - 51.2%).

Використання потужностей при виробництві саломасів за звітний період склало - 38,7% (за 2019 рік - 42,3%), по виробництву маргаринової продукції та жирів 65,3%. Маргаринова продукція та жири спеціального призначення використовуються в основному у кондитерських виробництвах, консервних, хлібопекарських, тощо.

Протягом 2020 року відбулося значне скорочення виробництва саломасів, маргаринової продукції та жирів спеціального призначення через зменшення попиту на внутрішньому ринку, що обумовлено зменшенням споживання даної продукції населенням (через потужну антирекламу даної продукції), низькою платоспроможністю населення, скороченням використання маргаринової продукції підприємствами інших галузей харчової промисловості (головним чином, кондитерської та молочної).

Використання потужностей при виробництві олії фасованої становило 31,8% (за 2019 рік - 9,1%) Недозавантаження потужностей по фасуванню олії сталося через відсутність сировини. Використання потужностей при виробництві лущиння та оболонки гранульованих становило 58,1% (за 2019 рік - 49,9%)

Надлишок лущиння спалюють у котельні комбінату, отримана пара використовується для забезпечення технологічних процесів на виробництвах комбінату та для опалення приміщень. Теплової енергії в звітному періоді виробили 129 418 Гкал.

Основними завданнями аналізу готової продукції є:

- оцінювання виконання плану і динаміки виробництва та реалізації продукції в цілому, за структурою і асортиментом, за структурними підрозділами;

- визначення впливу факторів на зміну величини обсягу виробництва та реалізації продукції;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів збільшення виробництва та реалізації продукції;
- розробка рекомендацій з покращення якості готової продукції [49].

Об'єкти аналізу готової продукції наступні: обсяг виготовлення та реалізації продукції в цілому і за асортиментом; якість і конкурентоспроможність продукції; структура виробництва та реалізації продукції; ритмічність виробництва та реалізації продукції.

Суб'єктами аналізу готової продукції є: бухгалтерська служба підприємства; плановий відділ; фінансова служба підприємства; вище керівництво підприємства; керівники виробничих підрозділів.

Інформаційною базою при проведенні аналізу виробництва та реалізації готової продукції на підприємстві ПрАТ «ВОЖК» є:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку виробництва та реалізації продукції;
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з виробництва та реалізації продукції;
- акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю та аналізу;
- звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про прибутки та збитки), Примітки до фінансової звітності, Звіт підприємства про продукції, Звіт підприємства про господарську діяльність тощо).

Таким чином, можна узагальнити алгоритм аналізу руху готової продукції (Додаток АЗ).

Для ефективного аналізу інформаційною основою аналізу руху готової продукції можуть бути: планові дані: плані підприємства; план відвантаження і реалізації продукції; оперативні плани-графіки, форма № 1-П (річна) «Звіт

підприємства про продукцію»; форма № 1-П (квартальна) «Квартальний звіт підприємства про продукцію»; форма № 1-П (місячна) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)»; форма № 2 «Звіт про фінансові результати», дані первинного й аналітичного бухгалтерського обліку: акт або відомість приймання продукції; накладна на здавання готової продукції на склад; приймально-здавальна накладна; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; відомість «Рух готових виробів, відвантаження і реалізація їх», журнали-ордери по рахунках: 23 «Виробництво»; 26 «Готова продукція»; 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; 701 «Дохід від реалізації готової продукції» тощо.

Аналіз готової продукції можна представити наступними етапами:

1. Етап – формування мети та завдання та уточнення об’єкта аналізу, формування загального плану проведення аналізу.
2. Етап – визначення необхідних аналітичних показників, складання алгоритму їх обрахунку.
3. Етап - підбір інформації для проведення аналітичної роботи.
4. Етап – обрахункові дані, здійснення порівняльного аналізу внутрішніх показників та із зовнішніми показниками в галузі, області.
5. Етап – проведення факторного аналізу та виявлення факторів впливу, визначення їх впливу на результати діяльності підприємства.
6. Етап - виявляють невикористані і перспективні резерви підвищення ефективності виробництва.
7. Етап - оцінюють результати господарювання з урахування дії різноманітних факторів і виявлених невикористаних резервів, розробляють заходи для їх використання [49].

У процесі проведення аналізу важливим є правильний вибір методів аналізу. Традиційні логічні методи широко застосовуються не тільки в аналізі діяльності підприємства, а й в інших дисциплінах для обробки та вивчення інформації (порівняння, графічний, балансовий, середніх і відносних величини, аналітичний групувань, евристичні методи вирішення економічних

завдань на основі інтуїції, минулого досвіду, експертних оцінок спеціалістів).

Для вивчення впливу факторів на результати господарювання і підрахунку резервів в аналізі застосовують такі способи як ланцюгові підстановки, абсолютні і відносні різниці, інтегральний, кореляційний, компонентний метод, метод програмування, теорію масового обслуговування, теорію ігор, дослідження операцій. Застосування тих чи інших способів залежить від мети і глибини аналізу, об'єкта дослідження, технічних можливостей виконання розрахунків тощо [61].

Не менш важливим питанням економічного аналізу господарської діяльності підприємства, зокрема аналізу реалізації готової продукції є вивчення і вимір впливу факторів на величину досліджуваних економічних показників. Без глибокого всебічного вивчення факторів не можна зробити обґрунтованих висновків про результати діяльності підприємства, виявити резерви, обґрунтувати плани та управлінські рішення [8].

Методику комплексного і системного вивчення та виміру впливу факторів на величину результативних показників називають факторним аналізом. Від процесу моделювання факторних систем залежить точність кінцевих результатів аналізу [8].

Таким чином, економічний аналіз руху готової продукції є важливим елементом у системі управління виробництвом та реалізацією готової продукції, дійовий засіб виявлення резервів прискорення обіговості продукції та раціонального використання витрат на її виробництво, основа розробки науково обґрунтованих планів-прогнозів та управлінських рішень і контролю за їх виконанням з метою підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства.

3.2. Загальний та факторний аналіз результатів продажу готової продукції

Економічний аналіз готової продукції та виручки, одержаної від її

реалізації, являє собою об'єктивно необхідний вид управлінського аналізу. Основну інформаційну базу аналізу обліку готової продукції включає в себе наступні види бухгалтерської (фінансової) та статистичної звітності.

Основна мета аналізу обсягів виробництва і продажів продукції – збільшення обсягів реалізації рентабельної продукції шляхом розширення частки ринку й отримання максимального прибутку; викриття найефективніших шляхів збільшення обсягу випуску і поліпшення її якості; розвідка внутрішніх резервів зростання обсягу виробництва.

Порядок проведення аналізу виробництва та реалізації готової продукції передбачає проведення наступної аналітичної роботи (рис.3.1).

Здійснимо загальний аналіз динаміки та структури матеріальних ресурсів та місце в цій структурі готової продукції (Дод. АК).

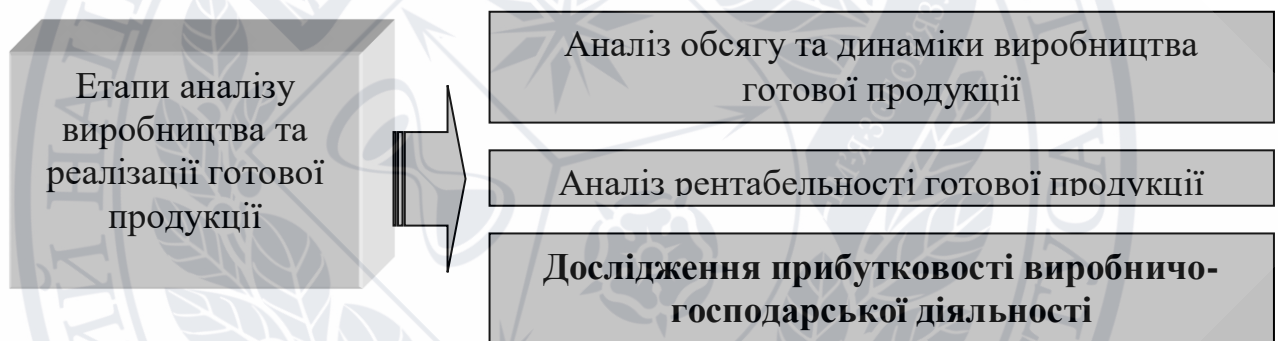


Рисунок 3.1. Етапи аналізу реалізації готової продукції на ПрАТ «Вінницький ОЖК»

За даними додатку можна зробити висновок, що протягом досліджуваного періоду вартість матеріальних ресурсів збільшилась на 3300,6 тис. грн. Це є позитивним моментом у діяльності ПрАТ «Вінницький ОЖК», матеріальні ресурси потрібні підприємству для ефективного здійснення виробничо-господарської діяльності, а їх збільшення свідчить про розвиток підприємства та забезпеченість виробничого процесу.

Основну частку матеріальних ресурсів ПрАТ «Вінницький ОЖК» займають готова продукція та сировина і матеріали, вартість яких у 2020 році становить 91,9% (Додаток АК).

Графічно динаміку зміни обсягу готової продукції ПрАТ «Вінницький ОЖК» можна представити у вигляді наступної діаграми (рис. 3.2.).

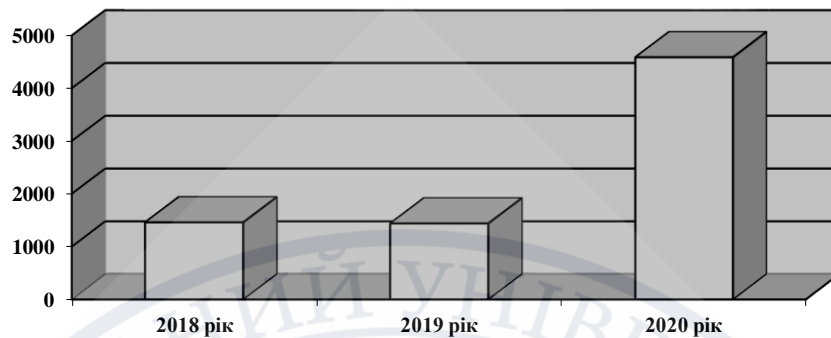


Рисунок 3.2. Динаміка загального обсягу готової продукції на ПрАТ «Вінницький ОЖК» за 2018-2020 рр.

Дохід є показником економічного зростання підприємства та показником, що вказує обсяги продажу готової продукції, як збільшення економічних вигод у вигляді надходження грошових коштів. Проведемо аналіз складу доходів ПрАТ «Вінницький ОЖК» у додатку АЛ.

Дохід ПрАТ «Вінницький ОЖК» складається із: доходу (виручки) від реалізації продукції, операційних доходів та інших доходів від звичайної діяльності. Основну частку займає дохід від реалізації продукції, який протягом досліджуваного періоду збільшився з 1 762 329 грн. у 2019 р. до 1 915 837 грн. за 2020 рік, що на 1,9% більше.

Операційні доходи від звичайної діяльності у 2020 році зросли на 15693,00 грн. або 0,61% у порівнянні з цим же показником за 2019 рік. Інші фінансові доходи навпаки у досліджуваних періодах мали тенденцію до зниження і склали на кінець 2020 року 75 995 грн., що на 2,51% нижче показника за 2019 рік.

Важливим показником діяльності будь-якого підприємства є величина витрат та відрахувань, які безпосередньо впливають на фінансові показники діяльності підприємства. Проаналізуємо структуру витрат ПрАТ «Вінницький ОЖК» у динаміці, що дізнатись частку витрат, що припадають на виробництво та реалізацію готової продукції (Додаток АМ).

Загальна сума витрат і відрахувань ПрАТ «Вінницький ОЖК» за досліджуваний період збільшилась на 6395 тис. грн., або на 11,0%.

Основну частку у структурі витрат даного товариства займає собівартість реалізованої продукції яка у 2018 році складала 43189,8 тис. грн., а на кінець 2020 року зросла до 51296,9 тис. грн., що на 8107,1 тис. грн. більше (темп зростання 18,8%).

Дослідивши динаміку випуску і реалізації продукції, середньорічні темпи зростання випуску і реалізації продукції та питому вагу готової продукції у складі запасів підприємства, перейдемо до факторного аналізу реалізації продукції.

Проаналізуємо вплив окремих факторів на зміну рівня витрат на 1 грн. реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Факторна система має наступний вигляд (формула 3.1):

$$P_v = C_b / V_p \quad (7.1)$$

де, P_v – рівень витрат на 1 грн. реалізованої продукції, грн.

C_b – собівартість реалізованої продукції, тис. грн.

V_p – виручка від реалізації продукції, тис.грн.

Значення показників необхідних для проведення факторного аналізу узагальнено в таблиці (табл. 3.8).

Таблиця 3.8. Інформаційне забезпечення для факторного аналізу за 2019-2020 роки по ПрАТ «Вінницький ОЖК», тис.грн.

	Показник	Позначення	2019 рік	2020 рік
1.	Виручка від реалізації продукції	V_p	1 762 329	1 915 837
2.	Собівартість реалізованої продукції	C_b	1 690 515	1 722 103
3.	Рівень витрат на 1 т. реалізованої продукції	P_v	109	325

$$P_{вбаз} = C_{ббаз} / V_{рбаз} = 1\,762\,329 / 1\,690\,515 = 1,04 \text{ грн.}$$

$$P_{в\Delta} = C_{бзвіт} / V_{рбаз} = 1\,915\,837 / 1\,690\,515 = 1,13 \text{ грн.}$$

$$P_{взвіт} = C_{бзвіт} / V_{рзвіт} = 1\,915\,837 / 1\,722\,103 = 1,11 \text{ грн.}$$

Обчислимо вплив кожного окремого фактору на загальну зміну рівня витрат на 1 тон. реалізованої продукції. Отже, вплив зміни собівартості на рівень витрат на 1 грн. реалізованої продукції склав:

$$\Delta P_v (\text{вплив } C_b) = 1,13 - 1,04 = 0,09 \text{ грн.}$$

За рахунок впливу зміни обсягу виручки від реалізації, рівень витрат на 1 грн. реалізованої продукції змінився наступним чином:

$$\Delta P_v (\text{вплив } V_r) = 1,11 - 1,13 = -0,02 \text{ грн.}$$

Загальний вплив факторів склав:

$$\begin{aligned} P_{взвіт} - P_{вбаз} &= \Delta P_v (\text{вплив } C_b) - \Delta P_v (\text{вплив } V_r) & (3.2) \\ 1,11 - 1,04 &= 0,09 + (-0,02) \\ -0,07 &= 0,07 \end{aligned}$$

що підтверджує правильність вище наведених розрахунків.

Отже, на ПрАТ «Вінницький ОЖК» слід приділяти особливу увагу таким факторам, які впливають на рівень витрат на 1 тон. реалізованої продукції, а саме зміні величини собівартості продукції, обсягу виручки від реалізованої продукції, що дозволить прогнозувати величину майбутнього фінансового результату. Одним із напрямів такого прогнозування має бути врахування беззбитковості в розрізі кожного основного виду продукції, що випускається досліджуванім підприємством.

Висновки до розділу 3

1. Обґрунтовано, що економічний аналіз руху готової продукції є важливим елементом у системі управління виробництвом та реалізацією готової продукції, дійовий засіб виявлення резервів прискорення обіговості продукції та раціонального використання витрат на її виробництво, основа розробки науково обґрунтованих планів-прогнозів та управлінських рішень і

контролю за їх виконанням з метою підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства.

2. Запропоновано алгоритм аналізу руху готової продукції, який складається із 7 кроків. У процесі проведення аналізу важливим є правильний вибір методів аналізу, з поміж традиційних, що широко використовуються, й специфічних, що притаманні для аналізу конкретного об'єкта.

3. Досліджена структура ПрАТ «ВОЖК» свідчить про велику потужність досліджуваного підприємства та його розгалужену організаційну структуру. Розглянувши основних виробників олійно-жирової продукції в Україні, варто відзначити про досить вагоме місце серед них і Вінницького олійно-жирового комбінату, який значну частину своєї продукції експортує закордон.

4. Досліджено, що за підсумками 2020 року було перероблено 616 тис. тонн олійного насіння. Основною олійною сировиною, що перероблялася, було насіння соняшнику - 530038 тонн, або 86% до загального обсягу переробки насіння олійних культур. Крім того, за 2020 рік було перероблено 44 350 тонн (7,2%) насіння ріпаку та 41 630 тонн (6,8%) насіння сої.

5. Досліджено, що в процесі реалізації готової продукції дохід від реалізації продукції протягом досліджуваного періоду збільшився з 1 762 329 грн. у 2019 р. до 1 915 837 грн. за 2020 рік, що на 1,9% більше.

6. Факторний аналіз структури доходу свідчить, що на його структуру впливає рівень витрат на 1 тон. реалізованої продукції, а саме зміні величини собівартості продукції, обсягу виручки від реалізованої продукції, що дозволить прогнозувати величину майбутнього фінансового результату. Одним із напрямів такого прогнозування має бути врахування беззбитковості в розрізі кожного основного виду продукції, що випускається досліджуваним підприємством

ВИСНОВКИ

В діяльності підприємства і в структурі витрат виробництва готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві.

1. Готова продукція є кінцевим результатом процесу виробництва, що призначена для реалізації. При цьому, що виробнича собівартість готової продукції складається з прямих витрат на оплату праці, прямих матеріальних витрат, інших прямих витрат та загальновиробничих, а собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та понаднормові виробничі витрати. Облік виробництва готової продукції та її реалізації (облік руху готової продукції в межах підприємства) необхідний для контролю за наявністю, рухом, зберіганням продукції, для правильного і своєчасного її оприбуткування на склад, а також для отримання точних даних про залишки готової продукції на складі для планування подальшого процесу її реалізації кінцевому споживачу (при необхідності через роздрібну чи оптову мережу).

2. Класифікація результатів виробництва за наступними ознаками: за формою, технологічною складністю, наявністю дефектів, ступенем готовності та можливістю використання за призначенням дає можливість розглянути готову продукцію як кінцевий готовий результат виробництва, так і проміжний результат виробництва. З огляду на необхідність дотримання при організації бухгалтерського обліку вимог Державного класифікатора відходів, розглянуто кондиційний і некондиційний результати виробництва, що стало передумовою удосконалення класифікації бракованої продукції і відходів. Застосування таких підходів до класифікації результатів виробництва сприяє підвищенню повноти облікової інформації про обсяги, собівартість, якість, безпеку продукції і можливість її використання за призначенням.

3. Обґрунтовано, що при дослідженні нормативного регулювання

розглянуто облік готової продукції потрібно вивчати за стадіями калькулювання собівартості: вимірювання витрат на виробництво кожного продукту після точки розділення та розподіл витрат між супутніми продуктами (при цьому базою розподілу витрат слід вважати фізичний обсяг виробництва або вартість продажу супутньої продукції).

4. Доведено необхідність виділення складових елементів облікової політики щодо готової продукції, що сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення управління якістю та конкурентоспроможністю продукції підприємства. наявна система організації документообороту, потребує удосконалення з цією з метою було узагальнено первинні документи з виробництва та реалізації готової продукції на кожному із господарських процесів підприємства, запропоновано графік документообороту для досліджуваного підприємства та оперограму руху документів з обліку готової продукції. Для усунення недоліків організації первинного обліку на підприємстві доцільно підвищити організацію контролю збитків в момент їх виникнення та усунення в процесі руху продукції за напрямками:

- на етапі повернення нереалізованої продукції з торговельної мережі на підприємстві ввести додаткову внутрішню документацію, в якій буде наведена інформація щодо причин та винуватців повернення продукції;

- на етапі зберігання продукції на складах і в холодильних установках доцільно фіксувати в бухгалтерському обліку всі випадки відхилень від норм природного убутку, а також причини і винуватців їх виникнення;

- на етапі реалізації готової продукції необхідне скорочення понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції; оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації; запобігання механічних пошкоджень. Такі заходи призведуть до раціонального використання матеріальних ресурсів та зменшення собівартості продукції. Вважаємо, що вищенаведені пропозиції дозволяють здійснювати більш ефективний контроль за якістю продукції.

5. Для усунення недоліків організації первинного обліку на підприємстві доцільно підвищити організацію контролю збитків в момент їх виникнення та усунення в процесі руху продукції за різними етапами. Обґрунтовано доцільність ведення графіку документообороту та складання оперограм руху документів на кожному етапі руху готової продукції.

6. Вивчено, що процес повернення неякісного товару, з однієї сторони, є негативним явищем, адже викликає додаткові процедури щодо їх правильного повернення, а з іншого боку – позитивним, адже споживач вимагає від виробника виготовлення товару високої якості без будь-яких дефектів, що зумовлює необхідність ведення обліку браку готової продукції. Надано пропозиції із введення до рахунку 24 «Брак у виробництві» за ознакою «вид браку», зокрема: 241 «Внутрішній брак» (аналітичні рахунки 2411 «Внутрішній виправний брак» та 2412 «Внутрішній невивправний брак»), 242 «Зовнішній брак» (аналітичні рахунки 2421 «Зовнішній виправний брак» та 2422 «Зовнішній невивправний брак»).

7. Обґрунтовано необхідність автоматизації обліку готової продукції. Встановлено, що на практиці такі завдання вирішуються шляхом застосування різних варіантів побудови та функціонування інформаційної системи обліку готової продукції та її реалізації. Особливості цієї інформаційної системи залежать від виду діяльності та розміру підприємства, його організаційної структури, документообігу, використання мережного оброблення даних тощо. У вирішенні задач обліку готової продукції та її реалізації ПрАТ «ВОЖК» беруть участь всі учасники процесу, які можуть автоматизувати оброблення своїх даних автономними програмними продуктами (самостійними модулями).

8. Економічний аналіз руху готової продукції є важливим елементом у системі управління виробництвом та реалізацією готової продукції, дійовий засіб виявлення резервів прискорення обіговості продукції та раціонального використання витрат на її виробництво, основа розробки науково обґрунтованих планів-прогнозів та управлінських рішень і контролю за їх

виконанням з метою підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Запропоновано алгоритм аналізу руху готової продукції, який складається із 7 кроків. У процесі проведення аналізу важливим є правильний вибір методів аналізу, з поміж традиційних, що широко використовуються, й специфічних, що притаманні для аналізу конкретного об'єкта.

9. Досліджена структура ПрАТ «ВОЖК» свідчить про велику потужність досліджуваного підприємства та його розгалужену організаційну структуру. Розглянувши основних виробників олійно-жирової продукції в Україні, варто відзначити про досить вагоме місце серед них і Вінницького олійно-жирового комбінату, який значну частину своєї продукції експортує закордон.

10. Досліджено, що за підсумками 2020 року було перероблено 616 тис. тонн олійного насіння. Основною олійною сировиною, що перероблялася, було насіння соняшнику - 530038 тонн, або 86% до загального обсягу переробки насіння олійних культур. Крім того, за 2020 рік було перероблено 44 350 тонн (7,2%) насіння ріпаку та 41 630 тонн (6,8%) насіння сої.

11. Досліджено, що в процесі реалізації готової продукції дохід від реалізації продукції протягом досліджуваного періоду збільшився з 1 762 329 грн. у 2019 р. до 1 915 837 грн. за 2020 рік, що на 1,9% більше. Факторний аналіз структури доходу свідчить, що на його структуру впливає рівень витрат на 1 тон. реалізованої продукції, а саме зміні величини собівартості продукції, обсягу виручки від реалізованої продукції, що дозволить прогнозувати величину майбутнього фінансового результату. Одним із напрямів такого прогнозування має бути врахування беззбитковості в розрізі кожного основного виду продукції, що випускається досліджуваним підприємством

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 4. С. 3-10.
2. Боднар О.В., Поліщук І.Р. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: економічні науки. 2012. № 3 (61). С. 155-157.
3. Бутова О. Брак бухгалтера не враг. *Бухгалтер*. 2006 № 6. URL: Режим доступу до журн.: http://www.sv-audit.ru/print_p.php?id=30 (дата звернення: 13.09.2021).
4. Валуев Б.И., Горлова Л.П., В.В. Муравская и др. Контроль и система внутрипроизводственного хозрасчета . Финансы и статистика. 1998. 239 с.
5. Василькова Т.В., Пасічник В.П. Взаємозалежність між податковою і фінансовою звітністю з позиції загальноєвропейської перспективи і в контексті міжнародних стандартів фінансової звітності. *Матеріали Всеукраїнської науково-методичної конференції “Перспективи розвитку обліку, аналізу і аудиту в контексті інтеграційних та глобалізаційних процесів”* (26-28 квітня 2012 р., м. Севастополь) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Севастопольський національний технічний університет. С., 2012. С. 13.
6. Господарський Кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 13.09.2021).
7. Довбенко В. Роль облікової політики у формуванні умов розвитку підприємства та їх об'єднань. *Вісник THEU*. 2007. № 4. С. 85-91. URL: http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/vtneu/2007_4/pdf/Dovbenko%20V..pdf. (дата звернення: 13.10.2021).
8. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. URL: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchtei/2012_2/2-2012-59.pdf (дата звернення: 15.10.2021).

9. Державний класифікатор відходів України ДК 005-96, затверджений наказом Держстандарту України від 29.02.96 р. № 89. URL: <http://ukraine.uapravo.net/data/akt53/page1.htm>. (дата звернення: 15.10.2021).

10. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник. К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. 320 с.

11. Замула І.В. Облік виробничих відходів як фактор забезпечення раціонального природокористування. *Вісник ЖДТУ*. 2007. №1(47). С. 48-50.

12. Запорожець Т.Л. Міжнародні стандарти якості та їх застосування в Україні URL: <http://s-journal.cdu.edu.ua/base/2008/v6/v6pp76-77.pdf> (дата звернення: 15.10.2021).

13. Золотухін О. Розподіл витрат на некондиційну продукцію. *Вісник Державної податкової служби України*. 2012. № 16. – URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1665> (дата звернення: 15.10.2021).

14. Єгупов Ю.А. Організація виробництва на промисловому підприємстві: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури. 2006. 488 с.

15. Іванов Ю.Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія. Х.: ВД “ИНЖЕК”. 2009. 448 с.

16. Ізвєкова І.М., Король Г.О., Потрус Н.П. Класифікація браку та її практичне використання підприємств машинобудування. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1(55). 211-215 с.

17. Ісай В.О. Особливості аналізу собівартості продукції за умов застосування нормативного методу обліку витрат URL: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/500/1/Isai.pdf> (дата звернення: 28.10.2021).

18. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X (із змінами та доповненнями від 22.03.2012 р. № 4565-VI) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>. (дата звернення: 21.10.2021).

19. Курасса Т.В. Облікова політика: перехід до МСФЗ. *II Всеукраїнська науково-практична конференція “Проблеми та перспективи розвитку обліку і*

URL: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?onferenceId=12062&lectureId=14073> (дата звернення: 21.08.2021).

20. Кучерак Д. Супутня продукція. Дебет-кредит. 2006. № 13(14). URL: <http://www.dtkr.com.ua/show/3cid01587.html> (дата звернення: 21.10.2021).

21. Лубенченко О.Е. Облікова політика як віддзеркалення фінансово-господарської діяльності підприємств. *Культура народів Причорномор'я*. 2009. № 161. С. 118-122. – URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/knp/161/knp161_118-122.pdf. (дата звернення: 21.10.2021).

22. Лопатенко Л.О. Операційний менеджмент. К. : МАУП. 2007. 128 с.

23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені Міністерством фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <http://uazakon.com/document/fpart03/idx03865.htm> (дата звернення: 01.11.2021).

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” від 01.01.2012 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021. (дата звернення: 01.11.2021).

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміна в облікових оцінках та помилки” від 01.01.2012 (із змінами та доповненнями) URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020. (дата звернення: 01.11.2021).

26. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 “Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності” від 01.01.2012 (із змінами та доповненнями) URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_004. (дата звернення: 01.11.2021).

27. Міжнародні стандарти серії ISO 9000, 10000 і 14000. URL: http://bko.com/book_22_glava_25_2.3.1._Міжнародні_с.html. (дата звернення: 01.11.2021).

28. Мороз В.С., Тельнов А.С. Організація виробництва: навч. посіб. Львів: Вид-во «Новий Світ-2000». 2007. 256 с.

29.Нестеренко Ж.К., Циганова І.О. Класифікація та оцінка готової продукції молокопереробних підприємств URL: http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm (дата звернення: 18.11.2021).

30.Нестеренко Ж.К., Циганова І.О. Особливості готової продукції та вдосконалення обліку її реалізації на ВАТ “Новомиколаївський молокозавод”. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал “Сталий розвиток економіки”*. – 2011. С. 180-184. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_2/180.pdf. (дата звернення: 18.09.2021).

31.Облік браку URL: <http://readbookz.com/book/119/3134.html> (дата звернення: 15.09.2021).

32.Осадча Г.Г. Система калькулювання виробничого підприємства харчової галузі. *Облік і фінанси*. Випуск 9(33). Ч. 2. 2012. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_2/72.pdf. (дата звернення: 10.06.2021).

33.Олійник Л.Ш. Фінансова звітність: проблеми і завдання уніфікації з міжнародними стандартами. *Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії*. 2009. № 2. С. 126.

34.Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення “1 С” та “Парус”. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(17). С. 273-290.

35.Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології. Монографія. Житомир: ЖДТУ. 2010. 560 с.

36.Пархоменко В.М. Методика внутрішнього контролю витрат від браку у виробництві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). Житомир: ЖДТУ. 2009. 268 с.

37.Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (дата звернення: 10.06.2021).

38.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № 246 від 20.10.99 р., затверджено Міністерством фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 02.10.2021).

39.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 05.11.2021).

40.Попова О.Ю., Зарічанська Є.В. Сутність та види відходів в господарській діяльності підприємств. URL: <http://ea.donntu.edu.ua:8080/jspui/bitstream/123456789/5971/1/СУТНІСТЬ%20ТА%20ВИДИ%20ВІДХОДІВ%20В%20ГОСПОДАРСЬКІЙ%20ДІЯЛЬНОСТІ%20ПІДПРИЄМСТВ.doc>. (дата звернення: 05.11.2021).

41.Попов В. Ю. Структурні зрушення галузевих пропорцій випуску продукції та доходів в Україні. *Статистика України*. 2007. №2. С.38-43.

42.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні Закон України: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями від 22.12.2011 р. № 4224-VI) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 15.09.2021).

43.Про вилучення з обігу, утилізацію, знищення або подальше використання неякісної та небезпечної продукції: Закон України від 14.01.2000 № 1393-XIV (із змінами та доповненнями) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1393-14>. (дата звернення: 15.09.2021).

44.Примаченко О.Л. Значення класифікації витрат виробництва у здійсненні обліку та контролю господарської діяльності підприємства URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/foa/2009_13/13_34.pdf. (дата звернення: 15.09.2021).

45.Поліщук І.Р., Юхименко-Назарук І.А. Облікова політика складових нерухомості як інструмент організації бухгалтерського обліку. *Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева*: збірн. тез Десятої

Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Житомир: ЖДТУ. 2012. С 77-79.

46.Пушкар М.С. Облікова політика і звітність.Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

47.Петрук О.М., Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 3. С 133-153. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3016/1/133.pdf> (дата звернення: 15.09.2021).

48.Романів І.Я. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва. *Інноваційна економіка*. 2010. № 1. С. 139-142.

49.Савчук В.П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. К.: Издательский дом “Максимум”, 2001. 600 с.

50.Светлова Н.М., Супрун М.Г. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва в сільському господарстві. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_6/18-6-26.pdf. (дата звернення: 15.09.2021).

51.Семенов Г.А., Станчевський В.К., Панкова М.О., Семенов А.Г., Гребінець К.М. Організація і планування на підприємстві: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 528 с.

52.Скрипник М.І. Облік витрат на промислових підприємствах у розрізі їх класифікації. *Економічні науки*; Серія: Облік і фінанси: зб. наук. Праць. Луцький нац. техн. ун-т; відп. ред. З.В. Герасимчук. 2010. Вип. 7 (25), Ч. 3. С. 200-208.

53.Скрипник М.І. Собівартість продукції як економічна категорія. *Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту*. 2010. Вип. 7. С. 339-341.

54.Слюсарчук Л. Місце готової продукції в системі бухгалтерського

обліку. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/411/35/> (дата звернення: 15.09.2021).

55.Сторожук Т.М., Авершин Д.А. Облікова політика підприємства щодо відходів.URL:

http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/18_Storo.pdf (дата звернення: 15.09.2021).

56.Тіхонравова Ю.В. Вплив нормативного методу калькулювання собівартості на облік прямих матеріальних затрат виноробства. *Вісник СумДУ. Серія “Економіка”*. 2011. № 3. С. 77-82. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/VSU_ekon/2011_3/11tyvmzv.pdf (дата звернення: 15.09.2021).

57.Трусов А.Д. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств. М.: Финансы и статистика. 1993. 204 с.

58.Хом’як Р.Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: навч. посіб. За ред. Р.Л. Хом’яка, В.І. Лемішовського. Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2009. 1112 с.

59.Черновол О.М. Облік та контроль витрат на виробництво підприємств олійножирової галузі України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.М. Черновол; Одес. держ. екон. ун-т. О. 2010. 16 с.

60.Шатковська Л.С., Вакуленко В.Л. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному середовищі управління. URL: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20Vakulenko.pdf. (дата звернення: 08.09.2021).

61.Яременко Л.М. Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку). URL: www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17.../Yaremenko.pdf. (дата звернення: 08.09.2021).

ДОДАТКИ

