

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у виробничій сфері**

**Бич Павло**

**Економічна категорія "готова продукція" та її відображення в обліково-аналітичній системі підприємства / Economic category "products" and its reflection in accounting and analytical system of the enterprise**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студента групи ОПДм-21**  
**Бич П**

---

підпис

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

---

підпис

Дипломну роботу допущено до захисту

«\_\_» \_\_\_\_\_ 201\_\_ р.  
Зав. кафедри

---

Прізвище, ініціали

Підпис

**2017**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....</b>	<b>7</b>
1.1. Сутність готової продукції як економічної категорії.....	7
1.2. Оцінка готової продукції.....	15
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції.....	24
Висновки до розділу 1.....	33
<b>РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	<b>35</b>
2.1. Галузеві особливості та їхній вплив на організацію і методика обліку готової продукції.....	35
2.2. Первинний облік операцій з готовою продукцією та її реалізацією.....	42
2.3. Синтетичний та аналітичний облік руху готової продукції на підприємстві.....	48
2.4. Удосконалення обліку готової продукції.....	58
Висновки до розділу 2.....	63
<b>РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....</b>	<b>65</b>
3.1. Аналіз випуску та процесу реалізації готової продукції підприємства.....	65
3.2. Оцінка ефективності реалізації готової продукції.....	72
3.3. Напрямки підвищення ефективності процесу реалізації готової продукції.....	74
Висновки до розділу 3.....	79
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>81</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:.....</b>	<b>85</b>
<b>ДОДАТКИ</b>	
.....	0

шибка! Закладка не определена.

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних ринкових умовах метою діяльності суб'єкта господарювання є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції. Проте, без достовірної, релевантної, систематизованої належним чином інформації про особливості обліку готової продукції неможливе ефективне управління підприємством. Чіткий і своєчасний облік оприбуткованих, відвантажених і реалізованих виробів сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленого продукту і прискоренню обертання оборотних коштів.

Актуальність теми дослідження обумовлюється ще й тим, що випуск та реалізація готової продукції на промислових підприємствах є найбільш важливою ділянкою бухгалтерського обліку. Саме продукція, яку підприємство реалізує являється головним джерелом отримання прибутків, що є основною метою його діяльності.

Загальні питання обліку готової продукції висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених-економістів. Значну увагу їм приділяли Бутинець Ф. Ф., Валуєв Б. І., Голов С. Ф., Гуцайлюк З. В., Жилкіна Л. В., Задорожний З.В., Кужельний М. В., Єфіменко В. І., Ткаченко Н. М., Сопко В. В. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку готової продукції зробили зарубіжні вчені: Бейгельзімер М. Г., Безруких П. С., Виноградов В. В., Грунфест І. Л., Маргуліс А.Ш., Марченко О.К., Кондраков В.Б., Ліберман Л. В., Левін В. С., Тішков І. Е., Цуркану В. І., Чечета А. П. Проте проблеми обліку готової продукції досі залишаються дискусійними, що зумовило необхідність їх подальшого дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є узагальнення, оцінювання та вдосконалення існуючих підходів до обліку готової продукції відповідно до вимог сучасної системи управління.

Для реалізації поставленої мети визначені такі завдання:

- вивчити підходи до визначення сутності готової продукції;
- дослідити особливості класифікації та оцінки готової продукції підприємства;
- провести огляд нормативної бази та виявити проблемні питання щодо обліку готової продукції;
- розкрити особливості документального оформлення надходження і використання готової продукції;
- висвітлити методику первинного обліку операцій з готовою продукцією та її реалізацією;
- розкрити методику обліку руху готової продукції на підприємстві;
- сформувати практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку готової продукції;
- провести аналіз випуску та процесу реалізації готової продукції досліджуваного підприємства;
- дати оцінку ефективності реалізації готової продукції;
- сформувати пропозиції щодо напрямів підвищення ефективності процесу реалізації готової продукції.

**Об'єкт дослідження** є сучасна система обліку та аналізу готової продукції на Публічному акціонерному товаристві «Новоград-Волинський хлібозавод».

**Предметом дослідження** є теоретичні і прикладні аспекти обліку готової продукції.

**Методи дослідження.** Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи.

**Інформаційною базою** дослідження є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку готової продукції, спеціалізовані періодичні видання, первинні документи,

облікові реєстри та форми звітності ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод».

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає у обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення організації первинного обліку на всіх етапах технологічного циклу виробництва продукції, а саме, запропоновано підвищити організацію контролю збитків у момент їх виникнення та усунення в процесі продажу продукції.

**Практичне значення одержаних результатів.** Врахування розроблених у процесі дослідження пропозицій щодо обліку готової продукції сприятиме підвищенню ефективності обліку на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» й підвищить аналітичність, якість і своєчасність облікової інформації підприємства.

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано тези у збірнику наукових праць студентів ТНЕУ.

**Структура і обсяги роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

### 1.1. Сутність готової продукції як економічної категорії

Сучасні економісти готову продукцію тлумачать, як продукцію, котра повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування, відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад чи передана замовнику [13, 145].

Для розкриття сутності дослідження спочатку необхідно розглянути наукові підходи обґрунтування та тлумачення сутності поняття – готова продукція.

Бутинець Ф.Ф. у своїх роботах, описував готову продукцію як таку, яка повністю завершила обробку, цілком укомплектована та пройшла всі необхідні випробування. Тобто це виріб, певна робота або послуга, що закінчила всі технологічні обробки, відповідає стандартам угод, прийнята технічною перевіркою господарства та відправлена на склад або замовникам, згідно з діючим порядком отримання продукції [18].

Аналогічної думки дотримуються Вороніна В.Л. та Черниш В.В., які також вважають, що готова продукція допускається тільки в тому випадку коли завершені всі технологічні стадії її обробки, продукція відповідає встановленим нормативним стандартам та прийнята технічним контролем у даному господарстві [15].

На думку Глібко В.М. та Бушан О.П. – готова продукція є матеріальним результатом виробничої діяльності господарства, коли виробничі запаси приймають нову якість. Окрім виробництва речової продукції, товариство

може надавати послуги та виконувати певні роботи іншим господарствам. В обліку даний вид продукції матиме назву – виконані роботи та надані послуги, на відміну від готової продукції. Таким чином, автори виокремлюють два види продукції: готову продукцію та виконання послуг та робіт [17].

Сопко В.В. в роботі зазначає наступне: готова продукція – це виробнича послуга конкретного підприємства, яка пройшла виробничий технологічний цикл у відповідності до заданих стандартних норм заключного договору, оприбуткована у місця зберігання та призначена для реалізації споживачам [70].

У наукових публікаціях Хом'як Р.Л. та Шваб Л.І. готова продукція представлена конкретними запасами та виробами на складі, обробка та випробування яких закінчені, проведена перевірка відповідності встановленим технічним умовам та передана на склад або реалізована безпосередньо замовнику [17; 85].

Вітчизняний економіст Шваб Н.М. в своїх економічних виданнях описує готову продукцію, як виріб, напівфабрикат, послугу або роботу, яка повністю завершила технічну обробку на підприємстві, здійснила всі етапи технічного випробування, укомплектована згідно з угодою поставки, відповідає технічним установам, та не вимагає наступної обробки у господарстві і передана на склад товариства. Готова продукція є матеріальним результатом діяльності підприємства у виробництві. Крім випуску продукції матеріальної форми, може здійснювати певні послуги та роботи іншим підприємствам [85].

Необхідно зазначити, що не дивлячись на досить масштабні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності готової продукції, єдиної позиції серед вчених економістів та бухгалтерів не виявлено. Дане питання потребує подальшого дослідження та вивчення напрацювань.

Узагальнюючи всі наведені науковцями визначення готової продукції, можна стверджувати, що готова продукція – це матеріально-речовинна продукція, виконані роботи та надані послуги. Але, відповідно методичних

рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними ланками економіки, готова продукція містить товари, які зберігаються на підприємстві, що їх виготовляють та використовують для постачання іншим інституційним секторам та одиницям та які не призначені для подальшого переробітку на товаристві.

Креміль О. та Правда М. у своїй статті «Облік реалізації готової продукції» надають таке твердження готовій продукції. Готовою продукцією вважається тільки та, обробіток якої вже завершений, здійснене укомплектування, проведена відповідність встановленим вимогам, прийнята та здана до сховищ або реалізована замовникам. Якщо технічними умовами визначено реалізацію продукції під наглядом представника покупця, то продукція вважається готовою тільки у разі, коли вона прийнята представником покупця та оформлена актом приймання. Готова продукція, яка призначена для передачі споживачу та не оформлена актом передачі й не передана на склад, вважатиметься незавершеним виробництвом.

У своїх роботах Огійчук М.Ф. вагому увагу надавав завданням обліку готової продукції. Основним із завдань він вважав вчасне оформлення первинної документації та всі господарські операції, пов'язані з рухом сільськогосподарської продукції, виконання своєчасного та поточного нагляду за оприбуткуванням та виданням продукції, запобігання нераціональному та незаконному витрачанням продукції, отримання на певну дату правдивих даних про кількість продукції та виявлення продукції, що може бути реалізована для мобілізації внутрішніх резервів [53].

Обґрунтовуючи суть готової продукції, Бутинець Ф. Ф. вводить поняття «і придатна для споживання» [18, 85]. До цього трактування Должанський М.І. та Должанський А.М. додають, що «готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди продукція має вартісну характеристику. Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють



незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу». [32, 214].

Такі автори, як Г. П. Журавель та П. Я. Хомин, відмічають, що готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником [26]. Проте науковці не надають особливого значення оцінці ні запасів, ні готової продукції зокрема.

Провівши аналіз поглядів сучасних економістів на економічну категорію готової продукції, можна затвердити, що у роботі Оглобіна А.А. готова продукція розглядається з точки зору затрат господарства на поповнення виробничих запасів для майбутнього перетворення у продукцію, що вирівнює характерну особливість продукції, як частину оборотних активів підприємства [35].

Іваниєнко В.В. та Шомштейн А.А. у своїх економічних роботах розглядають виробничі витрати, як сукупність певного виду сировини та матеріалів, але не зазначають на період їх споживання та джерела фінансування. Також автори не розкривають економічну природу готової продукції, а відносять їх до оборотних активів та результатів процесу виробництва.

Бойко В.М. вважає готову продукцію засобами виробництва, які повторно ще не використані у виробництві, проте, таке твердження, на його думку є достатньо узагальненим та не дає чітко розмежувати продукцію в структурі активів господарства [64].

Економіст Борисов А.А. пропонує відносити готову продукцію до частини оборотних засобів господарства, що ще не використані, але надійшли до місць збереження. Таке визначення носить достатньо обмежені критерії, так як не зрозуміло, яким чином класифікувати готову продукцію, що перебуває у місцях збереження для майбутніх виробничих потреб господарства.

В той же час, Кружкова Р.В. готовою продукцію вважає запаси на складах господарства та не має тверджень стосовно термінів її використання та джерел.

Досить обґрунтовано є визначення товарної продукції, які зазначають склад та період застосування продукції, проте, у їх встановленні також не має рекомендацій щодо відшкодування витрат на їх виготовлення [81]. Проведені дослідження вказують на те, що ряд авторів щодо готової продукції, як результату людської праці не відносять незавершене виробництво. Така різниця між трактуванням вказує на те, що розкриття сутності будь-якої категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Таким чином, на думку авторів, для цілей обліку твердження терміну готової продукції, як облікової та економічної категорії повинна містити такі основні моменти, як визначення термінів та напрямків застосування, а також джерела та канали відшкодування вартості виробничих запасів на виробництво готової продукції.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [8] готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [9].

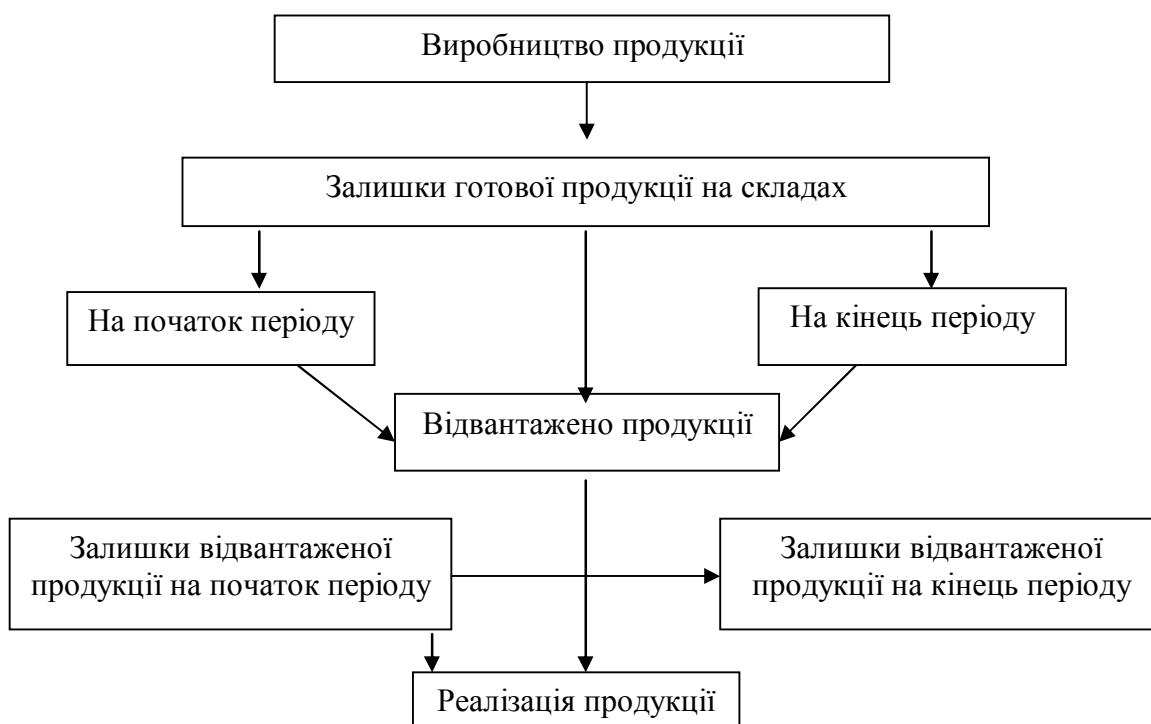
Порівнявши це визначення із тлумачення такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу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

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

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших підприємств та ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз «Готова продукція», цей вид продукції називають «виконані роботи та послуги». Таким чином, продукція підприємства може складатися з готової продукції та виконаних робіт та послуг.

Таким чином, готова продукція – це виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на певному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові–покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції.

Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції зображено на рис. 1.1.



**Рис 1.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції [26, 152]**

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади,

б) зберігання продукції на складах підприємства,

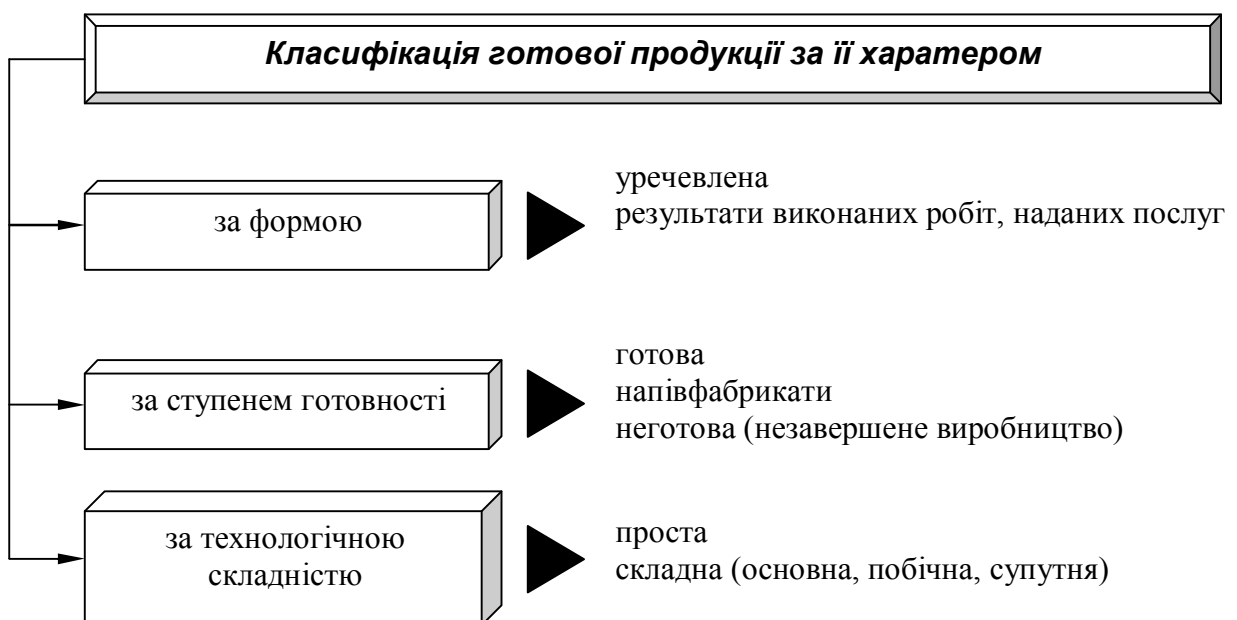
в) відпуск продукції на місці однородним і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;

г) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Усі елементи виробничого процесу — сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу.

При розкритті економічної сутності готової продукції важливою є її класифікація. Готова продукція за характером класифікується наступним чином (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Класифікація готової продукції за її характером [37, 206]**

За формою продукцію поділяють на таку, яка має

-уречевлену форму, тобто являє собою виріб (наприклад, трактор, хліб,

пшениця тощо);

- яка має форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу).

За ступенем готовності продукцію поділяють на готову, напівфабрикати (напівпродукти) та неготову.

Готова — це продукція, яка придатна для вживання;

Напівфабрикати також готові для виробничого споживання;

Неготова — незавершене виробництво.

Готовою вважається така продукція, яка повністю відповідає стандартам, а в разі їх відсутності технічним, договірним або іншим умовам, прийнята з виробництва на склад, а в окремих випадках на неї складають сертифікат або інший документ про якість.

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

Супутня продукція, як відмічає Фаріон В.Я. - це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. Супутньою продукцією під час вироблення томатної пасти є помідори. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам [77, 177].

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат [77, 177].

Підприємства виробляють продукцію у відповідності із заключними договорами, розробленими плановими завданнями з асортименту, кількості і якості. Керівник підприємства, в першу чергу, повинен приділяти увагу питанням збільшення обсягу виготовленої продукції, розширення її

асортименту і покращення якості, вивчаючи потреби ринку [25, 232].

Отже, проведені дослідження підтверджують важливість розуміння сутності категорії «готова продукція», оскільки вона займає вагомую частку в структурі оборотних активів підприємств. Різноманіття підходів до сутності досліджуваної категорії зумовлено відмінними тлумаченнями у діючих П(С)БО та інших нормативних документів. Так, на нашу думку, готова продукція – це частина запасів, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

## **1.2. Оцінка готової продукції**

Оцінка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і тісно пов'язана з іншими його складовими.

В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до МСФЗ 2, МСБО 2 та П(С)БО 9 «Запаси» [8], вартість визначається згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [11].

Згідно МСБО 2 «Запаси» – це активи, які:

- а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [50].

Необхідно відзначити, що визначення запасам у П(С)БО 9 [8] дане майже ідентичне. За винятком того, що в пункті «в» крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречним, тим більше що процес виробництва – це не процес здійснення якої-небудь діяльності. Процес виробництва, наприклад, не містить у собі такі процеси, як заготівля, збереження або реалізація.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №9 «Запаси» запаси

визнаються активом, якщо:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, пов'язану з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена [9].

Згідно МСФЗ «Запаси» (inventories) — це активи, які а) утримуються з метою подальшого продажу під час звичайної діяльності, б) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу виготовлюваного продукту, с) утримуються як сировина і матеріали, призначені для виробничого споживання з метою подальшого продажу виготовлюваного продукту або виконаних з їх допомогою/використанням робіт (наданих послуг) [50].

Таке визначення запасів, наведене у §6 МСФЗ 2 запаси, можна інтерпретувати ось як:

1) усе, що під цим формулюванням, наведеним у в §6, є у підпункті (а), — це у загальновідомих термінах не що інше, як товари;

2) усе, що за змістом підходить під критерій, названий у підпункті (б), — це промислова продукція, а також роботи/послуги у стадії незавершеного і завершеного виробництва;

3) усе, що об'єднує підпункт (с), — це запаси, що перебувають на складах до передачі їх у виробництво, тобто сировина і матеріали [50].

Звідси випливає, що під дію МСФЗ 2 запаси підпадають:

- 1) товарні запаси;
- 2) запаси сировини і матеріалів;
- 3) запаси проміжних етапів виробництва;
- 4) готова продукція, виконані, але ще не реалізовані роботи/послуги [50].

МСФЗ 2 не застосовується до оцінки запасів, які мають у своєму розпорядженні виробники продукції сільського і лісового господарства, сільгосппродукції на момент її збору, а також корисних копалини тією мірою, якою вони оцінюються за чистою продажною ціною відповідно до прийнятої методики обліку в цих галузях. Зі сфери застосування МСФЗ 2 також

виключаються запаси товарних брокерів і трейдерів, оскільки вони оцінюють наявні запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Не застосовується МСФЗ 2 і до оцінки незавершеного будівництва, і, напевно, — до НЗВ за іншими довгостроковими контрактами, адже облік таких витрат регулюється іншим стандартом. Крім того, у тому самому §2 МСФЗ 2 сказано, що МСФЗ 2 не застосовується до фінансових активів. Але це нагадування видається нам абсолютно зайвим, адже фінансові активи за національним планом рахунків до запасів не належать.

Запаси повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою продажною ціною.

Оцінка за собівартістю — загальновідомо: це означає оцінити актив за сумою сплачених (або таких, що підлягають сплаті) грошових коштів чи їхніх еквівалентів або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання. Такий підхід ще називають Historical cost.

Чиста продажна ціна (net realisable value1 — NRV) — це, як випливає з §6 МСФЗ 2, можлива при нормальному ході справ ціна продажу, яка визначається розрахунковим шляхом, за мінусом:

- витрат на завершення виробництва;
- витрат, необхідних для здійснення продажу.

Отже, для того щоб визначити можливу чисту продажну ціну запасів, треба попередньо оцінити витрати з доведення цих активів до стану, в якому вони використовуються за призначенням і реалізуються на сторону. Точно кажучи, це означає, що збиток у цьому випадку визнається раніше, ніж він фактично утворюється. Відтак ці витрати віднімають від поточної ринкової (справедливої) вартості активу.

При розрахунку чистої продажної ціни враховується призначення запасів. Справедлива вартість частіше визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні активи, ніж за ціною укладених компанією договорів з контрагентами. Чиста продажна ціна може не відображати ринкову ціну, у разі



коли компанія відвантажує контрагентам товари за цінами, що не відповідають поточному стану ринку таких активів. У разі коли запаси передбачається використовувати з метою виконання вже укладених контрактів, при визначенні чистої продажної ціни рішення виноситься виходячи з цін, зазначених у таких договорах (§31 IAS 2).

Чиста продажна ціна розраховується на кожну номенклатурну одиницю наявних запасів (або, як це вказано у §29, — постатейно). Але подекуди допускається їх групування. Це можливо, якщо йдеться про запаси, що належать до одного асортименту продукції, яка випускається, та мають однакове призначення (кінцеве використання), або про такі, які не можуть бути оцінені у відриві від інших статей цього асортименту (§29 МСФЗ 2).

Сума перевищення списується на витрати поточного/звітного періоду. Так само списується і сума, в яку оцінюються виявлені недостачі.

Щодо Національних стандартів обліку то відповідно до вимог бухгалтерського стандарту 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства України ведуть бухгалтерський облік на принципах, що забезпечують якісне складання фінансової звітності. Одним із них є принцип обачності, згідно з яким методи оцінки статей балансу, в тому числі й виробничих запасів, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Цей принцип вимагає постійного уточнення на дату балансу вартості виробничих запасів та інших матеріальних цінностей. Вона повинна визначатися за справедливою вартістю, під якою розуміють відновлювану вартість (сучасну собівартість придбання). Отже, запаси треба періодично перецінювати для забезпечення їх відображення в балансі за справедливою вартістю [42, 28].

Переоцінка запасів проводиться за чистою вартістю, якщо на дату балансу їх ціна знизилася, або вони зіпсовані, застаріли чи будь-яким іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації

визначається за кожним номенклатурним номером запасів (очікувана ціна продажу мінус витрати на їх підготовку до продажу та реалізацію).

Якщо чиста вартість реалізації вища від первинної (дооцінка), то на суму збільшення чистої вартості, але не більшу від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих активів.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає два поняття собівартості готової продукції:

1) собівартість реалізованої продукції; 2) виробнича собівартість продукції [11].

До виробничої собівартості продукції входять наступні витрати (рис.1.3).



**Рис. 1.3. Склад витрат виробничої собівартості готової продукції [38, 247]**

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції

(робіт, послуг) встановлюється підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини, основних матеріалів, що створюють основу продукції, яка виготовляється, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг [78].

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизаційні відрахування та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до собівартості готової продукції не включаються, а списуються на витрати звітного періоду.

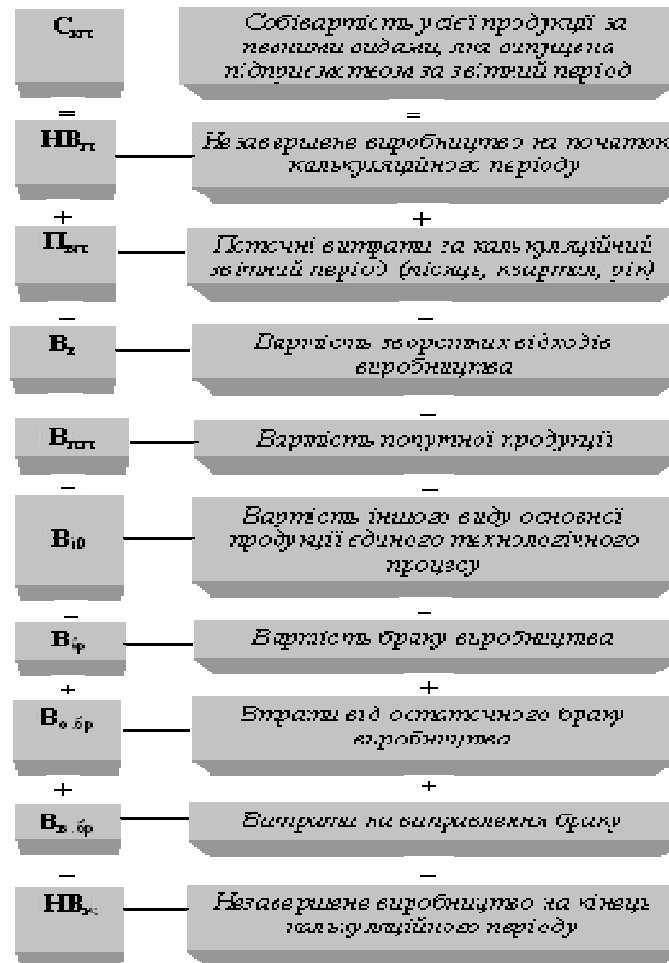
Виробнича собівартість визначається за наступною схемою (рис. 1.4).

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» [8].

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

Метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси які були придбані першими продаються чи використовуються першими. Даний метод найчастіше застосовується для запасів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.



**Рис. 1.4. Логіко-математична модель побудови калькуляційного процесу виробничої собівартості продукції [13, 163]**

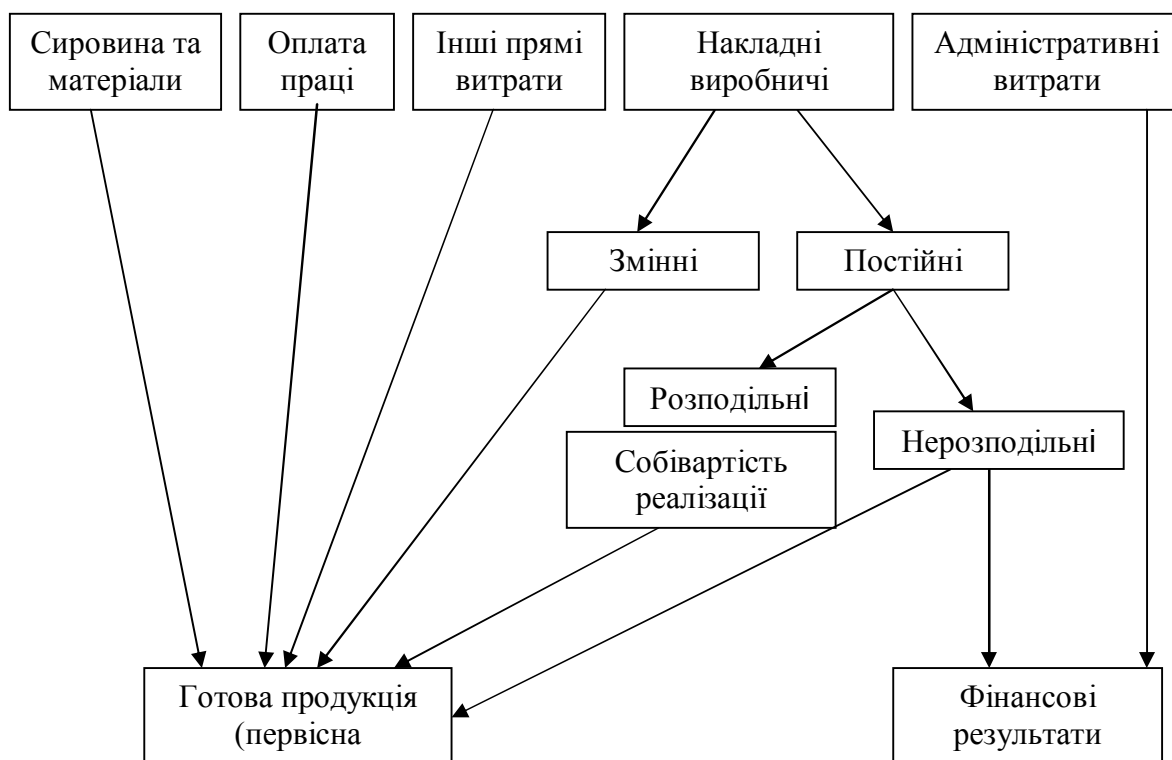
Порядок формування первісної вартості готової продукції наведений на рисунку 1.5.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів [15, 196].

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

-оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартісна;

-оцінка, що визначаються за домовленістю сторін.



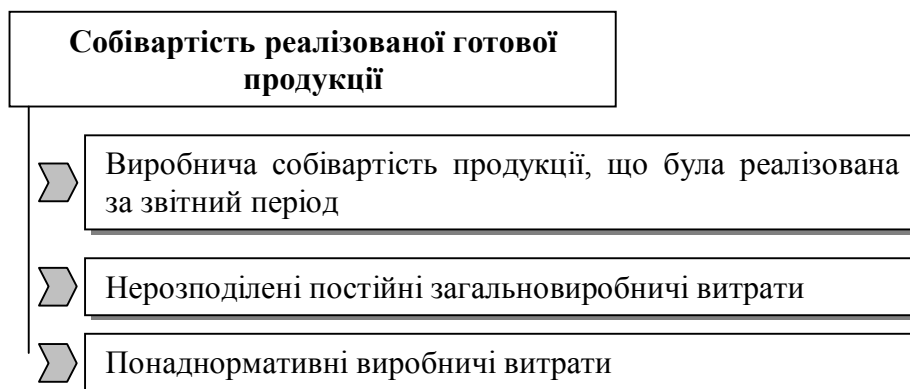
**Рис.1.5. Порядок формування первісної вартості готової продукції [18, 203]**

*Джерело: складено автором самостійно*

Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати. У поточному обліку її оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. При оцінюванні її за іншими цінами відхилення визначають як

різницю між цими цінами та фактичною собівартістю

Собівартість реалізованої продукції складається з наступних витрат (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Склад собівартості реалізованої готової продукції**

*Джерело: складено автором самостійно*

Повна собівартість визначається тільки по реалізованій продукції, використовуючи дані виробничої собівартості і позавиробничих (комерційних) витрат:

$$\text{Псп} = \text{Кр} * \text{Сво} + \text{Пв}; \text{Псо} = \text{Псп} : \text{Кр} \quad (1.1)$$

де Псп – повна собівартість усієї реалізованої продукції (робіт, послуг);

Сво – виробнича собівартість калькуляційної одиниці продукції у звітному періоді.

Кр – кількість реалізованої продукції (робіт, послуг) в натуральних одиницях виміру;

Пв – позавиробничі (комерційні) витрати;

Псо – повна собівартість одиниці реалізованої продукції (робіт, послуг).

Отже, у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому у поточному обліку готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою

собівартістю). Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості.

Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативного-бухгалтерським методом.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції**

В умовах ринкової економіки все більше зростає роль господарської діяльності, контроль ефективності якої є залежним від організації та ведення обліку. Організація бухгалтерського обліку готової продукції не може бути ефективною без належного її нормативного регулювання. На даний момент законодавча база, на основі якої чиниться регулювання обліку товарів та готової продукції, є дещо несучасною та застарілою. Затвердження державою нових нормативно-правових актів суттєво відстає від реалій сучасності.

Під впливом економічно-інтеграційних факторів господарська діяльність вдосконалюється більш швидкими темпами, ніж її нормативне забезпечення, а тому правова регламентація сфери обліку готової продукції підприємства вимагає її періодичного вдосконалення.

Метою дослідження нормативного регулювання є оцінка та критичний аналіз стану нормативно-правового забезпечення обліку для його покращення та пристосування до умов господарювання конкретного господарства, виду економічної діяльності. Спираючись на мету дослідження, встановлені основні завдання для її досягнення:

- з'ясувати сутність категорії нормативного регулювання обліку;
- встановити та охарактеризувати особливості правового забезпечення обліку в державі;
- провести аналіз нормативного регулювання обліку та сформулювати

відповідні результати.

На створення та функціонування нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні впливають такі явища:

- економічне становище в країні;
- податкова політика;
- національні особливості;
- користувачі та завдання, що вони перед собою зазначають;
- юридичне становище;
- взаємовідносин з іншими країнами [52, 116].

Нормативне регулювання обліку та аудиту, у нашому розумінні, це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (представницької, виконавчої та законодавчої), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, та власне, кожного товариства, що забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток

- асигнувати на окремий баланс філії, відділення та відокремлені підрозділи, що зобов'язані вести бухгалтерський облік, з включенням показників їх звітності до зведеної звітності господарства.

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 із змінами та доповненнями прийнятий Верховною Радою України дає визначення наступних понять: вироблена продукція – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції та доставленої в пункт виміру; виробництво підакцизної продукції – технологічний процес, у тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу речовини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизної продукції, надання таким товарам інших властивостей, які призводять або не призводять до збільшення обсягів такої продукції [2].

Також Податковим кодексом України визначається поняття «маркетингових послуг» та складу витрат на збут, які включають витрати на рекламу та дослідження ринку продукції, порядок їх визнання та врахування



даних витрат при визначення оподаткованого прибутку [2].

Поряд із податковим визначенням реклами, необхідно зазначити значимість Закону України «Про рекламу» № 270/96 – ВР від 03.07.1996 року із поточною редакцією 28.12.2015 року. Даний закон визначає правові основи рекламної діяльності в Україні, в тому числі по відношенню до готової продукції, регулювання відносин, які виникають в процесі виробництва, розповсюдження та споживання реклами, як відповідної ланки маркетингових зв'язків та комунікацій [61].

Формулювання основних засад цінової політики та регулювання відносин, які виникають в процесі формування, встановлення та застосування цін на готову продукцію визначено в Законі України «Про ціни та ціноутворення» № 5007-VI від 21.06.2012 року [62].

Одним із основних нормативних документів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246, який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

Згідно даного стандарту, запасами вважають:

- активи, що утримуються для подальшого продажу за умов господарської діяльності;
- перебувають на стадії виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для завдань бухгалтерського обліку запаси залучають сировину, основні та допоміжні матеріали, товари у вигляді матеріальних цінностей, малоцінні та швидко зношувані предмети, незавершене виробництво та готову продукцію. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», готовою продукцією вважають таку, яка

виготовлена на підприємстві та призначена для реалізації, відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншим нормативним актом. Відповідно, у зазначених правових документах, роботи та послуги не є частиною готової продукції [8].

Доводом такої думки є норми П(С)БО «Запаси», що для господарств, витрати на виконання робіт та послуг, щодо яких підприємством не визначено доходу є незавершеним виробництвом.

Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» згідно з наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290. Згідно даного нормативного акту, дохід визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, яке зумовлює збільшення власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визначення доходу, зазначені в П(С)БО використовуються для кожної операції [10].

Визнані доходи систематизуються в бухгалтерському обліку за наступними групами:

- 1) виручка від реалізації продукції (робіт чи послуг);
- 2) інші операційні доходи;
- 3) фінансові доходи;
- 4) інші доходи.

Встановлення методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати господарства, в тому числі про витрати на збут та їх розкриття у фінансовій звітності розкриває Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 27/4248 від 19.01.2000 року.

Створені запаси включають до балансу підприємства за первісною вартістю, що для готової продукції є виробничою собівартістю. Згідно з П(С)БО «Витрати», собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що була реалізована протягом звітного періоду,

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та над нормованих виробничих витрат [79].

До виробничої собівартості готової продукції, як відмічає Фаріон В.Я. включається:

- прямі матеріальні витрати (вартість матеріалів, сировини, комплектуючих робіт);
- прямі затрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати);
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі затрати (витрати на управління процесу виробництва, амортизаційні відрахування, витрати на охорону праці та техніку безпеки);
- інші прямі витрати (інші виробничі витрати) [78, 322].

Беручи до уваги галузеву структуру функціонування сільських господарств, то їхня діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, що включає певні характерні твердження. Так у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затвердженого наказом Міністерства фінансів України 18.11.2005 року № 790, зазначено, що сільськогосподарська діяльність – являє собою процес управління біологічними перетвореннями для отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів в кінцевому результаті. В свою чергу активи, отримані в процесі відокремлення від біологічного активу та призначені для внутрішнього споживання, перетворення або реалізації зазначається як сільськогосподарська продукція.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 року № 291 (із змінами від 18.06.2015 року № 573), встановлює призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства [33].

Зазначеною Інструкцією про застосування плану рахунків обліку передбачено поняття готової продукції, до якої належить продукція, отримана від рослинницьких та тваринницьких галузей господарства, що призначена для реалізації на сторону та для іншого невиробничого споживання; продукція для споживання в галузі тваринництва у вигляді кормової бази; продукція, вирощена для відгодівлі тварин (зелена маса, корми, плоди); побічна продукція, відходи, насінневий та посадковий матеріал та інша продукція [33].

Наказом № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» передбачено для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції рахунок 26 «Готова продукція» [58].

Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» № 929 від 21.12.2007 року, розроблений з метою забезпечення методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, в тому числі й готової продукції, в сільськогосподарських підприємствах.

Спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів на підприємстві – є первинними документами, що застосовуються в окремих галузях, з урахуванням їх специфіки виробництва. Облік запасів та готової продукції є одним з елементів бухгалтерського обліку, оперативного обліку господарських операцій по господарству в цілому.

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності затверджених наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 року № 433 розглянуто питання відображення інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про сукупний дохід, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал [51].

Усі зазначені форми звітності та склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку

1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 [5].

Рішенням аудиторської палати від 30.11.2006 року, установлене обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту, на зміну Національним стандартам, починаючи з 01.01.2007 року.

Аудиторськими стандартами прийнято вважати документи, які формулюють єдині базові вимоги та загальні заходи для проведення аудиторської перевірки. На основі стандартів аудиту формуються навчальні програми для підготовки кваліфікованих аудиторів та рівні вимоги для проведення підсумкових іспитів. Стандарти аудиту є основою для доведення у судових органах якості здійснення аудиту та встановлення міри відповідальності аудитора.

Стандарти аудиту характеризують загальний підхід до проведення перевірки, зазначають масштаб перевірки, види звітів, питання методології та ґрунтовні принципи, яких повинні дотримуватись спеціалісти аудиту. Дотримання стандартів дозволить забезпечити відповідний рівень гарантій результатів проведеного аудиту. У разі, якщо аудитор відступає від їх основ, то він повинен охарактеризувати причину відхилень від стандартів.

Основним призначенням аудиторських стандартів є:

- забезпечення високої якості здійснення аудиту;
- допомога користувачам осмислити процес перевірки;
- впровадження в аудиторську практику нових наукових здобутків;
- усунення зайвого контролю з боку держави;
- примноження суспільного іміджу фаху аудитора;
- допомога у встановленні комунікацій між клієнтом та аудитором;
- взаємозв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Стандарти аудиту повинні пристосовуватись під економічні зміни.

Виходячи з таких змін стандарти підлягають періодичному перегляду.

Нині розрізняють аудиторські стандарти таких рівнів: міжнародні, національні та внутрішні.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) призначені уодноманітнити підхід до аудиту на міжнародному просторі та сприяти розвитку аудиту в країнах, де ступінь професіоналізму нижчий загальносвітового.

Щодо регулювання обліку готової продукції теоретично визначають чотири рівні регулювання:

- 1) найвищий – Закони України, Укази Президента, постанови КМУ;
  - 2) 2 вищий – нормативні документи Міністерства фінансів України;
  - 3) середній – нормативні акти, методичні рекомендації та інструкції;
- базовий – робоча документація, яка формує облікову політику підприємства.

Також нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку можна класифікувати на наступні групи:

- закони, як нормативні акти вищої юридичної сили;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади;
- положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші правові документи з обліку та звітності, що затверджені Міністерством фінансів України, який є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- нормативно-правові акти та розроблені методичні рекомендації розроблені на основі П(С)БО з урахуванням специфіки та наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- рішення, щодо організації обліку та використання облікової політики, що ухвалюються керівництвом на основі документів найвищого порядку.

Наведена класифікація передбачає, що перша та друга групи споріднені між собою, як акти законодавчої та виконавчої гілки центральних органів влади

держави, а тому не потрібно їх роз'єднувати, а також, у поданій класифікації пропущено нормативно-правові акти місцевого призначення. Останні використовуються рідко, але вони існують у різних формах та видах методичних вказівок, положень і роз'яснень, пов'язаних з місцевим фінансуванням, податками, кадровою політикою, діяльністю у певній галузі держави.

Нормативно-правові документи щодо обліку та фінансової звітності групують у відповідності до таких рівнів:

- міжнародні або континентальні нормативні документи обліку і звітності (Міжнародні стандарти фінансової звітності, Директиви Європейського Союзу);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів);
- загально-облікові документи (акти Міністерства, Державного комітету статистики України, Національного Банку України, Державного казначейства, Державної фіскальної служби та інші);
- галузеві або відомчі (акти профільних міністерств та відомств України). Даний рівень є найслабшою складовою у нормативному регулюванні обліку та аудиту, так як на даному етапі становлення не зовсім повністю досліджена;
- внутрішньогосподарські або внутрішньо фірмові.

Нормативно-правові документи України, що мають відношення до обліку та аудиту готової продукції, постійно перебувають під наглядом економістів, вчених та практиків бухгалтерського обліку. В результаті відбуваються періодичні зміни та доповнення у нормативно-правових актах, виникають абсолютно нові або покращені акти. Наприклад, до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та 16 «Витрати» від моменту їх затвердження до сьогодні вносились суттєві корективи по п'ять разів. Вказані зміни і доповнення робились не випадково, а в результаті визнання

Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на практиці.

Провівши дослідження та аналіз нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту на всіх рівнях, вільно можна запропонувати наступні шляхи вдосконалення:

- провести систематизацію законодавчих актів та нормативної документації, яка має відношення до здійснення обліку у Бухгалтерський кодекс України;

- на рівні Міністерства фінансів реалізувати інвентаризаційний процес усіх нормативно-правових актів, пов'язаних з обліком, для виявлення дублювання та неузгодження положень таких актів неврегульованих ситуацій;

- провадити робочі записи виявлених суперечностей та незгод вище зазначених актів особами, які працюють з нормативною документацією та формулювати свої висновки і пропозиції у бухгалтерських публікаціях з проблемних питань обліку.

Отже, відповідне нормативно-правове регулювання обліку є особливо важливим аспектом ефективної організації обліку та аналізу на будь-якому підприємстві. Без належного регулювання господарство приречене на вагомій штрафи та банкрутство.

### **Висновки до розділу 1**

Узагальнюючи результати дослідження теоретичних основ обліку готової продукції, можна зробити наступні висновки:

1. Готова продукція – це частина запасів, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

2. З'ясовано, що при організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію слід групувати за формою (готова продукція, що має уречевлену форму та готова продукція, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності



(готова продукція; напівфабрикати й незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста; складна).

3. Встановлено, що у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. В зв'язку з цим у поточному обліку готову продукцію слід оцінювати за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка готової продукції за «твердими» обліковими цінами дозволить вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативного-бухгалтерським методом.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 2.1. Галузеві особливості та їхній вплив на організацію і методику обліку готової продукції

Історія Новоград-Волинського хлібозаводу починається з 1944 року, коли після визволення міста від фашистських загарбників гостро стала проблема забезпечення хлібом жителів міста і району. Розташувати підприємство тоді було вирішено на місці колишньої фабрики гнутих меблів по вулиці Радянській, 10 та території прилеглої до неї конюшні.

Станом на січень 2015 року товариство виготовляє 88 найменувань продукції, з яких 32 – хлібобулочних і 56 – здобно-булочних виробів. Реалізація здійснюється в 12 районах Житомирської області, а також в Рівненській та Хмельницькій областях. Доставку здійснюють 27 машин.

Велике значення в реалізації хлібобулочної продукції в м. Новограді-Волинському має Дочірнє підприємство «Торговий дім ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод». Торговий дім складається з п'яти магазинів, які окрім смачних хлібобулочних виробів, пропонує й інші продовольчі товари. Очолює підприємство Шалухіна Анна Іванівна.

Над випуском продукції працює штат досвідчених і відданих своїй справі працівників, частина з яких продовжує сімейну справу, працюючи на Новоград-Волинському хлібозаводі.

ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» гарантує якість своєї продукції, яка підтверджена великою кількістю нагород, здобутих на Всеукраїнських та Міжнародних виставках-конкурсах. Також значна кількість нагород завойована працівниками-хлібопекарями на різних конкурсах майстерності.

Варто відмітити, що кожного року підприємство ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» представляє свою продукцію на виставках, присвячених Дню міста в рамках літературно-мистецького свята «Лесині джерела» та до Дня незалежності України. Нещодавно наше місто відзначило 750-річчя. Хлібозавод вшанував цю подію випуском ювілейного пряника «Звягелю-750».

При таких обставинах правління вживало всіх можливих заходів щодо посилення режиму економії у всій сфері діяльності, недопущенню збитковості і одержання можливої рентабельності.

У таблиці 2.1. проведено аналіз основних техніко-економічних показників ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 роки.

Таблиця 2.1.

**Основні техніко-економічні показники ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр.**

№ зп/п	Найменування показників	Од.вим	2014	2015	Відхилення	
					Абсолютне	Відносне
1	2	3	4	5	6	7
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Тис.грн	42564	59668	17104	140,18
2	Середньооблікова чисельність працюючих	Чол	252	245	-7	97,22
3	Продуктивність праці одного працівника	Тис.грн/чол	169	244	75	144,19
4	Вартість активів підприємства	Тис.грн	10411	14343	3932	137,77
5	Первісна вартість основних засобів, що контролює підприємство	Тис.грн	13577	15426	1849	113,62
6	Фондовіддача основних засобів	Грн.	3,14	3,87	0,73	123,38
7	Чистий прибуток	Тис.грн	727	4003	3276	550,62
8	Фондоозброєність	Тис.грн/чол	54	63	9	116,86
9	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Тис.грн	29864	39662	9798	132,81
10	Адміністративні витрати	Тис.грн	2419	2859	440	118,19
11	Витрати на 1грн реалізованої продукції	Грн..	0,70	0,66	-0,04	94,74
12	Чиста рентабельність продаж	%	1,71	6,71	5,00	392,78

Розглянувши значення показників, наведених у таблиці 2.1., можна відмітити змінні тенденції у їх динаміці за період дослідження.

Чистий дохід від реалізації протягом аналізуючого періоду мав позитивну динаміку а саме у 2015 році збільшився на 17104,0тис.грн. (темп росту становить 140,18%). Збільшення обсягу реалізованої продукції свідчить про збільшення обсягу діяльності товариства, що є позитивним.

Показник середньооблікової чисельності працюючих за аналізуючий період мав негативну динаміку, а саме у 2015 році керівництво підприємства зменшило штат працівників на 7 чоловік.

Оскільки за досліджуваний період кількість працівників зменшилась, а чистий дохід від реалізації збільшився відслідковується позитивна тенденція в тому, що відбулося збільшення виробітку продукції на одного працюючого. Так показник продуктивності праці у 2014 році становить 169тис.грн/чол., а у 2015 році на 75тис.грн/чол. більше. Темп росту становить 144,19%, така динаміка обумовлена збільшенням чистого доходу та зменшенням чисельності працівників підприємства.

Протягом 2014-2015 років відбувається збільшення вартості майна ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод», що є позитивним фактором, так як валюта балансу свідчить про господарський оборот.

За 2014-2015 роки підприємство працювало прибутково, розмір прибутку у 2015 році значно збільшився порівняно з 2014 роком (темп росту становить 550,62%). У 2014 році підприємство отримало прибуток на суму 4003тис. грн.

Показник фондоозброєності у 2015 році дещо збільшився і становить 62,96тис. грн./чол..

Протягом досліджуваного періоду збільшилась собівартість реалізованої продукції в 2015р. порівняно з 2014р. на 9798,0тис. грн. що пов'язано із збільшенням обсягів реалізації.

Протягом років, що було проаналізовано – 2014–2015 роки, на підприємстві спостерігалась стабільна ситуація, ПАТ «Новоград-Волинський

хлібозавод» було прибутковим та ефективним в напрямках своєї діяльності.

Облікова політика у Публічному акціонерному товаристві «Новоград-Волинський хлібозавод» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. Облікова політика застосовується таким чином, щоб фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам Закону і кожному конкретному П(с)БО.

Товариство веде оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності в порядку встановленому законодавством і несе відповідальність за його достовірність, складає звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечує її зберігання, подає до державних податкових інспекцій декларації, розрахунки, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків, сплачує належні суми податку у встановлені терміни. Товариство складає та подає статистичну звітність згідно форм, встановлених державними органами.

Обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку в ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» покладається на бухгалтерську службу, яка є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується головному бухгалтеру.

Права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», наказом «Про облікову політику» та затвердженими посадовими інструкціями. Головний бухгалтер згідно наказу «Про облікову політику» наділений правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах.

Функціональні обов'язки персоналу бухгалтерії:

1. Достовірна і раціональна організація бухгалтерського обліку, відповідність вимогам оперативного керівництва підприємства, суворе дотримання встановлених правил ведення обліку.

2. Запровадження передових форм і методів бухгалтерського обліку на основі широкого використання обчислювальної техніки.

3. Складання бухгалтерської статистичної та податкової звітності на основі достовірних первинних документів і відповідальних бухгалтерських записів, своєчасне представлення її відповідним органам.

4. Своєчасне нарахування і контроль своєчасності перерахування податків та платежів в державний бюджет.

5. Здійснення економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства по даних бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарчих резервів, ліквідації втрат і невиробничих витрат.

В ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» облік ведеться автоматизовано з використанням програмного забезпечення «1С Підприємство».

Програма 1С: Бухгалтерія, як відмічає Фаріон В.Я. є універсальною бухгалтерською програмою і призначена для ведення синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку по різних розділах. Аналітичний облік ведеться по об'єктах аналітичного обліку (субконто) у натуральному і вартісному вираженнях. Програма надає можливість ручного й автоматичного введення проводок. Усі проводки заносяться в журнал операцій. При перегляді проводок у журналі операцій їх можна обмежити довільним тимчасовим інтервалом, групувати і шукати по різних параметрах проводок [80].

З метою ефективної роботи облікового апарату, для забезпечення достовірності формування інформації про об'єкти обліку, а в тому числі і про готову продукцію та її реалізацію, на підприємстві слід налагодити чітку організацію облікового-аналітичного процесу. Особливу увагу при цьому приділяють формуванню структури облікового апарату, встановленню завдань, функцій працівників, які здійснюють облікові процедури, визначенні нормативів – внутрішніх розпорядчих документів, які регламентують та

контролюють облікові роботи бухгалтерської служби. Основним таким документом на підприємстві ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» є Наказ про облікову політику підприємства. Затверджено цей документ у січні 2010 року і до сьогоднішнього дня він не змінювався. Тільки у 2011 році було внесено деякі зміни у відповідності до змін податкового законодавства – введенням в дію Податкового кодексу України. Який змінив деякі норми нарахування амортизаційних відрахувань, що звичайно впливає на формування прибутку, а відтак і податку на прибуток.

Дотримання єдиних методологічних та методичних засад бухгалтерського обліку на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» передбачено як обов'язок головного бухгалтера. Тобто він повинен складати і подавати у встановлені строки фінансову звітність; організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, у тому числі й операцій щодо руху готової продукції та її реалізації; брати участь у оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку, обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства та інше.

До бухгалтерської служби у ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» крім головного бухгалтера відносяться й інші працівники – рядові бухгалтери, які обліковують операції щодо нарахувань заробітної плати та здійснення відрахувань із неї; ведення обліку необоротних та оборотних активів; облікування розрахункових та горошок операцій. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється Посадовими інструкціями, які затверджуються керівником підприємства.

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

реалізації продукції, контроль за її збереженням та одержанням прибутку; організація роботи відділу бухгалтерії.

Щоб налагодити чітку організацію такого складного облікового процесу необхідно підприємству дотримуватись ряду передумов. Оцінемо дотримання таких завдань у ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

**Виконання умов раціональної організації обліку готової продукції та її реалізації на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод»**

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

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

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



виробленої продукції, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства.

## **2.2. Первинний облік операцій з готовою продукцією та її реалізацією**

Процес формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію, як і про інші об'єкти обліку, починається із складання первинного документу. Оскільки формування первинної інформації є початковим етапом відтворення діяльності підприємства, необхідно забезпечити раціональну організацію формування такої інформації

На ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» готова продукція з виробництва потрапляє на склад та відвантажується покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.

Документального оформлення наявності і руху готової продукції і товарів є аналогічним обліку наявності і руху виробничих запасів. Так, при надходженні виготовленої продукції із підрозділів основного і допоміжного виробництв на склад підприємства оформляється «Прибутковий ордер» (типова форма № М-4).

Надходження на склад підприємства товарів, придбаних з метою подальшого продажу, здійснюється за допомогою документів «Товарно-транспортна накладна» (типова форма М-6), або «Прибутковий ордер». Для оплати реалізованих підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється «Рахунок-фактура».

Відвантаження зі складу підприємства реалізованої продукції здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна», або «Видаткової накладної» тощо.

Надходження і вибуття зі складу готової продукції знаходить своє відображення у «Картках складського обліку матеріалів». За результатами змін, які відбуваються із готовою продукцією на протязі місяця, до бухгалтерії підприємств подається «Звіт про рух матеріальних цінностей», за даними якого

бухгалтером вносяться зміни до «Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунка».

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

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень (відсоток) відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень з продукції, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами.

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

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

Основний документ, який передує здійсненню реалізації готової

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

На ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» договори зберігають у бухгалтерії, але облікові працівники не приділяють належної уваги для контролю поставок за цими договорами, адже поставки здійснюються у відділі збуту та зі складів. Тобто виникає розрив між передачею документів.

На нашу думку, доцільно обліковому працівнику, який займається відображення операцій щодо розрахунків з клієнтами слідкувати за виконанням умов договорів. А менеджерам з поставок необхідно зберігати копії таких документів, або сформувати зведений документ «Графік відвантаження замовлених обсягів», у якому буде відображена наступна інформація – обсяг і терміни поставок хлібобулочних виробів у розрізі окремих партій. Це допоможе проконтролювати доцільність та своєчасність здійснення поставки, виконання умов щодо її цінової політики. Саме такі графіки можуть бути основою забезпечення чіткого виконання договорів, що поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності.

Оскільки ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» має доволі широкий асортимент продукції, обсяги виробництва здійснюються достатніми кількостями, працює підприємство у три зміни, має велику кількість покупців, то формування такого Графіка буде для нього особливо важливим та перенесе наголос контролю за ходом операцій на відповідальних осіб безпосередньо на місцях. При цьому слід підтримувати взаємозв'язок між бухгалтерією підприємства та його збутовими центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації продукції здійснюється

за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: підприємствам чи фізичним особам.

Реалізуючи хлібобулочну продукцію підприємствам – юридичним особам, у ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» на основі доручень виписують товарно-транспортні накладні. Їх формують:

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

– в чотирьох – при перевезенні продукції залученим автотранспортом.

Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – при залученому автотранспорті) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Один примірник ТТН залишається у покупця після доставки продукції, а один чи два з позначками про прийняту покупцем продукцію повертається водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію.

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

На нашу думку, на складах ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються з вказаними при виписуванні товарно-

транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, поряд із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дійовий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

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

Ще одним важливим реквізитом товарно-транспортної накладної є відображення кількісних та якісних параметрів реалізованої продукції. Щодо перших, то у цьому документі вини чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. Тому доцільно до товарно-транспортної накладної додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість хлібобулочної продукції, що реалізується.

Отже, для ефективної роботи і можливості в майбутньому отримати прибуток підприємству потрібно контролювати не тільки виробничу, а й повну собівартість хлібобулочної продукції. Але у товарно-транспортну накладна такий показник ніякому разу не потрібно вносити. Краще перед збутом здійснити відповідні підрахунки у додатковому документі, а з метою полегшення трудомісткості, такі операції доцільно виконувати в електронному вигляді на відповідних носіях з одночасним формування товарно-транспортної накладної та аналітичної відомості щодо реалізації конкретної партії продукції. Це допоможе активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації, оскільки це дає їм змогу вибрати оптимальний варіант з усіх можливих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним купцям.

Таким чином, організовуючи облік на підприємстві необхідно належної уваги приділяти вимогам до здійснення облікових та управлінських робіт, чітко

визначити об'єкти процесу організації, встановити відповідальних осіб. Усі операції відображати належно оформленими первинними документами, а також сформувати графік їх руху щодо обліку готової продукції.

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

ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» готовою продукцією, обробка якої завершена та не потребує і може бути передана замовнику чи покупцю є: батони, булочки, тістечка, торти, хліб та інші вироби.

Як уже зазначалось облікові операції комірник заносить у реєстри вручну. На нашу думку, ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» слід повністю автоматизувати складський облік. Надходження і відпуск зі складу готової продукції в аналітичному обліку ведеться за видами готової продукції на основі оформлених прибуткових та видаткових документів.

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

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

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

Отже, облік готової продукції здійснюється на основі первинних документів – актів, накладних, відомостей випуску готової продукції; документів, що засвідчують якість. З використанням комп'ютерної техніки на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція». Цей документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Однак, на нашу думку, цього недостатньо, тому доцільно на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки.

### **2.3. Синтетичний та аналітичний облік руху готової продукції на підприємстві**

Основу побудови обліку готової продукції становлять:

- облік випуску готової продукції;
- облік реалізації готової продукції.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 «Готова продукція» (табл. 2.3.).

Цей рахунок активний, балансовий, показує запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним

вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва. По дебету рахунка відображається надходження готової продукції з виробництва на склад за первісною вартістю, по кредиту – її відпуск.

Таблиця 2.3

### Характеристика рахунку 26 «Готова продукція»

Назва та шифр	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Облікові регістри	Місце в звітності
26 «ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ»	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Журнал-ордер № 10	Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) р. 1103

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку 26 «Готова продукція» вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» або інших залежно від призначення цієї продукції.

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

Для відображення прямих витрат на пакування продукції, її порізки на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» використовують субрахунок 233



«Ведення картонажної (пакувальної) діяльності». Тут облік витрат ведеться за калькулюванням собівартості пакувальних матеріалів. Паперова упаковка за фактичною собівартістю списується на рахунок 204 «Тара і тарні матеріали» проводкою: Д-т 204 ; К-т 232 з відображенням у журналі 5.

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

Д-т 232 «Виробництво кондитерських виробів»

К-т 204 «Тара і тарні матеріали».

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

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

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

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

Другою складовою організації обліку готової продукції є облік її реалізації або збуту. Він є самостійною підсистемою в загальній системі обліково-економічної інформації.

Багато сучасних економістів мають свої погляди щодо визначення поняття «процесу реалізації».

У роботах О.В. Лишиленка процес реалізації – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [48, с. 107].

Процес реалізації, на думку М.Ф. Огійчук, завжди передбачає відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [52, с. 679].

П.Л. Сук відмічає, що процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [72, с. 330].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо.

У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

Основними завданнями обліку процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм продукцію, виконані роботи та надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та

надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;

– облік витрат пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг та рекламу);

– визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів та ін. [48].

Процес реалізації можна розділити на 4 етапи (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Етапи процесу реалізації**

Слід також відмітити, що процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної готової продукції від виробника покупцеві, а з другого – проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид готової продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника – виробничу собівартість, іншу – для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

Окрім цього відмітимо, що у відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [33] собівартість реалізованої готової продукції відображається на рахунку 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

За дебетом субрахунку 901 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; за кредитом – списання в порядку

закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва, утримання основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації»

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік пов'язаний із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт, послуг.

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

У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [33] для відображення інформації про доходи від реалізації готової продукції, а також про суму знижок, які були надані покупцям, та інших відрахувань з доходу використовується рахунок 70 «Дохід від реалізації».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про дохід від реалізації готової продукції. За кредитом субрахунку 701 відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом – сума непрямих податків та списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 704 «Відрахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісій, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. за кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденції бухгалтерських рахунків, що відображають виробництво

та рух готової продукції у ПАТ «Новоград-Волинський хлібо завод» представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

**Бухгалтерські проведення за рахунком 26 «Готова продукція»**

№	Первинні документи	Назва операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	2	3	4	5
1	Договір, накладна	Відвантаження готової продукція	361	701
2	Податкова накладна	Відображення суми податкових зобов'язань	701	641
3	Табель, розрахунково-платіжна	Відображення витрат пов'язаних зі збутом готової продукції		
		- витрати з оплати праці	93	661
	відомість, довідки, акт виконаних робіт	- нарахування єдиного соціального внеску	93	65
		- розрахунки з іншими дебіторами	93	377
4	Накладна	Списання собівартості реалізованої готової продукції	901	26
5	Бухгалтерська довідка	Списання суми витрат на збут	791	93
6	Бухгалтерська довідка	Списання на фінансовий результат	791	901
		-собівартість реалізації готової продукції		
		-дохід від реалізації готової продукції	701	791
7	Банківська виписка	Надійшла попередня оплата за готову продукцію	311	361
8	Податкова накладна	Відображені податкові зобов'язання в сумі авансу	643	641
9	Накладна	Оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію	26	23
10	Накладна	Відображено передачу на склад напівфабрикатів власного виробництва для подальшої реалізації	26	25
11	Акт інвентаризації	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26	719
12	Накладна	Відображено вартість продукції, повернутої до виробництва для доробки	23	26
14	Накладна	Готова продукція призначена для власних потреб оприбуткована як матеріали	20	26

За великої номенклатури запасів в ПАТ «Новоград-Волинський хлібо завод» застосовується оперативно-бухгалтерський метод аналітичного обліку.

За цим методом кількісно-сортний облік запасів на складах ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку, які

відкриваються бухгалтерією на кожний номенклатурний номер запасів. Матеріально відповідальна особа в цих картках записує кожну операцію з надходження та відпускання матеріалів і визначає залишок запасів. Підставою для записів є первинні документи на оприбуткування та відпускання запасів.

Бухгалтерія постійно контролює правильність ведення складського обліку відповідно до первинних документів. Контроль здійснюється за графіком безпосередньо на складі в присутності матеріально відповідальної особи. Бухгалтер перевіряє правильність записів і визначення залишків, що підтверджує своїм підписом у картці. Потім за реєстром забирає первинні документи для бухгалтерської обробки.

Після такого контролю картки складського обліку перетворюються з реєстрів оперативного обліку в реєстри оперативно-бухгалтерського обліку та в бухгалтерії не потрібно вести аналітичний облік наявності та руху запасів за кожним номенклатурним номером. Бухгалтерія здійснює означений тільки в грошовому виразі та за однорідними групами в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.

Розглядаючи питання обліку готової продукції неможна обминути питання її інвентаризації.

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

Головною метою інвентаризації на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» є визначення фактичної наявності й стану готової продукції, їх перевірка з даними бухгалтерського обліку, врегулювання інвентаризаційних різниць та відображення результатів інвентаризації.

Відповідно до облікової політики ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» проведення інвентаризації передбачається на перше число місяця, в якому

здійснюватиметься оцінка готової продукції.

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

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

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

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

На ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» забороняється проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії та вносити до опису дані про залишки готової продукції зі слів матеріально-відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

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

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

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

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджується керівником ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менш як у двох примірниках.

Як відомо в результаті інвентаризації можливі факти виявлених надлишків та нестач запасів. Якщо виявлено при інвентаризації лишки готової продукції, то їх зараховують на збільшення фінансових результатів звітного року.

Таблиця 2.5.

#### Бухгалтерські проведення за результатами інвентаризації

№	Первинні документи	Назва операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	Акт інвентаризації	Відображено суму нестачі продукції, виявлену при інвентаризації	947	26
2	Акт інвентаризації	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26	719

Відмітимо, що вартість нестачі, псування або інших втрат в межах норм списується на собівартість реалізованої продукції, а в сумах, що перевищують ці норми, на винних фізичних та юридичних осіб.

Невідшкодовані нестачі списуються за рахунок прибутку.

У ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» результати інвентаризації відображають в бухгалтерському обліку за встановленим законодавчо порядку. Залишки оприбутковуються у дебет відповідних рахунків з обліку матеріальних цінностей 26 «Готова продукція» у кореспонденції з кредитом рахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності». Незалежно від причин виникнення



нестач продукції, їх вартість списують у дебет рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» в кореспонденції з кредитом відповідного рахунку 26 «Готова продукція». За результатами інвентаризації керівник приймає рішення щодо відшкодування завданих збитків підприємству. Після прийняття такого рішення суми нестач готової продукції списують з кредиту рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» на дебет рахунку 79 «Фінансові результати» й одночасно суму нестачі відносять на винну особу й оформляється бухгалтерське проведення: дебет рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» кредит рахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності».

Таким чином, проведення щомісяця інвентаризації готової продукції допомагає управлінському персоналу слідкувати та контролювати результати діяльності підприємства, виявляти порушення, встановлювати причини та винуватців цих порушень. А для облікового персоналу узгодити вартісні показники відвантаженої та виготовленої продукції, бо облік оприбуткування продукції здійснюється на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» на основі середньозважених цін, а реалізація на основі цін продажу.

#### **2.4. Удосконалення обліку готової продукції**

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

Варто зазначити, що одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного виразу – вартісного.

У бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю [8]. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

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

Оскільки готову продукцію на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. У вартісному вираженні облік готової продукції ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб.

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

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

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

При відображенні продажу готової продукції у товаристві ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» в бухгалтерському обліку зазначаються дві оцінки:

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

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

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

Як уже зазначалось раніше, випуск готової продукції, на досліджуваному підприємстві ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за звітний місяць відображають у двох оцінках: за обліковими цінами (за плановою собівартістю) і за фактичною собівартістю, яка визначається наприкінці місяця після упорядкування звітної калькуляції, яка базується на даних аналітичного обліку.

На нашу думку, на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» до рахунку 26 «Готова продукція» необхідно відкрити два субрахунки: 261 «Готова продукція за обліковими цінами»; 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни».

Пропонуємо надходження на склад готової продукції відображати записом: Дт 261 «Готова продукція за обліковими цінами»; Кт 23 «Виробництво».

Одночасно потрібно відобразити суму відхилень, яка виникає між фактичною виробничою собівартістю готової продукції та її вартістю за обліковими цінами. Якщо фактична собівартість готової продукції виявиться вищою, ніж її вартість за обліковими цінами, то додатково слід сформулювати запис: Дт 261 «Готова продукція за обліковими цінами»; Кт 262 «Відхилення

фактичної виробничої собівартості готовою продукції від облікової ціни».

При від'ємному значенні відхилення запис на рахунках обліку буде зворотнім: Дт 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни»; Кт 261 «Готова продукція за обліковими цінами».

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

Заключним етапом кругообігу оборотних засобів підприємства є реалізація (продаж) виробленої ним продукції, яка здійснюється відповідно до договорів про поставку. Від їх виконання залежать кінцеві результати діяльності колективу – прибуток і його розподіл. Саме завдяки реалізації продукції у підприємства створюється можливість відновити цикл виробництва, використовуючи виторг від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів (предметів праці), для оплати праці працівників, розрахунків з постачальниками, бюджетом по податках і інших платежах, органами соціального і пенсійного страхування, банками по кредитах та ін.

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

При визначенні обсягу реалізації методом нарахування датою реалізації вважається дата передачі права власності покупцям на продукцію (роботи, послуги) відповідно до базисних умов постачання, визначеними суб'єктами підприємницької діяльності, незалежно від термінів здійснення платежів, а для робіт, послуг – дата оформлення документів, що засвідчують факт їхнього

виконання.

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

Для узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої готової продукції застосовується субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», за дебетом якого відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

При реалізації готової продукції необхідно списати балансову вартість готової продукції, що реалізується.

На протязі місяця таке списання здійснюється по нормативній (плановій) собівартості, яка в кінці місяця приводиться у відповідність до фактичної собівартості готової продукції.

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

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

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

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

## Висновки до розділу 2

У результаті дослідження методики та організації обліку готової продукції нами сформульовано такі висновки і рекомендації:

1. Дослідивши особливості документального оформлення операцій з готовою продукцією, можна стверджувати, що з використанням комп'ютерної техніки на підприємстві облік реалізації готової продукції ведеться без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція», яка надає інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Разом з тим, на нашу думку, цього недостатньо, тому запропоновано на підставі первинних документів скласти реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки тощо.

2. Зважаючи на те, що готова продукція на протязі місяця на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» обліковується за обліковими цінами, то до рахунку 26 «Готова продукція» необхідно відкрити два субрахунки: 261 «Готова продукція за обліковими цінами»; 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни». Необхідність виокремлення зазначених субрахунків пояснюється тим, що в аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною виробничою собівартістю; при цьому облікові записи в системі рахунків можуть бути різними.

3. Для забезпечення ефективного контролю готової продукції на підприємстві бухгалтерська служба зобов'язана: здійснювати контроль за своєчасністю і повнотою проведення інвентаризації; вимагати надання матеріалів інвентаризацій в бухгалтерську службу; стежити за своєчасним

завершенням інвентаризацій і документальним оформленням їх результатів; відобразити на рахунках бухгалтерського обліку виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю готової продукції і даними бухгалтерського обліку. Саме завдяки зазначеним заходам керівництво та власники підприємства мають можливість перетворити інвентаризацію з банальної формальності на дійсно важливий інструмент господарського контролю.

4. Встановлено, що у товарно-транспортній накладній слід відобразити кількісні та якісні параметри реалізованої продукції. Щодо перших, то у даному документі вони чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. У зв'язку із цим до товарно-транспортної накладної запропоновано додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість хлібобулочної продукції, що реалізується.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### **3.1. Аналіз випуску та процесу реалізації готової продукції підприємства**

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

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

В процесі дослідження парадигми аналітичного забезпечення в системі управління виробничою діяльністю ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» та досвід й напрацювання в цьому напрямі дозволяє виокремити такі його особливості:

– оперативну спрямованість аналізу;



- встановлення ефективності поточних процедур аналізу (ретроспективний аналіз);
- перспективний характер аналітичної роботи.

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

Основним недоліком сучасної методики економічного аналізу є його недостатня оперативність, яка не дозволяє керівникам вчасно оцінити досягнуті результати, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію в управлінських цілях, хоч власне ці завдання формують мету внутрішнього аналізу [46, 281].

Для ефективного управління виробничою діяльністю використання показників економічного аналізу, які характеризують її із значним запізненням, недостатньо.

Як зазначає Ю. А. Бабаєв, лише «при єдності економічного і оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства ... і окреслити перспективи його подальшого розвитку» [15, 7], адже на відміну від наступної аналітичної інтерпретації показників оперативний аналіз за часом проведення близький до моменту здійснення господарських операцій. Хоча він і використовується на всіх рівнях управління, найбільшою його питома вага є при обґрунтуванні управлінських рішень, котрі стосуються безпосередньо процесу виробництва. Саме тут застосування цього аналізу допомагає виявляти причини та винуватців невідповідності фактичних результатів запланованим, резерви їхнього покращення, своєчасно приймати відповідні міри, адже базою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку і безпосереднє спостереження за процесом виробництва. З іншого боку, такий

аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, оскільки необхідність постійного оцінювання підсумків виробничої діяльності та вчасного усунення помилок зміщує центр ваги саме на цей облік.

Втім, як підкреслює М. С. Пушкар із посиланням на Г. Емерсона, «знайомлячись зі справами великого виробничого підприємства, ми не знаємо, чому більше дивуватися: повній відсутності надійних, швидких і точних даних, чи неймовірній масі всіляких облікових документів і таблиць, складених ціною напруженої праці та величезних витрат, але таких, що не відрізняються ні надійністю, ні швидкістю, ні повнотою... Конторський персонал може працювати дуже ретельно, але при цьому приносити справі надто мало користі» [62, 68].

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

Підтримуючи думки економістів, можемо стверджувати, що оперативний економічний аналіз – це неперервне дослідження об'єкту в момент впливу на нього, спрямоване на оцінку, діагностику та пошук нових критеріїв для

модифікації і переорієнтування (коригування) оперативних планів у випадку зміни впливу зовнішнього і внутрішнього середовища з метою вироблення дієвих ефективних управлінських рішень в умовах визначеності, невизначеності, конфлікту та ризику [82, 80].

Виходячи з цього, аналітичне забезпечення виробничої діяльності ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод», насамперед, повинно складатись із двох взаємопов'язаних частин:

- аналізу виробництва хлібобулочної продукції;
- аналізу витрат на її виробництво і формування собівартості (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Завдання аналітичного забезпечення виробництва хлібобулочної продукції**

*Джерело: складено автором на основі [20, 98; 52, 206]*

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

підприємства.

Оперативний аналіз витрат має низку особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні, щоб уникнути зазначеного недоліку ретроспективного аналізу. Це, зокрема, своєчасність оперативного аналізу витрат: він проводиться протягом відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат.

Окрім того, треба забезпечити врахування і постійне відслідковування стану ринку ресурсів (трудових і матеріальних), виявляти і вивчати вплив на витрати не всіх факторів, а тільки основних на цьому рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, що виготовляється в тому чи іншому підрозділі підприємства ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод, оскільки виявити та виміряти всі чинники в оперативному циклі управління недоцільно та практично й неможливо.

Групування витрат діяльності за економічними елементами має велике значення для аналізу. Класифікація витрат за економічними елементами передбачає виділення економічно однорідних витрат по підприємству в цілому незалежно від місця їх виникнення і ролі у виробничому процесі та дозволяє розробити кошторис витрат на виробництво, у якому визначаються загальна потреба підприємства в матеріальних ресурсах, сума амортизації основних фондів, витрати на оплату праці та інші грошові витрати підприємства.

Фактичне співвідношення співставляють з базовим і з'ясовують причини отриманих відхилень. При аналізі результатів виходять з об'єктивної закономірності зміни структури витрат, під впливом удосконаленої техніки, технології на підприємстві, що проявляється в збільшенні частки матеріальних витрат, амортизації при відносному зменшенні витрат на оплату праці. Аналіз структури витрат за елементами дозволяє здійснити пошук резервів можливого зменшення витрат операційної діяльності.

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

Проаналізуємо структуру і динаміку витрат на виробництво та дамо оцінку ефективності зміни структури витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Аналіз витрат виробництва ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за  
2014-2015 рр.**

№	Показник	2014 рік		2015 рік		Відхилення	
		Сума	Пит.вага	Сума	Пит.вага	абсолютне	відносне
1	Матеріальні витрати	26191	62,50	36132	65,10	9941,00	137,96
2	Витрати на оплату праці	10017	23,90	12145	21,88	2128,00	121,24
3	Відрахування на соціальні заходи	3638	8,68	3809	6,86	171,00	104,70
4	Амортизація	1036	2,47	1387	2,50	351,00	133,88
5	Інші операційні витрати	1026	2,45	2026	3,65	1000,00	197,47
	Всього	41908	100,00	55499	100,00	13591,00	132,43

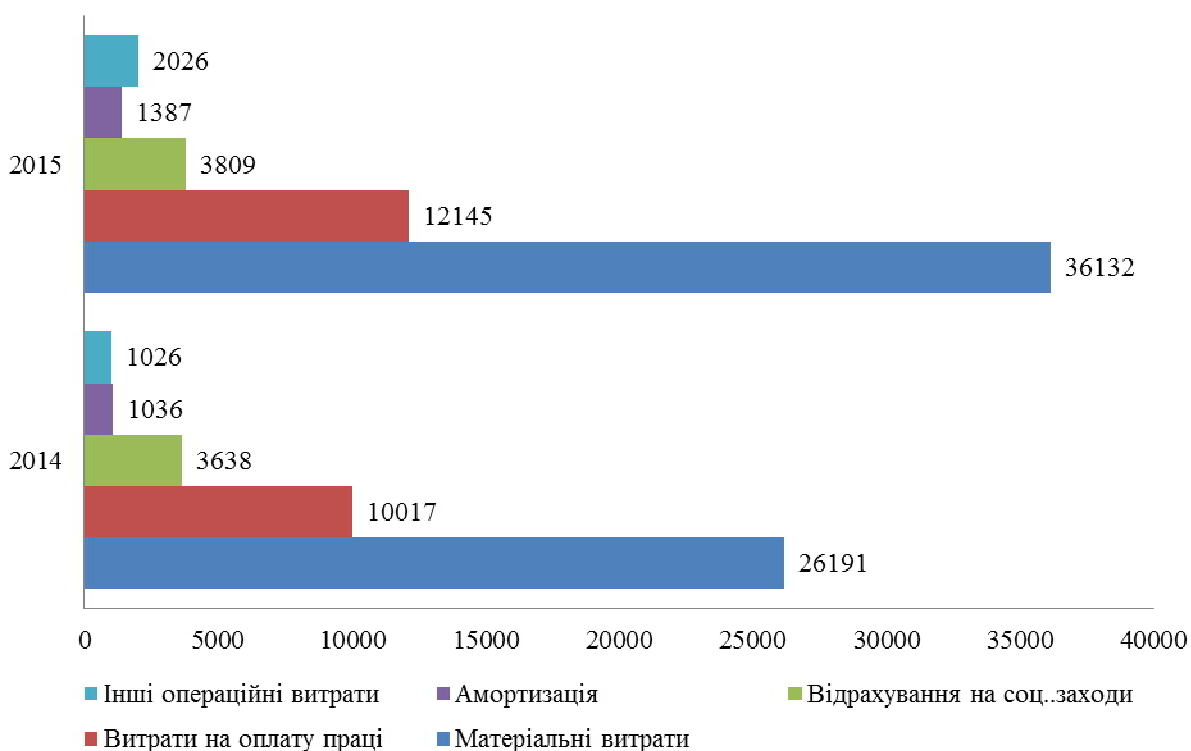
*Джерело: складено автором самостійно*

За результатами проведеного аналізу бачимо наступну ситуацію: рівень витрат, які понесло ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» протягом останнього року зріс на 14515,0 тис. грн. Значний вплив на таке збільшення мала стаття витрат за елементом матеріальні витрати, яка зросла у 2015 році на 9941,0 тис. грн., тобто на 37,96%.

Що стосується усіх решту елементів витрат, то їх рівні теж збільшились: на оплату праці на 2128,0 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 171,0 тис. грн., проте амортизаційні відрахування зросли на 351,0 тис. грн., інші витрати збільшились на 1000,0 тис. грн.

Таку тенденцію підтверджують зміни і в структурі витрат: збільшили питому вагу матеріальні витрати й амортизаційні, інші – зменшили. На наш

погляд, підприємству варто звернути увагу на матеріальні витрати, посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції.



**Рис. 3.2. Структура витрат виробництва ПАТ «Новоград-Волинський хлібо завод» за 2014-2015 рр., тис. грн.**

*Джерело: складено автором самостійно*

Здійснивши аналіз структури витрат виробництва досліджуваного товариства приходимо до висновку:

1. Матеріальні витрати у 2014 р. складають 26191 тис. грн. (у загальній структурі витрат – 62,50 %), у 2015 р. – 36132 тис. грн. (у загальній структурі витрат – 65,10 %). Вони займають найбільшу питому вагу, ніж інші витрати виробництва.
2. Що стосується амортизаційних витрат, тут навпаки – спостерігаємо найменший ваговий коефіцієнт у загальній структурі витрат, а саме:

2,50 % у 2015 р. Такий вид витрат не мав суттєвого впливу на рентабельність продукції.

### 3.2. Оцінка ефективності реалізації готової продукції

Аналіз виробництва готової продукції ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» прямо пов'язаний з аналізом використовуваної сировини та матеріалів на їх виробництво, а особливо ефективності їх використання (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

#### Оцінка ефективності використання виробничих запасів на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр.

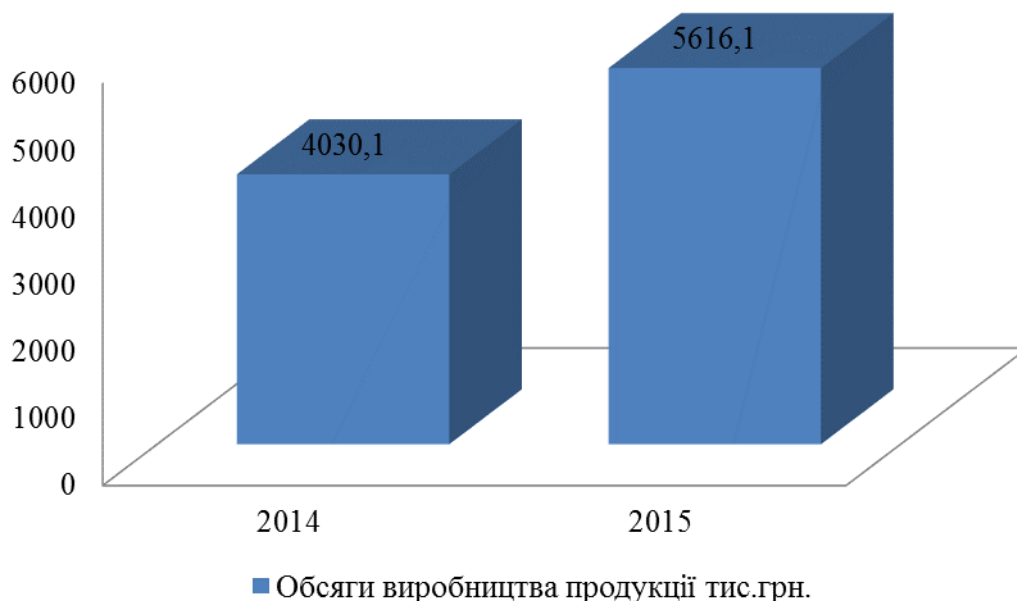
№	Показники	2014 рік	2015 рік	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
1	Обсяги виробництва продукції тис.грн.	42564	59668	17104	140,18
2	Матеріальні затрати	26191	36132	9941	137,96
3	Матеріалоемність продукції	1,63	1,65	0,03	101,62
4	Матеріаловіддача	0,62	0,61	-0,01	98,41

*Джерело: складено автором самостійно*

Результати проведеного аналізу показують збільшення матеріаломісткості на 0,03 грн, це також призвело до збільшення матеріальних витрат у 2015 році на 9941 тис. грн., і питомої ваги матеріальних витрат на 37,96%. Одночасно зменшився рівень матеріаловіддачі на 0,01.

Нашу думку, досліджуваному підприємству ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» необхідно переглянути кошториси витрачання запасів і знайти шляхи їх економії.

На рис. 3.3 можна розглянути загальну динаміку обсягу виробництва продукції ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр., тис. грн.



**Рис. 3.3. Динаміка обсягу виробництва продукції ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр., тис. грн.**

*Джерело: складено автором самостійно*

Варто відмітити, що необхідною частиною фінансового аналізу є оцінка фінансово – господарської діяльності суб'єкта господарювання, яка включає в себе оцінку ділової активності та оцінку рентабельності.

Показники ділової активності характеризують результати і ефективність поточної основної виробничої діяльності. Оцінка ділової активності на якісному рівні може бути отримана в результаті порівняння діяльності даного підприємства і родинних по сфері додатка капіталу підприємств.

Коефіцієнт оборотності готової продукції – показує швидкість обороту готової продукції. Зростання коефіцієнта означає збільшення попиту на продукцію підприємства, зниження – на затоварення.

$$\text{Когп} = \text{Собівартість} / \text{Готова продукція} \quad (3.1.)$$

$$\text{Когп}_{2014} = 29864,0 : 11 = 2714,9.$$

$$\text{Когп}_{2015} = 39662,0 : 15 = 2644,1.$$



Таким чином, узагальнивши отриману інформацію можна сказати, що у звітному 2015 році собівартість продукції збільшилась на 9798 тис. грн. І у зв'язку із зменшенням цього показника спостерігаємо на підприємстві ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» затоварення продукцією. Це є негативним показником, адже коефіцієнт оборотності готової продукції знизився і становить 2644,1. Тому товариству слід зменшити витрати на реалізацію продукції та збільшити обсяги готової продукції і тим самим збільшити попит на неї.

### 3.3. Напрямки підвищення ефективності процесу реалізації готової продукції

В умовах обмежених виробничих можливостей і необмеженому попиті обсяг виробництва і реалізації продукції є взаємозалежними показниками, причому на перше місце висувається обсяг реалізації продукції, оскільки саме він є основою розробки виробничої програми.

В таблиці 3.3. наведемо порядок розрахунку основних показників аналізу рентабельності витрат за даними звіту форми 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

Таблиця 3.3.

#### Аналіз показників рентабельності витрат за даними звіту форми 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід)

№	Назва показника	Формула для розрахунку	
		За змістом показників	За кодами звіту про фінансові результати
1	2	3	4
1	Валова рентабельність виробничих витрат	Валовий прибуток : Собівартість реалізованої продукції	p.2090 : p.2050
2	Коефіцієнт покриття прибутку	Собівартість реалізованої продукції : Валовий прибуток	p.2050 : p.2090

## Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
3	Коефіцієнт окупності чистого доходу (виручки)	Чистий дохід : Валовий прибуток	р.2000 : р.2090
4	Коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами	Собівартість реалізації : Чиста виручка	р.2050 : р.2000
5	Коефіцієнт доходності виробничих витрат	Чиста виручка : Собівартість реалізації	р.2000 : р.2050

Загальними кінцевими показниками комплексної оцінки фінансового становища підприємства є його дохідність і рентабельність. Дохідність підприємства характеризується абсолютними і відносними показниками. При цьому абсолютним показником дохідності є прибуток, а відносним — рівень рентабельності.

Рентабельність – це відносна характеристика ефективності діяльності підприємства що визначається шляхом ділення певного показника фінансового результату на деякий базовий показник та множиться на 100%. Базовим показником можуть бути доходи, витрати або вартість інвестованого капіталу.

В таблиці 3.4. проведемо аналіз рентабельності витрат ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за даними звіту форми 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід).

Таблиця 3.4.

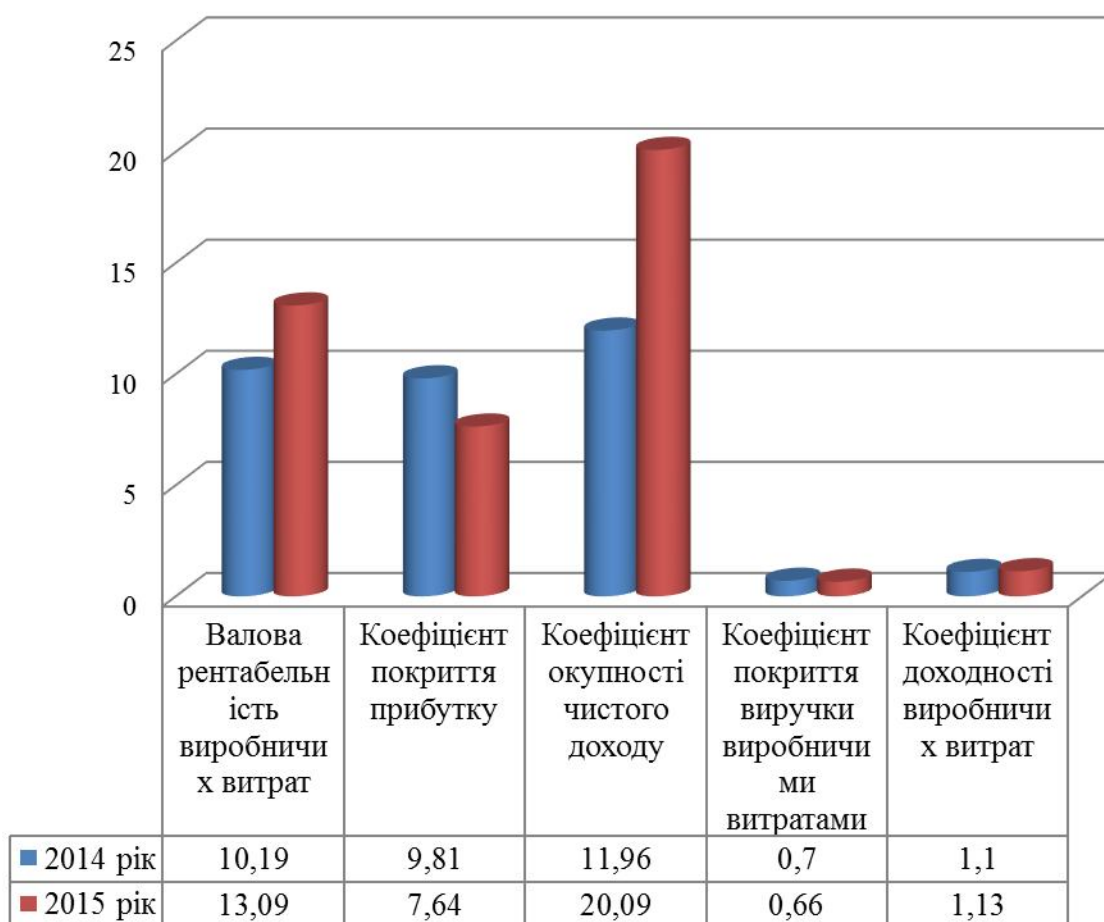
**Рентабельність витрат виробництва ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр.**

№	Показник	2014 рік	2015 рік	Відхилення	Темп зростання
1	Валова рентабельність виробничих витрат	10,19	13,09	2,9	128,46
2	Коефіцієнт покриття прибутку	9,81	7,64	-2,17	77,88
3	Коефіцієнт окупності чистого доходу	11,96	20,09	8,13	167,98
4	Коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами	0,70	0,66	-0,04	94,74
5	Коефіцієнт доходності виробничих витрат	1,10	1,13	0,03	102,73

Збільшився також коефіцієнт окупності чистого доходу та коефіцієнт доходності виробничих витрат.

Також спостерігаємо зменшення відносних показників, а саме коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами зменшився протягом досліджуваного періоду на 0,04 а коефіцієнт покриття прибутку на 2,17.

На рис. 3.4 проаналізована динаміка коефіцієнтів рентабельності витрат ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр.



**Рис. 3.4. Динаміка коефіцієнтів рентабельності витрат ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр.**

*Джерело: складено автором самостійно*

В таблиці 3.5. проведемо аналіз коефіцієнту покриття виручки виробничими витратами.

Таблиця 3.5.

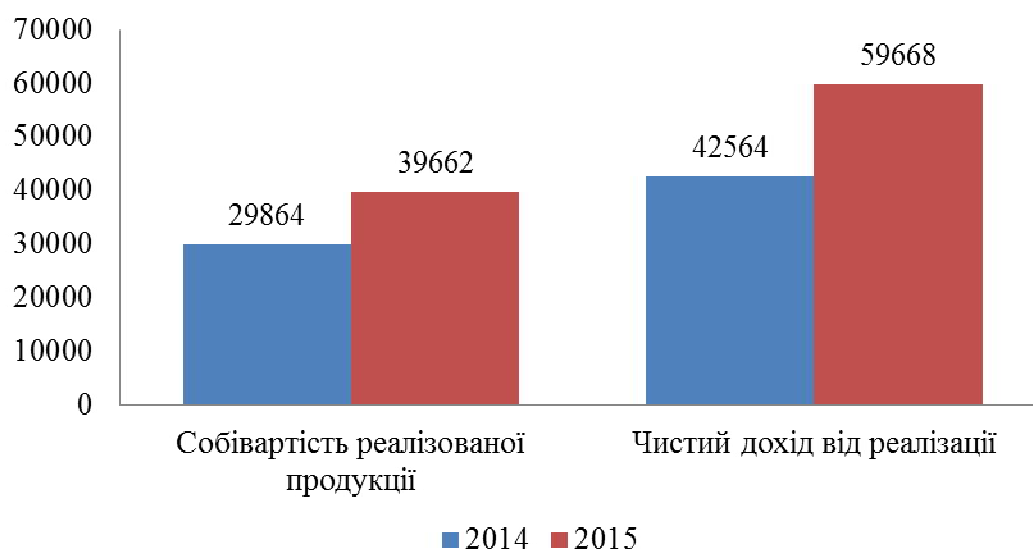
**Аналіз коефіцієнту покриття виручки виробничими витратами ПАТ  
«Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр., тис. грн.**

№	Показник	2014 рік	2015 рік	Відхилення	Темп зростання
1	Собівартість реалізованої продукції	29864,00	39662,00	9798,00	132,81
2	Чистий дохід від реалізації	42564,00	59668,00	17104,00	140,18
3	Коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами	0,70	0,66	-0,04	94,74

*Джерело: складено автором самостійно*

За даними таблиці 3.5. можна побачити що коефіцієнт покриття виручки виробничим витратами зменшився під впливом збільшення собівартості та чистого доходу.

На рисунку 3.4. зобразимо динаміку факторів впливу на коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами.



**Рис.3.4. Динаміка факторів впливу на коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» за 2014-2015 рр., тис. грн.**

З метою оцінки фінансового стану діяльності підприємства використовується факторний аналіз. Актуальність факторного аналізу визначається необхідністю вчасно реагувати на зміни, що відбуваються у процесі функціонування підприємства в умовах нестабільного ринкового середовища. Ось чому питанню вивчення можливостей використання факторного аналізу у процесі оцінки фінансового стану підприємства приділяється значна увага як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями.

В аналітичній практиці широко застосовуються такі прийоми елімінування: спосіб ланцюгових підстановок, спосіб абсолютних різниць, спосіб відносних різниць, індексний спосіб.

Найуніверсальнішим є спосіб ланцюгових підстановок, якому відведена особлива увага у даній роботі. Цей спосіб полягає у визначенні впливу окремих факторів на зміну величини результативного показника з допомогою поступової заміни базисної величини кожного факторного показника у факторній моделі на фактичну величину у звітному періоді. З цією метою визначають низку умовних величин результативного показника, які враховують зміну одного, потім двох, трьох факторів, припускаючи, що інші фактори є незмінними.

Порівняння величини результативного показника до та після заміни рівня того чи того показника нейтралізує вплив усіх інших факторів, крім одного, та уможлиблює визначення впливу останнього на приріст результативного показника.

1 підстановка – вплив собівартості на коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами:

$$39662 : 42564 = 0,93$$

$$0,93 - 0,70 = 0,23$$

Тобто при збільшенні собівартості на 9798 тис.грн коефіцієнт покриття збільшився на 0,23

2 підстановка – вплив чистого доходу на коефіцієнт покриття виручки

виробничими витратами

$$39662 : 59668 = 0,66$$

$$0,66 - 0,93 = -0,27$$

При збільшенні чистого доходу на 17104 тис.грн коефіцієнт покриття зменшився на 0,27, отже маємо оберненопропорційний зв'язок.

$$\text{Перевірка } 0,23 + (-0,27) = 0,66 - 0,70 = -0,04.$$

Таким чином, підсумовуючи вищенаведене слід стверджувати, що найбільший вплив на коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами для підприємства коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами мав показник – коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами, який у звітному періоді (2015 р.) збільшився на 17104,00 тис. грн. та становить 59668,00. Це позитивно вплинуло на діяльність підприємства, адже відбулась раціоналізація виробничих витрат, тобто собівартості реалізованої продукції.

### **Висновки до розділу 3**

У результаті дослідження методики аналізу випуску та реалізації готової продукції нами сформульовано такі висновки:

1. Встановлено, що витрати на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» протягом 2015 року зросли на 14515,0 тис. грн. в основному за рахунок зростання матеріальних витрат, з 26191 тис. грн. у 2014 р. (у загальній структурі витрат – 62,50 %), до 36132 тис. грн. у 2015 р. (у загальній структурі витрат – 65,10 %), тобто на 37,96%. Щодо інших елементів витрат, то їх рівні також збільшились, а саме: на оплату праці на 2128,0 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 171,0 тис. грн., амортизаційні відрахування на 351,0 тис. грн., а інші витрати – на 1000,0 тис. грн. Зважаючи на таку матеріаломісткість витрат, на нашу думку, підприємству слід посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, що дозволить відслідкувати чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції.

2. Результати проведеного аналізу ефективності використання виробничих запасів засвідчують збільшення матеріаломісткості продукції на 0,03 грн. й одночасно зменшення рівня матеріаловіддачі на 0,01.

3. Проводячи аналіз рентабельності витрат виробництва ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» було встановлено, що збільшився коефіцієнт окупності чистого доходу та коефіцієнт доходності виробничих витрат. Так, коефіцієнт окупності чистого доходу у 2015 р. становив 20,09, що на 8,13 більше ніж у 2014 р., а коефіцієнт доходності виробничих витрат зріс лише на 0,03 й станом на кінець 2015 р. становив 1,13. Водночас у 2015 р. можна спостерігати зменшення таких показників як коефіцієнт покриття виручки виробничими витратами на 0,04 та коефіцієнт покриття прибутку на 2,17. Слід відмітити, що коефіцієнт покриття виручки виробничим витратами зменшився під впливом збільшення собівартості продукції та чистого доходу.

4. Встановлено, що коефіцієнт оборотності готової продукції ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» у 2015 р. становив 2644,1, що на 70,8 більше ніж у 2014 р. Таке зростання даного коефіцієнта означає збільшення попиту на продукцію підприємства.

5. Основними шляхами підвищення прибутку від реалізації продукції є зниження її собівартості, збільшення обсягів виробництва та реалізації, підвищення якості та ціни продукції. Проведення аналізу прибутку є необхідним для пошуку резервів його збільшення, що дає змогу залучення додаткових коштів, покращення фінансового стану підприємства та розширення його діяльності.

## ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове бачення шляхів вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні обліку і аналізу готової продукції. Це дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Готова продукція – це частина запасів, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

2. З'ясовано, що при організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію слід групувати за формою (готова продукція, що має уречевлену форму та готова продукція, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція; напівфабрикати й незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста; складна).

3. Встановлено, що у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. В зв'язку з цим у поточному обліку готову продукцію слід оцінювати за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка готової продукції за «твердими» обліковими цінами дозволить вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

4. Дослідивши особливості документального оформлення операцій з готовою продукцією, можна стверджувати, що з використанням комп'ютерної техніки на підприємстві облік реалізації готової продукції ведеться без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить формування



оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція», яка надає інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Разом з тим, на нашу думку, цього недостатньо, тому запропоновано на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки тощо.

5. Зважаючи на те, що готова продукція на протязі місяця на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» обліковується за обліковими цінами, то до рахунку 26 «Готова продукція» необхідно відкрити два субрахунки: 261 «Готова продукція за обліковими цінами»; 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни». Необхідність виокремлення зазначених субрахунків пояснюється тим, що в аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною виробничою собівартістю; при цьому облікові записи в системі рахунків можуть бути різними.

6. Для забезпечення ефективного контролю готової продукції на підприємстві бухгалтерська служба зобов'язана: здійснювати контроль за своєчасністю і повнотою проведення інвентаризації; вимагати надання матеріалів інвентаризацій в бухгалтерську службу; стежити за своєчасним завершенням інвентаризацій і документальним оформленням їх результатів; відображати на рахунках бухгалтерського обліку виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю готової продукції і даними бухгалтерського обліку. Саме завдяки зазначеним заходам керівництво та власники підприємства мають можливість перетворити інвентаризацію з банальної формальності на дійсно важливий інструмент господарського контролю.

7. Встановлено, що у товарно-транспортній накладній слід відображати кількісні та якісні параметри реалізованої продукції. Щодо перших, то у даному документі вони чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. У зв'язку із цим до товарно-транспортної накладної запропоновано додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість хлібобулочної продукції, що реалізується.

8. За результатами проведеного аналізу з'ясовано, що витрати на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» протягом 2015 року зросли на 14515,0 тис. грн. в основному за рахунок зростання матеріальних витрат, з 26191 тис. грн. у 2014 р. (у загальній структурі витрат – 62,50 %), до 36132 тис. грн. у 2015 р. (у загальній структурі витрат – 65,10 %), тобто на 37,96%. Щодо інших елементів витрат, то їх рівні також збільшились, а саме: на оплату праці на 2128,0 тис. грн., відрахування на соціальні заходи на 171,0 тис. грн., амортизаційні відрахування на 351,0 тис. грн., а інші витрати – на 1000,0 тис. грн. Зважаючи на таку матеріаломісткість витрат, на нашу думку, підприємству слід посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів, що дозволить відслідкувати чи не виникають випадки крадіжок або нестач, які можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей на процес виробництва продукції.

9. Результати проведеного аналізу ефективності використання виробничих запасів засвідчують збільшення матеріаломісткості продукції на 0,03 грн. й одночасно зменшення рівня матеріаловіддачі на 0,01.

10. Проводячи аналіз рентабельності витрат виробництва ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» було встановлено, що збільшився коефіцієнт окупності чистого доходу та коефіцієнт доходності виробничих витрат. Так, коефіцієнт окупності чистого доходу у 2015 р. становив 20,09, що на 8,13 більше ніж у 2014 р., а коефіцієнт доходності виробничих витрат зріс лише на 0,03 й станом на кінець 2015 р. становив 1,13. Водночас у 2015 р. можна спостерігати зменшення таких показників як коефіцієнт покриття

виручки виробничими витратами на 0,04 та коефіцієнт покриття прибутку на 2,17. Слід відмітити, що коефіцієнт покриття виручки виробничим витратами зменшився під впливом збільшення собівартості продукції та чистого доходу.

11. Встановлено, що коефіцієнт оборотності готової продукції ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» у 2015 р. становив 2644,1, що на 70,8 більше ніж у 2014 р. Таке зростання даного коефіцієнта означає збільшення попиту на продукцію підприємства.

12. Основними шляхами підвищення прибутку від реалізації продукції є зниження її собівартості, збільшення обсягів виробництва та реалізації, підвищення якості та ціни продукції. Проведення аналізу прибутку є необхідним для пошуку резервів його збільшення, що дає змогу залучення додаткових коштів, покращення фінансового стану підприємства та розширення його діяльності.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Господарський кодекс України. України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://advokat-ua.com.ua/>
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // [http://advokat-ua.com.ua/podatkovy\\_kodeks\\_proekt.html](http://advokat-ua.com.ua/podatkovy_kodeks_proekt.html)
3. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://advokat-ua.com.ua/>
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>
9. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0167-97>
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0269-1025>

12. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2010. – 390 с.
13. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : Центр учб. літ., 2014. – 184 с.
14. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік : практикум / Г. В. Блакита. – К. : ЦУЛ, 2011. – 152 с.
15. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
16. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. / М. І. Бондар. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
17. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Заг. ред. Р.Л. Хом'ка. – 5-те вид., доп. і перероб. – Львів: Інтелект Захід, 2006. – 1088 с.
18. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник [для студентів спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., допов. і перероб. – Житомир, ПП «Рута», 2009. – 912 с.
19. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-російсько-англійський словник / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2012. – 292 с.
20. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2014. – 264 с.
21. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 315 с.
22. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія і практика: навч.-практ. посіб / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, Б. Ільїна. — К.: Центр навчальної літератури, 2010. — 536 с.
23. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
24. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко. – К. : ЦУЛ, 2010. – 484 с.

25. Волкова І.А. Фінансовий облік-2 : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : ЦУЛ, 2009. – 224 с.
26. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку : навч. посіб. / Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
27. Гладких Т.В. Фінансовий облік : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
28. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану і перспективи розвитку : монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
29. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. –704с.
30. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 424 с.
31. Гуцайлюк З. В. Аудит в Україні: з чого все починалося? / З. В. Гуцайлюк // Незалежний аудитор. – 2013. – № 5 (16). – С. 33-35.
32. Денчук П. Н. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / П. Н. Денчук, Н. В. Гудзь, Р. В. Романів. – Тернопіль:ТАЙП, 2012. – 420 с.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
34. Іванов Ю. Б. Податковий облік та звітність: підручник / Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, О. Є. Найденко. – К. : Знання, 2011. – 710с.
35. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1 С: Бухгалтерія 7.7. / Х. О. Засадна. – К. : ЦУЛ, 2010. – 238с.
36. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. – К: МАУП, 2005. – 780 с.

37. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : навч. посіб. / Загородній А.Г., Партии Г.О. — 3-тє вид., перероб. І доп. — К. : Т-во «Знання», КОО, 2004. — 377 с.
38. Звітність підприємства : підручник [для ВНЗ] / М. І. Бондар [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад «Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана», Вищий навч. заклад УКООПСПІЛКИ «Полтав. ун-т економіки і торгівлі». — К. : Центр учб. літ., 2015. — 570 с.
39. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. — К. : ЦУЛ, 2014. — 600 с.
40. Косміна Р.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік : навч. посіб. [для студ. екон. спец. ВНЗ] / Косміна Р.М. — К.: Вища школа, 2008. — 255 с.
41. Кругляк Б.С. Бухгалтерський облік на підприємствах : навч. посіб./ Кругляк Б.С. — Хмельницький: ПП «Едельвейс», 2006. — 632 с.
42. Клименко, О.В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб / О. В. Клименко. — К.: Центр навчальної літератури, 2008. — 320 с.
43. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для внз / Ю. Г. Кім ; М-во освіти і науки України. — К. : Центр учб. літ., 2014. — 600 с. — Бібліогр.: С. 584-591.
44. Кочерга С.В. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб./ С. В.Кочерга, К. А.Пилипенко. - К. : Центр навч. л-ри, 2005. — С.
45. Кужельний М.В. Організація обліку : підруч / М.В. Кужельний, О. Левицький. — К.: Центр навчальної літератури, 2010. — 352с.
46. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні : моногр. / [З.-М. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська та ін.] ; за наук. ред. д. е. н., проф. З. М.-В. Задорожного. — Тернопіль: ТНЕУ, 2015. — 320 с.
47. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посібник / Лень В.С., Гливенко В.В. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 659 с.
48. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник / О.В. Лишиленко. — 3-

те вид., перероб і допов. – К. : ЦНЛ, 2009. – 670 с..

49. Литвин Б.М. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / Литвин Б.М., Стельмах М.В. – К. : «Хай-ТекПрес», 2008. – 469 с.

50. МСБО 2 «Запаси» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021)

51. Методичні рекомендації щодо заповнення форм звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/>

52. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

53. Омецінська І. Структура витрат відповідно до податкового та бухгалтерського законодавства / І. Омецінська // Наука молода : зб. наук. праць молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2011. – Вип. 15-16. – С. 367-372.

54. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах / В. Я. Плаксієнко. – К. : ЦУЛ, 2014. – 464 с.

55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування : практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. – К. : Центр учб. літ., 2015. – 150 с.

56. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу : монографія / В. С. Чорний, Т. М. Орловська, Ю. І. Бойко [та ін.] ; за ред. В. А. Дерія. - Тернопіль : Крок, 2016. – 362 с.

57. Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/show>

58. Протопова В.О. Економіка підприємства : навчальний посібник [для



- студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / В. О. Протопова, А. Н. Полонський. – Київ : ЦУЛ, 2003. – 220 с
59. Про затвердження Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) як Національні стандарти аудиту, рішення Аудиторської палати України від 18.04.03 року №122.
60. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005р.
61. Про рекламу: Закон України від 3 липня 1996 р. № 270/96-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/270/96-вр>
62. Пушкар М. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 292.
63. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
64. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
65. Скирпан О.П. Фінансовий облік : навч. посіб. / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
66. Сліпачук О. Управління запасами / О. Сліпачук // Довідник економіста. – 2011. – № 6. – С. 73 – 76.
67. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.
68. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю. О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14 – 18.
69. Сокіл О.Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств / О.Г. Сокіл // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 108 – 114.

70. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / В.В. Сопко // Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>
71. Стандарти аудиту та етики : навчальний посібник / Пилипенко І.І., Редько О.Ю. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2013. – 277с.
72. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія / П.Л. Сук – К. : НАУ, 2010. – 330 с.
73. Сучасні проблеми теорії, методології та організації обліку вітчизняних підприємств : монографія / Задорожний З. В., Крупка Я. Д., Гуцайлюк З. В., Богач А.Г., Гудзь Н. В., Давидович І.Є., Дерій В.А., Ковальчук Є.К., Мельник В.Г., Мельник Р.О., Микитюк Н.Я., Назарова І.Я., Омецінська І.Я., Панасюк В.М., Семеген Л.Г., Мельничук І.В., Римар Г.А., Богуцька Л.Т., Дерій М.В., Починок Н.В. / Тернопіль: ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 254 с.
74. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз : навч. посібник [для студ. вищ. закладів освіти] / Н.В. Тарасенко. – 4-те вид., стер. – Л. : Новий Світ-2010. – 344 с.
75. Телегунь М.І. Облік продукції сільськогосподарського виробництва / М. І. Телегунь // Бухгалтерія в сільському господарстві країни. – 2009. – № 2 – С. 10-12.
76. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручн. [для студ. економ. спец. ВНЗ] / Н.М. Ткаченко. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2012. – 784с.
77. Фаріон В. Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості / В. Я. Фаріон // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II між нар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с. – С. 176-178.
78. Фаріон В. Я. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ :

Екон. думка, 2010. – Вип. 3. – С. 321–323.

79. Фаріон В. Я. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 27. – С. 108–112.

80. Фаріон В. Я. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – Вип. 3. – С. 321–323.

81. Халевицька Т. Г. Облік процесу реалізації продукції: теорія та практика / Т. Г. Халевицька // Аграрний вісник Причорномор'я, Економічні науки. – 2009. – № 49. – С. 57-65.

82. Халевицька Т.Г. Деякі питання, щодо вдосконалення обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах / Т.Г. Халевицька // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. Вип. 5 (10). Одеський ДСТІ. – Одеса, 2010. С. 178 – 183.

83. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : ЦУЛ, 2011. – 422 с.

84. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.

85. Шваб Л.І. Економіка підприємства : навч. посіб. / Л.І. Шваб. – К. : Каравела, 2014. – 568 с.

86. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

87. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба // – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340с.