

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на тему:
**ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ
ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА**

Студента 2 курсу, 4м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування» _____

Корсун Алла
Володимирівна

Науковий керівник
кандидат економічних
наук, доцент _____

Прокопова Олена
Миколаївна

Гарант освітньої
програми
доктор економічних наук,
професор _____

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	6
1.1. Економічна сутність, оцінка та визнання готової продукції.....	6
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури	3
теми дослідження.....	10
1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва базового підприємства.....	18
Висновки до розділу 1.....	25
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	28
2.1. Фінансовий облік готової продукції власного виробництва.....	28
2.2. Облік готової продукції в системі прийняття управлінських рішень.....	36
2.3. Організація обліку готової продукції за умов застосування сучасних інформаційних систем.....	47
Висновки до розділу 2	52
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	54
3.1. Джерела, основні показники та методи контролю та аналізу готової продукції.....	54
3.2. Методика контролю готової продукції	62
3.3. Методика загального аналізу готової продукції	69
Висновки до розділу 3.....	77
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	83
ДОДАТКИ.....	91

ВСТУП

Актуальність теми. Готова продукція створюється в ході виробничої діяльності підприємств. Вона повинна повністю задовольняти потреби замовників за укладеними договорами та відповідати встановленим вимогам щодо її якості. Готова продукція повинна забезпечувати підприємствам, які її виготовляють, отримання економічних вигід у вигляді грошових коштів та їх еквівалентів у майбутньому, після її реалізації. Досягнення економічного ефекту від виробництва та реалізації готової продукції залежить від удакої організації системи обліку, діяльності підприємств промисловості з урахуванням їх технологічних особливостей: сам технологічний процес нетривалий; незавершене виробництво відсутнє; строк збереження основних матеріально-виробничих запасів обмежений; обмежений і термін реалізації готової продукції, а залишки нереалізованої продукції мінімальні; якість готової продукції залежить не лише від дотримання технології виробництва, а й від якості вихідної сировини; виробництво продукції під щоденне замовлення торговельної мережі. Враховуючи характер такого виробництва, питання вдосконалення організації обліку готової продукції виробничих підприємств залишається актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченням питання готової продукції та її обліку займалися такі провідні економісти, як Ф.Ф. Бутинець, В.М. Глібко, О.П. Бушан, В.В. Сопко, Р.Л. Хом'як та багато інших [1]. Однак їхня увага приділена загальним аспектам формування готової продукції, а критерій принесення готовою продукцією в майбутньому. Тому питання обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва потребують поглибленого дослідження.

Науковою гіпотезою дослідження є припущення, що удосконалення системи організаційних і методичних аспектів обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва дозволить отримати повну, достовірну

та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва для забезпечення їх ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано наступні **завдання**:

- дослідити економічну сутність понять «готова продукція» та запропонувати її удосконалення;
- провести економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази та огляд спеціальної літератури;
- дослідити організацію обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва наказовому підприємстві;
- розкрити фінансовий облік готової продукції власного виробництва;
- розглянути облік готової продукції у системі прийняття управлінських рішень;
- розкрити організацію обліку готової продукції діяльності в умовах застосування сучасних інформаційних систем та технологій;
- розглянути джерела, основні показники та методи контролю та аналізу готової продукції підприємства;
- розробити методику контролю на базовому підприємстві;
- розробити методику аналізу готової продукції власного виробництва.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва.

Об'єктом дослідження є процес обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва.

Методи дослідження. Методи дослідження ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання в історичному та логічному поєднанні еволюційних процесів розвитку концепцій обліку готової продукції. Теоретичною основою написання даної роботи стало вивчення основних

досягнень вітчизняної теорії бухгалтерського обліку готової продукції на підприємствах в сучасних умовах господарювання. У процесі дослідження застосовуються методи економіко-статистичного аналізу, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, математичні методи, методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, статистичних порівнянь, вибіркового обстеження та групування тощо. Опрацювання первинних даних здійснювалося із застосуванням методів техніко-економічного обґрунтування, структурного аналізу, визначення середніх та відносних величин.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі і нормативні акти з бухгалтерського обліку, нормативні акти і інструктивні документи Міністерства фінансів, Кабінету Міністрів, Верховної Ради України, аналітичні та звітні матеріали підприємства.

При написанні випускної кваліфікаційної роботи проаналізовано монографії та статті зарубіжних і вітчизняних авторів, автореферати кандидатських дисертацій, підручники, посібники та навчальні посібники з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю на підприємствах, Інтернет - ресурси.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та обґрунтуванні конкретних пропозицій щодо удосконалення існуючої системи обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва.

Апробація. Основні результати дослідження пройшли апробацію шляхом висвітлення у науковій статті «Облік готової продукції власного виробництва» [2].

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

1.1. Економічна сутність, оцінка та визнання готової продукції

Поняття «готова продукція» в працях економістів з'явилося не відразу. Історично йому передувало поняття «товар», що розумілось значно ширше. Саме цьому поняттю й присвячено безліч досліджень вчених різних епох і економічних течій. Сьогодні поняття «готова продукція» прийнято тлумачити досить одноманітно завдяки законодавчим документам, що діють у сфері бухгалтерського обліку. Сучасні економісти готову продукцію тлумачать, як продукцію, яка 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 [3].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [4].

Порівняння цього визначення із тлумачення такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці свідчить про практичне його співпадання. При цьому уточняється, 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 не знижувати витрат на виробництво цієї продукції та не завищувати її оцінки. Сьогодні в спеціалізованій літературі існує декілька підходів щодо визначення самого поняття «готова продукція», що обумовлює особливості підходів до її обліку. Наявність різноманітних підходів до терміну «готова продукція» в економічній літературі пояснюється важливістю досліджуваної дефініції в економічній науці [3]. Основні загальноекономічні підходи до визначення готової продукції та її реалізації наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Основні загальноекономічні підходи до визначення готової продукції

Вчений	Тлумачення категорії
Ф. Ф. Бутинець	Готовою вважається продукція, повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [5].
Н.М. Ткаченко.	Готова продукція – це продукцію, яка пройшла всі послідовні стадії технічного процесу, включаючи упаковку, маркування, контроль якості і готова до реалізації [6].
Г. П. Журавель, П. Я. Хомин	Готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником [7].
В.Г. Швець	Процес реалізації готової продукції — це сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства — прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення. Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища[8].
Сопко В.В.	Готова продукція – продукція, завершена у виробництві і підготовлена до продажу або відправки замовнику, до вивезення з підприємства-виробника [9].
В.М. Глібо, О.П. Бушан	Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може

	виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги» [10]
--	--

Судячи з вищезазначених визначень, категорія «готова продукція» характеризується з різних точок зору. Отже, це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання. Вважаємо, що готова продукція – це об’єкт реалізації, тобто головне джерело отримання прибутку для підприємства, а також частина запасів, що може споживатися на самому підприємстві, тобто бути внутрішнім ресурсом виробництва. А також, готова продукція – це продукція, яка виготовлена за певними стандартами, з використанням необхідної сировини, має повністю завершену форму, яка пройшла всі норми контролю в середині підприємства, відповідає всім стандартам та нормам, тобто повністю завершений продукт, який готовий до передачі на склад або до вибуття на сторону.

Готова продукція є частиною матеріально-виробничих запасів, призначених для продажу (кінцевий результат виробничого циклу, активи, завершені обробкою (комплектацією), технічні та якісні характеристики яких відповідають умовам договору або вимогам інших документів, у випадках, встановлених законодавством). Визначено основні вимоги, яким повинна відповідати готова продукція призначена для продажу: готова продукція є повністю закінчена і укомплектована; відповідає стандартам; прийнята службою технічного контролю; забезпечена відповідним паспортом, сертифікатом, гігієнічним висновком та іншими необхідними документами, що засвідчують її якість і комплектність [3].

З метою кращого уявлення про призначення готової продукції доцільно дослідити її класифікацію.

Під час організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою, готову продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (рис. 1.1).

У бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю [4]. Згідно з П(С)БО 9, запаси включають готову продукцію, первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [11].

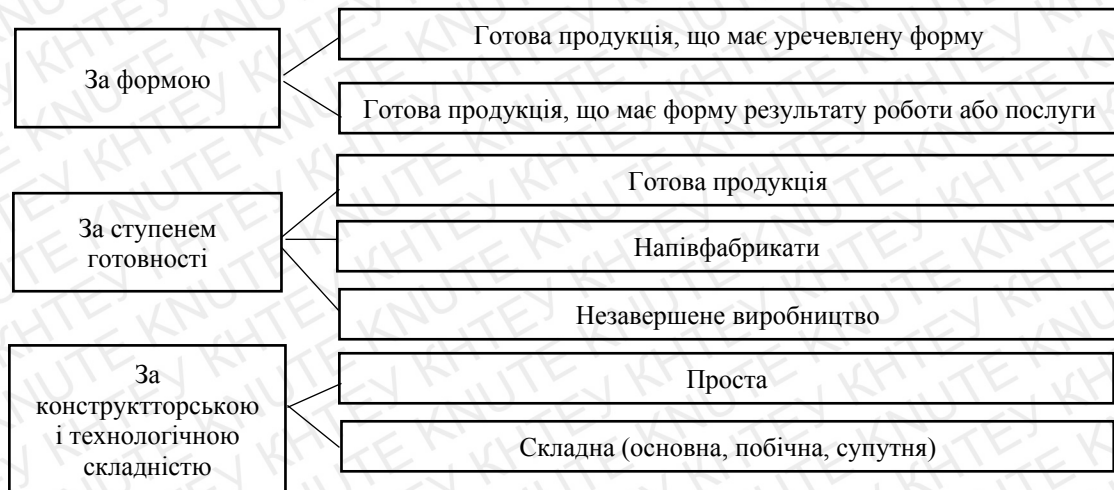


Рис. 1.1 Класифікація готової продукції за її характером [3]

Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після накопичення всіх витрат і калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

Під час визначення первісної вартості продукції (робіт, послуг) керуються також П(С)БО 16 «Витрати» [11]. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Інша пропозиція стосується використання у розрахунках із покупцями таких форм безготівкових розрахунків, які б гарантували своєчасне надходження грошей за відпущеною покупцям продукцією. Найзручнішими, на

думку Слюсарчук Л., є використання попередньої оплати за продукцію, а також акредитивної форми розрахунків. Ми вважаємо, що обидві форми безготівкових розрахунків найбільш безпечні й унеможливляють виникнення безнадійної дебіторської заборгованості.

Таким чином, визначення готової продукції наводиться у П(С)БО 9 «Запаси» – це продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Під час організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою, готову продукцію групують за формою (готова продукція, що має уречевлену форму, і та, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати та незавершене виробництво) і технологічною складністю (проста та складна). При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою.

Для вдосконалення обліку готової продукції та її реалізації вважаємо за необхідне: розмежувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача, та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника; використовувати у розрахунках із покупцями такі форми безготівкових розрахунків: попередню оплату за продукцію й акредитивну форму розрахунків; логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції; запровадити систему внутрішнього аудиту; використовувати більш деталізований облік готової продукції, а саме введення нових субрахунків, що дасть змогу контролювати додаткові грошові надходження.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

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

Більш детальними завданнями обліку контролю та аналізу готової продукції є:

- постійний контроль за виробництвом готової продукції (робіт, послуг) у розрізі показників як її обсяг, асортимент, якість;
- комплексний і вірогідний облік готової продукції на складі, систематичний контроль за її збереженням і станом;
- своєчасний і регулярний облік відвантаженої та реалізованої продукції (робіт, послуг), достовірна чітка організація розрахункових операцій з покупцями та замовниками;
- облік і контроль дотримання кошторису бюджетних, непрямих та інших витрат, пов'язаних зі збутом продукції (робіт, послуг);
- своєчасний аналіз результатів реалізації продукції (робіт, послуг) та їх облік.

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

У зв'язку з цим регулювання обліку, контролю і аналізу готової продукції здійснюється за допомогою різних нормативних документів (див. дод. Б), зокрема: Податкового Кодексу України, Закону України „Про бухгалтерський та фінансову звітність України”, П(С)БО 9 „Запаси”, П(С)БО 15 „Дохід”, П(С)БО 16 „Витрати”, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про

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

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

Визначення готової продукції, на відміну від П(С)БО 9 „Запаси”, у Податковому кодексі вжито термін „вироблена продукція”, який означає „загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції і доставленої в пункт виміру” [4].

Більш наближене значення до національного стандарту подано у Інструкції „Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань”. До готової продукції тут належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [12].

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

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

З прийняттям Національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні виникає необхідність по-новому відображати господарські операції з випуску готової продукції та її реалізації, формувати її собівартість. Саме дотримання наближення діючої методики обліку до міжнародної Податкового кодексу собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг трактується, як витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу [13].

Відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. У світовій практиці розрізняють два підходи (моделі) щодо формування собівартості готової продукції – французьку та англосаксонську, тобто визначення повної та неповної собівартості. Відповідно до діючих в Україні законодавчих норм, то як бачимо, собівартість калькулюється на основі розрахунків неповних витрат, але з одночасним розподілом непрямих постійних загальновиробничих витрат і включенням їх у собівартість реалізації продукції. Тому, на українських підприємства формують виробничу собівартість, собівартість реалізації, а також з метою достовірності розрахунку цінової політики в управлінському обліку використовують повну собівартість виготовленої продукції.

До виробничої собівартості готової продукції відповідно до П(С)БО 16 „Витрати” включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість

супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [11].

Податковий кодекс розширює методику формування собівартості виготовленої продукції, а саме додає до неї амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг [14].

Розглядати собівартість продукції в якості лише затрат на виробництво, виражених у грошовому вимірнику, на нашу думку, буде помилковим, оскільки не відображатиме повною мірою сутність даного поняття. Адже варто зазначити, що собівартість продукції як економічна категорія виконує ряд найважливіших функцій [15]:

- облік і контроль всіх затрат на випуск і реалізацію продукції;
- база для формування оптової ціни на продукцію підприємства і визначення прибутку і рентабельності;
- економічне обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій на реконструкцію, технічне переозброєння і розширення діючого підприємства; визначення оптимальних розмірів підприємства;
- економічне обґрунтування і ухвалення будь-яких управлінських рішень тощо.

Варто зазначити, що в англomовній літературі поняття „собівартість продукції” не вживається, а її означення використовуються термін „cost”, трактуючи його як грошове вираження ресурсів, пов'язаних із виготовленням продукції. При збуті готова продукція залежить від облікової політики підприємства оцінюється одним із методів, передбачених у П(С)БО 9 „Запаси”, щодо вибуття запасів, а саме ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), вони не тотожні.

Оскільки порядок виготовлення, утримання і вибуття готової продукції регламентує П(с)БО № 9 "Запаси" [4], а міжнародним його аналогом є МСБО № 2 "Запаси" [16], доцільно зробити їх порівняння (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

П(с)БО 9 "Запаси"	МСБО 2 "Запаси"
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
– сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; – незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; – готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом; – товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; – малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання	послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; – незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; – готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом; – товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; – малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання – товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлю та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу; – готова вироблена продукція або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва; – витрати на послуги, для яких суб'єкт господарювання ще не визнав відповідний дохід (у випадку виконавця послуг)
Оцінка запасів на дату балансу	
За найменшою з двох оцінок: первісною	За меншою з таких двох величин:

вартістю або чистою вартістю реалізації	собівартість та чиста вартість реалізації
Оцінка вибуття запасів (методи)	
– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних затрат; – ціни продажу	– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – середньозваженої собівартості

Таким чином, можна сказати, що П(С)БО 9 "Запаси" та МСБО 2 "Запаси" мають спільні та відмінні риси, що впливає на визначення складових собівартості готової продукції. Так, визначення поняття "запасів", умови визнання запасів і основні поняття, пов'язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними. Основними відмінностями між двома стандартами є склад запасів та склад витрат, що входять до собівартості отриманих запасів.

Важливою рисою бухгалтерського обліку різних країн світу є стандартизація відображення операцій компанії незалежно від її типу, а також від того, хто є користувачем інформації. Це спростить інформаційне розуміння поняття "готова продукція" у світлі інтеграційних процесів у світову економіку. Так, майже у всіх країнах світу використовуються такі методи списання запасів на виробництво як FIFO, LIFO та середньозваженої ціни. Можна зробити висновок, що майже у всіх країнах світу використовують методи списання запасів, ідентичні тим, що використовуються в Україні. Особливу увагу привертає застосування методу LIFO, забороненого до використання у нашій державі. На нашу думку, інструменти, засоби й механізми розкриття фінансової інформації, у тому числі щодо готової продукції, повинні відповідати міжнародним досвіду та практиці.

Отже, регулювання законодавчими нормативними документами обліку контролю та аналізу готової продукції потребує вдосконалення та наближення до міжнародних стандартів.

Ми розглянули та проаналізували основні нормативні джерела, а тепер перейдемо до огляду спеціальної літератури та періодичних видань, що стосується організації обліку, контролю та аналізу готової продукції (дид.дод. В).

Так, А. Касич в своїй праці досліджує наукові підходи до визначення поняття "готова продукція"; властивості та різнобічні характеристики готової продукції, які, на думку авторів, впливають на формулювання цього поняття.

Петришина Н. С. та Перун Р. В. розкривають особливості обліку готової продукції, її класифікація та оцінка. У своїй роботі автори досліджують проблемні аспекти обліку готової продукції та її реалізації. Праці також визначено напрями удосконалення первинного обліку реалізації готової продукції, надано пропозиції щодо покращення обліку готової продукції та її реалізації. Встановлено, що однією з складових ефективної організації обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінки якісних та кількісних характеристик готової продукції.

Такі науковці, як Осадча Г.Г. Темчишина Ю.Л. Насідзе Д. досліджують достовірне відображення операцій з виробництва та реалізації готової продукції, що забезпечує результативність господарської діяльності промислового підприємства. Вважають, що будь-який виробничий процес на промисловому підприємстві закінчується виготовленням готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Визначають, що готова продукція формується з виробів, що пройшли всі стадії обробки, збирання і укомплектування на реальному підприємстві, відповідають стандартам чи технічним умовам, якісним характеристикам, прийняті відділом технічного контролю, призначені для продажу чи передані на склад або безпосередньо замовнику.

У роботі Костишина Н.С. досліджено теоретичні, методичні і практичні аспекти обліку готової продукції. Проаналізовано погляди економістів щодо формування понять «готова продукція», наведено уточнююче визначення. Встановлено технологічні та організаційні особливості діяльності м'ясопереробних підприємств та з'ясовано їх вплив на організацію обліку готової м'ясо-ковбасної продукції.

Автори Кутузов М.Р., Корольчук І.Р. висвітлюють проблеми обліку процесу реалізації готової продукції на прикладі діяльності підприємств

побутової хімії. Пропонують для вирішення питань стосовно облікової документації продукції. Розглядають основні об'єкти обліку щодо ефективної організації логістичних витрат на підприємствах. Наданоють пропозиції стосовно покращення умов оплати відвантаженої продукції. Пропонують рекомендації для вдосконалення процесу реалізації готової продукції.

Проаналізувавши нормативну базу і спеціальну літературу з теми дослідження, можна зробити висновки про те, що процеси реформування бухгалтерського обліку засвідчили наявність багатьох недостатньо вивчених і неузгоджених питань щодо обліку, контролю та аналізу готової продукції. Пояснити це можна тим, що дуже часто кожна державна установа при розробці нормативних актів прагне перш за все вирішити свої відомчі проблеми, а деколи і інтереси, і разом з тим не слідкує за узгодженням розробленого нормативного акту з прийнятими раніше. Отже, виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення обліку, контролю та аналізу готової продукції.

1.3. Передумови організації та методології обліку, контролю та аналізу готової продукції власного виробництва базового підприємства

Досліджуване підприємство ТОВ «ОРГАНІК ПРО» функціонує на внутрішньому ринку України та знаходиться за адресою: 02099, м. Київ, Дарницький р-н., вул. Вереснева 9, кв.107

Основними видами діяльності підприємства є:

- перероблення та консервування риби;
- перероблення та консервування м'яса;
- виробництво готових харчових продуктів;
- оптова торгівля іншими продуктами харчування, враховуючи рибу, ракообразних і моллюсків.

Перш ніж розглядати особливості організації та методики обліку, контролю та аналізу готової продукції, ознайомимося з основними виробничо-економічними показниками ТОВ «ОРГАНІК ПРО» які представлені у дод. А.

За даними виробничо-економічних показників ТОВ «ОРГАНІК ПРО» (табл.1.3), можна зробити висновки, що чистий дохід порівняно з 2016 роком від реалізації у 2017 році зріс на 63,6 тис. грн. або на 71,5% порівняно з 2013 роком та на 15,1 тис. грн. або на 11 % порівняно з 2017 роком. Середньорічна вартість необоротних активів у 2017 році зросла на 12,1 тис. грн. або на 3 % порівняно з 2016 роком та на 365 тис. грн. або майже у 7 разів у порівнянні з 2013 роком. Вартість оборотних коштів зросла у 2017 році на 5 тис. грн. або на 24 % порівняно з 2016 роком. Обсяг дебіторської заборгованості у 2017 році порівняно з 2013 роком зросла на 2 тис. грн., кредиторська заборгованість – на 3 тис. грн. Середньорічна вартість власного капіталу у 2017 році порівняно з 2016 роком зросла на 36,6 тис. грн. або на 10 % і на 319,7 тис. грн. або у 5 разів порівняно з 2013 роком.

Таблиця 1.3

**Динаміка виробничо-економічних показників
ТОВ «ОРГАНІК ПРО» за 2013-2017 рр.**

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	Відхилення 2017 р. до 2016 р.		Відхилення 2017 р. до 2013 р.	
						тис. грн.	%	тис. грн.	%
1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	89,0	115,5	121,3	137,5	152,6	15,1	111,0	63,6	171,5
2. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	(0,6)	(6,8)	(6,2)	(4,5)	(1,3)	-3,2	29,0	0,7	216,7
3. Середньорічна вартість необоротних засобів, тис. грн.	63,7	235,1	409,8	416,6	428,7	12,1	103,0	365,0	673,0
4. Середньорічна вартість оборотних коштів, тис. грн.	20,7	19,7	18,2	20,9	25,9	5,0	124,0	5,2	125,1
5. Середньорічна вартість дебіторської заборгованості, тис. грн.	1,4	1,2	1,9	3,4	3,4	-	-	2,0	242,8
5. Середньорічна вартість кредиторської заборгованості за	1,3	1,5	2,1	4,3	4,3	-	-	3,0	330,8

послуги, тис. грн.									
5. Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	76,5	219,4	360,0	359,6	396,2	36,6	110,0	319,7	518,0

Зауважимо, що протягом всього досліджуваного періоду підприємство було збитковим, хоча відмічається тенденція до покращення показників діяльності підприємства та значного зниження обсягів збитку у 2016 році.

Фінансовий стан підприємства треба систематично і всебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методики аналізу. Це уможливить критичну оцінку фінансових результатів діяльності підприємства як у статистиці за певний період, так і в динаміці — за кілька періодів, дасть змогу визначити «больові точки» у фінансовій діяльності та способи ефективнішого використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення. Оцінка основних показників фінансового стану ТОВ «ОРГАНІК ПРО» відображена в дод. А.

За проведеними розрахунками можна зробити наступні висновки. Так, позитивною тенденцією на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» є збільшення показників ліквідності, які є важливими показниками в діяльності кожного підприємства і вони свідчать про можливість негайного розрахунку з кредиторами і незалежність від них. Це свідчить про те, що абсолютна ліквідність даного підприємства залишається на тому ж рівні, що і в попередній рік, що є досить негативним явищем в діяльності. За показником швидкої ліквідності спостерігається тенденція до підвищення.

Так як коефіцієнти фінансової залежності та фінансової незалежності є взаємозалежними, то відповідно і їхні зміни є взаємозалежними. Відповідно показник фінансової незалежності зріс у 2017р. дані показники не змінились, порівнюючи з минулими роками, що свідчить про стабільне становище ТОВ «ОРГАНІК ПРО».

Про це явище свідчить і показник коефіцієнта фінансової стабільності, який в 2014р. зріс на 0,8, в 2015р. на 1,0 та в 2016р. на 0,2. Фінансова стійкість, тобто здатність підприємства фінансувати свою діяльність за рахунок власного

капіталу підприємства, в 2014,2015р.р. значно підвищилась та не змінилась в 2016р., що є негативним явищем. Аналізуючи показник співвідношення залученого та власного капіталу, можна прийти до висновку, що відбулася значна тенденція до зниження даного показника. Так, у 2014 р. основну частину капіталу підприємства складав залучений капітал - 80%, у 2015р. відсоток власного капіталу значно зріс і залучений капітал вже складав 40% всього капіталу підприємства, в 2016р. даний показник не змінився, що свідчить про стабілізацію становища підприємства.

Коефіцієнти рентабельності продукції та рентабельності реалізації продукції є показниками ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства, тому їхнє збільшення є позитивним явищем, так, коефіцієнт рентабельності продукції суттєво зріс у 2014р. на 1,1, у 2015р. на 0,6 та у 2016р. на 0,4.

Коефіцієнт зносу основних засобів та коефіцієнт придатності основних засобів також є взаємозалежними показниками, так, коефіцієнт зносу в 2015р. та 2016р. склав 0,1, а коефіцієнт придатності основних засобів становив 1,0, а в 2015-2016р.р. зменшився на 0,1 і становив вже 0,9. Показники даних коефіцієнтів свідчать про зменшення придатності основних засобів та збільшення суми зносу, що не є позитивним, але все ж таки неминучим моментом в діяльності кожного підприємства.

Керівником підприємства ТОВ «ОРГАНІК ПРО» створено необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, забезпечено неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками пов'язаних з обліковим процесом, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Організація бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у роботі підприємства. Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» передбачає:

- визначення структури бухгалтерії та системи обробки даних (створено централізовану систему);
- розробку та документальне оформлення облікової політики;
- визначення способів ведення обліку (підприємство веде автоматизований облік); встановлення комунікативних зав'язків бухгалтерії з іншими відділами і службами апарату управління та інші грані функціонування бухгалтерії.

Наказ "Про облікову політику підприємства" ТОВ «ОРГАНІК ПРО» відображає:

- ✓ основні відомості про підприємство (перелік філій та інших підрозділів виділених на окремий баланс);
- ✓ метод оцінки вибуття запасів;
- ✓ періодичність оцінки вибуття товарів;
- ✓ порядок обліку;
- ✓ субрахунок ТЗВ;
- ✓ поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- ✓ періодичність відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань;
- ✓ засади ціноутворення у внутрішньогосподарських підрозділах;
- ✓ посилання на робочий План рахунків підприємства та ін.

Документом, в якому фіксуються положення облікової політики, є Наказ про облікову політику підприємства, який, згідно з вимогами Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", складається на кожний наступний звітний рік. В Наказі про облікову політику ТОВ «ОРГАНІК ПРО» відображаються такі основні положення як:

- 1) нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку;
- 2) техніка бухгалтерського обліку.

Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, контролю та на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» покладена на головного бухгалтера.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського

обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Бухгалтерія на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» представлена п'ятьма працівниками – головним бухгалтером та підрядними бухгалтерами. Кожний працівник має свої обов'язки, які виконує чітко у визначені строки (рис. 1.2). Всі працівники бухгалтерії працюють у відповідності з посадовими інструкціями та дотримуються Положення про бухгалтерську службу.

Документи, складені в різних підрозділах підприємства після виконання господарських операцій передаються до бухгалтерії в порядку і строки, встановлені головним бухгалтером. Прийняті документи опрацьовуються працівниками бухгалтерії (перевіряються, групуються, котируються) для подальших записів в реєстрі синтетичного і аналітичного обліку.

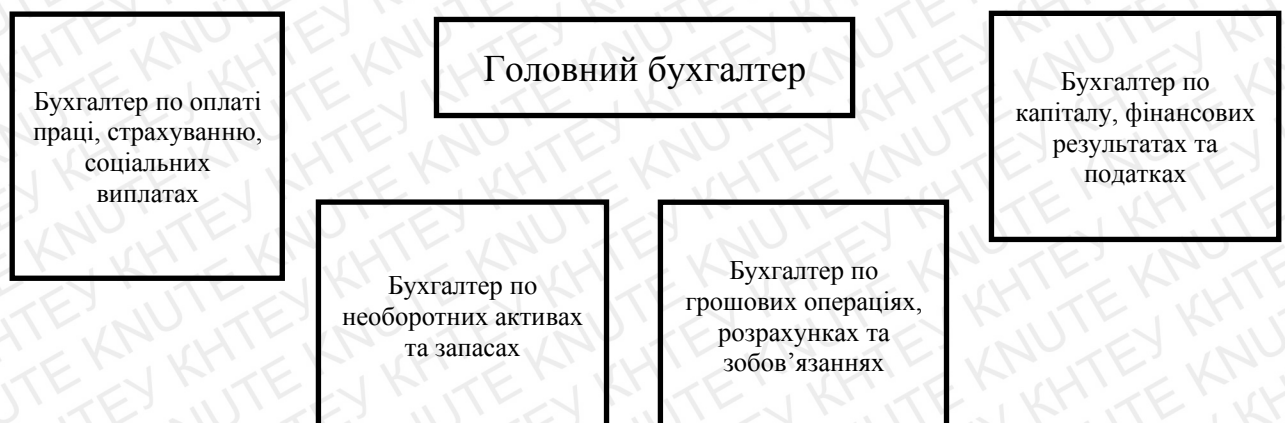


Рис. 1.2. Схема структури бухгалтерської служби ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Головний бухгалтер контролює дотримання чинного законодавства і має право другого підпису, що засвідчено відповідним наказом керівника: його підпис є контролюючим. Без підпису керівника господарства чи головного бухгалтера документ вважається недійсним.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів для записів у процесі обліку зобов'язань наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказується дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт. Отже, для організації бухгалтерського обліку діяльності підприємства необхідна організація раціонального та ефективного облікового процесу.

Бухгалтерська документація:

- дає уявлення про фактичний стан господарських засобів та їх зміни;
- забезпечує прогнозованість (плановість) у роботі підприємства, контроль за наявністю та рухом господарських засобів;
- є юридичним (правовим) свідченням господарських операцій, що здійснюються;
- використовуються не лише в подальших процесах обліку, а й для: ревізії, контролю аналізу господарської діяльності; аудиту; розробки проектів управлінських рішень.

На ТОВ «ОРГАНІК ПРО» використовують автоматизовану форму бухгалтерського обліку – 1С-7.7. Характерною особливістю такої форми обліку є те, що відбувається поєднання синтетичного і аналітичного обліку.

В Плані рахунків для відображення зобов'язань виділений найменший за кількістю рахунків п'ятий та шостий розділи. Кожен розділ має шість рахунків і тринадцять субрахунків. Даний розподіл рахунків і субрахунків п'ятого розділу

Плану рахунків відповідно до групування довгострокових зобов'язань підприємства, запропонованого П(С)БО 11.

На підприємстві також повинен бути організований поточний контроль погашення зобов'язань, що полягає у щоденному перегляді виписок банку, а також записів у регістри бухгалтерського обліку. Оцінка зобов'язань залежить від їх змісту та терміну погашення.

Основу довгострокових зобов'язань складають кредити банків. Кредит – це надання банком грошових коштів юридичним та фізичним особам у тимчасове користування на визначених умовах.

Підприємства досить часто залучають позики банків на умовах своєчасного повернення та сплати відсотків за користування для розширення виробництва, його модернізації, реконструкції, а також у разі нестачі власних обігових коштів. Раціональна організація обліку позик банків призначена забезпечити повну і своєчасну сплату відсотків та повернення позикових коштів, тому є однією з найважливіших ділянок облікової роботи.

Важливим етапом організації обліку кредитів банку є забезпечення умов для підготовки необхідного комплексу документів (заява, картка зі зразками підписів, свідоцтво про реєстрацію, установчий договір, форми фінансової звітності, витяги з рахунків підприємства тощо) та кредитного договору.

Отже, протягом усього досліджуваного періоду підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації готової продукції. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретико-методологічні основи обліку, контролю та готової продукції власного виробництва, можна зробити висновки:

Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Під час організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою, готову продукцію групують за формою (готова продукція, що має уречевлену форму, і та, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати та незавершене виробництво) і технологічною складністю (проста та складна). При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою.

Для вдосконалення обліку готової продукції та її реалізації вважаємо за необхідне: розмежувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача, та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника; використовувати у розрахунках із покупцями такі форм безготівкових розрахунків: попередню оплату за продукцію й акредитивну форму розрахунків; логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції; запровадити систему внутрішнього аудиту; використовувати більш деталізований облік готової продукції, а саме введення нових субрахунків, що дасть змогу контролювати додаткові грошові надходження.

Проаналізувавши нормативну базу і спеціальну літературу з теми дослідження, можна зробити висновки про те, що процеси реформування бухгалтерського обліку засвідчили наявність багатьох недостатньо вивчених і неузгоджених питань щодо обліку, контролю та аналізу готової продукції. Пояснити це можна тим, що дуже часто кожна державна установа при розробці нормативних актів прагне перш за все вирішити свої відомчі проблеми, а

деколи і інтереси, і разом з тим не слідкує за узгодженням розробленого нормативного акту з прийнятими раніше. Отже, виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення обліку, контролю та аналізу готової продукції.

Протягом усього досліджуваного періоду підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації готової продукції. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

2.1. Фінансовий облік готової продукції власного виробництва

Важливим сегментом фінансового обліку готової продукції є документальне оформлення. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюються накладними відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказуються дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються, за необхідності вироби зважуються. Накладну виписує у двох примірниках підрозділ-здавальник (цех). На обох примірниках накладних мають бути два підписи, а саме підписи начальника цеху готової продукції та начальника складу готової продукції. На підставі одного з примірників накладної, що залишається на складі готової продукції, начальник складу чи відповідальна особа заповнює картку складського обліку. У ній роблять запис про оприбуткування готової продукції, що надійшла на склад, і разом з матеріальним звітом передають до бухгалтерії. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю [17].

В кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції. Формування собівартості продукції в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі П(С)БО 16, Інструкції до Плану рахунків та Методичних рекомендацій [18]. Останнім

часом ця проблема стала ще більш актуальною, тому що існує протиріччя між Податковим кодексом та П(С)БО.

Якщо порівняти склад загальновиробничих витрат згідно з цими двома системами обліку, можна побачити, що існують незначні відмінності між деякими пунктами витрат, які входять до загальновиробничих. Це може викликати труднощі під час формування собівартості, незважаючи на те, що, дотримуючись змін, внесених до Податкового кодексу України, можна сказати, що загальновиробничі витрати входять до собівартості виготовленої та реалізованої продукції. Але, незважаючи на це, підприємства повинні й надалі надавати детальний зміст змінних та постійних загальновиробничих витрат, щоб полегшити прийняття рішення щодо відображення цих витрат в бухгалтерському та податковому обліку.

На нашу думку, доцільно відбивати інформацію про зміни у формуванні собівартості в бухгалтерському обліку з метою більш точного віднесення витрат до її складу і всебічного контролю за процесом виробництва продукції.

Для оплати реалізованою підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється «Рахунок-фактура». Відвантаження із складу підприємства – продавця реалізованої продукції або товарів здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна»; передача продукції і товарів із складу до торговельного приміщення здійснюється шляхом використання документа «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

Також існує проблема обліку готової продукції стосовно плати за отриману продукцію, виконані роботи та надані послуги. Адже майже кожному підприємству доводиться продавати продукцію чи виконану роботу з відстрочкою платежу та боротися з неплатежами. Підприємству необхідно знати, які юридичні засоби використовувати для отримання своїх грошей, як правильно організувати роботу зі стягнення дебіторської заборгованості [19].

Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає

діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).

Для обліку наявності та руху готової продукції, що має кількісні характеристики та складається на ТОВ «ОРГАНІК ПРО», планом рахунків передбачено рахунок 26 „Готова продукція”. 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.

При списанні готової продукції з рахунка 26 „Готова продукція” сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 „Готова продукція” і дебетом відповідних рахунків [20, с.47].

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітної 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. В аналітичному обліку на

ТОВ «ОРГАНІК ПРО» оцінюють готову продукцію за обліковими цінами, а саме – за плановою собівартістю, оптовими обліковими цінами. Надходження і відпуск готової продукції в синтетичному обліку відображаються за фактичною виробничою собівартістю. У зв'язку з цим на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» наприкінці звітного періоду необхідно розрахувати відхилення фактичної виробничої собівартості за обліковими цінами.

Для відображення вартості готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» в облікових цінах і відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами рекомендовано до рахунку 26 „Готова продукція” відкрити два субрахунки:

- ✓ 261 „Готова продукція в облікових цінах”.
- ✓ 262 „Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін”.

На рахунках бухгалтерського обліку підприємства надходження на склад готової продукції відображатиметься за дебетом рахунку 261 „Готова продукція” в облікових цінах і кредитом рахунку 23 „Виробництво” за фактичною виробничою собівартістю.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін стосовно продукції, що надійшла, відображатиметься записом за дебетом рахунку 261 „Готова продукція в облікових цінах” і кредитом рахунку 262 „Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін” при додатному результаті та зворотним записом – при від’ємному результаті.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків, що відображають рух готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» представимо в таблиці 2.1.

Визначена розрахунковим шляхом фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» наприкінці місяця підлягає списанню з кредиту рахунку 901 „Собівартість реалізованої готової продукції” в дебет рахунку 79 „Фінансові результати”.

Готова продукція на промисловому підприємстві, як зазначає Н.М. Ткаченко [6], проходить такі операції:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції місцевим покупця і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) тощо;
- реалізація продукції.

Таблиця 2.1

Облік готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію	26 „Готова продукція	23 „Виробництво”	2500
2	Відображено передачу на склад напівфабрикатів власного виробництва для подальшої реалізації	26 „Готова продукція	25 „Напівфабрикати	1350
3	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26 „Готова продукція”	719 „Інші доходи від операційної діяльності”	9800
4	Відображено вартість продукції, повернутої до виробництва для доробки	23 „Виробництво	26 „Готова продукція”	4500
5	Готова продукція призначена для власних потреб оприбуткована як матеріали	20 „Виробничі запаси	26 „Готова продукція”	4600
6	Відображено вартість продукції, виданої зі складу підзвітній особі	372 „Розрахунки з підзвітними особами”	26 „Готова продукція”	3200
7	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901 „Собівартість реалізованої готової продукції”	26 „Готова продукція”	1960
8	Готова продукція використана для адміністративних потреб	92 „Адміністративні витрати”	26 „Готова продукція”	580

Облік витрат на збут ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Він відноситься до рахунків господарських процесів, є активним. За дебетом рахунку протягом звітного періоду накопичуються перераховані вище витрати, а за кредитом відображається їхнє списання наприкінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати», субрахунок 1 «Результат основної діяльності».

Облік реалізації готової продукції аналогічний обліку товарів, методика якого розглянута в темі «Облік товарів у підприємствах торгівлі». До складу витрат на збут входять витрати на тару й упакування продукції на складах (якщо упакування здійснюється після здачі продукції на склад); витрати щодо доставки продукції на станцію відправлення, навантаження у вагони, автомобілі чи інші транспортні засоби (якщо за умовами договору їх сплачує постачальник); витрати на маркетинг і рекламу; витрати на оплату праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту тощо.

Списання собівартості реалізованої готової продукції відображається в обліку так: Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», Кредит 26. Наприкінці звітного періоду рахунок 901 закривається, а сума на ньому за кредитом списується на дебет рахунку 79 «Фінансові результати». У разі, коли підприємства для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8, операцію «Списано на фінансові результати первісну вартість готової продукції» буде відображено за дебетом на рахунку 791 «Результат основної діяльності» та за кредитом на рахунку 26 «Готова продукція».

Під час відвантаження готової продукції покупцю та передачі виконаних робіт і наданих послуг замовнику дебетують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і кредитують рахунки 26 «Готова продукція», 25 «Напівфабрикати», 28 «Товари» [5].

У зв'язку з реалізацією продукції підприємство здійснює витрати, пов'язані з вивезенням цієї продукції своїм транспортом. Ці витрати відносяться за рахунок підприємства і включаються до складу витрат на збут. Поза виробничі витрати, враховані на дебеті рахунку № 93, щомісяця

списуються у частині реалізації продукції в дебет рахунку № 79 «Фінансові результати» таким записом: «Дебет рахунку № 79 «Фінансові результати», Кредит рахунку № 93 «Витрати на збут». На рахунку № 79 «Фінансові результати» узагальнюється інформація про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності. Тут важливим є елемент цінового обліку готової продукції, який забезпечує приведення різної продукції промислового виробництва до єдиного вимірника. Ціновий показник дає можливість сформувати у вартісному вимірі підсумок щодо виробництва різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості загалом. В отриманні єдиного підсумку за різними видами продукції і полягає основне завдання вартісної оцінки продукції [2].

Надходження і вибуття із складу готової продукції і товарів знаходять своє відображення у «Картках складського обліку матеріалів». За результатами змін, які відбулися із готовою продукцією і товарами на складі протягом місяця, до бухгалтерії підприємства подається «Звіт про рух матеріальних цінностей», за даними якого бухгалтером вносяться відповідні зміни до «Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунках».

Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції і товарів на підставі звітів виробничих підрозділів та звітів про рух матеріальних цінностей зі складу, знаходить своє відображення у журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 3, № 5, № 6.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» готовою продукцією є продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [4].

Інформація, пов'язана з виробленою продукцією, розкривається у формах фінансової звітності підприємств. Основним джерелом такої інформації є Баланс (звіт про фінансовий стан). У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються за фактичною виробничою собівартістю. Для цього в другій частині активу балансу «Оборотні активи» передбачено рядок «Запаси».

Ця стаття показує запаси виробів на складі, обробка за якими закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

Інформація про виробництво і реалізацію продукції міститься також у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності. У формі № 5 в розділі VIII «Запаси» розкривається інформація про балансову вартість готової продукції. Розділ IX «Дебіторська заборгованість» містить дані про заборгованість покупців і замовників за продукцію. Підприємства, які займаються виготовленням та реалізацією сільськогосподарської продукції, деталізують інформацію про неї у розділах XIV і XV «Приміток до фінансової звітності».

У фінансових звітах розкривається уся необхідна інформація про виробничу продукцію, а саме її фактичну вартість на дату балансу, дохід від реалізації продукції, а також її собівартість за звітний період, грошові надходження, що виникли як результат такої реалізації продукції, деталізацію цих даних за сегментами тощо. Це дає змогу користувачам фінансової звітності аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, ділову активність підприємства, рентабельність виробництва та продажів, а також приймати виважені управлінські рішення.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад обов'язково оформлюються документально, а саме накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному вираженні. Для синтетичного обліку готової продукції призначено активні рахунки 26 та 27, 26 «Готова продукція». Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцю (замовнику) пред'явлені розрахункові документи. Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець одержало оплату або авансові платежі.

Таким чином, важливим сегментом фінансового обліку готової продукції є документальне оформлення. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюються накладними відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання. Для обліку готової продукції використовується рахунок 26. Для відображення вартості готової продукції в облікових цінах і відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами рекомендовано до рахунку 26 „Готова продукція” відкрити два субрахунки 261 „Готова продукція в облікових цінах” та 262 „Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін”.

2.2. Облік готової продукції в системі прийняття управлінських рішень

В сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації і представлення корисної інформації менеджерам підприємства з ціллю прийняття на її основі оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Відсутня єдина методична база формулювання управлінського обліку як системи.

Приведене поняття в законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «управлінський (внутрішньогосподарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством», являється вузько орієнтуючим і не відображує справжню його сутність [19].

Відповідно до інтересів користувачів управлінський облік має відповідати таким цілям: децентралізація контролю, в розрізі центрів відповідальності, за обліком витрат і формуванням собівартості продукції; впорядкування інформації в управлінській звітності, необхідної для прийняття управлінських рішень і розробки стратегічних дій підприємства.

Перехід до ринкових відносин вимагає розробки і впровадження нових форм організації діяльності підприємств, перегляду існуючої системи бухгалтерського обліку і визначення її місця та значення в системі управління. Це зумовлює необхідність вивчення загального історичного розвитку світової бухгалтерії з метою досягнення найефективніших результатів реформування. В сучасний період одне з головних місць у практиці управління країн з розвиткою ринковою економікою займає концепція управлінського обліку.

Управлінський облік – це система планування і координації. Це невід'ємна частина менеджменту, в тому числі фінансового. Ця розгалужена і багаторівнева система включає в себе стратегію, механізм та інструментарій. Для застосування управлінського обліку не має значення розміри організації. Ця система пристосовується як до малого підприємства, так і до великої корпорації. Тільки набір інструментів різний. Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки ключової інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращання якості приймаючих рішень. В системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління з точки зору відповідності загальної стратегії підприємства.

Створення цінності в системі управлінського обліку готової продукції – це і є «виробництво» ключової інформації про готову продукцію, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству.

Необхідність ведення управлінського обліку готової продукції зумовлена тим, що її утримання веде до виникнення значних сум витрат, пов'язаних із існуванням запасів як таких (на це потрібен певний капітал, що вкладається у закупівлі, обслуговування і амортизацію обладнання, будівель, споруд і т. ін.), фізичним зберіганням та обслуговуванням запасів, страховими та адміністративними витратами, а також витратами, пов'язаними з організацією закупівель (подання замовлень, постачання, приймання тощо). Критерієм ефективності управління готовою продукцією є організація безперебійного

виобництва за мінімальних витрат на їх зберігання, транспортування та продаж за високого рівня культури обслуговування.

ТОВ «ОРГАНІК ПРО» самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського управлінського обліку, а також звітності і контролю господарських операцій. Організація бухгалтерського управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

- 1.Методологічний;
- 2.Технічний;
- 3.Організаційний.

На першому етапі обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, а також елементи бухгалтерського обліку, які можуть служити для формування інформації необхідної для прийняття управлінських рішень. Це план рахунків управлінського обліку, складання калькуляційних статей та інше.

На другому технічному етапі обирається склад регістрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності і визначення напрямку руху інформації в середині підприємства.

Третій етап передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку.

На практиці результати діяльності, в тому числі і керівників, вимірюються у вартісній формі. Звіти про прибутки та збитки, які характеризують результати діяльності для окремих підрозділів підприємства, складаються за такою ж формою, що й звіт про прибутки та збитки підприємства або групи підприємств в цілому. Але, для забезпечення успішного функціонування і розвитку підприємства в майбутньому, цього вже не достатньо. Тому, виникла потреба ув'язати традиційні системи фінансових показників управлінського обліку з не фінансовими показниками задля приведення їх у відповідність з важливими для розвитку компанії цілями [19].

Так народилася ідея створення збалансованої системи ключових показників діяльності фірми (або стратегічних карт), як способу узгодження

цілей діяльності підприємства та контролю над їх досягненням. Перший відомий опис методу системи збалансованих ключових показників діяльності підприємства належить Роберту Каплану і Девіду Нортону, які був опублікований в журналі Harvard Business Review в 1992 році [21]. Запропонована ними система показників мала назву «модель стратегічних карт підприємства».

На нашу думку, у зміст систем збалансованих показників обов'язково повинні бути включені показники, які доповнюють інформацію з фінансових звітів і знижують ризик прийняття рішень. Вдало складені системи показників характеризують одночасно кінцеві показники (наприклад прибуток) та основні фактори діяльності. Це поглиблює поняття економічного контролю, яке виходить за межі тільки поточного контролю вартісних показників. Сучасне підприємство - це більше, ніж сума грошей, інвестованих в бізнес, тому важливого значення набуває управління інтелектуальним потенціалом, політикою фірми на ринку, набутими знаннями тощо.

Процес розробки системи ключових показників фірми можна розділити на декілька етапів. Чотири основних аспекти діяльності, які покладено в основу класичної моделі стратегічних карт Роберта Каплана і Девіда Нортон, повністю підходять для втілення стратегії розвитку ТОВ «ОРГАНІК ПРО» та збільшення створюваної для споживачів цінності за рахунок вдосконалення організаційної структури компанії, її послуг, а також бізнес-процесів.

На основі цього ключовими аспектами діяльності підприємства визначено:

- фінансова діяльність;
- відносини з споживачами;
- внутрішні бізнес (виробничі) процеси;
- управління трудовими ресурсами.

Для кожного аспекту діяльності треба розробити стратегію, яка б дозволила реалізувати сформульовану вище місію підприємства, досягнення конкурентних переваг в бізнесі над суперниками, отримання ключових

факторів успіху для втілення цієї стратегії. Можна виділити наступні напрями діяльності:

- Фінансова діяльність: оцінюються фінансові результати, які заплановані та одержані в рамках інших аспектів діяльності.

Ключові показники представлені на рис. 2.1.

- Відносини зі споживачами: описуються особливості процесу створення цінностей для споживачів, вимоги покупців до послуг та продуктів, що споживаються, та шляхи їх задоволення. Ключові фактори успіху, які є засобами реалізації вибраних стратегій, будуть виражатися у підвищенні якості обслуговування, задоволенні клієнтів. Для втілення існуючих стратегій вибрані відповідні ключові показники діяльності.

- Внутрішні бізнес (виробничі) процеси: створюють необхідну споживачам цінність та виправдовують сподівання власників компанії. Виходячи з основного напрямку господарської діяльності, характеристикою основних внутрішніх бізнес стратегій є підтримання високого ритму виробничого процесу та скорочення операційного циклу. Ключовими факторами успіху для реалізації виробничої стратегії є ефективність та якість внутрішніх процесів компанії, операційний контроль, що виражається в контролі над рівнем роботи з складськими запасами, виконанням планів продажу продукції, підтриманням високої оборотності складських запасів.

- Управління розвитком та трудовими ресурсами: характеризує здатність підприємства до довгострокового розвитку та є передумовою успішного виживання в довгостроковому плані. У рамках цього аспекту діяльності підприємство формулює шляхи підтримання необхідного рівня продуктивності та ефективності процесів, які створюють цінності для споживачів. Стратегіями управління розвитком та трудовими ресурсами є задоволеність персоналу, розвиток навичок та ключових компетенцій, корпоративної культури всередині фірми, формування базисних компетенцій фірми. Ключовими факторами успіху для реалізації стратегії управління

розвитком та трудовими ресурсами є розвиток персоналу, операційна ефективність та інформація про послуги, що надаються [21].

Вибрані показники розкривають внутрішні бізнес-стратегії підприємства, та дозволяють порівнювати ефективність рівня виробничих процесів, як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

МІСІЯ

Досягнення максимально широкої пропозиції продуктів в кожному торговому представництві, доступності їх для кожного клієнта, забезпечення високого рівня сервісу обслуговування, максимально враховуючи побажання клієнтів, формуючи високу лояльність споживача до наших продуктів та бізнесу. Нашими партнерами є всі учасники процесу задоволення бажань і очікувань наших споживачів.

АСПЕКТИ ДІЯЛЬНОСТІ

Фінансова діяльність

Відносини зі споживачами

Організація виробничих процесів

Управління розвитком та трудовими ресурсами

Стратегічні цілі
Які будуть
відмінні
особливості фірми
у випадку
успішної реалізації
її місії

Високий рівень темпів
зростання об'ємів
продажу, прибутку,
зниження витрат та
підвищення рівня
продуктивності

Зростання клієнтської
бази, об'ємів та якості
замовлень, задоволення
споживачів

Підтримання високого
ритму виробничого
процесу та скорочення
операційного циклу

Задоволеність персоналу,
розвиток навичок та
ключових компетенцій,
корпоративної культури в
середині фірми,
формування базисних
компетенцій фірми

**Ключові фактори
успіху**
Які ключові
фактори для
досягнення
поставлених цілей

Контроль витрат,
рентабельність продажу,
оцінка поточної діяльності

Підвищення якості
обслуговування,
задоволення клієнтів

Ефективність та якість
внутрішніх процесів
компанії та
операційний контроль

Розвиток персоналу,
операційна ефективність
та інформація про послуги,
що надаються

Показники для оцінки досягнення стратегічних цілей	- Рівень продажу; - Рівень валового прибутку; - Рівень збутових та адміністративних витрат; - Рентабельність продажу; - Оборотність дебіторської заборгованості; - Капітальні витрати; - Чистий грошовий потік; - Оборотність активів фірми; - Оборотність власного капіталу; - Рентабельність власного капіталу.	- Доля ринку; - Кількість клієнтів; - Рівень задоволення споживачів; - Рівень продажу одному клієнтові; - Кількість торгових представництв; - Кількість клієнтів на одне торгове представництво; - Кількість замовлень від клієнтів; - Середня сума замовлень; - Частота замовлень за період; - Сума повернень замовлень від клієнтів; - Рівень повернень замовлень від клієнтів.	- Собівартість реалізованої продукції; - Собівартість продукції, списаної в брак; - Рівень браку; - Рівень виконання плану продажу; - Об'єм складських запасів; - Оборотність складських запасів;	- Рівень мотивації робітників; - Фонд оплати праці; - Виручка з розрахунку на 1 одиницю фонду оплати праці; - Кількість клієнтів з розрахунку на 1 одиницю фонду оплати праці; - Кількість штатних працівників; - Рівень плинності кадрів.
--	--	---	--	---

Рис. 2.1. Комплексна модель збалансованої системи ключових показників підприємства у вигляді моделі стратегічних карт ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Після затвердження керівництвом фірми збалансованої системи показників діяльності, важливим етапом є адаптація цієї системи до особливостей кожного підрозділу фірми. Збалансовані системи ключових показників кожного відокремленого підрозділу мають бути збудовані за однаковим принципом на основі збалансованої системи всього підприємства. Після закінчення адаптації системи показників до особливостей кожного підрозділу фірми, здійснюється розробка прогностного значення для кожного ключового показника, який включений в збалансовану систему, що повинно відповідати як короткостроковим, так і довгостроковим цілям підприємства. Таким чином, визначаються прогностні дані для всіх ключових показників, які задіяні в збалансованій системі ключових показників діяльності.

Останнім етапом розробки збалансованої системи ключових показників ефективності є ув'язка її з базовими інструментами в системі управлінського обліку, якими для досліджуваного підприємства є система бюджетного управління з врахуванням необхідності обліку за ланцюгом створення вартості.

Ефективність оперативного управлінського обліку готової продукції залежить від якісно підготовленої та своєчасно отриманої інформації, яка в більшій своїй частині береться з даних бухгалтерського обліку. Тому пропонуємо розпочати з удосконалення форм звітності матеріально-відповідальних осіб з включенням наступної інформації:

- обсяг продукції за групами та позиціями асортиментного переліку, що втратили вигляд та непридатні до реалізації, а також, за якими встановлено лімітний термін завершення реалізації;
- наявність понаднормативних запасів, що не користуються попитом населення;
- норматив запасів за кожною групою;
- роздрібний продаж, документовані втрати, надходження продукції.

Така додаткова інформація забезпечить можливість її оперативного узагальнення та аналізу несприятливих відхилень готової продукції на підприємстві.

Концептуальні положення формування управлінської звітності мають виходити із підстав (причин) її формування, серед яких потрібно виділити:

- ✓ необхідність підсилення відповідальності конкретних осіб управління;
- ✓ підвищення результативності окремих структурних підрозділів, а також підприємства в цілому;
- ✓ контроль за відповідальністю фактичних показників плановим, реєстрація відхилень;
- ✓ виявлення внутрішніх резервів зростання рентабельності (показників економічної ефективності);
- ✓ сприяння правильності та достовірності ведення обліку та складання звітності підприємства.

Відповідно до визначених цілей визначається мета концепції формування управлінської звітності, яка полягає у проведенні заходів щодо підвищення внутрішнього інформаційного забезпечення керівництва підприємства інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень, зменшення невизначеності, що спричиняється динамічним розвитком ринкових перетворень. Концепція також визначає напрями наукового та організаційного забезпечення заходів, пов'язаних із формуванням управлінської звітності в умовах застосування інформаційних технологій [41].

Внутрішню звітність застосовують для поточного контролю показників діяльності підприємства, виявлення тенденцій його розвитку, а також для коригування планів. Саме тому внутрішня звітність повинна містити фактичні, планові дані, відхилення від планів, їх причини і визначення можливих винуватців цього. Також до її інформації можна додати прогностичні дані з урахуванням прогностичної направленості усього управлінського

обліку взагалі. Це дасть змогу приймати не тільки поточні, а й стратегічні рішення.

Терміни представлення інформації визначають менеджери. Основним критерієм вибору періодів складання звітних форм є своєчасність надання потрібної інформації. У зв'язку з тим, що на різних рівнях управління оперативність прийняття рішень різна, то й періоди подання звітності відрізняються. Але, ми дійшли висновку, що складання внутрішньої звітності також має відбуватися за рівні проміжки часу (за винятком нечастих випадків потреб в управлінській інформації). Це відповідає такому бухгалтерського обліку як періодичність і, в свою чергу, забезпечує таку якісну характеристику інформації, як зіставність. В той же так як фінансова звітність складається за період в рік, квартал, періодичність управлінської звітності доцільно брати за день, тиждень, місяць для запобігання дублювання інформації та надмірного завантаження працівників бухгалтерії. Отже, на основі цього розрізняють щоденну, щотижневу і щомісячну внутрішню звітність [21].

Розглянемо приклади кожного з цих видів звітності детальніше. Для щоденної звітності пропонуємо складати сигнальний звіт про різні відхилення від норм в планових показників (це є так званою неплановою звітністю) і планову звітність: звіт про постачання матеріальних цінностей, звіт про виробництво готової продукції, звіт про продажі тощо. Приклад щоденної звітності а саме - звіт про рух сировини, готової і супутньої продукції та зворотних виробничих відходів ви можете побачити у звіті, що відображає наявність, надходження та вибуття сировини, готової і супутньої продукції та зворотних виробничих відходів за найменуваннями за планом та фактично і відхилення від запланованого рівня. Також до кожного управлінського звіту повинні бути прикладені пояснювальні записки, в яких вказуються можливі причини відхилень від норм, а також винуватці цього.

Щотижнева звітність має відображати основні показники (за планом,

фактично, відхилення від планів) роботи підрозділів підприємства. До неї можуть належати: звіт про запаси, звіт про виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) тощо. Звіти складаються за центрами відповідальності у табличній, графічній або текстовій формі. Щотижнева звітність:

- звіт про виробництво і збут готової продукції. Він показує суму витрат, понесених за тиждень у розрізі їх видів також за планом, фактично і розраховане відхилення. Це дасть змогу менеджерам постійно аналізувати і контролювати витрати за їх видами, що допоможе оптимізувати їх склад та відповідальність певних посадових осіб. місячна звітність, на наш погляд, повинна мати: 1) показники в розрізі центрів відповідальності; 2) зведені показники по підприємству в цілому для оцінки його фінансового стану.

Місячний звіт, а саме - управлінський баланс має більш спрощену структуру, порівняно із фінансовим балансом, адже він має за мету надати інформацію лише по основним і найбільш динамічним статтям фінансового балансу, а також включає у себе, крім традиційних розділів активу і пасиву, розділ «Показники», що може включати в себе будь-які необхідні для аналізу діяльності підприємства показники, такі як показники рентабельності, ліквідності, оборотності коштів, фінансової стійкості тощо. Окрім значення показників та статей балансу за початок і кінець місяця, даний звіт також містить розміри абсолютного і відносного відхилення та прогноз на наступний період, що дає змогу менеджерам виявити наслідки даних відхилень і використати одержану інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Розроблено Бюджет продажу готової продукції ТОВ «ОРГАНІК ПРО» на 2017 рік в якості рекомендацій, щодо удосконалення (дод. Д).

Отже, можна зробити висновок, що спосіб та порядок подання управлінської звітності має вирішальний вплив на характер прийнятого управлінського рішення. І тому кожний менеджер повинен відповідально підійти до складання і подання внутрішньої звітності руху готової продукції.

2.3. Організація обліку готової продукції за умов застосування сучасних інформаційних систем

В сучасних умовах система функціонування підприємств супроводжується безперервним кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають матеріальні запаси. В зв'язку з цим питання удосконалення їх обліку, оцінки і документального оформлення визначають актуальність теми.

У відповідності з табл.2.2 предметом розгляду при побудові форми автоматизованого обліку є наступні питання методології бухгалтерського обліку:

- механізм реалізації балансового методу;
- система інформаційного відображення виробничо-господарської діяльності об'єкта у відповідності з принципом інтеграції видів обліку;
- послідовність стадій облікового процесу;
- система облікових регістрів і спосіб запису в них;
- умови збереження подвійного запису;
- аналітичні та контрольні функції обліку та способи їх посилення.

Зараз стає популярним використання автоматизованих систем обліку, однією з яких є «1С: Підприємство 8. Управління підприємством для України». Це спеціалізований програмний продукт, що автоматизує комплексне завдання оперативного, управлінського, бухгалтерського та податкового обліку, аналізу та контролю готової продукції, кадрового обліку та розрахунку зарплати. Цільова аудиторія програми — це підприємства, для яких важливим є потужний та функціональний інструмент управління діяльністю і потрібна автоматизація обліку всіх напрямів діяльності. Цей продукт став реальною заміною комплексній конфігурації «1С:Підприємство 7.7 Бухгалтерія + Виробництво +Торгівля + Склад + Зарплата + Кадри для України», об'єднавши та розширивши у собі функціональні можливості

конфігурацій «1С:Підприємства 8» «Управління виробництвом для України» і «Бухгалтерія для України».

Таблиця 2.2.

**Основні принципи побудови форми автоматизованого
обліку готової продукції**

I. Принципи методологічного забезпечення	II. Принципи створення інформаційної бази	III. Принципи вибору технічних засобів	IV. Принципи математичного і програмного забезпечення	V. Принципи організаційно-правового забезпечення
1. Регламентація техніки балансового узагальнення	1. Цілісність інформаційної бази	1. Відповідність характеристика інформаційної бази	1. Адаптованість до задач користувача	1. Підвищення ефективності функціонування системи
2. Інтеграція даних первинного обліку	2. Одноразове введення даних	2. Сумісність	2. Стандартизація систем програмування	2. Раціоналізація даних обліку
3. Взаємозв'язок регістрів та стадій облікового процесу	3. Належність даних	3. Узгодження пропускних можливостей	3. Параметрична Універсальність програм	3. Вдосконалення організаційної структури
4. Автоматичне формування регістрів	4. Мінімізація дублювання	4. Можливість нарощування	4. Модульність побудови	4. Підготовка користувачів до спілкування із системою
5. Збереження методу подвійного запису	5. Актуальність даних		5. Можливість модифікації	5. Типізація проектних рішень
6. Розширення аналітичних і контрольних функцій	6. Уніфікація представлення даних		6. Функціональна вибірковість	6. Етапність розробки і застосування
7. Можливості розвитку	7. Можливість нарощування		7. Можливість розвитку	7. Неперервність розвитку системи

Конфігурація забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства. До складу конфігурації включено план рахунків бухгалтерського обліку, який відповідає Інструкції №291. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства з ведення бухгалтерського

обліку і відображення даних у звітності. За потреби користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки та розрізи аналітичного обліку (рис.2.2).

При відображенні господарських операцій у документах конфігурації явно вказуються рахунки бухгалтерського та податкового обліку. Рахунки обліку розрахунків можна задавати для кожного контрагента, договору та виду розрахунків. Задані рахунки обліку автоматично підставляються у документи [43].

Рис.2.2. Створення рахунків обліку запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Інтерфейс програми дозволяє легко вести облік діяльності і контролювати всі етапи проходження замовлення (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Інтерфейс програми "1С: 8"

Реалізовану у конфігурації підсистему обліку зарплати і кадрів повністю перероблено порівняно з аналогічною підсистемою з конфігурації «Бухгалтерія для України». У ній значно розширено функціональність, підвищено зручність використання, поліпшено взаємозв'язок управлінського та регламентованого обліку. У конфігурації підтримуються різні схеми оподаткування — загальна система оподаткування (для платників податку на прибуток і ПДВ) та спрощена система (рис.2.4).

Договор контрагента: Основной договор

Действия Перейти Файлы

Организация: Национальная

Контрагент: Круглова - частное лицо

Группа договоров:

Наименование : Основной договор

Вид договора: С комиссионером Номер:

Свойства Дополнительно **Налоговый учет** Печать

☐ Сложный учет НДС и НП

Схема налогового учета: С комиссионером

Схема налогового учета по таре: По первому событию

У конфігурації можуть одночасно застосовуватися 2 способи податкового обліку. Схема обліку встановлюється для кожного договору.

Рис. 2.4. Схеми оподаткування

Бухгалтерський і податковий облік у конфігурації незалежні один від одного. Для мети податкового обліку використовується окремий план рахунків та кілька регістрів накопичення. Облікова політика задається для кожної організації окремо.

До конфігурації включено обов'язкові (регламентовані) звіти, призначені для подання власникам організації та контролюючим держорганам, включаючи форми бухгалтерської звітності, податкові декларації, звіти для органів статистики та державних фондів. У новій конфігурації список звітів реалізовано в ієрархічному вигляді: всі звіти згруповано за видами звітності (фінансова, податкова, статистична тощо), а

всередині кожної групи — за окремими формами звітності (податковими деклараціями).

Регламентована звітність, що подається до податкових органів, може бути автоматично експортована у формат XML, затверджений наказом ДПАУ. Так звані схеми (файли з розширенням*.xsd), за якими відбувається формування файлів XML з даними звітів, поставляються й оновлюються разом з набором регламентованої звітності (рис.2.5).

Конфігурація включає засоби планування і контролю продажів готової продукції та дозволяє вирішувати завдання управління замовленнями покупців та постачальників. Підтримуються різні схеми продажу продукції: зі складу та під замовлення, продаж у кредит або за передоплатою, продаж продукції, прийнятих на комісію, передача на реалізацію комісіонерові тощо.

Ведеться паралельний регламентованому (бухгалтерському і податковому) облік діяльності всіх організацій (юридичних та фізичних осіб), що входять до структури торгового підприємства [44].

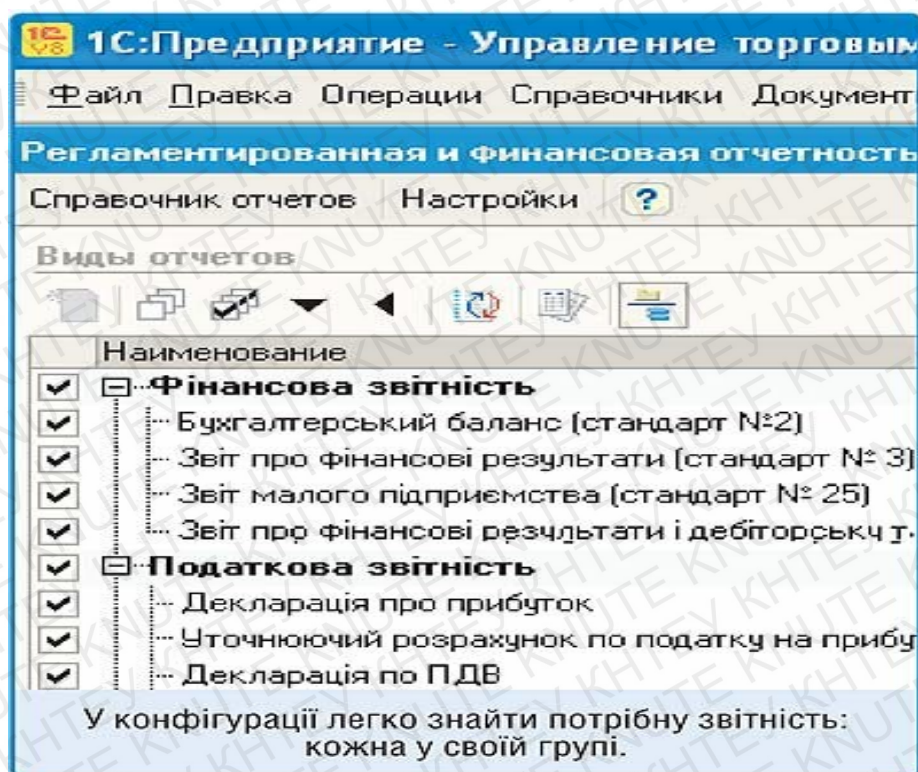


Рис.2.5. Регламентована і фінансова звітність

Восьма, платформа програм «1С: Підприємство» — інструмент для автоматизації обліку не тільки запасів, а і широкого спектра інших облікових

завдань з управління підприємством. На основі «вісімки» були випущені такі типові конфігурації для України: «Бухгалтерія» (автоматизація бухгалтерського та податкового обліку); «Управління торгівлею» (автоматизація оперативного обліку); «Зарплата й управління персоналом» (автоматизація кадрового обліку та складних розрахунків заробітної плати); «Управління виробничим підприємством» (управління великим виробничим підприємством).

Що стосується обліку готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» пропонуємо використовувати програму 1С версії 8.3, конфігурація даної програми дозволяє: резервування продукції; облік наявності й руху готової продукції на складах, інвентаризація запасів, списання продукції, оприбуткування надлишків; вибір валюти обліку готової продукції; ведення різної кількості продукції, можливість вибору кращих партій при відвантаженні або переміщенні продукції.

Висновки до розділу 2

Дослідивши сучасний стан та удосконалення обліку готової продукції власного виробництва, можна зробити висновки:

Важливим сегментом фінансового обліку готової продукції є документальне оформлення. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюються накладними відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання.

Для обліку готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» використовується рахунок 26. Для відображення вартості готової продукції в облікових цінах і відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами рекомендовано до рахунку 26 «Готова продукція» відкрити два субрахунки 261 «Готова продукція" в облікових цінах» та 262 «Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін».

Управлінський облік – це система планування і координації. Це невід'ємна частина менеджменту, в тому числі фінансового. Ця розгалужена і багаторівнева система включає в себе стратегію, механізм та інструментарій. Для застосування управлінського обліку не має значення розміри організації. Ця система пристосовується як до малого підприємства, так і до великої корпорації. Тільки набір інструментів різний. Створення цінності в системі управлінського обліку готової продукції – це і є «виробництво» ключової інформації про готову продукцію, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству.

На підприємстві запропоновано запровадити збалансовану систему ключових показників діяльності фірми (або стратегічних карт), як способу узгодження цілей діяльності підприємства та контролю над їх досягненням. Заборонована система показників мала назву «модель стратегічних карт підприємства». Розроблено управлінську звітність, зокрема, бюджет продажу готової продукції.

Для обліку готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» пропонуємо використовувати програму 1С версії 8.3, конфігурація даної програми дозволяє: резервування продукції; облік наявності й руху готової продукції на складах, інвентаризація запасів, списання продукції, оприбуткування надлишків; вибір валюти обліку готової продукції; ведення різної кількості продукції, можливість вибору кращих партій при відвантаженні або переміщенні продукції.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ТА АНАЛІЗ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ВЛАСНОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Методика контролю готової продукції

Система контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети - забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації. Система контролю виходить за межі тих аспектів, котрі безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку і включає в себе:

а) середовище контролю, де відбуваються операції - заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, важливість діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

До факторів середовища контролю належать:

- діяльність керівництва (власників) клієнта; політика та методи керівництва;
- організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності;
- управлінські методи контролю, в тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків;

б) специфічні заходи контролю включають:

- періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків; перевірку арифметичної точності записів;

- контроль умов функціонування та використання комп'ютерних інформаційних систем, зокрема підтримання контролю над періодичними змінами комп'ютерних програм, доступ до бази інформаційних даних;
- введення і перевірку контрольних рахунків і перевірочних облікових реєстрів по рахунках;
- порядок проходження та затвердження документів (графік документообігу);
- зіставлення прийнятих внутрішніх правил з вимогами законодавчих актів та зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння загальної суми наявних грошових коштів, вартості цінних паперів і товарно-матеріальних запасів з записами в облікових реєстрах;
- порівняння і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу) [47].

Етапи формування системи контролю на підприємстві ТОВ «ОРГАНІК ПРО»:

1. Дослідження особливостей діяльності підприємства, його системи управління та організаційної структури.
2. Визначення принципів та вимог до формування системи внутрішнього контролю, її елементів та механізму здійснення.
3. Формування системи контролю.
4. Виділення основних шляхів вдосконалення системи контролю в процесі розвитку підприємства.
5. Введення і тестування надійності контролю.

Етапи оцінювання ефективності системи контролю на підприємстві показані на рис. 3.1

працівниками відділу внутрішнього контролю; виконання необхідних процедур контролю під час здійснення господарських операцій, а також проведення попереднього контролю перед реалізацією істотних для підприємства операцій; реалізація оперативного контролю за активами, а також за процесом складання та зберігання документації; ставлення директора і власників підприємства до системи внутрішнього контролю [51, С.272-273].

Контроль за запасами на підприємстві ТОВ «ОРГАНІК ПРО» повинен здійснюватися складським, збуту і логістичним відділами. Складський відділ повинен контролювати витрату запасів на зберігання, відділ збуту – ціну і якість товарно-матеріальних цінностей, а логістичний – об'єми їх закупівель і стан розрахунків.

При організації управління запасами логістичний відділ ТОВ «ОРГАНІК ПРО» повинен прагнути запобігати виникненню наступних ситуацій:

- дуже часта відсутність запасів, зокрема готової продукції, яка може призвести до нестачі матеріалів;
- вкладення дуже великої частки оборотного капіталу підприємства в товарно-матеріальні цінності;
- незбалансоване вкладення засобів, які прямують в запаси.

Регулюванням готової продукції більшість підприємств повинно вирішувати наступні завдання:

- безперебійність постачання;
- мінімальне вкладення грошових засобів;
- регулярність і безперебійність виробничого процесу
- мінімальний ризик [48].

Таким чином потрібно розроблювати комплекс заходів спрямованих на зменшення витрат пов'язаних з закупівлею, зберіганням та зберіганням запасів на складі.

Будь-яке підприємство в умовах ринкової економіки постійно здійснює планування своєї діяльності. Результатом проведення планової роботи є

документ, що постійно оновлюється – бізнес-план підприємства. В розділах бізнес-плану ТОВ «ОРГАНІК ПРО» вказані прогностні величини основних показників його діяльності – прибутків, продаж, витрат, запасів тощо.

Однією з форм контролю готової продукції є аудиторська перевірка. Специфіка діяльності підприємства, обсяг і складність аудиторської перевірки запасів потребують чіткої послідовності етапів при проведенні аудиту. Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються Міжнародним стандартом аудиту 300 «Планування», згідно з яким «планування» означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

Джерелами інформації аудиту готової продукції є:

- ✓ вимоги нормативних документів, що регламентують облік готової продукції;
- ✓ наказ про облікову політику;
- ✓ первинні документи з обліку готової продукції;
- ✓ реєстри синтетичного і аналітичного обліку;
- ✓ фінансова звітність;
- ✓ акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ договори купівлі–продажу, супровідно документація тощо.

Аудит готової продукції проводиться в наступній послідовності: оцінка стану обліку і внутрішнього контролю; проведення тестів на виявлення ефективності засобів контролю з забезпечення достовірності облікової інформації; процедури по суті, що забезпечують отримання аудиторських доказів про достовірність оборотів і сальдо за рахунками обліку готової продукції; аналіз одержаних аудиторських доказів і оцінка відповідності здійснених операцій, що перевіряються, чинним нормативним актам; розробку пропозицій з усунення виявлених порушень і підвищення ефективності готової продукції.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту 320 «Суттєвість в аудиті» інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може впливати на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних фінансової звітності підприємств [49]. Тому особливої уваги на етапі планування внутрішнього аудиту слід приділити визначенню рівня суттєвості, під яким слід розуміти те граничне значення помилки у фінансової звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач не в змозі зробити на підставі інформації фінансової звітності правильні висновки та прийняти правильні управлінські рішення.

Рівень суттєвості слід визначати на основі показників, які враховують галузеві особливості. На більшості підприємствах таким показником зазвичай виступає дохід. Аудиторська оцінка рівня суттєвості відносно окремих рахунків бухгалтерського обліку або груп однотипних операцій допомагає аудитору вирішити питання використання вибіркової перевірки і аналітичних процедур, які в сукупності дозволяють зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Для визначення розміру суттєвості показників обираємо дедуктивний метод. Для цього спочатку вибираємо ключові агреговані показники. В даному випадку було взято: «Збиток», «Дохід після вирахування непрямих податків», «Собівартість реалізованої продукції», «Інші операційні витрати», «Валюта балансу» та обрано рівень суттєвості для кожного відповідно. Розмір суттєвості (тис. грн.) для кожного показника отримано шляхом множення обсягу показника (тис. грн.) на рівень суттєвості (%) (табл.3.1).

Таблиця 3.1.

Визначення розміру суттєвості для основних фінансових показників діяльності ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Показник	Обсяг,	Рівень суттєвості,	Розмір суттєвості, тис. грн.
	тис. грн.	%	
Прибуток	27139	5%	1356,95
Дохід	121226	3%	3636,78

Собівартість	54776	4%	2191,04
Інші операційні витрати	15740	2%	314,8

Далі обчислюємо межу суттєвості в цілому для фінансової звітності шляхом визначення середньої арифметичної розміру суттєвості наданих вище агрегованих показників.

Отже, межа суттєвості для фінансової звітності становить:

$$\frac{1356,95 + 3636,78 + 2191,04 + 314,8 + 2495,94}{5} = 1999,1 \text{ тис. грн.}$$

Наступним кроком є визначення рівня суттєвості окремо для активу. Для цього за загально прийнятим принципом беремо половину межі суттєвості для фінансової звітності в цілому.

$$\frac{1999,1}{2} = 999,51 \text{ тис. грн.}$$

Для визначення порогу суттєвості по окремим статтям активу балансу обчислюємо питому вагу кожної статті в загальному розмірі активу балансу, а потім розподіляємо суму 999,51 тис. грн. відповідно до отриманих значень (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Визначення розміру суттєвості для готової продукції

ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Показник	Обсяг, тис. грн.	Частка у валюті балансу, %	Розмір суттєвості, тис. грн.
Необоротні активи	25212	20,20%	201,933
Готова продукція	4899	3,93%	39,238
Дебіторська заборгованість	88490	70,91%	708,753
Грошові кошти	5684	4,55%	45,526
Виробничі запаси	512	0,41%	4,101

У результаті проведених обчислень отримана межа суттєвості для готової продукції у розмірі 39,238 тис. грн. Тобто суттєвою буде вважатися інформація щодо основних засобів за умови, що її обсяг перевищує 39,238 тис. грн.

З урахуванням вищесказаного, розробимо робочі документи аудитора, якими оформлюється аудит запасів. Скорочена форма програми аудиту запасів наведена на табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Програма аудиту (сфера: запаси)

Цілі аудиту	Процедури аудиту (напрями аудиту)
Наявність (існування), пра-ва й зобов'язання, повнота	А. Спостереження за інвентаризацією запасів В. Перевірка фізичної наявності товарних запасів (від облікових записів до фізичної наявності та від фізичної наявності до облікових запасів) С. Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку і звітності Д. Перевірка документів на право власності Е. Перевірка наявності обмежень прав власності на запаси
Наявність (існування), оцінка вартості (точність), подання і розкриття	А. Аналіз первинних документів, що підтверджують вартість товарних запасів при їх придбанні або створенні В. Перевірка правильності оцінки запасів С. Перевірка забезпеченості послідовності облікової політики відносно оцінки запасів Д. Перевірка правильності переоцінки запасів
Відсічення, повнота, оцінка вартості (точність)	А. Упевнитися чи дійсно операції належать до періоду, що перевіряється В. Упевнитися чи відповідає відображена на рахунках бухгалтерського обліку вартість придбання запасів даним первинних документів С. Упевнитися чи відповідають відображені в обліку і звітності доходи від продажу об'єктів запасів даним первинних документів Д. Упевнитися чи відповідає балансова вартість списаних запасів даним аналітичного обліку
Подання і розкриття	А. Упевнитися, що вся необхідна суттєва інформація про первісну вартість об'єктів запасів на початок звітного періоду, тих, що надійшли та вибули протягом звітного періоду (по групах товарних запасів) розкрита у фінансовій звітності) В. Упевнитися, що вся необхідна суттєва інформація про прийняті способи оцінки запасів розкрита С. Упевнитися, що вся необхідна суттєва інформація про способи і суми переоцінки запасів розкрита Д. Упевнитися, що вся необхідна інформація про суттєві обмеження прав власності клієнта на запаси розкрита

Значна роль в економічному процесі управління готовою продукцією відведена внутрішньому аудиту, який сьогодні реально існує не тільки у

такій традиційній для себе сфері, як банківська система, але й у середовищі підприємств різних сфер діяльності. Ця роль зумовлена ще й постійною реорганізацією в методах управління підприємствами і організаціями та необхідністю прийняття швидких та оптимальних управлінських рішень на основі об'єктивної і достовірної оцінки результатів господарської діяльності. Можна з певністю констатувати, що в такій інформаційно насиченій і складній системі, сьогодні як ніде, актуально постає проблема дієвого внутрішнього аудиту. Причому, внутрішній аудит повинен бути орієнтований на торгівельну специфіку і відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства.

Внутрішній аудит є основою для прийняття управлінських, оперативних і стратегічних рішень.

Для перевірки системи внутрішнього контролю готової продукції аудитор для наочності і ефективності перевірки використовує спеціально розроблені тести внутрішнього контролю

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу контролювати облік готової продукції, встановленню недоліків в його організації та можливі напрямки ліквідації. За допомогою запровадження внутрішнього контролю на підприємстві це стане можливо.

3.2. Джерела, основні показники та методи аналізу готової продукції

Ефективність механізму управління готовою продукцією напряму залежить від правильної організації та здійснення аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості й точності його результатів і висновків. В свою чергу, правильне використання запасів впливає на стан і динаміку активів підприємства, їх оборотність і рентабельність, а структура джерел та умови фінансування ресурсів – на рівень фінансової стійкості підприємства.

Для здійснення цілеспрямованої діяльності в будь-якій галузі перш за все необхідно визначити предмет діяльності, визначити об'єкти, вивченням яких ця діяльність буде обмежена. Для цього необхідно сформулювати мету діяльності і розробити перелік завдань, вирішення яких сприятиме досягненню поставленої мети, потрібно також обрати методи та способи цих рішень.

Одним із засобів формалізації економічного аналізу готової продукції є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка в свою чергу об'єднує питання організації аналізу та його інформаційного забезпечення. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, стосуються об'єктів, суб'єктів і методів аналізу. Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу. А саме, вибір джерел інформації, інформаційне забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний об'єкт.

Отже, організаційно-інформаційна модель включає перелік її характеристик об'єктів та суб'єктів аналізу, показників, характеристик інформаційного забезпечення і методів обробки інформації, методичних прийомів узагальнення результатів. Основні задачі аналізу готової продукції та аналізу її надходжень на етапі планування приведені на рис.3.2.



Визначення цілей формування продукції	Аналіз надходжень готової продукції на підприємство в передплановому періоді
Аналіз розміру, складу та обертання продукції в передплановому періоді	Аналіз планового об'єму та структури надходжень готової продукції на підприємство
Визначення планової суми продукції	Аналіз ритмічності надходжень продукції на підприємство
Аналіз динаміки розробленого плану продукції	

Рис.3.2. Основні задачі загального аналізу готової продукції на підприємстві

Аналіз забезпеченості підприємства запасами та ефективності їх використання також здійснюється у відповідності з організаційно-інформаційною моделлю, яка складається з шести взаємопов'язаних блоків (табл.3.4):

Таблиця 3.4

Організаційно-інформаційна модель аналізу готової продукції

1. Мета і завдання аналізу готової продукції	
1.1. Мета	1.2. Завдання
- Метою аналізу готової продукції є визначення забезпеченості підприємства різними видами запасів з погляду конкурентоспроможності його діяльності, пошуку резервів раціонального використання і зниження матеріаломісткості продукції.	- Оцінка порядку розрахунку й обґрунтованості договорів на поставку продукції, умови поставок; - Визначення характеру готової продукції і зміну їх структури; - Оцінка рівня ефективності використання продукції; - Виявлення внутрішньовиробничих резервів економії запасів і розробити конкретні заходи із використання їх.
2. Об'єкти і суб'єкти аналізу готової продукції	
2.1 Об'єкти аналізу готової продукції	2.2 Суб'єкти аналізу готової продукції
- Залишки готової продукції на певну дату; - Надходження і витрачання запасів; - Чинники, що спричинили зміну товарних запасів.	- Власники підприємства, його адміністрація; - Бухгалтерський відділ підприємства; - Фінансовий і плановий відділи; - Економічні служби підприємства.
Продовження табл.3.4.	

3. Система економічних показників аналізу готової продукції	
3.1. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік	3.2. Відносні показники, які є наслідком обробки облікової інформації
- Залишки та обороти з надходження і витрачання запасів; - Фінансові результати діяльності підприємства; - Абсолютні показники динаміки.	- Відносні показники надходження і витрачання запасів; - Відносні показники динаміки; - Відносні показники ефективності використання запасів.
4. Інформаційне забезпечення аналізу готової продукції	
4.1. Зовнішня інформація	4.2. Внутрішня інформація
Правова; Нормативна; Довідкова.	Планова; Фактографічна.
5. Методичні прийоми обробки первинної інформації	
5.1. Економіко-логічні методи	5.2. Економіко-математичні методи
Групування; Порівняння; Розрахунок відносних показників; Розрахунок середніх показників; Деталізація; Елімінування	Методи обробки динамічних рядів; Методи регресійно-кореляційного аналізу; Методи моделювання.
6. Узагальнення і реалізація результатів аналізу готової продукції	
6.1. Узагальнення результатів	6.2. Реалізація результатів
Систематизація інформації; Оцінка вірогідності прогнозованих показників; Кількісне обчислення невикористаних можливостей; Кількісне обчислення резервів підвищення економічних показників; Розробка багатоваріантних заходів збільшення абсолютної величини товарних запасів та прискорення їх оборотності у майбутньому; Оформлення результатів аналізу і передача їх в управлінські структури для реалізації запропонованих заходів.	Оцінка заходів щодо збільшення абсолютної величини запасів та прискорення їх оборотності; Вибір оптимального варіанту заходів; Прийняття рішень щодо реалізації обраного варіанту заходів; Доведення прийнятого рішення до виконавців; Забезпечення контролю за виконанням прийнятих рішень.

Таким чином, розроблена організаційно-інформаційна модель висвітлює завдання стосовно аналізу готової продукції, чітко окреслює межі дослідження та наводить джерела інформаційного забезпечення аналізу.

Розглянемо детальніше деякі блоки цієї системи.

Аналіз фінансового стану базується на даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку, на розрахунку й зіставленні значної кількості

показників і коефіцієнтів. Фінансово-економічний аналіз дає змогу реалізувати такі завдання: оцінити результати й ефективність діяльності підприємства, його поточний фінансовий стан, скласти прогноз розвитку фінансово-економічних показників на найближчу перспективу; оцінити динаміку фінансових показників за певний період часу і фактори, що викликали відповідні зміни; оцінити наявні фінансові обмеження на шляху реалізації організаційних перетворень; виявити й оцінити можливі джерела фінансування заходів щодо реструктуризації і можливий ефект від їх реалізації. Набір джерел інформації та методів, що застосовуються, і кількість показників, що розраховуються при проведенні фінансово-економічного аналізу, залежать від цілей дослідження [9]. Основні методи, використовувані для здійснення фінансово-економічного аналізу, згруповано в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Основні методи фінансово-економічного аналізу

№	Найменування	Зміст	Значення
1	Аналіз абсолютних показників	Оцінка найважливіших результуючих статей звітності (обсяг реалізації, прибуток, вартість активів, розмір акціонерного капіталу тощо)	Оцінка статті звітності в статистиці і динаміці
2	Горизонтальний аналіз	Порівняння кожного значення звітності з попереднім роком, розрахунок темпів їхнього зростання (індексний метод)	Виявлення тенденцій зміни окремих статей звітності
3	Вертикальний аналіз	Розрахунок структури узагальнюючих підсумкових статей звітності і складання динамічних рядів (процентний аналіз)	Відстежування та прогнозування структурних зрушень у складі джерел коштів і в напрямках їх використання
4	Аналіз коефіцієнтів (відносних показників)	Розрахунок співвідношень між окремими статтями звітності підприємства, визначення взаємозв'язку між показниками	Проведення порівняльного аналізу ефективності – із попередніми роками, із компаніями – конкурентами або лідерами галузі, із запланованими показниками

Для аналізу стану та ефективності використання готової продукції є певна система аналітичних показників. На сьогоднішній день не існує єдиної думки з стосовно загальноприйнятого переліку показників, що дозволяють оцінити ефективність використання запасів.

На нашу думку, всі зазначені показники дійсно відображають ефективність управлінських рішень. Проте, без їх систематизації практичне вживання їх стає занадто складним. Все вище вказане дозволяє сформувати систему показників ефективності управління запасами, зокрема, готовою продукцією (табл.3.6).

Таблиця 3.6

Показники ефективності управління запасами на ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Показники ефективності використання товарних запасів	
В цілях стратегічного управління	В цілях тактичного управління
Загальні	
Оборотність товарних запасів	
Часткові	
• Співвідношення прибутку, товарообороту і товарних запасів; • Забезпеченість товарообороту товарними запасами витраченого асортименту; • Рентабельність товарних запасів; • Ступінь покриття власними оборотними засобами товарних запасів	• Питома вага витрат з управління товарними запасами в загальному розмірі поточних витрат; • Витрати пов'язані із управлінням товарами, що припадають на одиницю товарних запасів; • Питома вага товарних запасів в загальній сумі оборотних активів
Інтегральні	
• Інтегральний показник управління товарним запасами з позиції торгівельного менеджменту; • Інтегральний показник управління товарним запасами з позиції фінансового менеджменту; • Узагальнюючий інтегральний показник ефективності управління товарними запасами.	

В ролі загального показника ефективності управління запасами вважаємо за можливе використання показника товарооборотності. Він є найбільш узагальненим для оцінки використання запасів.

Однак обмежуватися лише показником оборотності, на наш погляд, було б невірним. Оскільки, на підставі одного показника дуже складно

об'єктивно оцінити усі процеси, що відбуваються. Так, прискорення оборотності може бути пов'язане зовсім не з поліпшенням використання наявних ресурсів, а з їх нестачею.

Метод економічного аналізу – системне, комплексне та безперервне вивчення, оцінка та узагальнення впливу факторів на результати діяльності будь-якого економічного об'єкта шляхом опрацювання спеціальними прийомами відповідної інформації з метою обґрунтування і прийняття оптимальних управлінських рішень для підвищення ефективності виробництва.

Розрізняють економіко-логічні, економіко-математичні методи та методи експертної оцінки.

До економіко-математичних методів належать:

1. Прийоми детермінованого аналізу.
2. Моделювання факторних систем (адитивних; мультиплікативних; кратних; комбінованих).
3. Способи факторних розрахунків (ланцюгові підстановки; абсолютних різниць; індексний; відносних різниць; інтегральний тощо);
4. Способи детермінованої комплексної оцінки (метод сум; суми місць; середньої геометричної; метод відстаней).
5. Прийоми фінансової математики (прості та складні відсотки, дисконтування, визначення нарощеної суми).
6. Прийоми стохастичного аналізу: кореляція (парна, рангова, канонічна), регресійний аналіз; дисперсійний аналіз; компонентний аналіз; сучасний багатомірний факторний аналіз тощо.
7. Прийоми оптимізації показників (математичне програмування, дослідження операцій, теорія ігор, теорія масового обслуговування; сітьові методи планування і управління, теорія управління запасами тощо) [45].

Методи експертної оцінки: метод колективних експертних оцінок, метод «мозкової атаки», метод синектики, метод контрольних запитань, метод колективного блокнота, метод аналогій, метод інверсії та інші. Всі ці

методи ґрунтуються на використанні професійного досвіду та інтуїції спеціалістів.

3.3. Методика загального аналізу готової продукції

Аналіз фінансових результатів діяльності дозволяє визначити найбільш раціональні шляхи використання ресурсів і сформувати оптимальну структуру засобів підприємства, в тому числі і готової продукції. Крім того, такий аналіз може виступати як інструмент прогнозування окремих показників діяльності підприємства. Підприємець зацікавлений у тому, щоб отримати максимум прибутку, який необхідно обґрунтувати аналітичними розрахунками.

Необхідними умовами виконання планів виробництва продукції, зниженню собівартості, зросту прибутку, рентабельності є повне і своєчасне забезпечення підприємства товарними запасами необхідного асортименту і якості.

Зріст потреби підприємства у товарних запасах може бути задоволений екстенсивним шляхом (придбанням більшої кількості запасів) або інтенсивним (більш економним використанням запасів, які є в наявності в процесі виробництва).

Перед економічним аналізом готової продукції стоять такі основні завдання:

- вивчення надходження продукції від постачальників і його відповідно договірним умовам за кількістю, асортиментом, якістю і термінами постачання;
- дослідження стану запасів і їх відповідності потребам розвитку товарообороту;
- оцінка виконання договірних зобов'язань з відвантаження продукції покупцям за кількістю, асортиментом і термінами відвантаження;

➤ виявлення внутрішніх резервів вдосконалення роботи підприємства й збільшення обсягу товарообороту [46].

Щоб здійснити аналіз руху та ефективності використання запасів на ТОВ «ОРГАНІК ПРО», треба ознайомитися з основними фінансовими показниками підприємства. Аналіз показників доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» наведені в дод.А.

Загалом динаміка показників підприємства свідчить про позитивну тенденцію діяльності ТОВ «ОРГАНІК ПРО». Доходи підприємства формуються в основному за рахунок реалізації готової продукції.

Показником діяльності підприємства є його рентабельність. Цей показник характеризує здатність підприємства в процесі своєї господарської діяльності одержувати певний обсяг доходів, який забезпечував би прибутковість його діяльності. Розглянемо декілька основних коефіцієнтів.

Динаміка операційної та чистої рентабельності показує коливаючу тенденцію змін.

Коефіцієнт операційної рентабельності визначається як частка від ділення суми чистого прибутку на суму чистого доходу від реалізації продукції. Цей коефіцієнт свідчить про наявність у підприємства можливостей для розширення виробництва і характеризує прибутковість його діяльності, окупність понесених ним витрат.

Оптимальне значення вказаного коефіцієнта більше нуля. На досліджуваному підприємстві коефіцієнт рентабельності діяльності за 2017р. дорівнює 24,76. Іншими словами, на кожну гривню чистого доходу (виручки) від реалізації продукції підприємством припадає 24,76 грн. чистого прибутку.

Чиста рентабельність ТОВ «ОРГАНІК ПРО» у 2017 році зменшилася на 35,77%, що показує зменшення розміру чистого прибутку, який отриманий з однієї гривні чистого доходу від продажу продукції на 12,5 тис грн.

Проведемо оцінку можливості потенційного банкрутства за моделлю Альтмана підприємства.

Таблиця 3.7

Оцінка можливості банкрутства ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Рік	Індекс Альтмана	Імовірність банкрутства
2013	2,8024	Існує імовірність
2014	3,1115	Дуже низька
2015	3,0838	Дуже низька
2016	3,5007	Дуже низька
2017	3,1926	Дуже низька

Як видно з результатів аналізу, ТОВ «ОРГАНІК ПРО» не загрожує банкрутство.

Загальний аналіз запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» почнемо з аналізу рівня забезпеченості підприємства запасами, який визначається порівнянням фактичної кількості закупленої сировини з плановою потребою.

Перевіряється також виконання договорів постачання, якість отриманих матеріалів від постачальників, відповідність їхнім стандартам, технічним умовам і умовам договору, і у випадках їхнього порушення пред'являються претензії постачальникам. Особлива увага приділяється перевірці виконання постачань матеріалів, виділених підприємству по держзамовленню, і кооперованих постачань.

Велике значення надається виконанню плану по термінах постачання продукції (ритмічності). Порушення термінів постачання веде до недовиконання плану виробництва і реалізації продукції.

Забезпечення потреби запасів договорами і фактичне їх виконання наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8.

Забезпечення потреби запасів договорами і фактичне їх виконання

ТОВ «ОРГАНІК ПРО» за 2017 рік

Види товарних запасів	Планова потреба, тис. грн.	Укладено угод, тис. грн..	Забезпечення потреби угодами, %	Надійшло від постачальників, тис. грн..	Виконання угод, %
Сардина	12456342	12254235	98,38	12033982	98,2
Моллюски	4634121	4434124	95,68	4434124	100
Раки	9892938	9892220	99,99	9842905	99,5
Бичок	7453907	7423600	99,59	7200548	97
Кілька	6529487	6529540	100,00	6529540	100
Тунець	14140088	14100060	99,72	12009834	85,18
Всього	55106883	54633779	99,14	52050933	95,27

Із табл. 3.8 бачимо, що план потреби запасів повністю забезпечено договорами поставки.

Загальний коефіцієнт забезпеченості всіх запасів по плану дорівнює:

$$K_{\text{заб.пл}} = \frac{54633779}{55106883} = 0,9917$$

Фактично ж справа ще гірша, тому що план поставки запасів не виконано на 7,1%

$$K_{\text{заб.факт}} = \frac{52050933}{55106883} = 0,9446$$

Перевіряється також якість отриманих запасів від постачальників, відповідність їх стандартам, технічним умовам і умовам договору і у випадках їх порушення пред'являються претензії постачальникам. Особу увагу звертають на сертифікацію запасів в Україні.

Велике значення приділяється виконанню плану по термінах постачання матеріалів (ритмічності). Порухення термінів постачання веде до недовиконання плану виробництва і реалізації продукції. Для оцінки ритмічності постачань використовують коефіцієнт ритмічності.

Коефіцієнт ритмічності розраховується сумуванням фактичної питомої ваги запасів за кожний період, але не більше планового рівня.

Таблиця 3.9.

**Ритмічність поставки товарних запасів
ТОВ «ОРГАНІК ПРО» за 2017р.**

Квартал	Запаси, тис. грн..		Питома вага, %	
	План	Факт	План	Факт
1 квартал	13509179,75	14766638,25	24,51	26,80
2 квартал	13784029,75	13686942,25	25,01	24,84
3 квартал	11021813,75	12921861,25	20,00	24,83
4квартал	16791859,75	10675491,25	30,47	20,51
ВСЬОГО за 2017 рік	55106883,00	52050933,00	100,00	100,00

Розрахуємо коефіцієнт ритмічності поставки запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» виходячи з табл. 3.9:

$$K_{\text{ритм}} = 24,51 + 24,84 + 20,00 + 20,51 = 89,86\%$$

Поставки запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» відобразимо на діаграмі (рис. 3.3).

Пос
рік

Поставки запасів на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» за 2016 р.

а 2012

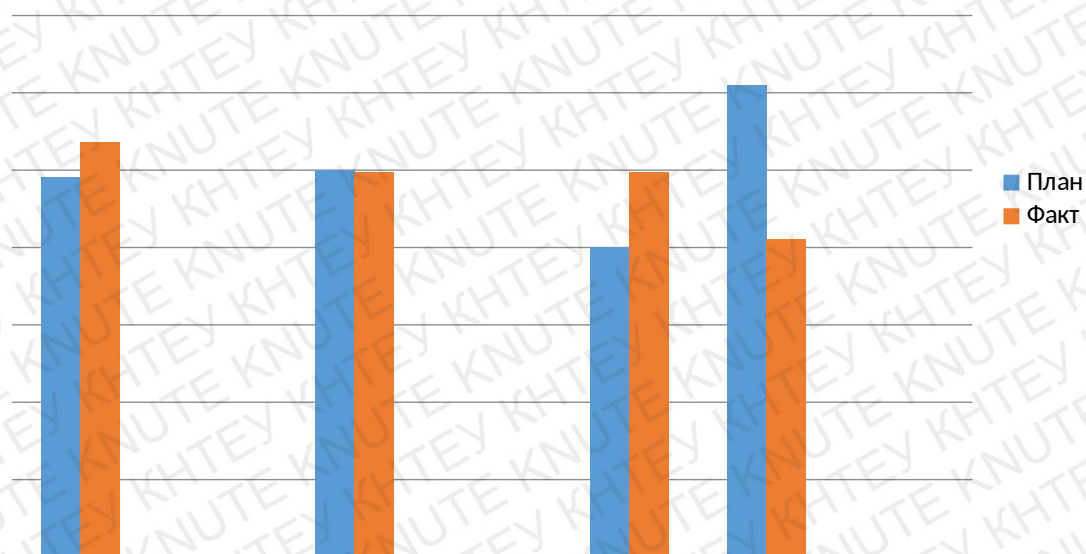


Рис. 3.3. Динаміка поставки запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Як бачимо з табл. 3.9 і діаграми постачання запасів на підприємстві ТОВ «ОРГАНІК ПРО» у 2016р. відбувалося неритмічно, коефіцієнт ритмічності дорівнює 89,86%.

Керування запасами — важлива і відповідальна ділянка роботи. Від оптимальності запасів залежать усі кінцеві результати діяльності підприємства. Ефективне керування запасами дозволяє прискорити оборотність капіталу і підвищити його прибутковість, зменшити поточні витрати на їхнє збереження, визволити з поточного господарського обороту частина капіталу, реінвестуючи його в інші активи.

Управління запасами - це:

- оптимізація загального розміру і структури запасів;
- мінімізація витрат по їхньому обслуговуванню;
- забезпечення ефективного контролю за їхнім рухом.

Оборот запасів характеризує швидкість руху матеріальних цінностей і їхнього поповнення. Чим швидше оборот капіталу, поміщеного в запаси, тим менше потрібно капіталу для даного обсягу господарських операцій.

Терміни обороту запасів підприємств ТОВ «ОРГАНІК ПРО» характеризують, наскільки успішно використовується ними капітал. Нагромадження запасів зв'язане з дуже значним додатковим відтоком коштів, що робить необхідної оцінку можливості і доцільності скорочення терміну збереження матеріальних цінностей. Разом з тим варто мати на увазі і те, що політика нагромадження запасів неминуче веде до додаткового відтоку коштів унаслідок:

а) збільшення витрат, що виникають у зв'язку з володінням запасами (оренда складських приміщень і їхній зміст, витрати по переміщенню запасів, страхування майна й ін.);

б) збільшення витрат, зв'язаних з ризиком втрат через старіння і псування, а також розкрадань і безконтрольного використання товарно-матеріальних цінностей; загальновідомо: чим більше обсяг і термін збереження майна, тим слабкіше (складніше) контроль за його схоронністю;

в) збільшення сум податків, що сплачуються. В умовах інфляції фактична собівартість витрачених товарних запасів (суми їхнього списання на собівартість) істотно нижче їх поточної ринкової вартості. У результаті величина прибутку виявляється "роздутої", але саме з її буде розрахований належний до сплати податок. Аналогічна картина і з податком на додаткову вартість. Те, що зі збільшенням обсягу запасів росте величина податку на майно, напевно, не вимагає пояснень;

г) відволікання засобів з обороту, їх "омертвляння". Надмірні запаси припиняють рух капіталу, порушують фінансову стабільність діяльності, змушуючи керівництво підприємства в терміновому порядку вишукувати необхідні для поточної діяльності кошти (як правило, дорогі). Тому не без підстави надмірні запаси товарно-матеріальних цінностей називають "цвинтарем бізнесу".

Ці й інші негативні наслідки політики нагромадження запасів нерідко цілком перекривають позитивний ефект від економії за рахунок більш ранніх закупівель. Для оцінки періоду обертання запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» використовуються показники з нижче приведеної табл. 3.10.

Таблиця 3.10.

Показники періоду обертання запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО»

Показники	2 013р.	2 014р.	2 015р.	2016р.	2017р.
Середні залишки запасів, тис. грн.	703	1316	2069,5	2201,5	3546
Сума використаних запасів, тис. грн.	24210	46908,246	48230,945	58340,921	59051
Період, дні	360	360	360	360	360

Період обертання запасів обчислюється по формулі:

$$Пз = \frac{Сз}{\text{Сума кредитових оборотів по рахункам запасів}}$$

а) 2013 рік $Пз = \frac{703 \times 360}{24210} = 11 \text{ днів}$

б) 2014 рік $Пз = \frac{1316 \times 360}{46908,246} = 10 \text{ днів}$

в) 2015 рік $Пд.з. = \frac{2069,5 \times 360}{48230,945} = 15 \text{ днів}$

г) 2016 рік $Пд.з. = \frac{2201,5 \times 360}{58340,921} = 14 \text{ днів}$

д) 2017 рік $Пд.з. = \frac{3546 \times 360}{59051} = 22 \text{ дні}$

Як бачимо з розрахунків період обертання запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» склав у 2013р. – 11 днів, 2014р. – 10 днів, 2015р. – 15 днів, 2016 р. – 14 днів, 2017 р. – 22 дні, що показує на погіршення періоду обертання запасів.

Висновки до розділу 3

Дослідивши контроль та аналіз готової продукції власного виробництва, можна зробити висновки:

Значна роль в економічному процесі управління готовою продукцією відведена одному з видів контролю - внутрішньому аудиту. Ця роль зумовлена ще й постійною реорганізацією в методах управління підприємствами і організаціями та необхідністю прийняття швидких та оптимальних управлінських рішень на основі об'єктивної і достовірної оцінки результатів господарської діяльності. Можна з певністю констатувати, що в такій інформаційно насиченій і складній системі, сьогодні як ніде, актуально постає проблема дієвого внутрішнього аудиту. Причому, внутрішній аудит повинен бути орієнтований на торгівельну специфіку і відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства. Для перевірки системи внутрішнього контролю готової продукції для наочності і ефективності перевірки використовує спеціально розроблені тести внутрішнього контролю.

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу контролювати облік готової продукції, встановленню недоліків в його організації та можливі напрямки ліквідації. За допомогою запровадження внутрішнього контролю на підприємстві це стане можливо.

Ефективність механізму управління готовою продукцією напряму залежить від правильної організації та здійснення аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості й точності його результатів і висновків. В свою чергу, правильне використання запасів впливає на стан і динаміку активів підприємства, їх оборотність і рентабельність, а структура

джерел та умови фінансування ресурсів – на рівень фінансової стійкості підприємства.

Одним із засобів формалізації економічного аналізу готової продукції є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка в свою чергу об'єднує питання організації аналізу готової продукції та його інформаційного забезпечення. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, стосуються об'єктів, суб'єктів і методів аналізу. Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу. А саме, вибір джерел інформації, інформаційне забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний об'єкт.

Оборот запасів характеризує швидкість руху готової продукції і її поповнення. Чим швидше оборот капіталу, поміщеного в запаси, тим менше потрібно капіталу для даного обсягу господарських операцій. Терміни обороту запасів підприємств ТОВ «ОРГАНІК ПРО» характеризують, наскільки успішно використовується ними капітал. Нагромадження запасів зв'язане з дуже значним додатковим відтоком коштів, що робить необхідною оцінку можливості і доцільності скорочення терміну збереження матеріальних цінностей. З розрахунків період обертання запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» склав у 2013р. – 11 днів, 2014р. – 10 днів, 2015р. – 15 днів, 2016 р. – 14 днів, 2017 р. – 22 дні, що показує на погіршення періоду обертання запасів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. Під час організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою, готову продукцію групують за формою (готова продукція, що має уречевлену форму, і та, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати та незавершене виробництво) і технологічною складністю (проста та складна). При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою.

Для вдосконалення обліку готової продукції та її реалізації вважаємо за необхідне: розмежувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача, та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника; використовувати у розрахунках із покупцями такі форм безготівкових розрахунків: попередню оплату за продукцію й акредитивну форму розрахунків; логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції; запровадити систему внутрішнього аудиту; використовувати більш деталізований облік готової продукції, а саме введення нових субрахунків, що дасть змогу контролювати додаткові грошові надходження.

Проаналізувавши нормативну базу і спеціальну літературу з теми дослідження, можна зробити висновки про те, що процеси реформування бухгалтерського обліку засвідчили наявність багатьох недостатньо вивчених і неузгоджених питань щодо обліку, контролю та аналізу готової продукції. Пояснити це можна тим, що дуже часто кожна державна установа при розробці нормативних актів прагне перш за все вирішити свої відомчі проблеми, а деколи і інтереси, і разом з тим не слідкує за узгодженням розробленого нормативного акту з прийнятими раніше. Отже, виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення обліку, контролю та аналізу готової продукції.

Протягом усього досліджуваного періоду підприємство нарощувало обсяги доходів від усіх видів діяльності. Обсяги виручки від реалізації готової продукції постійно зростали, але її питома вага в загальній структурі доходів від усіх видів діяльності має тенденцію до зниження. Коливання інших комерційних доходів зумовлено коливанням структури реалізації готової продукції. В цілому підприємство має загальну тенденцію до зростання обсягу доходів, що є позитивним в плані подальшого його розвитку. Позитивним моментом в діяльності підприємства є зростання доходів від реалізації продукції, що свідчить про підтримання операційних процесів на достатньому рівні та перспективним їх нарощуванням.

Важливим сегментом фінансового обліку готової продукції є документальне оформлення. Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюються накладними відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання.

Для обліку готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» використовується рахунок 26. Для відображення вартості готової продукції в облікових цінах і відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами рекомендовано до рахунку 26 «Готова продукція» відкрити два субрахунки 261 «Готова продукція» в

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

Управлінський облік – це система планування і координації. Це невід'ємна частина менеджменту, в тому числі фінансового. Ця розгалужена і багаторівнева система включає в себе стратегію, механізм та інструментарій. Для застосування управлінського обліку не має значення розміри організації. Ця система пристосовується як до малого підприємства, так і до великої корпорації. Тільки набір інструментів різний. Створення цінності в системі управлінського обліку готової продукції – це і є «виробництво» ключової інформації про готову продукцію, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству.

На підприємстві запропоновано запровадити збалансовану систему ключових показників діяльності фірми (або стратегічних карт), як способу узгодження цілей діяльності підприємства та контролю над їх досягненням. Заборонована система показників мала назву «модель стратегічних карт підприємства». Розроблено управлінську звітність, зокрема, бюджет продажу готової продукції.

Для обліку готової продукції на ТОВ «ОРГАНІК ПРО» пропонуємо використовувати програму 1С версії 8.3, конфігурація даної програми дозволяє: резервування продукції; облік наявності й руху готової продукції на складах, інвентаризація запасів, списання продукції, оприбуткування надлишків; вибір валюти обліку готової продукції; ведення різної кількості продукції, можливість вибору кращих партій при відвантаженні або переміщенні продукції.

Значна роль в економічному процесі управління готовою продукцією відведена одному з видів контролю - внутрішньому аудиту. Ця роль зумовлена ще й постійною реорганізацією в методах управління підприємствами і організаціями та необхідністю прийняття швидких та оптимальних управлінських рішень на основі об'єктивної і достовірної оцінки результатів господарської діяльності. Можна з певністю констатувати,

що в такій інформаційно насиченій і складній системі, сьогодні як ніде, актуально постає проблема дієвого внутрішнього аудиту. Причому, внутрішній аудит повинен бути орієнтований на торгівельну специфіку і відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства. Для перевірки системи внутрішнього контролю готової продукції для наочності і ефективності перевірки використовує спеціально розроблені тести внутрішнього контролю.

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу контролювати облік готової продукції, встановленню недоліків в його організації та можливі напрямки ліквідації. За допомогою запровадження внутрішнього контролю на підприємстві це стане можливо.

Ефективність механізму управління готовою продукцією напряду залежить від правильної організації та здійснення аналітичної роботи, глибини економічного аналізу, обґрунтованості й точності його результатів і висновків. В свою чергу, правильне використання запасів впливає на стан і динаміку активів підприємства, їх оборотність і рентабельність, а структура джерел та умови фінансування ресурсів – на рівень фінансової стійкості підприємства.

Одним із засобів формалізації економічного аналізу готової продукції є розробка його організаційно-інформаційної моделі, яка в свою чергу об'єднує питання організації аналізу готової продукції та його інформаційного забезпечення. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, стосуються об'єктів, суб'єктів і методів аналізу. Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу. А саме, вибір джерел інформації, інформаційне забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний об'єкт.

Оборот запасів характеризує швидкість руху готової продукції і її поповнення. Чим швидше оборот капіталу, поміщеного в запаси, тим менше потрібно капіталу для даного обсягу господарських операцій. Терміни

обороту запасів підприємств ТОВ «ОРГАНІК ПРО» характеризують, наскільки успішно використовується ними капітал. Нагромадження запасів зв'язане з дуже значним додатковим відтоком коштів, що робить необхідною оцінку можливості і доцільності скорочення терміну збереження матеріальних цінностей. З розрахунків період обертання запасів ТОВ «ОРГАНІК ПРО» склав у 2013р. – 11 днів, 2014р. – 10 днів, 2015р. – 15 днів, 2016 р. – 14 днів, 2017 р. – 22 дні, що показує на погіршення періоду обертання запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Костишин Н.С. Значення готової продукції та особливості організації її обліку на м'ясопереробних підприємствах / Н.С. Костишин // Економіка і суспільство - Випуск № 11 – 2017р.
2. Корсун А. В. Облік готової продукції власного виробництва / А. В. Корсун // Збірник статей студентів ОС «Магістр» - К.: КНТЕУ, 2018р.
3. Семенюта А.В. Готова продукція та її реалізація як обліково-аналітичні категорії / А.В. Семенюта // Экономика – Бухгалтерский учет и аудит- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.sworld.com.ua/konferu5/19.pdf>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.
5. Бухгалтерський словник / За ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 224 с.
6. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
7. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії [Текст] : монографія / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, В. М. Олійничук, П. Я. Хомин ; за ред. П. Я. Хомина. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 474 с.

8. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; [4-те вид., перероб. і доп.] / В.Г. Швець. - К.: Знання, 2015. - 572 с.
9. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-те вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.
10. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: [підручник] / В.М. Глібко, О.П. Бушан. – К.: Юрінком Інтер, 2006. –С. 224.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
12. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: [Навч. Посіб.] / О. В. Лишиленко. – К. : Вид-во „Центр учбової літератури”, 2003. – 624 с.
13. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: история и современность / Я. В. Соколов. – Т. 1 : Принципы и концепции бухгалтерского учета. – Уфа : Издательский центр „Башкирского территориального института профессиональных бухгалтеров”, 2000. – 214 с.
14. Партин Г.О. Управлінський облік : [навч. посібн.] / Г.О. Партин, А. Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.
15. Говорушко Т. А. Аналіз фінансових результатів підприємств спиртової промисловості / Т. А. Говорушко, Г. І. Лановська // АгроИнКом, 2011. – № 7-9. С. 1-10.
16. МСБО №2 "Запаси". Міжнародний документ від 01.01.2012 р. - Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ] / Ф.Ф. Бутинець. – 8-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
18. Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid06881.html>

19. Голов С.Ф. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 3–10.
20. Бухгалтерський облік за національними стандартами : [Практичний посібник] / Укладачі Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Р.О. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 236 с.
21. Голов С. Ф. Управлінський облік : [Підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704с.
22. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.
23. Дон. Р. Хенсен, Управлінський облік./ Дон. Р. Хенсен, Мерієн М.Моувен, Небіл С.Еліас, Девід У.Сенков. – К. : Видавництво „Міленіум”, 2001. – 955 с.
24. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри ; под ред. С. А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ. – 780 с.
25. Економіка підприємства : [Підручник] / За заг. ред. С. Ф. Покропивного. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
26. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редкол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
27. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А. А. Ефремова– М. : Книжный мир, 2000. – 478 с.
28. Задорожний З. Учет прочих расходов операционной деятельности / З. Задорожний //Баланс. – 2011. – №22 (355). – С. 37-40.
29. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
30. Зарри П.И., Цага В.Ф. История экономических учений: Курс лекций. — М.: Высшая школа, 1963. — С. 216.

31. Иванов Ю. Реформированная себестоимость (калькулирование в промышленности)/ Ю.Иванов, Е. Котляров // Бухгалтерия. – 2011. – № 20/1 (435). – С. 45-51.
32. Ильина О. П. Информационные технологии бухгалтерского учета / О. П. Ильина. – СПб. : Питер, 2001. – 688 с.
33. Іванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: [навч. посібн.] / П. В. Іванюта, З. М. Левченко. – К. : Центр навч. літератури, 2006. – 362с.
34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства України від 30.11.1999 р. №291.
35. Інформація про підсумки роботи підприємств хлібопекарської галузі, виконавчого апарату Об'єднання “Укрхлібпром” та ЦВТЛ у 2012 році : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrhlbiprom.org.ua/ua/novini/informacija_pro_pidsumki_roboti_u_2012.htm
36. Каверина О. Д. Проблемы перспективы развития управленческого учета / О. Д. Каверина. – Саранск : Изд-во Мордов.ун-та, 2001. – 156 с.
37. Карпова Т. П. Управленческий учет : [Учебник для ВУЗов] / Т. П. Карпова. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
38. Клепар Г. І. Витрати підприємства в податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість та суперечності / Г. І. Клепар // Науковий вісник ужгородського університету, 2011. – Ч. 2. – [Серія: Економіка. Спецвипуск 33]. – С.96-100.
39. Козин Е. Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. – М. : „Колос”, 2000. – 224 с.
40. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С.17-20.

41. Ластовецький В. Який вид обліку не є управлінським? / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. – С.40-44.
42. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
43. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : [Підручн]. / Т. Г. Маренич / за ред. В. Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К. : ВД „Професіонал”, 2005. – 896 с.
44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.
45. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості від 2 лютого 2001р. № 47 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
46. Моссаковський В. Система контролю витрат за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С.29-34.
47. Мостова Т. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації / Т. В. Мостова // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 227-228.
48. Наконечний С. І. Економетрія : [Підручник] / С. І. Наконечний, Т.О.Терещенко, Т. П. Романюк. –2-ге вид., допов. та перероб. – К. : КНЕУ, 2000. – 296 с.
49. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [Монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта. – 2000. – 450 с.
50. Наталія Куцміда, Галина Беднарчук “Бухгалтерський облік запасів” // “Дебет-Кредит” № 7 від 12.02.2007 р. – С. 13–16.
51. Наумова Н. А. Управленческий учет : [Учеб.пособие.] / Н. А. Наумова. – Ч. 2. – Новосибирск : Изд-во НГТУ, 2000. – 31 с.
52. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 464с.

53. Нестеренко Ж. К. Класифікація та оцінка готової продукції молокопереробних підприємств / Нестеренко Ж.К., Циганова І.О. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/7_78616.doc.htm
54. Ніколенко Ю. В. Основи економічної теорії / за ред. Ю. В. Ніколенка. – 3-є вид. – К. : ЦУЛ – 2003. – 436 с.
55. О.Б. Пугаченко Особливості хлібопекарного виробництва та їх вплив на склад і облік запасів
56. Озеран В. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах / В. Озеран, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008.— № 10. – С. 37-38.
57. Онисько С. М. Фінанси підприємств : [Підручник для студентів ВНЗ.] / С. М. Онисько, П. М. Марич. – 2-ге вид., стереотип. – Львів : Магнолія Плюс, 2005. – 366 с.
58. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 2010. – № 2(49). – С. 121-126
- 59 Палий В. Ф. Развитие методологии управленческого учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 10. – С.5-8.
60. Партин Г. О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній //Фінанси України. 2000. – № 1. – С.54-60.
61. Пенькова А. С. Витрати як базовий елемент господарської діяльності / А. С. Пенькова // Економічний простір, 2008. – № 13. – С. 298 – 303.
62. Пилипів, Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : [монографія] / Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
63. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999р. №291 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>.

64. Плешонкова Л. Формування витрат згідно П(С)БО / Л. Плешонкова // Бухгалтерський облік. – 2010. – № 10 – С.32 –36.
65. Податковий кодекс України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?nreg=2755-17&find>
66. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
67. Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2000р. № 656 „Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення”
68. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.12.2012 № 1196 „Про внесення зміни до пункту 2 Порядку постачання та використання борошна, виробленого із зерна державного інтервенційного фонду”.
69. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Картбланш, 2002. – 628 с., С. 374–375.
70. Пушкар, М. С. Історія обліку та контролю господарської діяльності / М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів. – Ж. : Карт- Бланш, 2003. – 223с.
71. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика : [електронний ресурс] / Реслер М.В. // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/
72. Русакова У. Ю. Учет затрат и калькулирование себестоимости промышленной продукции : [Учебное пособие] / У. Ю. Русакова. – Хабаровск : Изд-во ДВПУПС, 2011. – 83 с.
73. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия/Г.В. Савицкая М.: Новое знание, 2002. – 704 с.
74. Сборник рецептур на хлеб и хлебобулочные изделия – М.: Всесоюзный научно-исследовательский институт хлебопекарной промышленности, 2006. – 72 с.
75. Скригун Н. П. Економічна сутність категорії витрат виробництва / Н. П. Скригун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – №4. – С.11-15.

76. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 7. – С. 339-341.
77. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2002. – 578 с.
78. Сук П. Л. Групування витрат виробництва в умовах ринку / П. Л. Сук // Економіка АПК. – 2006. – №1. – С.55.
79. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [Навч. посібник] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120с.
80. Турило А. М. Уточнення сутності поняття „витрати” і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №11. – С. 85-88.
81. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В.Э.Керимов, С. И. Адумукас, Е. В. Иванова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2012. – № 1. – С. 125-134.
82. Учет расходов операционной деятельности в торговле // Бухгалтерия, налоги, бизнес. – 2010. – №12. – С. 38-46.
83. Фадеева А. Н. О методике использования операционного анализа в хозяйственной деятельности предприятия / А. Н. Фадеева // Економіка: проблеми теорії і практики: Збірник наукових праць.– Дніпропетровськ: ДНУ, 2012. – Випуск 132. – С. 36-39.
84. Фадеева А. Н. О методике распределения общепроизводственных расходов в хлебопекарном производстве / А. Н. Фадеева // Коммунальное хозяйство городов: научно-технический сборник. – ХГАГХ, – 2011. – Випуск 28.– С.176-180. – [Серия: экономические науки]
85. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / Пер. с англ. под ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
86. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш.4 пер. С англ. – СПб, 2005. – 1008с.

87. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання : [Монографія] / А. В. Череп. – Ч.1. – Х. : ВД „ІНЖЕК”, 2006. – 368с.
88. Чубко О. Бухгалтерський облік оплати праці / О. Чубко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4. – С.36-44.
- 89 Юровский Б. Себестоимость продукции / Б. Юровский // Планирование. Учет. Анализ. – Харьков, 2012. – № 6. – 203 с.
90. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2010. – № 39. – С. 28–30.