

УДК 657.1

Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства

Макарова Г.С.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри «Облік, економіка та управління персоналом підприємства»
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

Мушта В.В.

студентка
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури

У статті досліджено сутність готової продукції. Представлено класифікацію готової продукції за формою, ступенем готовності і технологічною складністю. Визначено порядок формування первісної вартості та виробничої собівартості готової продукції. Розроблено пропозиції щодо вдосконалення обліку готової продукції підприємства.

Ключові слова: готова продукція, виробнича собівартість, первісна вартість, витрати, запаси, дохід.

Макарова А.С., Мушта В.В. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье исследована сущность готовой продукции. Представлена классификация готовой продукции по форме, степени готовности и технологической сложности. Определен порядок формирования первоначальной стоимости и производственной себестоимости готовой продукции. Разработаны предложения по совершенствованию учета готовой продукции предприятия.

Ключевые слова: готовая продукция, производственная себестоимость, первоначальная стоимость, расходы, запасы, доход.

Makarova G.S., Mushta V.V. IMPROVEMENT OF ACCOUNT AND FORMING OF PREPARED UNIT OF ENTERPRISE COST

Essence of the prepared products is investigated by authors. Classification of the prepared products is presented on next signs: by a form, degree of readiness and technological complication. The order of forming of primitive cost and productive prepared unit cost is certain. Suggestions are worked out in relation to the improvement of account of the prepared products of enterprise.

Keywords: the prepared products, productive prime price, primitive cost, charges, supplies, profit.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Одними з головних показників, що характеризують діяльність підприємства, є узагальнюючі показники обсягу виробництва готової продукції та її реалізації. Отже, провідну роль у забезпеченні отримання прибутку підприємством відіграє система контролю та обліку результатів виробництва та реалізації, а також прийняття управлінських рішень стосовно виробничої та реалізаційної програм на різних рівнях. Головним завданням обліку готової продукції сьогодні є забезпечення оперативного регулювання її виробництва та реалізації з урахуванням особливостей національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Визначення готової продукції наводиться у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого Наказом Мініс-

терства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Так, готова продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [4].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [2].

Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. готовою називають продукцію, яка виготовлена на підприємстві, призначена для про-

дажу, повністю закінчена обробкою, пройшла випробування, приймання, укомплектування і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договорами або іншими нормативно-правовими актами (умовами, стандартами) [10]. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Івахненко С.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В., Бардаш С.В., Бутинець Т.А., Пархоменко В.М., Петрук О.М. наголошують, що 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) [6]. На думку Бабич В.В., Сагової С.В., готова продукція – це продукція, яка пройшла на підприємстві всі технологічні операції, відповідає нормам, стандартам якості та передана на зберігання (склад, майданчик, інше місце) [7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Підвищення значення правильного відображення в бухгалтерському обліку підприємства готової продукції актуалізують питання дослідження формування її собівартості та розробки пропозицій щодо вдосконалення обліку готової продукції підприємства як один із напрямів перспективних досліджень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження формування собівартості готової продукції підприємства та розробка пропозицій щодо вдосконалення її обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовнику згідно з діючим порядком прийняття продукції [4].

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

Готова продукція може мати (а може й не мати) кількісні та якісні характеристики.

Наприклад, кількість виражається масою, протяжність – метрами, якість – ґатунком. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звідти відбуватиметься її відвантаження (продаж) та реалізація. Водночас можливий інший підхід (здебільшого на дрібних підприємствах, фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують.

Продукція, яка не має кількісних характеристик – робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби (будинки, пароплав тощо), – безпосередньо передається з виробництва покупцю (замовнику).

Планом рахунків для обліку наявності та руху готової продукції, що має кількісні характеристики та складається, передбачено рахунок «Готова продукція». За своїми характеристиками та структурою він аналогічний рахунку «Матеріали» та формує вид запасу виробничої діяльності.

У бухгалтерському обліку готова продукція має оцінюватися за фактичною собівартістю виготовлення. Але оскільки фактична собівартість може бути визначена лише після збирання всіх затрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції до визначення її вартісних характеристик (для цього існують спеціальні способи, аналогічні способам обліку матеріалів) [9].

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) [6].

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» [5].

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» [5].

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.

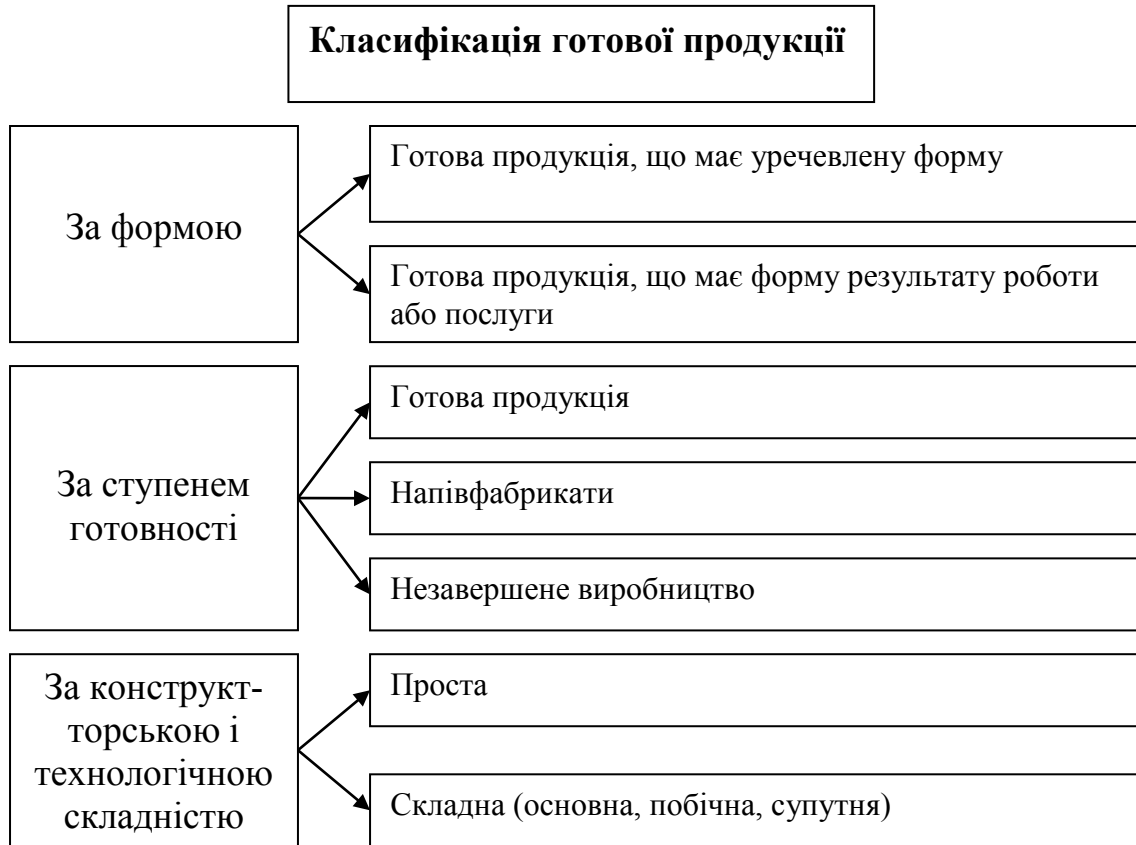


Рис. 1. Класифікація готової продукції за її характером

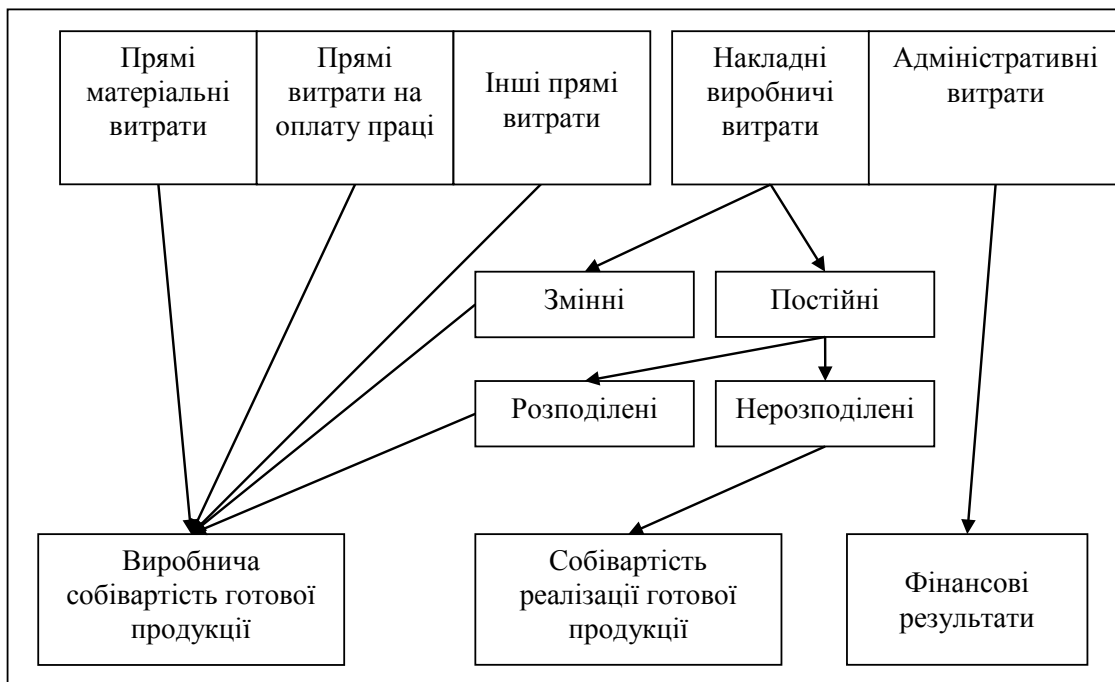


Рис. 2. Порядок формування первісної вартості готової продукції

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) 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.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рис. 2.

Оцінка готової продукції під час її реалізації залежить від облікової політики підприємства в частині оцінки запасів під час їх вибуття (рис. 3) [4]. При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» [4].

Під час відображення в бухгалтерському обліку реалізації готової продукції зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з Положенням про облікову політику, – первісна вартість (за дебетом рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції») та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції») [6].

Оскільки собівартість готової продукції визначається після закінчення місяця або кварталу, а на склад вона надходить протягом поточного місяця (кварталу), то виникає необхідність установлення умовної облікової ціни – планової (із виявленням відхилення між плановою і фактичною собівартістю після того, як буде складена калькуляція фактичної собівартості продукції) або продажною (з виявленням відхилення між продажною і фактичною собівартістю продукції).

У балансі готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю, а в поточному обліку протягом місяця бухгалтер оприбутковує її за умовними цінами – плановими чи продажними. Отже, виникають розбіжності в оцінці готової продукції. Щоби позбутися таких розбіжностей, треба визначити відхилення між фактичною та умовною вартістю продукції після складання калькуляцій та скласти виправні проводки (дебет рахунку 26 і кредит рахунку 23 у випадку, якщо фактична собівартість готової продукції перевищує умовну вартість або сторнувати такий запис, якщо

фактична собівартість виявиться меншою від умовної вартості).

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання й окремими видами в установлених одиницях виміру: натуральних (характеризують кількість, обсяг і вагу продукції відповідно до їх фізичних властивостей, використовують для кількісного обліку готових виробів); умовно-натуральних (показники, необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції) [11].

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або Книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

На промислових підприємствах, зокрема тих, які мають значні обсяги виробництва і реалізації продукції, доцільно використовувати логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції, оскільки у збутовій діяльності й інформаційному забезпеченні процесу збуту готової продукції, який ще називають логістичним сервісом, вони дають найкращі результати. Для інформаційного забезпечення маркетингових і логістичних процедур необхідно формувати і передавати на відповідні рівні управління повну, своєчасну та достатню інформацію про кількісні та вартісні показники щодо залишків готової продукції на будь-який момент часу, про вартість відпущеної оплаченої та неоплаченої продукції, про сегменти ринків збуту і витрати, пов'язані зі збутовою діяльністю. Необхідну інформацію постачає система обліку, в якій реєструються всі без винятку операції щодо руху готової продукції та її фактичної собівартості, залишків готової продукції за окремими групами та аналітичними позиціями. При цьому, як правило, облікова інформація вміщує набагато більше даних, ніж їх використовують у системі управління [8].

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

Інша пропозиція стосується використання у розрахунках із покупцями таких форм без-

готівкових розрахунків, які б гарантували своєчасне надходження грошей за відпущену покупцям продукцію. 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 унеможливають виникнення безнадійної дебіторської заборгованості.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] зазначено: «Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця» [9].

В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку визначено, що вести аналітичний облік, тобто застосовувати чи не застосовувати в обліку рахунки третього і нижчих порядків, підприємство вирішує самостійно [2].

Причому підприємство може вводити нові субрахунки, зважаючи на потреби управління, контролю, аналізу і звітності з обов'язковим збереженням кодів субрахунків, передбачених «Планом рахунків» [3].

У статті нами було розглянуто класифікацію готової продукції за ступенем складності та виявлено три види складної продукції: основна, супутня та побічна. На нашу думку, ведення більш деталізованого обліку готової продукції є найбільш доцільним засобом її обліку.

Так, для спрощення обліку готової продукції на підприємствах промисловості Яровенко Т.С., Чернова А.І. наголошують на доцільності його ведення за видами готової продукції. На їх думку, для цього слід використовувати субрахунки 261 «Основна продукція» та 262 «Супутня продукція», а також 263 «Побічна продукція» [12].

Операція «Оприбутковано на складі готову продукцію» відображається по дебету рахунку 26 «Готова продукція» та по кредиту на рахунку 23 «Виробництво». Якщо підприємство виробляє напівфабрикати, призначені для реалізації (тобто у нашому випадку побічну продукцію), це відображається за дебетом рахунку 263 «Побічна продукція» та за кредитом рахунку 25 «Напівфабрикати». Якщо готова

продукція даного виробництва повністю використовується на самому підприємстві, то вона враховується на субрахунку 262 «Супутня продукція» або інших субрахунках залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Готова продукція». Або якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на підприємстві, то вона може враховуватися на субрахунку 262 «Супутня продукція» або інших залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Супутня продукція».

Слід зазначити, що процес формування облікової інформації про готову продукцію починається зі складання первинних документів. Основним реєстром для обліку за спрощеною формою бухгалтерського обліку є «Журнал реєстрації господарських операцій». Існують деякі недоліки у веденні «Журналу реєстрації господарських операцій» стосовно обліку готової продукції. Один із суттєвих недоліків полягає у відсутності інформації про її обсяги, що ускладнює процеси планування господарської діяльності [8].

Зважаючи на вищесказане, доцільно додати до «Журналу реєстрації господарських операцій» графи з додатковою інформацією, а саме: перша графа буде відображати інформацію про надходження готової продукції, а друга – про її вибуття.

Таке доповнення забезпечить отримання достовірної оцінки готової продукції, що відповідає стандартам обліку, а також розширить коло користувачів нововведеної форми обліку, оскільки зміни, що було запропоновано внести до «Журналу реєстрації господарських операцій», сприятимуть посиленню контролю обліку готової продукції [9].

Слід зазначити, що за умов зростання обсягів інформації продуктивне вирішення питань управління програмою виробництва та реалізації на підприємстві можливе тільки з упровадженням автоматизованих систем оперативного та управлінського обліку.

Завдяки автоматизації процесів обліку з реалізації готової продукції буде забезпечено контроль надходження платежів від покупців за відвантаженою продукцією, зменшено час для визначення обсягу податкового зобов'язання з ПДВ, спрощено процес розподілу позавиробничих витрат, зокрема збутових.

Що стосується автоматизації складського обліку, то вона забезпечує отримання даних аналітичного обліку залишків та надходження на склад готової продукції в її вартісному та

натуральному вимірах; даних про витрати та випуск готової продукції, що береться до уваги під час прийняття управлінських рішень.

Отже, на нашу думку, у сучасних умовах особливу увагу потрібно приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між контрагентами та реалізації продукції через мережу Інтернет.

Висновки з цього дослідження. 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.

Згідно з П(С)БО 9, запаси включають готову продукцію, первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість. 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.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) 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. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

Операції, пов'язані з рухом готової продукції, відображаються на рахунку 26 «Готова продукція». За його дебетом відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або нормативною вартістю; за кредитом – списання виробничої собівартості готової продукції.

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.

Вдосконалення елементів первинного обліку, наприклад «Журналу реєстрації господарських операцій», сприятиме посиленню контролю обліку готової продукції на підприємстві в цілому. А переведення обліку готової продукції з ручного на автоматизований режим суттєво спростить контроль господарських процесів в умовах зростання обсягів інформації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами від 06.02.2015 р. № 1702-18) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами від 18.03.2014 р. № 20341-14) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами від 01.01.2015 р. № z0008-13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами від 09.08.2013 р. № z1242-13) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладах] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2009. – 912 с.
7. Бабич В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): [навч. посіб.] / В.В. Бабич, С.В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: [навч.-практ. посіб.] / Н.І. Верхоглядова [та ін.]. – К.: ЦУЛ, 2010. – 536 с.
9. Заокіпна Н.С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізація / Н.С. Заокіпна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonalennya-obliku-gotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi>.
10. Сопко В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В. Сопко; 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
11. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: [навч. посіб.] / Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеєва. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
12. Яровенко Т.С., Чернова А.І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції / Т.С. Яровенко, А.І. Чернова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2013. – № 7 (2). – С. 195–200.