

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА**

(на матеріалах ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», м. Чернівці)

Студента 2 курсу, 703 групи
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми
«Облік і оподаткування»

Фіщука
Назарія
Дмитровича

Науковий керівник
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ПЕРМАНЕНТНОЇ ЕКОНОМІКИ.....	6
1.1. Економічна сутність готової продукції та її роль в діяльності підприємств хлібопекарської промисловості	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку готової продукції	11
Висновки до розділу 1	17
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»	18
2.1. Організація обліку готової продукції на підприємстві	18
2.2. Документування операцій з обліку готової продукції на підприємстві.....	26
2.3. Синтетичний і аналітичний облік готової продукції на підприємстві	30
2.4. Відображення інформації про облік готової продукції у фінансовій звітності підприємства	35
Висновки до розділу 2.....	38
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	40
3.1. Економічний аналіз обсягів готової продукції та її реалізації на підприємстві.....	40
3.2. Організація комп'ютеризації обліку готової продукції на підприємстві та шляхи удосконалення	43
Висновки до розділу 3.....	55
ВИСНОВКИ.....	57
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	62
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Хлібопекарська галузь України є однією із найбільш важливих для країни, головним завданням якої є забезпечення якісною хлібопекарською продукцією всіх верств населення України. Діяльність підприємств хлібопекарської галузі сполучена із значною кількістю ризиків, що не може не впливати на їхній стан. Головним індикатором погіршення стану підприємств галузі є зниження обсягів виробництва хлібобулочної продукції в натуральному виразі. Значне скорочення обсягів виробництва у 2019 році пов'язано із скороченням населення, значним зниженням споживання хлібобулочних виробів внаслідок анексії Криму, а також проблематичним забезпеченням виробництва хлібобулочних виробів у зоні АТО.

Облік виробництва готової продукції підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності та досягнення поставлених цілей інформацію. Тому необхідний чіткий і своєчасний облік та аудит відвантаженої та реалізованої продукції, що сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, притоку грошових коштів та прискорення обертання оборотного капіталу. Від правильності обліку реалізації залежить обсяг отриманого доходу не лише підприємства, а й бюджету держави, тому необхідне вивчення особливостей обліку процесу виробництва та реалізації готової продукції згідно із Національними стандартами бухгалтерського обліку. Всі перераховані проблеми, що потребують розв'язання, зумовлюють актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є дослідження теоретичних, методичних, організаційних засад обліку та аналізу готової продукції та пошук шляхів їх удосконалення на підприємстві.

Виконання поставленої мети передбачало постановку і розв'язання наступних основних завдань:

- уточнити поняття «готова продукція», його економічну сутність;
- критично оцінити законодавче та методичне забезпечення і сучасний порядок відображення операцій з обліку готової продукції;

- дати організаційно-економічну характеристику діяльності ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат»;
- дослідити особливості організації обліку готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» і внести пропозиції щодо її вдосконалення;
- розглянути порядок документування операцій з обліку готової продукції на досліджуваному підприємстві та дослідити їх відображення в синтетичному, аналітичному обліку та фінансовій звітності;
- вивчити методичні та організаційні аспекти комп'ютеризації обліку готової продукції на обліку готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» та розробити рекомендації щодо удосконалення цього процесу;
- дослідити інформаційну базу економічного аналізу готової продукції та провести аналіз випуску готової продукції на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аналізу готової продукції на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку та аналізу готової продукції на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат».

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи. Інформаційним забезпеченням для застосування зазначених вище методів дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності підприємства хлібопекарської галузі. У процесі дослідження було вивчено й проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі акти щодо питань обліку та аналізу готової продукції..

Інформаційною основою дослідження є законодавчі акти, міжнародні та національні стандарти обліку і звітності, інші нормативно-правові документи, інструктивні матеріали статистичних органів та державних органів управління, статистичні щорічники, дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку підприємства ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», результати особистих спостережень автора.

Наукова новизна. Новизна наукових результатів дослідження полягає в комплексному дослідженні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат». Зокрема, удосконалено:

- систему аналітичного обліку готової продукції на підприємстві;
- сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія» для автоматизації первинного і зведеного обліку готової продукції на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку готової продукції. Практичну цінність мають пропозиції автора щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія» в частині обліку готової продукції на досліджуваному підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені у випускній кваліфікаційній роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають резерви збільшення випуску продукції.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 61 сторінку, містить 1 таблицю, 2 рисунки та додатки. Список використаних джерел налічує 62 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Економічна сутність готової продукції та її роль в діяльності підприємств хлібопекарської промисловості

Актуальність і значимість розгляду проблеми обліку випуску, відвантаження і збуту готової продукції полягає в тому, що результатом діяльності будь-якого виробничого підприємства чи організації являється випуск готової продукції, виконання робіт чи надання послуг. В результаті вартість готової продукції, робіт, послуг переходить із сфери виробництва в сферу обігу.

Хліб і хлібобулочна продукція є головною харчовою продукцією, що споживається всіма категоріями населення, незалежно від місця проживання, статі, соціального статусу та рівня доходів. Тому хлібопекарська промисловість, яка забезпечує населення цією продукцією, є стратегічно важливою для життєзабезпечення суспільства і гарантування продовольчої безпеки держави.

Великі промислові потужності хлібозаводів розташовуються переважно у передмістях Києва, Харкова та інших міст, що певним чином сприяє підвищенню зайнятості населення сільських територій й розширенню географії постачання основної продукції галузі – хліба нетривалого зберігання – на відстань до 150–200 км.

Наразі серед промислових виробників хліба та хлібобулочних виробів основна частка припадає на вертикально-інтегровані компанії:

концерн «Хлібпром» (м. Львів), який охоплює 15,6% ринку хлібопродуктів;

ПАТ «Київхліб» (м. Київ) – 13,5%; група «Lauffer Group» (м. Донецьк) – 13,0;

ТОВ «ХК «Хлібні інвестиції» (м. Київ) – 11,1;

ТМ «Кулиничі» (м. Харків) – 9,4;

ТМ «Формула смаку» (м. Кропивницький) – 8,8;

ТМ «Хлібодар» (м. Запоріжжя) – займає 5,9% ринку.

Ці компанії-виробники постачають на ринок країни понад 3/4 обсягів хлібопродукції промислового виробництва.

Хлібопекарська галузь у продовольчій системі України є однією з небагатьох галузей, яка забезпечує виробництво продукції на рівні фізіологічних норм споживання.

Слід зазначити, що сформована нині структура операторів ринку хліба й хлібобулочних виробів – надто диференційована. Промислове виробництво продукції в цій структурі становить не більше 40%. Близько 50–60% ринку поділяють між собою приватні міні-пекарні та пекарні торговельної мережі, близько 7–12% – припадає на цехи підприємств громадського та швидкого харчування. Значна частка продукції галузі не обліковується державною статистикою й розрахувати її можливо лише орієнтовно, виходячи з кількості наявного населення в країні та середньозваженої норми споживання.

Розрахунки структури та ємності ринку хлібобулочних виробів представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Розрахунок ємності ринку хлібобулочних виробів, 2015–2022 рр.

Показник ємності ринку	2015р.	2016р.	2017р.	2018р.	2019р.	2020р.	2021р.	2022р.	2022р. до 2015р., %
Кількість наявного населення, млн. осіб	45,87	45,63	45,55	45,49	43,00	42,84	42,67	42,4	92,4
<i>Вироби хлібобулочні</i>									
за середньозваженою нормою споживання*, тис. т	4330,1	4307,5	4299,9	4294,3	4059,2	4044,1	4028,0	4002	92,4
за виробництвом промислової продукції*, тис.	1808	1763	1686	1561	1356,7	1231	1160	1050	58,1
за обсягами реалізації продукції промисловими підприємствами*, млн грн	9636	11183	12007	12038	9611	13177	14917	17098	177,4
<i>Обсяг ринку, що не обліковується статистичною звітністю, %</i>									
відносно середньозваженої норми споживання хлібобулочних виробів*, %	58,2	59,1	58,0	58,9	66,6	69,6	71,2	73,8	□

Результати дослідження вказують на зменшення фізичних обсягів промислового виробництва хлібобулочних виробів за 2015–2022 рр. в 1,7 раза (до 1050 тис. т), однак за цей період на 75,4% підвищилися вартісні обсяги їх реалізації (до 17,1 млрд. грн.), що в структурі сукупних доходів від реалізації продукції харчової промисловості займали 3,8%. Натомість частка «сірого» ринку постійно зростала.

Ситуація, коли понад 2/3 ринку хліба знаходиться поза статистикою, обтяжує проведення достовірного аналізу та відображення реальної картини функціонування ринку хліба. Відповідно ускладнюється можливість ухвалення ефективних, науково обґрунтованих управлінських рішень. Тому створення рівних економічних умов діяльності всіх суб'єктів хлібопекарського виробництва - важлива складова подальшого ефективного розвитку ринку хліба.

В Україні хліб та хлібобулочні вироби є доступними харчовими продуктами, котрі завжди знаходяться на полицях магазинів. В асортименті хлібобулочної продукції переважає хліб пшеничний, його частка займає 41,9% ринку, хліб житньо-пшеничний і пшенично-житній - 31,7, вироби булочні - 24,8, хліб житній - 1,1, інші види хліба - 0,6% ринку. Нині потреба населення в хлібі та хлібобулочних виробах, яка визначена нормою споживання, забезпечується в повному обсязі. Відповідно до Постанови Уряду № 656 від 14.04.2000 року «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення» норма споживання хліба становить 101 кг на 1 особу в рік. Слід відзначити, що в країнах Європи споживання хліба значно нижче - від 37 кг/рік у Великій Британії, до 50-55 кг/рік у Німеччині, Франції, Бельгії, Іспанії.

Всі запити українців в сфері хлібобулочних виробів в основному задовольняються вітчизняними виробниками. Імпорт настільки незначний, що його частка майже не помітна в загальному обсязі ринку (рис. 1.1). У

той же час, експорт українських ХБВ збільшується, і, хоч як це не дивно, головним покупцем нашого хліба є США .



Рис. 1.1. Частки вітчизняної та імпоротної продукції у структурі ринку хлібобулочних виробів в Україні (без врахування тіні) в натуральному вираженні, %

Аналіз ринку хлібобулочних виробів в Україні показує, що основна маса виробників все ще зосереджена на випуску традиційних соціальних сортів хліба, частка яких становить 80% від загального обсягу. Преміальні і функціональні види займають 5% і 3% відповідно. Виявити справжні параметри ринку заважає наявність значного тіньового сегмента. Поєднання низькорентабельного виробництва з конкурентними перевагами тіньовиків ускладнює діяльність офіційних учасників ринку і перешкоджає модернізації виробництва.

Визначення поняття «готова продукція» досліджували вітчизняні вчені, такі як Н.М.Ткаченко, Ф.Ф. Бутинець, Н.П. Мешков, І.С. Глушков, Т.В. Федосова, І.А. Ламискін, В.Я. Кожинов, Д.О. Жернова. Останній автор на базі аналізу та систематизації поняття «готова продукція» попередніх вчених, визначила, що 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, яка пройшла перевірку в усіх відділах і відповідає всім стандартам. Повністю завершений продукт, який готовий до передачі на склад або до вибуття на сторону [1].

У науковій, навчальній та іншій спеціальній літературі з бухгалтерського обліку існує низка інших визначень поняття «готова продукція», частину яких наведено нами в додатку А.

Якщо технічними умовами передбачено реалізацію продукції у присутності представника замовника, то вироби вважаються готовими після того, як вони прийняті представниками замовника й оформлені актом приймання. Готова продукція, що підлягає передачі замовнику, але не оформлена актом передачі та не передана на склад, враховуватиметься в складі незавершеного виробництва.

Обсяг виробництва і реалізації продукції – це основні показники, які характеризують діяльність підприємства. Обсяг реалізації є дуже важливим для встановлення нормованих статей витрат.

За своїм економічним змістом обсяг реалізованої продукції характеризує кінцевий фінансовий результат роботи підприємства, виконання своїх обов'язків перед споживачами, ступінь участі у задоволенні потреб ринку. Результати аналізу дефініції «готова продукція» представлено в Додатку Б.

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

Готова продукція на підприємстві хлібобулочної промисловості проходить такі операції:

- випуск продукції з виробництва і здача її на склади;

- зберігання продукції на складах підприємства;

- відпуск продукції на місці одногогороднім і відправка іногороднім покупцям;

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

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

Вирішення завдань вдосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на підприємствах виробництва хлібопродуктів потребує постійного контролю та аналізу за використанням ресурсів. Тому для підвищення ефективності діяльності підприємства велике значення має вибір правильних управлінських рішень на основі організації збору, формування та оцінки інформації про витрати. Вирішення цієї проблеми дозволить вийти на новий рівень побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємством.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку готової продукції

Світова тенденція розвитку економічних систем потребує пристосування до загальновизнаних, науково-обґрунтованих системних стандартів і акцентує увагу на доцільності їх застосування. Реформування економіки України в цілому та хлібопекарської галузі зокрема, інтеграція у світове економічне середовище та використання зміненого податкового кодексу створюють нові економічні реалії, які повинні адекватно відображатися в обліку.

На практиці хлібопекарські підприємства використовують рекомендації податкового законодавства. Основою прийняття такого рішення виступає ієрархічна підпорядкованість підзаконних актів. Так, сучасний облік витрат хлібопекарного виробництва здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та впроваджено П(С)БО, які мають пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку.

На теперішній час багато підприємств змушені працювати у

стратегічних господарських зонах, що характеризуються підвищеним ризиком внаслідок недостатньо глибокого знання критичних для виживання підприємства факторів зовнішнього середовища: поведінки споживачів, позицій конкурентів, правильного вибору партнерів, створення конкурентоспроможного асортименту товарів і послуг з урахуванням інтересів споживачів. У зв'язку з цим, виникає необхідність дослідження ринку певного виду продукції, зокрема хліба та хлібобулочних виробів. Це обумовлено тим, що він має особливе значення для українського ринку продовольства в цілому. За останні роки на ринку даного продукту склалася гостра конкуренція за рахунок появи великої кількості підприємств, що займаються виробництвом хлібобулочної продукції. Маркетинг, як концепція виробничо-збутової діяльності на ринку хлібобулочних виробів, недостатньо укріпив свої позиції. Виробники ще не повною мірою усвідомили значення та можливості інструментарію маркетингу і не приділяють відповідної уваги його вивченню та впровадженню.

Готова продукція відноситься до складу запасів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію визначаються П(С)БО 9 "Запаси" [21], П(С)БО 16 "Витрати" [22] та Методичні рекомендації №2 з бухгалтерського обліку запасів [23].

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси", готова продукція визначається як та продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [21].

Згідно з Методичними рекомендаціями готова продукція — виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, встановленим стандартам або технічним умовам тощо.

Готова продукція, виготовлена на підприємстві, є складовою запасів. Відповідно до Інструкції № 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 [24].

Одночасно із цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі може бути одержано супутню продукцію. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам (п. 428 Методрекомендацій №373).

Одночасно із цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі може бути одержано супутню продукцію. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам (п. 428 Методичних рекомендацій № 373) [25].

Хліб - це продукт, випечений з тіста, приготованого за відповідними рецептурами та технологічними режимами. Хлібопекарське виробництво - це промислове вироблення хліба, булочних, здобних, дістичних, сухарних і бубликових виробів з основної та додаткової хлібопекарської сировини (ГОСТ 16814-71, затверджений Держкомстандартом СРСР від 18.03.71 р. № 499).

Виробнича собівартість промислової продукції (робіт, послуг) - це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво (п. 3 Рекомендацій № 47). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством самостійно.

У п. 11 ПБСО 16 зазначаються два види собівартості продукції — виробнича та собівартість реалізованої продукції (рис. 1.2).

Для визначення виробничої собівартості продукції важливе значення мають прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.



Рис. 1.2. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

Об'єкт витрат — це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат (п. 4 ПБО 16).

До виробничої собівартості продукції включаються:

прямі матеріальні витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п. 11 ПБО 16. Відповідно до п. 2.13 Методрекомендацій № 2 зворотні відходи виробництва — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім

не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються (такі відходи ще називають «безповоротними»). Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат. Оприбуткування зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів, відображається за Дт субрахунку 209 «Інші матеріали» у кореспонденції з Кт рахунку 23 «Виробництво»;

прямі витрати на оплату праці. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

інші прямі витрати. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід також враховувати, що 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.

Собівартість реалізованого хліба складається з його виробничої собівартості, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат (п. 11 П(С)БО 16 "Витрати").

Рекомендації № 47 - основний документ, яким повинні користуватися промислові підприємства, у тому числі й підприємства хлібопекарської

промисловості, при формуванні собівартості виготовлення продукції (виконання робіт і послуг). Названий документ можна вважати "базовим": оскільки він розроблений з урахуванням багатьох вимог П(С)БО, то, у свою чергу, служить основою (базою) для складання галузевих рекомендацій.

Що стосується саме хлібопекарської галузі, то протягом 4 років калькуляції на випікання хліба підприємства складали, "як могли", використовуючи і Рекомендації № 47, і стару, ще СРСРівську інструкцію, і... Іншими словами, галузь довгий час не мала свого нормативного документа. Але сьогодні ситуація змінилася: є окремий документ для калькулювання затрат на випікання хліба і хлібобулочних виробів підприємствами хлібопекарської промисловості - пекарями!

У 2004 р. об'єднанням підприємств хлібопекарської промисловості "Укрхлібпромом" розроблені Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) хлібопекарської промисловості (затверджені наказом Державного департаменту продовольства Міністерства аграрної політики України від 20.04.04 р. №17). Рекомендації враховують особливості формування собівартості при виготовленні хліба і хлібобулочних виробів. Призначені як для великих хлібокомбінатів, хлібозаводів України, так і для невеликих приватних пекарень.

Виробництво хліба - процес матеріаломісткий. Вартість тільки основної сировини - борошна становить 60 - 70 % від суми витрат, понесених підприємством на виготовлення продукту. Норми витрати борошна та інших основних і допоміжних продуктів підприємство розраховує самостійно, використовуючи різні ГОСТи та ТУ. Калькулювання здійснюють на основі рецептур. Досі підприємства хлібопекарської промисловості для набору рецептур використовують Збірник рецептур на хліб і хлібобулочні вироби, затверджений Головним управлінням хлібопекарської та макаронної промисловості Мінхлібпрому СРСР 23.01.86 р.

На нові види виробів згідно з ГОСТами розробляються нові рецептури і затверджуються в установленому порядку. Наприклад, рецептури може

затверджувати Дегустаційна комісія об'єднання підприємств хлібопекарської промисловості "Укрхлібпром".

Висновки до розділу 1

1. Хлібопекарська галузь у продовольчій системі України є однією з небагатьох галузей, яка забезпечує виробництво продукції на рівні фізіологічних норм споживання. Хліб і хлібобулочна продукція є головною харчовою продукцією, що споживається всіма категоріями населення, незалежно від місця проживання, статі, соціального статусу та рівня доходів. Тому хлібопекарська промисловість, яка забезпечує населення цією продукцією, є стратегічно важливою для життєзабезпечення суспільства і гарантування продовольчої безпеки держави. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Готова продукція на підприємстві хлібобулочної промисловості проходить такі операції: випуск продукції з виробництва і здача її на склади; зберігання продукції на складах підприємства; відпуск продукції на місці одностороннім і відправка іногороднім покупцям; відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва); реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

2. Будь-яка діяльність, що здійснюється в Україні, регулюється нормативними та правовими актами. У роботі зосереджено увагу на відповідності організації обліку виробництва та збуту готової продукції відповідно до національних положень стандартів, зокрема П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», а також наближення діючої нормативної практики до міжнародного досвіду обліку й аналізу.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»

2.1. Організація обліку готової продукції на підприємстві

Публічне акціонерне товариство «Чернівецький хлібокомбінат» (ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат») створено згідно з Наказом Регіонального відділення Фонду державного майна України по Чернівецькій області, наказ від "25" листопада 1996 року №1114-АТ, шляхом перетворення державного Чернівецького хлібокомбінату у відкрите акціонерне товариство відповідно до Закону України «Про господарські товариства» та Закону України «Про особливості приватизації майна в агропромисловому комплексі», Постанови Кабінету міністрів «Про затвердження порядку перетворення в процесі приватизації державних, орендних підприємств і підприємств із змішаною формою власності у відкриті акціонерні товариства». Організаційно-економічна характеристика ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» наведена у додатку Б.

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та виходу готової продукції. Побудова обліку виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління. Зазначені причини обумовлюють актуальність дослідження впливу облікової політики підприємства на величину собівартості готової продукції.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» термін «облікова політика» означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [28].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про активи і зобов'язання та їх оцінку в Україні визначаються національними (П(С)БО) та міжнародними (МСБО) стандартами бухгалтерського обліку. В ряді випадків в стандартах перелічено по кілька альтернативних варіантів методів обліку та оцінки, що зумовлює необхідність обрання одного з них, який необхідно закріпити в розпорядчому документі про облікову політику. Враховуючи, що облікова політика – це насамперед політика власника відносно системи обліку підприємства, то суб'єктом її формування може бути: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, аудиторська або інша спеціалізована фірма.

Бухгалтерський облік у ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» ведеться власною бухгалтерською службою. При веденні бухгалтерського обліку підприємство дотримується вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-ХГУ (з наступними змінами і доповненнями) Міжнародних та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. При веденні бухгалтерського обліку та підготовці фінансових звітів підприємство дотримується принципів автономності, безперервної діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повного висвітлення, послідовності, обачності, превалювання змісту над формою, єдиного грошового вимірника. Структура бухгалтерської служби, розподіл обов'язків між обліковими працівниками та рівень кваліфікації й ініціативності управлінського персоналу і працівників бухгалтерії, наявність ефективної системи внутрішнього контролю, що можлива завдяки формуванню переліку центрів витрат та сфер відповідальності, є беззаперечними факторами облікової політики.

В залежності від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію різним ланкам управління, що відповідно

знаходить відображення в обліковій політиці. Саме у цьому ракурсі і простежується зв'язок облікової політики з потребами управління [34, с. 156].

У процесі формування облікової політики підприємства доцільно враховувати фактори, які впливають на нього. Найефективніше це здійснюється із застосуванням системного підходу до зовнішніх і внутрішніх факторів. Узагальнивши напрацювання науковців та врахувавши галузеві особливості, пропонуємо структуровані фактори, що впливають на формування облікової політики (додаток В).

Розглянемо їх вплив на формування облікової політики на хлібопекарських підприємствах в цілому і на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» зокрема.

Форма власності та організаційно-правова форма підприємства визначають спрямування облікової політики, адже саме ці фактори визначають користувачів облікової інформації та коло управлінців (власники, акціонери, держава тощо). Організаційно-правова форма, вид діяльності є підставою застосування МСФЗ.

Організаційна структура управління, наявність структурних підрозділів та їх економічні взаємозв'язки впливають на формування облікової політики хлібопекарських підприємств в тому аспекті, що впливає з новацій щодо типу організації підприємства, безперервності технологічного процесу, наявності спеціалізованих цехів тощо.

З цього приводу цікавою є думка І.Б. Садовської [35], яка відзначає два найважливіших аспекти, що визначають безпосередньо сам процес управління: організаційна структура керованої системи та інформаційне забезпечення керуючих елементів системи. Саме два цих фактори, за інших рівних умов, можуть значно послабити ефективність управління, так як максимальним чином визначають дві з трьох основних груп методів управління, тобто всі, крім інтуїтивного. Організаційна структура, так само як і облікове інформаційне забезпечення, прямо впливає на таку характеристику економічних систем, як ефективність їх управління. Дана

характеристика припускає здатність тієї чи іншої локальної економічної системи адекватно реагувати на зовнішні та внутрішні управлінські впливи. Цей фактор дуже важливий в контексті можливої залежності ефективності управління не тільки від раціональності управлінських рішень, не тільки від облікового інформаційного забезпечення процесу управління і відповідності організаційної структури ринковій ситуації, але й від здатності самої системи реагувати на управління [36, с. 28].

У процесі розроблення облікової політики в частині затрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на затрати, що формують собівартість запасів і витрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена, або роботами та послугами, які виконані. Вимоги до формування собівартості в цілому по підприємству за єдиними методологічними принципами, незалежно від галузевих особливостей, регламентують Положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та 9 «Запаси» [21, 22].

Тип виробництва і його вид розглядаємо як фактор формування облікової політики хлібопекарських підприємств в наступному баченні – в останні роки все більше хліба та хлібобулочних виробів випікають міні-пекарні та супермаркети. Складність ситуації для великих підприємств полягає в тому, що робота великих хлібопекарень жорстко контролюється, у той час, коли малі, а часто й підпільні пекарні, процвітають і в їхню діяльність влада не втручається. Безумовно, якість продукції, що виробляється великим хлібзаводом і підпільною пекарнею, не можна порівняти, та в той же час такі підпільники реалізують продукцію за нижчою ціною. В умовах зниження купівельної спроможності люди часто обирають їхню продукцію, якість і показники безпечності якої ніхто не контролює. Ніхто не знає, скільки є виробників хліба, у яких умовах вони працюють, як платять податки, чи дотримуються технології [37].

Технологічні особливості процесу виробництва хліба та хлібобулочних виробів (додаток Г) полягають у:

- достатньо невеликій тривалості технологічного процесу;
- обмеженості строку зберігання основних матеріально-виробничих запасів;
- якість продукції, яка виробляється, залежить від дотримання технології виробництва та якості сировини, від якої в свою чергу залежать норми витрат сировини та виходу продукції.

Наслідками цих технологічних особливостей, що в свою чергу також є факторами формування облікової політики є:

- відсутність незавершеного виробництва;
- обмежений термін реалізації готової продукції і мінімум залишків нереалізованої продукції (по хлібу відсутність залишків нереалізованої продукції);
- швидкий оборот грошових коштів;
- територіальна обмеженість реалізації через малу транспортабельність готової продукції.

Розвинута інфраструктура ринку (банки та інші фінансово-кредитні інститути) дозволяє хлібопекарським підприємствам підвищувати платоспроможність, підвищувати ліквідність, прибутковість та рентабельність.

Законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни є беззаперечним чинником формування облікової політики, адже фінансово-господарська діяльність підприємства ведеться в правовому полі.

Стратегія фінансово-господарського розвитку може мати різні цілі, завдання та засоби економічного розвитку підприємства – залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм, підвищення стійкості в конкурентному середовищі тощо.

Система оподаткування, наявність пільг та умови їх отримання безпосередньо впливають на фінансовий стан підприємства та визначають можливості розвитку та стратегічні завдання підприємства.

Підприємства під час визначення облікової політики згідно з МСБО або П(С)БО можуть обирати один з таких способів для оцінки запасів при вибутті (формулу собівартості):

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу [22].

Крім того, середньозважена собівартість може бути обчислена на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання [21].

Застосування різних методів оцінки запасів при вибутті призводить до різних величин витрат виробництва і, відповідно до різних рівнів собівартості готової продукції. Зокрема, в умовах інфляції застосування методу ФІФО призведе до зниження собівартості готової продукції. При застосуванні оцінки за середньозваженою собівартістю, яка обчислена на періодичній основі вона буде вища за оцінку за методом ФІФО, а при застосуванні оцінки за середньозваженою собівартістю на дату використання у виробництві, вона буде нижчою ніж за середньозваженою собівартістю, яка визначається на періодичній основі.

Впливають на собівартість готової продукції методи розподілу непрямих виробничих затрат за видами вироблюваної продукції, зокрема обслуговуючих виробництв. Важливим моментом тут є обрання методу та бази їх розподілу. Серед баз розподілу застосовують години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі затрати тощо. Немає заборони здійснювати розподіл витрат допоміжних виробництв і за кожним елементом затрат. При цьому, для кожного елемента затрат може бути обрана своя база розподілу.

Можливі також варіанти методів розподілу непрямих затрат: пропорційно прямим затратам, прямим розподілом, покроковим розподілом, методом системи лінійних рівнянь. Застосування різних методів розподілу непрямих затрат дає досить вагомі різниці у собівартості конкретних видів продукції.

Важливим елементом облікової політики підприємства є розподіл загальновиробничих затрат на змінні та постійні, а також вибір бази їх розподілу. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні – з використанням обраної бази розподілу при нормальній потужності. Різною також може бути база розподілу загальновиробничих затрат: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі затрати тощо. Всі перелічені альтернативи впливають на собівартість виготовленої продукції.

Отже, нерелевантна база розподілу досить часто може призвести до помилкових управлінських рішень, прийнятих на отриманій інформації про собівартість готової продукції. Одним із складних питань облікової політики є порядок оцінки залишків незавершеного виробництва. До незавершеного виробництва належить продукція (вироби, заготовки, деталі), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а також вироби неукomплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання [39].

Залишки незавершеного виробництва можуть оцінюватись:

за нормативною виробничою собівартістю;

за плановими прямими витратами;

за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що перебувають в переробці.

Крім того, впливає на собівартість готової продукції й прийнятий порядок включення незавершеного виробництва до собівартості виробленої протягом року готової продукції. Один з методів оцінювання незавершеного виробництва – переведення його в еквівалентні одиниці готової продукції.

При цьому можуть застосовуватись 2 методи оцінки: метод ФІФО та середньої зваженої [40]. Застосування кожного з перелічених методів оцінки незавершеного виробництва призводить до різної величини собівартості готової продукції.

Основні засоби враховуються у звіті про фінансовий стан за первинною вартістю, що включає всі витрати, необхідні для доведення активу до стану, придатного до використання, за вирахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення. Сума, що амортизується, – це первинна вартість об'єкту основних засобів або переоцінена вартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості. Амортизація основних засобів призначена для списання суми, що амортизується, впродовж терміну корисного використання активу і розраховується з використанням прямолінійного методу. Ліквідаційна вартість, терміни корисного використання і метод нарахування амортизації розглядаються на кінець кожного фінансового року. Вплив будь-яких змін, що виникають від оцінок, зроблених в попередні періоди, враховується як зміна облікової оцінки.

Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Запаси в товаристві відображаються за собівартістю.

Розвиток матеріально-технічної бази сприяє підвищенню якості продукції при зниженні її собівартості за рахунок введення в експлуатацію нових печей, шаф кінцевого розстоювання тістових заготовок та іншого обладнання. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів, розвиток нових інформаційних технологій також є вагомим фактором формування облікової політики. Все більшого поширення набувають облікові програми, також зростає роль рекламних компаній та можливостей інтернету.

Системи та умови зацікавленості виконавців за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та його

структурних підрозділів (починаючи від подяк та премій і закінчуючи входом до складу акціонерів) є поширеними на підприємствах хлібопекарської промисловості і також впливають на формування облікової політики.

Отже, бухгалтерський облік в цілому та облікова політика зокрема є керованими системами. Їх регуляція здійснюється управлінцями підприємства на їх професійне судження з максимальним врахуванням динамічних факторів, що впливають на облікову політику.

Підприємство має право самостійно вибрати напрями облікової політики з урахуванням мети діяльності, але тільки в межах регулювання. У цьому разі методичні облікові проблеми здебільшого пов'язуються з кількома факторами: внутрішній зміст облікової політики; проблеми раціональності інформаційних потоків; облікова політика підприємства – зовнішнє середовище; загальні методи нормативного регулювання обліку операцій.

Особливості функціонування підприємств хлібопекарної галузі характеризується складними умовами господарювання, високим рівнем конкуренції, порівняно низьким рівнем рентабельності продукції, що є відображенням впливу економічних і адміністративних факторів, а також технологічних особливостей виробництва. Тому під час організації обліку і контролю на хлібопекарських підприємствах необхідно враховувати особливості технології і організації виробництва, які безпосередньо впливають на організацію обліку.

2.2. Документування операцій з обліку готової продукції на підприємстві

Доцільне управління підприємством неможливе без наявності достовірної та систематизованої належним чином інформації про обліковий процес виробництва та реалізації готової продукції. Контроль за відвантаженням та реалізацією готової продукції забезпечує отримання

прибутку підприємством, а також досягнення соціальної та економічної ефективності його діяльності.

Готова продукція на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» проходить стадії, наведені у додатку Д1.

Основними завданнями обліку готової продукції та її реалізації на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є:

- своєчасне оформлення відповідними документами готової продукції, відпущеної з виробництва;

- забезпечення контролю за її зберіганням на складах підприємства;

- вчасне відображення операцій з відвантаження і реалізації продукції та розрахунків з покупцями;

- дотримання строків поставок готової продукції, а також термінів оплати зі сторони споживачів;

- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантажену їм продукцію згідно договорів;

- забезпечення контролю за виконанням плану випуску і реалізації продукції;

- визначення фінансового результату від реалізації продукції як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп.

Процес формування інформації про готову продукцію в бухгалтерському обліку починається зі складання первинних документів (додаток Д2).

На підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» готова продукція оприбутковується на склад із виробництва на основі оформлення накладних та відомостей випуску продукції. У цих документах вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються у двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість продукції, що оприбутковується на склад, її вага та обсяг вимірюються, підраховуються і за необхідності зважуються.

Готова продукція, що виробляється на підприємстві має сертифікат якості, що засвідчують такі документи: свідоцтво про якість та сертифікат

відповідності державній системі сертифікації. Сертифікат якості – один із найбільш поширених супровідних документів, які засвідчують якість продукції, містить показники якості та технічні характеристики.

На складі готова продукція обліковується в кількісному виразі за її видами у картках складського обліку. У картках складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки. У них зазначають такі реквізити: назву підприємства; номер складу, стелажу, комірки; номер запису; одиницю виміру; марку, сорт матеріалу; облікову ціну, номенклатурний номер; найменування матеріалу; дата запису; номер документа; порядковий номер запису згідно складської картотеки; від кого отримано або кому відпущено; прибуток, видаток та остача готової продукції; контроль (підпис, дата). Даний документ заповнюють до кінця. Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу.

На підприємстві на кожний вид продукції складають виробничий акт, який використовують для складання накопичувальної відомості за місяць. Накопичувальна відомість необхідна для подальшого обліку готової продукції в бухгалтерії у натуральному і вартісному вираженні. Вона заповнюється на підставі первинних документів протягом місяця.

До бухгалтерії ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» щодня надходять документи на готову продукцію, на основі яких вона веде кількісно-натуральний облік випуску продукції за її видами. Показники, які застосовуються в обліку готової продукції (а також при її відвантаженні і реалізації), поділяються на натурально-речові та умовно-натуральні.

Облік готової продукції у вартісному вираженні ведуть за місцем її зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб. У системі бухгалтерського обліку продукція відображається за видами і сортами, а також за ознакою місцезнаходження.

У кінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва.

Останнім етапом кругообігу готової продукції ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є реалізація (продаж) виробленої продукції, яка здійснюється відповідно до договорів про поставку. Рух первинних документів з обліку готової продукції наведено у додатку ДЗ.

На підставі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається Відомість випуску готової продукції за звітний місяць, у якій випущена з виробництва продукція групується по видах і сортах (номенклатурних номерах) і відображається в двох оцінках: за обліковими цінами (як правило, за плановою собівартістю) і за фактичною собівартістю (яка визначається наприкінці місяця після складання звітної калькуляції).

Шляхом порівняння цих показників між собою визначають відхилення між плановою і фактичною собівартістю (економію, перевитрати) як по окремих видах продукції, так і в цілому. Ці дані використовуються для контролю за виконанням плану по собівартості продукції.

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.

Отже, кожен з етапів виробництва і руху готової продукції у ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» характеризується складанням первинних документів, які забезпечують контроль та достовірність обліку готової продукції. Вважаємо, що для підвищення ефективності документування операцій щодо руху готової продукції на досліджуваному підприємстві потрібно посилити контроль за відповідальними особами, які забезпечують своєчасне та достовірне оформлення первинних документів.

2.3. Синтетичний і аналітичний облік готової продукції на підприємстві

Операції, пов'язані з рухом готової продукції, відображаються на рахунку 26 "Готова продукція" відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [24].

Рахунок 26 "Готова продукція" призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. За дебетом рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. За кредитом — списання виробничої собівартості готової продукції [41].

Для рахунку 26 «Готова продукція» на підприємстві відкриті субрахунки 1 порядку:

- 261 «Хлібобулочні вироби»;
- 262 «Кондитерські вироби»;
- 263 «Печиво, пряники»;
- 264 «Хлібці, сухарі, грінки».

Для кожного субрахунку можливий розгалужений аналітичний облік у вигляді субрахунків 2-го порядку. Наприклад, для субрахунку 263 «Печиво, пряники» можна запропонувати такі субрахунки:

- 2631 «Печиво пісочне»;
- 2632 «Бісквіт з родзинками»;
- 2633 «Вироби здобні фігурні».

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

Робочий план рахунків хлібопекарських підприємств має враховувати можливість отримання інформації про постійні і змінні витрати, враховуючи особливості галузі. Так, наприклад, до постійних затрат у цій галузі відносять витрати на електроенергію і пальне на технологічні цілі, які не залежать від

обсягу продукції, оскільки час випікання і температура залишаються незмінними за будь-якого завантаження печі [42].

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призначено рахунок 23 "Виробництво". Прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати відображаються за Дт рахунку 23. За Кт рахунку 23 відображається, зокрема, вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, яка списується у Дт рахунку 26 "Готова продукція" [24].

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції хлібопекарської промисловості (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, а саме:

- сировина і матеріали;
- паливо й електроенергія на технологічні цілі;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

Водночас, за дослідженнями О.Д. Горбач, основними ціноутворюючими статтями у структурі собівартості хліба є борошно, інші основні матеріали, транспортно-заготівельні витрати, паливо на технологічні цілі, електроенергія на технологічні цілі, основна і додаткова заробітна плата, загальновиробничі витрати, питому вагу з яких складає сировина і матеріали – близько 60% [43, с. 6].

Під час вибору об'єкта калькулювання собівартості продукції та розрахунку відпускної ціни виробу доцільним є врахування таких особливостей галузі, як широкий асортимент продукції та нестабільний попит у розрізі деяких асортиментних груп. Обмежений строк зберігання і реалізації виробів вимагає точного, своєчасного і повного відображення інформації у внутрішніх документах підприємства щодо залишків продукції. Однак, кожне підприємство у складі виробничої собівартості може встановлювати власний перелік статей.

Загальною класифікацією загальновиробничих витрат є їх розподіл на постійні та змінні та подальший їх розподіл. Витрати, які здійснюються в процесі господарської діяльності суб'єктами господарювання, різні за своїм характером. Саме тому врахування їх суті та можливості віднесення на собівартість виробленої продукції (робіт, послуг) відіграє важливу роль. Поділ витрат на постійні та змінні в П(С)БО 16 “Витрати” є доцільним і враховує історичний досвід розвитку економічної думки з цього приводу [22]. В основу цієї класифікації витрат покладено залежність від обсягу виробництва, причому більшість вчених цей поділ представляли у вигляді змінних і умовно-постійних витрат. Такий поділ є дещо незвичним за назвою і принципом групування для вітчизняної практики. Він більш поширений в країнах з розвинутою соціально орієнтованою ринковою економікою. Так, наприклад, до постійних витрат у цій галузі відносять витрати на електроенергію і паливе на технологічні цілі, які не залежать від обсягу продукції, оскільки час випікання і температура залишаються незмінними за будь-якого завантаження печі.

Насправді постійними або змінними можуть бути не лише непрямі, а й прямі витрати. Як аргумент на користь обґрунтування даного твердження можна навести приклад оплати праці, яка може бути переважно постійною (при погодинній оплаті) чи переважно змінною (при відрядній), або амортизація, яка при виробничому методі нарахування буде змінною, а при інших методах – постійною (такою, що не залежить від обсягу виробництва).

В загальному вигляді при будь-якому методі обліку схема структури витрат включає матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі

витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, а також адміністративні й збутові витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати звичайної діяльності [44].

На підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» до складу матеріальних витрат входить вартість витраченого на випічку борошна, допоміжних матеріалів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніми підприємствами та організаціями тощо. Специфіка витрат хлібопекарської галузі, зокрема питома вага вартості палива та енергії в загальній величині витрат на виробництво, підкреслює доцільність їх відображення окремою статтею, хоча із врахуванням вимог П(С)БО ці витрати рекомендовано відображати у складі матеріальних витрат.

Повна собівартість формується шляхом включення до перерахованих статей суми витрат на збут. Тобто, склад і найменування деяких статей витрат на практиці не співпадають з рекомендованими П(С)БО. Дослідження частки кожної із статей в загальній сумі витрат на виробництво хлібобулочних виробів, дозволяє внести пропозицію не відображати втрати від браку окремою статтею, оскільки сума таких витрат надзвичайно мала й до того ж некондиційні, браковані вироби, як правило, повторно використовуються для нового замісу. Незначними є також витрати на упаковку, отже їх доцільно відображати у складі витрат на збут, а не окремою статтею.

Слід також відмітити, що специфіка діяльності підприємств різних галузей економіки вимагає внесення рекомендаційних уточнень щодо застосування П(С)БО в кожній конкретній галузі діяльності, адже універсального варіанту, здатного забезпечити всі необхідні вимоги досягти неможливо. Виходячи з цього, актуальною проблемою в сучасних умовах виступає уточнення класифікації витрат і калькулювання собівартості хлібопекарської продукції в контексті Національної реформи бухгалтерського обліку, що особливо підкреслюється важливістю даної галузі економіки з точки зору задоволення першочергової потреби людини – потреби в їжі [44].

Вирішення даної проблеми повинно розпочинатися з конкретизації таких понять, як прямі та непрямі витрати. На жаль, у жодному з нині діючих П(С)БО, включаючи П(С)БО 16, немає чіткого визначення категорії прямих витрат. Знаходимо їх офіційне визначення лише в Методичних рекомендаціях №47 п. 11, в яких вказується, що це «витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом». Назвати таке визначення вичерпним і зрозумілим не можна щонайменше з двох основних причин. По-перше, вживання у ньому слова «безпосередньо» вже наштовхує на думку про те, що ніяких проміжних розрахунків і етапів при віднесенні даного роду витрат на об'єкт витрат не має бути. По-друге, буквальний зміст поняття «економічно можливим шляхом», включає і їх віднесення шляхом розподілу пропорційно до певної бази. Отже, в самому визначенні знаходимо суперечності.

Для обліку загальновиробничих витрат на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». При цьому на підприємствах можливо відкрити субрахунки 911 «Загальновиробничі витрати основного виробництва» і 912 «Загальновиробничі витрати допоміжного виробництва», а також субрахунки, що забезпечують іншу аналітику залежно від специфіки виробництва, особливостей формування виробничої собівартості продукції.

Наведемо бухгалтерські проведення процесу виробництва хлібопекарської продукції (Додаток Е1).

До складу виробничої собівартості можуть бути віднесені не всі витрати, що обліковуються на рахунку 91 «Загально виробничі витрати», а лише змінні і частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції і нормальної виробничої потужності, а залишок постійних загально виробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції. Іншими словами, постійні загально виробничі витрати повинні щомісячно розподілятися між рахунком 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації» [45].

Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується

попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації».

Актуальність вимог удосконалення стосується як первинного, так і зведеного обліку, адже облік витрат на виробництво потрібен для визначення суспільних витрат і одержаних результатів, його дані також використовуються при обчисленні національного доходу, величини чистої продукції, при співставленні міжгалузевих балансів.

2.4. Відображення інформації про облік готової продукції у фінансовій звітності підприємства

Інформація, яка стосується виготовленої продукції, подається майже в усіх формах фінансової звітності підприємств, основним джерелом з яких є форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Залишки готової продукції у балансі відображаються за фактичною виробничою собівартістю у другому розділі активу балансу «Оборотні активи».

Раніше у звітність включалося згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28. Але починаючи з 2018 року готову продукцію, товари і незавершене виробництво включають до однієї статті балансу – «Запаси» (ряд. 1100). У даному рядку вказують інформацію про запаси кінцевих виробів на складі, які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Необхідні дані про сальдо на кінець звітного періоду, для включення їх у звітність, розраховують шляхом формування Оборотно-сальдової відомості по рахунку 26 «Готова продукція».

Виробництво продукції неможливе без відповідних ресурсів, з яких така продукція виготовляється. Інформацію про сировину та матеріали, які використовують у виробничому процесі також включають до статті «Запаси», а для розрахунку кінцевих сальдо формують оборотні відомості по рахунках бухгалтерського обліку 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП» і 25 «Напівфабрикати».

У статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надану їм продукцію (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів [46].

Якщо підприємство здійснювало продаж готової продукції по передоплаті, то у балансі показують зобов'язання підприємства, а дані для заповнення відповідного рядка беруть з кінцевого сальдо рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Усі доходи і витрати звітного періоду, пов'язані з виготовленням і реалізацією готової продукції, відображено у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

При визнанні доходу застосовують норми ПСБО 15 «Дохід», відповідно до якого дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [47].

Реалізуючи готову продукцію підприємства обов'язково списують її собівартість. При цьому виробнича собівартість реалізованої продукції розкривається у статті 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Для цього використовуються дані бухгалтерського рахунку 90. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) розраховують відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати».

Визначення доходів від реалізації продукції, а також її собівартості дає можливість розрахувати валовий прибуток чи збиток. Отриманий результат повинен відповідати даним рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Інформація, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції розкривається також і в другому розділі Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат». Проте слід мати на увазі, що в даному розділі не включаються витрати, що ввійшли до собівартості продукції, яка вироблена і спожита самим підприємством [46].

Так як результатом реалізації готової продукції є надходження грошових коштів від покупців, то така інформація буде також відображена у формі №3 «Звіт про рух грошових коштів», а саме у першому розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У даному звіті будуть відображатись надходження від реалізованої продукції покупцям, а також суми одержаних авансів.

Інформація про виробництво і реалізацію продукції міститься також у формах №5 і №6: «Примітки до річної фінансової звітності», а також додатку до них «Інформація за сегментами».

Отже, у фінансовій звітності розкривається, необхідна для користувачів, інформація про виробничу продукцію, її фактичну вартість на дату балансу, дохід від її реалізації та собівартість за звітний період, грошові надходження, що виникли як результат такої реалізації продукції, деталізацію цих даних за сегментами, тощо. Проте, інколи такої інформації є недостатньо. Причинами може бути включення виробничих запасів та готової продукції до однієї статті балансу. Адже з точки зору

бухгалтерського обліку таке сумування категорії є недоцільним, так як вони належать до різних рівнів виробничого циклу.

Таким чином, необхідно більш детально розкривати інформацію про готову продукцію у фінансовій звітності підприємств, а особливо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Це дозволить користувачам фінансової звітності аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, ділову активність підприємства, рентабельність виробництва та продажів, а також приймати виважені управлінські рішення.

Висновки до розділу 2

1. Досліджено, що у процесі формування облікової політики підприємства доцільно враховувати фактори, які впливають на нього. Організаційно-правова форма ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є підставою застосування МСФЗ. Технологічні особливості підприємства такі як відсутність незавершеного виробництва; обмежений термін реалізації готової продукції і мінімум залишків нереалізованої продукції (по хлібу відсутність залишків нереалізованої продукції); швидкий оборот грошових коштів; територіальна обмеженість реалізації через малу транспортабельність готової продукції також є факторами формування облікової політики.

Запаси на підприємстві відображаються за собівартістю. Розвиток матеріально-технічної бази сприяє підвищенню якості продукції при зниженні її собівартості за рахунок введення в експлуатацію нових печей, шаф кінцевого розстоювання тістових заготовок та іншого обладнання. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів, розвиток нових інформаційних технологій також є вагомим фактором формування облікової політики.

2. Кожен з етапів виробництва і руху готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» характеризується складанням первинних документів, які забезпечують контроль та достовірність обліку готової продукції. Вважаємо, що для підвищення ефективності документування

операцій щодо руху готової продукції на досліджуваному підприємстві потрібно посилити контроль за відповідальними особами, які забезпечують своєчасне та достовірне оформлення первинних документів.

3. Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації». Для обліку загальновиробничих витрат на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». При цьому на підприємствах можливо відкрити субрахунки 911 «Загальновиробничі витрати основного виробництва» і 912 «Загальновиробничі витрати допоміжного виробництва», а також субрахунки, що забезпечують іншу аналітику залежно від специфіки виробництва, особливостей формування виробничої собівартості продукції.

4. У фінансовій звітності розкривається, необхідна для користувачів, інформація про виробничу продукцію, її фактичну вартість на дату балансу, дохід від її реалізації та собівартість за звітний період, грошові надходження, що виникли як результат такої реалізації продукції, деталізацію цих даних за сегментами, тощо. Проте, інколи такої інформації є недостатньо. Причинами може бути включення виробничих запасів та готової продукції до однієї статті балансу. Адже з точки зору бухгалтерського обліку таке сумування категорії є недоцільним, так як вони належать до різних рівнів виробничого циклу. Вважаємо, що необхідно більш детально розкривати інформацію про готову продукцію у фінансовій звітності підприємств, а особливо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Це дозволить користувачам фінансової звітності аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, ділову активність підприємства, рентабельність виробництва та продажів, а також приймати виважені управлінські рішення.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГОТОВОЮ ПРОДУКЦІЄЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз обсягів готової продукції та її реалізації на підприємстві

Вартісно-орієнтоване управління підприємством передбачає використання певних ресурсів, до складу яких входять запаси. На підприємствах України запаси становлять близько 18-20% у складі оборотних активів, що є важливим елементом в обліку від правильної оцінки та відображення яких залежать показники фінансового стану підприємства на основі чого приймаються обґрунтовані управлінські рішення.

У переробній промисловості запаси є джерелом довгострокового ризику для підприємств. Їх запаси включають в себе сировину і деталі, незавершену і готову продукцію. Перш ніж готова продукція виявляється проданою, її нерідко доводиться переміщати на розподільні склади, розташовані поруч з підприємствами оптової і роздрібною торгівлі. Підприємства, як правило, мають справу з більш вузьким асортиментом продукції, ніж оптові та роздрібні торговці, але їх потреба у виробничих запасах вища і тривала за часом.

Визначимо розмір запасів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. (додаток Ж1).

Як бачимо за період дослідження 2021-2023 рр. обсяг запасів зменшився на 189 тис. грн., або на 3,4%. Значне зменшення запасів відбулось протягом 2021-2022 рр. на 189 тис. грн., або на 2,3%.

Значне зменшення оборотних активів підприємства відбулось протягом 2022-2023 рр.. За цей період їх обсяг зменшився на 8709 тис. грн., або на 12,4%. За 2021-2022 рр. оборотні активи досліджуваного підприємства навпаки збільшились на 3,3%, або на 2315 тис. грн.

Частка запасів у складі оборотних активів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за період дослідження коливалась від 12,6% (2023 р.) до 11,0% (2022 р.). Це свідчить, що на підприємстві дуже велика частка інших складових оборотного капіталу, наприклад, дебіторської заборгованості, зокрема, іншої поточної дебіторської заборгованості.

Проведемо аналіз динаміки та структури запасів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. (додаток Ж2) і визначимо місце готової продукції в запасах підприємства.

Дані додатку Ж2 свідчать, що до складу запасів підприємства входять виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція і товари. За всі три роки дослідження незавершеного виробництва на підприємстві не було в силу специфіки виробництва. Найбільша частка в запасах належить виробничих запасів – 76,0% (2023 р.). Товари на підприємстві становили від 23,3% (2023 р.) до 31,1% (2022 р.).

Обсяг готової продукції на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» коливався від 71 тис. грн. у 2021 р. до 53 тис. грн. у 2023 р. Найбільший обсяг готової продукції за фінансовою звітністю зафіксовано у 2022 р. 119 тис. грн.

Залишки готової продукції можуть бути на підприємстві внаслідок:
порушення роботи транспорту доставки хлібобулочної продукції;
незадовільна організація навантажування готової продукції;
затримка оформлення транспортних документів тощо;
низька платоспроможність господарюючих споживачів та інші причини.

Проаналізуємо основні показники виробничої діяльності ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. (додаток Ж3).

Дані додатку Ж3 свідчать про зростання обсягів виробництва на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. на 44,3 млн. грн., або на 20,1%. У 2023 р. обсяг виробництва готової продукції склав 264,8 млн. грн. Чисельність працівників на підприємстві дуже коливалась від 497 осіб у 2021

р. до 544 осіб у 2023 р. Найбільше працюючих було зафіксовано у 2022 р. 599 осіб. Фонд оплати праці працівників підприємства зріс за період дослідження на 56,2%. Значне зростання оплати праці було відмічено у 2022 р. Скоріш це було пов'язане із збільшення мінімальної заробітної плати в Україні.

Реалізація товару – процес, який сполучає споживача з виробником. Від того який попит спостерігається на окремий товар залежать показники його виробництва та реалізації. З точки зору економіки обсяг продажів описує кінцевий фінансовий результат ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», а також виконання зобов'язань перед замовниками. Показник обсягу реалізації товару впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання та на його фінансове становище.

Доцільно дослідити як впливають на обсяг реалізації наступні фактори:

зміна обсягу виробництва продукції;

зміна залишків нереалізованої продукції.

Аналіз впливу цих факторів на досліджуваному підприємстві наведено у додатку Ж4.

Розрахунки у додатку Ж4 свідчать, що обсяг продажів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» у 2023 р. збільшився у порівнянні з 2022 р. на 27976 тис. грн. Цю зміну причинило збільшення обсягу виробництва на 37374 тис. грн. Проте, слід відмітити також і збільшення кількості залишків нереалізованої продукції. Порівнюючи показники 2023 р. з 2022 р., то бачимо його зростання на 9398 тис. грн., що стало причиною втрати обсягів продажу. У тому випадку, якщо буде підвищуватись ефективність діяльності виробничого та комерційного характеру, то можна буде використати резерв збільшення обсягів продажу, який становить 27976 тис. грн.

Таким чином, проведений аналіз дав чітке уявлення про стан виробництва та реалізації готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат». На підприємстві спостерігається процес затоварення, про що свідчить зростання коефіцієнта оборотності готової продукції в порівнянні з попереднім роком, а також збільшення залишків нереалізованої продукції.

Вважаємо, що для зменшення виробничих, фінансових та інших ризиків ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» повинен і далі працювати над оптимізацією структури активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Проте, розуміємо, що здебільшого великі торгівельні мережі диктують умови співробітництва між ними і виробником, а не навпаки. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики.

3.2. Організація комп'ютеризації обліку готової продукції на підприємстві та шляхи удосконалення

В умовах посилення конкурентної боротьби базою для ефективної роботи фахівця у всіх галузях виробництва (послуг) є автоматизовані інформаційні системи, які дають можливість ухвалювати обґрунтовані своєчасні управлінські рішення. Якщо уявити, що бухгалтерський облік – це впорядкована система збору, вимірювання, реєстрації, узагальнення інформації з кількісного і якісного боку, а також система обробки і отримання інформації в грошовому виразі про майно, зобов'язання і господарські операції господарюючого суб'єкта і їх рух, то стане ясно, що бухгалтерський облік повинен бути суцільним і безперервним. Він повинен [48].

формувати підвищення якості економічної інформації, її об'єктивність, повноту використання безумовного достовірного і несуперечливого оперативного отримання початкової інформації, актуальність, своєчасність, стійкість, адекватність інформації;

забезпечувати постійною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів, керівників і фахівців у всіх сферах господарської діяльності.

Це дозволить за допомогою автоматизованих інформаційних систем в межах функцій бухгалтерського обліку повністю регламентувати автоматизоване отримання даних, необхідних як для ведення оперативного,

аналітичного, управлінського, статистичного, фінансового і стратегічного обліку, так і для складання форм бухгалтерської, фінансової, консолідованої, оперативної, статистичної, балансової звітності, тобто отримувати юридично обґрунтовані дані, необхідні користувачам для вироблення і ухвалення рішень, а також для системного контролю за ходом виробничих і інших процесів.

Функціонування автоматизованих інформаційних систем в економіці не обмежується тільки збором фактичних даних, а може використовуватися і для аналізу даних, обґрунтованості варіантів рішень на базі різноманітних відомостей про ринок, регіон, кон'юнктуру, фірму, економіку, трудові і матеріальні ресурси. Автоматизоване робоче місце (АРМ) дозволить комплексно вирішити вищезазначені завдання. Раціональне використання економічної інформації в цілях ухвалення управлінських рішень також досягається за рахунок організації АРМ, де має місце формалізована безліч інформаційних потоків від джерела інформації до її споживачів, що забезпечує стислість, точність, своєчасність, економічність, нетенденційність, адресність інформації. В умовах функціонування АРМ інформацію можна зіставити за часом і структурним підрозділом, підготувати і довести до відповідального виконавця з дотриманням конфіденційності [49].

Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку процесів постачання, виробництва та збуту, і визначення фінансових результатів на хлібопекарських підприємствах з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань:

- облік руху готової продукції на складі;
 - облік відвантаженої (відпущеної) продукції;
 - облік реалізованої продукції;
 - облік товарів;
 - визначення і облік фінансових результатів;
 - управлінський облік;
 - аудит обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.
- Вирішення завдання з обліку руху готової продукції забезпечує:

отримання даних про поступлення готової продукції на склад в натуральному і вартісному виразі;

аналітичний облік залишків готової продукції на складах в натуральному і вартісному виразі;

отримання даних про випуск готової продукції для управління;

формування бухгалтерської інформації за фактичною собівартістю іншого надходження та іншого витрачання готової продукції.

Вирішення завдання з обліку відвантаження (відпуску) продукції передбачає:

отримання даних про відвантаження продукції покупцям, даних про асортимент, договори (в натуральному і вартісному виразі);

отримання даних про виконання робіт і послуг;

формування залишків товарів;

формування даних для зведеного обліку і управління.

Вирішення завдання з обліку реалізованої продукції забезпечує:

облік і контроль своєчасного поступлення платежів від покупців за відвантаженою їм продукцією;

облік реалізації в необхідних цінах;

визначення податку на додану вартість для перерахування в бюджет;

розподіл невиробничих витрат, пов'язаних зі збутом продукції, формування бухгалтерських записів по реалізації продукції;

визначення фінансових результатів.

АРМ бухгалтера з обліку господарських процесів виконує комплекс завдань, інформаційно пов'язаних із завданнями суміжних АРМБ, а також з завданнями інформаційної системи підприємства в цілому. Інформаційна схема взаємозв'язку АРМБ обліку господарських процесів і визначення фінансових результатів наведена у додатку 31.

В АРМ бухгалтера з обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації (АРМБ ОГП) поступає інформація від наступних АРМБ:

з АРМБ з обліку основних засобів – інформація про реалізацію основних засобів;

з АРМБ з обліку виробничих запасів – інформація про відпуск на сторону покупних напівфабрикатів, товарів і матеріальних цінностей;

з АРМБ з обліку витрат на виробництво – інформація про фактичну собівартість готової продукції;

з АРМБ з обліку фінансово-розрахункових операцій - інформація про оплачені банком розрахункові документи і невиробничі витрати;

з автоматизованої інформаційної системи управління підприємством – нормативна, планова інформація про наявність і реалізацію готової продукції, дані про поставки за договорами.

В свою чергу, АРМБ ОГП забезпечує інформацію для:

АРМБ з обліку затрат на виробництво – інформація про випуск готової продукції в натуральному виразі по номенклатурних номерах, інформація про собівартість готової продукції;

АРМБ зведеного обліку і складання звітності – інформація про виручку від реалізації, про фактичну собівартість реалізованої продукції, про податок на додану вартість, про частку позавиробничих витрат, що відносяться на реалізовану продукцію; про результати реалізації;

автоматизованої інформаційної системи управління підприємства – інформація про наявність, відвантаження і реалізацію готової продукції [50].

Готова продукція є основним результатом діяльності виробничого підприємства, головним джерелом отримання коштів для фінансування подальшої діяльності підприємства і отримання підприємством прибутку. Операції з обліку процесів виготовлення та реалізації готової продукції становлять вагомий частину господарських операцій підприємства. Оскільки операції з обліку готової продукції мають достатньо високий рівень незмінності, то дані операції достатньо легко підлягають автоматизації, з іншого боку, через специфіку діяльності підприємства модуль обліку операцій з готовою продукцією є складовою частиною далеко не всіх комп'ютерних облікових програм [48].

Значною проблемою при організації автоматизованого обліку процесів виготовлення та реалізації готової продукції є особливості виробничих процесів різних підприємств, які визначають методику формування

собівартості готової продукції і дещо ускладнюють процес розробки універсальних комп'ютерних облікових програм універсального призначення.

Автоматизоване ведення обліку готової продукції повинно забезпечити розв'язання таких завдань [51]:

- визначення переліку готової продукції та складу витрат на виготовлення кожного її виду;

- ведення щоденного і зведеного обліку випуску готової продукції;

- визначення обсягів браку та незавершеного виробництва у кількісному і вартісному обчисленні;

- ведення обліку оприбуткування, наявності і відвантаження готової продукції на складі за розгорнутою номенклатурою;

- визначення фактичної собівартості виготовленої готової продукції;

- визначення основних показників звітності, що характеризують наявність, надходження та вибуття готової продукції підприємства.

Ведення обліку готової продукції з використанням комп'ютерних облікових систем ґрунтується на засадах, аналогічних веденню обліку товарно-матеріальних цінностей.

Окрім того слід звернути увагу на такі засади:

- постійне ведення обліку за обліковою вартістю, з коригуванням до фактичної собівартості наприкінці періоду або при завершенні виготовлення замовлення;

- вибір методик ведення обліку за кожної окремої одиниці матеріальних цінностей, для забезпечення максимальної достовірності облікової інформації.

Автоматизоване розв'язання задач з обліку готової продукції ґрунтується на загальноприйнятих засадах ведення фінансового та податкового обліку готової продукції підприємства. Одночасне ведення податкового та фінансового обліку господарських операцій з обліку готової продукції обумовлює необхідність використання спеціалізованих позабалансових рахунків, призначених для відображення певних операцій, або операцій з певними видами готової продукції [52].

При використанні комп'ютерної форми обліку:

аналітичний облік за рахунками 23, 24 організовується за позабалансовими рахунками та/або за видами продукції, за замовленнями, за видами діяльності;

аналітичний облік за рахунками 26, 27 організовується в розрізі видів готової продукції, їх місць зберігання та/або матеріально-відповідальних осіб, партій.

Однією з особливостей ведення автоматизованого обліку готової продукції є документальне оформлення операцій. Оскільки функціональні можливості обліку процесу виробництва різних комп'ютерних облікових програм дуже суттєво відрізняються одна від одної, то розглянемо основні методики ведення обліку процесу виробництва [53]:

ведення обліку за нормативною собівартістю з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу та проведенням відповідних коригувань собівартості реалізованої продукції, що є найбільш поширеною методикою ведення обліку в облікових програмах;

ведення обліку готової продукції в кількісному вираженні, з автоматизованим розрахунком фактичної собівартості при завершенні виконання замовлення або за відповідний період часу;

ведення обліку готової продукції за обліковою вартістю з ручним розрахунком фактичної собівартості та сум проведених коригувань.

Інформація про виконані на підприємстві операції з готовою продукцією зберігається у відповідних журналах, основними з яких є журнали виробництва/випуску продукції та видаткових документів, журнали роздрібних документів та журнали складських операцій з товарно-матеріальними цінностями.

Допоміжними є журнали договорів та рахунків-фактур. Специфікою нормативно-довідкової інформації щодо обліку готової продукції є використання спеціалізованих довідників та документів «Склад готової продукції», які визначають склад витрат на виготовлення продукту та порядок формування собівартості готової продукції. «Статті калькуляції» -

службовий довідник, який використовується при складанні калькуляції готової продукції [52].

Структура довідників, що використовуються при веденні обліку готової продукції, подано додатку 32.

Операції з обліку готової продукції відображаються за рахунками 2 класу. Номенклатура обліку готової продукції та ієрархія її побудови визначаються підприємством самостійно. На етапі налаштування системи слід зазначити методи обліку надходження та вибуття готової продукції, методику формування її собівартості та методику обліку витрат.

Ведення обліку готової продукції підприємства з використанням комп'ютерних облікових програм зазвичай здійснюється за обліковими цінами з подальшим здійсненням коригувань і відповідно може бути розподілено на такі етапи [53]:

- 1). відображення витрат на виготовлення готової продукції, що супроводжується списанням активів або збільшенням пасивів підприємства відповідно до встановлених норм витрат та відображенням понаднормових витрат підприємства на рахунках обліку виробництва;
- 2). Відображення надходження готової продукції з виробництва на склад підприємства за обліковою собівартістю;
- 3). Ведення складського обліку готової продукції;
- 4). Відображення реалізації готової продукції підприємства за її обліковою вартістю;
- 5). Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

Документальне оформлення операцій, що стосуються складського обліку та обліку реалізації готової продукції та товарів, однакове, тому основна буде приділена документам обліку виробництва готової продукції та формування її собівартості. Норми витрат на виготовлення продукції можуть бути зазначені за допомогою документа Норми витрат/Специфікація продукції. Даний документ є носієм довідкової інформації, яка буде використана при здійсненні обліку витрат на виготовлення продукції, має друковану форму калькуляції собівартості виготовленої продукції, проведень за рахунками бухгалтерського обліку не формує.

В окремих облікових програмах аналогічні функції виконує довідник «Склад готової продукції». Використовуючи інформацію про встановлені норми витрат на виготовлення продукції з використанням документу «Випуск продукції», здійснюється списання сировини та матеріалів на виготовлення продукції та оприбуткування готової продукції за обліковими цінами, в окремих випадках здійснюється списання витрат на оплату праці та витрат по відрахуваннях на соціальні заходи на рахунок обліку незавершеного виробництва. Документ має друковані форми накладної на списання матеріалів, накладної на оприбуткування готової продукції.

Понаднормові витрати сировини та матеріалів можуть бути списані на витрати виробництва з використанням документа Списання ТМЦ на виробництво, який має друковану форму акта на списання товарно-матеріальних цінностей, формує проведення за рахунками обліку товарно-матеріальних цінностей та рахунками обліку витрат і незавершеного виробництва.

Витрати на оплату праці можуть бути віднесені на вартість незавершеного виробництва (і в подальшому на собівартість виготовленої продукції) з використанням документів Відрядний наряд та Наряд бригади. Послуги сторонніх організацій, які мають виробниче призначення, можуть бути включені до вартості незавершеного виробництва (і собівартості виготовленої продукції) з використанням документа «Послуги сторонніх організацій виробничого призначення» або «Послуги сторонніх організацій», якщо даний документ передбачає можливість безпосереднього віднесення витрат на витрати виробництва. Витрати, пов'язані з нарахуванням амортизації виробничих основних засобів, формуються автоматично при проведенні документів «Нарахування амортизації». Довільні витрати виробничого характеру можуть бути віднесені до складу незавершеного виробництва (собівартості і готової продукції) з використанням документа «Витрати виробничого характеру», який не має друкованої форми та формує проведення за рахунками обліку незавершеного виробництва, витрат та довільних активів і пасивів підприємства.

Всі витрати, які були віднесені до складу незавершеного виробництва без чіткої ідентифікації виду продукції та замовлення, до якого вони відносяться, вважаються накладними і повинні бути розподілені перед визначенням фактичної собівартості виготовленої продукції [54]. Перед початком визначення фактичної собівартості продукції слід переконатися, що [55]:

всі операції, пов'язані з обліком понесених витрат оформлені відповідними документами, які складені правильно і проведені;

всі операції, пов'язані з оприбуткуванням готової продукції на склад підприємства, оформлені відповідними документами, які складені правильно та проведені;

здійснено розподіл загальновиробничих, транспортно-заготівельних та інших накладних витрат, які обліковувалися на допоміжних субрахунках рахунка 23.

Особливою складовою ведення обліку витрат на виготовлення готової продукції є облік загальновиробничих витрат. Для ведення обліку загальновиробничих витрат використовуються ті ж самі витратні документи, які використовувалися при веденні обліку прямих витрат на виготовлення готової продукції з зазначенням іншого призначення витрат. Формування загальновиробничих витрат підприємства здійснюється автоматично при складанні відповідних витратних документів. Розподіл загальновиробничих витрат може бути здійснений як автоматично, за допомогою спеціальних документів, так і вручну з використанням розрахованих бухгалтером операцій. Розподіл загальновиробничих витрат вручну може обумовити розбіжності при веденні аналітичного обліку за рахунком обліку загальновиробничих витрат, проте дозволяє не здійснювати достатньо складний пошук помилок, що обумовлюють неможливість здійснення автоматичного розподілу загальновиробничих витрат.

Ручний розподіл витрат здійснюється з використанням внесених вручну «Операцій» з зазначенням відповідних кореспонденцій рахунків (Дт 23, 90 ... Кт 91) та розрахованих вручну сум. Автоматизований розподіл загальновиробничих витрат не має таких вад, як розподіл

загальновиробничих витрат вручну, проте висуває жорсткі вимоги щодо правильності та взаємовідповідності аналітичного обліку всіх витратних попередньо зареєстрованих операцій, що ускладнює процес ведення обліку. Не всі комп'ютерні облікові програми мають можливості по автоматизованому розподілу загальновиробничих витрат.

Для автоматизованого розподілу витрат використовуються такі документи «Розподіл витрат/розподіл загальновиробничих витрат», «Розподіл витрат за нормами», «Перерозподіл прямих виробничих витрат». Документ «Розподіл витрат» призначений для розподілу витрат за різними об'єктами відповідно до обраної бази згідно з зазначеними в «Нормах витрат/Специфікації продукції» елементами витрат, має друковану форму розрахунку розподілу витрат, формує проведення за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва.

Специфічним видом даного документа є «Розподіл загальновиробничих витрат», який призначений для розподілу суми накопичених загальновиробничих витрат відповідно до зазначеної в довідниках бази. Для розподілу накладних витрат пропорційно до встановлених нормативів використовується документ Розподіл витрат за нормами, документ не має друкованої форми, формує проведення за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва.

В окремих комп'ютерних програмах розподіл загальновиробничих витрат здійснюється при виконанні загального закриття місяця і технологічно з нього не виокремлюється. Визначення фактичної собівартості виготовленої продукції та коригування собівартості реалізованої продукції здійснюються з використанням документа

Фактична калькуляція, який складається після розподілу всіх накладних витрат. Документ визначає суму фактичної собівартості виготовленої продукції, формує, коригуючи, проведення за рахунками обліку незавершеного виробництва, готової продукції та собівартості реалізації. В окремих випадках аналогічні функції виконує документ закриття облікового періоду.

Операції визначення фактичної собівартості продукції мають регламентний характер і повинні бути здійснені або при закритті звітного періоду або по завершенні виконання замовлення. Для забезпечення керівництва підприємства належними обсягами інформації щодо процесів виробництва та реалізації готової продукції слід визначити засоби, за допомогою яких керівництво підприємства буде отримувати інформацію щодо обсягів виготовленої і реалізованої продукції, її собівартості та відхилень фактичної собівартості від нормативної.

Основним засобом висвітлення та узагальнення інформації про готову продукцію є дані довідників комп'ютерної облікової системи та звіти. Специфіка використання звітів визначається не тільки їх функціональним призначенням, а й метою отримання інформації.

Інформацію для визначення обсягів виготовленої продукції отримують:
за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунком обліку готової продукції);

спеціальні звіти щодо визначення обсягів виготовленої продукції.

Інформацію для визначення суми витрат на виготовлення продукції отримують:

за даними довідника «Номенклатура» та документів «Норми витрат/Специфікація продукції»;

за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва, Журнал-ордер за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва, Журнал-ордер по субконто за рахунками обліку витрат та незавершеного виробництва);

з використанням регламентованої звітності (звіт про фінансові результати).

Інформацію для визначення вартості та кількості реалізованої продукції отримують:

за допомогою стандартних звітів (Оборотно-сальдова відомість за рахунком обліку готової продукції, Журнал-ордер по субконто за рахунком обліку готової продукції);

з використанням регламентованої звітності (звіт про фінансові результати);

з використанням спеціальних звітів щодо реалізації продукції.

Інформацію для визначення фактичної собівартості продукції та її відхилень від нормативної собівартості отримують з використанням спеціальних звітів щодо калькуляції собівартості виготовленої продукції, фактичної собівартості виготовленої продукції, нормативного складу готової продукції. Інформацію для визначення переліку виконаних на підприємстві операцій з обліку розрахунків з обліку готової продукції отримують за даними журналів «Виробництво», «Видаткові документи».

Для задоволення додаткових інформаційних потреб керівництва підприємства слід використовувати додаткові звіти, розроблені відповідно до потреб керівництва підприємства [56].

Для вибору необхідного довідника в меню надається його структурна побудова (додаток 33).

Довідник контрагентів застосовують для організації обліку розвантаження, виписки рахункових документів у розрізі покупців, та для висвітлення процесу реалізації продукції та товарів. Основними реквізитами є: код та назва покупців-організацій, фізична адреса та банківські реквізити. Довідник договорів з поставок готової продукції призначений для аналізу постачань продукції, та для розрахунку отримуваних сум і здійснення передбачення з отримання грошових коштів за надану продукцію. Його структура: код фонду утримувача, код покупця, назва, сума платежу згідно договору та номенклатурний номер.

Розберемо послідовність дій з обліку виробництва у програмі «BAS: Бухгалтерія». Вигляд вікна «Виробництво» наведено у додатку 34.

Підсумкове обчислення собівартості продукції розраховується автоматично за допомогою документу «Закриття місяця» (додаток 35). даний документ супроводжує досить значну частину регламентних операцій в обліку господарства. Особливістю є те, що кожна регламентна операція проводиться один раз на місяць для бухгалтерського обліку, та один раз на квартал для податкового обліку.

Документація з реалізації готової продукції зберігається у вікні «Продаж», наведеного у додатку 36.

Перед початком реалізації оформляємо документ «Рахунок на оплату покупцеві», натиснувши на ньому у закладці та оформивши всі необхідні поля та реквізити (додаток 37).

Після заповнення даного документу, для оформлення накладної на відвантаження продукції правою кнопкою вибираємо створити документ «Реалізація товарів і послуг» (додаток 38).

Висновки до розділу 3

1. Вивчення методики аналізу операцій з готовою продукцією дозволило сформулювати послідовність проведення аналізу. Особливе місце тут займає зміст та якість інформації, яка забезпечує точність та ефективність проведення аналізу випуску готової продукції. Інформаційною базою аналізу виробництва продукції при цьому виступають окремі форми фінансової звітності ф.№1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан), ф. №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності», а також державної статистичної звітності, зокрема, форма № 1-П «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами», а також квартальні та місячні звіти з випуску продукції, дані аналітичного та синтетичного обліку готової продукції.

2. Проаналізовано, що частка запасів у складі оборотних активів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за період дослідження коливалась від 12,6% (2023 р.) до 11,0% (2022 р.). Отже, на підприємстві дуже велика частка інших складових оборотного капіталу, таких як дебіторської заборгованості, зокрема, іншої поточної дебіторської заборгованості. На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. відбулось зростання обсягів виробництва на 44,3 млн. грн., або на 20,1%. У 2023 р. обсяг виробництва готової продукції склав 264,8 млн. грн. Обсяги залишків готової продукції на підприємстві коливались від 71 тис. грн. у 2021 р. до 53 тис. грн. у 2023 р.

Обсяг продажів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» у 2023 р. збільшився у порівнянні з 2022 р. на 27976 тис. грн. Цю зміну причинило збільшення обсягу виробництва на 37374 тис. грн. Проте, слід відмітити, що на підприємстві спостерігається процес затоварення, про що свідчить зростання коефіцієнта оборотності готової продукції в порівнянні з попереднім роком, а також збільшення залишків нереалізованої продукції.

Вважаємо, що для зменшення виробничих, фінансових та інших ризиків ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» повинен і далі працювати над оптимізацією структури активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Проте, розуміємо, що здебільшого великі торгівельні мережі диктують умови співробітництва між ними і виробником, а не навпаки. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики.

3. Автоматизована система обробки економічної інформації з обліку господарських процесів на хлібопекарських підприємствах з використанням АРМ бухгалтера передбачає вирішення таких завдань: облік руху готової продукції на складі; облік відвантаженої (відпущеної) продукції; облік реалізованої продукції; облік товарів; визначення і облік фінансових результатів; управлінський облік; аналіз обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження організаційно-методичних аспектів обліку та аналізу готової продукції на прикладі ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», м. Чернівці за період 2021-2023 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків:

1. Хлібопекарська галузь у продовольчій системі України є однією з небагатьох галузей, яка забезпечує виробництво продукції на рівні фізіологічних норм споживання. Хліб і хлібобулочна продукція є головною харчовою продукцією, що споживається всіма категоріями населення, незалежно від місця проживання, статі, соціального статусу та рівня доходів. Тому хлібопекарська промисловість, яка забезпечує населення цією продукцією, є стратегічно важливою для життєзабезпечення суспільства і гарантування продовольчої безпеки держави. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Готова продукція на підприємстві хлібобулочної промисловості проходить такі операції: випуск продукції з виробництва і здача її на склади; зберігання продукції на складах підприємства; відпуск продукції на місці однороднім і відправка іногороднім покупцям; відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва); реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

2. Будь-яка діяльність, що здійснюється в Україні, регулюється нормативними та правовими актами. У роботі зосереджено увагу на відповідності організації обліку виробництва та збуту готової продукції відповідно до національних положень стандартів, зокрема П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», а також наближення діючої нормативної практики до міжнародного досвіду обліку й аудиту.

3. ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є найбільшим виробником хліба та хлібобулочних виробів в регіоні з потужністю виробництва близько 100,0 тонн продукції на добу та фактичною реалізацією 42,6 тонни на добу.

Підприємство працює стабільно, постійно нарощує обсяги виробництва. Чистий фінансовий результат підприємства всі роки дослідження був прибутком, сума якого зменшилась з 4329 тис. грн. у 2021 р. до 2557 тис. грн. у 2023 р., тобто на 1772 тис. грн., або на 40,9%. Підприємство весь період дослідження було прибутковим, з високими показниками фінансової ліквідності, платоспроможності і ділової активності. Проте, слід зауважити, що у 2022 р. спостерігались тенденції погіршення фінансового стану підприємства, зниження коефіцієнтів рентабельності. Тому підприємству необхідно врахувати отримані результати і розробити комплекс заходів для покращення ситуації.

4. Досліджено, що у процесі формування облікової політики підприємства доцільно враховувати фактори, які впливають на нього. Організаційно-правова форма ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є підставою застосування МСФЗ. Технологічні особливості підприємства такі як відсутність незавершеного виробництва; обмежений термін реалізації готової продукції і мінімум залишків нереалізованої продукції (по хлібу відсутність залишків нереалізованої продукції); швидкий оборот грошових коштів; територіальна обмеженість реалізації через малу транспортабельність готової продукції також є факторами формування облікової політики.

Запаси на підприємстві відображаються за собівартістю. Розвиток матеріально-технічної бази сприяє підвищенню якості продукції при зниженні її собівартості за рахунок введення в експлуатацію нових печей, шаф кінцевого розстоювання тістових заготовок та іншого обладнання. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів, розвиток нових інформаційних технологій також є вагомим фактором формування облікової політики.

5. Кожен з етапів виробництва і руху готової продукції на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» характеризується складанням первинних документів, які забезпечують контроль та достовірність обліку готової продукції. Вважаємо, що для підвищення ефективності документування

операцій щодо руху готової продукції на досліджуваному підприємстві потрібно посилити контроль за відповідальними особами, які забезпечують своєчасне та достовірне оформлення первинних документів.

6. Специфіка хлібопекарського виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації». Для обліку загальновиробничих витрат на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». При цьому на підприємствах можливо відкрити субрахунки 911 «Загальновиробничі витрати основного виробництва» і 912 «Загальновиробничі витрати допоміжного виробництва», а також субрахунки, що забезпечують іншу аналітику залежно від специфіки виробництва, особливостей формування виробничої собівартості продукції.

7. У фінансовій звітності розкривається, необхідна для користувачів, інформація про виробничу продукцію, її фактичну вартість на дату балансу, дохід від її реалізації та собівартість за звітний період, грошові надходження, що виникли як результат такої реалізації продукції, деталізацію цих даних за сегментами, тощо. Проте, інколи такої інформації є недостатньо. Причинами може бути включення виробничих запасів та готової продукції до однієї статті балансу. Адже з точки зору бухгалтерського обліку таке сумування категорії є недоцільним, так як вони належать до різних рівнів виробничого циклу. Вважаємо, що необхідно більш детально розкривати інформацію про готову продукцію у фінансовій звітності підприємств, а особливо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Це дозволить користувачам фінансової звітності аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, ділову активність

підприємства, рентабельність виробництва та продажів, а також приймати виважені управлінські рішення.

8. Вивчення методики аналізу операцій з готовою продукцією дозволило сформулювати послідовність проведення аналізу. Особливе місце тут займає зміст та якість інформації, яка забезпечує точність та ефективність проведення аналізу випуску готової продукції. Інформаційною базою аналізу виробництва продукції при цьому виступають окремі форми фінансової звітності ф.№1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан), ф. №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності», а також державної статистичної звітності, зокрема, форма № 1-П «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами», а також квартальні та місячні звіти з випуску продукції, дані аналітичного та синтетичного обліку готової продукції.

9. Проаналізовано, що частка запасів у складі оборотних активів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за період дослідження коливалась від 12,6% (2023 р.) до 11,0% (2022 р.). Отже, на підприємстві дуже велика частка інших складових оборотного капіталу, таких як дебіторської заборгованості, зокрема, іншої поточної дебіторської заборгованості. На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» за 2021-2023 рр. відбулось зростання обсягів виробництва на 44,3 млн. грн., або на 20,1%. У 2023 р. обсяг виробництва готової продукції склав 264,8 млн. грн. Обсяги залишків готової продукції на підприємстві коливались від 71 тис. грн. у 2021 р. до 53 тис. грн. у 2023 р.

Обсяг продажів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» у 2023 р. збільшився у порівнянні з 2022 р. на 27976 тис. грн. Цю зміну причинило збільшення обсягу виробництва на 37374 тис. грн. Проте, слід відмітити, що на підприємстві спостерігається процес затоварення, про що свідчить зростання коефіцієнта оборотності готової продукції в порівнянні з попереднім роком, а також збільшення залишків нереалізованої продукції.

Вважаємо, що для зменшення виробничих, фінансових та інших ризиків ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» повинен і далі працювати над

оптимізацією структури активів, значну увагу приділити логістичній діяльності і зменшенню запасів, обґрунтовано підходити до кредитування покупців і, якщо можливо, зменшувати термін відстрочки за готову продукцію. Проте, розуміємо, що здебільшого великі торгівельні мережі диктують умови співробітництва між ними і виробником, а не навпаки. Також підприємству і надалі потрібно проводити технічне переоснащення чи модернізацію виробничого процесу, що дозволить знизити виробничі ризики.

10. Обґрунтована автоматизована система обробки економічної інформації з обліку господарських процесів на хлібопекарських підприємствах. Комплексне використання програми «BAS: Бухгалтерія» на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» дасть можливість вирішення таких завдань: облік руху готової продукції на складі; облік відвантаженої (відпущеної) продукції; облік реалізованої продукції; облік товарів; облік фінансових результатів; управлінський облік; аналіз обліку готової продукції, її відвантаження і реалізація.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Жернова Д. О. Теоретичні аспекти аналізу та управління готовою продукцією. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції Актуальні проблеми сучасно науки 2020. URL : <http://www.rusnauka.com/15APSN2010/Economics/67215.doc.htm>
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2016. 672 с.
3. Бабич В.В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб.. Київ: КНЕУ, 2016. 282 с.
4. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підручник. Київ: Юрінком Інтер, 2016. 224 с.
5. Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку : студії : монографія.. Тернопіль : Економічна думка, 2018. 400 с.
6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: підручник. URL : <http://fmgal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>.
7. Врублевський Н.Д. Облік випуску і продажів продукції в промисловості. «Бухгалтерський облік», 2022. 289 с.
8. Кожин В.Я. Основы бухгалтерского учета. URL: <http://refdb.ru/look/2831079.html>.
9. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2019. 670с.
10. Федосова Т.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль: Знання+, 2017. 364 с.
11. Пархоменко В.М. Удосконалення системи нормативного обліку. Вісник ЖІТІ. Економічні науки. Житомир: ЖІТІ, 2021. № 17. С. 130-145.
12. Писаренко Т.М. Характеристика діючої методики організації обліку готової продукції. «Економічні науки». Серія «Облік і фінанси». Випуск 12 (45). Ч. 1. 2015. С.231-239.

13. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Київ : Каравела. 2019. 624 с.
14. Зінкевич О.В. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: підручник. Рівне: НУВГП, 2016. 268 с.
15. Вороніна В.А. Особливості документального відображення руху готової продукції. Кримський економічний вісник. № 2 (03) Частина I . 2023. С.75-77.
16. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидєєва Л.І. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2021. 424 с.
17. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. 2-е вид. Львів : «Інтелект-Захід», 2023. 820 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2019. 912 с.
19. Шваб Л.І. Економіка підприємства : підручник. Київ: Каравела, 2015. 416с.
20. Фінансовий облік 2 : навч. посіб. Київ: Алерта, 2024. 456 с.
21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» - Положення, Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
22. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 URL: <http://buhgalter911.com/normativnayaaza/instrpianrah/standartbuhgalterskogo/poo ghennya standartbuhgalter s yko go21482.html/>
23. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р., № 2. URL: <https://buhgalter911.com/normativnayabaza/metodichieskierekomendacii/metodichi rekomendaciyi z024317.html/>
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

- організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
25. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v03_73_5_81-07.
26. Господарський кодекс України.. Верховна Рада України. Офіц. вид. Київ : Парлам. вид-во, 2020. 345 с.
27. Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 2755-VI : текст із змін, станом на 16 травня 2019 р. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/>.
28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.06.1999 року № 996.. URL: <http://zakonl.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg:=996-14/>
29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-УІІІ від 21.12.2017 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/>
30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій - План, Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/zl557-l1>.
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : наказ Мінфіну України від 07.02.2013 № 73. Верховна рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 від 01.01.2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
33. Методичні рекомендації щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами від економіки: наказ Держкомстату України від 12.12.2008 р. URL : http://uazakon.com/documents/date_3д/рц_gmgqwg.htm/.

34. Коваль Н.І. Особливості облікової політики фермерських господарств. Збірник наук, праць. Вісник Сумськ. держ. аграр. ун-ту: Серія : Фінанси і кредит. Вип. № 2. Суми, 2023. С. 152 -157.
35. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2023. 688 с.
36. Бляхарчук М.О. Принципи формування облікової політики. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 36. наук, праць. Луцький національний технічний університет. Вип. 10 (37). Ч. 2. Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. Луцьк, 2023. С. 26-35.
37. Ставицький О.В. Державне управління підприємствами хлібопекарської галузі України та напрями підвищення ефективності їх діяльності // Електронне наукове фахове видання «Державне управління: удосконалення та розвиток». URL: [БЦр:/^шш.бу.паука.сот.иа/?op=1&2=328](http://shsh.bu.pauka.com.ua/?op=1&2=328).
38. Лень В.С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції. Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. Чернігів: ЧДТУ, 2023. № 3 (60), С. 298-306.
39. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.
40. Лень В.С. Управлінський облік. навч. посібник, 2-ге видання. Київ: Знання-Прес, 2016. 317 с.
41. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид. допов. і перероб. Київ: Алерта, 2021. 976 с.
42. Долгих Т.С. Отраслевые особенности хлебопекарных предприятий и их влияние на особенности управления производственным потенциалом. Проблемы совершенствования механизма управления экономическими системами на продовольственном рынке : материалы Всероссийской научной интернет-конференции. Казань. 2008. URL: <http://www.kazanmosapsh/fls/forum/partitionl/sp2/showthemesphp.1>

43. Горбач О.Д. Собівартість хліба простої рецептури та особливості її планування в хлібопекарській промисловості. Економічний форум. 2023. № 4. С. 4-8.
44. Зоріна В.Н., Сеніна Г.В. Формування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в галузях народного господарства: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2015. 214 с.
45. Мачуга Р. Специфіка відображення об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості. Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: Тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. Тернопіль, 2017. С. 232-234.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999р., №290 зі змінами та доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Хвостіна І. Підвищення ефективності системи інформаційного забезпечення підприємств. Економічний аналіз. 2020. Вип. 5. С. 201- 206.
49. Теорія АРМ бухгалтера. URL: <http://www.topaz.ho.ua/ARM/БиБТгатеzeIarmbuh.html>.
50. Клецова Н.В. Облік собівартості готової продукції. URL http://iournals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_2_3/061-065.pdf.
51. Фаріон І.Д. Організація обліку, аналізу і контролю: навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 556 с.
52. Волкова І. А. Фінансовий облік 2: навч. посіб. для студ. вищ. навч. зал. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 224 с.
53. Інформаційні системи і технології в управлінні організацією. URL: <http://dn.khnu.km.ua/dn/keБаи1і.a5px?M=к1204&T=09&1 пц:=1&зі=0>.

54. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-тє вид., переробл. і доповн. Київ: ЦУЛ, 2021. 670 с.
55. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
56. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2020. 352 с.
57. Лук'янова В.В. Економічний ризик: навч. посіб. Київ: Академвидав, 2017. 464 с.
58. Макаренко А.П. Шляхи удосконалення організації обліку та аудиту товарно-матеріальних цінностей на підприємстві. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 2(11). Полтава : ПДАА. 2015. С. 33-39.
59. Макаренко А.П. Аудит : навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2016. 184 с.
60. Макаренко А. П., Босенко Е. О. Організація та методика аудиту готової продукції. Ефективна економіка. 2019. №1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6818>.
61. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку витрат підприємства. Матер. Міжнар. наук.-практ. конф. «Україна- Польща: діалог культур в контексті євроінтеграції», 25-27 вересня 2024 р. : збір, матер. - Запоріжжя: ЗДІА. Том І, 2024. С. 221-224.
62. Макаренко А. П. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч.-метод. посібник. Ч.2. Запоріжжя : ЗДІА, 2021. 127 с.