

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту та державного
контролю

Економічний факультет

Захарчук Ілона Сергіївна

**ОБЛІК ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «Магістр»
Напрямок підготовки 0305 «Економіка та підприємництво»
Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук

доцент кафедри аудиту та

державного контролю

Фабіянська Вікторія Юхимівна

ВІННИЦЯ – 2016

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Економічний факультет

Кафедра аудиту та державного
контролю

Затверджую

зав. кафедри _____
« ____ » _____ 2016 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Захарчук Ілоні Сергіївні
на тему Облік та внутрішньогосподарський контроль готової продукції
затверджена Наказом від « 23 » січня 20 15 р., № 12 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		до 30.10.2015 р.
Розділ 1	Теоретичні основи обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції	до 30.10.2015 р.
Розділ 2	Оцінка стану обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції	до 27.11.2015 р.
Розділ 3	Шляхи вдосконалення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції	до 25.12.2015 р.
Висновки та пропозиції		до 29.01.2016 р.
Список використаних джерел		до 29.01.2016 р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту « 11 » лютого 2016 р.

Завдання видав
керівник « 26 » січня 2015 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних аспектів обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції, застосування їх в практиці обліку для забезпечення ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах господарювання.

Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення наступних завдань: дослідити й уточнити економічну сутність готової продукції сільськогосподарських підприємств для забезпечення формування ефективної системи її обліку та внутрішньогосподарського контролю; обґрунтувати порядок оцінки та визнання готової продукції з метою визначення об'єктивності її первісної вартості; визначити та обґрунтувати роль і місце обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції у системі управління підприємством; обґрунтувати роль первинних документів як джерела інформаційного забезпечення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції; розглянути особливості організації та методики аналітичного і синтетичного обліку готової продукції та визначити напрямки їх удосконалення з метою отримання повної і достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень; розкрити особливості внутрішньогосподарського контролю базових сільськогосподарських підприємств з метою визначення напрямків його удосконалення; обґрунтувати напрями удосконалення обліку готової продукції в частині обліку витрат на якість продукції; запропонувати напрями удосконалення обліку готової продукції при застосуванні сучасних комп'ютерних засобів і бухгалтерських програм для зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних та підсилення контрольних функцій системи обліку.

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 144 сторінках друкованого тексту, включає 18 таблиць, 28 рисунків. Робота містить 8 додатків. Використано 129 літературних джерела.

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	8
1.1. Готова продукція: сутність та класифікація для цілей обліку та контролю	8
1.2. Визнання та оцінка готової продукції	22
1.3. Облік та внутрішньогосподарського контроль готової продукції в системі управління підприємства	28
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	35
2.1. Первинний облік як джерело інформації про рух готової продукції	35
2.2. Сучасний стан обліку готової продукції	56
2.3. Внутрішньогосподарський контроль готової продукції	80
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	112
3.1. Якість продукції: механізм її визначення та облік	112
3.2. Автоматизація обліку готової продукції як система зворотного зв'язку між обліком та контролем	130
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	141
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	145
ДОДАТКИ	158

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних ринкових умовах успішна діяльність кожного суб'єкта господарювання полягає у підвищенні рівня економічної ефективності виробництва продукції. Облік готової продукції є важливою темою для розгляду та її актуальність полягає в тому, що більшість підприємств України займається виробництвом та реалізацією продукції.

Результатом діяльності будь-якого підприємства є випуск готової продукції, виконання робіт або надання послуг. Адже саме завдяки цьому вони і отримують свій основний прибуток. Тому тема обліку та контролю готової продукції є актуальною.

Відомі вітчизняні вчені-економісти досі продовжують дослідження питань, пов'язаних з обліком та контролем готової продукції. Серед них: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, Н.М. Костюченко, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, В.М. Мурашко, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Я. Савченко та інші. Проте, відсутність системних та комплексних підходів щодо обліку продукції не дозволяє отримати вичерпну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Вимагають вдосконалення: класифікація готової продукції сільськогосподарських підприємств, система їх документального оформлення, використання засобів автоматизації в обліковому й контрольних процесах, організація внутрішньогосподарського контролю за рухом готової продукції.

Мета і задачі дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження теоретичних аспектів обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції, застосування їх в практиці обліку для забезпечення ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах господарювання.

Реалізація поставленої мети обумовила необхідність вирішення наступних завдань:

– дослідити й уточнити економічну сутність готової продукції сільськогосподарських підприємств для забезпечення формування ефективної системи її обліку та внутрішньогосподарського контролю;

– обґрунтувати порядок оцінки та визнання готової продукції з метою визначення об'єктивності її первісної вартості;

– визначити та обґрунтувати роль і місце обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції у системі управління підприємством;

– обґрунтувати роль первинних документів як джерела інформаційного забезпечення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції;

– розглянути особливості організації та методики аналітичного і синтетичного обліку готової продукції та визначити напрямки їх удосконалення з метою отримання повної і достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;

– розкрити особливості внутрішньогосподарського контролю базових сільськогосподарських підприємств з метою визначення напрямків його удосконалення;

– обґрунтувати напрями удосконалення обліку готової продукції в частині обліку витрат на якість продукції;

– запропонувати напрями удосконалення обліку готової продукції при застосуванні сучасних комп'ютерних засобів і бухгалтерських програм для зниження витрат робочого часу обліково-економічних працівників при підготовці необхідних даних та підсилення контрольних функцій системи обліку.

Об'єктом дослідження є процес виробництва та реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств, її облік та внутрішньогосподарський контроль.

Базою нашого дослідження виступають сільськогосподарські підприємства Вінницької області: товариство з обмеженою відповідальністю

«Селищанське» с. Селище Тиврівського району, товариство з обмеженою відповідальністю «Наталка» Ямпільського району, сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Зоря» Погребищенського району

Предмет дослідження – теоретичні, методичні й організаційні питання обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу магістерської роботи складають положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій та системний підхід до розкриття економічної сутності готової продукції і процесів їх обліку та контролю. При вивченні окремих питань застосовувались такі методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний і спостереження; у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний та графічного зображення даних, а також методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі; на етапі розробки пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку й контролю – моделювання, групування, узагальнення та порівняння.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі акти України, нормативні документи щодо регулювання операцій з запасами, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів з проблем обліку та контролю готової продукції, а також дані поточного обліку сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Структура і обсяг дослідження. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 145 сторінках друкованого тексту, включає 12 таблиць, 27 рисунків, 6 додатків. Використано 129 літературних джерела.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Готова продукція: сутність та класифікація для цілей обліку та контролю

Діяльність будь-якого підприємства спрямована на отримання максимального прибутку. Для виробничого підприємства поставлена мета, досягається за допомогою оптимального випуску та реалізації готової продукції, товарів робіт та послуг.

В процесі обліку випуску та реалізації готової продукції формуються важливі показники, такі як: собівартість реалізації, виручка від реалізації, та інше. Дані показники, у підсумку, впливають на формування фінансового результату діяльності підприємства.

Вирішення поставлених питань, можливе за допомогою здійснення дієвого контролю.

Сьогодні в спеціалізованій літературі існує декілька підходів щодо визначення самого поняття «готова продукція», що обумовлює особливості підходів до її обліку та контролю.

Наукові підходи щодо визначення сутності категорії «готова продукція» узагальнимо у таблиці 1.1 [91, с. 19].

Таблиця 1.1

Дефініція поняття «готова продукція» в наукових дослідженнях

Автор	Визначення
1	2
Бутинець Ф.Ф.	Готова продукція – повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції

Продовження табл. 1.1.

1	2
Вороніна В.А., Черниш В.В.	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції
Глібко В.М., Бушан О. П.	Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги». Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг
Сопко В.В.	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції
Ткаченко Н.М.	Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм транспортом для інших підприємств, ремонтні роботи, будівництво та інше
Хом'як Р.Л.	Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику
Шваб Л.І.	Готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками й відповідають технічним умовам і стандартам

Варто відзначити думку Ткаченко Н.М., якою визначає готову продукцію як це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм транспортом для інших підприємств, ремонтні роботи, будівництво та інше [122, с. 671].

Разом із тим, Голов С.Ф. та Костюченко В.М. вважають, що готовою продукцією є виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства, здані на склад або замовникові-покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [20, с. 421]. Такої ж думки притримується і Нашкерська Г.В. [73, с. 286].

Е. Переверзева також підтверджує, що готовою продукцією є вироби і продукти, які повністю закінчені обробкою на даному підприємстві, відповідають вимогам стандартів та технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад готової продукції [80, с. 22].

Заокіпна Н. С., готову продукцію характеризує як продукцію (товар), вироблену з використанням давальницької сировини (крім тієї частини, що використовується для проведення розрахунків за її переробку) що пройшла всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідає затвердженим стандартам або умовам договору, прийнята технічним контролем підприємства і здана на склад чи замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції на підприємстві і визначена як кінцева у контракті між замовником і виконавцем [38].

На думку Слюсарчук Л. готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва, і вимогам замовника, призначений для споживання, як для потреб виробника так і для потреб зовнішнього ринку [112].

Вдалим є тлумачення Яровенко Т.С. та Чернової А.І., якими відзначено, що готова продукція – це об'єкт реалізації, тобто головне джерело отримання прибутку для підприємства, а також частина запасів, що може споживатися на самому підприємстві, тобто бути внутрішнім ресурсом виробництва [128].

Підсумовуючи всі приведені науковцями визначення можна зробити висновок, що існує чимало тверджень щодо поняття «готової продукції», але загалом їх зміст збігається, відрізняються лише певні мовні обороти та

повнота тлумачення [91, с. 20].

Згідно з Державними стандартами технічних умов України готова продукція визначається як промислова продукція, яка завершена виробництвом, укомплектована, відповідає вимогам стандартів і технічних умов, має документ, що засвідчує її якість, та призначена для збуту за межі підприємства [35].

Проте, згідно Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки, готова продукція включає товари, що зберігаються на підприємствах, які їх виробляють і використовують для постачання іншим інституційним одиницям і які не призначені для подальшої переробки на даному підприємстві [103].

Також у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси», готовою вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [95]. Відповідно, у нормативних документах, роботи і послуги не відносяться до складу готової продукції.

Що ж стосується наданих підприємством послуг чи виконаних робіт, вважаємо за доречне відносити їх до складу виробництва та відображати на рахунку 23 «Виробництво». Підтвердженням нашої думки є норми П(С)БО 9 про те, що для підприємств, витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу є незавершеним виробництвом.

Якщо брати до уваги галузеву специфіку функціонування сільськогосподарських підприємств, то їх діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, яка включає ряд «специфічних» тверджень.

Так, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. При цьому, біологічні перетворення –

процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Відзначимо, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [97].

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено категорію «продукція сільськогосподарського виробництва» (ПСВ), до якої відноситься продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукція, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [44].

Судячи з вищезазначених визначень, ця категорія характеризується з різних точок зору. Отже, це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання.

У бухгалтерському обліку та економіці підприємства існують поняття:

- валової продукції;
- товарної продукції;
- готової продукції;
- реалізованої продукції [127, с. 79].

Для повного розуміння приведених категорій розкриємо їх сутність.

Продукцією зазвичай називають продукт виробництва в речовій або інформаційній формах, найчастіше в предметному вигляді, який кількісно вимірюється в натуральному і грошовому виразі. Часто поділяють продукцію на продукцію виробничого призначення і продукцію особистого, родинного, суспільного споживання. Продукцією можна називати який завгодно результат, отриманий наприкінці його виготовлення [36, с. 356].

Валова продукція – це вартість усієї виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, включаючи незавершене виробництво.

Товарна продукція – характеризує обсяг виробництва повністю завершених і належних до продажу продукції, робіт, послуг; відрізняється від валової тим, що до неї не включаються залишки незавершеного виробництва та внутрішньогосподарський оборот.

Реалізованою вважається продукція:

- за яку надійшли кошти від покупця на рахунок підприємства;
- в умовах проведення передоплати продукція вважається реалізованою в міру її відвантаження покупцям;
- при бартерному обміні – при надходженні товарів обміну на відповідну вартість відпущеної продукції, на яку належним чином оформлено документи.

При організації обліку та контролю готової продукції основним є визначення її характеру. Для спрощення цього завдання її групують за ступенем готовності, технологічною складністю та формою (рис. 1.1).

Уваги заслуговує приведена класифікація за технологічною складністю, оскільки складна в свою чергу поділяється на основну, побічну або супутню.

За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня

продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

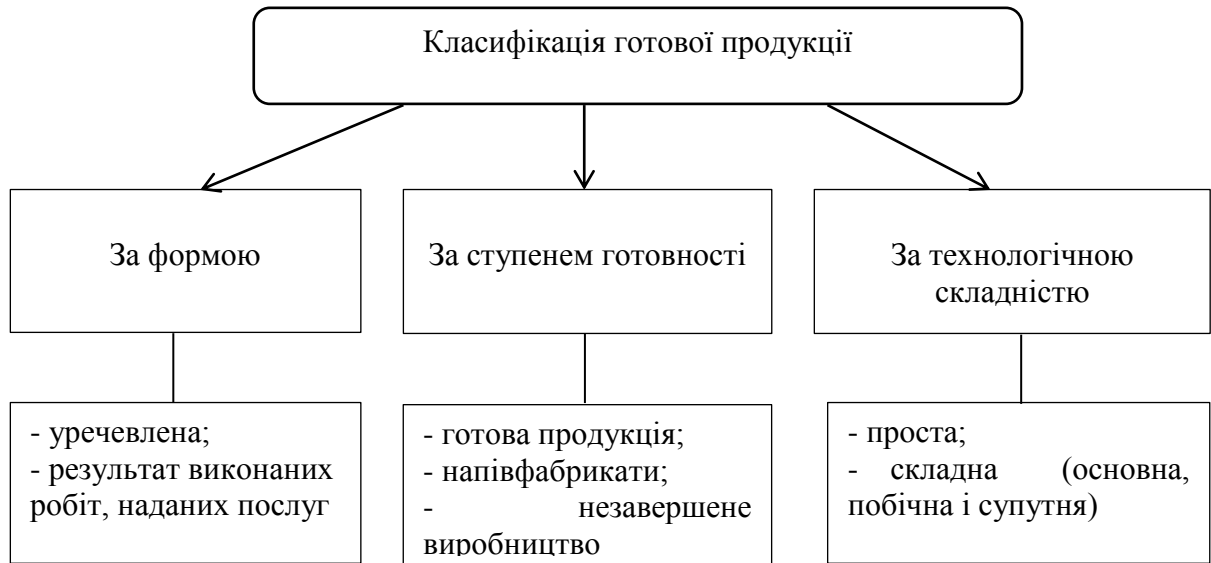


Рис. 1.1. Класифікація готової продукції

Побічна продукція – це продукція, що іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

В поточному обліку продукція (роботи, послуги) групується за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

Головний зміст кінцевої стратегії підприємства зводиться до пристосування свого виробництва до потреб покупців. Це означає, що потрібно визначити номенклатуру і асортимент продукції, яка виробляється, абсолютно точно, оптимізувати її склад, співвідношення, обсяги з метою отримання максимального прибутку [36, с. 359].

Під номенклатурою продукції розуміємо систематизований перелік назв окремих видів продукції, матеріалів, товарів, які виробляються та продаються, і послуги.

Асортимент – склад, різновиди, комплект видів продукції, товарів,

послуг, які виготовляються на виробництві або які знаходяться у продажу.

При цьому велика увага приділяється збільшенню її об'ємів, розширенню асортименту і покращенню якості.

Якість продукції – це сукупність її властивостей, що характеризують міру спроможності даної продукції задовольняти потреби споживачів згідно з її цільовим призначенням [36, с. 358].

У теперішній час важливе значення набуває реалізація продукції по договорах-постачаннях як найважливішому економічному показнику роботи, який визначає ефективність, доцільність діяльності підприємства. У залежності від прийнятого порядку в об'єм реалізації може включатися відвантажена і відпущена продукція по мірі пред'явлення покупцям платіжних документів до оплати або після надходження виручки на рахунки грошових коштів постачальника.

Недоставка продукції тягне за собою збої у роботі підприємств їх одержувачів. Крім того, від обсягу реалізації готової продукції залежить і обсяг прибутку підприємства – одного з найважливіших показників його діяльності. При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру.

Збільшення обсягів виробництва та насичення ринку товарами з платоспроможним попитом є одним з найважливіших завдань усіх галузей господарства України на етапі реформування економіки. Тому основним завданням контролю у сучасних умовах є активний вплив на процеси виробництва з метою забезпечення споживачів високоякісними товарами (роботами, послугами).

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру:

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

Так, готова продукція може мати кількісні та якісні характеристики. Наприклад, кількість виражається масою, довжина – метрами, якість – сортом. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

Проведене дослідження дає можливість обґрунтувати загальне представлення основних характеристик продукції (рис. 1.2.).

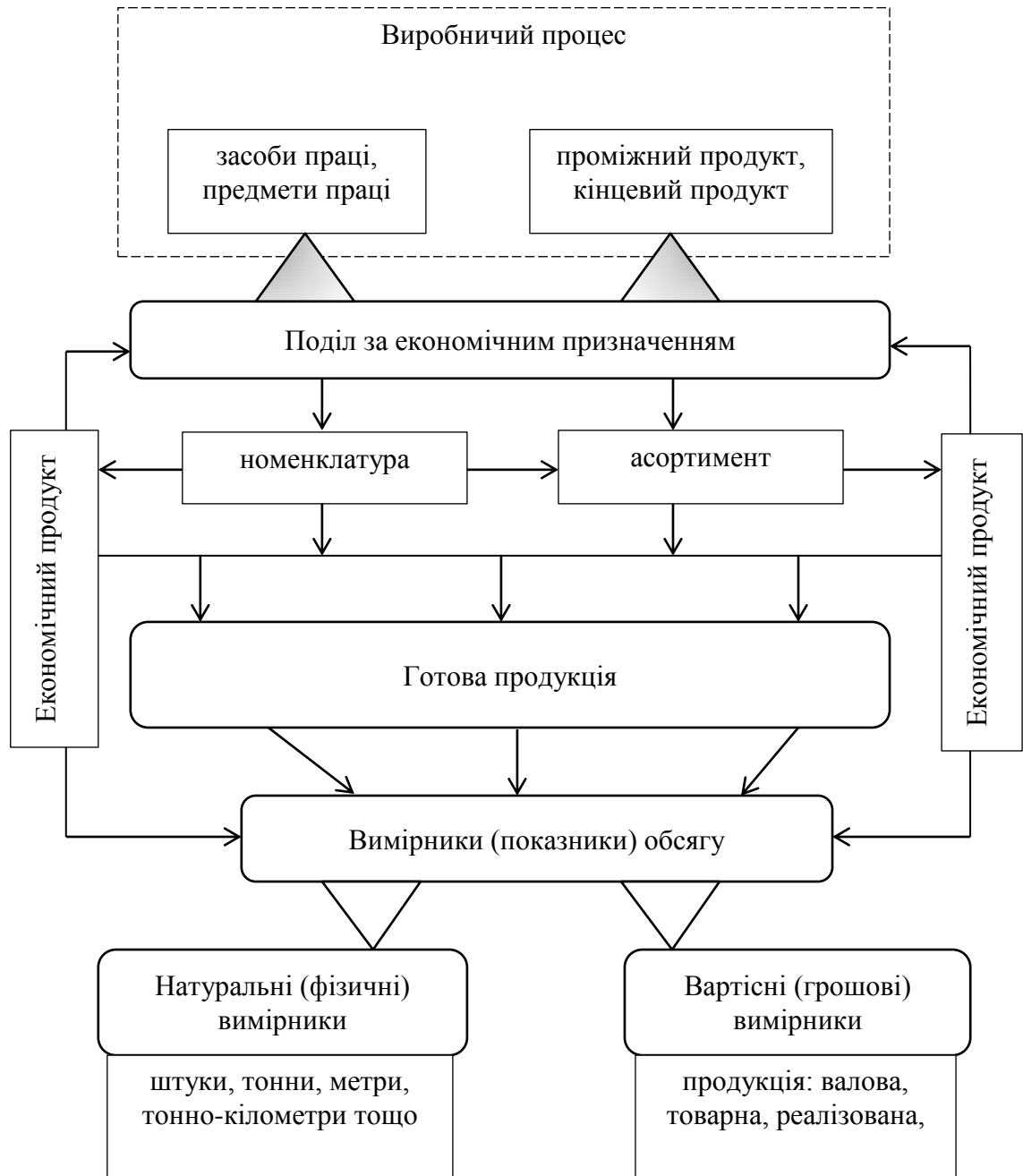


Рис. 1.2. Загальна характеристика продукції

Важливе значення в обліковому аспекті сільськогосподарських підприємств має облік продукції сільськогосподарського виробництва.

Як вже зазначалось, до готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо).

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

- підприємство набуло права власності на сільськогосподарську продукцію, несе ризики і отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу – у рослинництві: зерно, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю (заготівлі); у тваринництві: вовна, молоко, яйця, мед, отримані під час настригу, надою, збору тощо) або при припиненні процесів життєдіяльності біологічних активів (деревина, отримана при вирубці насаджень, тощо) перестає бути елементом біологічних активів і визнається як окремий актив.

За цільовим призначенням, господарською цінністю, економічними вигодами від використання сільськогосподарська продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству і отримання якої є

метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначенням для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві тощо).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо) [76, с. 358-359].

Під час виробничого процесу, окрім отримання готової продукції, може бути отримана певна кількість відходів.

Згідно із Законом «Про відходи» відходи – це будь-які речовини, матеріали та предмети, що утворюються в процесі людської діяльності і не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення та яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення. Цим же законом визначається поняття «відходи як вторинна сировина» – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні та (або) економічні передумови [101].

Відходи та побічна продукція за своїми ознаками мають багато спільного. Побічна продукція виходить із виробництва як готовий продукт, що не потребує подальшої обробки (наприклад, жом в масложировому виробництві). Тому деяку частину відходів, яка не потребує знешкодження та користується попитом, можна віднести до готової продукції, зокрема як

різновид побічної продукції.

Детальна характеристика та приведені вченими-економістами класифікаційні ознаки готової продукції та їх характеристика, а також врахування специфіки поняття готової продукції сільськогосподарських підприємств дало можливість представити власне бачення класифікації готової продукції (рис. 1.3).

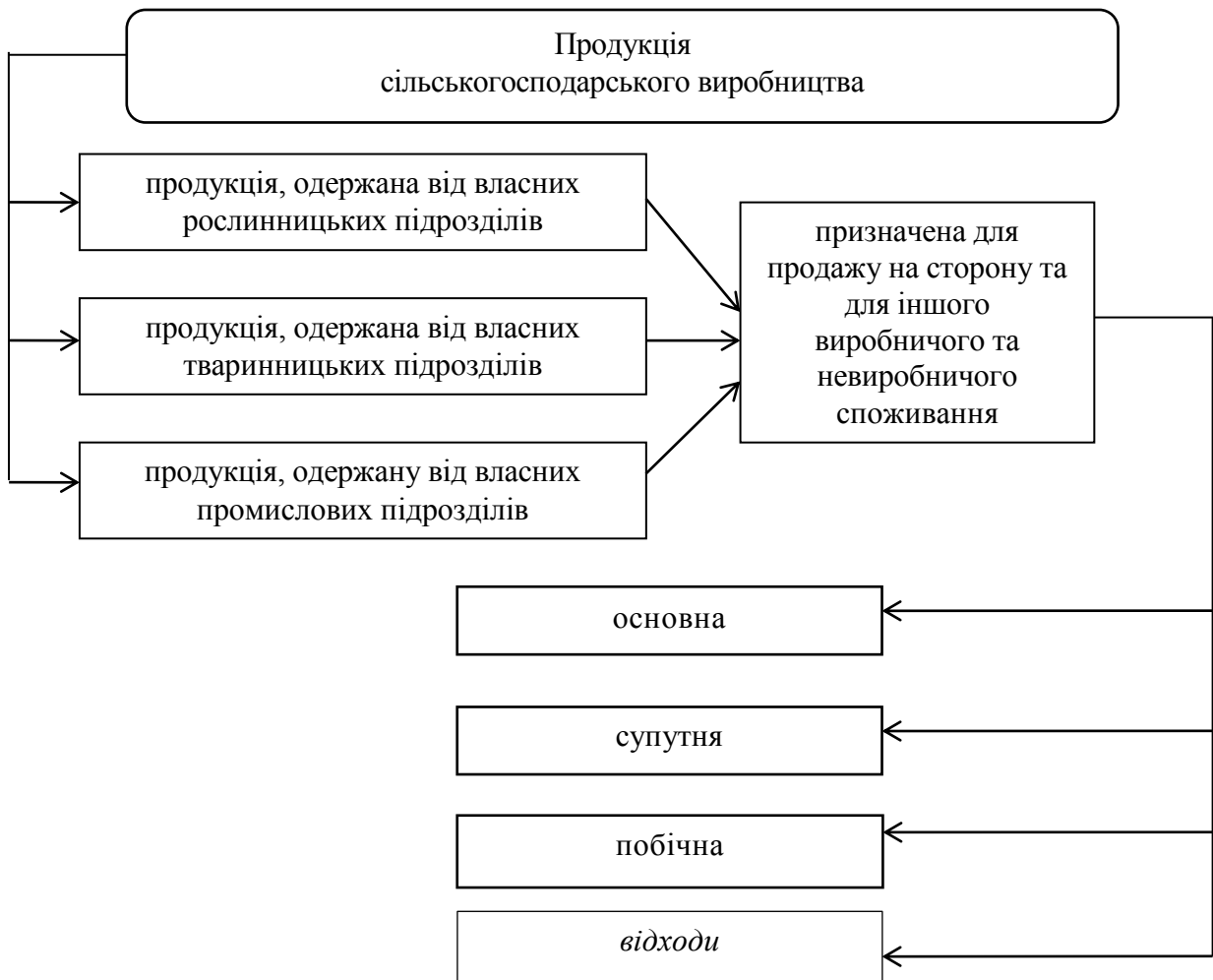


Рис. 1.3. Класифікація продукції сільськогосподарського виробництва

Так, готова продукція, на нашу думку – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень [91, с. 21].

Поведені дослідження дають можливість стверджувати, що готова

продукція має різного роду цільові призначення. (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Авторське визначення категорії «готова продукція»

Враховуючи напрацювання вітчизняних науковців та власні дослідження, можна стверджувати, що продукція сільськогосподарського виробництва та готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства аграрних підприємств. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві (внутрішньозаводський оборот).

Готова продукція на підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади або в експедицію;
- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

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

г) реалізація продукції (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції [75, 356]

Вище викладене підтверджує, що основу побудови обліку готової продукції становлять: визначення терміна «готова продукція» та класифікація готової продукції; оцінка готової продукції; облік випуску готової продукції; облік наявності готової продукції на складах та у виробництві; система рахунків обліку.

Тому основними об'єктами внутрішньогосподарського контролю є елементи облікової політики, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності, господарські операції щодо руху та витрат на

придбання та виготовлення готової продукції та матеріали попередніх внутрішніх та зовнішніх перевірок.

1.2. Визнання та оцінка готової продукції

У процесі виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств рішення щодо кількості і якості виготовлення та виробництва готової продукції з врахуванням часу, обсягу і постачальників є основою отримання прибутку підприємства. З точки зору обліку суттєвим є те, як впливає обсяг готової продукції не лише на задоволення потреб споживачів, а й на рентабельність підприємства, адже «за лежання» великої кількості готової продукції може бути недоцільним.

Готова продукція, відповідно до норм П(С)БО 9 та П(С)БО 30 визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з її використанням, та її вартість може бути достовірно визначена.

Придбана (отримана) або вироблена готова продукція зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю готової продукції, що придбана за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на

кінець звітний місяць і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітний місяць і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

У разі, якщо на момент оприбуткування готової продукції неможливо достовірно визначити її первісну вартість, то можна оцінювати та відображати за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Первісною вартістю готової продукції, що виготовляється власними силами підприємства, визнається її виробнича собівартість, яка визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [96].

Первісною вартістю готової продукції, що внесена до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства її справедлива вартість.

Первісною вартістю готової продукції, одержаної підприємством безоплатно, визнається її справедлива вартість.

Первісна вартість готової продукції, придбаної у результаті обміну на

подібні об'єкти, дорівнює балансовій вартості переданих. Якщо балансова вартість переданих об'єктів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю включається до складу витрат звітного періоду.

Первісною вартістю готової продукції, що придбана в обмін на неподібні об'єкти, визнається справедлива вартість отриманої.

Не включаються до первісної вартості, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;

- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати».

- витрати на збут;

- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість готової продукції у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених цим Положенням (стандартом).

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) також керуються П(С)БО 16 «Витрати».

Отже, розгляд сутності готової продукції неможливий без огляду її собівартості та визнання доходу від реалізації.

Собівартість продукції – це виражені в грошовій формі поточні витрати

підприємства на її виробництво. У собівартості продукції як у синтетичному показнику відображуються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності організації. Дохід від реалізації продукції – це загальний дохід, виручка від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість акцизного збору тощо). Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Витрати на виробництво готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати.

Згідно з національними стандартами обліку під час складання фінансових звітів для зовнішніх користувачів інформації, продукцію оцінюють на основі виробничих витрат. Отже, отримуємо тільки виробничу собівартість. Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відображено на рис. 1.6 [82, с. 237].

Всі змінні витрати – прямі та накладні – розподіляються на кожен одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничої потужності згідно з методом стандартних витрат. Постійні накладні виробничі витрати можуть бути як розподілені, так і нерозподілені.

Розподілені накладні витрати є елементом первісної вартості запасів готової продукції та незавершеного виробництва і представляють собою оцінені витрати, які ґрунтуються на нормальній потужності та відносяться на кожен одиницю продукції незавершеного виробництва.

Нерозподілені накладні виробничі витрати виникають лише тоді, коли продукції випущено менше нормальної потужності. В іншому випадку всі накладні виробничі витрати відносяться до собівартості.

Управлінські витрати до складу собівартості готової продукції не включаються. Такі витрати акумулюються на рахунку 92 «Адміністративні

витрати» та відображаються в тому періоді, в якому виникли.



Рис. 1.6. Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка визначається в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції та на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється

за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

Визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу,

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартість (по дебету рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції»), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»).

1.3. Облік та внутрішньогосподарського контроль готової продукції в системі управління підприємства

За умов динамічності економічних зв'язків ринкової економіки, коли швидко змінюється кожна складова виробничого процесу, важливо правильно і ефективно побудувати бухгалтерський облік на підприємстві. Проблема побудови бухгалтерського обліку готової продукції нами досліджується за умов функціонування національних стандартів бухгалтерського обліку. Організувати механізм бухгалтерського обліку виробничого процесу допомагає класифікація продукції. Класифікація готової продукції полегшує побудову облікового процесу. Таким чином, класифікацію можна вважати видозміненою організацією обліку виробництва і продажу продукції у фінансовому обліку.

Особливістю фінансового обліку є відображення вартості продукції в будь-якій формі і в будь-який момент часу. Бухгалтерські рахунки мають важливе значення для формування показників фінансової звітності, отже ступінь завершеності готової продукції, має значення для фінансового обліку. З другого боку вартісні показники, обліковані на бухгалтерських рахунках надають інформацію про відхилення понесених затрат на кожному етапі технологічного процесу, що важливо для підсистеми управлінського обліку. Отже, від форми і ступеня завершеності готової продукції залежить порядок її відображення в бухгалтерському обліку. Запаси обліковуються в натурально-грошовому вимірі, незавершене виробництво в натуральних і натурально - грошових одиницях, послуга – лише у вартісному виразі [112].

У Законі України зазначено, що бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [100].

Основною характеристикою бухгалтерського обліку в Україні є його чітка регламентація, яка забезпечує єдину основу формування і можливість порівняння його показників за результатами діяльності підприємств та організацій, можливість отримання зведених показників для контролю.

Основними завданнями обліку готової продукції є:

- своєчасне оформлення первинних документів на всі операції, пов'язані із знаходженням, зберіганням та вибуттям готової продукції;
- одержання на будь-яку дату точних даних про кількість продукції, яка є на складах та у виробничих підрозділах підприємства, інших місцях зберігання;
- своєчасне виявлення готової продукції, котра не користується попитом;
- документальне оформлення кожної партії реалізованої продукції;
- контроль за своєчасним надходженням плати за реалізовану продукцію;
- визначення фінансових результатів від реалізації продукції [76, с. 355].

Про важливість даного дослідження свідчить те, що готова продукція займає вагомую частину у складі оборотного капіталу підприємства (табл. 1.2). Для проведення розрахунків використаємо формулу 1 «Баланс» базових господарств (додаток А, Б, В).

Дані таблиці 1.2 підтверджують про важливість обліку та внутрішнього контролю готової продукції, адже готова продукція у двох досліджуваних сільськогосподарських підприємствах за 2013-2014 рр. займає значну частину в загальній структурі оборотних активів.

Займаючи особливе місце в системі управління підприємством, контроль здійснює інформаційне забезпечення ухвалення рішень в цілях оптимального використання наявних можливостей, об'єктивній оцінці сильних і слабких

сторін підприємства, а також щоб уникнути банкрутства і кризових ситуацій.

Таблиця 1.2

**Склад та структура оборотних активів
сільськогосподарських підприємств**

Оборотні активи	ТОВ «Селищанське»				ТОВ «Наталка»				СТОВ «Зоря»			
	2013 р.		2014 р.		2013 р.		2014 р.		2013 р.		2014 р.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Виробничі запаси	579	3	2299	8	1462	14	2099	15	973	17	1602	25
Незавершене виробництво	5487	32	6457	21	3201	31	6042	42	1556	28	1485	23
Готова продукція	752	4	1392	4,6	4678	45	4648	32	1036	18	2284	35
Товари	2	0,01	12	0,04								
Поточні біологічні активи	55	0,3	55	0,18	121	1	322	2	1614	29	660	10
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	5420	32	5589	19	757	7	1238	9				
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	4820	28	13358	44					321	6	232	4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	9	0,05	72	0,2	50	0,5	62	0,4				
Інша поточна дебіторська заборгованість	21	0,1	4	0,01	13	0,13			147	2		
Грошові кошти	15	0,09	8	0,03	42	0,4	28	0,2			213	3
Інші оборотні активи	165	1	872	2,9							13	0,2
Всього	17325	100	30118	100	10324	100	14439	100	5647	100	6489	100

Контроль означає процес вимірювання досягнутих за певний період результатів, порівняння досягнутого з плановим і коректування, координацію

діяльності, які в сукупності забезпечують виконання організацією своїх планів і досягнення всіх цілей.

Контроль як одна із функцій управління поєднує види управлінської діяльності, пов'язані з формуванням інформації про стан і функціонування об'єкта керування (облік), вивченням інформації про процеси й результати діяльності (аналіз), роботою по діагностиці й оцінці процесів розвитку й досягнення цілей, ефективності стратегій, успіхів і прорахунків у використанні коштів і методів керування.

Внутрішньогосподарський контроль притаманний кожному підприємству і направлений на збереження та ефективне використання його ресурсів.

Основними завданнями контролю операцій щодо руху готової продукції є:

- перевірка стану обліку руху готової продукції на склад;
- контроль за правильністю відвантаження продукції покупцям і оформлення супровідних документів;
- контроль за ефективністю контрольно-перепускної системи;
- зустрічна перевірка повноти оприбуткування продукції на підприємствах - одержувача продукції;
- перевірка документів на повернення бракованої продукції;
- контроль за своєчасністю і правильністю розрахунків з покупцями за відвантаженою продукцією і перевірка повноти надходження грошей;
- оцінка залишків нереалізованої продукції;
- перевірка достовірності звітних даних про реалізацію готової продукції [23, с.195].

Визначені завдання в цілому впливають із твердження, що бухгалтерський облік є основною частиною системи управління підприємством і, як справедливо стверджує Ф. Ф. Бутинець, покликаний забезпечити формування інформації для:

- контролю економічної поточної діяльності підприємства в цілому та в розрізі його окремих підрозділів, видів діяльності, секторів ринку;

- планування майбутньої стратегії і тактики здійснення комерційної діяльності в цілому та окремих господарських операцій, оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства;
- обчислення та оцінки ефективності господарювання в цілому і в розрізі підрозділів підприємства, розрахунку рентабельності окремих видів продукції, робіт, послуг, секторів і сегментів ринку;
- коригування управлінського впливу на хід виробництва та реалізації продукції, товарів і послуг, зниження суб'єктивності у процесі прийняття рішень на всіх рівнях управління [12, с. 264–265].

Для забезпечення ефективного контролю за збереженням і використанням готової продукції на підприємствах велике значення мають організація постачання, виробництва, стан складського і ваговимірювального господарства.

Для ефективного забезпечення обліку і контролю готової продукції необхідно: мати номенклатуру-цінник; встановити чітку систему документації і документообігу; проводити у встановленому порядку інвентаризацію і контрольні вибіркові перевірки залишків продукції, вчасно відображати в обліку їх результати.

Дослідження проблематики теорії та практики бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю щодо їх удосконалення має важливе значення в сучасних умовах господарювання. Підвищення рівня ефективності бухгалтерського обліку та посилення контролю за діяльністю підприємств, установ та організацій в Україні є основою зміцнення фінансово-господарської дисципліни як на мікро- так і на макроекономічному рівнях.

Бухгалтерський облік не може бути ефективним, якщо він не виконує покладені на нього функції. Зокрема, контрольна функція обліку має бути взаємопов'язана з усім комплексом облікових процедур, оформленням та обробкою документів.

Бухгалтерський облік і контроль між собою взаємопов'язані.

Бухгалтерський облік для проведення контролю надає задокументовану інформацію про діяльність підприємства. Разом з тим контроль дає можливість встановлювати достовірність даних бухгалтерського обліку (рис. 1.7). Разом з тим, система контролю не повинна ускладнювати документообороту, а здійснюватися за певною системою, включаючи попередній (до виконання операцій), поточний (повсякденний) і наступний контроль.

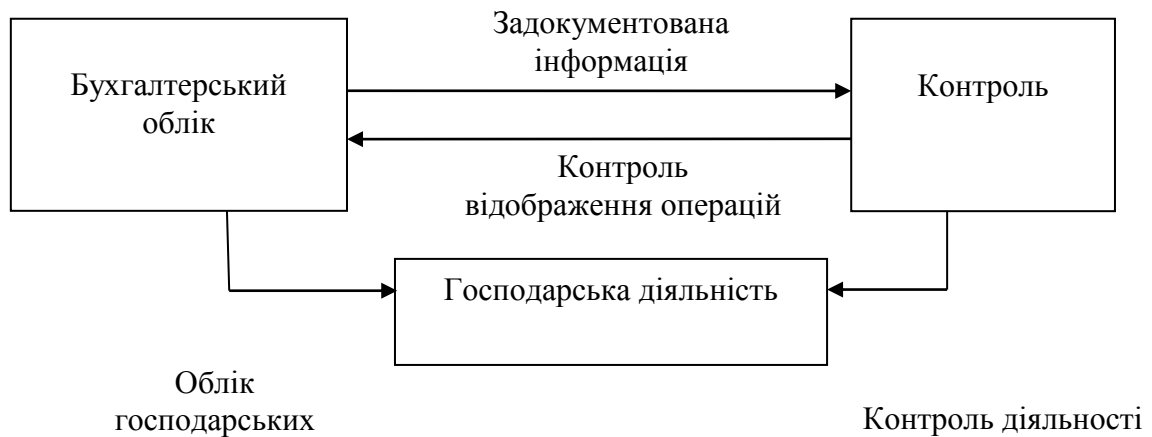


Рис. 1.7. Взаємозв'язок між бухгалтерським обліком і контролем [120, с. 74]

Контроль, особливо внутрішньогосподарський, займає важливе місце в загальній системі фінансово-господарського контролю. Це пояснюється тим, що сучасна система контролю перетворилась з галузевої у таку проблему, яка має важливе значення для зміцнення всього комплексу національної економіки.

Бухгалтерський облік і контроль дають змогу не лише систематично зіставляти фактичні дані про витрати матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, вихід продукції, а й виявляти причини відхилень з метою їх оперативного усунення, а також забезпечує можливість здійснювати планування обсягів в цілому запасів. Чим достовірніший облік й об'єктивніший контроль, тим вища якість планування.

Інформація, отримана в процесі обліку та контролю може забезпечити

виявлення безгосподарності, марнотратства, надмірності використання матеріальних запасів та дасть змогу вжити заходи щодо їх раціонального використання і збереження. Саме тому бухгалтерський облік і внутрішньогосподарський контроль є важливою ланкою системи управління підприємствами.

Удосконалення обліку і контролю готової продукції має принципове значення для посилення соціально-економічної віддачі коштів і капіталу, які використовуються підприємством для досягнення кінцевої мети його діяльності – отримання прибутку.

Проблеми вдосконалення теорії та практики обліку в умовах ринкової економіки набирають актуального значення. Їх не можна вирішувати ізольовано від сучасної організації й управління суб'єктами господарювання, адже тоді облік не виконуватиме своєї головної ролі – дієвого засобу контролю, а перетвориться на додаток бюрократичного апарату.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Первинний облік як джерело інформації про рух готової продукції

Інформація (від латинського information – роз'яснення) в загальному розумінні – це система відомостей про певні процеси, події, ситуації тощо.

Згідно Закону України «Про інформацію» під інформацією розуміють документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі.

Інформація є об'єктом фіксації, збереження, передачі та трансформації з метою використання у будь-якій сфері людської діяльності. Поділяється інформація на текстову, цифрову, електронну та звукову.

Формою безпосереднього подання інформації є повідомлення. Кожне повідомлення має свої власні специфічні параметри, які зумовлюються особливостями як власне інформації, так і потребами її споживачів. Концептуальною основою економічної інформації є взаємодія трьох визначальних категорій: синтактики, семантики і прагматики.

Синтактика – структура економічної інформації: літери алфавіту, слова, речення та правила їх побудови (синтаксис). Семантика – логічний зміст економічної інформації. Прагматика – корисність (практичне значення) економічної інформації, яка характеризується рядом властивостей: достовірністю, реальністю, своєчасністю, зрозумілістю тощо.

Одиницю інформаційної сукупності структурно розчленовують на три складових: реквізит, економічний показник і масив.

Реквізитом є елемент інформаційної сукупності, який кількісно (реквізит-підстава) і якісно (реквізит-ознака) характеризує конкретну господарську операцію чи процес.

Економічним показником вважають певну інформаційну сукупність з

мінімальним набором реквізитів-ознак і реквізитів-підстав.

Масив – це сукупність взаємопов'язаних економічних показників, зафіксованих на певних матеріальних носіях інформації [108, с. 95].

Інформацію, яка містить відомості про здійснені господарські операції та використовується в процесі обліку виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання, називають обліково-економічною. Даний вид інформації широко використовується в системі доказів контрольного процесу.

Обліково-економічна інформація характеризує стан і поведінку певної динамічної економічної системи або окремих її складових елементів, тобто є перемінною.

Обліково-економічну інформації класифікують:

1 - Стосовно об'єктів управління обліково-економічну інформацію поділяють на внутрішню та зовнішню, які в свою чергу відносяться до початкової, оперативної й поточної.

2 - Щодо напрямів надходження на управлінський об'єкт обліково-економічну інформацію розмежовують в розрізі вхідної та вихідної.

3 - Згідно мети використання в системі управління підприємством обліково-економічну інформацію поділяють на оперативну та поточну.

Під інформаційним забезпеченням слід розуміти певним чином упорядковану інформацію, яку формують і використовують в системі обліку та контролю.

Відповідно до Закону України «Про інформацію» під інформацією розуміють документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі [107].

Будучи функцією управління, бухгалтерський облік сам виконує певні функції, аргументом для яких виступають інформаційні потреби різних рівнів управління і категорій користувачів [50, с. 17].

Основою інформаційного забезпечення підприємства є бухгалтерський облік. Так, С. Дж. Грей і Б.Е. Нідлз зазначають, що бухгалтерський облік є

інформаційною системою, яка вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію про підприємство [24, с. 3].

Для фіксації та якісної характеристики процесів фінансово-виробничої діяльності підприємств системою бухгалтерського обліку передбачено відповідні способи та прийоми пізнання господарської діяльності, які формують метод бухгалтерського обліку. До елементів методу бухгалтерського обліку належать: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, метод подвійного запису, баланс та звітність. Використання кожного з приведених елементів регламентується відповідними нормативними документами.

Кожна господарська операція відображається на підставі конкретних документів, оформлених належним чином. Відповідно документація є початковим і найбільш відповідальним етапом облікового процесу, елементом фіксації і трансформації облікової інформації, способом первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку. Використання облікової документації, складеної з дотриманням юридичних вимог, надає бухгалтерським даним силу доказів.

Документація – це спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку [30, с. 49].

За технологією облікового процесу реєстрація фактів господарської діяльності підлягає оформленню документами.

У перекладі з латинської «dokumentum» означає – свідоцтво, доказ.

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Відповідно, усі факти господарського життя підприємства узагальнюються у первинних документах. Вони відіграють важливу роль в системі управління діяльністю підприємства, оскільки відображають реєстрацію фактів господарських операцій та є юридичним свідченням їх здійснення.

Первинні документи є виправдувальними в частині достовірності, повноти і відповідності за господарські операції, відображені в системі бухгалтерського обліку і звітності [39, с. 85].

Вищевикладений матеріал підтверджує, що первинний документ – це письмове відображення інформації про факти господарського життя підприємстві і є доказом змін, які відбуваються у складі активів, капіталу та зобов'язань (рис 2.1) .

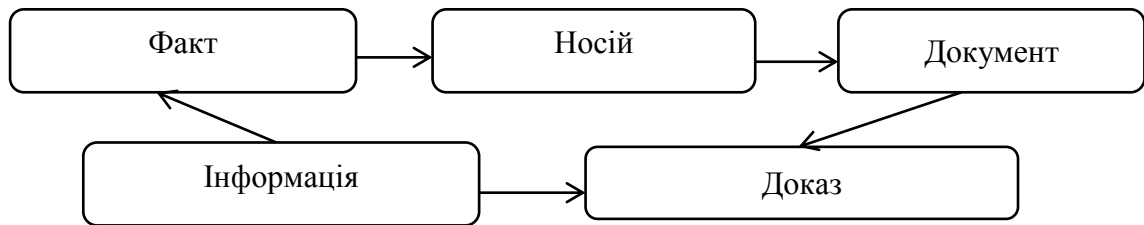


Рис. 2.1. Первинний документ як доказ інформації про факти господарської діяльності [89, с 139]

Як свідчать наукові дослідження, основу фактів здійснення господарських операцій становлять первинні документи. Так, Бутинець Т.А. зазначає, що документування, як процес, є першою стадією бухгалтерського обліку, яка передбачає реєстрацію та фіксацію інформації про факти, операції, процеси, її обробку й узагальнення [10, с. 86].

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [98].

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для бухгалтерського обліку цих операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, або відразу після її завершення.

Порядок документального оформлення господарських операцій та вимоги щодо складення документів регламентуються статтею 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV.

На думку вітчизняних вчених, документація здійснює контрольні-аналітичні функції: інформаційну, контрольну, виховну, правового захисту [49, с. 12; 122, с. 75]; захисну, слідоутворюючу, зворотнього зв'язку [77, с. 13].

Тому, документування – це фундамент бухгалтерського обліку, що слугує для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство [2, с. 17].

Варто відзначити, що документування господарських операцій виконують не стільки працівники бухгалтерії підприємства, скільки ті особи, які безпосередньо беруть участь у здійсненні господарських операцій і мають доручення або дозвіл на їх проведення. Це насамперед посадові особи підприємства – працівники виробничих чи структурних підрозділів. Тому керівник підприємства зобов'язаний забезпечити документування всіх господарських операцій, в тому числі нерухомості. Для виконання цього керівник підприємства з метою упорядкування документального фіксування фактів господарської діяльності затверджує перелік посадових осіб, яких він наділяє правом давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції.

Для уточнення переліку посадових осіб, які здійснюють господарські операції, а отже, їх документування, з метою упорядкування переліку господарських операцій і строків їх оформлення первинними документами в різних службах або отримання від інших підприємств та передавання їх на обробку до бухгалтерії, керівник підприємства повинен затвердити графік документообігу.

Будь-яка операція щодо руху готової продукції передбачає документальне оформлення інформації стосовно цієї операції.

Для обліку врожаю сільськогосподарських культур використовуються єдині форми первинних документів для всіх типів сільськогосподарських підприємств.

Урожай зернових культур збирають роздільним або прямим комбайнуванням. Первинний облік зернової продукції, одержаної від

урожаю, можна здійснювати декількома варіантами. В господарстві вибирають такий із них, який найбільше підходить до умов цього господарства.

За першим варіантом обліку одержаної зернової продукції застосовують путівки на вивезення продукції з поля.

До початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок, на кожному з яких зазначено назву господарства. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна випишує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Усе це комбайнер затверджує своїм підписом, Заповнену путівку комбайнер передає водієві, який розписується про одержання зерна на всіх 3-х примірниках.

Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори господарства, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірник путівки завідувачу току (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві.

За другим варіантом використовують Реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля. При цьому комбайнер на кожний автомобіль один раз на день (під час першого завантаження машини) випишує реєстр у 3-х примірниках. 1-й примірник реєстру залишається у комбайнера, 2-й і 3-й примірники він передає водієві автомобіля або іншого транспортного засобу. Водій, в свою чергу, 2-й примірник реєстру залишає у себе, а 3 - 4-й передає завідувачу току або комірнику. За зміну у нього може накопичитися кілька других примірників реєстрів залежно від кількості комбайнів, від яких він відвозив зерно.

У осіб, які приймають зерно від водіїв (трактористів) — також може за зміну зібратися декілька 3-х примірників реєстру залежно від кількості комбайнерів, зайнятих на збирання урожаю, і кількості водіїв, які доставляють зерно від комбайнів.

На підставі 3-х примірників путівок або реєстрів завідувач току або комірник щодня наприкінці робочого дня складає Відомість руху зерна та іншої продукції. Ця відомість має дві частини. У 1-й частині записують залишок зерна на початок дня, загальну кількість зерна, що надійшло і вибуло за день, і залишок його на кінець дня. Дані про кількість зерна, що надійшло за день, визначають путівками або реєстрами, а про витрати зерна — товарно-транспортними накладними, актами на переробку, сортування і сушіння продукції рослинництва.

У 2-й частині відомості підзаголовок «Реєстраційний листок на продукцію, що надійшла і вибула», завідувач току записує кожне зважування, зазначене в реєстрах вивезення зерна з поля.

Наприкінці дня Відомість руху зерна та іншої продукції разом з первинними документами про його надходження і відправлення передають до бухгалтерії господарства.

Прийняте від комбайнів на тік або зерносховище зерно обліковує завідувач току або комірник у книзі (картці) складського обліку, де для кожної культури і сорту відводять потрібну кількість сторінок, на яких обліковують одержане, відправлене або видане зерно в кілограмах. Підставою для записів у Книгу складського обліку є відомість руху зерна та іншої продукції.

За третім варіантом обліку одержаної зернової продукції застосовуються талони і спеціальні реєстри. Для оформлення відправлення зерна від комбайна на тік або інші місця збереження застосовують талон шофера і талон комбайнера. Ці талони повинні бути різні за кольором, що полегшує подальшу облікову роботу з ними. Кожний талон призначено для обліку одного бункера зерна, відправленого від комбайна.

Відповідні талони із заповненими в бухгалтерії реквізитами і підписами головного бухгалтера реєструють за їх видами в Журналі обліку виданих талонів. Після цього їх вручають комбайнерам і водіям транспортних засобів, які будуть зайняті на збиранні урожаю.

При кожній відправці від комбайна повного бункера зерна комбайнер передає водієві один талон комбайнера. Водночас водій передає комбайнеру один талон водія. В місцях тимчасового або постійного зберігання зерна його зважують, після чого водій передає завідувачу току або комірнику талони, отримані від комбайнера і Реєстр приймання зерна від шофера, який ведеться в одному примірнику і постійно знаходиться у водія.

Після зважування транспортного засобу із зерном, завідувач току записує номери талонів комбайнерів, прийнятих від водія, прізвище водія, що доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані в Реєстр приймання зерна вагарем, який також ведеться в одному примірнику. Після розвантаження зерна водій повертається і завідувач току (вагар) зважує транспортний засіб і записує в своєму реєстрі масу тари, визначає масу зерна і одночасно вказує, від якого комбайна прийнято зерно. Кількість зданого зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія.

Одночасно завідувач току (вагар) фактичну масу прийнятого зерна записує в Реєстр приймання зерна від водія, підтверджує своїм підписом і передає його шоферу.

Водій на підставі свого Реєстру приймання зерна записує щоденно кількість перевезеного зерна в Дорожній лист вантажного автомобіля і здає в кінці звітного або на початку наступного дня ці документи диспетчеру або безпосередньо в бухгалтерію господарства.

Комбайнер після закінчення зміни передає завідувачу током (вагарю) всі талони, отримані від водіїв, а від нього в обмін отримує виписку з реєстру про намот зерно зібраного на скошеній площі. На підставі цих даних комбайнер заповнює Обліковий лист тракториста-машиніста і здає його бригадиру або в бухгалтерію.

Талон комбайнера і талон водія, здані в кінці робочого дня завідувач току (вагар) разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції і прикладеними до неї Реєстрами приймання зерна вагарем щоденно передають у бухгалтерію господарства. На підставі цих документів проводять відповідні записи в

бухгалтерських реєстрах. Після цього талони можуть бути видані під звіт комбайнерам і водіям для повторного використання.

Зерно, яке надійшло від комбайнів на тік, в більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Роботи, пов'язані з очищенням зерна оформляють Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва, який складають в одному примірнику на кожну партію продукції в присутності агронома. Підписує його завідувач току, бригадир, вагар, агроном господарства. Акт є підставою для оприбуткування очищеного зерна за культурами та сортами, а також відходів, придатних для використання, та списання відходів, які не можна використати, і втрат від усихання зерна.

Очищене зерно відправляється з току на хлібоприймальні пункти або до зерносховища. Зерно або насіння олійних культур і трав, що відправляють на приймальні або заготівельні пункти, оформляється товарно-транспортною накладною, яка складається в 3-х примірниках. 1-й і 2-й примірник видають водієві, а 3-й залишається на місці відправлення.

Після прийняття зерна на заготівельному пункті 1-й примірник цієї накладної залишається у приймальника як підстава для оприбуткування зерна, а 2-й примірник з розпискою приймальника повертається водієві, який передає його разом з Дорожнім листом вантажного автомобіля до бухгалтерії господарства.

Якщо зерно відправляється на хлібоприймальний пункт залученим транспортом, то товарно-транспортну накладну виписують у 4-х примірниках. При цьому 3-й і 4-й примірники залишаються у водія, один з них повертається в господарство разом з документами на оплату транспортних послуг.

Сортове зерно, зібране із сортових насінних ділянок, оформляється вищезазначеними первинними документами з використанням однієї з трьох методик обліку зерна. Проте під час збирання сортового зерна на всіх первинних документах потрібно робити помітки, про те, що зерно дійсно є сортовим. Перед засипанням до комори його очищають і зважують і

обов'язково записують у Шнурову книгу обліку насіння.

Якщо сортове насіння відправляється на хлібоприймальний пункт, то крім Товарно-транспортних накладних агрономом обов'язково виписується Сортове свідоцтво, яке крім нього підписує керівник підприємства та комірник, їхні підписи скріпляються печаткою підприємства.

Облік продукції овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур ведеться в Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції, який щоденно складає бригадир в одному примірнику на всю бригаду. Перед початком збирання урожаю кожному бригадиру видається потрібна кількість бланків.

В міру надходження продукції від працівників приймальники або комірники зважують зібрану продукцію і кожне зважування записують у щоденнику, зазначаючи в ньому дату, назву продукції, прізвище осіб, від яких прийнято продукцію, а також табельний номер працівника.

В кінці робочого дня всі щоденники підписує керівник структурного підрозділу. Якщо неможливо одразу зважити зібрану продукцію, для визначення її ваги застосовують раніше зважену тару. Аналогічно для визначення ваги коренеплодів, які зберігаються у буртах, допускається оприбуткування врожаю замірюванням буртів. При цьому їх масою визнається фактична, а не нормативна маса. Масу коренеплодів в 1 м³ визначають вибірковою зважуванням залежно від розміру і сорту коренеплодів. Це оформляється відповідним актом, який є підставою для уточнення валового збору врожаю коренеплодів та капусти.

Якщо деякі види продукції овочівництва в окремі періоди збирання вимірюють в штуках чи пучках, то й їхню масу обов'язково слід виразити в кілограмах або центнерах. В цьому разі в щоденниках надходження овочів у чисельнику зазначають кількість штук або пучків, а у знаменнику – їхню масу.

Значна кількість продукції рослинництва використовується в господарстві у вигляді кормів і підстилки для худоби, птиці та інших

сільськогосподарських тварин. Частина продукції згодовується без збирання шляхом випасу, частина – у вигляді зеленої маси трав і гички одержаних при зборі коренеплодів і овочів. Значна кількість кормів заготовляється на пожиток (сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж тощо). Тому їх облік відображається як облік кормів, використовуючи субрахунок 208 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Для організації первинного обліку продукції тваринництва встановлено обов'язковий перелік первинних документів. Основним первинним документом з обліку надходження молока є Журнал обліку надою молока, який ведеться завідувачем ферми, бригадиром, майстром машинного доїння або старшою дояркою. В ньому по кожній доярці щоденно записується кількість корів, що доються, кількість надоєного молока вранці, вдень, увечері. Завідувач ферми або інша посадова особа, яка має доручення від керівника господарства або структурного підрозділу щоденно визначають відсоток жиру в молоці по кожній групі корів і перераховує прийняте молоко в одинвідсоткове і стандартне.

Журнал обліку надою молока ведеться в одному примірнику протягом 15 днів і зберігається на фермі. Кількість надоєного молока і його жирність підтверджують своїми підписами доярка або майстер машинного доїння.

Для обліку щоденного надходження і витрачення молока протягом місяця на кожній фермі ведеться Відомість руху молока.

Після завершення звітної періоду один примірник Відомості руху молока разом з Журналом надою молока по надходженню, Лімітно-забірними картками, Товарно-транспортними накладними та іншими документами по витраченню молока надається в бухгалтерію.

Другий примірник Відомості руху молока служить підставою для оприбуткування і списання витраченого молока в Книзі складського обліку.

Оприбуткування зібраних яєць на птахофермах проводять на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції, де щоденно записується кількість несучок на фермі, кількість зібраних яєць (цілих і

битих), а також кількість яєць від молодняку курей.

В спеціалізованих птахівничих господарствах (птахофабриках) облік надходження яєць ведеться в Картці обліку руху дорослої птиці, в якій щоденно відображується і фактичний збір яєць.

Щоденно зібрані яйця здають по Накладних (внутрігосподарського призначення) на яйцесклад, де їх сортують відповідно до затверджених стандартів за якістю і категоріями.

Результати сортування яєць оформляються Актом на сортування яєць цеху інкубації (для спеціалізованих господарств).

Відсортовані яйця, які непридатні для інкубації, здають на склад за Накладною з поміткою «Брак від інкубації». Партії яєць, що закладена в інкубатор, присвоюється порядковий номер, який зберігається за цією партією до кінця інкубації і після виведення курчат до 150-денного віку.

Щоденно під час інкубації або періодично у встановлені строки начальник цеху на підставі документів (накладних, актів про рух і сортування яєць і інших) складає і надає в бухгалтерію звіт про процес інкубації.

На складі (в конторі) облік руху яєць ведуть в Книзі складського обліку за видами і категоріями.

Облік меду і воску та іншої продукції бджільництва веде завідувач пасіки у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Мед викачують із сот у присутності комісії, призначеної керівником господарства.

Для обліку виловленої у ставку риби, одержаної шерстілиньки на фермах та іншої продукції тваринництва також використовують Щоденник надходження сільськогосподарською продукції. Якщо окремі види продукції потрібно додатково очищати або переробляти, то ці операції оформляють окремим актом, але до щоденника слід включати всю продукцію, одержану до її очищення і переробки.

Продукція, одержана від переробки сільськогосподарської продукції рослинництва (борошно, консерви, фруктової і овочеві соки),

оприбутковується на підставі Звіту про переробку продукції, який складається в двох примірниках завідувачем виробництва або майстром. Записи в звіті про витрачені матеріали і тару, а також про вихід готової продукції проводяться щоденно. Звіт затверджується керівником господарства.

Готова продукція, що відправляється з пунктів переробки на склад, оформляється Накладною (внутрігосподарського призначення) або Товарно-транспортними накладними форми № 1 с.-г. (матеріали), якщо продукція відправляється на сторону.

Переробка молока і молочних продуктів обліковується у Відомості переробки молока і молочних продуктів, яка складається щоденно в двох примірниках. 1-й примірник разом з прибутковими і видатковими документами здається в бухгалтерію, а 2-й – залишається в пункті переробки.

Забій тварин і птиці оформляється Актом на вибуття тварин і птиці. Продукти забою тварин після охолодження передаються щоденно на склад сільськогосподарського підприємства на підставі Накладної (внутрігосподарського призначення), копія якої з розпискою комірника про прийняття продукції прикладається до Акта вибуття тварин і птиці. При цьому м'ясопродукти повинні прийматися за фактичною масою. Скидка на майбутні природні втрати не допускається. При цьому фактичний вихід продукції (м'яса) за категоріями і субпродуктів необхідно співставляти з чинними нормами виходу продукції з врахуванням вгодованості тварин.

Продукція і вироби інших підсобних і допоміжних виробництв оприбутковуються на підставі щомісячних виробничих звітів і Накладних (внутрігосподарського призначення).

Вихід продукції їдалень і буфетів (готових блюд, кулінарних виробів і т. п.) відображаються у Калькуляційній картці і Акті про реалізацію та відпуск виробів кухні.

Готова продукція на підприємство може надходити не лише від виробництва, але зі сторони (купівля).

На матеріали, що надійшли від постачальників, одержують розрахункові документи: платіжні вимоги, рахунки-фактури, платіжні вимоги з специфікацією, товарно-транспортні накладні. Ці документи реєструються працівником, який займається постачанням в Журналі обліку вантажів, що надходять.

Для одержання матеріалів зі складу постачальника або транспортної організації, експедитору бухгалтерія надає договір чи довіреність, чи акт, які підписуються керівником підприємства, головним бухгалтером і засвідчуються печаткою господарства (зміни з 1.01.2015 р.). Ці документи підлягають реєстрації в Журналі обліку видачі цих документів. Строк дії довіреності встановлюють, як правило в межах 10 днів. Бухгалтерія слідкує за використанням довіреностей шляхом відмітки в спеціальній графі про надходження матеріалів на склад або про анулювання довіреності, якщо вона повернута до бухгалтерії без виконання. За використаними документами особи, які їх одержали, надають у бухгалтерію документи, які підтверджують, що матеріали здані ними на склад підприємства.

Приймання і оприбуткування продукції, що надійшли від постачальників, оформляються на відповідних складах, як правило, шляхом складання накладних (внутрігосподарського користування), які виписуються на підставі розрахункових та інших супроводжувальних документів постачальника. Накладні виписуються на фактично прийняту кількість цінностей.

Після оприбуткування продукції усі первинні документи постачальників завскладом реєструє в Книзі складського обліку і передає в бухгалтерію разом зі звітом.

Приймаючи звіт про рух матеріальних цінностей, бухгалтери здійснюють ретельну перевірку правильності його складання.

В звіті особливо чітко потрібно перевірити прибуткову частину звертаючи увагу, чи всі первинні документи подані і чи всі цінності з них записані у звіті. Для цього використовують журнал реєстрації довіреностей, в

якому зафіксовані видані довіреності на одержання цінностей і є інформація про їхнє використання.

Прибуткову частину звіту також звіряють з документами за обліком виходу продукції із власного виробництва.

Видаткову частину звіту перевіряють відповідно до доданих первинних документів.

Слід пам'ятати, що тут матеріально відповідальна особа має прямий інтерес, а тому буде старатися додати всі видаткові документи. Адже якщо видаток не підтверджено документом, то це пряма втрата відповідальної особи.

Перевіривши правильність вступних залишків матеріалів, прибуткову і видаткову частини звіту, простим арифметичним підрахунком контролюють визначені кінцеві залишки.

Первинний облік руху готової продукції базових господарств представлено в таблиці 2.1.

Дані таблиці підтверджують дотримання базовими господарствами первинного відображення фактів господарської діяльності.

Однак, пропонуємо при отриманні продукції від постачальників формувати акт на прийняття продукції. Це дасть можливість об'єктивно вирішити спірні питання, якщо такі матимуть місце. Також, враховуючи внесені наказом міністерства фінансів України зміни від 30.09.2014 №987 до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», застосовувати розроблений локальний акт видачі та використання довіреностей на отримання цінностей (додаток Г), в якому прописані усі правила щодо отримання та «погашення» довіреностей.

У досліджуваних господарствах ведеться журнально-ордерна форма обліку і використовується журнал-ордер №5 А с-г.

Досліджуючи первинний облік та стан складського господарства базових господарств представимо організацію обліку матеріальних запасів у вигляді схеми (рис. 2.2).

**Порівняльна характеристика форм первинного обліку
готової продукції базових підприємств**

Підприємство	Форми документів
ТОВ «Селищанське»	Рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, договір, довіреність, журнал реєстрації договорів, довіреностей, лімітно-забірна картка, накладна, накладна на внутрішнє переміщення матеріалів, книга складського обліку, матеріальний звіт, талон водія, талон комбайнера, журнал обліку виданих талонів, реєстр приймання зерна від водія, реєстр приймання зерна вагарем, акт на сортування та сушіння продукції рослинництва
ТОВ «Наталка»	Рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, довіреність, акт на списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, лімітно-забірна картка, накладна на внутрішнє переміщення матеріалів, книга складського обліку, матеріальний звіт, путівки на вивезення продукції з поля, реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля, відомість руху зерна та іншої продукції, акт на сортування та сушіння продукції рослинництва
СТОВ «Зоря»	Рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, довіреність, журнал реєстрації довіреностей, лімітно-забірна картка, накладна на внутрішнє переміщення матеріалів, книга складського обліку, матеріальний звіт, путівки на вивезення продукції з поля, талон водія і талон комбайнера, реєстр приймання зерна від водія, реєстр приймання зерна вагарем, акт на сортування та сушіння продукції рослинництва,

Отже, бухгалтерський облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірних асортименту на всіх стадіях її реалізації; зберіганням за обсягом, асортиментом та якістю (в місцях складування і в дорозі); своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та контроль за здійсненням платежів, використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Вище викладене дає можливість сформуванню інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю в розрізі наступних категорій:

- законодавчі акти – це сукупність законів, які регламентують загальні суспільні відносини та окремі питання взаємовідносин суб'єктів фінансово-

господарської діяльності;

- нормативно-правові акти – система конкретних рекомендацій та вказівок щодо функціонування підприємницьких структур;

- довідкові джерела – інформація довідників, норм, стандартів;

- організаційно-управлінська інформація – комплекс документації, який регулює правовий статус підприємства, організаційні особливості, специфіку діяльності (статут, штатний розпис, накази, розпорядження, службове листування тощо);

- технологічна інформація – це документація з питань технології виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг: в сільському господарстві – книга історії полів, карта сівозмін, кормові раціони, матеріали селекціонерів тощо;

- фактографічна інформація – це ретроспективна система даних економічного характеру про реальні факти фінансово-господарської діяльності підприємств, відображені у первинних документах бухгалтерського обліку, регістрах зведеного, аналітичного та синтетичного обліку, формах звітності підприємств.

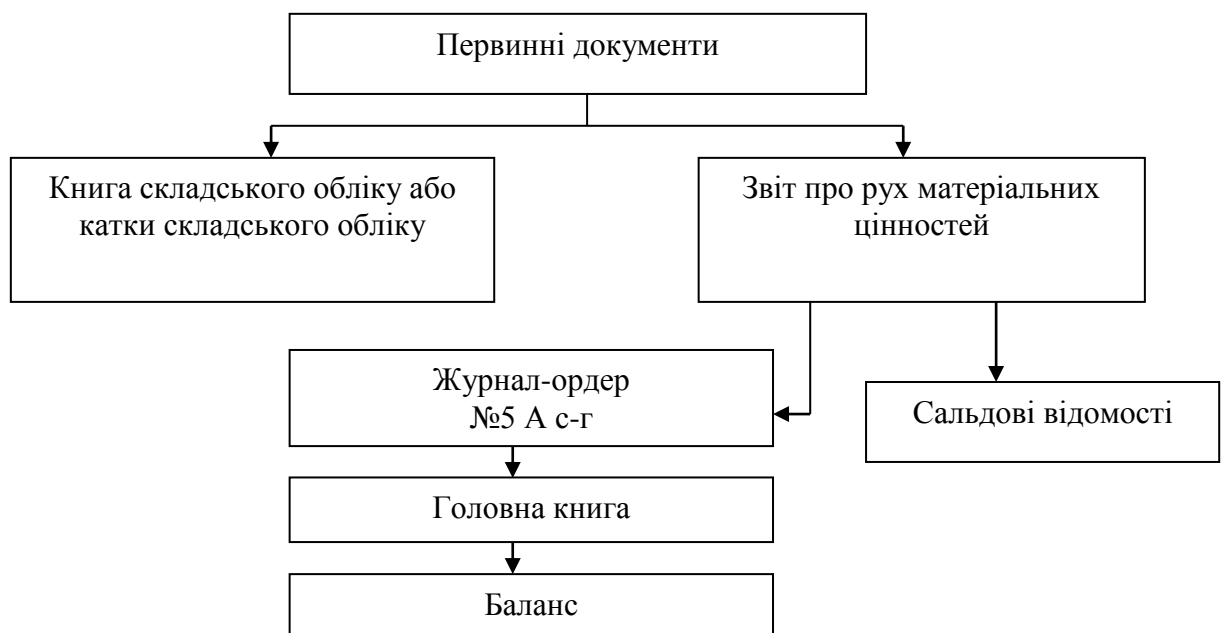


Рис. 2.2. Послідовність документального оформлення готової продукції досліджуваних господарств

В ході дослідження встановлено, що у досліджуваних господарствах дотримуються документального оформлення руху готової продукції, про що свідчать дані таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Документування операцій з руху готової продукції
базових господарств**

Вид продукції	Документи
Готова продукція	довіреність; акт списання довіреностей; акт про приймання матеріалів; лімітно-забірна картка; накладна; товарно-транспортна накладна; рахунок-фактура; картка складського обліку матеріалів; матеріальний звіт; щоденник надходження сільськогосподарської продукції; накладна внутрішньогосподарського переміщення;
Продукція сільськогосподарського виробництва	реєстри; путівки на вивіз продукції з поля; щоденники; акт оприбуткування приплоду; акт на витрату насіння і садивного матеріалу; акт використання добрив; відомість витрачання кормів; накладні; товарно-транспортні накладні; відомість обліку залишків матеріалів на складі; журнал обліку надою молока, матеріальний звіт; книга складського обліку

Крім первинних документів внутрішні контролери використовують інформацію відображену на рахунках та у звітності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Рахунки та облікові реєстри щодо операцій з готовою продукцією

Рахунки	Обліковий реєстр
26 «Готова продукція»	Журнал-ордер № 5 А с.-г.
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	

У досліджуваних господарствах ведеться журнально-ордерна форма обліку і використовується журнал-ордер №5 А с-г.

Отже, джерелом інформації для внутрішньої перевірки виступають:

- 1) наказ про облікову політику;
- 2) первинні документи з обліку готової продукції: журнал обліку вантажів, що надійшли, довіреність, акт списання бланків довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск)

матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний ярлик, сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, матеріальний звіт, відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв), рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, акт закупки запасів, акт про брак, відомість про брак, накладна на здачу готової продукції на склад, опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів; змінний звіт комірника про вступ готової продукції; накладні, квитанції, накопичувальні відомості про передачу готової продукції з виробництва до складу; накопичувальні відомості з обліку готової продукції в бухгалтерії, в натуральному і грошовому вираженні; книга залишків готової продукції і напівфабрикатів власного виробництва;

3) облікові записи в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку на рахунку 26 «Готова продукція» та рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

4) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів;

5) акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;

6) звітність підприємства.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю готової продукції є:

- кількісне та якісне приймання готової продукції від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні між цехами, матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом. При цьому досліджуються: повнота оприбуткування за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність за кількістю та якістю з даними супровідних приймальних документів і складених матеріально відповідальними особами, а також повнота оприбуткування готової продукції, яка надійшла без супровідних документів;

- умови зберігання готової продукції і закріплення матеріальної відповідальності. Досліджується, чи відповідає стан складського приміщення вимогам зберігання запасів (наявність зважувальних пристроїв та час їх клеймування, наявність полиць, шаф, контейнерів, протипожежного обладнання). Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками;

- норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання. Перевіряється обґрунтованість затвердження норм та їх застосування в лімітно-забірних картках і відомостях на витрачання матеріалів;

- первинна документація з обліку готової продукції, яка досліджується з погляду достовірності відображених у ній господарських операцій;

- бухгалтерський облік та звітність. Вивчаються достовірність даних щодо залишків та руху готової продукції, відображених у них;

- примітки до фінансової звітності. Досліджується інформація про методи оцінювання готової продукції; балансову (облікову) вартість за окремими класифікаційними групами; балансову (облікову) вартість, відображених за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість, переданих для переробки, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведене оцінювання відповідно до П(С)БО 9;

- брак та пошкодження готової продукції. Досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, установлюються особи, винні в заподіянні збитків;

- нестача готової продукції та збитки, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи. Узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлено збитки, перевіряється, чи підтверджується її розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір її відшкодування.

Як зазначає Подолянчук О.А., раціональна організація інформаційного

забезпечення необхідна не лише для здійснення контролю, а й для об'єктивної оцінки функціонування підприємства і прийняття правильних управлінських рішень [85, с. 71].

Облікова інформація включає в себе носії, які послідовно відображують і формують докази про достовірність здійснених господарських операцій підприємством (рис. 2.3).

Проведені дослідження свідчать, що інформаційне забезпечення – це сукупність достовірної, доречної та достатньої інформації, тому в складі інформаційного забезпечення контролю можуть бути не лише носії інформації (документи, рахунки, звітність), а й законодавчі та нормативні акти, які регламентують законність здійснення господарських операцій стосовно нерухомості [87, с. 111].

Аналіз наукової літератури та думок вчених дають можливість сформулювати систему інформаційного забезпечення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції (рис. 2.4).

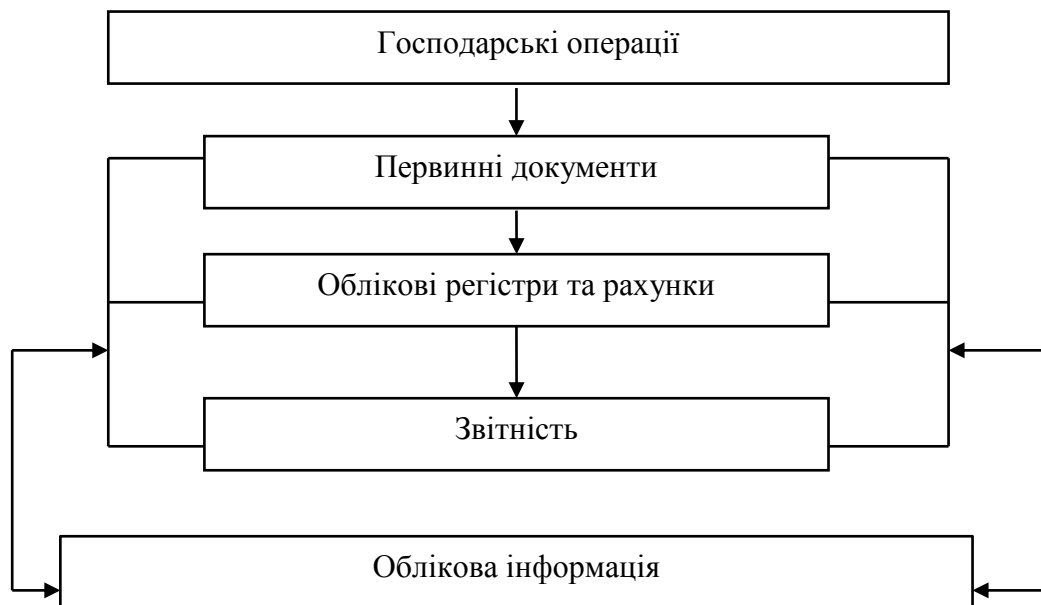


Рис. 2.3. Носії облікової інформації [85, с. 71]

Звідси, фактографічна інформація – це сукупність даних обліково-економічного характеру про реальні факти господарських операцій щодо нерухомості, відображених у первинних документах, регістрах синтетичного

та аналітичного обліку та формах звітності. Нормативно-правова база – сукупність законів, які регламентують економічні категорії та окремі питання взаємовідносин суб'єктів господарювання, а також сукупність рекомендацій та вказівок щодо об'єктів ... [87, с. 112].



Рис. 2.4. Система інформаційного забезпечення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Отже, система інформаційного забезпечення – це сукупність фактографічної та нормативно-правової інформації, яка є джерелом доказовості законності здійснених господарських операцій стосовно наявності, руху та реалізації готової продукції.

2.2. Сучасний стан обліку готової продукції

Згідно з системним підходом, бухгалтерський облік – це сукупність елементів методу обліку, які пов'язані між собою та об'єднані в єдине ціле і надають інформацію про стан, рух активів, пасивів та зобов'язань підприємства, про характер та результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику [100]. Переважна більшість існуючих облікових носіїв первинної інформації – типові й уніфіковані.

У системі аналітичного обліку надзвичайно важливе значення має складський (сортовий, кількісний) облік залишків, надходження та

витрачання матеріальних цінностей, який здійснюється за допомогою карток складського обліку і становить основу бухгалтерського обліку.

Якщо складський облік ведеться з порушенням встановлених вимог, це може ускладнити процес бухгалтерської обробки документів і паралізувати зусилля бухгалтерів отримати повну, неупереджену, точну інформацію про витрачання матеріалів на виробництво і складання фінансової звітності. Тому, складський облік запасів є початковою стадією обліку матеріалів.

Структура складського господарства формується під впливом кількох чинників, головними з яких є: номенклатура матеріалів, що споживаються, вид, рівень спеціалізації та обсяги виробництва. Різні види складів підприємства класифікуються відповідно до їх призначення на:

- матеріальні – зберігання запасів матеріалів, сировини, комплектуючих, що надходять на підприємство ззовні; вони підпорядковані відділу матеріально-технічного постачання;

- виробничі – зберігання напівфабрикатів власного виготовлення; до них належать центральний інструментальний склад, склади запасних частин та устаткування;

- збутові – зберігання відходів, готової продукції та відходів, що підлягають реалізації.

Складський облік в основному організують за видами запасів, що зберігаються, та за кількістю матеріальних цінностей. Але в сучасних умовах, особливо з урахуванням рекомендацій щодо оцінки запасів при їх вибутті, виникає об'єктивна необхідність організації складського обліку за партіями надходження матеріальних цінностей.

Отже, складський облік є початковою стадією обліку.

Складське господарство в сільськогосподарських підприємствах організовується, як правило, в центральних складах, коморах бригад, ферм і інших структурних підрозділах. При віддаленості підприємств від залізничних станцій можуть створюватися експедиторські склади. В центральних складах зосереджено основні запаси паливного матеріалу,

кормів, готової продукції для реалізації, запасних частин, мінеральних добрив, будівельних та інших матеріалів, закуплених у постачальників. Через центральні склади ці запаси розподіляють між структурними виробничими підрозділами.

У коморах структурних виробничих і невиробничих підрозділів зберігається невелика кількість продукції, яка надходить з центральних складів, або може бути завезена безпосередньо від постачальників з обов'язковим документальним оформленням через центральний склад.

Продукція на складах розміщують по секціях, а в них - за окремими групами і типосорторозмірами в штабелях, на стелажах, полицях та ін. У насіннесховищах тощо секції повинні бути відокремлені герметичною перегородкою, що виключає можливість змішування продукції різних видів, сортів і репродукцій.

У місцях зберігання прикріплюють спеціальні ярлики з назвою та характеристикою певного виду продукції й матеріалів, а в необхідних випадках - і призначенням. Бланк ярлика на новий вид (номенклатурний номер) матеріальних цінностей заповнює завідувач складу (комірник) при надходженні цінностей на склад.

При передачі складу іншій особі (через переміщення або звільнення матеріально відповідальної особи з тих чи інших причин) проводять інвентаризацію продукції та матеріалів і складають акт.

Облік продукції й матеріалів на складах (у коморах) здійснює матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник та ін.) за сортами згідно з правилами їх зберігання. Облік ведуть на картках складського обліку матеріалів, які видають матеріально відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. Останні зберігають у спеціальних картотеках за обліковими групами, а всередині їх – у порядку зростання номенклатурних номерів чи за алфавітом, групи та підгрупи в картотеці відокремлюють роздільниками з проставленими на них номерами. На кожний номенклатурний номер продукції та матеріалів відкривають

окрему картку, де завідувач складу (комірник) зазначає місце зберігання (стелаж, комірку тощо). Замість карток дозволяється вести облік в оформлених належним чином Книгах складського обліку.

У картотеці (Книзі) складського обліку відкривають окремі картки (сторінки) на сільськогосподарську продукцію, яка: переходить із минулого року; вироблена в звітному році; куплена в цьому році та перероблена на давальницьких засадах. У лімітно-забірних картках, накладних та інших документах на відпуск слід вказувати, який вид продукції й за якою оцінкою видається (суму підраховують у бухгалтерії). Окремо ведуть облік біопрепаратів, медикаментів і хімічних речовин, придбаних за рахунок власних коштів і бюджетних асигнувань.

Записи в Книзі (картках) складського обліку завідувач складу робить щодня окремо за кожним разовим документом (об'єднувати дані кількох документів в один запис не дозволяється); після кожного запису виводять залишок. Дані відомостей витрачання кормів, лімітно-забірних карт та інших нагромаджувальних документів завідувач складу заносить у Книгу (картку) в міру їх закриття, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця. Бажано лімітно-забірні карти зберігати разом із регістрами складського обліку.

Якщо фактичний залишок матеріальних цінностей значно відхиляється від встановленої норми запасу, а також за наявності матеріальних цінностей, які тривалий час лежать без руху, завідувач складу інформує про це адміністрацію сільськогосподарського підприємства.

Деяких працівників бухгалтерії закріплюють наказом (розпорядженням) по підприємству за складами (коморами) для контролю за своєчасністю та якістю ведення обліку. Перевірку записів і виведення залишків за кожною операцією працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом по відповідному рядку картки (Книги) складського обліку. Матеріально відповідальні особи на вимогу працівника бухгалтерії зобов'язані пред'являти для фактичної перевірки (в натурі) визначені матеріальні цінності. Таку

перевірку бажано робити насамперед за дорогими і дефіцитними матеріалами.

Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і подають його в бухгалтерію разом із документами, що підтверджують надходження та витрачання матеріалів. До Звіту включають лише ті види продукції й матеріалів, за якими був рух у звітному періоді. Залишки на початок місяця за кожним номенклатурним номером зіставляють із залишками звітів попереднього місяця. Надходження і вибуття матеріалів протягом місяця фіксують на підставі первинних документів, після чого підраховують обіг і визначають сальдо на кінець місяця. Ці дані порівнюють із записами в Книзі (картках) складського обліку. Дані про залишки продукції й матеріалів та їхній рух матеріально відповідальні особи у Звіті фіксують не тільки в кількісному а й у грошовому вираженні, підтверджуючи це своїм підписом. Приймаючи звіти, працівники бухгалтерії перевіряють правильність їх складання, таксують і визначають суми обігу і залишків у грошовому вираженні.

Працівники бухгалтерії порівнюють дані про рух продукції й матеріалів з даними, наведеними у виправдних документах, доданих до звіту, після чого його таксують.

Для обліку готової продукції Планом рахунків передбачено два рахунки – 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Ці рахунки активні, балансові, призначені для обліку господарських засобів (рис. 2.5).

Рахунок 26 «Готова продукція» використовується для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунку 26 відображається надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до

реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Дебет	26, 27	Кредит
Сальдо на початок		
Надходження		Вибуття
Сальдо на кінець		

Рис. 2.5. Характеристика рахунків обліку готової продукції сільськогосподарських підприємств

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

По дебету рахунку 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції, по кредиту – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Етапи та порядок ведення обліку готової продукції наведено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Загальна схема бухгалтерського обліку готової продукції досліджуваних господарств

Для того, щоб виготовити та оприбуткувати продукцію підприємству необхідно понести відповідні витрати на виробництво продукції та визначити виробничу собівартість.

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва базові сільськогосподарські підприємства використовують рахунок 23 «Виробництво» у розрізі наступних субрахунків:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислове виробництво».

За дебетом рахунка 23 обліковують збирання витрат. А за кредитом – вихід продукції у кореспонденції з рахунками 26 та 27.

Грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг) – це собівартість продукції.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

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

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Прямими називаються ті витрати, які безпосередньо можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат і включені до собівартості продукції (робіт, послуг). Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, кількох груп тварин, виконання різних робіт.

Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з П(С)БО 16 «Витрати» - загальновиробничими витратами.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється в розрізі статей калькулювання собівартості.

В сільському господарстві застосовують достатньо широку номенклатуру статей (табл. 2.4).

**Номенклатура статей витрат в основних галузях
сільськогосподарського виробництва**

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	x	x	x	x
Насіння та посадковий матеріал	x			
Паливо та мастильні матеріали	x	x	x	x
Добрива	x			
Засоби захисту рослин та тварин	x	x		
Корми		x	x	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			x	x
Роботи та послуги	x	x	x	x
Витрати на ремонт необоротних активів	x	x	x	x
Інші витрати на утримання основних засобів	x	x	x	x
Інші витрати	x	x	x	x
Непродуктивні витрати (в обліку)	x	x	x	x
Загальновиробничі витрати	x	x	x	x

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, луцення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Витрати в рослинництві у досліджуваних господарствах обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію

матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 65.

На статті «Насіння і садивний матеріал» відображують витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

На статті «Добрива» обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цьому елементі не відображують.

На статтю «Засоби захисту рослин» відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій статті не відображують, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг

допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконанні роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63, 68. На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують рахунок 23.

Окремо відображують вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 20.

На статті «Амортизація» відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві.

На статті «Інші витрати» відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 65, 47.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» враховують загальнобригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються у кінці року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунка 231.

По кредиту субрахунка 231 «Рослинництво» обліковують вихід продукції рослинництва за її плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом рахунків: 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість одержаного врожаю продукції рослинництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня. Суму коригування

відображують по кредиту субрахунка 231 «Рослинництво» і дебету тих рахунків, де була використана продукція рослинництва врожаю поточного року (23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо).

Тваринництво, як і рослинництво, включає ряд самостійних галузей: скотарство (молочне і м'ясне), свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (яєчне, м'ясне), бджільництво (медове, медово-запилювальне, запилювальне, бджолорозплідне), рибництво, шовківництво та ін. Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожен таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) та інші.

На статті «Витрати на оплату праці» відображують основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних робітників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо.

До цієї статті включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, надбавки за звання «Майстер тваринництва» та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65.

На статті «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20.

На статті «Корми» відображують витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, буртів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо).

Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунки 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» по відповідних групах тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси кормів, приготовлених на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20.

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і підприємствами.

Тут же обліковують вартість використаної енергії виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей же елемент відносять вартість

енергії, одержаної від інших підприємств для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23, 63, 68.

На статті «Витрати на утримання основних, засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13. Тут же відображують вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно по кожному виду або групі тварин, а також витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20.

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65. До цієї ж статті включають частину вартості літніх таборів для тварин, дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображують частку загальногосподарських витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На елементі «Втрати від загибелі тварин» відображують (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняку тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 24.

По кредиту субрахунку 232 «Тваринництво» відображується за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунка «Продукція сільськогосподарського виробництва».

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують з кредиту субрахунку 232 «Тваринництво» в дебет рахунків: 21, 23, 27, 90 залежно від напряму використання продукції

тваринництва.

Оскільки сільськогосподарські підприємства займаються виробництвом саме сільськогосподарської продукції пропонуємо, з метою організації аналітичного обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, здійснювати групування об'єктів обліку витрат за сформованою схемою (рис. 2.7).

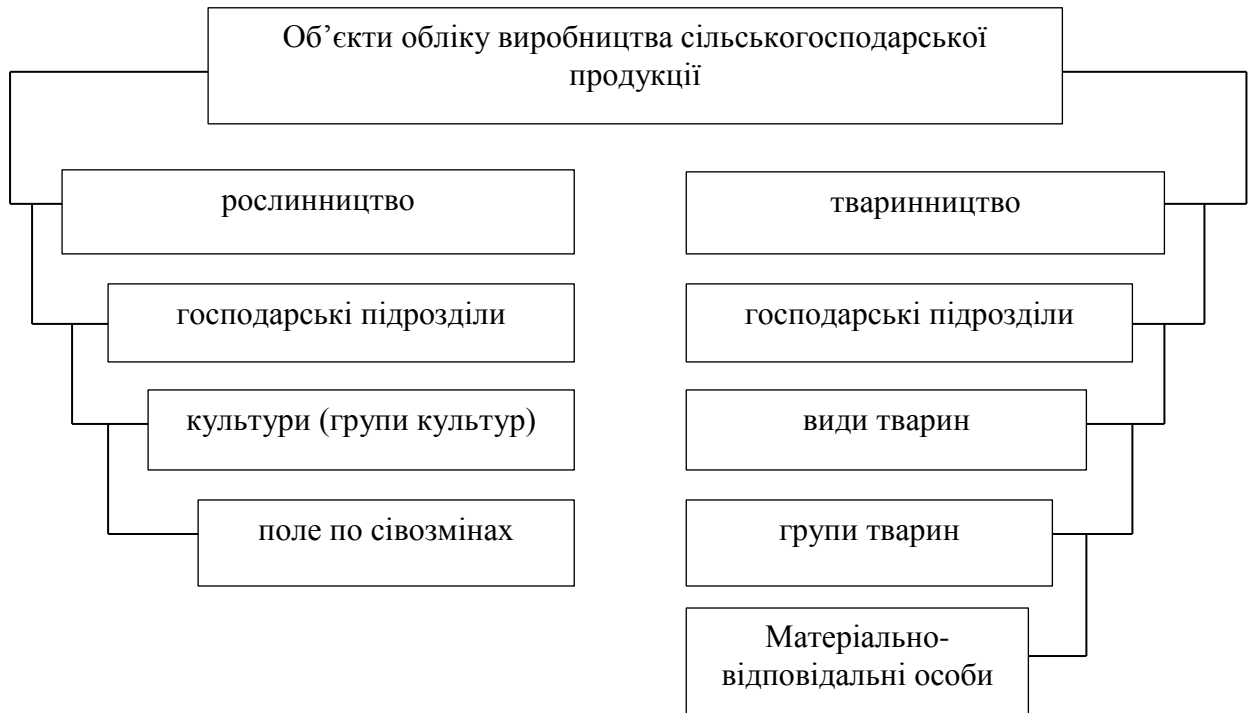


Рис. 2.7. Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку

До основного виробництва в сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які виробляють промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби і птиці тощо).

До промислових виробництв належать цехи для виробництва комбікормів (кормових сумішок, трав'яного борошна тощо); млини, крупорушки (вироблення борошна, крупи, дерті й інших продуктів переробки зерна); цехи для переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення овочів,

сушіння плодів тощо); цехи для переробки олійних культур (вироблення олії, макухи); виноробне виробництво; виробництво молочної продукції (масла, сиру); забій худоби на м'ясо, переробка м'яса, виготовлення напівфабрикатів, ковбас тощо; цехи для первинної обробки льону і луб'яних культур; інші виробництва (виготовлення цегли, черепиці, вапна й інших будматеріалів, розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню та ін.). Зазначені промислові виробництва є об'єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво».

Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися кількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод обліку витрат застосовується головним чином в нескладних переробних виробництвах. При цьому методі, витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість. Відповідно до кожного такого виробництва відкривають аналітичний рахунок, на якому відображують всі витрати на виробництво і весь вихід продукції. В сільському господарстві цей метод обліку застосовується у виробництві по заготівлі будівельних матеріалів (кар'єри), переробці соняшнику, зерна, фруктів, овочів і тлі.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують переважно на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Відповідно при цьому методі відкриття аналітичних рахунків і калькуляція собівартості проводиться по кожному замовленню або партії виробів. Витрати по замовленням (партіям виробів), виготовлення яких не закінчено, вважається незавершеним виробництвом.

Попередільний метод обліку витрати (від слова переділ) – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну

продукцію, готову для використання чи продажу, на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Наприклад, в цегельному виробництві виділяються переділи: заготівля глини, виготовлення сирцю, сушіння, випалювання цегли. Власне по цих переділах відкривають аналітичні рахунки по обліку витрат і виходу продукції.

Облік витрат у промислових виробництвах ведуть за такою номенклатурою: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну оплату праці, нараховану працівникам, які обслуговують технологічний процес у цьому виді промислового виробництва, додаткову оплату праці (оплату чергових і додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку, пільгових годин підлітків, оплату за виконання державних і громадських доручень, винагороду за вислугу років тощо). Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески в установлених розмірах від основної і додаткової заробітної плати органам соціального страхування та до Пенсійного фонду. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 65.

У статті «Сировина і матеріали» обліковують витрати на сировину і матеріали, які є основою виготовлення продукції або необхідним її компонентом (наприклад, у виробництві комбікормів – вартість зерна і зерносумішок та ін.; на млинах – вартість зерна; в первинній обробці льону і луб'яних культур – вартість соломи і трести; на забійних майданчиках – вартість худоби і птиці; у виробництві молокопродуктів – вартість молока, цукру, ваніліну тощо; в лісопильному виробництві – вартість лісу).

Сільськогосподарську сировину власного виробництва (молоко, зерно, овочі, плоди, худобу тощо), використовувану для переробки у промислових виробництвах, оцінюють за фактичною вартістю. На вартість списаної сировини для переробки дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 20, 21, 25, 27.

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами, іншими підприємствами й організаціями, для виробничих потреб промислових виробництв. Тут же відображують витрати на виробіток енергії для виробничих потреб промислових виробництв: енергії власних електростанцій, компресорного устаткування для вироблення холоду, котелень, не з'єднаних із центральною котельнею; енергії, одержаної від інших підприємств. Дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 23, 63, 68 та ін.

На статті «Витрати на утримання основних засобів» відображують суми відповідних нарахувань по основних засобах промислових виробництв. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 13. На цій же статті відображують вартість палива, витраченого на роботу машин, механізмів та інших основних фондів промислових виробництв; вартість будматеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд господарським способом, вартість запчастин, використаних для заміни спрацьованих частин машини й інших об'єктів при проведенні ремонту основних засобів промислових виробництв за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 20. У витратах відображують також суми амортизаційних відрахувань по основних засобах, нематеріальних активах і інших необоротних активах, які використовуються в промислових виробництвах.

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по основних засобах промислових виробництв, дебетуючи субрахунок 233 і кредитуючи рахунок 65. На цій же статті відображують витрати на відрядження (дебет субрахунку 233, кредит рахунка 172), а також втрати від браку, списані по

забракованій продукції, вартість сировини і матеріалів, зіпсованих під час налагодження обладнання або понад встановлені норми. Попередньо витрати по виправленню браку, а також вартість самого браку нагромаджують на рахунку 24. Списання втрат від браку на собівартість продукції відображують на дебеті субрахунку 233 і кредиті рахунка 24.

По статті «Витрати на організацію виробництва й управління» обліковують цехові витрати, а також загальновиробничі витрати в установленому порядку. Попередньо ці витрати нагромаджують за статтями витрат на рахунку 91, а потім розподіляють і відносять на цю статтю комплексно: дебет субрахунку 233 і кредит рахунка 91.

На кредиті субрахунку 233 відображують за плановою собівартістю протягом року вихід продукції промислових виробництв у кореспонденції з дебетом рахунків: 26 «Готова продукція», 201 «Сировина і матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість виробленої промислової продукції і планову собівартість коригують до фактичного рівня. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображуються на аналітичних рахунках в розрізі вищеназваних статей витрат на підставі типових і специфічних для цієї підгалузі первинних документів.

Підбиваючи підсумки класифікації виробничих витрат, можна констатувати, що виробнича собівартість складається з прямих витрат і непрямих витрат (загальновиробничих витрат) без частки загальногосподарських та комерційних витрат.

Прямі виробничі витрати обліковуються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво». Непрямі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) та постійні (які не залежать від обсягів виробництва). Згідно з п. 16 П(с)БО 16 перелік і склад змінних і постійних

загальновиробничих витрат підприємства визначають самостійно (з відображенням їх в обліковій політиці). Розподіл загальновиробничих витрат на змінні й постійні, у тому числі на розподілені й нерозподілені постійні, здійснюється згідно з пунктом 16 П(с)БО 16 і додатком № 1 до П(с)БО 16.

Пунктом 9 П(с)БО 16 визначено витрати, які не включаються до виробничої собівартості, а саме, попередня оплата вартості запасів, робіт, послуг платежі за договорами комісії, агентськими угодами на користь комітента, принципала та інші витрати.

Відповідно до облікової політики досліджуваних господарств первісною вартістю готової продукції є фактична собівартість.

Для відображення в обліку собівартості продукції використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації», який призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку доходів від реалізації у призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації». На рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям та про інші вирахування з доходу.

За кредитом відображується збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дослідження робочого плану рахунків та стану обліку готової продукції дає можливість відзначити, що хоча за базу дослідження обрано

підприємства сільськогосподарського виробництва, однак робочий план рахунків цих підприємств різний (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Витяг з робочого плану рахунків досліджуваних підприємств

Субрахунок		ТОВ	ТОВ	СТОВ
№	Назва	«Селищанське»	«Наталка»	«Зоря»
231	Рослинництво	√	√	√
231	Тваринництво	√	√	√
233	Промислове виробництво	√	√	√
261	Продукти харчування	√	√	√
262	Молоко	√		√
271	Продукція рослинництва	√		√
272	Продукція тваринництва	√	√	√
273	Продукція промислової переробки	√	√	√
208/5	Зерно закуплене		√	√

За даними таблиці 2.5 спостерігається, що різниця у використанні рахунків чи субрахунків пов'язана лише з обліком сільськогосподарської продукції. Однак, як зазначено обліковою політикою ТОВ «Селищанське» субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введеннями нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Планів рахунку.

Основні позиції обліку готової продукції представлено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Методика відображення руху готової продукції досліджуваних господарств на рахунках бухгалтерського обліку

Господарські операції	Кореспонденція рахунків			*
	дебет	кредит	сума, грн..	
1	2	3	4	5
1. Відображено витрати на виробництво пшениці озимої:				
- насіння	231	27, 208	5000	-
- зарплата	231	661	3000	+
- нарахування ЄСВ	231	657	1116	+
- паливо	231	203	3000	+
2. Оприбутковано зерно пшениці озимої	27	231	12116	+
3. Відображено реалізацію пшениці озимої	901	27, 208	3000	-
4. Відображено дохід від реалізації	36	701	4800	+
5. Відображено суму податку на додану вартість	701	641	800	+

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5
6. Визначено фінансовий результат від реалізації	791 701 791	901 791 44	3000 4000 1000	+
7. Відображено витрати на виробництво муки:				
- зерно	233	27, 208	1000	-
- заробітна плата	233	661	500	
- нарахування ЄСВ	233	657	186	
- електроенергія	233	631	120	
8. Відображено витрати на виробництво продукції тваринництва:				
- корма	232	27	5000	+
- зарплата	232	661	3000	+
- нарахування ЄСВ	232	657	1116	+
- паливо	232	203	3000	+
9. Оприбутковано приплід тварин	21	232	1000	+
10. Оприбутковано молоко від надою	26, 27	232	8000	-
12. Відображено собівартість реалізації молока	901	26, 27	5000	-
13. Відображено дохід від реалізації	36	701	7200	+
14. Відображено суму податку на додану вартість	701	641	1200	+
15. Визначено фінансовий результат від реалізації	791 701 791	901 791 44	5000 6000 1000	+
13. Використано молоко на випойку телят	232	26, 27	3000	-

* «+» - використання однакових рахунків (субрахунків) в усіх базових підприємствах,

* «-» - використання різних рахунків (субрахунків) в усіх базових підприємствах.

Якщо розглядати облік готової продукції з позицій так званого «креативного обліку», то порушень немає. Однак, з метою об'єктивності здійснюваного контролю державними органами чи службами внутрішньо системного контролю варто дотримуватися норм діючих нормативних документів.

Вище викладене дає можливість запропонувати удосконалений план рахунків для обліку готової продукції (табл. 2.7).

Основою приведених пропозицій є підтвердження теоретичного обґрунтування сутності готової продукції та спрощення її обліку за видами з метою об'єктивного аналізу, контролю та відображення у звітності.

Щодо форм фінансової звітності, в яких відображаються залишки готової продукції, то інформація представляється у двох формах (табл. 2.8).

**Удосконалений план рахунків обліку готової продукції
сільськогосподарських підприємств**

Субрахунок	Об'єкт обліку	Характеристика
208/5	Матеріали сільськогосподарського призначення	Зерно закуплене
26/1	Готова продукція / продукти харчування рослинного походження	Овочі, фрукти
26/2	Готова продукція / продукти харчування тваринного походження	Молоко, мед товарна риба, яйця
26/3	Готова продукція / продукти харчування переробки	Крупа, мука, хліб, олія, масло, молочні продукти (сир, сметана, молоко пастеризоване), м'ясні продукти харчування
27/1	Продукція сільськогосподарського виробництва / основна	Зерно зернових, бобових, технічних, виноград, коренеплоди, приріст живої маси, вовна, молоко
27/2	Продукція сільськогосподарського виробництва / побічна	Солома, качани, коренеплоди, гичка, гній
27/3	Продукція сільськогосподарського виробництва / супутня	Розсада, саджанці, живці
27/4	Продукція сільськогосподарського виробництва / зерновідходи	Зерновідходи

За даними таблиці 2.8 слідує висновок, що у звітності відображається єдиною статтею і готова продукція, і сільськогосподарська продукція, що є виправданим.

Таблиця 2.8

Фінансова звітність щодо залишків готової продукції

Форма звітності	Код рядка	Рахунки
1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)»	1103 «Готова продукція»	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
5 «Примітки до фінансової звітності»	900 «Готова продукція»	сільськогосподарського виробництва»

Однак, на нашу думку, у формі 5 «Примітки до фінансової звітності» доречно деталізувати інформацію про склад готової продукції, враховуючи

специфіку та спеціалізацію діяльності підприємств. Для цього необхідно розділ VIII «Запаси» доповнити описуваними статтями (табл. 2. 9).

Таблиця 2.9

**Пропозиції щодо формування Розділу VIII «Запаси» у частині
готової продукції ТОВ «Селищанське»**

Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на кінець року	Переоцінка за рік	
			збільшення чистої вартості реалізації	уцінка
Сировина і матеріали	800			
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	810			
Паливо	820			
Тара і тарні матеріали	830			
Будівельні матеріали	840			
Запасні частини	850			
Матеріали сільськогосподарського призначення	860			
Поточні біологічні активи	870			
Малоцінні та швидкозношувані предмети	880			
Незавершене виробництво	890			
Готова продукція:	900			
<i>Продукти харчування</i>	<i>901</i>			
<i>Продукція сільськогосподарського виробництва</i>	<i>902</i>			
Товари	910			
Разом	920			

Вважаємо, що приведені пропозиції сприятимуть об'єктивному аналізу та дієвому контролю. Адже, готова продукція є результатом виробництва. Для одних підприємств це будуть продукти харчування, для інших – столи, стільці, для третіх – трактори, автомобілі, тощо.

Для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція, як продукт обробки (переробки) доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо) [92, с. 13].

2.3. Внутрішньогосподарський контроль готової продукції

В умовах сучасних ринкових відносин та наявних кризових ситуацій виникають передумови для виникнення та скоєння певних правопорушень. Саме тому, в системі управління значне місце посідає контроль.

Контроль – багатозначне поняття: принцип управління; стадія процесу управління; функція управління. Однак, в загальному його значенні – це система спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів. Контроль забезпечує об'єктивність інформації та реальність справ суб'єкта господарювання, встановлює відповідність їх діяльності певним критеріям, нормативам, положенням, законам тощо [86, с. 55].

Трактування і зміст категорії «контроль» змінюється залежно від сфери його застосування. З юридичної точки зору контроль розглядають як вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяльності. Оцінюючи класичне трактування контролю, з економічної позиції можна зробити висновок про те, що він спрямований на вимірювання і аналіз результатів виконання стратегічних планів та прийняття на їх основі коректуючих дій [37, с. 319].

На думку М. Г. Белова, термін «контроль», дослівно перекладається з французького як список, що ведеться у двох примірниках (у нашому разі повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка). Контроль означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою з'ясування їхньої законності та економічної доцільності [3, с. 5].

На думку Є. В. Калюги, «...контроль потрібно розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного значення держави» [45, с. 29].

На думку Дерій В.А., контроль (як і облік) – це важливий сегмент економічної науки, який має відігравати провідну роль у забезпеченні найбільш раціонального використання наявних нині у розпорядженні

людства ресурсів з метою їхнього максимального збереження та відновлення для майбутніх поколінь [32, с. 162].

Як зазначає Мальська М.П., контроль – важлива функція, застосування якої дає керівнику слідкувати за виконанням управлінських рішень і вносити корективи. За своїм рангом функція контролю стоїть на другому місці після функції планування (постановки цілей). І це зрозуміло, адже якщо до підлеглих не доведена мета їхньої діяльності, то нічого буде контролювати [64].

Сутність контролю науковці визначають як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою виявлення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень, інформування про ці явища керівників та усунення несприятливих ситуацій [110, с. 52].

Отже, контроль – важливий фундаментальний елемент управління. Він необхідний для виявлення й попередження виникаючих проблем раніше, ніж вони матимуть серйозні наслідки.

Проведені дослідження свідчать, що в економічній літературі не існує єдиної точки зору про контроль (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Дефініція сутності «контроль» в наукових дослідженнях

Автор (автори)	Визначення
Бабець Є.К., Максимчук А.Г., Стасюк В.П., Чернов А.П.	Контроль – є необхідною, функцією управління, що забезпечує перевірку виконання планів, рішень, різноманітних нормативних актів і доручень керівництва підприємств та організацій.
Мартиненко М.М.	Контроль – це процес у менеджменті, за допомогою якого особа або організація (колектив людей) встановлює відхилення фактичних результатів від тих, що інша особа, група або організація в цілому повинні мати для досягнення поставлених цілей.
Осовська Г.В., Осовський О.А.	Контроль – це процес забезпечення досягнення організацією своєї мети.
Стефківський В.М.	Контроль є засобом отримання інформації про стан об'єкта, який дає змогу оцінити обґрунтованість та ефективність прийняття управлінських рішень.
Шегда А.В.	Контроль – це процес, за допомогою якого менеджери переконуються, що діяльність підприємства здійснюється відповідно до плану.

Як свідчать дані таблиці 2.10, контроль – багатозначне поняття: процес у менеджменті; засіб отримання інформації; функція управління. Однак, в загальному його значенні – це система спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об’єкта з метою виявлення його відхилень від заданих параметрів. Функція контролю – це така характеристика управління, яка дозволяє виявити проблеми та скоригувати відповідно діяльність суб’єкту господарювання до того, як ці проблеми трансформуються в кризову ситуацію [40, с. 102].

Дослідження наукової літератури свідчить про різноманітність класифікаційних ознак економічного контролю, про що свідчать дані рисунка 2.8.



Рис. 2.8. Класифікаційні ознаки контролю

Як зазначалось, класифікація контролю проводиться за наступними ознаками:

1. По повноті охоплення підприємства, яке контролюється:
 - а) повний;
 - б) частковий;
 - в) наскрізний.
2. По повноті вивчення господарських процесів:

- а) суцільний;
- б) вибірковий;
- в) комбінований.

3. За етапами контролю господарських процесів:

- а) попередній;
- б) поточний;
- и) наступний.

4. За методом здійснення:

- а) перевірка;
- б) обстеження;
- в) інвентаризація;
- г) ревізія;
- д) аудит;
- е) слідчо-бухгалтерська експертиза;
- ж) економічний аналіз.

5. За статусом здійснення:

- а) державний;
- б) відомчий;
- в) контроль власника;
- г) незалежний.

6. По відношенню до господарюючого суб'єкта:

- а) внутрішній;
- б) зовнішній.

7. По відношенню до зобов'язань суб'єкта контролю:

- а) обов'язковий;
- б) статутний (проводиться на підприємствах відповідно до їх статутів).

Під класифікацією в науці про контроль розуміють розподіл видів контролю з певних ознак, які властиві одним видам і відсутні в інших.

Класифікація контролю необхідна для:

- наукової розробки основ теорії господарського контролю;

- подальшої розробки методики контролю;
- подальшого удосконалення практики контролю;
- поліпшення підготовки і підвищення кваліфікації кадрів контролю;
- підвищення ефективності і якості всієї контрольно-ревізійної служби.

Проаналізувавши різні думки вчених щодо видів та форм економічного контролю, підтримуємо думку Подолянчук О.А. щодо класифікації контролю:

- 1 – за видами: державний, місцевий, незалежний, внутрішній та комбінований (змішаний);
- 2 – за формами: ревізія, тематична перевірка, аудит, експертиза;
- 3 – за часом проведення: попередній, поточний, наступний;
- 4 – за джерелами інформації: документальний, фактичний, комбінований (рис. 2.9) [86, 56].

При цьому, внутрішній контроль може бути: внутрішньовідомчий, внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський, внутрішній аудит та громадський контроль [41, с. 22].

В умовах становлення ринкових відносин підвищується роль і значення внутрішньогосподарського контролю.

Без нього не можна забезпечити достатній розвиток методів обліку і комплексного системного аналізу, автоматизованої системи обробки інформації, теорії зворотного зв'язку, аналітичних методів прийняття рішень і відповідний рівень підготовки кадрів для управління.

Багато вітчизняних вчених визнають існування такої галузі контролю, як господарський (економічний) контроль. Проте і сьогодні ряд теоретичних питань внутрішньогосподарського контролю не отримали достатньої розробки, що негативно впливає на практичну організацію господарського контролю.

Як визначає Смержанюк Т.П., Шрам Т.В, Труш В.Є., внутрішньогосподарський контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу виробництва з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів [113, с. 30].



Рис. 2.9. Класифікація економічного контролю [86, 56]

На думку Данилевського Ю.А. і Мезенцевої Т.М., внутрішньо-

господарський контроль підприємства – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства в межах їх компетенції виконання рішень уряду, вказівок вищестоящих організацій, використання виробничих ресурсів, дотримання законності з метою виявлення резервів виробництва і рішучого запобігання крадіжкам, зловживанням, безгосподарності, марнотрацтва [29, с.21]. На наш погляд, це визначення відповідало вимогам контролю в умовах планової економіки, командно-адміністративного методу управління нею.

Не зменшуючи ролі держави, міністерств та відомств у системі економічного контролю, ми поділяємо думку Нападовської Л.В, що контроль присутній в будь-якій державі незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності та системи господарського управління економікою. Однак його зміст і місце в системі управління обумовлене характером виробничих відносин [72, с.16].

Бутинець Ф.Ф., Гайдай А.П., Цал-Цалко Ю.С. вважають, що особливість внутрішньогосподарського контролю полягає в тому, що він здійснюється в момент оформлення і проведення операцій, що дає можливість запобігти порушенням, попередити їх [13, с.13]. Якщо врахувати, що таке формулювання є свого роду стержнем, фундаментом концепції внутрішньогосподарського контролю підприємства, то таке визначення, на нашу думку, відповідає функції контролю, однак якщо його інтерпретувати в умови ринкової економіки, то слід зазначити, що ринкові відносини в їх цивілізованих формах автоматично виключають безконтрольність і безгосподарність.

Отже, сутність внутрігосподарського контролю полягає в тому, що суб'єкт управління процесу виробництва здійснює перевірку з урахуванням того, як об'єкт процесу виробництва виконує його вказівки. Крім того, внутрігосподарський контроль – це не просто властивість, а необхідна умова існування будь-якого виробництва, він є енергією господарського життя, яка дає імпульс соціально-економічному розвитку. Він ніби розповсюджує все

позитивне, що було накопичене в економічному досвіді.

Внутрішньогосподарський контроль представляє собою незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. Необхідність у внутрігосподарському контролі зумовлюється тим, що вище управління безпосередньо не займається контролем повсякденної діяльності. Зважаючи на це йому необхідна інформація про діяльність нижчих рівнів управління або підтвердження достовірності звітів керівників нижчих рівнів. Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які забезпечуються керівниками підприємств, організацій, установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства. Внутрігосподарський контроль є важливим інструментом управління виробництвом, оскільки дозволяє надати керівництву інформацію, зібрану на основі аналізу та оцінки, а також надати рекомендації, поради та інформацію про об'єкти, які перевіряються, допомагає реально оцінити сторони діяльності підприємства, вивчає напрямки майбутнього розвитку підприємства, сприяє прийняттю правильних управлінських рішень.

Організація внутрігосподарського контролю відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану та відповідно до посадових інструкцій працівники, зайняті управлінням виробництва, здійснюють систематичний поточний і оперативний контроль за діяльністю підрозділів господарюючого суб'єкта.

Проведенні дослідження наукових поглядів до питання розвитку внутрішньогосподарського контролю свідчать про недостатню визначеність організації та методики його здійснення, а також відсутність законодавчого регулювання [90, с. 140].

Враховуючи вище зазначене та думки науковців (додаток Д) варто висвітлити науково обґрунтовану класифікацію внутрігосподарського контролю (рис. 2.10).

Відносно часу звершення господарських операцій розрізняють

попередній, поточний (оперативний) та наступний контроль. Попередній контроль здійснюється на етапі планування діяльності чи господарської операції, і тим самим запобігає вчиненню втрат, безгосподарності та прийняттю хибних рішень. За його допомогою визначають зони ризиків і можливості досягнення бажаної мети шляхом виконання планової операції, а також якісні та кількісні характеристики оптимального варіанта очікуваного результату.



Рис. 2.10. Види внутрішньогосподарського контролю за основними класифікаційними ознаками [27, с. 23]

В процесі попереднього контролю перевіряється правильність поставлених задач, достовірність і точність виконаних прогнозів, можливість забезпечення ресурсами операції, що планується. Крім того, завдяки попередньому контролю відбувається з'ясування доцільності здійснення господарської операції. Вказівки, що даються на виконання тих або інших господарських операцій, визначають зміст, порядок і термін виконання завдання, є однією з форм попереднього контролю. Проведення попереднього контролю в період надання дозволу на проведення

господарської операції й підписання керівниками розпорядчих документів сприяє дотриманню передбачуваних планів та виробничої програми підприємства.

Поточний (оперативний) контроль проводиться безпосередньо в процесі здійснення господарської діяльності одночасно в момент звершення господарських операцій та їх документування. Він передбачає систематичний нагляд за господарською діяльністю, виконанням планових завдань виробничими та господарськими підрозділами, дотримання лімітів витрат, раціональним використанням виробничих ресурсів, відслідковує фактичний рівень досягнутої якості, а також дає можливість своєчасно виявляти негативні відхилення, аналізувати їх причини та вживати заходів щодо усунення. Сферою впливу оперативного контролю залишається контроль організаційно-технічних параметрів виробничих процесів, на основі відомостей якого встановлюється економічна оцінка нормального ходу та зафіксованих відхилень виробничого процесу. Наприклад, фахівці внутрішньогосподарського контролю повинні бути присутні під час проведення інвентаризацій, під час роботи комісій зі списання та ліквідації будь-яких активів підприємства тощо.

Наступний контроль проводиться після того, як контрольовані операції, події відбулися. Інформація такого контролю дещо обмежена, однак він носить систематизований та цілісний характер. Базою та засобами наступного контролю є отримані результати роботи, що узагальнені у відповідних звітах підприємства та його структурних підрозділів. Наступний контроль здійснюється під час перевірки даних документів, записів в облікових регістрах, при проведенні обстежень, документальних ревізій, перевірок.

За функціональною метою розрізняють лінійний, функціональний та операційний види внутрішньогосподарського контролю. Лінійний контроль здійснюється, як правило, лінійними керівниками (майстром, бригадиром, начальником підрозділу, директором підприємства) в межах об'єкта

контролю, тобто за підприємством в цілому. Функціональний контроль проводиться, як правило, функціональними службами підприємства (бухгалтерією, планово-економічним відділом, відділом організації праці та зарплати) і передбачає розгляд об'єкта контролю з точки зору якості та результатів реалізації ним певних функцій у господарчо-управлінському процесі. Операційний контроль, в свою чергу, проводиться в межах завершуваних господарських операцій підприємства.

За способом взаємовідносин працівників виділяють односторонній та взаємний контроль. Односторонній (функціонально-примусовий) контроль існує як відносини з приводу контролю між посадовими особами в обов'язки яких входить здійснення контролю та виконавцями, наприклад, між перевіряючим (контролером, обліковцем) і працівником. Взаємний контроль здійснюється працівниками рівними в праві його проведення. Функція контролю ними виконується у зв'язку з реалізацією основних службових прав і обов'язків.

За повнотою охоплення розрізняють тематичний (стосовно окремо направленої діяльності підприємства) або комплексний (охоплює усі господарські операції за певний час) контроль.

За джерелами інформації контроль поділяється на документальний та фактичний. Документальний контроль являє собою перевірку первинної документації, різноманітних документів, нормативно-правової документації, внутрішньої звітності, бухгалтерських реєстрів тощо. Фактичний контроль полягає у визначенні дійсного реального стану об'єкта перерахуванням, зважуванням, вимірюванням, лабораторним аналізом та ін..

Кожен із наведених видів внутрішньогосподарського контролю має власну мету й коло завдань, а також виконує лише притаманні йому функції.

Види внутрішньогосподарського контролю реалізуються через його форми та способи здійснення. Форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дозволяє розкрити його зміст та вказує техніку його здійснення.

Форма контролю – це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу.

В якості основних організаційних форм здійснення внутрішньогосподарського контролю (контрольних заходів) виділяють:

- ревізію, яка заключається в комплексній оцінці законності, достовірності, економічної доцільності, правильності організації та виявленні відхилень в обліку й звітності за всіма звершуваними фінансово-господарськими операціями суб'єкта підприємницької діяльності;

- перевірку – оцінку та аналіз, що спрямовані на вивчення однієї чи декількох сторін фінансово-господарської діяльності підприємства. За обсягом вивчення матеріалу перевірка значно вужче від ревізії та, на відміну від останньої, не обмежена конкретними вимогами. Основна перевага перевірок полягає в їх оперативності;

- фінансову експертизу, яка передбачає оцінку фінансової спроможності об'єкта, що здійснює реалізацію проекту, обґрунтованість фінансових прогнозів, здатність своєчасного забезпечення покриття платежів за позичками, фінансові наслідки проекту для інвесторів, замовників і підприємства, що реалізують проект.

- службове розслідування – це комплекс заходів з метою повного, всебічного та об'єктивного з'ясування обставин вчинення посадовою особою дисциплінарного або іншого правопорушення, пов'язаного із здійсненням службової діяльності, виявлення причин і умов, що сприяли його вчиненню, встановлення наявності (відсутності) вини, її ступеня, а також установа інших подій, обставин, що потребують з'ясування під час проведення таких заходів.

- слідство – це форма розслідування, яка полягає у виконанні органом слідства (слідчим) у порядку, встановленому КПК України, слідчих дій, спрямованих на збирання, дослідження, оцінку, перевірку і використання доказів у кримінальній справі, викриття осіб, які вчинили злочин, вжиття всіх передбачених законом заходів для всебічного, повного та об'єктивного

дослідження обставин справи, виявлення обставин як тих, що викривають, так і тих, що виправдовують обвинувачення, а також обставин, що пом'якшують і обтяжують відповідальність.

- самоконтроль, який полягає в тому, що кожний працівник незалежно від місця його роботи й посади систематично співставляє результати своєї праці, праці колег, праці безпосередньо підлеглих (за кількістю, якістю й термінами виконання) з передбаченими посадовими обов'язками чи конкретними завданнями;

- внутрішній аудит – перелік консалтингових та аналітичних процедур з метою попередження виникнення помилок, оптимізації організаційно-управлінського процесу підприємства.

На думку авторів Гуцаленко Л.В., Марчук У.О., Коцупатрого М.М., наведена класифікація є достатньо повною й надає можливість вирішувати питання організації контролю на всіх рівнях управління підприємством [27, с. 23].

Наведена класифікація дає можливість вирішувати питання ефективної організації здійснення внутрішньогосподарського контролю суб'єктами, що функціонують на рівні горизонтальних і вертикальних господарчо-управлінських зв'язків.

На сучасному етапі реформування економіки України, контроль зосереджено на виконанні таких завдань:

- контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності;
- попередження порушень;
- виявлення та мобілізація резервів;
- виявлення недостач, розтрат, крадіжок та інших порушень;
- вивчення причин та умов, що породжують безгосподарність, марнотратство;
- виявлення відповідності господарювання нормативам, положенням;
- виявлення та визначення суми збитку, нанесеного порушеннями.

Внутрішньогосподарський контроль підприємства у вузькому розумінні

являє собою контрольну діяльність щодо:

- визначення фактичного стану чи дії об'єкта контролю;
- порівняння фактичних даних з базою для порівняння, яка прийнята на підприємстві;
- визначення місця і причин відхилень, оцінка їх впливу на важливі ділянки функціонування підприємства.

У ширшому розумінні внутрішньогосподарський контроль можна вважати системою. Ми поділяємо точку зору тих економістів, які визначають систему контролю як сукупність об'єкта, суб'єкта, цілі, завдання контролю, які взаємодіють як одно ціле. Не менш важливими елементами є форми і методи здійснення внутрішньогосподарського контролю. Нападовська Л.В. вважає, що для здійснення процесу контролю необхідна наявність мети (стратегії), фактичних даних (отриманих за допомогою системи бухгалтерського обліку), процесу виявлення відхилень фактичних даних від запланованих та прийняття рішень щодо ліквідації відхилень [72, с.18].

Створення системи внутрішньогосподарського контролю передбачає виконання певних організаційних заходів, пов'язаних з визначенням основних функцій та порядку виконання певної роботи суб'єктами контролю. Проте проведені дослідження свідчать про формальність підходу керівництва підприємств до роботи служб внутрішньогосподарського контролю. [90, с. 140].

На думку Михайленка В., основними цілями внутрішнього контролю є:

- перевірка ефективності господарських операцій;
- перевірка відповідності операцій і обліку вимогам законів;
- перевірка забезпечення достовірності фінансової звітності [70, с. 81].

Як підтверджують дослідження наукових поглядів основною метою внутрішньогосподарського контролю є оцінка подій і фактів господарської діяльності підприємства щодо економічної ефективності та законності здійснення останньої [27, с. 12].

Проте, у сучасній практиці господарювання внутрішньогосподарський

контроль набуває все більш розвинених способів та форм [48].

На думку Бондар Н.М. найбільш досконалою формою організації контролю на підприємстві є запровадження контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної роботи на підприємстві. Контролінг включає в себе встановлення цілі підприємства, поточний збір та обробку інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення функцій контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, а також підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Координуючи, інтегруючи та спрямовуючи діяльність усієї системи управління підприємством на досягнення поставлених цілей, контролінг виконує функцію «управління управлінням» і являє собою синтез планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків тощо [9].

Контролінг – це функціонально обґрунтований напрям діяльності, пов'язаної з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті. Враховуючи, що основна мета діяльності підприємства – отримання прибутку, контролінг називають системою управління прибутком підприємства [69, с. 73].

Контролінг є принципово новою концепцією в управлінні підприємством, яка здатна забезпечити підтримку його ефективного розвитку шляхом формування об'єктивної інформації про витрати та доходи, що дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення. Використання контролінгу забезпечує прогностичний результат діяльності й ефективний зворотній зв'язок, переводить управління підприємством на новий рівень, інтегруючи та спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення найважливіших завдань. Один з відомих науковців Е. Майер розуміє контролінг, як систему забезпечення діяльності підприємства у двох аспектах: короткотерміновому (оптимізація прибутку) і в довготерміновому (зберігання та підтримка гармонійних відносин і взаємозв'язків певного підприємства із зовнішнім середовищем – природною, соціальною,

господарською сферами) [65, с. 18].

Однак, особливостями внутрішньогосподарського контролю є те, що він:

1 – здійснюється контролюючими суб'єктами самого підприємства;

2 – охоплює усі види контролю;

3 – забезпечує зв'язок між керованою та керуючою системами підприємства.

Для більш достатнього уявлення щодо сутності внутрішньогосподарського контролю, на основі проведеного дослідження, обґрунтуємо його функції:

1 – контроль повноважень – функція, яка спрямована на запобігання зловживанням посадових осіб та працівників суб'єкта господарювання, обмеження неефективних операцій; обмеження можливостей проведення змін в облікових записах без належного санкціонування.;

2 – контроль облікових процедур – функція, яка направлена на створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих (дозволенних і передбачених обліковою політикою та іншими внутрішніми документами) облікових записів (за датою, сумами, реквізитами);

3 – контроль господарських засобів – функція, що сприяє збереженню майна підприємства, обмежує шахрайство та інші види зловживань щодо матеріальних цінностей [88, с. 559].

Досягнення мети внутрішньогосподарського контролю залежить від раціонального формування суб'єктів контролю – груп осіб, які мають відповідні права та можливості здійснення контрольних процедур над об'єктами контролю.

Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю – активно діючі підрозділи, відділи, служби, посадові особи, що наділені відповідними обов'язками та правами з контролю господарської діяльності.

При визначенні суб'єктів внутрішньогосподарського контролю слід враховувати, що:

- суб'єкт контролю повинен мати право на проведення контрольних

заходів;

- суб'єкт контролю повинен володіти відповідними кваліфікаційними характеристиками, що дозволяють компетентно здійснити контроль;

- обов'язки суб'єкта з проведення контрольних заходів повинні бути закріплені документально, що встановлює відповідальність за результатами контролю;

- якщо суб'єкт контролю виконує поряд з контрольними інші функції, то в якості підконтрольних об'єктів йому повинні бути доручені об'єкти, що перебувають у сфері діяльності даного суб'єкта [27, с. 73].

Відповідно, за повнотою охоплення контрольних функцій суб'єктами внутрішньогосподарського контролю їх класифікацію можна представити наступним чином:

1. Суб'єкти контролю у функціональні обов'язки яких входить лише здійснення контрольної діяльності: ревізійна комісія (контролер-ревізор), відділ внутрішнього аудиту, інвентаризаційна комісія;

2. Суб'єкти контролю в обов'язки яких входить виконання як функціональних обов'язків так і інших функцій: головний бухгалтер, бухгалтерська служба, головний економіст, планово-економічна служба, фінансовий директор, фінансово-економічна служба;

3. Суб'єкти контролю до обов'язків яких безпосередньо не відносяться контрольні функції, але які в силу господарської необхідності виконують їх: представники структурних підрозділів (бригад, дільниць, цехів), що безпосередньо зацікавлені в перевірці вихідних умов праці, спеціалісти-технологи та організатори виробництва й очолювані ними служби, матеріально-відповідальні особи, представники диспетчерської служби;

4. Суб'єкти контролю, що виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, що закріплені за ними: Спостережна Рада, Правління (виконавчий орган), керівник (виконавчий директор), адміністративно-управлінський персонал підприємства (рис. 2.11).

В процесі діяльності підприємства суб'єкти контролю виступають як

носії та учасники господарських прав і обов'язків, що здійснюють господарську діяльність на основі вимог чинного законодавства держави, на території якої знаходиться кожне конкретне підприємство, установа, організація.



Рис. 2.11. Класифікація суб'єктів внутрішньогосподарського контролю підприємств

Сучасна економічна думка налічує декілька видів групувань суб'єктів внутрішньогосподарського контролю. Зокрема, за відповідними рівнями управління виділяє наступні основні суб'єкти внутрішньогосподарського

контролю: вище керівництво підприємства; керівники середнього рівня; керівники центрів відповідальності; окремі робітники; громадські організації.

Варто зазначити, що незалежно яка служба функціонує на підприємстві, основне її завдання щодо виробництва, наявності та руху готової продукції пов'язане в забезпеченні продовольчої безпеки держави якісною продукцією.

Кожне із базових господарств має відповідну контрольно-ревізійну службу (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Служби внутрішньогосподарського контролю базових господарств

Підприємство	Служба внутрішнього контролю	Функції згідно статуту
ТОВ «Селищанське»	Ревізійна комісія	Контроль за діяльністю виконавчого органу товариства (ст. 6.3)
ТОВ «Наталка»	Ревізійна комісія	Контроль за фінансово-господарською діяльністю (ст. 8.13.1-8.13.11)
СТОВ «Зоря»	Ревізійна комісія	Перевірка фінансової та господарської діяльності Дирекції (ст. 11.1-11.3)

Дані таблиці 2.11 дають можливість висловити думку про те, що у одному із базових господарств – ТОВ «Селищанське» нормами статуту обмежено функції ревізійної комісії. Також у товаристві відсутнє положення про ревізійну комісію. Тому нами запропоновано проект Положення (додаток Е), що сприятиме здійсненню дієвого внутрішнього контролю у товаристві.

Проведені дослідження свідчать, що ревізія об'єктів контролю здійснюється у логічній послідовності (рис. 2.12).

Таким чином, послідовність контрольно-ревізійного процесу розкривається через відповідні стадії:

- підготовчу – включає вибір об'єкту ревізії і її організаційно-методичну підготовку - це 1 етап (підготовка до ревізії);

- дослідницьку – здійснюється ревізійною комісією або окремим ревізором безпосередньо на об'єкті контролю і характеризується виконанням

контрольно-ревізійних процедур;

- узагальнення результатів, на якій проходить 3 етап, де виконується систематизація виявлених недоліків, порушень в діяльності контролюваного підприємства. Узагальнюють результати в акті ревізії;

- реалізація результатів контролю - 4 етап, що завершує контрольно-ревізійний процес (обговорення, затвердження результатів, контроль за виконанням прийнятих рішень). На цій стадії ревізійна комісія разом з керівником у трудовому колективі обговорює результати контролю. Це дає можливість об'єктивно установити причини недоліків в діяльності підприємства і намітити заходи по запобіганню порушенням надалі.

Вивчення основних функціональних обов'язків суб'єктів внутрішньогосподарського контролю досліджуваних господарств дає можливість сформулювати основні завдання внутрішньогосподарського контролю готової продукції (рис. 2.13).

Основними методами внутрішньогосподарського контролю досліджуваних підприємств є фактичні, документальні, розрахунково-аналітичні та методи узагальнення і реалізація результатів контролю.

Дослідження діяльності служб внутрішньогосподарського контролю базових господарств свідчить про виконання ними відповідних прийомів контролю та підтверджує, що найбільш дієвими прийомами є формальна, арифметична та аналітична перевірка документів, а також інвентаризація, обстеження та огляд (табл. 2.12).

Дані таблиці 2.12 дають можливість припустити про часткове виконання своїх функцій службами внутрішньогосподарського контролю базових господарств.

Бажаним завершенням внутрішньогосподарського контролю є повна відповідність даних контролю даним бухгалтерського обліку. Але на практиці не рідко виникають різниці – нестачі, лишки, пересортиця.

Принципове значення для їх врегулювання мають причини виникнення нестач та втрат, які можуть утворитися в результаті:

- пересортиці товарно-матеріальних цінностей;
- природних втрат (убутку);
- зловживань матеріально-відповідальних осіб.



Рис. 2.12. Організація та здійснення ревізійного процесу у товариствах

Пересортиця – це результат взаємної заміни подібних запасів допущений через порушення технологічного та організаційного порядку, що

не відображений в обліку.

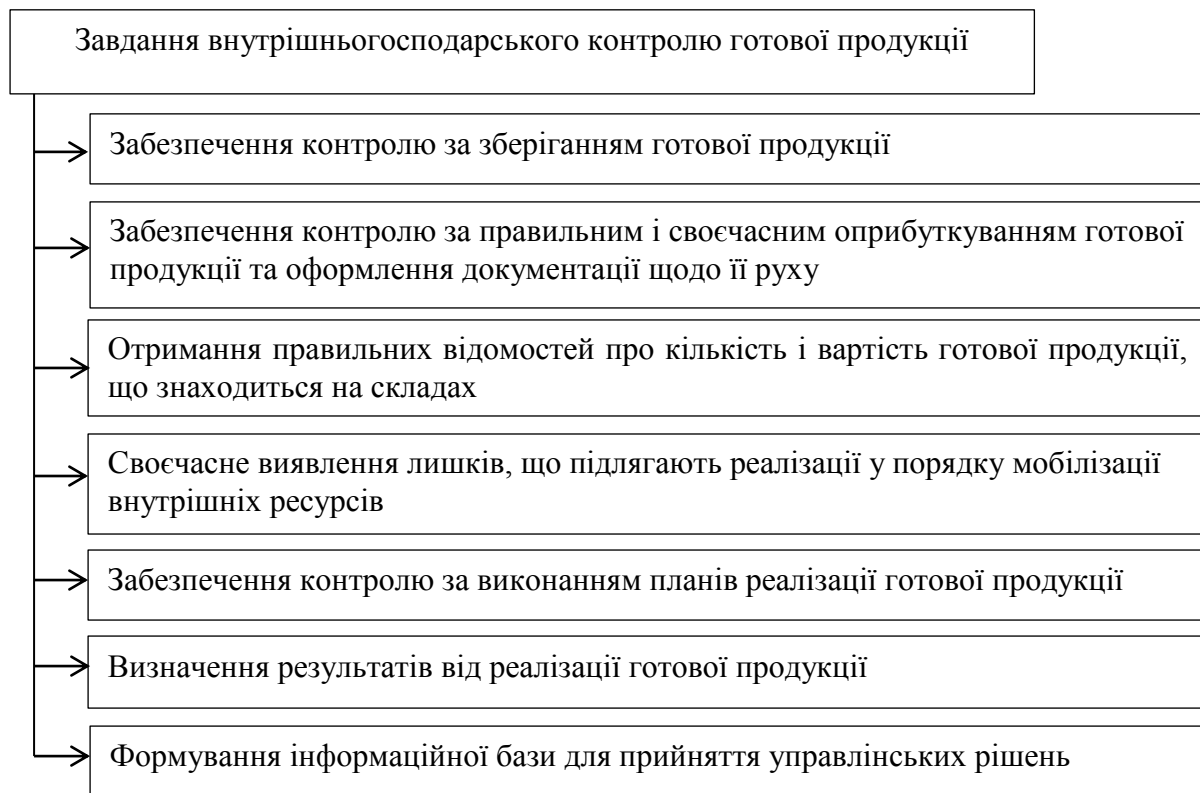


Рис. 2.13. Завдання суб'єктів внутрішньогосподарського контролю досліджуваних господарств щодо операцій з виробництва та реалізації готової продукції

Основні причини пересортування:

- занедбаність обліку в місцях зберігання;
- неправильні записи в регістрах аналітичного та синтетичного обліку;
- незадокументована заміна одних найменувань та якісних характеристик цінностей іншими;
- створення не облікованих лишків одних видів цінностей і вилучення інших;
- несвоєчасне документальне оформлення руху цінностей на підприємстві;
- некомпетентність матеріально-відповідальних осіб з питань визначення кількості, якості та комплектності товарів;
- свідоме здійснення матеріально-відповідальними особами пересортування цінностей з метою їх приховування та розкрадання.

Використання прийомів внутрішнього контролю базових господарств

Прийоми внутрішньогосподарського контролю	Господарства		
	ТОВ «Селищанське»	ТОВ «Наталка»	СТОВ «Зоря»
ПРИЙОМИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ			
формальна перевірка	+	+	+
перевірка по суті	+	+	+
арифметична перевірка	+	+	+
нормативно-правова перевірка	+	+	+
зустрічна перевірка		+	
взаємний контроль		+	
аналітична перевірка	+	+	+
контрольне порівняння	+	+	+
хронологічна перевірка	+	+	+
ПРИЙОМИ ФАКТИЧНОГО КОНТРОЛЮ			
Інвентаризація	+	+	+
Обстеження	+	+	+
Лабораторні аналізи			
Перевірку виконання прийнятих рішень	+	+	+
Письмові пояснення	+	+	
Експертна оцінка			
Огляд	+	+	
Контрольні перевірки	+	+	+
Перевірка дотримання трудової дисципліни	+	+	+

Взаємне зарахування лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущене тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той же період, що перевіряється, та однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі, при пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності.

Недостачі матеріальних цінностей можуть бути в межах і понад норми природних втрат.

Природний убуток (природні втрати) – це втрати, які виникають при постачанні, реалізації та зберіганні матеріальних цінностей, зумовлені їх фізико-хімічними властивостями.

Якщо при інвентаризації виявлено нестачу за рахунок природних втрат, то при списанні такої нестачі слід керуватись нормами природних убутку та втрат (додатки Ж, З) відповідно до Постанови Державного комітету СРСР по матеріально-технічному постачанню №40 від 26 березня 1986 р. (діє й досі на території України) та Інструкцією про порядок ведення обліку й оформлення операцій із зерном і продуктами його перероблення на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затвердженою Наказом міністерства аграрної політики України від 11 липня 2005 р. №310.

Норма природного убутку – це гранично допустима величина безповоротних втрат (зменшення початкової маси) майна, що виникає безпосередньо при товарно-транспортних операціях внаслідок супроводжуваних його фізичних, хімічних і механічних процесів, а також втрат, неминучих на даному рівні застосування технологічного обладнання.

Але при застосуванні норм природних втрат слід пам'ятати, що вони обов'язково повинні бути затверджені підприємством і можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач.

За відсутності затверджених норм на підприємстві втрата розглядається як понаднормова нестача.

Понаднормові нестачі відшкодовують особи, що їх вчинили. За відсутності винних осіб нестачі, після детального розслідування причин, які призвели до нестач, списуються за рахунок прибутку, який залишився у розпорядженні підприємства.

Норми природних втрат можна застосовувати лише у випадках виявлення нестачі.

Недостачі в межах норм природних втрат списується за рахунок підприємства (на собівартість продукції), а зверх норм природних втрат – за рахунок винних осіб, якщо такі виявлені, в інших випадках – на фінансові

результати підприємства. Остаточне рішення про списання недостачі приймає власник або керівник підприємства (правління).

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природних втрат з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями у протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

При виявленні нестач та втрат, що сталися з вини матеріально-відповідальної особи, з якою було складено договір про повну матеріальну відповідальність, такі втрати визнаються як втрати за рахунок матеріально-відповідальної особи. Проте, втрати на матеріально-відповідальну особу відносяться після того, як особа самостійно визнає свою провину або за рішенням суду.

Результатом господарських порушень, як правило, є матеріальна шкода.

Під матеріальною шкодою слід розуміти зменшення майнових чи немайнових благ, що охороняються законом та мають певну економічну цінність і виражаються в грошовому вимірнику.

Наявність шкоди характеризується зафіксованим документально зменшенням будь-якого майна, що відбувається внаслідок знищення, пошкодження, псування, незаконного витрачання, незаконного призупинення діяльності, результатом якого є недоотримання доходу, невиконання обов'язків, виплата неустойок по договорах тощо.

Аналіз господарської діяльності засвідчує, що суб'єктами можливих господарських правопорушень є, в основному, посадові, в тому числі, матеріально відповідальні особи або посадові особи.

Посадові особи – це особи, які постійно здійснюють функції представників влади, а також особи, які займають постійно або тимчасово на підприємствах, незалежно від форм власності, посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих чи адміністративно-господарських обов'язків або

ті які виконують такі обов'язки за спеціальним повноваженням.

Матеріально відповідальні особи – це працівники за якими згідно укладеного договору про матеріальну відповідальність закріплені певні активи та обов'язки.

Основними причинами виникнення матеріальної шкоди є наступні (рис. 2.14).

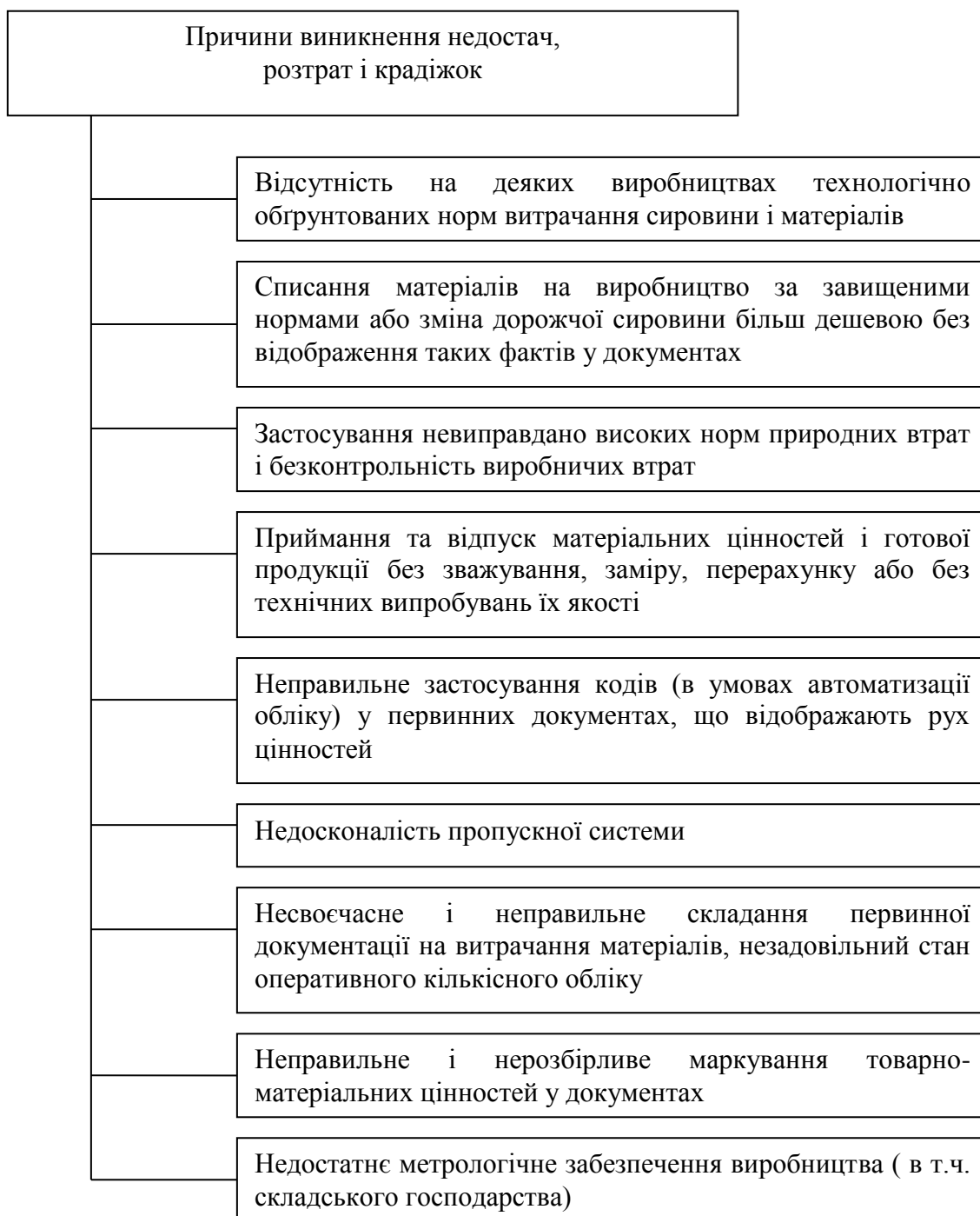


Рис. 2.14. Основні причини виникнення матеріальної шкоди

Отже, на практиці причин виникнення нестач, розтрат і крадіжок може бути безліч, так само, як і винуватців. В таких випадках необхідно довести вину кожного з винуватців.

Виявивши матеріальну шкоду, необхідно правильно визначити її розмір. При цьому необхідно виходити з документально обґрунтованих даних, постанов уряду, інструкцій та відповідних положень.

Починаючи з 16.12.2011 р. збитки необхідно рахувати по-новому.

Відповідно до оновленого пункту 2 Порядку №116 розмір збитків розраховується за різними правилами для таких двох груп суб'єктів господарської діяльності, якщо збиток призвів до завдання майнової шкоди:

- державі (в особі державних органів, державних підприємств), територіальній громаді (в особі органів місцевого самоврядування, комунальних підприємств) або суб'єкту господарської діяльності з державною (комунальною) часткою в статутному капіталі.

- усім іншим суб'єктам господарської діяльності (недержавні суб'єкти господарської діяльності).

Згідно з п. 2 Порядку №116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Отже, якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, має бути проведено незалежну оцінку збитку, яку здійснюють професійний оцінювач (фізична особа), який має відповідний сертифікат, чи юридична особа, у складі якої працює хоча б один оцінювач, які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності.

Для проведення оцінки збитку між підприємством та оцінювачем (чи юридичною особою, у складі якої працює оцінювач) укладається договір про проведення оцінки майна.

За наслідками оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить у

тому числі оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі до відшкодування.

Пункт 10 Порядку №116 залишився, тобто підприємство зобов'язане перераховувати до держбюджету залишок стягнених коштів після покриття збитків з урахуванням фактичних витрат на відновлення чи придбання нових матцінностей і вартості робіт з їх відновлення [99].

Для визначення результатів контролю бухгалтерія підприємства складає звіряльні відомості щодо цінностей, з яких встановлені відхилення від даних обліку.

Для відображення в обліку результатів внутрішнього контролю, якщо мають місце відхилення, використовуються наступні субрахунки:

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Основні господарські операції що відображення результатів контролю представлено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

**Методика відображення в обліку результатів
внутрішньогосподарського контролю**

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Оприбутковано надлишок готової продукції	26	716	350,00
2. Зараховано готову продукцію за рахунок пересортиці	26	26	160,00
3. Виявлено нестачу готової продукції	947	26	100
4. Віднесено суму нестачі на позабалансовий рахунок	072		100
5. Визнано суму збитків до відшкодування винною особою (за оцінкою оцінювача)	375	746	240
6. Внесено до каси суму відшкодованих витрат винною особою	301	375	240
7. Перераховано належну суму до бюджету	642	311	140
8. Списано готову продукцію як природні втрати	947	26	100

Слід зазначити, що внутрішньогосподарський контроль чи його елементи існують у багатьох підприємствах. Однак у деяких із них він функціонує ефективно, а в інших – ні. В одних підприємствах до організації системи контролю керівництво ставиться позитивно, а в інших контроль діє стихійно і формується незалежно від волі й цілеспрямованих дій керівництва. Перебудова економічного контролю з урахуванням сучасних умов господарювання в управлінні сільськогосподарським виробництвом передбачає не тільки подолання існуючих недоліків, а й вирішення методологічних, організаційних і методичних проблем його дальшого розвитку та вдосконалення.

Вище викладене дає можливість визначити, що внутрішньогосподарський контроль підприємства – це окрема система, яка включає сукупність контрольних заходів суб'єкта внутрішньогосподарського контролю на підконтрольний об'єкт. Система внутрішньогосподарського контролю повинна бути дієвою і спрямована на: забезпечення достовірності усіх господарських процесів на підприємстві; зниження можливості виникнення недоліків і правопорушень; відображення об'єктивної інформації у звітності.

Вище викладене свідчить, що завдання побудови ефективної системи внутрішнього господарського контролю полягає в тому, щоб структурувати усі контрольні процедури для усіх важливих бізнес-процесів.

В науковій та нормативній літературі система внутрішньогосподарського контролю містить п'ять основних елементів, які сформовані Комітетом організацій-спонсорів комісії Тредвея (Комітет), включають:

- контрольне середовище;
- оцінка ризиків;
- контролюючі заходи;
- внутрішні комунікації;
- моніторинг.

1. Ефективне внутрішнє контрольне середовище – це фундамент системи внутрішнього контролю. Вона включає: корпоративну культуру, управлінський стиль вищого менеджменту, кадрову політику, корпоративний кодекс організаційну форму і повноваження структур внутрішнього контролю, зміст програм з протидії внутрішньому шахрайству, розкрадань, системи бюджетування, політики у сфері закупівель, збуту і тому подібне. Усе зведення внутрішніх писаних і неписаних правил формує контрольне середовище і, кінець кінцем, зумовлює якість звітності і ефективність господарських процесів.

2. Раціональний ризик-менеджмент. Система контролю повинна розпочинатися із зон підвищеного ризику, з тих ділянок діяльності компанії, де існує найбільша загроза фінансових втрат: розкрадання, псування сировини або готової продукції, нераціональне витрачання засобів значні збитки із-за податкових штрафів і так далі. Тому важливій складовій системи внутрішнього контролю являється ризик-менеджмент. Його завдання – ідентифікувати ризики і скласти «карту ризиків» виділити найбільш критичні ризики з точки зору потенційного збитку (за відсутності належного контролю), розробити шляхи їх мінімізації, і, нарешті, проводити щорічну переоцінку ризиків. Процес аналізу має бути осмисленим. Якщо витрати на усунення ризику перевищують розмір потенційного збитку, не має сенсу їм займатися.

3. Розробка контрольних процедур «на усі випадки життя». Коли пріоритети системи внутрішнього контролю завдяки ризик-менеджменту розставлені і виявлені пролому в системі контролю, настає черга конкретних заходів по посиленню контролю. Модель Комітету передбачає дев'ять видів контролюючих дій, тобто способів реагування на недоліки. Ось декілька прикладів. Неясно, хто за що відповідає. Необхідно чітко розмежувати сфери відповідальності; важко визначити винуватців збитку. Необхідно придумати способи авторизації операцій, контрактів, змін в документах. Якщо надто багато осіб мають доступ до конфіденційних даних або цінних активів, то

його слід обмежити а коли намічаються розбіжності між реальними і звітними запасами на складах, то провести інвентаризацію складських залишків.

4. Система внутрішньої комунікації. Йдеться про те, щоб в компанії були створені умови для отримання повних і достовірних даних, їх зберігання і обробки, а головне - для повноцінного інформаційного обміну між підрозділами і різними рівнями керівництва.

5. Моніторинг. Сюди відносяться способи контролю вищих рівнів управління за роботою нижчих. Часто моніторинг проводиться для того, щоб знайти які-небудь відхилення від стандартних показників або правил. Тому основою моніторингу є різні корпоративні нормативи, наприклад, по складських залишках або ж термінах закриття бухгалтерських книг [70, с. 84].

Узявши на озброєння модель Комітету, вже з меншими витратами і сумнівами можна розробляти систему внутрішньогосподарського контролю для конкретного підприємства. Наявність ефективно працюючої системи внутрішньогосподарського контролю є найважливішим чинником росту конкурентоспроможності підприємства. Як показує практика, систему внутрішньогосподарського контролю створює реальні передумови успішного розвитку бізнесу, у зв'язку з:

- появою можливості на вигідних умовах притягати інвестиції шляхом підвищення якості фінансової (бухгалтерською) звітності господарюючого суб'єкта;

- появою можливості ефективно управляти використанням матеріальних і трудових ресурсів господарюючого суб'єкта і проводити ефективну цінову політику;

- появою у власників можливості контролювати діяльність топ-менеджменту на відповідність його дій цілям бізнесу господарюючого суб'єкта, а у топ менеджменту – ефективності роботи філій і структурних підрозділів господарюючого суб'єкта.

Враховуючи сутність внутрішньогосподарського контролю та

представлене авторське визначення суті готової продукції обґрунтуємо мету внутрішньогосподарського контролю готової продукції: забезпечення збереження готової продукції на всіх етапах руху.

Таким чином, основними етапами внутрішньої перевірки готової продукції є:

- перевірка стану складського господарства;
- перевірка документального оформлення господарських операцій;
- перевірка залишків (фактичної наявності) готової продукції;
- співставлення результатів фактичного контролю з даними обліку;
- формування інвентаризаційних описів та звіральних відомостей [42].

Вище викладене дає можливість обґрунтувати основні напрямки внутрішньогосподарського контролю готової продукції для базових підприємств (додаток И).

Результати внутрішньогосподарського контролю готової продукції дають можливість не лише визначити недоліки організації складського господарства, але й покращити його стан, визначити залишки неконкурентоспроможної продукції та попит на конкурентну продукції.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Якість продукції: механізм її визначення та облік

Щоб успішно конкурувати на ринку, необхідно виробляти якісну продукцію.

Якість продукції – це сукупність її властивостей, що характеризують міру спроможності даної продукції задовольняти потреби споживачів згідно з її цільовим призначенням [125, с. 373].

На даний час, у підприємствах, існують невирішені проблеми, які пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції. Для успішної конкуренції сільськогосподарської продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку підприємствам доцільно проводити контроль якості продукції. Якість продукції являє собою функцію від рівня розвитку науково-технічного прогресу та ступеню реалізації його результатів у виробництво. Але виробництво якісної продукції, зазвичай, несе за собою додаткові витрати [1, с. 8-9].

Якість продукції забезпечується на всіх етапах її створення: вивчення вимог споживача, проектування, виробництва, експлуатації.

Якість продукції не обмежується тільки однією властивістю, це сукупність властивостей. Властивості продукції кількісно виражаються показниками якості [43, с. 571].

Загальновизнану класифікацію груп властивостей і відповідно показників якості продукції наведено далі.

Показники призначення характеризують корисний ефект від використання продукції за призначенням і обумовлюють сферу її використання.

Показники надійності – безвідмовність, збереження, ремонтпридатність, а також довговічність виробу. Для деяких виробів, які пов'язані з безпекою людини, безвідмовність може бути основним, а інколи і єдиним показником надійності. Збереження відіграє важливу роль для харчової промисловості. Ремонтпридатність визначає такі показники: середня вартість технічного обслуговування, імовірність виконання ремонту у визначений час. Довговічність визначається розміром витрат на підтримання виробу в працездатному стані.

Показники технологічності характеризують ефективність конструкторсько-технологічних рішень щодо забезпечення високої продуктивності праці при виготовленні та ремонті продукції.

Показники стандартизації та уніфікації – це насиченість продукції стандартними, уніфікованими та оригінальними складовими частинами, а також рівень уніфікації порівняно з іншими виробами. Усі деталі виробу поділяються на стандартні, уніфіковані та оригінальні. Чим менше оригінальних деталей, тим краще як для виробника продукції, так і для споживача.

Ергономічні показники відображають взаємодію людини з виробом і комплекс гігієнічних, антропометричних, фізіологічних і психологічних властивостей людини, які проявляються при користуванні виробом. Це можуть бути зусилля, які потрібні для керування трактором, місцезнаходження ручок у холодильника, кондиціонера в кабіні баштового крана або місцезнаходження керма у велосипеда, освітлення, температура, вологість і т. п.

Естетичні показники характеризують інформаційну виразність, раціональність форми, цілісність композиції, довершеність виконання і стабільність товарного вигляду виробу.

Показники транспортабельності виражають пристосованість продукції до транспортування.

Патентно-правові показники характеризують патентний захист і

патентну чистоту продукції і є істотним фактором щодо визначення конкурентоспроможності.

Екологічні показники – це рівень шкідливих взаємодій з навколишнім середовищем, які виникають при експлуатації чи споживанні продукції, наприклад, вміст шкідливих домішок, імовірність викидів шкідливих часток, газів, випромінювання при зберіганні, транспортуванні та експлуатації продукції.

Біологічні показники характеризують придатність продукції до споживання в їжу. Вони залежать від біологічних і фізіологічних особливостей рослин і тварин, у процесі вирощування і догляду яких одержують цю продукцію. Серед даних показників найважливіше значення має вміст у продукції макро- і мікроелементів, білка, вітамінів, цукру, крохмалю, жиру тощо. Для багатьох видів продукції важливе значення має також її зовнішній вигляд. За допомогою біологічних показників робиться висновок про прийнятність чи неприйнятність відповідного виду продукції для споживання і забезпечення нормальної життєдіяльності організму людини.

Показники безпеки характеризують особливості продукції для безпеки покупця і обслуговуючого персоналу, тобто забезпечення безпеки при монтажу, обслуговуванні, ремонті, зберіганні, транспортуванні, споживанні продукції.

Економічні показники – відображають витрати на розробку, виготовлення і експлуатацію продукції чи товару. Кожному виду продукції відповідає певний рівень витрат на забезпечення його якості: чим вища якість продукції, тим більші витрати. Для продукції низької якості витрати можуть перевищити виторг від продажів. Те саме відбудеться, якщо якість продукції буде занадто високою.

Одним із найважливіших факторів, що забезпечують якість, є робітники високої кваліфікації. При цьому враховуються як фізичні якості (зір, витривалість, вправність), так і особисті характеристики робітників (вміння

ладити з людьми, вміння керувати, мистецтво продавати).

Застосування системи показників якості продукції дає можливість визначити і контролювати рівень якості усіх видів продукції.

Рівень якості продукції – порівняння фактично досягнутого показника якості до його нормативного (базового) значення або – це кількісна характеристика міри придатності того чи іншого виду продукції для задоволення потреб споживачів.

Кожному виду продукції відповідає певний рівень витрат на забезпечення його якості: чим вища якість продукції, тим більші витрати.

Для продукції низької якості витрати можуть перевищити виторг від продажів. Те саме відбудеться, якщо якість продукції буде занадто високою.

Якість продукції в Японії визначається за певними рівнями:

Перший рівень – «відповідність стандарту». Якість продукції оцінюється за тим, чи відповідає вона вимогам стандарту (або іншого документа на виробництво продукції: технічним умовам, договорам і т. п.).

Другий рівень – «відповідність використанню». Продукт повинен відповідати не тільки обов'язковим вимогам стандарту, але й експлуатаційним вимогам для того, щоб користуватися попитом на ринку.

Третій рівень – «відповідність фактичним вимогам ринку». В ідеальному варіанті це означає виконання вимог покупців щодо високої якості і низької ціни товару.

Четвертий рівень – «відповідність латентним (прихованим) потребам». Покупці віддають перевагу товарам, які в додаток до інших споживчих властивостей мають можливість задовольняти потреби, які в споживачів мають неявний характер.

Такий самий шлях, як у Японії, але з деяким запізненням у часі, проходять інші розвинуті країни з ринковою економікою. В умовах конкурентного середовища виробники в своїй діяльності не можуть ні виконувати вимог щодо підвищення рівня якості. Подібну еволюцію якості мають пройти в міру становлення цивілізованого ринку українські

виробники і споживачі [43, с.578]

Як відзначає Шваб Л.І. механізм визначення рівня якості продукції проходить три етапи [125, с. 376-377].

Перший етап – вимірювання показників якості, для чого використовуються наступні методи:

Органолептичний метод ґрунтується на використанні й оцінці інформації, яку отримує людина завдяки своїм органам чуттів (зору, запаху, смаку, слуху, дотику). За його допомогою оцінюється кінцева продукція, що споживається у свіжому вигляді. При цьому увага зосереджується на розмірі товару (наприклад, продукції плодово-ягідних, баштанних культур тощо), кольорі, запаху, твердості (м'якості) при дотику, на смаку.

Точність оцінки якості продукції цим методом залежить від досвіду, практичних навичок і кваліфікації експертів.

Зрозуміло, що результати такої оцінки містять елементи суб'єктивізму, оскільки згадані характеристики якості не піддаються точному виміру. Обґрунтованість висновків експертів підвищується завдяки можливості використання ними деяких технічних засобів (мікроскоп, лупа), що посилюють інформативність експертів через їх органи чуттів.

Лабораторний (вимірювальний) метод є найбільш точним і об'єктивним, оскільки показники якості вимірюються технічними вимірювальними засобами, що постійно вдосконалюються. За його допомогою досліджують фізичні, хімічні, механічні і технологічні властивості продукції, наприклад, процент жиру, білка, цукру в продукції, вміст у ній сухих речовин, нітратів і нітритів, залишків пестицидів, вологість, кислотність, бактеріальна забрудненість тощо.

Проте слід пам'ятати, що більш точна оцінка якості продукції може бути досягнута за тісного поєднання цього методу з органолептичним.

Соціологічний метод – полягає в тому, що якість продукції визначається споживачами шляхом їх усного опитування або спеціальним анкетуванням, організацією різних виставок, конференцій, аукціонів тощо. Одержана

інформація узагальнюється, оцінюється з метою внесення необхідних змін у технологічний процес у напрямі поліпшення тих показників якості, за якими були висловлені претензії або побажання споживачів.

Економіко-статистичний метод ґрунтується на визначенні та аналізі відхилень окремих показників якості продукції від встановлених стандартів (базисних кондицій). Розрахований рівень якості використовується керівниками підприємства для пошуку резервів його підвищення, оцінки діяльності внутрішньогосподарських підрозділів, матеріального стимулювання працівників, встановлення санкцій або стимулів для підприємства за зниження або підвищення якісних показників продукції.

Відповідно до вимог цього методу обчислюють такі економіко-статистичні показники:

1. Коефіцієнт заліковості є часткою від ділення залікової маси продукції на її фізичну масу. Залікова маса продукції визначається приведенням фактично одержаних кондицій продукції до стандартних (базисних). Наприклад, залікова маса зерна настільки буде меншою за фізичну масу, на скільки процентних пунктів його фактична вологість і засміченість відхиляється від кондиційних. Якщо, скажімо, фактична вологість зерна становить 16 %, а засміченість бур'янами – 2 % при базисних кондиціях цих показників якості відповідно 14,5 і 1 %, то при реалізації цього продукту, наприклад 120 т, залікова маса його становитиме 117 т, а коефіцієнт заліковості – 0,975. Залікова маса цукрових буряків зменшується відносно до його фізичної маси на величину (в процентах) фізичної засміченості землею, гичкою тощо.

Наприклад, залікова маса молока (Z_m) визначається за формулою:

$$Z_m = \frac{\Phi_m \cdot Жф}{Жб}, \quad (3.1)$$

де Φ_m – фізична маса реалізованого молока, ц; $Жф$ – фактична жирність молока, %; $Жб$ – базисна жирність молока.

Оскільки споживач продукції платить виробнику не за фізичну, а за

залікову масу продукції, грошовий дохід останнього буде тим більший, за інших однакових умов, чим вищий коефіцієнт заліковості, і навпаки.

2. Коефіцієнт сортності (К сорт) в інтегральному вигляді характеризує рівень сортності продукції з урахуванням фактичного співвідношення фізичних обсягів реалізованої продукції відповідного сорту, приведених до обсягу продукції першого (вищого) сорту.

Даний показник має інформативний характер для менеджерів підприємства. Його порівняння в динаміці дозволяє судити про тенденцію в зміні якості відповідного виду продукції, а її всебічна оцінка — вжити необхідних заходів, що забезпечують підвищення рівня цього показника до його максимального значення — одиниці.

Другий етап полягає у виборі, базових показників для порівняння. Базовими показниками можуть бути:

- 1) проектні показники;
- 2) зразки світового рівня;
- 3) показники вітчизняних чи закордонних стандартів.

В окремих випадках у підприємства виникає необхідність порівняти нову продукцію з тією, що випускалася раніше. У цьому разі важливо, щоб прототип не був морально застарілим.

Третій етап – це порівняння показників якості нової продукції з базовими, визначення її конкурентоспроможності та доцільності виробництва нової продукції.

В умовах ринкових відносин якість забезпечується і гарантується підприємством.

У світі проводиться активна праця над проблемою забезпечення якості. Методичною її основою є так звана «петля якості», яка в класичному варіанті має такий вигляд (рис. 3.1) [43, с. 575].

За допомогою «петлі якості» здійснюється взаємозв'язок виробника зі споживачем, з усією системою, яка забезпечує вирішення завдання

управління якістю продукції.

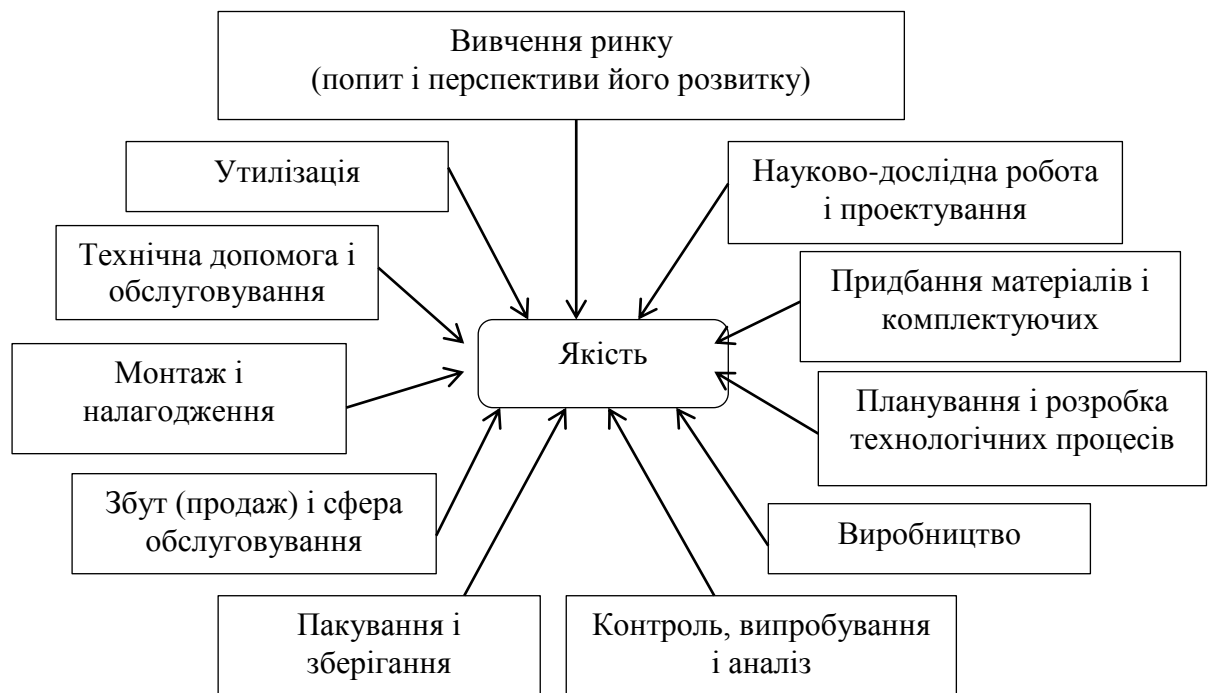


Рис. 3.1. Петля якості

Вирішення проблеми якості в Україні в нових умовах багато в чому залежить від створення відповідної законодавчої бази. Її складові елементи, а саме: Закон про захист прав споживача; Закон про стандартизацію та сертифікацію; Закон про державний нагляд за стандартами, нормами та правилами; Закон про метрологію, тісно пов'язані з іншими «суміжними» законодавчими актами (наприклад, Закон «Про охорону довкілля»). Розроблена Державна програма України по управлінню якістю продукції. В ній відображена державна політика, яка спрямована на створення умов, що забезпечують економічну зацікавленість товаровиробників у виготовленні продукції в асортименті, який відповідає інтересам різних верств споживачів, а також завданням соціально-економічного розвитку України. Мається на увазі, що держава, впливаючи на управління якістю, не буде безпосередньо втручатися в практичну діяльність підприємств.

Облік готової продукції включає комплекс робіт, при виконанні яких забезпечується своєчасний і якісний облік виробництва, випуску та

реалізації готових виробів не тільки в цілому за звітний період, але і за коротші проміжки часу, контроль за цілісністю і своєчасним відвантаженням готової продукції покупцям [81, с. 50]

Готова продукція є одним з ключових об'єктів бухгалтерського обліку підприємства, оскільки результат основної діяльності виробничого підприємства напряму залежить від якості виробленої продукції та обсягів її реалізації [126]. Тому отримання достовірної та своєчасної інформації про стан та рух готової продукції дозволяє приймати управлінські рішення щодо ефективного управління підприємством.

Контроль якості стає все важливішою і водночас дорожчою частиною виробничого процесу. Витрати, які пов'язані із забезпеченням високого рівня якості продукції, враховуючи складність сучасних технологічних процесів, устаткування, а також обсяг виробництва, досягли сотні мільйонів доларів. Загальні витрати на контроль якості становлять у США 8 % вартості кінцевого національного продукту.

Окремі фірми витрачають на такі цілі до 12 % усього обсягу виробничих затрат. Витрати на забезпечення якості та безпеки виробів у США становлять значні суми. При цьому ці витрати лягають на плечі не тільки виробників, а й споживачів, затрати яких на ремонт і обслуговування виробів часто перевищують первісно сплачену за них ціну [43, с. 576].

Чимало праць вітчизняних та зарубіжних науковців присвячені управлінню якістю продукції, проте питання обліково-аналітичного забезпечення такого управління залишаються недостатньо дослідженими.

Вперше поняття та склад витрат на якість визначив у 1960-х роках у своїй праці американський економіст А. Фейгенбаум. Витрати на якість він поділяв на:

1) витрати контролю, що включають

- витрати на попередження випуску продукції неналежної якості, які складаються з витрат на розробку та планування програм, спрямованих на поліпшення якості, на досягнення оптимального рівня контролю та

попередження ситуацій, що призводять до виникнення дефектів (невідповідностей);

- витрати на оцінку якості, що включають витрати на проведення технічного контролю і випробувань на всіх етапах виробництва продукції (чи процесу надання послуг) з метою встановлення відповідності показників якості виготовленої продукції (послуг) пропонованим вимогам.

2) втрати від браку (невідповідностей). Ці втрати А. Фейгенбаум розподілив на:

- внутрішні, що включають на самому підприємстві в процесі виробництва або надання послуг;

- зовнішні – виникають в процесі експлуатації виробу споживачем [63, с. 54].

Такий розподіл є базовим і використовується до цього часу.

Витрати на якість – це внутрішня економічна основа всієї системи якості, так як їх облік, аналіз та оцінка створюють передумови для прийняття ефективних управлінських рішень [1, с. 8].

Вивчивши стан і основні напрями обліку витрат на якість продукції підприємств, можна стверджувати, що дослідження і наукові розробки по даній проблемі в цій галузі практично не проводилися. Облікові аспекти якості продукції викладені у працях деяких науковців, зокрема Т.Д. Попової, яка пропонує для забезпечення системного обліку витрат на якість ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремий збірно-розподільний рахунок «Витрати на якість». По дебету його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунки «Основне виробництво», «Загальновиробничі витрати», «Загальногосподарські витрати», «Брак виробництві», «Витрати майбутніх періодів» і ін. Іншої точки зору додержується О.В.Фоміна, яка для обліку витрат кожного процесу (рахунок «Основне виробництво» субрахунок «Процес»), у тому числі витрат на якість (рахунок «Основне виробництво» субрахунок 2 «Витрати на якість»), пропонує відкрити рахунки і субрахунки

різних рівнів, на яких нагромаджуватиметься інформація про вартість процесів, переділів, статей калькуляції і відхилень по видах продукції. Таким чином, угруповання витрат на якість можливе в межах будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку «Витрати на якість»: 20.2.1. Витрати на забезпечення якості, 20.2.2. Витрати на підвищення якості, 20.2.3. Витрати від невідповідностей відповідно до цілей управління і потреб в інформації для аналізу витрат і відхилень, якості процесів і їх впливу на якість напівфабрикатів, ефективності і відповідності внутрішнім стандартам якості.

Практично цими двома точками зору на організацію обліку витрат на якість і вичерпуються всі дослідження в даній галузі. Інші автори дотримуються або першого, або другого підходу в різних його модифікаціях [121]

А.М. Нестеренко виокремлює витрати на якість як складову транзакційних витрат, класифікуючи транзакційні витрати наступним чином:

- витрати на пошук інформації (по пошуку товарів і продавців, по вивченню репутації, по пошуку покупців);
- витрати оцінки і контролю якості;
- витрати ведення і укладення договорів;
- витрати специфікації і захисту прав власності;
- витрати захисту від опортуністичної поведінки [74, 305-306].

Слід зазначити, що на сьогоднішній день є необхідність створення єдиного національного стандарту та якісного нормативно-правового забезпечення щодо організації обліку витрат на якість продукції.

Сільськогосподарська продукція має різного роду цільові призначення. Згідно з цим критерієм вона поділяється на три типи: кінцевого споживання, проміжну і сировину.

До продукції кінцевого споживання відносять ту продукцію, яка завдяки своїм біологічним якісним характеристикам безпосередньо

використовується для особистого споживання, тобто продукти харчування (свіжі овочі, фрукти, ягоди, незбиране молоко тощо).

Продукція, призначена для подальшого використання в сільськогосподарському виробництві в наступних циклах відтворення, називається проміжною (насіння, садивний матеріал, солома, гичка тощо).

Сільськогосподарська сировина (сировинні ресурси) представлена тими видами продукції, які використовуються для промислової переробки (зерновідходи, цукровий буряк, технічні сорти картоплі, значна частка зерна, льонопродукція, соняшник, ріпак тощо).

Кожному з цих типів продукції притаманні свої показники якості. Під показником якості розуміють кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей продукції, що задовольняють певні потреби споживачів стосовно до її цільового призначення й умов використання. Відношенням фактично досягнутого показника якості до його нормативного (базового) значення визначають рівень якості продукції.

Економічне суперництво підприємств, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й значною мірою на нецінових факторах. Серед цих факторів – реклама, створення сприятливих умов для реалізації продукції, забезпечення (за необхідності) після продажного обслуговування покупців – особливе місце займає якість продукції.

Зрозуміло, що за однакової ціни більшим попитом користуватиметься продукт, який має вищу якість.

Оскільки витрати на якість є одним з елементів собівартості готової продукції, то виникає потреба у організації їх обліку. На міжнародному рівні облік витрат на якість продукції ведеться на підставі аналізу ризиків і контролю в критичних точках технологічного процесу (система НАССР - Hazard Analysis and Critical Control Points - Аналіз ризиків і критичні точки контролю) [111, с.4].

Ця система ідентифікує, оцінює, аналізує та контролює ризики, що є

важливими для безпечності харчових продуктів.

Впровадження системи НАССР у промислових (харчових) підприємствах України розпочалося з 1 липня 2003 року, а у сільськогосподарських – лише у 2013 році. Суть цієї системи ґрунтується на таких принципах: проведення аналізу ризиків, ідентифікація критичних точок контролю, встановлення критичних меж для кожної точки, встановлення вимог до моніторингу критичних точок контролю, розробка коригувальних дій, встановлення процедури ведення записів перевірки системи НАССР [111].

Враховуючи відсутність чіткого нормативно-правового регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку є не простим і вимагає особливої уваги.

В українському законодавстві та у діючих положеннях стандартах бухгалтерського обліку відсутні будь-які рекомендації щодо обліку витрат на якість, тому кожне підприємство має можливість організувати облік витрат на якість готової продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

Як зазначає Поліщук О.Т., витрати на якість являються витратами на вдосконалення властивостей продукції, або ж витрати на запобігання погіршення цих властивостей. До них доцільно віднести: витрати на оцінку якості, витрати на запобігання браку та погіршення якості, витрати на дотримання та контроль якості, витрати на оновлення та вдосконалення технологічного процесу підвищення якості, а також витрати на систему управління якістю. Ефективність обліково-аналітичного забезпечення системи якості продукції, на думку автора, досягається при розмежуванні витрат на якість по етапам руху готової продукції та з урахуванням основних господарських процесів, які вона проходить [94? 228].

Тому науковець пропонує визначати структуру витрат на якість продукції залежно від стадій господарського процесу:

- витрати на якість у процесі постачання;

- витрати на якість у процесі виробництва;
- витрати на якість у процесі реалізації [94, с. 228].

У процесі постачання мають місце такі витрати, як: витрати на попереджувальні заходи, витрати на контрольні-вимірні операції, витрати на підтвердження якості матеріально-технічної бази, яка забезпечує виробництво.

На етапі виробництва можемо виділити такі витрати, як: витрати на удосконалення технології з метою підвищення якості продукції, витрати на запобігання браку, витрати на поліпшення якості, витрати на запобігання зниження якості продукції, витрати на систему управління якістю тощо.

Процес реалізації продукції включає такий склад витрат: витрати на підтвердження якості готової продукції, витрати на забезпечення заданого рівня якості, витрати на задоволення морального збитку споживачів у результаті споживання неякісної продукції. Отже, на нашу думку, саме запропоноване розмежування витрат на якість є основою їх облікового відображення та управління [94, с. 228].

На думку Андрушко Р.П., Лисої О.В., Мирончук З.П., облік витрат на якість сільськогосподарської продукції потрібно відображати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість». Це збірнорозподільний рахунок для витрат на якість сільськогосподарської продукції, за дебетом якого протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони будуть списані на рахунок «Основне виробництво», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та інші. Дана позиція авторів є виправданою і ми її підтримуємо [1, с. 10].

Тимрієнко І.Ю. пропонує витрати на якість включати до виробничої собівартості продукції і відображати окремим аналітичним рахунком рахунку 23 «Виробництво», що надасть інформацію про види, напрями використання і місця виникнення відповідних витрат [121]. Тобто вважати такі витрати складовими процесу виробництва.

На думку Камінської Т.Г., витрати, пов'язані з підтвердженням відповідності певного виробу, визначеним стандартам чи технічним умовам, повинні визнаватися витратами по звичайних видах діяльності у складі собівартості виробленої продукції, так як підтверджують відповідність виробленої продукції встановленим для неї вимогам [46, с. 16]

Пархоменко В. вважає, що не доцільно вести облік витрат на якість на окремому збірно-розподільчому рахунку, оскільки це лише призведе до збільшення кількості синтетичних рахунків і відповідно до збільшення обсягу облікової роботи. Вчений вважає, що доречно для цього буде вести аналітичний облік на рахунках витрат в розрізі «Витрати на якість» [79, с. 256].

З метою скорочення затрат облікового процесу, але при цьому не порушуючи надійність і достовірність в інформаційному забезпеченні, Поліщук Т.О. пропонує вести облік витрат на якість відповідно до стадій (процесів) діяльності підприємства: постачання – виробництво – реалізація. Першочергово необхідно здійснити накопичення витрат на забезпечення якості продукції в межах робочого плану рахунків на субрахунку рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» з наступним їх списанням, виходячи з господарських процесів. Витрати на якість у процесі постачання – це витрати на якість сировинної бази тощо доцільно обліковувати на субрахунку 2010 «Витрати на якість у процесі постачання», щодо процесу виробництва, то виникає необхідність деталізації рахунку 23 по субрахункам 231 «Виробництво продукції» та 232 «Витрати на якість у процесі виробництва» та рахунку 91 по субрахункам 911 «Загальновиробничі витрати» та 912 «Витрати на якість у процесі обслуговування виробництва», а на стадії реалізації продукції необхідно рахунок 93 деталізувати по субрахункам 93 «Витрати на збут» та 932 «Витрати на якість у процесі збуту» [94, с. 230].

Як вже зазначалось, перелік статей конкретних витрат на якість продукції складається самим підприємством з орієнтацією на процесний

підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом перевірки, вона повинна бути закладена у продукт.

Тому, вивчивши дослідження методики обліку витрат на якість продукції різними вченими та враховуючи практику обліку витрат на виробництво і витрат діяльності вважаємо за доречне здійснювати облік попроцесного виникнення витрат та застосовувати методику запропоновану Поліщук Т.О., використовуючи відповідні аналітичні рахунки (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Рахунки для обліку витрат на якість продукції

Господарські процеси	Рахунок, субрахунок	Назва аналітичного рахунку
постачання	20/10	Витрати на якість у процесі постачання
виробництва	23 91	Витрати на якість у процесі виробництва
реалізації	93	Витрати на якість у процесі збуту

До складу витрат на якість продукції науковці пропонують відносити:

- інформаційні послуги;
- маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- метрологічне забезпечення виробництва та оцінки якості продукції;
- виплати по сертифікації продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- витрати на заробітну плату персоналу, які займаються оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів;
- нарахування на заробітну плату;
- вартість придбаних навчальних книг по виробництву продукції;
- витрати на перевірку зразків продукції;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питання якості;
- витрати на підтвердження якості зразків;
- відрядження працівників пов'язані із вдосконаленням навиків;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції

встановленим вимогам [1, с. 12]

Витрати на якість продукції в системі рахунків обліку відобразатимуться з використанням рахунків 20, 23, 91 та 93, залежно від процесу господарської діяльності (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Методика облікового відображення витрат на якість продукції

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
1. Закуплено насіння для пробних посівів	208/якість	63	2000
2. Відображено суму податку на додану вартість	64	63	400
3. Проведено пробні посіви	231/якість	208/якість	2000
4. Нарахована зарплата та відрахування на соціальні заходи	231/якість	66, 65, 64	250
5. Включено витрати на якість до вартості виробленої продукції при завершенні виробництва	27	231/якість	2250

Якщо, в результаті пробного посіву закуплене насіння є неякісним, в обліку здійснюватиметься запис: дебет 949 «Інші витрати операційної діяльності» кредит 231/якість на суму 2250 грн.

Зазначена методика обліку та приведений перелік витрат на якість продукції надасть можливість визначити момент виникнення витрат, здійснити контроль та аналіз задля запобігання витрати споживчих властивостей чи погіршення якості продукції до завершення повного виробничого циклу, що сприятиме підвищенню конкурентоспроможності виготовленої продукції та збереження іміджу підприємства.

З метою документування якісних параметрів продукції необхідно доповнити інформацію про показники якості продукції в таких первинних документах, як журнал обліку вантажів, що надійшли, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, товарно-транспортна накладна, накладна на внутрішнє переміщення товарів тощо. Також можливий варіант самостійно розробити форми внутрішніх документів в системі Microsoft Excel або ж перенести в операційну систему ці первинні документи з існуючих програмних продуктів 1 С: Підприємство.

З метою підвищення ефективності діяльності підприємств та можливості

прийняття управлінським персоналом обґрунтованих рішень також науковці пропонують процес організації обліку витрат на якість продукції здійснювати у наступній послідовності (рис. 3.2) [1, с. 13].

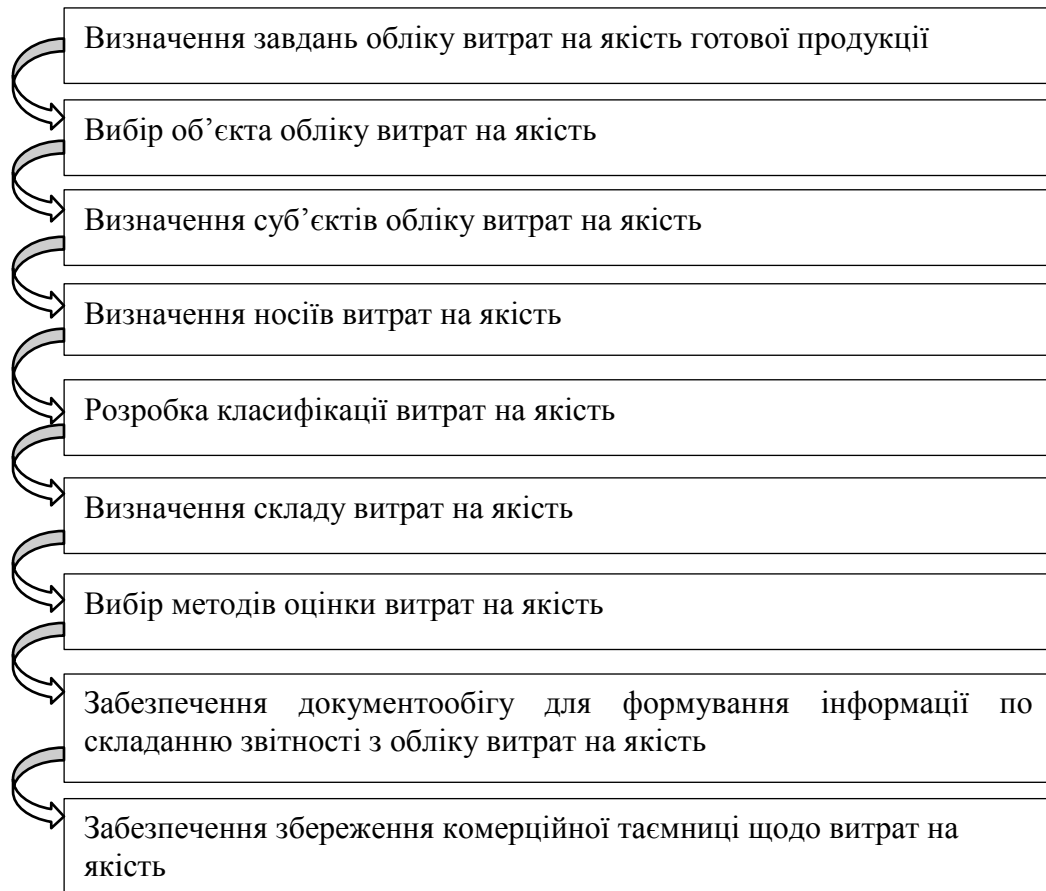


Рис. 3.2. Процес організації обліку витрат на якість продукції

Всі розглянуті етапи повинні бути закріплені в обліковій політиці підприємств. А саме в Наказі про облікову політику, в якому повинен міститися розділ щодо обліку витрат на якість або розроблене окреме Положення про витрати на якість продукції.

Для малих підприємств не є доцільним створення окремого Положення про витрати на якість, для них достатнім буде включення до Наказу про облікову політику даних елементів.

А для великих підприємств, які мають значні обсяги реалізації та орієнтуються на збільшення своєї ринкової частки шляхом підвищення якості продукції та здобуття на цій основі конкурентних переваг,

доцільним є розробка та затвердження окремого Положення про витрати на якість продукції.

У даному Положенні необхідно зібрати всю інформацію, як облікового, так і загального управлінського спрямування щодо витрат на якість сільськогосподарської продукції.

Для успішної конкуренції сільськогосподарської продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку сільськогосподарським підприємствам доцільно проводити внутрішній контроль якості продукції. Внутрішній контроль якості продукції здійснюватиметься для визначення можливостей її покращення та для декларування відповідності своєї продукції нормам якості.

3.2. Автоматизація обліку готової продукції як система зворотнього зв'язку між обліком та контролем

Сучасний бухгалтер посідає одне з провідних місць в управлінні підприємством, оскільки займається не тільки веденням бухгалтерських рахунків, а й здійснює планування, контроль, оцінювання діяльності, розробку управлінських рішень у господарській діяльності підприємства. Все це обумовлює збільшення інформаційного навантаження на бухгалтера і характеризує актуальність проблеми автоматизації управлінської діяльності на основі сучасних інформаційних технологій.

Готова продукція оприбутковується на склад із виробничих підрозділів на основі первинних документів – накладних, актів, відомостей випуску продукції та документів, що засвідчують якість (свідоцтво про якість, сертифікат відповідності державній системі сертифікації) [124, с. 228]. Процес заповнення, збору документів і потрапляння їх до відділу збуту призводить до затримки процесу збуту продукції та незадоволення покупця у співробітництві.

Тому ефективність роботи бухгалтера, аналітика та управлінця при реалізації готової продукції на підприємстві можна суттєво підвищити

завдяки засобам інформації та автоматизації документообігу, які дають змогу оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редактування та друку вихідних документів, квартальних, піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи, підвищувати ефективність праці аудиторів, ревізорів.

Технологія автоматизації бухгалтерського обліку готової продукції та процесу її реалізації своїми процесами аналогічна до звичайної паперової форми обліку. Але існують деякі відмінності між журнально-ордерною й автоматизованою обліковими формами, які полягають у послідовності виконання операцій і збереження даних. Застосування автоматизованого обліку готової продукції на підприємствах дає змогу повністю позбутися помилок, які виникають на етапі перенесення даних з одного первинного документа до іншого, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. При автоматизованій формі процес ведення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів – складання реєстрів, звітності тощо – проводиться автоматично. Автоматизована форма ведення бухгалтерського є кращою тим, що програмне забезпечення дає змогу перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів, швидко виявити помилку і вказати способи її виправлення.

Таким чином, підвищується достовірність та оперативність інформації [109, с. 323].

Науковці стверджують, що доцільно провести повну автоматизацію підприємств та впровадження програми «1С: Підприємство: Бухгалтерія 8» [4].

Для автоматизації обліку в Україні найбільше розповсюдження отримала програма «1С:Підприємство», а саме її версія 7.7. Це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованою) звітності.

Методика бухгалтерського обліку забезпечує одночасну реєстрацію кожного запису господарської операції як по рахунках бухгалтерського обліку, так і по необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку.

Облік запасів є одним з найбільш трудомістких, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом, і тисячами найменувань запасів, тому застосування програми «1С: Бухгалтерія» значно підвищує ефективність роботи бухгалтера.

Бухгалтерський облік, реалізований у програмі «1С: Бухгалтерія», відповідає прийнятій на сьогоднішній день методології бухгалтерського і податкового обліку в Україні і забезпечує представлення інформації про організацію керівникам, бухгалтерам, менеджерам та зовнішнім користувачам – податковим органам або інвесторам.

Розглянемо принцип дії цієї програми в частині обліку готової продукції.

Довідник «Запаси» призначений для збереження списку Запасів (товарів, продукції, матеріалів та інше) і послуг, що виготовляються або одержуються. Він використовується як для заповнення документів, так і для ведення аналітичного обліку по таких бухгалтерських рахунках: 20; 22; 21; 23; 28, а також і 26 та 27.

Загальна структура програми «1С: Бухгалтерія» представлена на рисунку 3.3.

Суть її полягає у тому, що склади підприємства та його структурні підрозділи забезпечені комп'ютерними засобами. Це дає можливість працівнику складу вести облік за допомогою інформаційної техніки та заносити в комп'ютерну базу дані усіх відомостей згідно з первинними документами.

Підприємства, які використовують дану сучасну інформаційну систему на практиці, мають можливість ведення обліку декількох організацій в єдиній інформаційній базі та можливість розширення області застосування типового рішення.

Вихідними даними для роботи програми є проводки, які вносяться в

журнал господарських операцій. В програму слід вводити всі проводки, які відбивають господарську діяльність підприємства. Програма розрахована для зберігання великої кількості проводок – десятків і сотень тисяч, але завжди можна знайти серед них потрібні по даті, рахунках дебету і кредиту, сумі або змісту. Крім того, можна обмежити «видимість» проводок деяким часовим інтервалом, проглядаючи проводки за рік, півроку, квартал і т.д.

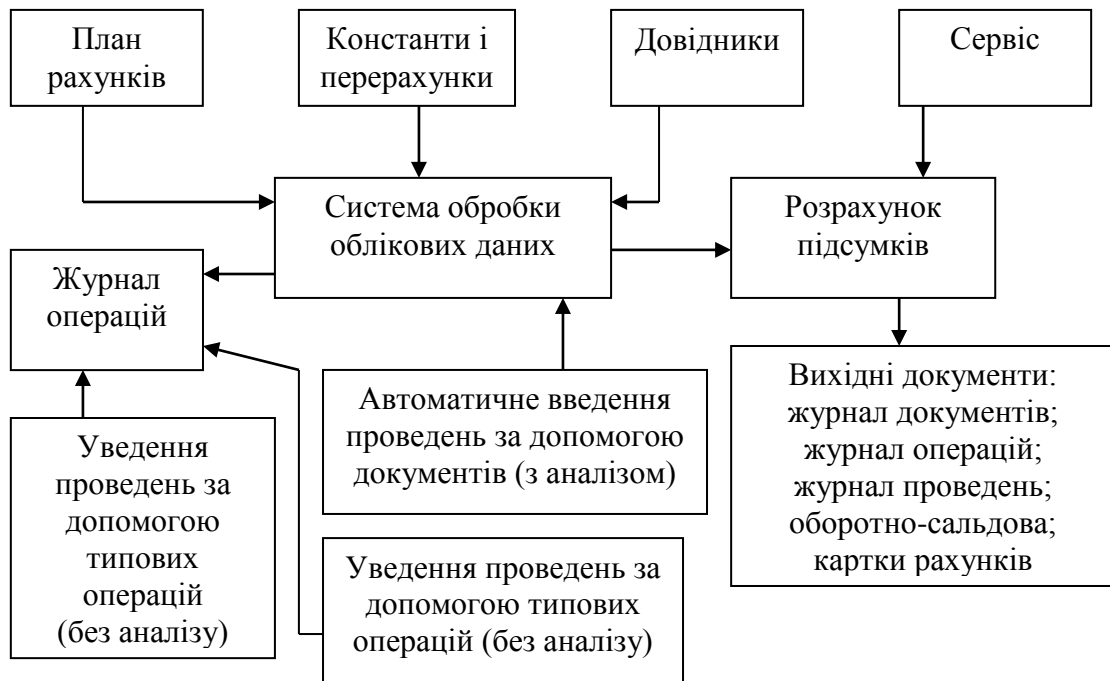


Рис. 3.3. Загальна структура програми «1С: Бухгалтерія»

Програма дозволяє вводити проводки наступними способами:

1. Ручний ввід проводок: при вводі в журнал вказується дата, кореспонденція рахунків, сума і зміст операції. Якщо по указаних рахунках ведеться аналітичний облік, то програма вимагає ввести ознаки аналітичного обліку (субkonto). Якщо по рахунках проводки ведеться кількісний або валютний облік, то програма вимагає ввести кількість або суму в валюті.

2. Використання типових операцій дозволяє автоматизувати ввід стандартних або часто використовуваних операцій. При вводі типової операції створюються одна або декілька проводок, при чому суми цих проводок можуть вираховуватися автоматично. Так, можна оприбутковувати

матеріали і зразу ж списати по них ПДВ, нарахувати зарплату і зразу ж визначити відчислення в пенсійний та інші фонди і т.д. За допомогою типових проводок можна закрити рахунки, розрахувати прибуток тощо.

3. Використання режиму «Документи» передбачає ще більш універсальні і гнучкі засоби для вводу документів і проведення бухгалтерських розрахунків. За допомогою цього режиму в журнал операцій можна ввести дані про деякий документ (платіжне доручення, рахунок, накладну та інші) або розрахунок (прибутку, податків, переоцінки валюти тощо) і зв'язані з ним проводки, котрі автоматично розраховуються по заданих формулах. Відповідний документ можна тут же роздрукувати на принтері.

При цьому є можливість з часом змінити реквізити документу або вхідні дані розрахунку (кількість відпущеного товару в накладній, погодинну ставку в розрахунку зарплати і т.д.) і програма перераховує всі зв'язані з документом проводки. Більше того, користувач може встановити режим автоматичного перерахунку проводок, пов'язаних з документом або розрахунком. Ця можливість дуже зручна для таких операцій, як переоцінка валюти, розрахунок прибутку і податків і т.д. – при будь-яких змінах журналу господарських операцій ці операції можуть бути швидко перераховані.

4. Перенос проводок дозволяє імпортувати дані, підготовлені в інших програмах або створені в прикладній бухгалтерській програмі (ПБП) на інших комп'ютерах.

Програма дозволяє при вводі проводок автоматично формувати і роздруковувати вихідні документи.

Першим етапом роботи в комп'ютерній системі обліку є настройка початкових даних. Настройка даних облікової політики, іншої умовно-постійної інформації здійснюється в конфігурації в списку констант (рис. 3.4).

В типовій конфігурації облік виробничих запасів здійснюється

на рахунках другого класу, зокрема на рахунок 26 «готова продукція» чи 27 «продукція сільськогосподарського виробництва» (рис. 3.5).

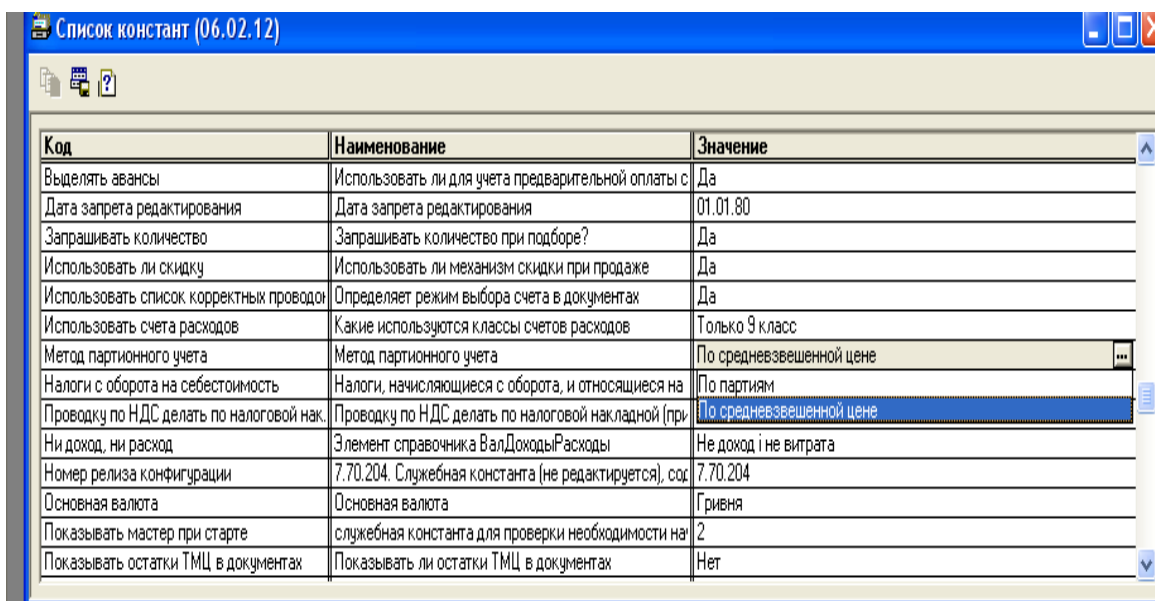


Рис. 3.4. Настройка списку констант

Для зберігання списку продукції призначений довідник «Номенклатура». Він використовується як для заповнення документів, так і для ведення аналітичного обліку по бухгалтерських рахунках 26, 27.

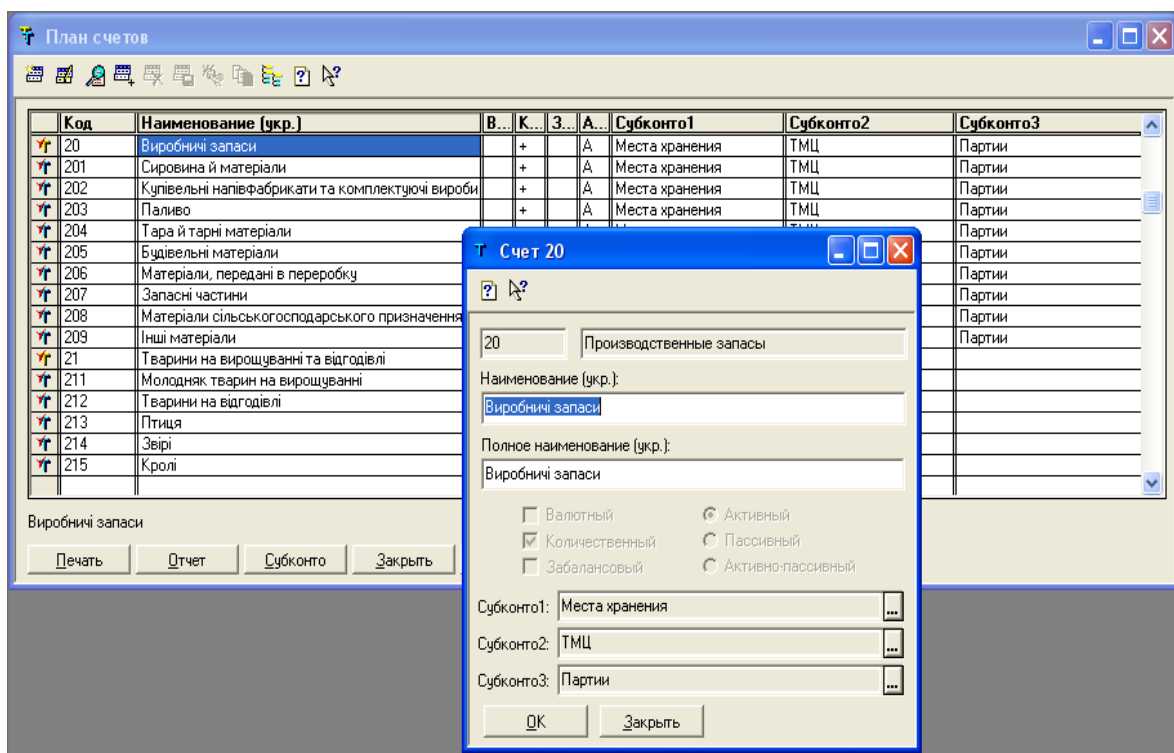


Рис. 3.5. Рабочий план рахунків

Інформація про кожен елемент довідника розділена на дві закладки «Ціни» і «Додатково». Кожен вид готової продукції має коротке і повне найменування – коротке служить для відображення в екранних формах і для швидкого пошуку, а повне найменування виводиться в друкарські форми документів. Кожен вид продукції має відпускну ціну, яка фіксується у валюті продажу. Це означає, що при виписці документів (рахунків-фактур і накладних) ці ціни будуть перераховані у валюту документа по вказаному курсу. Ціна покупки задається у валюті покупки. На відміну від цін покупки і продажу, які зберігаються без ПДВ, роздрібна ціна зберігається з ПДВ і завжди задається в гривнях. Типова конфігурація зберігає історію роздрібних цін для кожного виду продукції, проглянути яку можна, скориставшись кнопкою «Історія».

Заповнивши реквізит «Артикул», ми зможемо виконувати по ньому швидкий пошук і сортування. Одиниця вимірювання, в якій ми хочемо бачити залишки готової продукції, задається в реквізиті «Базова одиниця вимірювання». Окрім неї може бути визначено ще довільна кількість інших одиниць вимірювання. Докладніше для цього використовується довідник «Одиниці вимірювання». Поле «Вигляд» може приймати одне з наступних значень – «Товар», «Послуга», «Тара», «Продукція», «Напівфабрикат», «Матеріал», «Будматеріал», «Паливо», «Запчастини» тощо. Правильно встановивши вид готової продукції, можна заповнювати реквізити, які знаходяться на закладці «Додатково» (рис. 3.6).

Для кожного виду продукції повинен бути вказаний бухгалтерський субрахунок обліку – він використовуватиметься при формуванні бухгалтерських проводок. Для готової продукції необхідно також вказати рахунок витрат і вид витрат. Ця інформація використовуватиметься при формуванні проводок по прибуткуванню та витрачання продукції у виробництво.

Для ведення списку місць зберігання видів продукції підприємства в Типовій конфігурації передбачений довідник «Місця зберігання».

Кожен елемент довідника характеризується типом місця зберігання – чи є це склад, або матеріально-відповідальна особа, за якою числиться конкретний об'єкт обліку, а також власне найменування місця зберігання.

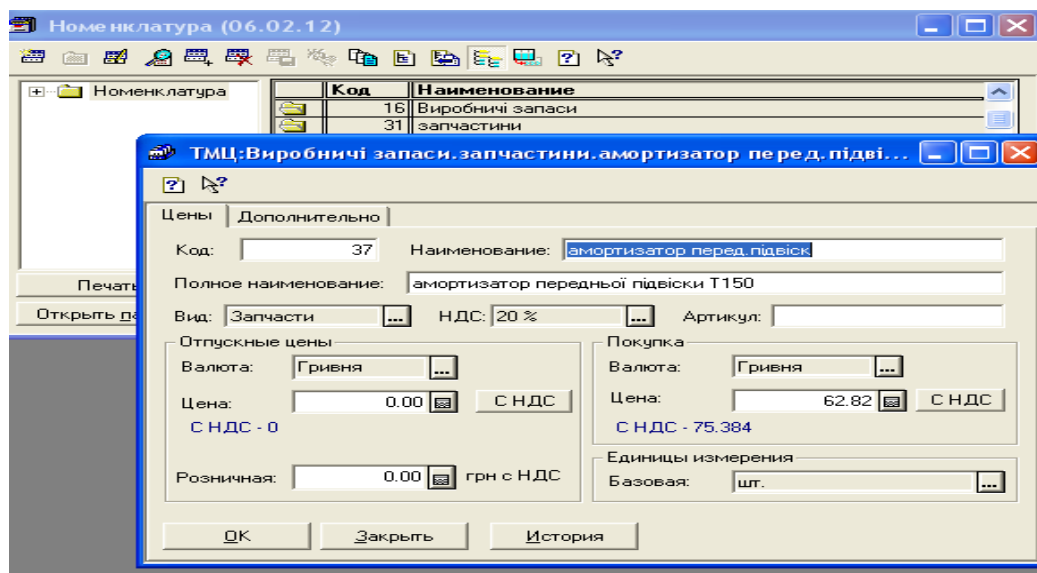


Рис. 3.6. Вікно довідника «Номенклатура»

Місця зберігання, що мають тип «Склад», характеризуються ще одним параметром – видом. Вид може приймати наступні значення: «Склад» чи «Магазин» (рис. 3.7).

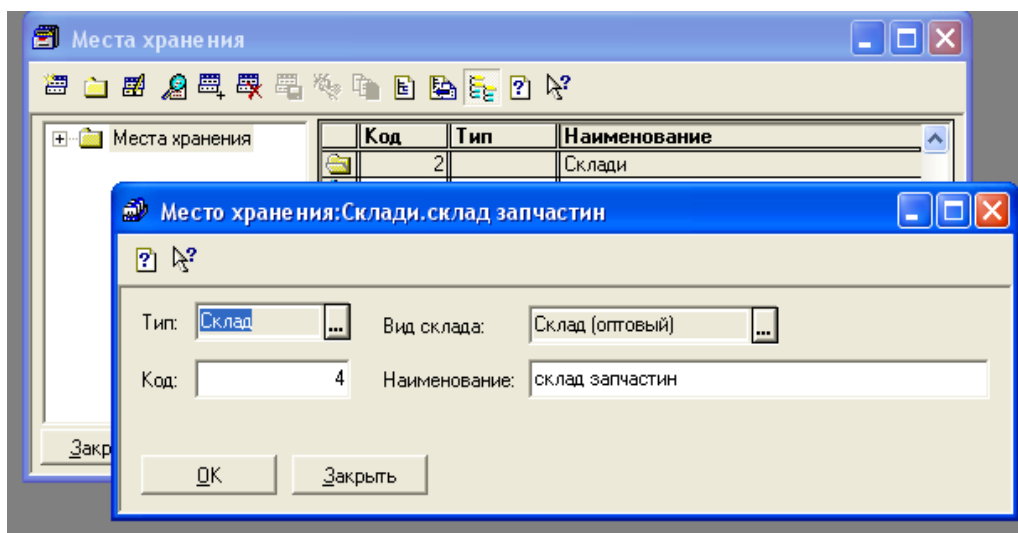


Рис. 3.7. Вікно довідника «Місця зберігання»

В програмі передбачено ведення надходження продукції в журналі

«Прихідні документи». Рух продукції – в журналі – «Складські документи». В програмі реалізовано можливість роботи як з регламентованими, так і зі стандартними звітами.

В типову конфігурацію включено набір стандартних звітів. Стандартні звіти – це цілісна система, яка дозволяє формувати одні звіти на підставі інших, деталізуючи дані звіту. Вони призначені для отримання даних за підсумками по бухгалтерських проводках в різних розрізах. Такі звіти можуть бути складені при використанні Плану рахунків бухгалтерського обліку, що використовується в програмі, незалежно від змісту та призначення конкретних рахунків.

Для встановлення відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку, отримання підсумкових і деталізованих даних по обліку готової продукції можна використовувати стандартні звіти програми «1С:Підприємство».

Стандартні звіти визначаються конфігурацією, змінюються в конфігураторі, служать для отримання інформації, як правило, за будь-якого рахунка. Всі звіти можна скласти за період, що визначається або двома датами, або за квартал, місяць.

З цією метою формують системні форми звітів: «Головна книга», «Оборотно-сальдова відомість по рахунку».

Якщо порівнювати автоматизовану програму «1С: Бухгалтерія» та неавтоматизований облік готової продукції, то можна спостерігати ряд таких переваг. По-перше, підвищується продуктивність роботи бухгалтерів-аналітиків. Вони звільняються від технічної роботи та більше приділяють увагу діяльності, що дозволяє здійснювати більш глибокі дослідження, вести постановку більш складних економічних завдань. По-друге, більш глибоко та всебічно досліджуються економічні явища, процеси та виявляються резерви підвищення ефективності діяльності підприємства.

Використання комп'ютерної техніки для ведення бухгалтерського обліку, при здійсненні загального аналізу фінансово-господарської

діяльності та аналізу запасів має важливе значення. Для покращення результатів господарської діяльності кожне підприємство повинно систематично оновлювати комп'ютерний парк та використовувати в аналітичній роботі сучасні комп'ютерні програми та інформаційні технології.

Все ширшого розповсюдження набуває наступна версія програми – восьма. «1С:Бухгалтерія 8.2» забезпечує рішення всіх задач, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо до її повноважень повністю входить облік на підприємстві, включно з випискою первинних документів, обліком продажів тощо. Крім того, інформацію про окремі види діяльності, торгівлі і виробничі операції, можуть вводити співробітники суміжних служб підприємства, що не є бухгалтерами. У останньому випадку за бухгалтерською службою залишається методичне керівництво і контроль за настройками інформаційної бази, що забезпечують автоматичне віддзеркалення документів в бухгалтерському і податковому обліку. Дане прикладне рішення також можна використовувати тільки для ведення бухгалтерського і податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

«1С:Бухгалтерія 8.2» є сукупністю платформи «1С:Підприємство 8» і конфігурації «Бухгалтерія підприємства для України». У 1С:Бухгалтерії 8.2 закладена можливість сумісного використання з прикладними рішеннями «Управління реалізацією» і «Зарплата і Управління Персоналом», також створеними на платформі «1С:Підприємство 8.0».

«1С:Бухгалтерія 8.2» містить засоби для перенесення даних з «1С:Бухгалтерії 7.7», а також з конфігурації «Спрощена система оподаткування» системи програм «1С:Підприємство 8.2».

В порівнянні з «1С:Бухгалтерією 7.7» «вісімка» має ряд переваг:

1. Реалізована можливість ведення обліку декількох організацій в єдиній інформаційній базі. Організації можуть використовувати загальні списки товарів, статей витрат, контрагентів тощо.

2. Поява в «1С:Бухгалтерії 8.2» партійного обліку розширює область застосування типового рішення.

3. Реалізований опціональний аналітичний облік по місцях зберігання: кількісний і кількісно-сумовий.

4. Реалізована можливість обліку продукції в роздрібній торгівлі за продажними цінами.

5. У «1С:Бухгалтерії 8.2» підтримується облік діяльності індивідуальних підприємців, що застосовують спрощену систему оподаткування.

6. У новій версії «1С:Бухгалтерії 8.2» розширені можливості настройки типових операцій – засоби групового введення часто використовуваних бухгалтерських проводок.

7. Сучасний ергономічний інтерфейс 1С:бухгалтерії 8.2 робить доступними сервісні можливості «1С:Підприємства 8» навіть для невеликих організацій.

По складах може вестися кількісно-сумовий облік і облік по партіях. Складський облік може бути відключений, якщо в ньому немає необхідності. Враховуючи динаміку розвитку восьмого покоління системи програм «1С:Підприємство» та їх можливостей в обліку запасів можна зробити висновок, що під час автоматизації обліку програма «1С:Бухгалтерія 8.2» повинна стати стандартом автоматизації, що забезпечує потреби підприємств різних розмірів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі обґрунтовано теоретичні аспекти обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції, проведено дослідження практики обліку та контролю базових господарств, запропоновано напрямки удосконалення обліку та внутрішньогосподарського контролю готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають змогу зробити певні висновки та пропозиції.

1. Діяльність кожного господарюючого суб'єкта у сучасних умовах є предметом уваги широкого кола учасників ринкових відносин, які зацікавлені у позитивних результатах його функціонування. Успішна діяльність кожного з них полягає у підвищенні рівня економічної ефективності виробництва продукції. Облік та контроль готової продукції є важливими функціями системи управління підприємства, оскільки дозволяють отримати інформацію про достовірність показників фінансової звітності в частині готової продукції підприємства, а також об'єктивність визначення собівартості готової продукції, її оцінки та конкурентоспроможності на ринку.

2. Дослідження свідчать, що в науковій літературі існують різні погляди щодо визначення сутності змісту готова продукція, що обумовлює особливості підходів до її обліку та контролю. Аналіз наукових думок та проведене дослідження щодо сутності та класифікаційних ознак готової продукції дало можливість сформулювати власне бачення поняття готової продукції сільськогосподарських підприємств та розкрити її класифікацію.

3. Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», 30 «Біологічні активи». Проте, окреслені підходи до визнання та оцінки готової продукції та продукції сільськогосподарського виробництва

різні. Відповідно до норм П(С)БО 9 та П(С)БО 30 готова продукція визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з її використанням, та її вартість може бути достовірно визначена. При цьому, придбана (отримана) або вироблена готова продукція зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, а сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Дослідження облікової політики базових господарств підтверджує дотримання підприємствами діючих норм законодавства.

4. Результати проведеного дослідження свідчать про те, що готова продукція займає вагомую частину у складі оборотного капіталу підприємств, тому облік та контроль дають змогу систематично зіставляти фактичні дані з плановими, виявляти причини відхилень з метою їх оперативного усунення, а також забезпечують можливість здійснювати планування обсягів виробництва, реалізації та отримання доходів і понесення витрат.

5. Дослідження первинного обліку руху готової продукції базових господарств підтверджує дотримання ними усіх вимог щодо первинного відображення господарських операцій. Однак, пропонуємо при отриманні продукції від постачальників формувати акт на прийняття продукції. Це дасть можливість об'єктивно вирішити спірні питання, якщо такі матимуть місце. Також, враховуючи внесені наказом міністерства фінансів України зміни від 30.09.2014 №987 до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» запропоновано застосовувати локальний акт видачі та використання довіреностей на отримання цінностей (додаток Г), в якому прописані усі правила щодо отримання та «погашення» довіреностей.

6. Аналіз наукової літератури та думок вчених дали можливість сформувати систему інформаційного забезпечення обліку та

внутрішньогосподарського контролю готової продукції.

7. Досліджуючи стан складського господарства та облік готової продукції базових господарств визначено, що для синтетичного обліку готової продукції призначено 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Вивчення робочого плану рахунків та стану обліку готової продукції дало можливість відзначити, що хоча за базу дослідження обрано підприємства сільськогосподарського виробництва, однак робочий план рахунків цих підприємств різний. Тому, у магістерській роботі запропоновано удосконалений план рахунків для обліку готової продукції. Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва базові сільськогосподарські підприємства використовують рахунок 23 «Виробництво». Однак встановлено різниця у використанні деяких рахунків чи субрахунків. Тому запропоновано удосконалений план рахунків для обліку готової продукції.

8. За результатами вивчення сутності категорії контроль, його класифікаційних ознак з'ясовано, що особливостями внутрішньогосподарського контролю є те, що він: здійснюється контролюючими суб'єктами самого підприємства; охоплює усі види контролю; забезпечує зв'язок між керованою та керуючою системами підприємства.

В усіх базових господарствах функціонує служба внутрішньогосподарського контролю – ревізійна комісія. Проте, у ТОВ «Селищанське» нормами статуту обмежено функції ревізійної комісії. Також у товаристві відсутнє положення про ревізійну комісію. Тому нами запропоновано проект Положення, що сприятиме здійсненню дієвого внутрішнього контролю у товаристві.

9. Враховуючи сутність внутрішньогосподарського контролю та представлене авторське визначення суті готової продукції обґрунтуємо мету внутрішньогосподарського контролю готової продукції: забезпечення

збереження готової продукції на всіх етапах руху, та запропоновано основні етапи та прийоми внутрішньої перевірки готової продукції.

10. За сучасних ринкових умов серед основних вимог існування і розвитку підприємства є виробництво конкурентоспроможної продукції, що може бути реалізована як на вітчизняному, так і на зарубіжному ринку. Основні економічні закони підтверджують конкурентоспроможність продукції за умови відповідності та дотримання взаємозв'язку між ціною і якістю продукції. Тому, вивчивши дослідження методики обліку витрат на якість продукції різними вченими та враховуючи практику обліку витрат на виробництво і витрат діяльності запропоновано облік попроцесного виникнення витрат на якість продукції.

11. В процесі вивчення облікової роботи працівників бухгалтерських служб та служб внутрішньогосподарського контролю визначено, що сучасний бухгалтер посідає одне з провідних місць в управлінні підприємством, оскільки займається не тільки веденням бухгалтерських рахунків, а й здійснює планування, контроль, оцінювання діяльності, розробку управлінських рішень у господарській діяльності підприємства. Все це обумовлює збільшення інформаційного навантаження на бухгалтера і характеризує актуальність проблеми автоматизації управлінської діяльності на основі сучасних інформаційних технологій. Запропонована модернізація існуючої системи обліку з урахуванням сучасних особливостей та технічних можливостей, що позитивно вплине на показники їх діяльності та систему контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушко Р.П. Організація обліку та аудит витрат на якість сільськогосподарської продукції / Андрушко Р.П., Лиса О.В., Мирончук З.П. // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 12 (45). – Ч. 1. – 2015. – С. 7-15
2. Безверхий К. Організація первинного обліку непрямих витрат промислових підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №2. – С. 16-23.
3. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Белов Н. Г. – М. : Экономика, 1981. – 183 с.
4. Беляєва М.Ю. Автоматизація обліку готової продукції / М.Ю. Беляєва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: conference.nuos.edu.ua
5. Білоусов А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби» / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С. 49-56.
6. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / Білуха М. Т. – К. : Вища школа, 1994. – 364 с.
7. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю : підручник / Білуха М. Т. – К. : ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
8. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підруч. / Білуха М. Т. – К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
9. Бондар Н.М. Формування системи контролю на сучасному підприємстві [Електронний ресурс] / Н.М. Бондар. – Режим доступу : <http://business-consultant.com.ua/publicaciiub103.html>
10. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація / Бутинець Т. А. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 412 с.
11. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Бутинець Ф.Ф. – 2-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2000. – 640 с.

12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 7-ме вид., доп. і перероб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2006. – С. 832
13. Бутинець Ф. Ф. Контрольно-ревизионная служба на селе: вопросы и ответы / Бутинець Ф. Ф., Гайдай А. П., Цал-Цалко Ю. С – М. : Агропромиздат, 1986. – 158 с.
14. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / [Хом'як Р. Л., Партин Г. О., Корягін М. В. та ін.]; за ред. Р. Л. Хом'яка. – 2-е вид. – Львів : «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.
15. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК : посіб. по застосув. нормат.-метод. док. Мінагрополітики та ДПА України / під ред. Ю. Я. Лузана, В. М. Жука. – К. : ІАЕ, 2004. – 496 с.
16. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підруч. [Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. та ін] ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [4-те вид.]. – К. : Алерта, 2007. – 979 с.
17. Вуйців М. М. Ідентифікація функції внутрішньогосподарського контролю «на межі» бухгалтерського обліку та системи управління / М. М. Вуйців // Економіка та держава. – 2011. – №11. – С. 91-94.
18. Глен А. Велш. Основи фінансового обліку / Велш А. Глен, Шорт Г. Данієл / [пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач]. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
19. Глібко В. М. Судова бухгалтерія : підруч. / В. М. Глібко, О. П. Бушчан. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – С. 224.
20. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
21. Голов С. Ф. Справедлива вартість та її місце в системі оцінок бухгалтерського обліку / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С. 3-18/
22. Голощанов Н. А. Контроль и ревизия / Н. А. Голощанов, А. А. Соколов. – М. : Альфа-прес, 2007. – 284 с.

23. Горбатова Є. Ф. Контроль і ревізія : навч.-практ. посіб. / Є. Ф. Горбатова. – Сімферополь : ДІАЙПІ, 2010. – 329 с.
24. Грэй С. Финансовый учет: глобальный подход: учебн.-метод. пособие / С. Грей, Б. Нидлз. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 304 с.
25. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія / Л. В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
26. Гуцаленко Л. В. Можливості застосування справедливої вартості у вітчизняній обліковій системі / Л. В. Гуцаленко // Зб. наук. праць Вінн. нац. аграр. ун-ту. Серія: Економічні науки / [редкол.: Г. М. Калетнік (голов. ред.) та ін.]. – Вінниця, 2012. – Вип. 3, т. 2. – 226 с.
27. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.
28. Давидович І.Є. Контролінг [Електронний ресурс] / І.Є. Давидович. – Режим доступу :
http://pidruchniki.ws/16280414/finansi/mistse_kontrolingu_sistemi_upravlinn_ua_pidpriyemstvom
29. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при разных формах собственности. – М.: Финансы и статистика, – 1992. – 132 с.
30. Деречин В. В. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / В. В. Деречин, М. М. Кізім. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 352с.
31. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
32. Дерій В. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / Дерій В. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №2. – С. 48-56

33. Денчук П. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – С. 30-32.

34. Дікань Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: конспект лекцій / Л. В. Дікань, Н. М. Шульга. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2005. – 60 с.

35. ДСТУ 2960-94 «Організація промислового виробництва. Основні поняття. Терміни та визначення»: затверджені наказом Держстандарту України № 333 від 23.12.94 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>

36. Економіка підприємства: навч. посіб. / [Шелегеда Б.Г., Берсуцький А.Я., Касьянова Н.В., Кравцова Л.В., Солоха Д.В. та ін.]; за ред. Б.Г. Шелегеди. – Донецьк: ДонУЕП, 2010. – 685 с.

37. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Ред. кол.: ...С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

38. Заокіпна Н. С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації [Електронний ресурс] / Н. С. Заокіпна // Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonalennya-obliku-gotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/>

39. Захарчук І.С. Первинний документ як доказ в аудиті / І.С. Захарчук // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали V між нар. наук.-практ. конф. молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів (7 грудня 2013 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2013. – 282 с.

40. Захарчук І.С. Контроль як функція управління / І.С. Захарчук // Реформування економіки в контексті міжнародного співробітництва: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (м. Сімферополь, 29-30 листопада 2013 р.) / Наукове об'єднання «Economiks». У 3-х частинах. – Сімферополь: НО «Economiks», 2013, ч. 3. – 140 с.

41. Захарчук І.С. Сутність категорії «внутрішній контроль» /

І.С. Захарчук // Вісник студентських наукових робіт навчально-наукового інституту аграрної економіки. Випуск 2. – Вінниця, 2013. – 96 с.

42. Захарчук І.С. Внутрішньогосподарський контроль готової продукції сільськогосподарських підприємств / І.С. Захарчук // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 17-18 листопада 2015 р., м. Вінниця: ПП «Едельвейс і К», 2015. – 186 с.

43. Іванілов О. С. Економіка підприємства: підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / О. С. Іванілов — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 728 с.

44. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 : – Режим доступу :

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

45. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Калюга Є. В. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

46. Камінська Т.Г. Облікове відображення витрат на сертифікацію продукції за міжнародними стандартами / Т.Г. Камінська // Реформування економіки держави та регіонів: технологічні та економічні аспекти: збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 19-20 червня 2015 р.). у 2 част. – К.: Аналітичний центр «Нова економіка», 2015. – Ч. II. – 128 с.

47. Кінева Т. С. Місце та роль оцінки у системі обліково-аналітичного забезпечення управління / Т. С. Кінева // Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки. – 2011. – №3 (57). – С. 62-64.

48. Кіпіоро І.М. Формування системи контролінгу на підприємстві [Електронний ресурс] / І.М. Кіпіоро. – Режим доступу : http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_22%282%29_ekon/stat_20_1/41.pdf

49. Кирейцев Г. Г. Функции учета в механизме управления сельскохозйственным производством / Г. Г. Кирейцев. – К.: УСХА, 1992. –

240 с.

50. Коцупатрий М. М. Соціальна функція бухгалтерського обліку / Коцупатрий М. М., Мерієнецька В. Ф. // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць / [відп. ред. М. М. Коцупатрий]. К. : КНЕУ, 2012. Спец. випуск. – 312 с.

51. Контроль і ревізія : підруч. / [Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І.]. – [2-ге вид., доп. і перероб.] . – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

52. Контроль і ревізія : [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / [Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І.]; під ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – [3-тє вид., допов. і переробл.]. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.

53. Контроль і ревізія [підручник] / Ф. Ф. Бутинець, В. П. Бондар, Н. Г. Виговська, Н. І. Петренко. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с.

54. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / під ред. к.е.н., проф. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.

55. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Кочерин Е. А. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.

56. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334с.

57. Кутер М. И. Теория бухгалтерського учета : учеб. / Кутер М. И. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

58. Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории : учеб. пособие / Кутер М. И. – М. : Экспериментальное бюро-М, 1997. – 496 с.

59. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учёта : [учеб. пособие] / М. И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 485 с.

60. Левин В. С. Внутризаводской контроль издержек производства / Левин В. С. – М. : Финансы, 1977. – 88с.

61. Леонтьев Н.А. Теория бухгалтерского учета / Н.А. Леонтьев. – М.: Министерство культуры СССР, 1953. – 402 с.
62. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія / Л. Г. Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
63. Луцюк І.В. Складові витрат на якість продукції / І.В. Луцюк // Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами: тези доповідей третьої наукової конференції аспірантів, пошукачів та магістрів. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 21-22 березня 2013. – 184 с.
64. Мальська М.П. Туристичний бізнес підручник / Мальська М.П. [Електронний ресурс] – Режим доступу:
http://pidruchniki.ws/11810811/turizm/funktsiya_menedzhmentu_kontrol
65. Манн Р. Контроллинг для начинающих. Система управления прибылью / Манн Р., Майер Э. – М. : Изд-во «Финансы и статистика», 2004. – 301 с.
66. Марчук У.О. Оцінка класифікації внутрішньогосподарського контролю [Електронний ресурс] / У.О. Марчук. – Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua.
67. Марчук У. О. Адаптація внутрішньогосподарського контролю до інтегрованої концепції внутрішнього контролю / У.О. Марчук // Економічний часопис-XXI. – 2012. – №11-12(1). – С. 87-89.
68. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва фінансів України від 10.01.2007 р. №2 – Режим доступу :
http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097
69. Михайленко В. Внутренний контроль и его место в обеспечении экономической безопасности / В. Михайленко // Контроль. – 2011. – № 9-10. – С. 68-78.
70. Михайленко В. Особенности модели организации системы внутреннего

контроля / В. Михайленко // Контроль. – 2011. – №9-10. – С. 79-88

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]: – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021

72. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

73. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. посіб. / Нашкерська. Г.В. - К.: Кондор, 2009. -503с.

74. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / Отв.ред. Л.И. Абилкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002. – 416 с.

75. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / Огійчук М. Ф., Плаксієнко В. Я., Панченко Л. Г. ; під ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 2-е вид. – К.: Вища освіта, 2003. – 800 с.

76. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / Огійчук М. Ф. – К. : Алерта, 2009. – 1080 с.

77. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун. – 3-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.

78. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / Пантелєєв В. П. ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП Інформ.-аналіт. агенство, 2008. – 491 с.

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

80. Переверзева Е. Учет готовой продукции // ГлавБух. – 2006. – №11. – С. 20-25

81. Петришина Н.С. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації /

Н.С. Петришина, Р.В. Перун // Наука й економіка. – 2014. – №1. – С. 49-52

82. Писаренко Т.М. характеристика діючої методики організації обліку готової продукції / Т.М. Писаренко / Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 12 (45). – Ч. 1. – С. 230-240

83. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI – режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

84. Подолянчук О. А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О. А. Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – №10. – С. 109-112 с.

85. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика : Монографія / О.А. Подолянчук. – Вид-во ПП «ТД «Едельвейс і К», 2010. – 276 с.

86. Подолянчук О. А. Класифікація контролю за організаційними формами та видами / Подолянчук О. А. // Вісн. Львів. комерц. акад. – Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2011. – Вип. 35. – 482 с.

87. Подолянчук О.А. Система інформаційного забезпечення контролю нерухомості / О.А. Подолянчук // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г.М. (Головний редактор) та інші. – Вінниця: ВНАУ, 2012. – Випуск 2 (64). – 223 с.

88. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль як система в діяльності підприємства / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики: збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції (26-27 вересня 2013 р.; м. Київ) / Відпов. за ред.. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. – 760 с.

89. Подолянчук О.А. Первинний документ в аудиті: факт господарських операцій чи доказ? / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). – Ч. 4. – Редкол.: відп. ед.. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – 472 с.

90. Подолянчук О.А. Проблеми функціонування служб

внутрішньогосподарського контролю / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: матеріали III міжнародної науково-практичної конференції (м. Вінниця, 3-4 жовтня 2013 р.). – Вінниця: Видавець «Редакційно-видавничий відділ ВНАУ», 2013. – Ч. 3. – 344 с.

91. Подолянчук О.А. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Економіка, фінанси, право. – 2014. – №2. – С. 18-22

92. Подолянчук О.А. Управлінський контроль наявності та руху готової продукції сільськогосподарських підприємств / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: Матеріали V Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців, 16 квітня 2015 р., м. Вінниця: ПП «Едельвейс і К», 2015. – 186 с.

93. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. №291. – Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.

94. Поліщук Т.О. Сутність та деякі облікові аспекти витрат на якість продукції / О.Т. Поліщук // Проблеми економіки. – 2015. – №1. – С. 226-231

95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва фінансів України від 20.10.1999 р. №246 : – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

96. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.99 р. №318: Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

97. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва Фінансів України від 18.11.2005 р. №790 : – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

98. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва фінансів України від 24.05.95 р. № 88. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

99. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. №116

100. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

101. Про відходи [Електронний ресурс] Закон України від 05.03.1998 р. №187/98-ВР. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80>

102. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), нестачею або втратою дорогоцінних каменів і валютних цінностей: Закон України від 06.06.95 р. №217/95-ВР

103. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки [Електронний ресурс] Наказ державного комітету статистики України від 12.12.2008 р. №498. – Режим доступу:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN42580.html

104. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за №291. – режим доступу :

<http://www.mfu.gov.ua>.

105. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.02 р. №132

106. Про затвердження норм витрат палива і мастильних матеріалів на

автомобільному транспорті: Наказ Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. №43

107. Про інформацію [Електронний ресурс] : закон України від 2.10.1992 р. №2657-ХІІ. – Режим доступу :

<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

108. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти) [Текст] : Навч. пос. / В.С. рудницький, Р.Ф. бруханський, П.Я. Хомин. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.

109. Саввон О.О. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації / Саввон О.О. // Держава та регіони. – 2007. – № 3. с. 321-324

110. Садовніков О.А., Герсамія Р.Р. Організація і проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту обліку товарів та товарних операцій на підприємстві для прийняття управлінських рішень / О.А. Садовніков, Р.Р. Герсамія // Аудитор України. – 2009. – № 9-10. – С. 52-55

111. Система НАССР. Hazard Analysis and Critical Control Point. – Львів : Леонорм, 2003.–216 с.

112. Слюсарчук Л. місце готової продукції в бухгалтерському обліку <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/411/35/>

113. Смержанюк Т. П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом : навч. посіб / Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. – К, 2009. – 284 с.

114. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М. : ЮНИТИ, 1996. – 364 с.

115. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Сопко В. В. – 3-те вид., переробл. і допов. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

116. Сопко В.В. Бухгалтерський облік / В.В. Сопко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>

117. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: Навч.-метод. посібник / В. В.Сопко, О. В.Сопко. – К.: Знання України, 2003. – 231с.

118. Сопко В. В. Облік та аналіз в управлінні підприємством / Сопко В. В., Мельничук Г. М., Науменко Г. О. – Київ «Техніка», 1992. – 182 с.
119. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.
120. Сук Л. П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Л. П. Сук, П. Я. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471 с.
121. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія та практика [Електронний ресурс] / І.Ю. Тимрієнко. – Нежим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1916/1/23.pdf>
122. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алерта, 2006. – 1080 с.
123. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: [підручник] / Б. Ф. Усач. – [5-те вид.]. – К. : Знання-Прес, 2004. – 253 с.
124. Фінансовий облік : навч. посіб. / за ред. В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : ЦНЛ, 2010. – 510 с.
125. Шваб Л.І. Економіка підприємства : навч. посіб. / Л.І. Шваб. – К. : Каравела, 2005. 568 с.
126. Юнчак Г.Г. Методика проведення аудиту готової продукції промислових підприємств [Електронний ресурс] / Г.Г. Юнчак. – Режим доступу: <http://bsfa.edu.ua/files/NaukVidd/21032014/sek2/junchak.pdf>
127. Юрчишена Л.В. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. / Л.В. Юрчишина, О.А. Материнська, А.В. Драбаніч. – ВФЕУ. ПП Балюк І.Б.: Вінниця. – 2014, 312 с.
128. Яровенко Т.С. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції / Т.С. Яровенко, А.І. Чернова [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yarovenko-chernova.html>
129. <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide/view/605>

ДОДАТКИ

Додаток Г

Затверджую:

Положення
про порядок отримання і використання довіреностей

Повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах ТОВ «Селищанське» (товариство) одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Такі повноваження підтвержені довіреністю.

Довіреність – письмовий внутрішній документ товариства, що видається довірєній особі для одержання від юридичних та фізичних осіб основних засобів, запасів, нематеріальних активів, грошових документів та коштів, цінних паперів та інших товарно-матеріальних цінностей.

Особа – довірєні особи товариства, які на вимогу керівництва мають намір одержали основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором від інших юридичних та фізичних осіб.

Довіреність (додаток 1) видається довірєній особі під розписку і реєструється в журналі реєстрації довіреностей (додаток 2).

Журнал реєстрації довіреностей нумерується, прошнуровується та скріплюється печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера товариства. Нумерація виданих протягом року довіреностей є наскрізною.

Довіреність на одержання цінностей видається тільки особам, що працюють у товаристві.

На початок звітнього періоду затвердити склад осіб, які мають право отримувати довіреності.

Довірені особи подають до бухгалтерії товариства підтверджуючі документи (накладна, рахунок, рахунок-фактура, акт тощо), що свідчать про використання довіреності у зазначених цілях.

Довіреність підписується керівником та головним бухгалтером підприємства або їх заступниками та особами, які на те уповноважені керівником підприємства.

До видачі довіреності особи інструктуються про порядок і терміни використання та звітування про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності.

Строк дії довіреності встановлюється в залежності від можливості одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядам, рахунком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видана довіреність, однак, не більше як на 10 днів.

Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожного випадку доставки на підприємство одержаних за довіреністю цінностей, незалежно від того, одержані цінності за довіреністю повністю або частково, подати працівнику підприємства, який здійснює виписування та реєстрацію довіреностей, документ про одержання нею цінностей та їх здачу на склад (комору) або матеріально відповідальній особі.

Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який здійснює виписування і реєстрацію довіреностей, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності.

Про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності у журналі реєстрації довіреностей робиться відмітка про номери документів (накладних, актів тощо) на одержані цінності або про дату повернення довіреності. Повернуті невикористані довіреності гасяться надписом «невикористана» і зберігаються протягом строку, встановленого

для зберігання первинних документів.

При позбавленні довіреної особи права на одержання цінностей за виданою йому довіреністю, строк дії якої ще не минув, довіреність у такої особи вилучається.

Особам, які не відзвітували про використання довіреності або не повернули невикористану довіреність, строк дії якої закінчився, нова довіреність не видається.

Відповідальність за своєчасне та повне оприбуткування одержаних за виданими довіреностями цінностей покладається на посадових осіб, яким надано право підписувати довіреності, завскладів, яким надходять матеріальні цінності для оприбуткування, а також на особу, яку призначено для виписування і реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей.

Директор ТОВ «Селищанське» _____

Додаток Г.1

 Підприємство одержувач
 Ідентифікаційний код ЄДРПО _____

 Підприємство-платник і його адреса
 Рахунок _____ МФО _____

 Найменування банку

Дата видачі довіреності
 « ___ » « _____ » 20 ____ р
 Довіреність дійсна до
 « ___ » « _____ » 20 ____ р.

ДОВІРЕНІСЬ № _____

Видано _____
 (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Документ, що засвідчує особу _____
 серія _____ № _____ від _____ р.
 виданий _____
 (ким виданий документ)

На отримання від _____
 (найменування організації постачальника)
 цінностей за _____
 (№ і дата договору)

Перелік цінностей, які належить отримати:

№ п.п.	Найменування цінностей	Одиниця виміру	Кількість (прописом)

Підпис _____ засвідчую
 (зразок підпису особи, що одержала довіреність)

Керівник підприємства _____

Головний бухгалтер _____

Місце печатки

--	--	--	--	--	--	--	--

Додаток Д

Класифікація внутрішньогосподарського контролю [31, с. 119]

Класифікаційна ознака	Види внутрішнього контролю
Типи контролю	1. Неавтоматизований 2. Частково автоматизований 3. Повністю автоматизований
Стадії проведення контролю	1. Попередній 2. Проміжний 3. Кінцевий
Часова спрямованість	1. Стратегічний 2. Тактичний 3. Оперативний
Джерела даних контролю	1. Документальний 2. Фактичний 3. Автоматизований
Характер контрольних заходів	1. Плановий 2. Позаплановий
Періодичність проведення	1. Постійний (систематичний) 2. Періодичний 3. Епізодичний
Повнота охоплення об'єктів	1. Суцільний 2. Вибірковий
Час здійснення контрольних заходів	1. Попередній 2. Поточний 3. Наступний
Характер взаємовідносин між суб'єктами контролю	1. Односторонній 2. Багатосторонній
Характер дії	1. Направляючий 2. Фільтруючий

Додаток Е

ЗАТВЕРДЖЕНО
Загальними зборами
ТОВ «Селищанське»

« ___ » _____ 20__ р.

Протокол № _____

від « ___ » « _____ » 20__ р.

ПОЛОЖЕННЯ про ревізійну комісію товариства

1. Загальні положення

1.1. Це Положення визначає порядок формування, склад та функції Ревізійної комісії ТОВ «Селищанське» (Товариство) і затверджується загальними зборами учасників (Збори).

1.2. Положення розроблено відповідно до Закону України «Про господарські товариства» та Статуту Товариства.

2. Правовий статус Ревізійної комісії Товариства

2.1. Ревізійна комісія є органом Товариства, що здійснює контроль фінансово-господарської діяльності Правління Товариства.

2.2. У своїй діяльності Ревізійна комісія Товариства (Ревізійна комісія) керується чинним законодавством, Статутом, цим Положенням та іншими документами Товариства, що приймаються Зборами і належать до діяльності Ревізійної комісії.

3. Склад Ревізійної комісії

3.1. Ревізійна комісія обирається Зборами на три роки із складу акціонерів або уповноважених акціонерами осіб (три особи, які обирають між собою Голову та Секретаря).

3.2. Членами Ревізійної комісії не мають права бути:

- матеріально відповідальні особи;
- члени Спостережної (наглядової) ради (Ради), Правління Товариства.

Названі особи у разі обрання їх членами Ревізійної комісії повинні вийти із складу інших органів управління Товариства;

- родичі керівників Товариства (членів Ради, Правління).

4. Функції Ревізійної комісії

4.1. Ревізійна комісія здійснює перевірки та ревізії фінансово-господарської та поточної діяльності Товариства не рідше ніж один раз на рік. Додаткові перевірки можуть здійснюватись за дорученням Зборів учасників, Ради Товариства, з її власної ініціативи або за вимогою засновників, які володіють у сукупності більше ніж 10% голосів.

4.2. При виконанні своїх функцій Ревізійна комісія здійснює:

- перевірку фінансової документації Товариства, висновків комісії з інвентаризації майна, порівняння їх з даними первинного бухгалтерського обліку;
- перевірку відповідності укладених договорів та угод чинному законодавству, розрахунків з контрагентами;
- аналіз відповідності бухгалтерського та статистичного обліку в Товаристві діючим нормативним положенням;
- перевірку дотримання в фінансово-господарській та виробничій діяльності встановлених нормативів і правил;
- аналіз фінансового становища Товариства, його платоспроможності, ліквідності активів, співвідношення власних та позикових коштів, розробку рекомендацій для органів управління Товариства;
- перевірку правомочності рішень, прийнятих органами управління, відповідності їх Статуту Товариства та рішенням Зборів учасників;
- перевірку своєчасності та правильності платежів постачальникам продукції та послуг, платежів до бюджету, нарахування та виплати дивідендів та інших зобов'язань;
- аналіз рішень Зборів акціонерів, внесення пропозицій по їх зміненню при розбіжностях з документами державних органів управління та нормативними актами.

5. Права та повноваження Ревізійної комісії

5.1. Ревізійна комісія має право:

- отримувати від органів управління Товариства, його підрозділів та служб, посадових осіб належні матеріали, бухгалтерські та інші документи протягом ___ днів після їх письмового запиту;
- вимагати скликання засідань Правління, Зборів учасників у випадках, коли виявлені порушення у виробничо-господарській, фінансовій, правовій діяльності потребують рішення відповідних органів управління Товариства;
- вимагати від посадових осіб пояснень з питань, що належать до компетенції Ревізійної комісії;
- залучати до своєї роботи фахівців, які не займають штатних посад у Товаристві, вимагати від Правління оплати всіх необхідних витрат, пов'язаних із проведенням аудиторських перевірок та ревізій;
- піднімати питання про відповідальність працівників Товариства в разі порушення ними Положень, правил та інструкцій, що прийняті в Товаристві.

5.2. Члени Ревізійної комісії можуть брати участь з правом дорадчого голосу у засіданнях Правління Товариства.

6. Обов'язки Ревізійної комісії

6.1. Ревізійна комісія своєчасно доводить до відома Зборів учасників, Ради, Правління результати здійснених перевірок і ревізій у формі письмових звітів, доповідних, повідомлень на засіданнях органів управління.

6.2. Ревізійна комісія вимагає скликання позачергових Зборів учасників, якщо виникла загроза суттєвим інтересам Товариства або виявлено зловживання посадових осіб Товариства.

6.3. Ревізійна комісія складає висновки за результатами перевірок річного звіту та балансу і подає їх Правлінню не пізніше ніж за два тижні до чергових Зборів. Без висновків Ревізійної комісії Збори не мають права затверджувати баланс.

7. Засідання Ревізійної комісії

7.1. Ревізійна комісія вирішує всі питання на своїх засіданнях. Засідання проводяться згідно з прийнятим планом, а також перед початком перевірки або ревізії і за їх результатами. Член Ревізійної комісії має право вимагати позачергового скликання комісії, якщо потрібне її невідкладне рішення.

7.2. Засідання Ревізійної комісії вважаються правомочними, якщо на них присутні всі її члени.

7.3. Акти та висновки Ревізійної комісії затверджуються простою більшістю голосів. При однаковій кількості голосів приймається рішення, за яке проголосував Голова комісії. У разі незгоди будь-кого з членів Ревізійної комісії з рішенням комісії він викладає в протоколі свою власну думку, яку має право довести до відома Правління, Ради, Зборів акціонерів Товариства.

7.4. Голова скликає і проводить засідання, організовує поточну роботу Ревізійної комісії. Секретар веде протоколи її засідань.

8. Акти та висновки Ревізійної комісії

8.1. Результатом роботи Ревізійної комісії є акти та висновки за підсумками перевірок, які мають бути підписані всіма членами комісії або кожним у частині, що стосується предмета його перевірки.

8.2. Акти та висновки Ревізійної комісії мають містити:

- виявлені порушення чинного законодавства, установчих документів, рішень Зборів акціонерів, Правління Товариства;
- виявлені порушення внутрішніх документів, положень та інструкцій;
- інформацію про відсутність первинних документів або наявність документів, що не мають юридичної сили;
- наявність помилкових дій з боку органу управління, які потрібно виправити найближчим часом.

9. Прикінцеві положення

9.1. Зміни та доповнення до цього Положення вносяться відповідно до змін у чинному законодавстві та рішень Зборів учасників Товариства.

9.2. Норми, встановлені цим Положенням, є недійсними, якщо вони суперечать чинному законодавству та Статуту Товариства.

9.3. Якщо окремі норми, встановлені цим Положенням, визнані недійсними, це не тягне за собою визнання недійсними інших норм та Положення в цілому.

9.4. Положення набирає чинності після його затвердження на Зборах учасників Товариства.

Додаток Ж

Норми природних втрат насіння цукрових буряків при зберіганні

Термін зберігання, місяців	% до ваги, яка зберігається
Заготовлене насіння	
1 - 3	0,30
3 - 6	0,33
6 - 9	0,37
9 - 12	0,40
Насіння, підготовлене для посіву, непротиравлене	
1 - 6	0,30
6 - 12	0,35
12 - 24	0,40
24 - 36	0,45
36 - 48	0,50
Насіння, підготовлене для посіву, протиравлене	
1 - 6	0,30
6 - 9	0,33
9 - 12	0,35

Додаток 3

**Норми природних втрат зерна, продуктів його переробки,
насіння трав, кормів трав'яних, штучно висушених, і насіння
олійних культур при зберіганні на сільськогосподарських підприємствах
(у %)**

Назва культури та продукція	Строк зберігання	В складах		В елеваторах	На пристосованих для зберігання майданчиках
		насіпом	У тарі		
1	2	3	4	5	6
Пшениця, жито, ячмінь, полба	3 міс.	0,07	0,04	0,05	0,12
		0,09	0,06	0,07	0,16
		0,12	0,09	0,10	—
Овес	3 міс.	0,09	0,05	0,06	0,15
		0,13	0,07	0,08	0,20
		0,17	0,09	0,12	—
Гречка, рис	3 міс.	0,08	0,05	0,06	—
		0,11	0,07	0,08	—
		0,15	0,10	0,12	—
Просо, сорго	3 міс.	0,11	0,06	0,07	0,14
		0,15	0,08	0,09	0,19
		0,19	0,10	0,14	—
Кукурудза (зерно)	3 міс.	0,13	0,07	0,08	0,18
		0,17	0,10	0,12	0,22
		0,21	0,13	0,16	—
Кукурудза в початках	3 міс.	0,25	—	—	0,45
		0,30	—	—	0,55
		0,45	—	—	0,70
Горох, боби, квасоля, вика, соя	3 міс.	0,07	0,04	0,05	—
		0,09	0,06	0,07	—
		0,12	0,08	0,10	—
Насіння соняшнику	3 міс.	0,20	0,12	0,14	0,24
		0,25	0,15	0,18	0,30
		0,30	0,20	0,23	—
Насіння інших олійних культур	3 міс.	0,10	0,08	—	—
		0,13	0,11	—	—
		0,17	0,14	—	—
Крупи	3 міс.	—	0,04	—	—
		—	0,06	—	—
		—	0,09	—	—
Мука	3 міс.	—	0,05	—	—

		—	0,07	—	—
		—	0,10	—	—

Продовження додатку 3

1	2	3	4	5	6
Висівки	3 міс.	—	0,20	0,12	—
		—	0,25	0,16	—
		—	0,35	0,20	—
Насіння трав					
Конюшина, люцерна, донник	понад 3 до 6	—	—	0,15	—
		—	—	0,20	—
Тимофіївка	понад 3 до 6	—	—	0,14	—
		—	—	0,22	—
Житняк, вівсянка	понад 3 до 6	—	0,15	0,10	—
		—	0,20	0,15	—
Еспарцет, сарадела	понад 3 до 6	—	0,20	0,10	—
		—	0,25	0,15	—
Суданська трава	понад 3 до 6	—	—	0,15	—
		—	—	0,25	—
Люпин	понад 3 до 6	—	0,26	0,18	—
		—	0,32	0,24	—

* При зберіганні зерна, продуктів переробки та насіння олійних культур більше одного року за кожен наступний рік зберігання норма природних втрат застосовується в розмірі 0,04% з перерахунком виходячи з фактичної кількості місяців зберігання.

Норми втрат для зерно сумішей встановлюються за основною культурою.

Природні втрати комбікормів не повинні перевищувати наступних норм:

- при зберіганні до одного місяця – 0,04%,
- за кожен наступний місяць – 0,01%.

При зберіганні зерна, продуктів його переробки і насіння олійних культур до трьох місяців норми природних втрат застосовуються з розрахунку фактичної кількості днів зберігання, а при зберіганні до шести місяців і до одного року – з розрахунку кількості місяців зберігання.

Вказані норми при зберіганні продукції не поширюються на продукцію, прийняту і що відпускається в мішках стандартної масою.

Норми природних втрат, що проходять доробку на електромагнітних машинах, збільшуються на 15%.

Середній термін зберігання в днях партії зерна, продукції та комбікормів визначається шляхом ділення суми щоденних залишків на кількість по оприбуткуванні партії. Для визначення середнього терміну зберігання в місяцях середню кількість днів зберігання ділять на 30.

Додаток И

Програма внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Перелік питань та прийомів	Виконавець
1. Порівняння залишку готової продукції за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах	Захарчук І.С.
2. Ознайомлення з системою передачі готової продукції з виробництва на склад та умовами зберігання її на складі	Захарчук І.С.
3. Перевірка організації аналітичного обліку готової продукції за місцями її зберігання та окремими видами	Захарчук І.С.
4. Перевірка формування первісної вартості готової продукції	Захарчук І.С.
5. Перевірка дотримання відпуску матеріалів у виробництво та повернення їх до матеріального складу	Захарчук І.С.
6. Перевірка витрат матеріалів на випуск готової продукції	Захарчук І.С.
7. Перевірка своєчасності відображення в обліку відвантаження продукції та оформлення супровідних документів	Захарчук І.С.
8. Перевірка повноти та своєчасності відображення в обліку відпущеної, відвантаженої та реалізованої продукції	Захарчук І.С.
9. Перевірка документального оформлення та відображення результатів переоцінки готової продукції	Захарчук І.С.
10. Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації готової продукції	Захарчук І.С.
11. Перевірка відображення в обліку втрат від знецінення, псування, списання непридатної для продажу готової продукції	Захарчук І.С.
12. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку безоплатно переданої готової продукції	Захарчук І.С.
13. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку повернення бракованої готової продукції	Захарчук І.С.
14. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку продукції, яка вироблена з давальницької сировини	Захарчук І.С.
15. Перевірка відображення в обліку списання вартості готової продукції, втраченої внаслідок надзвичайних подій	Захарчук І.С.
16. Оформлення окремим документом порушень при дослідженні документів, операцій та записів	Захарчук І.С.

