

УДК 657.01

Т. С. Яровенко, А. І. Чернова

*Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара***УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ  
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Розглянуто основні підходи до визначення поняття «готова продукція»; проаналізовано діючу методологію обліку готової продукції та її відображення у фінансовій звітності; розроблено рекомендації щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції.

*Ключові слова:* готова продукція, баланс, виробництво, реалізація.

Рассмотрены основные подходы к определению понятия «готовая продукция»; проанализированы действующая методология учета готовой продукции и ее отражение в финансовой отчетности; разработаны рекомендации по совершенствованию методологии бухгалтерского учета готовой продукции.

*Ключевые слова:* готовая продукция, баланс, производство, реализация.

The article considers the main approaches to the definition of «finished products», analyzes current accounting methodology finished product as reflected in the financial statements; developed recommendations for improving accounting methodology finished product.

*Keywords:* finished product, balance, production, selling.

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

Вивченням питань, пов'язаних з обліком готової продукції та його вдосконаленням, займалися провідні вітчизняні та зарубіжні вчені. Найбільш обґрунтовано до проблем бухгалтерського обліку готової продукції в Україні у своїх працях підійшли Ф. Ф. Бутинець, О. П. Бушан, С. Ф. Голов, М. В. Кужельний, В. Г. Линник, В. М. Пархоменко, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, В. М. Глібо, М. В. Реслер та ін. Проте питання обліку готової продукції на промислових підприємствах залишається актуальним і потребує кардинального вирішення в умовах сьогодення.

Відсутність системних та комплексних підходів щодо обліку продукції не дозволяє отримати вичерпну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Метою статті є подальший розвиток теоретичних основ методології обліку готової продукції й відображення її у фінансовій звітності, а також розробка практичних рекомендацій щодо її вдосконалення.

Сьогодні в спеціалізованій літературі існує декілька підходів щодо визначення самого поняття «готова продукція», що обумовлює особливості підходів до її обліку. Так, на думку Ф. Ф. Бутинця, готовою вважається продукція, повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [1].

Фахівці В. М. Глібко та О. П. Бушан [2] у своїх працях описують готову продукцію як 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.

Згідно з Державними стандартами бухгалтерського обліку 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 [3].

Судячи з вищезазначених визначень, ця категорія характеризується з різних точок зору. Отже, це поняття потребує уточнення з погляду системності визначення та практичного використання. Так, готова продукція, на нашу думку, – 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.

Важливо при організації обліку готової продукції правильно визначити її характер. Для спрощення цього завдання її групують за ступенем готовності, технологічною складністю та формою (див. рисунок).

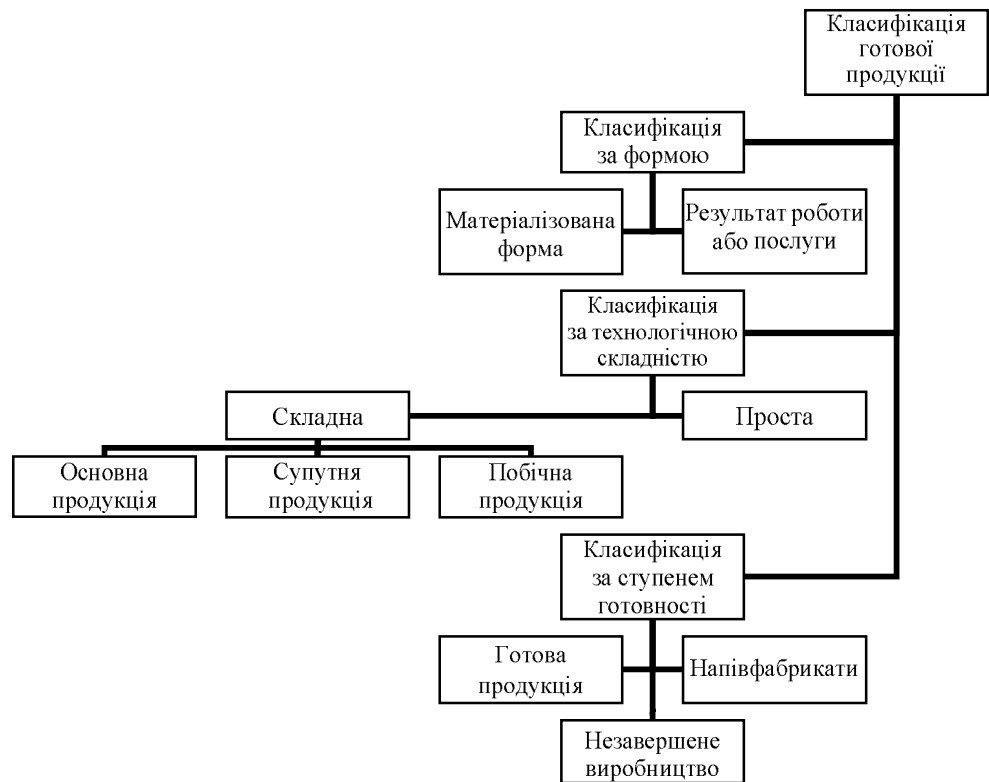


Рис. Класифікація готової продукції (авторська розробка)

Крім того, складна за класифікаційною складністю готова продукція, як результат виробничої діяльності, може мати вигляд основної, супутньої та побічної продукції.

Складна продукція – це декілька паралельних видів продукції, яка отримується в результаті єдиного технологічного процесу.

Основна продукція – продукція комплексного виробництва, а саме продукт, який утворюється в результаті комплексного виробництва, як правило, створеного для випуску цього продукту.

Супутня продукція – це продукція, що була отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною; супутня продукція відповідає стандартам та може призначатися як для подальшої обробки, так і для відпуску споживачеві [4].

Побічна продукція – продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і на відміну від супутньої продукції не потребує додаткових витрат [5].

Виробництво побічної продукції не є основним завданням підприємств та має другорядне значення, тому прибуток від її використання зазвичай має невеликі обсяги. А одним із видів готової продукції вона визнається тому, що на побічну продукцію існує суспільний попит, тобто вона вже є об'єктом продажу.

Отже, якщо провести аналогію між побічною продукцією та такими видами результатів виробничої діяльності, як основна та супутня продукція, можна зробити висновок, що їхні відмінності полягають в отриманні менших економічних вигід від продажу побічної продукції та відсутності витрат на доведення її до прийняттого стану, орієнтованого на споживання.

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

Згідно із законом [6] 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 [6].

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.

Завдяки цьому відходи разом із продукцією збільшують економічні вигоди підприємства.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено: «Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. ... Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця» [7].

В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку визначено, що вести аналітичний облік, тобто застосовувати чи не застосовувати в обліку рахунки третього і нижчих порядків, підприємство вирішує самостійно [8].

Причому підприємство може вводити нові субрахунки, зважаючи на потреби управління, контролю, аналізу і звітності з обов'язковим збереженням кодів субрахунків, передбачених «Планом рахунків» [9].

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

Отже, для спрощення обліку готової продукції доцільне його ведення за видами готової продукції. Для цього слід використовувати субрахунки 261 «Основна продукція» та 262 «Супутня продукція», а також 263 «Побічна продукція».

Таблиця 1

## Удосконалений план рахунків обліку готової продукції (авторська розробка)

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосування
код	назва	код	назва	
1	2	3	4	5
26	Готова продукція	261	Основна продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
		262	Супутня продукція	
		263	Побічна продукція	

Операція «Оприбутковано на складі готову продукцію» відображається по дебету рахунку 26 «Готова продукція» та по кредиту на рахунку 23 «Виробництво». Якщо підприємство виробляє напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації (тобто, у нашому випадку, побічну продукцію), це відображається за дебетом рахунку 263 «Побічна продукція» та за кредитом рахунку 25 «Напівфабрикати». Якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на самому підприємстві, то вона враховується на субрахунок 262 «Супутня продукція» або інших субрахунках залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Готова продукція». Або якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на підприємстві, то вона може враховуватися на субрахунок 262 «Супутня продукція» або інших, залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Супутня продукція».

Таблиця 2

## Удосконалена кореспонденція бухгалтерських рахунків, що відображають рух готової продукції (авторська розробка)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано з основного виробництва на склад готову продукцію	261 «Основна продукція»	23 «Виробництво»
2	Відображено передачу на склад напівфабрикатів власного виробництва для подальшої реалізації	262 «Побічна продукція»	25 «Напівфабрикати»
3	Відображено вартість продукції, поверненої до виробництва для доробки	23 «Виробництво»	262 «Супутня продукція»

Слід зазначити, що процес формування облікової інформації про готову продукцію починається зі складання первинних документів.

Основним регістром для обліку за спрощеною формою бухгалтерського обліку є «Журнал реєстрації господарських операцій».

Існують деякі недоліки у веденні «Журналу реєстрації господарських операцій» стосовно обліку готової продукції. Один із суттєвих недоліків полягає у відсутності інформації про її обсяги, що ускладнює процеси планування господарської діяльності.

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

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

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

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

Що стосується автоматизації складського обліку, то вона забезпечує отримання даних аналітичного обліку залишків та надходження на склад готової продукції в її вартісному та натуральному вимірі; даних про витрати та випуск готової продукції, що береться до уваги при прийнятті управлінських рішень.

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

В умовах ринкової економіки для кожного підприємства особливий інтерес становить процес обліку та аналізу різних сторін господарської діяльності.

Готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. Але окрім основної продукції на підприємстві одержують побічну, яка виникає при виробництві основної та, за умов наявності попиту, може приносити додатковий прибуток. Отже, використання більш деталізованого обліку готової продукції, а саме введення нових субрахунків, дозволить контролювати додаткові грошові надходження.

Що стосується первинного обліку, то вдосконалення деяких його елементів, наприклад «Журналу реєстрації господарських операцій», сприятиме посиленню контролю за обліком готової продукції на підприємстві в цілому. А переведення обліку готової продукції з ручного на автоматизований режим суттєво спростить контроль за господарськими процесами в умовах зростання обсягів інформації. Така інформаційна база забезпечує прийняття найоптимальнішого управлінського рішення щодо модернізації процесів випуску та реалізації готової продукції підприємства в умовах мінливого зовнішнього середовища.

### Бібліографічні посилання

1. 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.

2. **Глібко В. М.** Судова бухгалтерія : підруч. / В. М. Глібко, О. П. Бушан. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – С. 224.
3. 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>.
4. **Бобков Л. В.** Вторичные материальные ресурсы и эффективность их использования / Л. В. Бобков. – М. : Знание, 1982. – С. 64.
5. **Верменчук М.** Зовнішня торгівля: право та економіка / М. Верменчук, Л. Павлова. – Наук. журн. – 2008. – № 2 (37). – С. 186.
6. Закон України «Про відходи» від 05.03.98 р. № 187/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua>.
8. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ligazakon.ua>.
9. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування / уклад. В. Кузнецов. – Х. : Фактор, 2009. – 192 с.

*Надійшла до редколегії 18.02.2013 р.*