

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)
Кафедра обліку і аудиту
(повна назва кафедри)

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

Виконала: студентка 4 курсу, групи ОО(з)-41
напряму підготовки (спеціальності)
071 Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Ярицька Діана Сергіївна
(прізвище та ініціали студента)

Керівник _____ Сас Л.С.
(прізвище та ініціали)

Рецензент _____ Мигович Т.М.
(прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ – 2020 р.

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний
Кафедра Обліку і аудиту
Освітній рівень бакалавр
Напрямок підготовки (Спеціальність) 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

Баланюк І.Ф.
(прізвище, ініціали)

“10” жовтня 2019р.

ЗАВДАННЯ

НА ВИПУСКНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Ярицька Діана Сергіївна
(прізвище, ім'я, по батькові)
1. Тема роботи Облік, контроль і аналіз процесу виробництва

керівник роботи Сас Людмила Степанівна, кандидат економічних наук, доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
затверджені наказом університету від “05” травня 2020 р. № 2

2.Строк подання студентом роботи 15.05.2020 р.

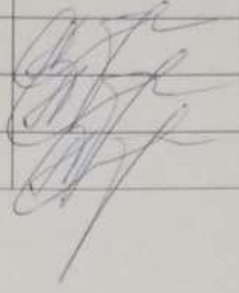
3. Вихідні дані до роботи монографії, статті в наукових журналах, підручники, тези конференцій, статистична інформація, дані з досліджуваного об'єкта

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

1.Теоретико- методичні аспекти обліку процесу виробництва
2. Методика і організація обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.»

5. Перелік графічного матеріалу _____ таблиці, рисунки, схеми _____

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Сас Л.С., к.е.н., доц.		
Розділ 2	Сас Л.С., к.е.н., доц.		
Розділ 3	Сас Л.С., к.е.н., доц.		

7. Дата видачі завдання 13.10.2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
	I розділ «Теоретико-методичні аспекти обліку процесу виробництва»	17.02.2020 р.	виконано
	II розділ «Методика і організація обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.»	16.03.2020 р.	виконано
	III розділ «Організаційно-методичні основи внутрішнього контролю і аналізу процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.»	17.04.2020 р.	виконано

Студент _____ Ярицька Д.С. _____
(власн.) (прізвище та ініціал)

Керівник роботи _____ Сас Л.С. _____
(власн.) (прізвище та ініціал)

3. Організаційно-методичні основи внутрішнього контролю і аналізу процесу

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
ПОДАННЯ

ГОЛОВІ ДЕРЖАВНОЇ ЕКЗАМЕНАЦІЙНОЇ КОМІСІЇ ЩОДО ЗАХИСТУ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Направляється студент _____ до захисту випускної роботи за
(прізвище та ініціали)
напрямом підготовки/спеціальністю _____
(шифр і назва напрямку підготовки/спеціальності)
на тему: _____
(назва теми)

Випускна робота додається.

Директор інституту, декан факультету _____
(підпис)

Довідка про успішність

_____ за період навчання в інституті, на факультеті
(прізвище та ініціали студента)
_____ з 20____ року до 20____ року повністю
виконав навчальний план за напрямом підготовки, спеціальністю з таким розподілом оцінок
за:
національною шкалою: відмінно _____%, добре _____%, задовільно _____%;
шкалою ЄКТС: А _____%; В _____%; С _____%; D _____%; E _____%.

Секретар інституту, факультету _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Висновок керівника випускної роботи

Студент (ка) _____

Керівник роботи _____

_____ (підпис)
“ _____ ” 20 ____ р.

Висновок кафедри про випускну роботу

Випускна робота розглянута. Студент (ка) _____
(прізвище та ініціали)

допускається до захисту даної роботи в Екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри _____
(назва)

_____ (підпис) _____ (прізвище та ініціали)
“ _____ ” 20 ____ р.

ВІДГУК

Наукового керівника, кандидата економічних наук
Сас Людмили Степанівни
на випускну роботу студентки групи ОО(з)-41
Ярицької Діани Сергіївни
на тему «Облік, контроль і аналіз процесу виробництва».

Актуальність теми. Процес виробництва є однією з найскладніших ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги бухгалтерів. Адже виробництво пов'язане з витратами, оскільки це процес використання факторів виробництва, які втілюються у створеному продукті (товарах, послугах).

Мета дослідження. Полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів обліку, контролю та аналізу процесу виробництва, встановленні правильності документального оформлення процесу виробництва, перевірки правильності ведення обліку, організації і методики проведення аналізу процесу виробництва, підтвердження законності і правильності відображення даного процесу на рахунках бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві ФОП «Домбровський С.І.».

Перший розділ «Теоретико-методичні аспекти обліку процесу виробництва» присвячений розгляду економічної сутності виробництва, висвітленню методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції для процесу виробництва та нормативно-правового регулювання обліку процесу виробництва.

У другому розділі «Методика і організація обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.» висвітлена організація документування обліку процесу виробництва на підприємстві, методика обліку та відображення процесу виробництва в облікових регістрах та звітності на досліджуваному підприємстві.

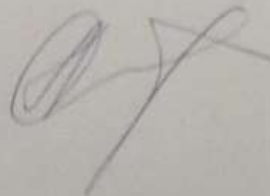
У третьому розділі «Організаційно-методичні основи внутрішнього контролю і аналізу процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.» розглянуто організаційні засади внутрішнього контролю, висвітлено методичне забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва на підприємстві та організацію і методику аналізу процесу виробництва на підприємстві.

Робота не позбавлена зауваження: доцільно детальніше проаналізувати методичні аспекти внутрішнього контролю досліджуваного процесу на досліджуваному підприємстві. Однак, дане зауваження не впливає на загальну позитивну оцінку роботи.

Випускна робота Ярицької Діани Сергіївни на тему: «Облік, контроль і аналіз процесу виробництва» (на прикладі ФОП «Домбровський С.І.») є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра з обліку і оподаткування.

Заслуговує оцінки «добре».

Науковий керівник:



к.е.н., доц. Сас Л.С

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

РЕЦЕНЗІЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ

студентки 4-го курсу групи ОО(з)-41

Ярицької Діани Сергіївни

на тему:

«Облік, контроль і аналіз процесу виробництва»

Актуальність теми. З-поміж господарських процесів чільне місце належить процесу виробництва. Тут узагальнюються витрати, відображені щодо інших процесів. Процес виробництва відбиває, з одного боку, процес споживання засобів виробництва та живої праці, що становить виробничі витрати підприємства, а з другого — виготовлення продукції, виконання робіт чи надання певних послуг як матеріального втілення понесених виробником витрат. Визначення сутності обліку витрат на виробництво повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво.

Якість проведеного аналізу процесу виробництва полягає у висвітленні організації документування обліку процесу виробництва на підприємстві, відображення процесу виробництва в облікових регістрах та звітності на досліджуваному підприємстві.

Практична цінність висновків і рекомендацій полягає в тому, що отримані результати можуть бути використані у діяльності ФОП «Домбровський С.І.», а представлені в роботі докладні теоретичні матеріали дуже актуальні і сучасні на сьогоднішній день.

Загальний висновок і оцінка випускної роботи. Випускна робота Ярицької Діани Сергіївни на тему: «Облік, контроль і аналіз процесу виробництва» (на прикладі ФОП «Домбровський С.І.») є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації бакалавра з обліку і оподаткування.

Рецензент:

к.е.н., доц. Мигович Т.М.

РЕФЕРАТ

Дипломна робота містить сторінок 82, таблиць 11, рисунків 11, додатків 4, та з 60 найменувань списку використаних джерел.

Облік, контроль і аналіз процесу виробництва

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних та організаційно-методичних аспектів ведення бухгалтерського обліку, здійснення аналізу та контролю процесу виробництва.

Об'єктом дослідження є господарські операції пов'язані з процесом виробництва продукції, що відображаються в бухгалтерському обліку та підлягають аналізу і контролю.

Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні теоретичних положень організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку, контролю і аналізу процесу виробництва продукції.

Завдання дослідження: висвітлення економічної сутності процесу виробництва та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; дослідження нормативно-правового регулювання обліку процесу виробництва; визначення та дослідження методики і організації обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.»; провести дослідження організаційно-методичних основ внутрішнього контролю і аналізу процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.».

За результатами дослідження сформульовані висновки щодо існуючих прийомів і методів оцінки стану обліку, контролю і аналізу процесу виробництва.

Одержані результати можуть бути використані на на ФОП «Домбровський С.І.» та інших підприємствах.

Рік виконання дипломної роботи 2020

Рік захисту роботи 2020

АНОТАЦІЯ

**Ярицька Д.С. «Облік, контроль і аналіз процесу виробництва» –
Рукопис.**

Дипломна робота на присвоєння кваліфікації економіста за освітнім рівнем бакалавра за спеціальністю «Облік і аудит» – ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника», Івано-Франківськ. – 2020 р.

В дипломній роботі досліджено теоретичні основи оцінки стану обліку, контролю і аналізу процесу виробництва. В роботі узагальнено і критично проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано методику відображення в обліку процесу виробництва з урахуванням вимог чинного законодавства.

Розкрито організаційні та методичні положення, а також вироблено практичні рекомендації щодо удосконалення обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.».

В роботі здійснено аналіз процесу виробництва і на основі узагальнення вивченого висловлено пропозиції щодо його вдосконалення.

Обґрунтовано роль та місце контролю у системі поліпшення управління підприємством та запропоновано напрями його удосконалення.

Ключові слова: виробництво, готова продукція, товар, послуга, реалізована продукція, облік процесу виробництва, контроль процесу виробництва, аналіз процесу виробництва.

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО- МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА	5
1.1. Економічна сутність процесу виробництва	5
1.2. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції для процесу виробництва	11
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку процесу виробництва	19
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА НА ФОП «ДОМБРОВСЬКИЙ С.І.»	25
2.1. Організація документування обліку процесу виробництва на підприємстві	25
2.2. Методика обліку процесу виробництва на підприємстві	31
2.3. Відображення процесу виробництва в облікових регістрах та звітності на підприємстві	43
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА НА ФОП «ДОМБРОВСЬКИЙ С.І.»	51
3.1. Організаційні засади внутрішнього контролю процесу виробництва на підприємстві	51
3.2. Методичне забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва на підприємстві	55
3.3. Організація і методика аналізу процесу виробництва на підприємстві	61
Висновки	69
Список використаних джерел	71
Додатки	

ВСТУП

Управління процесами виробництва якісної та конкурентоспроможної продукції в сучасних умовах господарювання може відбуватися лише при наявності у суб'єктів управління повної, достовірної та своєчасної інформації про чинники, які мають вплив на собівартість, а відтак і про очікувані фінансові результати від загального процесу діяльності. Одним із шляхів досягнення ефективності виробничого процесу є достовірні дані при веденні обліку, здійсненні контролю та аналізу всієї господарської діяльності.

Технологічні особливості процесу виробництва в деяких випадках спричиняють зростання частки виготовленої бракованої продукції. Саме тому надзвичайно актуальним є питання проведення якісного аналізу, контролю за процесом виробництва, та відповідно правильного відображення всіх елементів в обліку.

Проведені дослідження проблем обліку, аналізу та контролю процесу виробництва з точки зору дослідження теорії та методології здійснили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як. Бабич В. [3], Бруханський Р.Ф. [6], Коміренко В. [23], Малишкін О. [29]., Михайлов М. [33], Пуцентейло П. [50], Шило В. [60] та ряд інших. Проте незважаючи на їх вагомий внесок та цінні результати, беручи до уваги соціально-економічне становище нашої держави, мінливу законодавчу базу, яка все ще прямує до гармонізації з європейським законодавством, деякі елементи є недослідженими та теоретично не систематизованими, що і зумовлює **актуальність обраної теми.**

Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні теоретичних положень організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку, контролю і аналізу процесу виробництва продукції.

Завдання дослідження:

– висвітлення економічної сутності процесу виробництва та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;

- дослідження нормативно-правового регулювання обліку процесу виробництва;
- визначення та дослідження методики і організації обліку процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.»;
- провести дослідження організаційно-методичних основ внутрішнього контролю і аналізу процесу виробництва на ФОП «Домбровський С.І.».

Об'єктом дослідження є господарські операції пов'язані з процесом виробництва продукції, що відображаються в бухгалтерському обліку та підлягають аналізу і контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних та організаційно-методичних аспектів ведення бухгалтерського обліку, здійснення аналізу та контролю процесу виробництва.

У процесі проведення дослідження використовувалися такі методи, як порівняння, статистичний, економічного, просторового, статистичного та соціологічного аналізу тощо.

Інформаційною базою даного дослідження є нормативно-правові акти України та ЄС, роботи видатних вітчизняних і зарубіжних вчених, монографії, наукові статті в періодичних виданнях, звітність та інші документи обраного суб'єкта господарювання.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел (60 найменувань), містить 11 таблиць, 11 рисунків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 82 сторінки.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО- МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Економічна сутність процесу виробництва

Основою розвитку та підвищення рівня життя кожної людини є виробнича діяльність підприємств. У виробництві, створюються споживчі блага які спрямовуються перш за все на задоволення потреб громадян.

Деколи тлумачення слова «виробництво» трактується як масовий випуск продукції чи процес виготовлення матеріальних цінностей на підприємствах. Дане визначення дуже скорочує суть даного поняття. У широкому значенні «виробництво» – це цілеспрямований процес зі створення корисного продукту (зокрема, речей, товарів, предметів, інформації, послуг, знань та ін.) [23].

Якісне життя людей потребує виготовлення величезної кількості видів продукції. Для виробництва будь-якої продукції необхідні відповідне устаткування, метал, сировина, енергія, технологія, робоча сила, тощо. Таким чином, виробництво можна охарактеризувати як складну систему, в умовах якої здійснюється векторний процес перетворення певних елементів (сировини та матеріалів) у потрібну продукцію. По іншому, виробництво являє собою деяку технологію, відповідно до якої здійснюється трансформація ресурсів у кінцевий результат – продукцію (послуги).

Виробництво являється важливим компонентом функціонування кожної держави позаяк воно визначає її економічну безпеку, стабільність фінансової системи та рівня життя населення.

Основною місією процесу виробництва у сучасних ринкових умовах, згідно зі статутом підприємства є забезпечення кожного споживача потрібною продукцією (послугами) у визначені терміни, потрібної якості та комплектації, з мінімумом витратами для продуцента. Ефективність діяльності кожного виробничого підприємства, а відтак його фінансовий стан та наступний розвиток варіюються в умовах, що визначають наскільки розумно організовано

виробництво, чи його критерії відповідають принципам оптимальності, конкурентоспроможності, екологічності, мобільності, високої культури, та ін.

Підприємство для забезпечення стабільної життєдіяльності перш за все повинно орієнтується на ринковий попит із його вимогами до ціни, споживчих властивостей і якості товару (послуги). Тому завдання фахівців з обліку є забезпечення інформацією менеджерів вищої і середнього рівня для визначення стратегії та тактики організації виробництва, які спрямовані на забезпечення його конкурентоспроможності продукції, скорочення витрат на її виготовлення[32]

Основною метою формування та реалізації загальної виробничої політики підприємства є пристосування підприємства до вимог ринку із мінімальними витратами, але це вимагає від керівників та фахівців обізнаності в широкому колі питань в межах сфери виробництва. Відповідно всі організаційно-економічні та технологічні рішення можна приймати виключно на основі здійснення аналізу точної та повної інформації про процес виробництва про його слабкі та сильні сторони.

Виробничий процес – це сукупність процесів праці і природних процесів, що здійснюються на підприємстві, і в результаті котрих початкова сировина, матеріали та напівфабрикати перетворюються на готову продукцію.

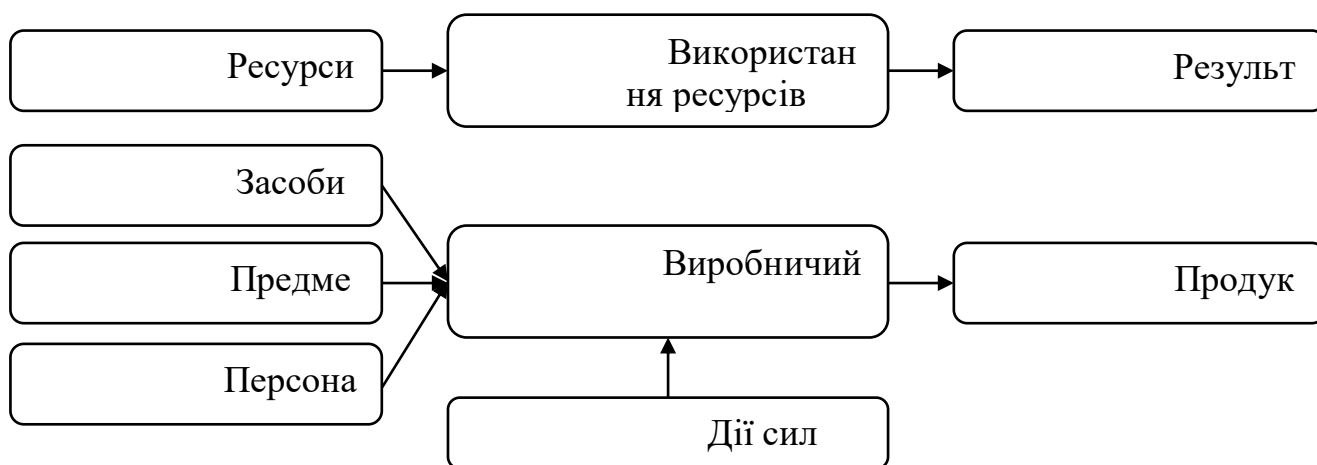


Рис. 1.1. Схема виробничого процесу[25]

Основними елементами виробничого процесу є предмети і засоби праці а також процес праці.

Процес праці – це доцільна діяльність, в котрій людина за допомогою засобів праці (інструмент, обладнання, оснащення) видозмінює предмети праці (матеріали, вихідну сировину, напівфабрикати), перетворюючи їх на готову продукцію.

Засоби праці – це, за допомогою чого людина впливає на предмети праці. До складу засобів праці входять природні умови праці (припливи, водоспади тощо) та техніка – штучні, створені людиною засоби праці. Загальні умови праці – дороги, канали, споруди, водопостачання.

Предмети праці – це ті речі, які людина видозмінює за допомогою засобів праці, це те, на що спрямована її діяльність[39].

На вітчизняних підприємствах процес виробництва досить складний. Він базується на великій кількості окремих процесів, які утворюють структуру виробничого процесу.

Виробничі процеси на підприємстві залежно від їх ролі в виготовленні продукції поділяються на три види.

Основні процеси, що безпосередньо зв'язані з перетворенням предметів праці в готову продукцію. В результаті основних виробничих процесів випускається продукція, котра передбачена планом підприємства.

Допоміжні процеси, які тільки сприяють безперебійній роботі підприємства, але безпосередньої в часті в виготовленні продукції не беруть. До допоміжних належать процеси виготовлення продукції, котра використовується на самому підприємстві для забезпечення нормального перебігу основних процесів. До цих процесів належать такі: ремонт обладнання, контроль якості виробів, виробництво усіх видів енергії. Допоміжні процеси систематизуються відповідно до їх призначення, утворюючи в процесі допоміжні виробництва – енергетичне, ремонтне, інструментальне і ін.[26]

Обслуговуючі процеси створюють умови для здійснення основних і допоміжних процесів (складські процеси, транспортні тощо).

Основна відмінність між допоміжними та основними процесами виявляється в тому, що продукт, котрий виготовлений в результаті основного виробничого процесу, поступає на ринок, а продукт отриманий під час допоміжного процесу, використовується самим підприємством.

Виділяють і інші види виробничих процесів, основні з яких наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація виробничих процесів

Класифікаційна ознака	Види виробничих процесів
За призначенням	- основні; - допоміжні; - обслуговуючі.
За характером впливу на предмет праці	- природні; - технологічні.
За формами взаємозв'язку з суміжними процесами	- прямі; - аналітичні; - синтетичні.
За ступенем безперервності	- безперервні; - дискретні; - перервні.
За характером устаткування, що використовується	- апаратурні чи замкнуті; - відкриті чи локальні.
За рівнем механізації	- машинні; - ручні процеси; - машинно-ручні; - автоматизовані; - комплексно-автоматизовані.
За масштабами виробництва	- серійні; - масові; - індивідуальні чи одиничні.
За характером об'єкту виробництва	- прості; - складні.

Рациональна організація виробничого процесу повинна відповідати ряду вимог і будуватися на певних принципах [47]. (Рис 1.2.)

Принципи раціональної організації виробничого процесу – це стартові положення, на основі яких здійснюється побудова, функціонування і розвиток виробничих процесів.

Рис. 1.2. Принципи раціональної організації виробничого процесу

Принцип спеціалізації передбачає розбиття виробничого процесу на складники і закріплення за кожним виробничим підрозділом (ділянкою, цехом, робочим місцем) певного виробу чи певної операції.

Принцип паралельності передбачає одночасне, паралельне виконання окремих частин виробничого процесу (операцій чи стадій). В виробничому процесі паралельно здійснюються суміжні операції по обробці однієї та тієї ж партії деталей, а також однойменні операції на декількох робочих місцях.

Принцип пропорційності полягає у досягненні рівної пропускної спроможності усіх виробничих підрозділів як основних, так і допоміжних, технологічно пов'язаних між собою.

Принцип безперервності передбачає виконання робіт з виробництва продукції без яких-небудь перерв або приведення їх до можливого мінімуму.

Принцип прямоточності полягає в забезпеченні шляхів проходження виробами усіх стадій та операцій виробничого процесу – від запуску в виробництво необхідних матеріалів до випуску готової продукції.

Принцип ритмічності виробничого процесу означає рівномірний випуск продукції та ритмічний хід виробництва.

Принцип гнучкості полягає у мобільності виробництва, тобто у можливості його швидкої перебудови на випуск нової продукції.

Принцип диференціації передбачає розділення виробничого процесу на деякі окремі технологічні процеси, котрі в свою чергу поділяються на складові їх (прийоми, переходи, операції) та їхнього закріплення за відповідними підрозділами підприємства.

Принцип автоматизації передбачає максимально можливу автоматизацію усіх операцій, часткових процесів та виробничого процесу у

цілому, тобто без особистої участі у ньому працівника чи під його наглядом та контролем.

Принцип уніфікації передбачає використання однакових деталей, комплектуючих, вузлів та модулів для різноманітних типів машин та устаткування.

Принцип найменших зусиль передбачає побудову виробничого процесу залежно від особливостей технології, при котрому мінімізуються витрати енергоресурсів на транспортування сировини від однієї операції до іншої.

Принцип профілактики передбачає організацію обслуговування устаткування, спрямовану на запобігання простоям та аваріям технічних систем.

Принцип оптимальності полягає у тому, що виконання усіх процесів із випуску продукції у заданій кількості і у визначні терміни здійснюється з найбільшою економічною ефективністю чи з найменшими витратами трудових та матеріальних ресурсів.

Принцип електронізації передбачає широке використання можливостей комп'ютерного програмного управління (КПУ), що ґрунтуються на застосування мікропроцесорної техніки, що дає змогу створювати принципово нові системи машин, які поєднують високу продуктивність із вимогами гнучкості виробничих процесів.

Принцип стандартизації забезпечує широке використання під час створення і освоєння нової техніки та технології уніфікації, типізації, стандартизації та нормалізації, що дає змогу уникнути необґрунтованого різноманіття у матеріалах, устаткуванні, технологічних процесах та різко скоротити тривалість циклу створення та освоєння нової техніки.

Принцип гомеостатичності визначає створення організаційних і технічних механізмів саморегулювання та стабілізації виробничої системи, для того щоб вона могла стабільно виконувати функції з метою досягнення допустимих відхилень та дисфункціональних впливів.

Отже, особливо важливим в процесі кругообігу капіталу становить процес виробництва, що представляє собою перелік ряду операцій із виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг. Даний процес здійснюється у результаті взаємовпливів факторів виробництва – засобів праці, предметів праці та живої праці. Відповідно цим зумовлені певні витрати підприємства, що стосуються виробництва продукції, зокрема це витрати сировини та матеріалів на виготовлення продукту, амортизації, нарахування заробітної плати працівникам, та відповідно інші витрати, котрі пов'язані з управлінням та організацією процесу виробництва. Загальні витрати, пов'язані з виробництвом, загалом утворюють виробничу собівартість виробленої продукції (виконаних робіт чи наданих послуг).

1.2. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції для процесу виробництва

З загального переліку наукових досліджень сфери калькулювання собівартості продукції і методів обліку витрат необхідно виокремити два принципові підходи[60]:

1. Методи калькулювання собівартості і методи обліку витрат є нетотожними поняттями.

2. Методи обліку витрат на виробництво в дечому підлегли до цілей калькулювання собівартості, відповідно ці поняття взаємопов'язані і мають розглядатися в сукупності.

Прибічники першого підходу стверджують, що облік витрат та калькулювання необхідно розглядати відокремлено, а отже розрізняють методи обліку витрат і калькулювання, котрі виконують різні функції. Зокрема, проф. Палій В. Ф. стверджує, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною глибиною і деталізацією процес їх виникнення і порядок формування у чітко визначеному виробничому процесі, а метод калькулювання – це цілісність способів аналітичного обліку витрат на виробництво відповідно

до калькуляційних об'єктів і прийомів визначення собівартості калькуляційних одиниць. Науковець наголошує на істотних відмінностях обліку витрат та калькулювання, а отже, відповідно і їхніх методів (табл. 1.2.) [54].

Таблиця 1.2.

Методи обліку витрат та калькулювання

Метод обліку витрат – способи відображення, групування і систематизації інформації про витрати, котрі виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети.	Метод калькулювання – способи розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів чи груп продукції
--	---

Калькуляція продукції – це один з завершальних результатів обліку витрат виробництва продукції. Проте є і інші, не менш істотні моменти, які спостерігаються у процесі переліку показників, отриманих за допомогою обліку витрат на виробництво продукції [54].

Прихильники другого підходу мають думки про єдність та нероздільність методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Так, Карпова Т. П. стверджує, що важливим моментом усієї сукупності управлінського обліку є дослідження процесу обліку витрат на виробництво та калькулювання продукції як спільного облікового процесу, котрий пов'язаний з обліком готової продукції. Зважаючи на це, вибір об'єктів обліку витрат вказує на систему показників внутрішньої звітності, системність та послідовність складання звітних калькуляцій у процесі реалізації різноманітних цілей управління [54]. Нею виокремлено три методи обліку і калькулювання собівартості продукції: нормативний, попередільний, та позамовний. На думку Шило В.П., в господарській діяльності підприємства найбільш часто трапляються чотири методи аналітичного формування витрат за калькульованими об'єктами – нормативний, позамовний, попередільний, попроектний (простий) [60].

Вітчизняні нормативно-правові документи (Методичні рекомендації із формування собівартості продукції, ПСБО 16) не дають чіткості розуміння відмінностей методів обліку витрат та методів калькулювання собівартості

продукції, хоча вони і не призначені для регламентують ведення управлінського обліку в суб'єкта господарювання[41].

Потрібно зазначити, що на думку більшості науковців та практиків облік витрат та калькулювання – це єдиний процес, котрий складається з двох взаємопов'язаних етапів:

1. Організація аналітичного обліку витрат та розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку.

2. Калькулювання собівартості, що включає розрахунки з визначення собівартості продукції в сукупності та зокрема окремих її одиниць.

На основі методів обліку витрат суб'єкт господарювання обирає метод калькулювання продукції.

У сучасній вітчизняній і зарубіжній практиці фінансового і управлінського обліку є, і застосовуються коло шести методів калькулювання та обліку витрат. Проте несистематизоване викладення їхнього розуміння в науковій літературі не дає на даний час чітко зрозуміти їх особливості.

Отже, об'єктом обліку виробничих витрат є витрати на виробництво продукції, її окремих частин та груп, виконані роботи і сукупність однорідних робіт, процеси, фази та стадії технологічних процесів, певні окремі операції, котрі групуються за різноманітними ознаками для визначення собівартості.

Позамовний метод – застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Витрати «збираються» за певними партіями, договорами чи замовленнями, що вирізняються один від одного[33].

З вище представленого можна дати характеристику методів обліку витрат, котру наведено в рис 1.3.

Рис.1.3. Методи обліку витрат

Нормативний метод – витрати обліковуються за норми, а собівартість продукції калькулюється наперед, на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести аналітичний облік та контролювати загальну собівартість продукції підприємства.

Попроцесний метод – він застосовується в вугленафтодобувній галузі. Особливістю підприємств цієї галузі є те, що витрати на виробництво узагальнюються у реєстрі бухгалтерського обліку в сукупності по процесу та діляться на кількість продукції, а також в них є відсутнє незавершене виробництво.

Попередільний метод – застосовується у процесі масового виробництва однорідної продукції. Середні витрати на створення одиниці продукції визначаються діленням загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Метод «директ-костинг» – витрати поділяються щодо обсягу виробництва на змінні і постійні, а до собівартості виготовленої продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. Цей метод застосовується на підприємствах залізничного транспорту та у масложировому виробництві.

Метод «стандарт-костинг» – це коли планові витрати обліковуються на підставі існуючої системи стандартів. Аналітичний облік витрат за об'єктами не ведеться.

Коли необхідно визначити витрати на одиницю продукції здійснюють калькулювання одиниця продукції.

Калькуляція – це спосіб обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), який складається на продукцію основного та допоміжного виробництва щомісячно, або за квартал чи за рік за визначеною номенклатурою статей, яку підприємство визначає самостійно, з урахуванням із специфіки своєї діяльності.

Види калькуляції[54] наведено на рисунку 1.4.

Рис. 1.4. Види калькуляції собівартості продукції

У процесі калькулювання вирішується два основні завдання бухгалтерського обліку:

- визначити конкурентноспроможну продажну ціну на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції;

– використання даних щодо собівартості продукції з метою прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Калькуляцію складають на продукцію основного та допоміжного виробництв щомісячно, за квартал і рік.

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) теоретично можна поділити на три етапи. На I етапі визначається собівартість усієї випущеної продукції, на II – фактична собівартість відповідно до кожного виду продукції, на III – собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги.

Залежно від технології та виду продукції об'єктами калькулювання є:

- один продукт виробництва;
- один продукт окремих процесів, переділів, фаз виробництва;
- виріб підприємства;
- виріб центру відповідальності;
- вид робіт, послуг структурного підрозділу організації.

З даного матеріалу можна визначити наступну характеристику методів калькулювання витрат, яка наведена в рис.1.5[60].

Рис. 1.5. Способи обчислення собівартості об'єкта калькулювання та одиниці продукції

1. Спосіб прямого розрахунку. Цей спосіб є найпростішим та разом з тим найбільш достовірним, суть якого полягає у способі визначенні собівартості продукції на основі прямого обліку витрат, а собівартість одиниці продукції – шляхом ділення сукупної величини витрат за даною продукцією на її кількість..

Спосіб прямого обліку потрібно використовувати в тих виробництвах, де виготовляються вироби одного виду, типу чи декілька виробів, якщо технічно є можливим проводити облік витрат за кожним видом виробів зокрема.

2. Нормативний спосіб – це складова частина нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Отже, для застосування нормативного способу на підприємствах слід затвердити норми та нормативи,

скласти калькуляції нормативної собівартості одиниці продукції, а також вести достовірне документування і облік відхилень від чинних норм та нормативів.

В залежності від того, яким чином підприємство здійснює свій облік витрат на виробництво – за одним видом продукції чи за групами однорідних виробів, визначається порядок калькулювання собівартості одиниці продукції.

Якщо підприємство провадить облік витрат за одним видом продукції, відповідно собівартість одиниці визначається як сума її нормативної собівартості і частки (як результату від ділення) від виявлених відхилень від норм та їх змін і кількості виготовлених виробів.

Коли облік витрат на виробництво проводиться за групами однорідних виробів, відповідно для формування звітної калькуляції одиниці продукції є потреба у визначенні індексів відхилень від норм і змін норм, **які** обчислюються у зведеній відомості як відношення сукупної суми відхилень та змін відповідно до групи однорідних виробів до їхньої нормативної собівартості за кожною статтею калькуляції. Тому, для визначення фактичної собівартості одиниці продукції до її нормативної собівартості сумують відхилення від нормативів та зміни норм, визначені відповідно до розрахованих індексів.

Індексний розподіл відхилень від норм та змін норм відповідає законодавству, адже індекси мають однакове відношення до усіх виробів, що входять до однорідної групи.

3. Спосіб підсумовування витрат – ґрунтується на визначенні фактичної собівартості об'єкта калькулювання чи од. продукції у процесі сумування витрат за окремими частинами готового виробу чи відповідними процесами технологічного циклу його виготовлення у розрізі калькуляційних статей та відношення отриманих сум до фактичної кількості випущеної продукції.

Пріоритетним даний спосіб є для тих виробництв, на яких облік витрат та калькулювання собівартості продукції проводиться за допомогою попередільного (попроцесного) методу.

4. Спосіб виключення витрат на супутню продукцію, в основі якого є розподіл продуктів на основні і супутні, що одержуються у процесі комплексного виробництва. З метою визначення собівартості основної продукції, калькуляція не складається на супутні продукти, а витрати за даними продуктами виключають з загальних витрат відповідно до заздалегідь встановлених розрахункових цін.

У процесі калькулювання продуктів, які отримані в комплексних виробництвах, вартість супутньої продукції забирають з підсумкової собівартості виробництва загального комплексу продуктів, а залишену величину витрат, вважають витратами на основний (цільовий) продукт[6].

Проте деколи буває важко точно оцінити та визначити саме супутню продукцію. Тому даний спосіб доцільно буде застосовувати тоді, коли можна чітко визначити основну і супутню продукцію, а вартість супутньої продукції відносно загальної суми витрат є невеликою.

Вартість супутньої продукції можна визначати за:

- ціною можливого використання супутньої продукції;
- плановою собівартістю аналогічної продукції;
- справедливою вартістю – при її реалізації на сторону;
- ціною можливого використання – за допомогою її використання на підприємстві;
- відпускною ціною (справедливою вартістю) супутньої продукції;
- нормативною собівартістю.

5. Коефіцієнтний спосіб, котрий застосовують з метою калькулювання собівартості продукції при одночасному виробництві небагатьох видів виробів, пряме віднесення витрат на які неможливе. Доцільним буде його використання в процесі виробництва пов'язаних продуктів, коли у одному технологічному циклі одночасно отримують декілька видів продукції, та при цьому супутньої продукції немає.

Порядок застосування цього способу передбачає визначення коефіцієнтів розподілу. Зведений облік витрат при розрахунку коефіцієнтного способу

проводять за групою однорідних виробів, а витрати у середині груп поділяють на окремі види продуктів за допомогою економічно обґрунтованих коефіцієнтів[11].

Суть розрахунків за даним способом в тому, що усі продукти відповідно до коефіцієнтів розподілу переводять у умовні одиниці, після чого визначають їхню собівартість, а тоді калькуюють собівартість одиниці кожного продукту.

Розрахувати даний коефіцієнт можна виходячи з:

- питомої ваги корисної речовини;
- нормативів виходу окремих продуктів із одиниці сировини;
- фізико-хімічних властивостей виготовленої продукції;
- співвідношення витрат на обробку.

Підприємства вирішують самостійно, який з даних варіантів найбільш прийнятний та сприятиме якісному розподілу витрат між продуктами,.

6. Пропорційний спосіб буде придатним і для комплексних, і для спеціалізованих виробництв, на базі яких виготовляють одночасно декілька видів продукції. Його метою є розрахунок за кожним видом прямим способом собівартості сукупного випуску, що розподіляється між видами продукції пропорційно якійсь обраній базі розподілу.

Витрати можуть розподіляти пропорційно плановій чи нормативній собівартості, рідше – фізичній вагомості, основній зарплаті робітників, що зайняті у процесі виробництва, пропорційно до оптових цінам, станко-годин тощо.

Собівартість одиниці продукції при пропорційному способі калькулювання можна визначати в цілому за продуктом або з обчисленням витрат за кожною статтею калькуляції.

7. Комбінований спосіб застосовують у тих випадках, коли використання вищенаведених способів окремо не можливе або не забезпечує обґрунтованого обчислення собівартості. Відповідно до цього комбінується декілька вищеописаних способів. Застосування такого способу доцільно проводити у тих виробництвах, де виробляють кілька видів основної і супутньої продукції[48].

Алгоритм визначення виробничої собівартості конкретного виду продукції при застосуванні даного способу може виглядати так:

1. Визначення вартості супутньої продукції у порядку, передбаченому способі виключення витрат.

2. Визначення загальної суми затрат на основну продукцію через зменшення загальної виробничої собівартості процесу на величину вартості супутньої продукції.

3. Розподіл виробничої собівартості між основними видами продукції завдяки використанню економічно обґрунтованих індексів, порядок установаження котрих передбачено в пропорційному способі розподілу витрат.

Підприємство на власний розсуд може обрати з даних способів той, що найбільше підходить специфіці виробничого процесу, але при умові його постійності[5].

Отже, методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання – це два залежні процеси, котрі характеризуються власними прийомами і способами, користувачами та завданнями. Інформація щодо витрат застосовується для обчислення собівартості продукції. Тому метод обліку витрат – це сукупність способів систематизації та відображення інформації про витрати, котрі виникли в процесі досягнення цілей та забезпечують досягнення конкретної мети. А метод калькулювання виступає відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції з метою визначення собівартості одиниці продукції.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку процесу виробництва

Процес виробництва на сучасних підприємстві не в змозі ефективно діяти без система обліку витрат й калькулювання собівартості продукції яка має мати в своєму підґрунті належне нормативно-правового забезпечення, котре постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних змін і інших чинників.

Нормативно-правове регулювання обліку витрат й калькулювання собівартості продукції має своє тлумачення та визначається як сукупність нормативно-правових актів у державі, Міністерстві фінансів України, інших міністерствах і відомствах та на кожному підприємстві зокрема, який забезпечує динамічний розвиток та повноцінне функціонування і бухгалтерського обліку, і фінансової звітності.

Сформована В. Дерієм класифікація законодавчого забезпечення обліку процесу виробництва через витрат та калькулювання собівартості продукції заслуговує на увагу і висвітлена у табл. 1.3.

Слід відмітити, що основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат формуються згідно:

- Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Закону України „Про аудиторську діяльність”;
- Указів Президента України;
- постанов й рішень Кабінету Міністрів України;
- наказів, постанов, розпоряджень, листів, роз’яснень міністерств та відомств;

Таблиця 1.3

**Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат
виробництва**

За видами	• Закони України • Укази і розпорядження Президента України • Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств • П(С)БО: 16, 18, 30, 31 • МСФЗ: 2, 9, 11, 23 • Кодекси України • Методичні рекомендації, інструкції, вказівки • Положення, порядок • Листи, роз'яснення • Плани рахунків бухгалтерського обліку • Форми фінансової звітності • Наказ про облікову політику на підприємстві • Регістри бухгалтерського обліку • Графіки документообігу і виконання обліково-звітних
За рівнями	• Міжнародні • Загальнодержавні • Галузеві • Регіональні • Внутрішньогосподарські
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	• НПА вищої юридичної сили • П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку • НПА (інструкції, положення, вказівки) і методичні рекомендації центральних органів виконавчої влади • НПА місцевого походження • Рішення (накази) щодо форм організації бухгалтерського обліку
За обов'язковістю виконання	• Обов'язкові • Необов'язкові (рекомендаційні)
За групами	• Загальні документи • За напрямками (ділянками) • За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності

– П(С)БО 7 «Основні засоби», 9 «Запаси» (у частині списання запасів на витрати виробництва), 8 «Витрати на дослідження і розробки», 16 «Витрати», та інші;

– Кодексів України – Господарського, Податкового, Цивільного, Про адміністративні правопорушення, законів про працю та ін.;

- положень, інструкцій, вказівок;
- планів рахунків бухгалтерського обліку;
- наказу про облікову політику підприємства;

– графіків документообігу, контрольно-ревізійних робіт, графіків виконання обліково-звітних та ін.

**Рис 1.6. Система нормативно-правового регулювання
бухгалтерського обліку процесу виробництва[3].**

* на добровільних засадах можуть використовуватися на приватних підприємствах

Отже, систему регулювання бухгалтерського обліку процесу виробництва можна розглядати як модель, котра складається з п'яти рівнів. Перший рівень характеризує зміст міжнародних правових норм. До другого рівня віднесені закони України, кодекси та укази Президента України. До третього рівня віднесені Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, в четвертому – узагальнено нормативно-правові документи міністерств і відомств (рис.1.6.).

Податковий кодекс України, основною метою створення якого було зближення бухгалтерського та податкового обліку. В ньому визначено склад витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції (робіт та послуг) і, відповідно, до собівартості незавершеного виробництва, хоча в самому нормативному документі не зроблено посилання. Порівняльний аналіз цього нормативного документу з П(С)БО 16[41] відображено в табл. 1.4.

При аналізі таблиці видно, що з прийняттям Податкового кодексу України склад виробничої собівартості продукції дещо змінився. А саме, згідно з Податковим кодексом України, загальновиробничі витрати відносяться до інших витрат, як і адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові та інші витрати, і не підлягають розподілу на постійні та змінні, ос-

Слід зазначити, що результати калькулювання собівартості формуються основною інформаційною базою для управління процесу виробництва. Витрати, які включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) групуються за статтями калькуляції. Однак, в Україні на законодавчому рівні немає затвердженого переліку статей калькуляції, отже відповідно до П(С)БО 16 підприємства самостійно мають формувати їх перелік і при цьому керуються нормами П(С)БО.

Необхідно відмітити, що науковці і практики пропонують облікову регламентацію обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції відображати в Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції, при цьому враховувати усі методичні підходи до калькулювання і розподілу непрямих витрат.

Таблиця 1.4.

Зіставлення в порядку визначення витрат у бухгалтерському і податковому обліку

Вид витрат		Які витрати відносяться		Дата виникнення витрат
<i>П(С)Б 016 «Витрати»</i>	<i>Податковий кодекс України</i>	<i>П(С)БО 16 «Витрати»</i>	<i>Податковий кодекс України</i>	<i>П(С)БО 16 «Витрати»</i>
Виробнича собівартість реалізованої продукції	Витрати операційної діяльності	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг): 1. Виробнича собівартість: - прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - інші прямі витрати; - загально-виробничі витрати.	Собівартість виробництва готової продукції: - прямі матеріальні витрати; - прямі витрати на оплату праці; - амортизація виробничого обладнання; - послуги, роботи, пов'язані з виробництвом; - інші прямі витрати.	У момент отримання доходу від реалізацій такої продукції
		2. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати		Включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю	Інші витрати	- адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати; - фінансові витрати; - інші витрати звичайної діяльності.	- загальновиробничі витрати; - адміністративні витрати; - витрати на збут; - інші операційні витрати; - фінансові витрати; - інші витрати звичайної діяльності; - витрати, не віднесені до складу витрат минулих звітних періодів через втрату, знищення або псування документів, підтверджені такими документами у звітному періоді; - інші витрати.	
---	--------------	--	--	--

На сьогоднішній час на законодавчому рівні залишається не вирішеними важливі питання методології і організації бухгалтерського обліку. Головним виступає порівняння характеристик визнання, оцінки та класифікації витрат згідно національних і міжнародних стандартів. Аналізуючи нормативно-правові та законодавчі акти України, МСБО, що стосуються процесу регламентування та процесу формування, визнання і оцінки витрат, встановлено, що поняття „витрати” має чіткі відмінності у трактуванні практиками. Зокрема, п.1 НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” визначають витрати як зменшення економічних вигод із вибуттям активів або збільшенням зобов'язань, які призводять до скорочення власного капіталу, за виключенням зменшення капіталу за рахунок вилучення чи розподілення власниками [36].

Міжнародна практика не має окремого виокремлення щодо витрат в МСБО. Основні основи цієї категорії розкриті у МСБО 1 „Подання фінансових звітів”, МСБО 2 „Запаси”, МСБО 16 „Основні засоби”, МСБО 18 „Дохід”, МСБО 23 „Витрати на позики”, МСБО 38 „Нематеріальні активи” та т.д. національний та міжнародний підходи щодо оцінки і визначення витрат є ідентичними. Зокрема, МСБО 1 „Подання фінансових звітів” являє класифікацію витрат здійснювати за характером, наприклад, купівля матеріалів, амортизація, витрати на рекламу, транспортні витрати, виплати працівникам. Дану рекомендацію можна як „собівартості продажу”, наприклад, витрати на

збут або адміністративну діяльність [35]. Дане пояснення повністю відповідає класифікації витрат згідно економічних елементів і згідно статей калькуляції у національному обліку, що визначено П(С)БО 16 „Витрати” [41].

У формулюванні постійних та змінних загальновиробничих витрат, їхня баз розподілу у П(С)БО 16 „Витрати” і у МСБО 2 „Запаси” майже немає жодних відмінностей.

Тільки відмінність полягає у тому, що П(С)БО 16 „Витрати” подає деякий реєстр складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує роботу бухгалтера у розділі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця простежується у тому, що згідно із П(С)БО 16 „Витрати” загальновиробничі витрати вводяться до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 „Запаси” вони належать до оцінки запасів, конкретно до витрат [35].

Отже, можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання обліку процесу виробництва є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат й калькулювання собівартості продукції, адже велика кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому на часі є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат і їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Податкового кодексу України із врахуванням специфіки формування виробничих витрат та собівартості продукції.

Розділ 2. Методика і організація обліку процесу виробництва на підприємстві

2.1. Організація документування обліку процесу виробництва на підприємстві

Будь-який процес виробництва на промислових, будівельних та на інших виробничих підприємствах народногосподарського комплексу пов'язане з споживанням ресурсів: сировини й матеріалів, амортизації основних засобів, заробітної плати і інших витрат, а також із врахуванням в собівартість виготовленої продукції різноманітних зборів та відрахувань до бюджетів різних рівнів і у позабюджетні фонди.

В той час, характер та специфіка діяльності різних підприємств, технологія та види виробленої ними продукції дуже часто приводять до потреби застосування галузевих форм документів та первинних документів, розроблювальних на самому підприємстві. Галузеві документи так і документи, розроблені на підприємстві, застосовуються та використовуються в випадках, з метою посилення (покращення) контрольних функцій обліку коли нема змоги застосувати за конкретних умов (особливостей) діяльності підприємства, типові форми первинних документів, та також за відсутності потрібних типових форм.

При виборі чи проектуванні форм первинних документів на ФОП «Домбровський С.І.» враховують такі широко застосовувані на практиці, системи обліку:

1. Індивідуально-операційна система, за якої на кожну з операцій обробки деталі або партію деталей чи вид роботи видається наряд на відрядну (чи погодинну) оплату праці та вимога (лімітна картка) на відвантаження матеріалів;

2. Маршрутна система обліку, головним документом обліку витрат котрої є маршрутний лист.

Документи, котрі розроблені ФОП «Домбровський С.І.», повинні мати усі реквізити, передбачені для первинних документів, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Тобто, в самостійно розроблених формах первинних документів на ФОП «Домбровський С.І.» є всі обов'язкові реквізити відповідно до статті 9 Закону України № 996, пункту 2.4 та Положення №88):

- назва підприємства чи установи, від імені якої складено документ;
- назва документа;
- дата складання;
- обсяг і зміст господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції в вартісному та натуральному вираженні;
- прізвища та посади осіб, які відповідають за здійснення операції і її оформлення;
- підпис особи, котра брала участь в операції.

А також за потреби в первинних документах можна включати і додаткові реквізити, котрі підприємство вважає за потрібне додати.

При тому первинні документи мають забезпечити порівняння фактичних витрат із їх нормами, незалежно від методу який прийнятий для обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Облік відхилень є дуже важливою умовою ефективної організації контролю за правильним використанням ресурсів ФОП «Домбровський С.І.» і управління. Систематичне узагальнення сум відхилень і зазначення причин, операцій (місць) виникнення та винуватців сприяє удосконаленню технологічного процесу, ліквідації негативних явищ в організації виробництва та підвищенню технологічної дисципліни а також відповідальності виконавців.

Витрати котрі здійснені в процесі виробництва, відображаються в обліку як на підставі як первинних, так і звичайно зведених документів. Тому, залежно від виду витрат, можна виділити наступні первинні документи:

- **прямі матеріальні витрати:**

- «Лімітно-забірна картка» типової форми №М-8 та №М-9;
- «Акт-вимога на заміну або додатковий відпуск матеріалів» типова форма №М-10;

- «Накладна-вимога на відпуск або внутрішнє переміщення матеріалів» типової форми №М-11 (відповідно до Наказу №193);

- **прямі витрати з оплати праці:**

- «Розрахунково-платіжна відомість» працівника типової форми №П-6;
- «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» типової форми №П-7;
- «Табель обліку використання робочого часу» типової форми № П-5 (відповідно до Наказу № 489);

- **амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів:**

- «Відомість нарахування амортизації», можна використовувати типову форму № ОЗ-14 (відповідно до Наказу № 352);

- **загальновиробничі витрати:**

- «Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат» (зразок є у додатку 1 в П(С)БО 16);

- **інші прямі витрати:**

- «Акти виконаних робіт чи наданих послуг»;
- «Розрахунок та рахунки спожитих послуг»;
- «Авансові звіти про використання коштів», виданих на відрядження чи під звіт;

- страхові поліси;

- бухгалтерські довідки про списання та нарахування інших витрат.

Дані з первинних документів які перелічених вище переносяться до документів зведеного (узагальнюючого) обліку витрат виробництва. Це робиться для того, щоб здійснити узагальнення витрат за замовленнями, цехами, видами продукції, за статтями калькуляції для складання сукупної фактичної (звітної) калькуляції собівартості продукції.

Зведеними документами на ФОП «Домбровський С.І.»:

- відомості обліку матеріальних витрат за видами продукції, замовленнями;
- відомості розподілу за видами продукції (за замовленнями всередині цеху, переділом):
 - витрат на оплату праці;
 - прямих матеріальних витрат;
 - витрат допоміжних виробництв, амортизаційних відрахувань, загальновиробничих витрат;
 - інших прямих витрат;
 - тощо;
- зведені відомості (картки) обліку витрат на виробництво за видами продукції.

На основі даних зведеного обліку витрат на виробництво можуть бути складені звітні калькуляції на усі види продукції, які виготовлені ФОП «Домбровський С.І.». Разом із тим заважимо, що калькуляція не є первинним документом, так як не підтверджує факту здійснення будь-якої господарської операції, що вплинула на активи, зобов'язання чи капітал підприємства.

А відтак, відсутність даного документа не може бути підставою для невизнання доходів/витрат як підприємства, що надає товари і послуги, так і його замовника.

Для обліку витрат, котрі включаються до виробничої собівартості продукції, підприємство використовує як наведені вище типові форми, так і самостійно розроблені. Зведені первинні документи, як правило, є самостійно розробленими формами.

Для кількісного обліку випуску продукції нема типових форм первинних документів. На практиці використовуються в більшій мірі «наряди-замовлення», «звіт виробництва за зміну», «відомості випуску продукції» тощо.

Наприклад у ФОП «Домбровський С.І.», на підставі наряду-замовлення працівник одержує завдання на виготовлення деякого обсягу продукції (припускаємо, за зміну). В тому ж наряді-замовленні, котрий був виданий на

виконання завдання, може бути і зазначений обсяг фактично виготовленої продукції, за котрим здійснюється її приймання. На підставі даного документа чи документа про здачу готової продукції на склад бухгалтерія веде кількісний облік випуску одиниць продукції, а також нараховувати відрядну зарплату працівникові.

Документи для кількісного обліку випуску продукції кожне ФОП «Домбровський С.І.» розробляє самостійно залежно від характеру виробництва.

Коли на підприємстві немає ОТК, тоді акт про брак, якщо він виявлений, складається фахівцем, котрий приймає продукцію (зазвичай це майстер). Оскільки типова форма акту не встановлена, ФОП розробило і затверджує її самостійно, дотримуючи вимоги статті 9 Закону №996 та пункту 2.7 Положення №88.

У акті про брак, зокрема, зазначено:

- найменування бракованого виробу;
- номенклатурний/технічний номер/шифр виробу;
- місце виявлення браку;
- вид браку (поправний або остаточний);
- причини браку, особа, яка допустила брак (працівник підприємства чи постачальник матеріалів/напівфабрикатів);
- кількість/вага забракованих виробів.

На підставі актів про брак чи первинних документів з обліку виробітку продукції (маршрутної карти, рапорту про виробіток продукції тощо) в звітному місяці, в котрому визначається сума втрат від забракованої продукції, складається звіт про собівартість браку з зазначенням видів продукції, винуватців та причин браку.

Для документального оформлення руху та наявності готової продукції і товарів є аналогічним обліку наявності та руху виробничих запасів. І так, при надходженні виготовленої продукції з підрозділів допоміжного чи основного виробництв на склад підприємства, що оформляється «Прибутковий ордер» (типова форма №М-4). Надходження на склад підприємства товарів, придбаних

з метою подальшого продажу, здійснюється з допомогою документів «Товарно-транспортна накладна» (типова форма М-6), чи «Прибутковий ордер». Для оплати реалізованих підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється «Рахунок-фактура». Відвантаження зі складу підприємства реалізованої продукції здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна», чи «Видаткової накладної» тощо. Надходження та вибуття з складу готової продукції знаходить своє відображення в «Картках складського обліку матеріалів». За результатами змін, які відбуваються із готовою продукцією на протязі місяця, до бухгалтерії підприємств подається «Звіт про рух матеріальних цінностей», за даними котрого бухгалтером вносяться зміни до «Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунка».

На основі здавальних накладних, що видаються в двох примірниках, складається відомість випуску продукції. Оцінка в звітному періоді може здійснюватися як за фактичною собівартістю так і за обліковими цінами із деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку витрат на виробництво).

Отже, стає зрозумілим, що для ефективної роботи та можливості у майбутньому держати прибуток підприємству необхідно контролювати не тільки процес виробництва, а і повну собівартість меблевої продукції.

Таким чином, організовуючи облік ФОП «Домбровський С.І.» потрібно належної уваги приділяти вимогам до здійснення облікових і управлінських робіт, чітко визначити об'єкти процесу виробництва та встановити відповідальних осіб. Всі операції відображати чітко оформленими первинними документами, а також сформувати графік їх руху щодо обліку процесу виробництва.

2.2. Методика обліку процесу виробництва на підприємстві

Бухгалтерський облік процесу виробництва має на меті: здійснення обліку витрат трудових, матеріальних і фінансових ресурсів на виробництво продукції; розрахунок витрат на продукцію, виробництво якої не завершено (незавершене, виробництво); визначення обсягів та кількості отриманої продукції, виконаних робіт, наданих послуг; розрахунок вартості (собівартості) готової продукції і калькулювання одиниці її собівартості.

Синтетичний облік процесу виробництва здійснюється бухгалтерському обліку на: рахунку 23 «Виробництво», рахунку 24 «Брак у виробництві», рахунку 25 «Напівфабрикати», рахунку 26 «Готова продукція», рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», рахунку 15 «Капітальні інвестиції», рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» та рахунки класу 9 «Витрати діяльності» [60].

А аналітичний облік ведеться в розрізі синтетичних рахунків за чітко визначеними видами продукції, виконаних робіт та наданих послуг, статтями витрат, склад та перелік котрих встановлюється підприємством.

Для обліку витрат процесу виробництва і визначення собівартості виробленої продукції призначається активний рахунок 23 «Виробництво», головним завданням якого є нагромадження виробничих витрат та визначення фактичної собівартості одиниці продукції шляхом калькулювання.

За дебетом цього рахунку 23 «Виробництво» відображається усі витрати, які пов'язані безпосередньо із випуском продукції наданням послуг, виконанням робіт отже, прямі витрати. Непрямі витрати безпосередньо обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а в кінці місяця після їхнього розподілу за об'єктами калькулювання за певним критерієм списують в дебет рахунку 23 «Виробництво». Отже, на дебету рахунку 23 «Виробництво» протягом місяця накопичуються прямі та непрямі витрати котрі пов'язані з виробництвом готової продукції, а за

кредитом відбувається відображаються сум фактичної собівартості завершеної виробництвом виробленої готової продукції.

Оскільки на протязі місяця одержану із виробництва готову продукцію оприбутковують на склад, зазвичай, за плановою собівартістю, то тільки наприкінці місяця визначається фактична собівартість, після складання звітної калькуляції. Так як відбувається деяке коригування планової собівартості до фактичного її рівня[54].

В кінці місяця визначається фактична собівартість товарного випуску готової продукції і сума списується на дебет рахунків 26 «Готова продукція», 15 «Капітальні інвестиції», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та інші

Дебетовий залишок (сальдо) за рахунком 23 «Виробництво» означатиме, що існує незавершене виробництво, вартість та обсяг котрого визначають за даними інвентаризації. Дана сума і відображається у балансі в статті «Незавершене виробництво».

Для кожного виду виробництв відкривається окремо аналітичні рахунки до рахунку 23 чи навіть окремі субрахунки. Наприклад, ФОП «Домбровський С.І.» рекомендують до рахунку 23 відкривати субрахунки:

231 «Виробництво кухонних меблів»;

232 «Виробництво меблів для офісів та підприємств торгівлі»;

233 «Виробництво інших меблів»;

Завершальною метою виробництва є надання послуг, виробництво готової продукції, виконання робіт тощо. Визначення затрат на виробництво і обсягів виготовленої продукції і є головною метою бухгалтерського обліку процесу виробництва[54].

Тому, будь яке підприємство має витрачати кошти на організацію управління виробництвом. Дані витрати складаються із елементів жива праця, предмети і засоби праці, проте витрачаються вони не прямо на виготовлення чітко визначеного виду продукції, а на обслуговування виробництва загалом.

Сукупна сума усіх витрат на виробництво продукції складає безпосередньо її собівартість.

Затрати живої праці в процесі виробництва знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку як витрати грошових ресурсів на оплату праці. Кількість витраченої живої праці обліковують у одиницях часу, протягом котрого витрачалася праця. Для обліку оплати праці і розрахунків з працівниками використовується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», котрий виконує роль проміжного рахунку між рахунками грошових коштів і рахунками обліку витрат. Гроші які сплачені у рахунок оплати праці, відносяться на витрати виробництва через рахунок 66.

- Нарахована оплата праці працівникам основного виробництва

Дебет рахунку 23 – Кредит рахунку 66,

- Виплачені гроші в рахунок оплати праці працівникам основного виробництва

Дебет рахунку 66 – Кредит рахунку 30, 31

Тому, після відображення цих операцій у обліку: на рах. 23 «Виробництво» сума витрат зростає, а на рахунках грошових коштів (30 чи 31) наявність грошей зменшиться, рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – закриється. Сукупна сума засобів підприємства при тому не зміниться, проте замість наявних грошових коштів зростає сума витрат на виробництво (в цьому прикладі ми не враховуємо облік розрахунків за податками).

Так само, відносять на витрати виробництва вартість використаних в процесі виробництва енергоресурсів (електроенергії газу та води, тощо) і виробничих послуг сторонніх організацій та підприємств:

- Списується витрачена на виробничі потреби (електроенергія, одержана від постачальника

Дебет рахунку 23 – Кредит рахунку 63,

- Сплачено рахунок постачальника за електроенергію яка витрачена на виробництво продукції

Дебет рахунку 63 – Кредит рахунку 31.

Засоби праці (машини, будівлі та споруди, тощо) на відміну від предметів праці котрі приймають участь в процесі виробництва багаторазово, зберігаючи при тому зовнішній вигляд та свою натуральну форму. Свою вартість вони переносять на вартість виготовлену продукцію не за одиноразово, а поступово, частинами, в міру використання (в формі амортизаційних відрахувань). Це зумовлює потребу обліку засобів праці із моменту їх корисного використання до списання (вибуття) з корисного використання.

Зменшення вартості засобів праці обліковують на окремому синтетичному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», який коригує їх облікову вартість до рівня залишкової.

Процес послідовного зменшення вартості засобів праці та перенесення частини їх вартості на виготовлений готовий продукт називають амортизацією (від латинського *amortisatio* – погашення). В процесі амортизації на ФОП «Домбровський С.І.» накопичуються кошти в фонді зносу для заміни ставших непридатними (повністю зношених) засобів праці.

Суми амортизаційних відрахувань враховується до витрат виробництва та відносяться на собівартість створеної продукції наступним записом:

Дебет рахунку 23 – Кредит рахунку 13.

Витрати на обслуговування виробництва протягом звітного періоду висвітлюються на окремому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а в кінці звітного періоду розподіляються та списуються на основне виробництво:

Дебет рахунку 23 – Кредит рахунку 91.

Виготовлена готова продукція протягом звітного періоду оприбутковується з кредиту рахунків виробництва в дебет рахунків обліку готової продукції за плановою собівартістю:

Дебет рахунку 26, 27 – Кредит рахунку 23.

В кінці звітного періоду визначають фактичну собівартість виробленої продукції та її відхилення від планової собівартості (калькуляційні різниці), котрі списують на вартість готової продукції, коригуючи її оцінку до рівня

фактичної собівартості. Рахунки обліку виробництва можуть мати на кінець звітного періоду сальдо по дебету це вартість незавершеного виробництва.

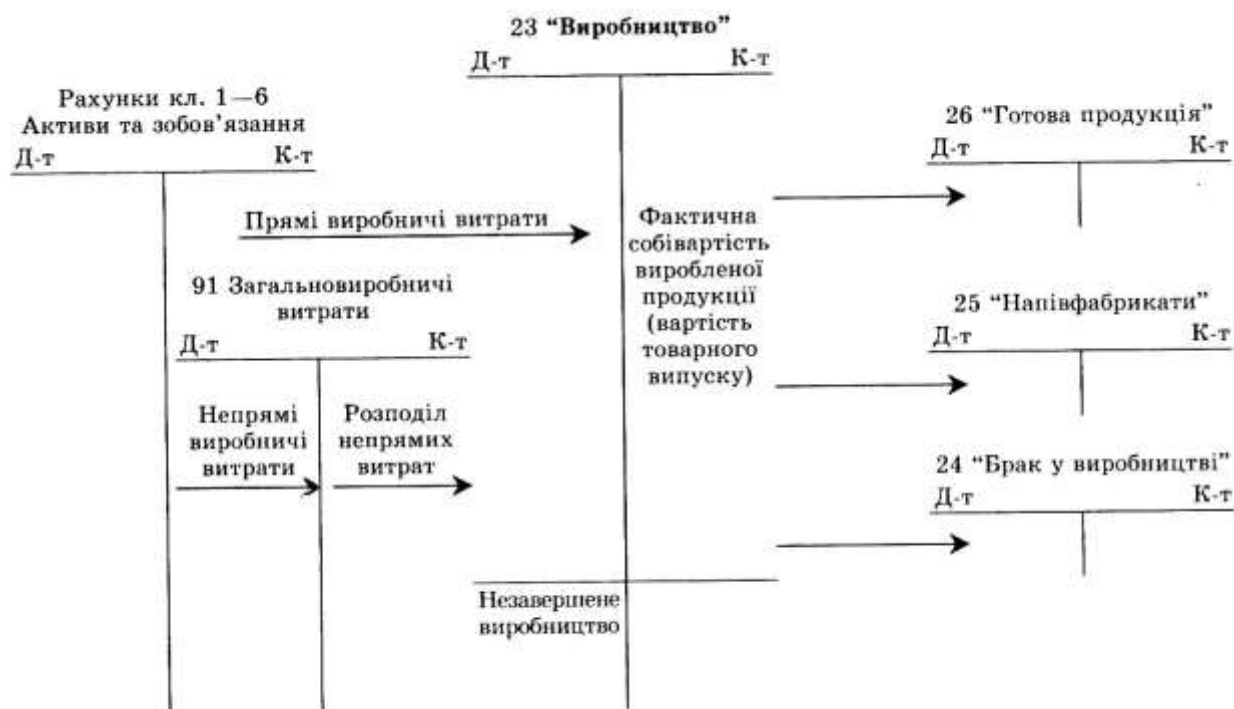


Рис. 2.1. Загальна схема обліку процесу виробництва

Оборот за кредитом рахунків обліку процесу виробництва характеризує, як правило, собівартість оприбуткованої готової продукції.

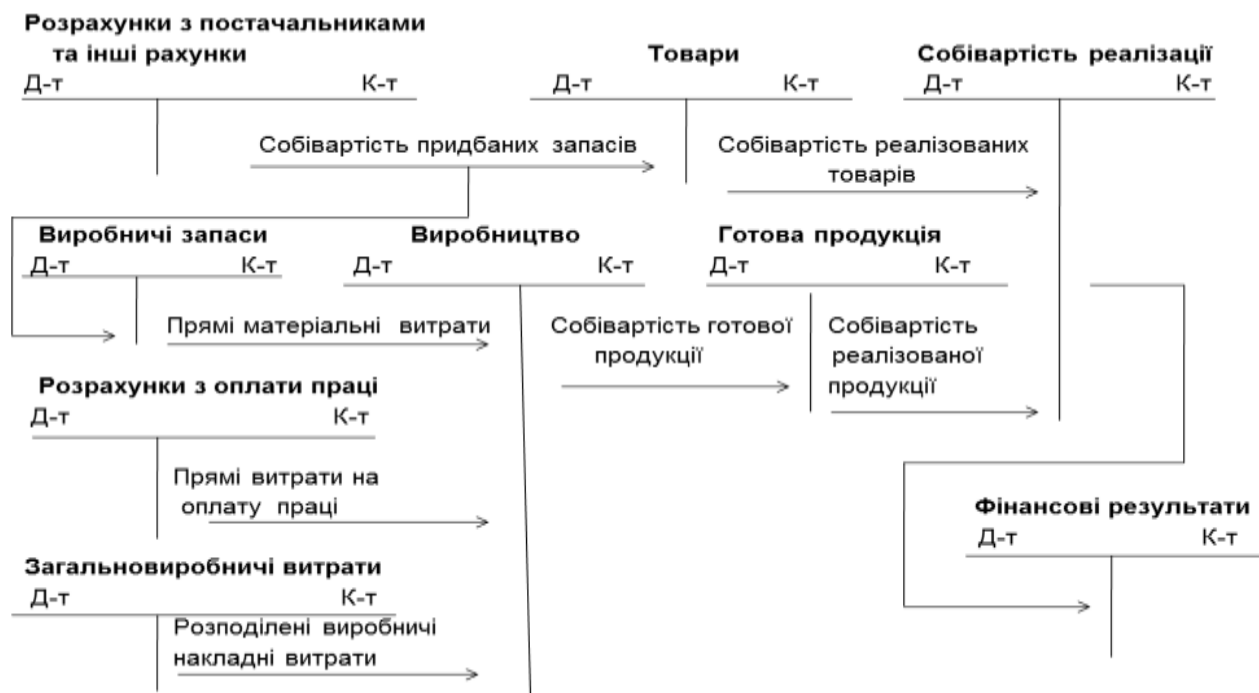


Рис. 2.2. Загальна схема обліку витрат та результатів процесу виробництва

Типові проведення[6], із використанням рахунку 23 «Виробництво», наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Облік прямих виробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Списано на виробництво (окрім підприємств, що використовують рахунки 8 класу) послуг, продукції та робіт:			
1.	прямі матеріальні витрати	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 25 «Напівфабрикати»
2.	прямі витрати на оплату праці	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
3.	прямі витрати на соціальні заходи	23 «Виробництво»	65

			«Розрахунків за страхуванням»
4.	загальновиробничі витрати	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
5.	Нараховано амортизацію основних засобів чи нематеріальних активів, що використовуються в виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація необоротних активів)»
6.	Проведено відрахування до резерву на оплату відпусток	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат від

			пуста
7.	Відображена заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику:			
1.	готова продукція	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
2.	відходи виробництва	209 «Інші матеріали»	23 «Виробництво»
3.	повернуто невикористану сировину і матеріали	201 «Сировина й матеріали»	23 «Виробництво»
4.	Відображено втрати від невиправленого браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
5.	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 «Втрати від знецінення запасів»	23 «Виробництво»

			ЦТВ О»
--	--	--	-----------

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за статтями витрат, видами виробництв та видами чи групами продукції, що виробляється. На ФОП «Домбровський С.І.» аналітичний облік витрат ведеться за центрами витрат й відповідальності.

Основні бухгалтерські проведення з обліку процесу виробництва наведено в (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Кореспонденції господарських операцій з обліку процесу
виробництва[6;54;60]**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки
		Дебет
1	2	3
1.	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»
2.	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23 «Виробництво»
3.	Відпущено у виробництво МПП	23 «Виробництво»
4.	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху у цех)	23 «Виробництво»
5.	Списано на витрати виробництва втрати від технічно браку який неминучий	23 «Виробництво»
6.	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 «Виробництво»
7.	Сплачено готівкою витрати виробництва	23 «Виробництво»
8.	Сплачено із поточного чи валютного рахунка та з інших рахунків в банку витрати виробництва	23 «Виробництво»
9.	Сплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23 «Виробництво»
10.	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 «Виробництво»
11.	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 «Виробництво»
12.	Проведено дооцінку незавершеного виробництва	23 «Виробництво»
13.	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23 «Виробництво»

продовження таблиці 2.2.

1	2	3
14.	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв'язок тощо)	23 «Виробництво»
15.	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва і проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати відповідно до чинним законодавством	23 «Виробництво»
16.	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми підприємствами і внутрішніми підрозділами	23 «Виробництво»
17.	Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва (у т. ч. з оренди, транспорту тощо)	23 «Виробництво»
18.	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені під час інвентаризації у цехах допоміжних виробництв	23 «Виробництво»
19.	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»
20.	Віднесено на собівартість, робіт і послуг та продукції, вартість матеріальних цінностей, котрих не вистачає в межах норм природного убутку	23 «Виробництво»
21.	Відображено зарахування на баланс інших необоротних матеріальних активів, вироблених в допоміжних (підсобних) виробництвах	11 «Інші необоротні матеріальні активи»
22.	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв які надані для капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»
23.	Повернено невикористані в виробництві матеріальні цінності; відображено вартість зворотних відходів	20 «Виробничі запаси»

продовження таблиці 2.2.

1	2	3
24.	Списано собівартість виготовлених в допоміжних (підсобних) виробництвах, інструменту, виробів, споруд та ін., що відповідають критеріям визнання їх МШП	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
25.	Відображено втрати від невикористовування браку	24 «Брак у виробництві»
26.	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 «Напівфабрикати»
27.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 «Готова продукція»
28.	Частину витрат допоміжних цехів включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкодуванню винними особами	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
29.	Уключено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (в галузях з сезонним виробництвом, при створенні нових виробництв тощо)	39 «Витрати майбутніх періодів»
30.	Списано витрати виробництв у частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім підприємствам та внутрішнім підрозділам	682 «Внутрішні розрахунки», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
31.	Списано на результати діяльності собівартість виконаних робіт чи наданих послуг підприємствам, котрі для обліку витрат використовують тільки рахунки 8 класу	791 «Результат операційної діяльності»
32.	Відображено суму уцінки незавершеного виробництва	84 «Інші операційні витрати»
33.	Відображено (списано) недостачу матеріальних цінностей, котрі знаходяться у незавершеному виробництві (використовують підприємства, що застосовують рахунки класу 9 чи одночасно рахунки і класу 9 та класу 8і)	84 «Інші операційні витрати»
34.	Списано на витрати поточного природного убутку від втрат матеріальних цінностей, котрі знаходяться у незавершеному виробництві внаслідок надзвичайних подій (здійснюється підприємствами, що не використовують рахунки 9 класу)	85 «Інші затрати»

продовження таблиці 2.2.

1	2	3
35.	Відображено вартість послуг, наданих на сторону	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

36.	Відображено вартість робіт (основного чи допоміжного виробництва), пов'язаних із дослідженнями та розробками	941 «Витрати на дослідження і розробки»
37.	Відображено собівартість реалізованої частини незавершеного виробництва	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
38.	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 «Втрати від знецінення запасів»
39.	Відображено виявлену під час інвентаризації недостачу матеріальних цінностей в цехах допоміжних виробництв (незавершеного виробництва)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

На більшості підприємствах, що займаються виготовленням продукції, наприкінці звітного періоду є продукція, обробку котрої чи не завершено, чи вона не пройшла випробування, приймання або комплектацію згідно із умовами договорів з замовниками. Дана продукція належить до незавершеного виробництва. Для бух. обліку незавершеного виробництва потрібно визначити його кількість і здійснити його оцінку.

В багатьох виробництвах до сьогоденішнього часу втрати від браку мають дуже значні розміри. Під браком розуміється продукцію (деталі, вироби, готові вироби, напівфабрикати тощо), котра за своєю якістю не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам та не може використовуватися за своїм прямим призначенням чи може використовуватися після додаткових витрат на усунення дефектів.

Ведення біліку браку відбувається на рахунку 24 «Брак у виробництві». По дебету цього рахунку відображається вартість виявленого остаточного браку і суми витрат на виправлення виправного браку. По кредиту – списання вартості браку на винних осіб тобто дебіторську заборгованість; скорочення суми браку на суму оприбуткованих матеріалів; списання залишку на виробництво чи на загальновиробничі витрати[38].

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництв.

В дебет рахунка 24 списуються витрати з кредита рахунків:

Дебет рахунку 24 «Брак у виробництві»,

Кредит рахунку 23 «Виробництво» – вартість забракованої продукції відповідно з калькуляцією;

Кредит рахунку 20 «Виробничі запаси» – списання матеріальних ресурсів на виправлення браку;

Кредит рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» – нарахування заробітної плати за виправлення браку;

Кредит рахунку 65 «Розрахунки за страхування» – на суму нарахувань на заробітну плату за виправлення браку;

Кредит рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» – на суму претензії за виявлений в покупців брак; оплата відряджень робітників, котрі пов'язані з усуненням дефектів;

Кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» – на вартість робіт з виправлення браку сторонніми організаціями.

При поверненні покупцями бракованої продукції складаються записи:

На фактичну собівартість продукції сторнується запис:

Дебет рахунку 26 «Готова продукція», Кредит рахунку 23 «Виробництво».

Одночасно на фактичну собівартість повернутої забракованої продукції:

Дебет рахунку 24 «Брак у виробництві», Кредит рахунку 23 «Виробництво».

На суму транспортних витрат, пов'язаних із поверненням забракованої продукції:

Дебет рахунку 24 «Брак у виробництві», Кредит рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Частина витрат, пов'язаних з браком продукції, відшкодовується підприємству з заробітної плати робітників, які допустили брак:

Дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», Кредит рахунку 24 «Брак у виробництві».

Відшкодування браку сторонніми організаціями, із вини котрих допущено брак:

Дебет рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», Кредит рахунку 24 «Брак у виробництві».

Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено рахунок 26 «Готова продукція». Цей рахунок є: балансовий, активний та використовується для узагальнення інформації про рух і наявність продукції, виготовленої підприємством.

По дебету рахунку 26 висвітлюється надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю, а по кредиту – її реалізація, використання для внутрішніх потреб і інших цілей.

Залишок може бути тільки дебетом і показує яка фактична виробнича собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

В таблиці 2.3. наведена кореспонденція рахунків з руху продукції.

Таблиця 2.3

Облік руху готової продукції[6;54;60]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків
		Дебет
1	2	3
1.	Оприбуткована на склад готова продукція	26 «Готова продукція»
2.	Передача на склад готової продукції напівфабрикатів, призначених для реалізації	26 «Готова продукція»
3.	При інвентаризації виявлені надлишки готової продукції	26 «Готова продукція»
4.	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як матеріали, МШП	20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»
5.	Нестача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

продовження таблиці 2.3.

1	2	3
6.	Списана на фінансові результати первісна вартість готової продукції (якщо використовується тільки 8 клас рахунків)	791 «Результат операційної діяльності»
7.	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

8.	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92 «Адміністративні витрати»
9.	Списано готову продукцію на витрати з збуту	93 «Витрати на збут»
10.	Списана нестача готової продукції (якщо винуватця не встановлено)	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Коли готова продукція цього виробництва повністю спрямовується для використання на даному підприємстві, то на рахунку 26 «Готова продукція» вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» чи інших залежно від призначення цієї продукції.

2.3. Відображення процесу виробництва в облікових регістрах та звітності на підприємстві

Проводити облікові записи у облікових схемах рахунків майже неможливо. На практиці господарські операції які є на основі документів, що надійшли до бухгалтерії, відображаються у облікових регістрах. Отож, поточний облік здійснюється у облікових регістрах, які застосовуються у бухгалтерському обліку. Облікові регістри це спеціальні аркуші паперу, представлені в таблиці визначеної форми, у якій в певній послідовності записують за рахунками бухгалтерського обліку господарські операції після перевірки і таксування первинних документів.

З метою узагальнення інформації про процес виробництва (загальновиробничих, збутових та адміністративних витрат і інших витрат операційної діяльності у ФОП «Домбровський С.І.» використовується Журнал ордер №5. В Журналі № 5 в якому відображаються дані дебету рахунку 23 «Виробництво» та усіх рахунків дев'ятого класу в кореспонденції з кредитом рахунків, котрі формують собівартість продукції (загальновиробничі і прямі витрати), а також тих, котрі переносяться із інших Журналів ордерів.

В випадку, коли підприємство проводило облік витрат за елементами, для узагальнення виробничих витрат потрібно було б використовувати Журнал 5А, котрий відрізняється лише тим, що у ньому в розділі 3 Б відображаються

витрати за елементами. При тому дебетуються рахунки 8 класу, а кредитуються рахунки матеріальних витрат (22 і 20), витрат майбутніх періодів (39), витрати за виплатами працівникам (66), відрахування на страхування (65) і переносяться дані із інших Журналів ордерів. Після відображення витрат за елементами у розділі 3Б, дані переносяться в розділ 3А – витрати діяльності. Підсумкові обороти за рахунками класу VIII будуть надавати інформацію для заповнення 2 розділу Звіту про фінансові результати.

Для складання Журналів ордерів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, аркушів-розшифровок, накопичувальних відомостей та інших журналів тощо. На основі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються у облікових регістрах, інформація котрих потім використовується для заповнення фінансової звітності і Головної книги.

Дані Журналів 5(5А) використовуються для складання фінансового звіту про фінансові результати, у якому деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво та реалізованої продукції, але і усі операційні витрати.

Звітність підприємства це один з інструментів одержання повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий або майновий стан підприємства із метою прийняття оперативних рішень управлінням. З метою забезпечення інвестиційної привабливості підприємства, потрібно, щоб звітність відповідала якісним характеристикам, зокрема: достовірності (надійності), доречності (релевантності), зрозумілості (дохідливості), зіставності (порівняльності) і послідовності. Проте, діючі форми звітності підприємства не дають можливості досягнення таких умов, в зв'язку із чим їх аналітичність та прозорість щодо розрахункових операцій, які пов'язані з реалізацією основної, побічної і супутньої продукції у розрізі кондиційної та некондиційної продукції зменшується. Тому потрібно відображати інформацію про результати процесу виробництва продукції в звітності суб'єктів господарювання, що підвищить достовірність оцінки її вартості і забезпечить

користувачів достовірною та повною обліковою інформацією щодо технічних характеристик і ефективності напрямків використання продукції[8].

В теперішньому сучасному інформаційному середовищі, на думку Замлиновський В.А., є розбалансованість в питаннях звітності. Різні форми звітності мають подаватися в різні державні відомства. В зв'язку з цим на державному рівні є відсутність єдиного уніфікованого механізму і безсистемність відображення інформації про фінансово-господарську діяльність [6].

На думку, Соколова Я.В., бухгалтерська звітність показує факти господарського життя, що мало місце у минулому, проте сенс звітності у тому, щоб надати можливість потенційним користувачам облікової інформації приймати рішення на майбутнє [2]. Тобто, це можливо тільки за умови подання зрозумілої інформації із дотриманням принципів повноти, суттєвості, надійності, своєчасності, достовірності, нейтральності та об'єктивності.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує надання достовірної й об'єктивної інформації про всі об'єкти бухгалтерського обліку, у тому числі про складові процесу виробництва продукції. Тому без правильної та якісної фіксації фактів господарського життя, як вважає Бондарчук В.В., система бухгалтерського обліку є недієвою і не забезпечує формування достовірної інформації, а тому не виконує свого призначення [10].

Досліджуючи ґрунтовність і всеохопливість звітності підприємства, принципово важливою є звітна форма 1-мс «Баланс», що забезпечить розширення можливостей для прийняття оперативних рішень.

На даний час дедалі більшого значення одержують скорочені форми фінансової звітності, оскільки підприємства не бажають витратити кошти на їх створення, обробку і аналіз [11]. Даний підхід є не доречним, оскільки заінтересовані користувачі облікової інформації мають потребу дзеркального і всебічного відображення фактів господарського життя, що в свою чергу надає можливість проведення контролю за ефективністю використання власних обігових коштів підприємства.

Розглядаючи сучасну структуру бухгалтерського балансу потрібно наголосити, що за останні роки українська система бухгалтерського обліку надає значно менше інформації, в т.ч. про складові процесу виробництва продукції, що спотворюються даними бухгалтерського обліку. Тому баланс як один з інформаційних ресурсів підприємства потребує подальшого удосконалення з метою їх модифікації до існуючих сучасних вимог (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Фрагмент удосконаленої форми № 1-мс «Баланс»

<i>Існуюча методика</i>		<i>Запропонована методика</i>
<i>Найменування показника</i>	<i>Код рядка</i>	<i>Найменування показника</i>
.....		
«Виробничі запаси»	100	«Виробничі запаси»
«Поточні біологічні активи»	110	«Поточні біологічні активи»
«Незавешене виробництво»	120	«Незавешене виробництво»
«Готова продукція»	130	«Кондиційна продукція»
		«Некондиційна продукція»
«Товари»	140	«Товари»
.....		

Запропонований фрагмент вдосконаленої форми №1 «Баланс» забезпечить ФОП «Домбровський С.І.» достовірну та повну інформацією щодо технічних характеристик і ефективності напрямів використання продукції та підвищить достовірність оцінки її вартості.

Щодо відображення витрат виробництва в Формі №2-мс «Звіт про фінансовий стан», у статті «Основні засоби» поряд із іншими показниками, відображається сума нарахованого зносу основних засобів.

В статті «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи, а також вартість напівфабрикатів власного виробництва та валова заборгованість замовників за контрактами.

В статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надані їм товари, роботи, послуги чи продукцію.

У складі витрат майбутніх періодів відображаються витрати, що були у даному звітному періоді або попередніх періодах, проте відносяться до наступних звітних періодів. В складі забезпечень майбутніх витрат і платежів відображаються нараховані у звітному періоді майбутні витрати і платежі величина яких може бути визначена лише методом попередніх (прогнозних) оцінок.

В фінансовому звіті про фінансові результати зіставляються доходи та витрати від здійснення різноманітних видів діяльності підприємства, – інвестиційної, фінансової і операційної[25].

У статті «Адміністративні витрати» Звіту про фінансові результати відображаються загальногосподарські витрати які пов'язані із управлінням і обслуговуванням підприємства.

У статті «Витрати на збут» відображають витрати підприємства які пов'язані із реалізацією продукції.

В статті «Інші операційні витрати» відображають витрати від знецінювання запасів, собівартість реалізованих виробничих запасів і інші витрати, що виникли у ході операційної діяльності підприємства. Операційні витрати відображаються у 2 розділі Звіту про фінансові результати.

Примітки до фінансової звітності являють собою сукупність показників та пояснень, котрі забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також й іншу інформацію, розкриття котрої передбачено відповідними стандартами. До даної форми звітності потрапляють фінансові і інвестиційні витрати.

Дуже важливою складовою фінансової звітності є внутрішня звітність підприємства, оскільки забезпечує надання достовірної, суттєвої, релевантної, та порівняльної облікової інформації, необхідної для прийняття ефективних і оперативних управлінських рішень зацікавленими користувачами.

При побудові системи внутрішньої звітності необхідно враховувати основні принципи і вимоги до формування інформації за наступними критеріями: задоволеність та доцільність; зрозумілість для сприйняття форми;

адресність за рівнями управління; оперативність для своєчасного прийняття управлінських рішень; достовірність інформації; точність, оптимальність та об'єктивність тобто не містити упереджених оцінок виробництва, можливих похибок і зайвої інформації; можливість використовувати показники внутрішньої звітності для проведення внутрішнього контролю; своєчасність в відповідності із потребами; порівняльною з планами, кошторисами, та показниками в динаміці, тощо [15]. На думку Лень В.С. внутрішню звітність потрібно сприймати як засіб прийняття рішень, а не як засіб виявлення помилок, а основну увагу звітності необхідно приділяти удосконаленню майстерності менеджерів, а не перевірці їх роботи [23].

Такий підхід до розуміння внутрішньої звітності є доречним. Проте потрібно врахувати дію різноманітних об'єктивних і суб'єктивних факторів, що впливають на її побудову, а також те, що дана внутрішня звітність повинна бути представлена так, щоб керівник (власник) підприємства не здійснював додаткових розрахунків окремих показників певного внутрішнього звіту, які потрібні для оцінки ситуації, пов'язаних із виробничими процесами на підприємстві.

В зв'язку з тим, що більшість форм звітності підприємств затверджені Міністерством фінансів України або іншими регуляторними органами, вони мають досить вагомі недоліки. Так, у більшості підприємств при вирішенні існуючих управлінських завдань є нестача оперативної і аналітичної облікової інформації про обсяги кондиційної й некондиційної продукції, собівартість результатів виробничого процесу, що не дає можливості певною мірою приймати ефективні управлінські рішення. Зважаючи на те, що є необхідність розмежування результатів технологічного процесу на кондиційну та некондиційну продукцію на ФОП «Домбровський С.І.» використовується пакет внутрішньої звітності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

**Внутрішня звітність щодо результатів процесу виробництва
ФОП «Домбровський С.І.»**

<i>N з/п</i>	<i>Назва звітної форми</i>	<i>Номер форми</i>	<i>Зміст звітної форми</i>
1.	«Звіт про собівартість результатів виробничого процесу»	ВЗВ-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про елементи витрат, що включаються до собівартості основної, супутньої та побічної продукції
2.	«Звіт про кондиційну і некондиційну продукцію»	ВЗВ-2	Відображає показники, що характеризують обсяги і собівартість та напрями використання кондиційної та некондиційної продукції
3.	«Звіт про відходи»	ВЗВ-3	Відображає показники, що характеризують використання незворотніх та зворотніх відходів
4.	«Звіт про фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції»	ВЗВ-4	Відображає показники, що характеризують понесені витрати і отримані доходи від використання кондиційної та некондиційної продукції

В даний час наведені пропозиції сприятимуть ФОП «Домбровський С.І.» удосконаленню організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції, що дозволить підвищити оперативність надання управлінському персоналу достовірної інформації про якісні характеристики та конкурентоспроможність, а також рентабельність виробничої діяльності підприємства.

У сучасних умовах проведення бухгалтерського обліку, найбільш актуальними є відображення в звітності ФОП «Домбровський С.І.» інформації про результати виробничого процесу. З метою вирішення даної проблеми пропонуємо удосконалити Форми №1-мс «Баланс», в частині відображення інформації про кондиційну та некондиційну продукцію. ФОП «Домбровський С.І.» з метою проведення фінансового аналізу і для прийняття рішень ФОП «Домбровський С.І.» вдало використовується пакет внутрішньої звітності. Застосування даних форм фінансової звітності в поєднанні із використанням форм внутрішньої управлінської звітності допоможе йому більш ефективно здійснювати контроль за станом випуску продукції, що покращить її якість з метою задоволення потреб усіх споживачів і суспільства у цілому.

Розділ 3. Організаційно-методичні основи внутрішнього контролю і аналізу процесу виробництва на підприємстві

3.1. Організаційні засади внутрішнього контролю процесу виробництва на підприємстві

Ключовою діяльністю ФОП «Домбровський С.І.» є виробничий процес, котрий функціонує у результаті взаємодії природних процесів та процесів праці, котрі спрямовані на вироблення запланованої продукції для задоволення потреб споживачів.

В ринковій економічній системі контроль виробничих процесів є невід'ємною частиною виробничого процесу підприємства. Контроль виробничої діяльності на ФОП «Домбровський С.І.» спрямований на виявлення резервів підвищення обсягів виробництва меблевої продукції та поліпшення її якості. Підвищення ролі контролю у сфері виробництва формується внаслідок розвитком науково-технічного прогресу, посиленням конкуренції у умовах переходу до ринку, підвищенням в даних умовах господарського ризику, впливу зовнішнього ринку.

Процес виробництва на меблевих підприємствах може бути об'єктом як зовнішнього, так і внутрішнього контролю.

На зниження ризиків на ФОП «Домбровський С.І.» насамперед спрямована система внутрішнього контролю. Вона має запобігати порушенням та зловживанням у фінансовій, інвестиційній та насамперед операційній діяльності та забезпечити ефективний контроль за раціональним використанням ресурсів, що сприятиме зростанню прибутку.

Внутрішній контроль операцій із виробництва продукції меблевого виробництва передбачає сукупність послідовних етапів, котрі за їх функціональним призначенням можна згрупувати на деякі стадії, дотримання котрих зумовлене виконанням завдань які поставлені перед суб'єктами контролю [23].

Організаційна стадія контролю передбачає визначення об'єктів та суб'єктів контролю, завдань, котрі слід вирішити в ході здійснення контролю, джерел інформації, потрібної для здійснення внутрішнього контролю.

Підготовча стадія здійснюється із метою розробки програми і плану здійснення внутрішнього контролю, вибір прийомів і методів перевірки, визначення алгоритму дій, розподіл обов'язків і збір інформаційної бази контролера.

Методична стадія внутрішнього контролю результатів процесу виробництва продукції полягає в перевірці відображення бракованої, побічної, супутньої, продукції та відходів виробництва правильності оформлення первинних документів, у фінансовій звітності і бухгалтерському обліку, розрахунку відхилень від встановлених норм.

Результативна стадія передбачає визначення причин утворення неякісної продукції, їх аналіз і встановлення винних осіб, що в повній мірі забезпечить отримання достовірної облікової інформації для прийняття управлінських рішень щодо уникнення таких проблем.

Інспекційна стадія контролю за результатами процесу виробництва меблевої продукції має на меті перевірку виконання рішень та контроль за впровадженням розроблених пропозицій. На цій стадії головними завданнями суб'єкта внутрішнього контролю щодо перевірки операцій із виробництва продукції є[30]:

- перевірка запровадження превентивних заходів щодо осіб котрі винні у виникненні некондиційної продукції;
- контроль за розміром витрат які понесені на утилізацію незворотних відходів;
- перевірка дотримання вимог договорів чинному законодавству щодо переробки чи заміни некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від цих господарських операцій.

Отже, організаційне забезпечення внутрішнього контролю операцій із виробництва меблевої продукції, перш за все, потребує від контролера певної її

класифікації і систематизації, оскільки без розподілу на чітко визначені стадії внутрішнього контролю складно зібрати усі наявні докази щодо виявлених порушень, правильно оцінити процеси та явища, що виникають, а також перевірити усі наявні операції з господарювання, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Процес здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва меблевої продукції на ФОП «Домбровський С.І.» передбачає наступні етапи:

- перевірка технічної документації на виробництво меблевої продукції (паспорти полів, програми виробництва, інше);
- перевірка точності і достовірності оцінки результатів виробництва меблевої продукції;
- перевірка процесу зберігання продукції;
- перевірка правильності відображення господарських операцій із виробництва меблевої продукції на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка відповідності даних реєстрів аналітичного та синтетичного обліку операцій із виготовлення меблевої продукції, показників фінансової звітності і облікових реєстрів;
- перевірка наявності доступної, достовірної, необхідної та своєчасної інформації про основну, побічну і супутню продукцію з виробництва меблів;
- встановлення ефективності використання відходів;
- перевірка правильності технологічного процесу та його результатів;
- перевірка аналітичного обліку операцій із виробництва меблевої продукції;
- перевірка правильності і наявності оформлення первинних документів щодо операцій із виробництва меблевої продукції;
- перевірка правильності проведення розрахунків із підрядчиками і постачальниками по операціях із виробництва меблевої продукції [37].

Ефективна організація внутрішнього контролю операцій із виробництва меблевої продукції на ФОП «Домбровський С.І.» вимагає дотримання окремих положень:

Завдання і суб'єкти внутрішнього контролю за результатами процесу виробництва у розрізі його видів узагальнено на рис. 3.1.

Рис. 3.1. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва меблевої продукції відповідно до етапів здійснення операцій

- повний і достовірний бухгалтерський облік на місцях (філіях, відокремлених підрозділах та бригадах) використання і виникнення бракованої, побічної і супутньої продукції, відходів виробництва, а саме – введення субрахунків, потрібних для бухгалтерського обліку і складання відповідних відомостей їх руху;
- визначення об'єктів бухгалтерського обліку, їх класифікація, тобто розмежування складу супутньої, бракованої, побічної продукції і відходів виробництва;
- контроль за організацією та веденням бухгалтерського обліку і інформаційного забезпечення системи фінансового аналізу із метою ефективного використання побічної та бракованої, а також супутньої, продукції та відходів виробництва[37].

Отже, розподіл внутрішнього контролю операцій із виробництва меблевої продукції на попередній та поточний, а також наступний, що сприяє розмежуванню відповідальності за їх виникнення, а отже, сприяє його посиленню, що добре впливає на результати господарської діяльності.

Із метою ефективного виявлення і запобігання негативного результату процесу виробництва продукції, потрібним є застосовування технічного контролю, котрий є складовою технологічного процесу виробництва меблевої продукції. Технічний контроль за виробництвом здійснюється в вигляді вхідного контролю матеріалів і сировини, котрі надходять на ФОП «Домбровський С.І.», приймального і операційного контролю готової продукції. Даний контроль має охоплювати увесь технологічний процес. Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, систему внутрішнього контролю потрібно забезпечити нормативно-правовим

актом, а саме розпорядчим документом про здійснення внутрішньої перевірки (про проведення внутрішньої перевірки).

Таким чином, процес виробництва меблевої продукції не можливий без створення добре організованої і ефективної системи внутрішнього контролю.

3.2. Методичне забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва на підприємстві

Розглянемо детальніше кожний з етапів контрольних процедур методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва меблевої продукції на ФОП «Домбровський С.І.».

З метою планування своєї діяльності, контролер на підготовчому етапі ознайомлюється з підприємницькою діяльністю ФОП «Домбровський С.І.», процесами зберігання, закупівлі і відпуску продукції потенційним споживачам, одержує список головних постачальників та проводить опитування керівництва і персоналу, виділяє об'єкти дослідження, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження готової продукції та запасів, оцінює величину ризику та встановлює границю істотності помилок.

Для забезпечення найбільш оперативного та ефективного контролю важливим є розробка програми і плану проведення внутрішнього контролю за операціями із результатами процесу виробництва меблевої продукції.

План внутрішнього контролю виробництва меблевої продукції потрібно складати з початку перевірки та він має бути доповнений при потребі у процесі реалізації його виконання. Програма здійснення внутрішнього контролю операцій із результатами виробничого процесу допомагає проводити контроль за виконавцями і контролювати їхню роботу[48].

Висновки та записи внутрішнього контролера в кожному розділі такої програми фіксуються у робочій документації та є тим фактичним матеріалом, котрий використовується ним в процесі обґрунтування та підготовки

внутрішнього звіту директора підприємства. Здійснення внутрішнього контролю потребує від контролера застосування методичних прийомів, котрі наведено на рис. 3.2.

Під час перевірки внутрішній контролер використовує відповідні методичні прийоми: розрахунково-аналітичні (аналітичні процедури, статистичні розрахунки) органолептичні (контрольний запуск сировини та матеріалів в виробництво, лабораторний аналіз інвентаризація) та документальні (арифметична, нормативно-правова, зустрічна і взаємна перевірки).

Рис. 3.2. Методичні прийоми і їх застосування у процесі здійснення внутрішнього контролю операцій із виробництва меблевої продукції на підприємствах

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дає можливість визначити ефективність виробничого процесу за допомогою таких критеріїв: повнота використання бракованої продукції і зворотних відходів, відповідність витрат на виготовлення продукції отриманим економічним вигодам, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для здоров'я і життя, майна споживачів та безпеки навколишнього середовища із дотриманням усіх вимог технологічного процесу[52].

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій із виробництва меблевої продукції в бухгалтерському обліку ФОП «Домбровський С.І.» є інформація, котра включає в себе сукупність національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Законів України та Кодексів України, Указів Президента України та Постанов Кабінету Міністрів України, Методичних рекомендацій і Інструкцій із ведення бухгалтерського обліку запасів.

Методична стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій із виробництва меблевої продукції на рахунках бухгалтерського обліку, фінансовій звітності та

облікових регістрах за допомогою фактичних і документальних методичних прийомів, складання робочих документів контролера.

Наступним етапом є перевірка процесу виробництва меблевої продукції та його результатів на предмет забезпечення безпеки для навколишнього середовища та споживачів.

Дуже важливе значення для забезпечення безпечності та якості продукції для навколишнього середовища і споживача має організація ефективного технічного контролю якості меблевої продукції, що передбачає перевірку відповідності виготовленої продукції вимогам державних стандартів чи технічних умов.

Технічний контроль представляє перевірку відповідності меблевої продукції чи процесу виробництва, всіх виробничих умов, від котрих залежить якість продукції, встановленим технічним вимогам до якості на усіх стадіях технологічного процесу.

Дуже змістовним етапом здійснення внутрішнього контролю є здійснення перевірки інвентаризації меблевої продукції на складах і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку[52].

Відповідно до Наказу МФУ «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» № 879 від 02.09.2014.

Перед початком проведення інвентаризації керівник підприємства затверджує Наказ на проведення інвентаризації і призначає інвентаризаційну комісію в складі не менше трьох осіб.

Інвентаризація готової продукції здійснюється з метою встановлення фактичної наявності та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку за рахунком 26 «Готова продукція»:

- підготовка складу для проведення інвентаризації;
- співставлення фактичних показників наявності меблевої продукції із даними бухгалтерського обліку;
- встановлення і виявлення залишків готової продукції і їх відображення у інвентаризаційному опису;

- відображення результатів інвентаризації меблевої продукції в бухгалтерському обліку;
- складання і затвердження акту інвентаризації;
- прийняття рішень щодо виявлених недоліків.

В результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені недостачі, надлишки чи пересортування виробленої продукції. В бухгалтерському обліку нестачі готової продукції необхідно відображати залежно від встановлення винної особи: якщо винна особа є встановлена, то ця особа може внести певну суму грошових коштів в касу для покриття завданої шкоди підприємству чи вирахувати із заробітної плати суму відшкодування; коли винну особу не є встановлено, нестачу потрібно списувати на результати діяльності наступним записом Дебет субрахунку 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» в кореспонденції з рахунком 26 «Готова продукція» з одночасним відображенням суми такої нестачі на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей» [60].

В результаті виявлення надлишків виробленої продукції, в бухгалтерському обліку потрібно здійснити запис: Дебет рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції з субрахунком 719 «Інші доходи операційної діяльності». В кінці звітного періоду сума, відображена на рахунку 719, списується в кредит рахунку 791 «Результат основної діяльності» [].

Тому для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності ФОП «Домбровський С.І.» зобов'язаний проводити інвентаризацію, що підтверджує наявність, оцінку і стан активів підприємства.

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю є перевірка наявності достовірної, необхідної, доступно та своєчасної інформації про продукцію для покупців меблевої продукції.

На даному етапі застосовуються прийоми документального контролю, а саме нормативно-правова, формальна та арифметична перевірки для встановлення фактів достовірності реєстрації та документального підтвердження господарських операцій.

Особливу увагу потрібно приділити етапу перевірки достовірності оцінки і точності результатів виробництва меблевої продукції, оскільки результатами виробничого процесу можуть бути різні види меблів. Для цього потрібно зазначити в Положенні про облікову політику методи оцінки результатів процесу виробництва меблевої продукції[60].

Дуже важливими етапами здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва є перевірка правильності і наявності оформлення первинних документів щодо операцій із виробництва меблевої продукції, перевірка правильного відображення операцій з виробництва меблевої продукції на рахунках бухгалтерського обліку і перевірка ведення і організації аналітичного обліку операцій із виробництва продукції відповідно до розробленого робочого плану рахунків.

Роблячи перевірку правильності оформлення первинних документів щодо операцій із виробництва продукції, внутрішній контролер має застосувати метод зіставлення бухгалтерських документів, що визначає недостовірне та необґрунтоване відображення господарських операцій, невідповідність записів однієї і тієї ж операції у первинних документах і регістрах обліку, а також факт недоброякісних та доброякісних документів.

Внутрішній контролер також використовує і інші способи документального контролю, а саме зустрічну перевірку, котра полягає в зіставленні декількох примірників одного і того самого документа, що знаходиться у різних організаціях чи у різних підрозділах.

При перевірці правильного відображення господарських операцій із виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку і їх аналітичного обліку внутрішній контролер може виявити наступні порушення: неправильно розділено результати виробничого процесу на некондиційний і кондиційний, внаслідок чого викривлюються показники фінансової звітності і дані бухгалтерського обліку які необхідні для проведення фінансового аналізу; неправильна кореспонденція рахунків при відображенні у бухгалтерському

обліку операцій із виробництва продукції; невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку операцій з виробництва продукції[54].

Принциповим і важливим етапом внутрішнього контролю процесу виробництва продукції є перевірка правильності здійснення розрахунків з контрагентами по операціях із реалізації меблевої продукції.

А також важливим етапом є перевірка відповідності даних регістрів аналітичного та синтетичного обліку операцій із виробництва меблевої продукції, показників облікових регістрів і фінансової звітності. Для того необхідно здійснити контрольні процедури, котрі будуть включати формальну, котра полягає в візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності і виявленні наявності самостійних змін в встановлених формах звітності, підчисток, необумовлених виправлень, наявності підписів і аналітичну – оцінка за допомогою вивчення ймовірних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення котрих за допомогою глибинних і наскрізних тестів дає змогу встановити факти порушень і помилок, що призводять до перекручення звітності [].

Також, необхідно встановити: правильність показників на початок та кінець звітного періоду; повноту заповнення реквізитів та граф звітності; дотримання строків та термінів подання фінансової звітності; відповідність показників оборотно-сальдової відомості і головної книги, що передбачає співставлення показників рахунків бухгалтерського обліку у наступній послідовності: 24 → 23 → 26 → 90); правильність формування показників головної книги та форми № 1 «Баланс».

Ефективно-організований контроль операцій із виробництва продукції і методичне забезпечення його здійснення дають змогу управлінському персоналу своєчасно отримати інформацію про: якість і конкурентоспроможність продукції.

3.3. Організація і методика аналізу процесу виробництва на підприємстві

Комплексне вивчення стану та розвитку виробничої діяльності підприємства, в тому числі і на ФОП «Домбровський С.І.», в взаємозв'язку із його технічним рівнем та соціальним розвитком для оцінки виконання заданих показників, підвищення ефективності виробництва та виявлення внутрішньогосподарських резервів є головним завданням проведення діагностики діяльності підприємства. При його виконанні використовуються дані обліку бухгалтерської, оперативної та статистичної звітності, планові та нормативні дані, технічна інформація; визначається як впливає на ефективність виробничої діяльності техніки та технології, організації виробництва та праці, керування та планування тощо. Якість аналізу забезпечується застосовуваними методами та прийомами, вірогідністю та повнотою інформації, кваліфікацією виконавця.

Під час аналізу процесу виробництва здійснюють оцінку виконання плану і динаміки виробництва, напруженості та оптимальності плану, виявляють фактори, що впливають на обсяг виробництва, шукають і виявляють внутрішні резерви підприємства щодо збільшення випуску продукції та ін.

У системі управління процесом виробництва ФОП «Домбровський С.І.» досвід і напрацювання у цьому напрямі дозволяє виокремити наступні його особливості:

- перспективний характер аналітичної роботи.
- встановлення ефективності поточних процедур аналізу (ретроспективний аналіз);
- оперативну спрямованість аналізу;

Це допоможе більш краще реалізувати основну мету наскрізної підсистеми внутрішньогосподарського аналізу, котра полягає в виявленні можливостей найбільш раціонального використання виробничих ресурсів, зниження витрат на реалізацію та виробництво, забезпечення прибутку, що у

завершальному результаті підвищить ефективність виробничої діяльності ФОП «Домбровський С.І.» у цілому.

Головним недоліком сучасної методики економічного аналізу є його мала оперативність, котра не дозволяє керівникам вчасно здійснити оцінку досягнутих результатів, розрахувати ефективність діяльності окремих структурних підрозділів, оперативно використовувати одержану інформацію у управлінських цілях, хоча суто ці завдання формують мету внутрішнього аналізу [54].

Для ефективного здійснення управління процесом виробництва потрібно використання показників економічного аналізу, котрі характеризують його із значним запізненням та недостатньо. Як вказує Бабаєв Ю. А., тільки «при єдності економічного і оперативного аналізу можна всесторонньо вивчити роботу підприємства ... і окреслити перспективи його подальшого розвитку» [6], адже на відміну від подальшої аналітичної інтерпретації показників оперативний аналіз за часом проведення дуже близький до часу здійснення господарських операцій. Хоча і він використовується на усіх рівнях управління і найбільшою його питома вага існує при обґрунтуванні управлінських рішень, які стосуються безпосередньо процесу виробництва. Саме тут застосування даного аналізу допомагає виявляти причини і винуватих невідповідності фактичних результатів запланованим, резерви їх покращення, своєчасно приймати потрібні міри, адже основою для його проведення є інформаційне забезпечення первинного обліку та безпосереднє спостереження за процесом виробництва. З іншої сторони, даний аналіз сприяє зміцненню внутрішньогосподарського обліку, оскільки потреба постійного оцінювання підсумків виробничої діяльності і вчасного усунення помилок зміщує центр ваги саме на даний облік.

Рис. 3.3. Завдання аналітичного забезпечення виробництва меблевої продукції

Виходячи з вищенаведеного, аналітичне забезпечення процесу

виробництва ФОП «Домбровський С.І.», насамперед, необхідно складатись із двох взаємопов'язаних частин:

- аналізу виробництва мебельної продукції;
- аналізу витрат на її виробництво та формування собівартості (рис.

3.3).

Кожне з вищенаведених завдань у сукупності дозволяють знаходити шляхи збільшення обсягів виробництва, зменшення собівартості готової продукції, а отже рівня витрат, розширити частину ринку реалізації меблевої продукції і як результат – збільшити прибутковість підприємства[51].

Оперативний аналіз витрат має ряд особливостей, котрі необхідно враховувати при його проведенні та організації, щоб уникнути зазначеного вище недоліку ретроспективного аналізу. Це, зокрема, своєчасність оперативного аналізу витрат: він проводиться протягом відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення витрат. Окрім того, треба забезпечити врахування і постійне відслідковування стану ринку ресурсів (трудових і матеріальних), виявляти і вивчати вплив на витрати не всіх факторів, а тільки основних на цьому рівні управління, які зумовлюють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, що виготовляється в тому чи іншому підрозділі підприємства ФОП «Домбровський С.І.», оскільки виявити та виміряти всі чинники у оперативному циклі управління недоцільно та практично і неможливо.

Визначаючи основні фактори, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства, маючи на увазі, що першим етапом проведення оперативного аналізу є діагностика виробництва меблевої продукції загалом та за асортиментом. Її починають з дослідження динаміки валової продукції і товарної продукції, розрахунку темпів їхнього збільшення та приросту. Саме дані показники є вихідними відповідно до наступних кроків аналітичної інтерпретації економічної ефективності діяльності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Динаміка виробництва продукції на ФОП «Домбровський С.І.»
за 2017-2019 рр.**

Показник	Рік			
	2015	2016	2017	2018
1. Товарна продукція, шт.	220	283	310	409
2. Базисні темпи росту, %	100,0	128,6	140,9	185,9
3. Ланцюгові темпи росту, %	100,0	128,6	109,5	131,9

Таким чином, за п'ять років з 2015 р. по 2019 р. включно обсяг виробництва меблевої продукції збільшився більш ніж в 2,5 рази. В цілому характеристику динаміки виробництва меблевої продукції можна дати за середньорічним темпом зростання, котрий розраховується за середньою геометричною зваженою:

$$T = \sqrt[n]{\frac{a_n}{a_1}}$$

де T – ланцюгові темпи росту n -го року.

Виконавши відповідний розрахунок, бачимо, що за 2015 – 2019 рр. Він становив 25,93 %.

Наступним етапом визначення своєчасного виготовлення меблевої продукції у обсязі і асортименті, передбачених графіком її випуску, є аналіз ритмічності, оскільки будь-котрі відхилення від оптимального режиму роботи впливають на збільшення собівартості, зменшення прибутку, зниження якості продукції, погіршення фінансового стану ФОП «Домбровський С.І.», перевитрачання фонду заробітної плати. Коли ритмічність виробництва, тобто чітка, стійка й збалансована діяльність ФОП «Домбровський С.І.» забезпечується, вона надає можливість випускати продукцію рівномірно, без поспіху, що дозволяє не тільки своєчасно виконувати свої зобов'язання перед замовниками, але і сприятливо позначається на інших показниках діяльності підприємства, передусім, якості виробів, уникненні додаткових витрат на оплату праці через понаднормові роботи, пов'язаних з зберіганням

наднормативних запасів тощо.

Підтвердження цієї точки зору зустрічаємо в праці Передерієнко Н. І., Холод З. М., Никифрук Б. В., де автори вважають, що «при ритмічній роботі найефективніше використовуються матеріальні та трудові ресурси, обладнання і машини, що забезпечують збільшення обсягів, зменшення собівартості товарної продукції, продуктивності праці, рівномірну реалізацію продукції, підвищення» [1].

Аналіз ритмічності виробництва продукції на ФОП «Домбровський С.І.» здійснюється шляхом співставлення планових показників про виготовлену продукцію за місяць (квартал, рік) до фактичного випуску виробів, при цьому одержану інформацію для зручності сприйняття відображати в документі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Динаміка коефіцієнтів ритмічності 2019 р.
на ФОП «Домбровський С.І.»**

Робочі дні чи декади (дата)	Випуск продукції в діючих цінах, тис грн.	
	за планом	фактично
січень	50	24
лютий	50	36
березень	50	55
квітень	50	68
травень	50	51
червень	50	49
липень	50	32
серпень	50	27
вересень	50	34
жовтень	50	49
листопад	50	62
грудень	50	70
Усього за рік	600	554

У загальному ритмічною вважається така робота, коли продукція виробляється рівними частинами за будь-які однакові проміжки робочого часу. Проте і за ритмічного виробництва можлива неритмічність випуску продукції, тоді коли під час складання меблів забракне хоча б однієї деталі чи вузла. В принципі можлива і інша ситуація, коли рівномірно випускається продукція,

проте існують певні збої в виробництві окремих напівфабрикатів (деталей).

ФОП «Домбровський С.І.» здійснює виробництво на основі позамовного методу тому працює з великою мірою не ритмічно, коефіцієнт ритмічності коливається від 0,48 до 1,40 планового показника. Це пов'язано з потребою оновлення меблів населення перед святами, а малі навантаження взаємопов'язані з великою кількістю вихідних в січні та відпусток в літку. Тому підприємству важливо давати знижки на виготовлену продукцію в періоди невиконання планових показників. З вище наведеного також випливає, що ефективний аналіз виробничої діяльності ФОП «Домбровський С.І.» із огляду його ритмічності можливий лише за умови, коли процес списання матеріалів та сировини в автоматичному режимі є пов'язаний із аналітичними розрахунками щодо майбутніх потреб в них на період, який достатній для наступних її поставок з врахуванням очікуваного випуску меблевої продукції.

Отже, аналіз процесу виробництва ФОП «Домбровський С.І.» прямо пов'язаний із аналізом використовуваної матеріалів і сировини на їх виробництво, а особливо ефективності їхнього використання (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Оцінка ефективності використання виробничих запасів
на ФОП «Домбровський С.І.» за 2017-2018рр.**

№ п/п	Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення	Темпи росту, %
1.	Обсяги виробництва продукції тис грн	830,8	1121,6	1459,1	628,3	175,6
2.	Матеріальні витрати	520,2	728,1	1015,8	495,6	195,3
3.	Матеріалоємність продукції	1,60	1,54	1,44	—	—
4.	Матеріаловіддача	0,63	0,65	0,70	—	—

Результати проведеного аналізу показують зменшення матеріалоємності на 0,16 пункти, що пов'язане із збільшенням браку, що, в свою чергу, було досягнуте завдяки не вчасному ремонту основних засобів. Також відбулося збільшення матеріальних витрат в досліджуваному періоді на 495,6 тис. грн., і на 195,3%, . Одночасно збільшенням рівень матеріаловіддачі на 0,07. Отже на

підприємстві спостерігається перевитрачання матеріалів.

Ефективність процесу виробництва не можливо розглядати відірвано від аналізу їх витрачання і калькулювання собівартості готової продукції. Тобто без вивчення всіх витрат на виробництво продукції в розрізі їхніх елементів, однорідних за економічним змістом витрат: витрат на оплату праці з відрахуваннями, матеріальних витрати, амортизації та інших операційних витрат.

Провівши даний аналіз можливо визначити резерви зниження норм витрат матеріалів та сировини, залежність відходів виробництва й браку, економію за рахунок використання та заміни окремих матеріалів більш економічними, підвищення рівня продуктивності праці та ін.

Проаналізуємо динаміку та структуру витрат на виробництво і дамо оцінку ефективності зміни структури витрат (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз витрат на виробництво і собівартість продукції

ФОП «Домбровський С.І.»

Види витрат	Сума витрат, тис. грн		Структура витрат, %		Відхилення звітного періоду до планового
	Минулий період (2018р.)	Звітний період (2019р.)	Минулий період (2018р.)	Звітний період (2019р.)	Суми витрат (+,-)грн.
Матеріальні витрати	520,2	728,1	63,2	65,8	207,9
Витрати на оплату праці	150,3	205,7	18,3	18,6	55,4
Відрахування на соціальні заходи	83,0	76,6	10,0	6,9	-6,4
Амортизація	59,8	85,2	7,3	7,7	25,4
Інші операційні витрати	9,5	10,6	1,2	1,0	1,1
Усього витрат	822,8	1106,2	100	100	283,4

За результатами проведеного аналізу бачимо, що рівень витрат, які понесло ФОП «Домбровський С.І.» протягом останнього року зріс на 283,4 тис. грн. Значний вплив на таке збільшення мала стаття витрат за елементом матеріальні витрати, яка зросла у 2019 році на 207,9 тис. грн., тобто на 2,6%,

праці на 55,4 тис. грн., амортизації на 25,4 тис грн. що пов'язано з збільшенням кількості виробництва продукції а також на оплату. Що стосується усіх відрахування на соціальні заходи то вони зменшилися на 6,4 тис. грн., що пов'язано з отриманням в січні і серпні соціальної податкової пільги. Таку тенденцію підтверджують зміни і в структурі витрат: збільшили питому вагу матеріальні витрати, оплата праці та амортизаційні відрахування, інші – зменшили. Тому, підприємству варто звернути увагу на матеріальні витрати, збільшити контроль за витрачанням матеріалів та сировини і, виявити чи не було випадки крадіжок чи нестач, котрі можуть покриватися за рахунок списання більших кількостей сировини і матеріалів на процес виробництва продукції.

Отже, ефективний оперативний аналіз процесу виробництва можливий у комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, оскільки прийняття оптимальних управлінських рішень можливе лише на основі інтерпретації облікових даних.

ВИСНОВКИ

У процесі проведення дослідження процесу обліку, аналізу та контролю процесу виробництва на матеріалах ФОП «Домбровський С.І.» обґрунтовано відповідні теоретичні положення. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1) важливим в процесі кругообігу капіталу є процес виробництва, котрий являє собою сукупність операцій із виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг і здійснюється у процесі взаємодії основних факторів виробництва: засобів праці, предметів праці і живої праці. Це зумовлює відповідні витрати підприємства на виробництво продукції, які в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг);

2) методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання є двома залежними процесами, котрі характеризуються власними прийомами і способами, користувачами та завданнями.

3) можна також стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання обліку процесу виробництва є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат й калькулювання собівартості продукції, адже велика кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому на часі є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат і їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Податкового кодексу України із врахуванням специфіки формування виробничих витрат та собівартості продукції;

4) організовуючи облік на ФОП «Домбровський С.І.» потрібно належну увагу приділяти вимогам до здійснення облікових і управлінських робіт, чітко визначити об'єкти процесу виробництва та встановити відповідальних осіб, всі операції відображати чітко оформленими первинними документами, а також сформувати графік їх руху щодо обліку процесу виробництва;

5) враховуючи сучасні аспекти ведення бухгалтерського обліку, найбільш актуальною є відображення в звітності ФОП «Домбровський С.І.» інформації про результати виробничого процесу. З метою вирішення даної проблеми пропонується удосконалити Форму №1-мс «Баланс», в частині відображення інформації про кондиційну та некондиційну продукцію. ФОП «Домбровський С.І.» з метою проведення фінансового аналізу і для прийняття рішень вдало використовується пакет внутрішньої звітності.

6) з метою ефективного виявлення і запобігання негативного результату процесу виробництва продукції, потрібним є застосування технічного контролю, котрий є складовою технологічного процесу виробництва меблевої продукції. Технічний контроль за виробництвом здійснюється в вигляді вхідного контролю матеріалів і сировини, котрі надходять на ФОП «Домбровський С.І.», приймального і операційного контролю готової продукції. Даний контроль має охоплювати увесь технологічний процес. Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, систему внутрішнього контролю потрібно забезпечити нормативно-правовим актом, а саме розпорядчим документом про здійснення внутрішньої перевірки (про проведення внутрішньої перевірки). Відповідно процес виробництва меблевої продукції неможливий без створення добре організованої і ефективної системи внутрішнього контролю.

Отже, ефективний оперативний аналіз процесу виробництва можливий у комплексі з іншими основними елементами оперативного управління, оскільки прийняття оптимальних управлінських рішень можливе лише на основі інтерпретації облікових даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Айзатова М. Ф. Особливості організації обліку на малих підприємствах в умовах адаптації до змін законодавства / М.Ф.Айзатова, Л. М.Макарова // Молодий вчений. – 2014. – №5. – С. 237-240.
2. Алпатова Н. Витрати в бухобліку у виробників: бліц-відповіді // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 51 (4 черв.). – С. 40-41.
3. Бабич В. В. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні / В. В. Бабич, Є. І. Свідерський. – К.: Лібра, 2006. – 160 с.
4. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52- 55.
5. Богатирьов І. О. Ефективність розвитку підприємства / І. О. Богатирьов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – №8. – С. 79 – 84.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
7. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
8. Власова М. Витрати: обліковуємо правильно // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2017. – № 23. – С. 26-29.
9. Воронко О. С. Економічний аналіз : навч. посіб. – Львів : Новий Світ - 2000, 2014. – 280 с.
10. Гоголь Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія / Т.А. Гоголь. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
11. Городянська Л. В. Відтворювані економічні ресурси: теорія та методологія обліку і аналізу [Електронний ресурс] : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2016. – 290 с.

12. Господарський кодекс України / Кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV [зі змін. та доп.]: станом на 02 червня 2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

13. Господарський кодекс України: офіц. текст: Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 року. – К. : Концерн —Видавничий дім Ін Юрс, 2003. – 204 с.

14. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовецький. – К.: ЦУЛ, 2015. – 310 с.

15. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік. 2-е видання, перероблене і доповнене. / Н. В. Гудзь. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 424 с.

16. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.

17. Гуменюк О.О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2010. – № 4. – С.113-116.

18. Економіка виробничого підприємства : навч. посібник / Й.М.Петровиц, І.О. Будіщева та ін. - К.: Знання, 2001. – 405 с.

19. Економіка підприємства : навч. посіб. / [П. П. Руснак, В. Г. Андрійчук, А. А. Ільєнко та ін.]; за ред. П. П. Руснака. – Біла Церква, 2016. – 300 с.

20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV: станом на 02 червня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

21. Закон України «Про державну підтримку та розвиток малого і середнього підприємництва в Україні» від 22.03.2012 р. № 4618 –VI: станом на 21 січня 2016р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>

22. Кісіль М. І. Критерій і показники економічної ефективності бізнесу / М. І. Кісіль // Економіка АПК. – 2013. – №8. – С. 59-62.

23.Коміренко В. Бухгалтерський облік витрат та виробництво продукції рослинництва / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – № 4 – 2009. – С. 56–62.

24.Кононенко М.П. Обґрунтування оптимізації нормативних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції / М.П. Кононенко // Економіка АПК. – 2009. – № 6. – С. 31–41.

25.Кравчук О. Витрати на збут: організація обліку / О. Кравчук // Головбух. – 2010. – № 10 (681).

26.Кучер С.В. Особливості діяльності вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу: обліково-аналітичний аспект / С.В. Кучер // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. Випуск 9-1. – Ч. 1. – С. 208-211 5

27.Кушина О. Загальновиробничі витрати: склад, розподіл, облік // Збірник систематизованого законодавства. – 2017. – № 11. – С. 43-50.

28.Левін В. І. Еволюція концепцій оподаткування малого та середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України / В. І. Левін // Наукові праці НДФІ. – 2016. – Вип. 1. – С. 16–35.

29.Малишкін О. Малий бізнес: облікова політика за МСФЗ для МСП та законом про бухгалтерський облік Польщі за умов директиви 2013/34/ЄС. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. № 11-12. С. 9-16.

30.Маренич Т. Г. Проблеми розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Т. Г. Маренич // Актуальні проблеми інноваційної економіки: науковий журнал. – 2016. – № 1. – С. 54-59.

31.Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.

32.Матрос О. М., Бобко В. В., Поліщук О. М. Аналітично-облікові аспекти діяльності фізичної особи-підприємця. Актуальні проблеми економіки. 2016. № 2. С. 308-316.

33.Михайлов М. Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник / Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 472 с.

34.Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс] / Міжнародний стандарт від 01.01.2013 року [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.

35.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. – [Електронний ресурс]. [https://vobu.ua/ukr/documents/accounting /item/mizhнародni-standartibukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24](https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhнародni-standartibukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24).

36.Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно-правових актів / Упоряд. Д.О.Горлов. - К.: Юрінком Інтер, 2015. – 232 с.

37.Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Вектор, 2017. – 330 с.

38.Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики // Економічні науки. Серія "облік і фінанси. Зб. Наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

39.Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки //Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 [27]. – С.208-214.

40.Податковий кодекс України [Електронний ресурс] / Кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517/print1397422968999812>.

41.Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Галицькі контракти. - 2000. - № 5. - С.-82-87.

42.Пріб К. А. Діагностика в системі управління : навч. посіб. / К.А. Пріб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 432 с.

43.Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07. 1999 року № 966-XIV (з врахуванням змін і доповнень).

44.Про затвердження Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z033613/print1385404084334370>.

45.Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 року № 39 [зі змін. та доп.].– Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/print1430143324535532>.

46.Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001 року № 186 [зі змін. та доп.]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01/print1397422968999812>.

47.Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П. Р. Пуцентейло // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 1. – С. 168-174.

48.Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.

49.Пуцентейло, П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. / П.Р. Пуцентейло. // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. – Вип. 11. – 360 с. – С. 224-232.

50. Пуцентайло, П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. / П.Р. Пуцентайло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.

51. Пуцентайло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентайло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

52. Пуцентайло, П.Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П.Р. Пуцентайло, О.О. Гуменюк. // Інноваційна економіка. – 2016. – № 3-4 (62). – С. 196–205.

53. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2017. – 370 с.

54. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика. / Т.М. Сльозко. – К. : Центр навчальної літератури, 2017. – 304 с.

55. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

56. Спільник І.В. Економічний аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни / І.В. Спільник, О.М. Загородна. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

57. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 1040 с.

58. Хоча Н.В. Спрощена система обліку та звітності малих підприємств: проблеми трактування і регулювання / Н.В. Хоча // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : наук.-практ. конф., 26-28 квіт. 2012 р. : тези допов. – Львів: Львівська політехніка, 2012. – С. 337-340.

59. Чемерис О. Державна політика розвитку малого та середнього підприємництва в Україні у контексті результативності / О. Чемерис // Ефективність державного управління. – 2017. – Вип. 3(52). – Ч. 2. – С. 234-250.

60. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. / В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова. – К. : Центр навчальної літератури, 2015. – 172 с.