

Державний вищий навчальний заклад

“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет

Кафедра обліку і аудиту

## **БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА**

для здобуття освітнього рівня бакалавра

**На тему: “Облік, аудит і економічний аналіз готової продукції”**

Виконав: студент 2 курсу, групи ОО(ст)-21

напряму підготовки (спеціальності)

071 “Облік і оподаткування”

Оглаб’як В.Л.

Керівник: Іванюк Т.Л.

Рецензент:

Івано-Франківськ -2020

## Зміст

|                                                                                             |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ВСТУП.....</b>                                                                           | <b>3</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ.....</b>          | <b>6</b>  |
| 1.1 Сутність готової продукції, її класифікація та значення у діяльності підприємства ..... | 6         |
| 1.2 Нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу готової продукцію .....        | 11        |
| 1.3. Порядок формування первісної вартості готової продукції .....                          | 15        |
| <b>РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ У ПрАТ “ШКІРЯНИК” .....</b>       | <b>23</b> |
| 2.1. Первинний облік готової продукції .....                                                | 23        |
| 2.2. Синтетичний та аналітичний облік готової молочної продукції на підприємстві.....       | 30        |
| 2.3. Особливості проведення аудиту готової продукції на підприємстві .....                  | 38        |
| <b>РОЗДІЛ 3 ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ОБСЯГУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ .....</b>    | <b>44</b> |
| 3.1. Аналіз динаміки виробництва і реалізації продукції.....                                | 44        |
| 3.2. Аналіз якості та ритмічності виробленої продукції шкір заводу .....                    | 52        |
| 3.3. Факторний аналіз рентабельності продукції та шляхи її підвищення .....                 | 57        |
| <b>ВИСНОВКИ .....</b>                                                                       | <b>66</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>                                                      | <b>69</b> |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних мінливих умовах господарювання підприємства отримали значні переваги і можливості під час продажу і своїх інтересів, і організації процесу виготовлення продукції, а також політики збуту. Для будь-якого суб'єкта господарювання готові вироби відображають важливу складову у загальній структурі всій його оборотних активів і домінуючу позицію під час провадження його діяльності. Виробництво та продаж продуктів господарювання відіграє важливу роль під час визначення фінансових результатів роботи суб'єкта господарювання, тому що процес реалізації готової продукції вважається основним джерелом виникнення доходів і витрат підприємства. Беручи до уваги, що способи застосування готової продукції під час діяльності підприємства можуть бути різними, тому з'являються окремі масштабні проблемні питання їх обліку, аудиту та аналізу.

Основними поняттями, що характеризують кінцевий результат виробництва на підприємстві, є незавершене виробництво, напівфабрикат чи готовий для споживання продукт. На сьогодні, раціональна та довготривала діяльність кожного підприємства полягає у збільшенні ступеня економічної ефективності випуску та реалізації продукції. Товари, сировина, паливо, матеріали, тобто усі елементи, що перебувають у процесі виробництва і у балансі підприємства включаються до товарно-матеріальних запасів. Підприємство, що створює готову продукцію має на меті отримати в майбутньому економічні вигоди, наприклад, такі-як виручка за її реалізацію, самостійне споживання частини виробів, обмін на інші активи та інше. Тому тема обліку та аналізу готової продукції та її правильного відображення є актуальною.

**Мета і завдання дослідження** полягають у поглибленому вивченні обліку, аудиту та аналізу готової продукції, її порівняння та співставлення теорії з практикою. Для досягнення сформульованої мети, в рамках дослідження поставлено наступні завдання:

– визначити облікові аспекти економічної категорії готова продукція;

- дослідити нормативно-правову регламентацію обліку виробництва готової продукції;
- вивчити документування господарських операцій, пов'язаних з рухом готової продукції на підприємстві;
- проаналізувати синтетичний і аналітичний облік виробництва готової продукції;
- визначити організаційні основи підготовки та проведення аудиту готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”;
- провести економічний аналіз основних показників виробництва готової продукції.

**Об’єктом дослідження** є господарські операції, пов’язані з виробництвом готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”.

**Предметом дослідження** визначено теоретико-методичні засади проведення обліку, аудиту та аналізу готової продукції на виробничому підприємстві.

**Стан наукової розробки.** Достовірне та своєчасне відображення операцій з виробництва та реалізації готової продукції дасть можливість отримувати позитивні результати господарської діяльності підприємства.

Дослідження питання обліку, аудиту та аналізу готової продукції ґрунтовно розглянуто в працях таких вітчизняних вчених як: Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка, І.В. Жиглей, М.В. Кужельного, В.Г. Линника, В.М. Мурашка, В.М. Пархоменка, І.І. Пилипенка, Л.К. Сук, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, а також зарубіжних вчених: П.С.Безруких, Д. Блейка, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Е.С. Хендерксена, Ч.Т. Хонгрена. Проте ряд важливих проблем обліку готової продукції ще й досі залишилися не дослідженими.

В даних працях було сформовано дефініцію поняття готова продукція. Також досліджувався та аналізувався облік, аудит та готової продукції суб’єкта господарювання. Оскільки метою будь-якого підприємства є отримання прибутку, тому досить важливе значення має результат діяльності організації, а саме

виробництво готової продукції. Тому необхідно дослідити та проаналізувати підходи до раціональної організації обліку та контролю формування та руху готової продукції.

**Методи дослідження.** У процесі написання дипломної роботи були використані наступні методи дослідження: діалектичний метод наукового пізнання – для розгляду сутності готової продукції, визначення основних аспектів організації обліку і контролю готової продукції; синтезу – для класифікації готової продукції; графічний – для наочного відображення одержаних результатів; абстрактно-логічний метод – для формування висновків і пропозицій дослідження.

**Практичне значення одержаних результатів.** Систематизовано та узагальнено трактування поняття “готова продукція”. Запропоновано розглядати готову продукцію як продукцію, яка пройшла усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути здана для зберігання на склад або одразу ж реалізована замовнику або покупцю. Запропоновано оновлену класифікацію готової продукції. Визначено основні аспекти організації обліку готової продукції та запропоновано типові кореспонденції по обліку продукції на підприємстві. Розроблено рекомендації щодо покращення системи контролю субота господарювання.

## РОЗДІЛ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

### 1.1 Сутність готової продукції, її класифікація та значення у діяльності підприємства

Під час виробництва певних благ людина співпрацює з певними засобами виробництва. Результати їхньої роботи виражаються у вигляді продукції, виробу, роботи чи послуги. Основними поняттями, що характеризують кінцевий результат виробництва на підприємстві, є незавершене виробництво, напівфабрикат чи готовий для споживання продукт.

Продукція вважається готовою, коли завершена її обробка і комплектація, пройдена необхідна перевірка згідно діючих стандартів та норм, здійснення її відвантаження на склад або реалізована замовнику чи покупцю Відправлення продукції на склад чи реалізація покупцю або замовнику означає, що її комплектація успішно завершена на всіх виробничих стадіях підприємства.

Під час взаємодії усіх виробничих елементів (сировини, матеріалів) на будь-якій технологічній стадії вони утворюють явище, яке має назву – незавершене виробництво. Готова продукція не завжди має кількісні або якісні характеристики, проте постійно отримує вартісну оцінку [1, с. 34].

Дослідження питання сутності готової продукції в економічній літературі розглядали різні вчені. Так, Г. В. Студ під готовою продукцією розуміє виріб або напівфабрикат, робота, послуга що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві й відповідають затвердженим стандартам або технічним умовам, договору, прийняті технічним контролем підприємства й здані на склад або замовникові в покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [2, с. 21].

Т. В. Гончарова визначає готову продукцію як продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), повністю закінчена обробкою на даному

підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам не вимагає подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад [3].

На думку Ф. Ф. Бутинця, готова продукція – це повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [4, с. 83].

В. А. Вороніна і В. В. Черниш під готовою продукцією розуміють виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [5, с.130].

А ось В. М. Глібоко і О. П. Бушан вважають, що готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають “виконані роботи і послуги”. Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг [6, с. 96].

Р. Л. Хом'як визначає готову продукцію промислового виробництва як конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику [7, с. 421].

Л. К. Сук розглядає готову продукцію як сільськогосподарську продукцію, яка завершена виробництвом, укомплектована, відповідає вимогам стандартів і технічних умов, має документ, що засвідчує її якість та призначена для збуту за межі підприємства [8, с.224].

На думку В. В. Сопко, готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [9].

Н. М. Ткаченко розглядає готову продукцію як продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства [10, с. 357].

Л. І. Шваб вважає, що готова продукція – це запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками й відповідають технічним умовам і стандартам [11, с. 225].

Також у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 “Запаси”, готовою вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [12].

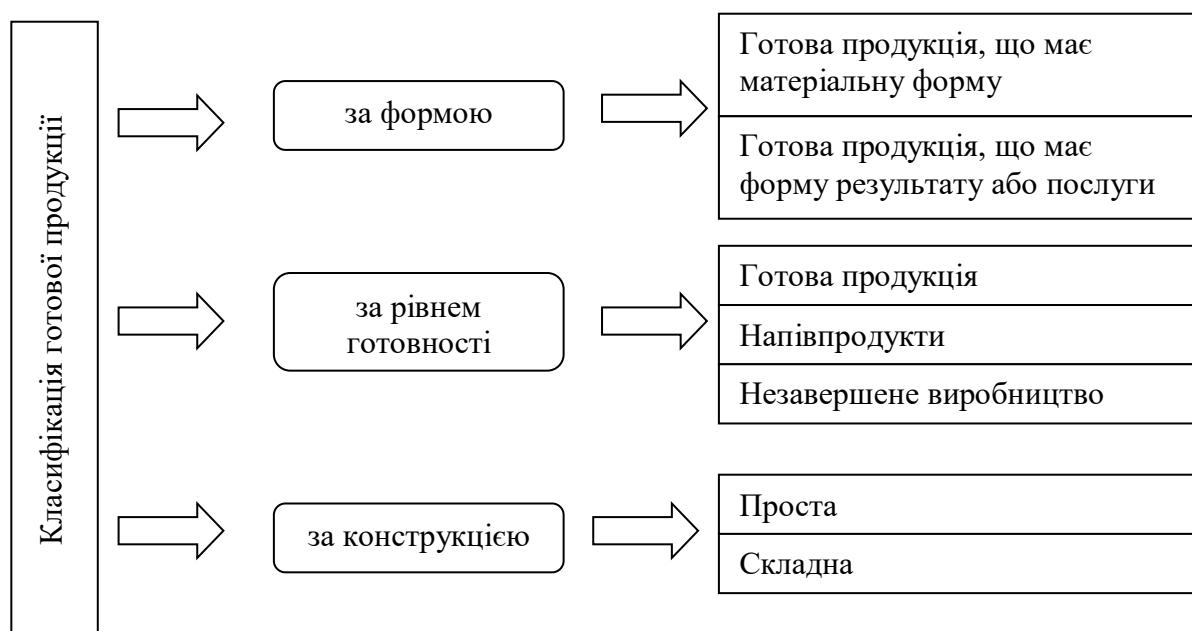
Узагальнення з приводу визначення готової продукції вченими наведено в таблиці в додатку А.

Підсумовуючи всі приведені науковцями визначення можна зробити висновок, що готова продукція – це продукт, який пройшов усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути зданий для зберігання на склад або одразу ж реалізований замовнику або покупцю.

Підприємство, що створює готову продукцію має на меті отримати в майбутньому економічні вигоди, наприклад, такі-як виручка за її реалізацію, самостійне споживання частини виробів, обмін на інші активи та інше.

Організація обліку, аудиту та аналізу передбачає визначення її характеру. Відповідно до цієї ознакою продукцію класифікують за формою, рівнем готовності і конструкцією (рис.1.1).

Групування за формою передбачає поділ на продукцію, яка має матеріальну форму (наприклад, автомобіль, борошно, пшениця тощо) і ту, яка має форму послуги (перенесення вантажу) або ж роботи (ремонт).



**Рис. 1.1. Класифікація готової продукції**

За рівнем готовності продукцію групують на готову, напівготову та незавершене виробництво. Готова – це виріб, що повністю придатний для споживання, напівготова (напівфабрикати) – це продукти, які також готові для подальшого споживання, але може підлягати подальшій обробці; незавершене виробництво – це товари, що перебувають у процесі виробництва і у балансі підприємства включаються до товарно-матеріальних запасів.

За конструкцією готову продукцію можна поділити на просту і складну. До складної відносять: основна, побічна і супутня продукція.

При випуску простої продукції з виробництва надходить тільки основна продукція. Основна продукція – це продукція, що являє собою результат комплексного виробництва та одержання якої, є основною метою підприємства. При виробництві складної продукції, окрім основної утворюється супутня та побічна продукція. Супутня продукція – це продукція, що була отримана в одному виробничому циклі з основною та може бути в подальшому оброблена та відпущена споживачеві. Побічна продукція – утворюється паралельно з основною та на відмінну від супутньої не потребує подальших затрат [13, с. 42]. Виробництво побічної продукції не є основним завданням підприємств та має другорядне значення, тому прибуток від її використання зазвичай має невеликі обсяги [14].

Будь-який виробничий процес передбачає одержання відходів. Відходи – це предмети виробництва, які створюються в процесі впливу антропогенної діяльності і в подальшому підприємством не використовується, а їх власник позбувається їх через утилізацію. Відходи являють собою вторинну сировину як речовину, що в подальшому ліквідуються шляхом їх переробки, де в Україні існують спеціальні технології і виробничо-технічні або економічні умови.

Відходи та побічна продукція за певними характеристиками мають багато спільних рис. Побічна продукція виходить із виробництва як готовий продукт, що не потребує подальшої обробки (наприклад, жом при виробництві масложирових продуктів). Тому певну частку відходів, що не потребує знищення і користується попитом, необхідно включити до готової продукції, а саме як один із видів побічної продукції.

Отже, аналізуючи сутність готової продукції, можна зробити висновок, що вище наведені визначення вченими-економістами широко та цілковито розкривають її значення. Класифікація готової продукції є повністю визначена та за допомогою неї зручно здійснювати облік, аудит та аналіз процесів виробництва, пов'язаної з виготовленням готової продукції.

## **1.2 Нормативно-правове регулювання обліку, аудиту та аналізу готової продукцію**

Розвиток ринкової економіки в Україні вимагає належного правового регулювання підприємницької діяльності, базовим елементом якої виробництво і реалізація готової продукції. Організація обліку, аудиту та аналізу продукції потребує регулювання з боку державних органів.

Основні нормативно-правові акти, що регулюють виробництво та реалізацію товарів, робіт і послуг:

1. Податковий кодекс України здійснює регулювання відносини, які утворюються під час справляння податків і зборів, в тому числі, визначення переліку податків та зборів, які утримуються на території України, а також порядок сплати зобов'язань, що виникають, визначення категорії основних суб'єктів оподаткування, їхні права, обов'язки, повноваження контролюючих органів та посадових осіб в процесі здійснення контролю з боку податкових органів, контроль за понесення відповідальності через порушення умов податкового законодавства [15].

2. Господарський кодекс України зазначає господарські засади на території України і здійснює регулювання господарських відносин, що утворюються під час господарської діяльності суб'єкта господарювання, а також між усіма суб'єктами господарських відносин, що виникають та визначає основні положення щодо ведення діяльності [16].

3. Цивільний кодекс України зазначає поділ відносин на особисті немайнові і майнові відносини, що виникають чи засновуються на підставі юридичної рівності, свободі волевиявлення, самостійності учасників щодо мрозпорядження майном. Також, в окремих розділах Цивільного кодексу визначаються та узагальнюються цивільні підходи щодо купівлі-продажу продукції, правила заключення договорів, вказуються обов'язки та рівні відповідальності продавця і покупця, нормативні наслідки від порушення умов договорів, раптової зміни ціни товару, маніпуляцій під час оплат і здійснення страхування товарів. Статтею 208

Цивільного Кодексу України передбачено, що правочин між юридичними особами належить вчиняти у письмовій формі [17]. За допомогою укладення договорів здійснюється регулювання продаж продукції.

4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” регулює бухгалтерську діяльність а саме регламентуються основні принципи ведення обліку, описуються норми організації та ведення бухгалтерського обліку. а також формування фінансової звітності на сучасній території України. Даний закон зазначає головну ціль та мету проведення бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Відповідно до закону ціль та мета ведення обліку, а також складання звітності полягає у наданні користувачам правдивої та точної інформації з метою прийняття рішень, а також даних про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб’єкта господарювання [18].

Даний закон формує та узагальнює вимоги до форм фінансової звітності, тому що за рахунок інформації бухгалтерського обліку суб’єкт господарювання має формувати фінансову звітність, що в обов’язковому порядку підписується керівником й бухгалтером цієї установи.

Загалом Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначається умови контролю за дотриманням вимог чинного законодавства про бухгалтерський облік й фінансову звітність на території України, яки належним чином повинен здійснюється за допомогою відповідних органів державної влади.

5. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” регламентує проведення етапів аудиту на території України. Згідно даного закону визначаються основні підходи під час здійснення аудиторської діяльності на території України, а також регулюється порядок формування незалежної системи фінансового контролю, що буде діяти в інтересах захисту власника та споживачів [19].

6. Наказ Міністерства Фінансів України “ Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань” регламентує основні засади проведення

інвентаризації майна підприємства. Дане Положення регулює та зазначає порядок здійснення інвентаризації активів та зобов'язань суб'єкта господарювання, а також правильне оформлення результатів перевірки [20].

7. Наказ “Про облікову політику підприємства” – це є внутрішній обов'язковий нормативно-правовий документ підприємства, що створюється на локальному рівні та повністю регулює основні засади формування обліку готової продукції суб'єкта господарювання та визначає принципи, методи і процедури, що будуть застосовуватися підприємством упродовж усієї господарської діяльності, а також в частині обліку готової продукції

8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [21]. Дане положенням регламентує повністю основні елементи складання фінансової звітності, а саме мету, склад, принципи підготовки, основні вимоги до розкриття усіх показників звітності, а також відображення готової продукції у звітності суб'єкта господарювання.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [22]. Відповідно до цього положення формуються методологічні основи відображення в бухгалтерському обліку точних і своєчасних даних щодо запасів підприємства, а також розкриття інформації у звітності. Норми згідно положення використовуються підприємствами, установами та іншими юридичними особами різних організаційно-правових форм та видів власності (окрім бюджетних установ та суб'єктів господарювання, що при провадженні своєї господарської діяльності не складають фінансової звітності).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” [23]. Дане положення формуються методологічні основи відображення в бухгалтерському обліку точних і своєчасних даних щодо доходів підприємства, а також розкриття інформації у звітності.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [24]. Дане положення формуються методологічні основи відображення в бухгалтерському обліку точних і своєчасних даних щодо витрат підприємства, а також розкриття інформації у звітності.

12. Положення “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [25] регламентує порядок формування, створення та відображення у фінансовому та податковому обліку, строки зберігання усіх документів, в тому числі первинної документації, облікових регістрів, бухгалтерської звітності суб’єктами господарювання.

13. План рахунків обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій [26]. План рахунків бухгалтерського обліку використовується суб’єктами господарювання, установами, організаціями усіх організаційно-правових форм господарювання і видів діяльності (окрім банків та бюджетних організацій), а також якщо фірма має філії, відділення та інші відокремлені підрозділи чи склади, то ведеться окремий баланс, формування якого регламентується також цим планом.

14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну України[27].

Даний нормативний документ визначає основні категоріальні поняття в процесі ведення рахунків обліку, а також зазначає порядок формування даних по бухгалтерських рахунках, їх дебетові та кредитові обороти, показує зменшення та збільшення статей рахунків в процесі відображення на них господарських операції за допомогою подвійного запису інформаційних даних, які включають активів, капіталу та зобов’язання суб’єкта господарювання.

Отже, нормативно-правове регулювання з боку законодавства стосовно обліку, аудиту та аналізу готової продукції під час господарювання підприємств, організацій та інших юридичним установ не має браку уваги. Найбільш повно та раціонально питання по виробництві та реалізації готової продукції розглянуто в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, а також чітко регламентуються основні аспекти в кодексах, законах та інших нормативно-правових документах, які створюються на загальнодержавному та локальному рівнях, і дотримання яких є обов’язковим для суб’єкта господарювання.

### 1.3. Порядок формування первісної вартості готової продукції

Собівартість готової продукції є основним показником, який формується в процесі здійснення господарської діяльності підприємства та має на меті використовуватися в подальшому для правильного і точного визначення фінансових результатів, адже собівартість готової продукції вкінці звітного періоду списується на рахунок фінансових результатів, та формування ціни продуктів, що виготовляються з метою продажу, можливості раціонального встановлення і вибору затрат, та для прийняття ефективних рішень менеджерами різних рівнів управління.

Товари, сировина, паливо, матеріали, тобто усі елементи, що перебувають у процесі виробництва і у балансі підприємства включаються до товарно-матеріальних запасів

Готова продукція під час виробництва, обробки, здання на склад та реалізацію проходить ряд операцій, таких-як:

- завершення усіх виробничих стадій;
- здача продукції на склад;
- зберігання продуктів виробництва на складах підприємства;
- відпуск продукції однороднім і іногороднім покупцям та замовникам шляхом її збуту на місці або доставки за вказаною адресою;
- споживання продуктів виробництва для власних потреб підприємства або використання їх для реалізації інших видів товарів чи послуг, наприклад тара, та ін.
- реалізація продукції (отримання матеріальних винагород за виготовлення певного блага від покупців) [28, с. 130].

Оцінка готової продукції у бухгалтерському обліку здійснюється за методологічними засадами П(С)БО 9 “Запаси”, а саме за первісною вартістю [22]. Проте грошова вартість продуктів власного виробництва може бути вірно розрахована тільки після акумулювання всіх витрат та калькулювання собівартості за фактом здійснення операцій, то постає необхідність в щоденному

обліку фактичної наявності і руху готової продукції задля обчислення її вартісних та якісних характеристик. При формуванні первісної вартості продукції (робіт, послуг) використовують норми прописані в П(С)БО 16 “Витрати” [24].

Згідно даного положення визначається дві категорії собівартості виготовленої продукції:

- собівартість виготовленої продукції;
- собівартість реалізованої продукції;

Алгоритм формування собівартості виготовленої готової продукції зображено на рис 1.2.

Згідно даного алгоритму виробнича собівартість продукції включає в себе такі витрати:

1. Прямі матеріальні витрати включають вартість сировини та основних матеріалів, що становить основу виробленої продукції, напівфабрикати і комплектуючі вироби, допоміжні та інші матеріали і сировину, яка може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат [29, с. 34].

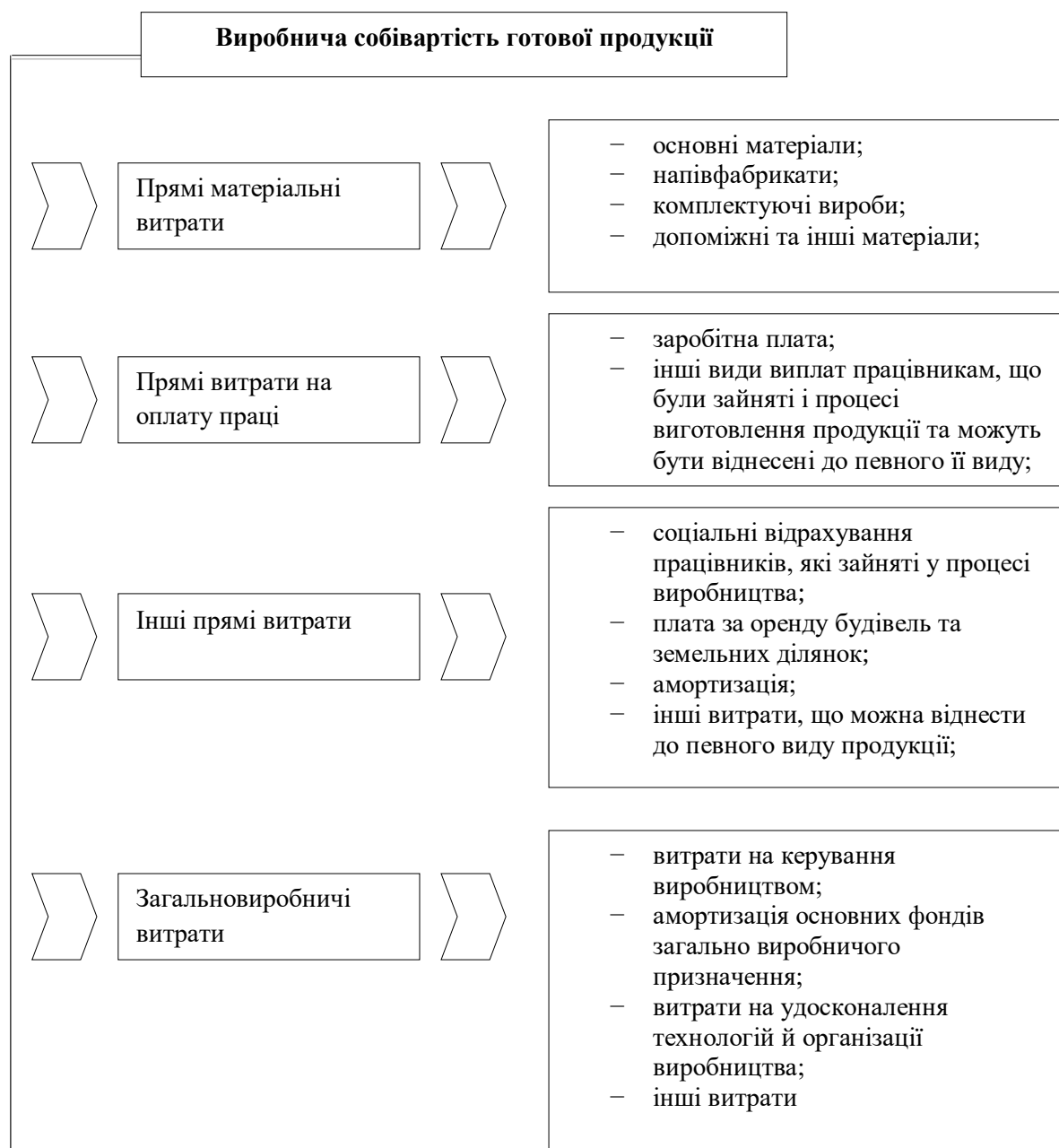
До матеріальних витрат, що включаються в дану групу не входять:

- купівельні матеріали, паливо, енергія, що продаються без додаткової переробки чи обробки на підприємстві;
- зворотні відходи – це предмети виробництва, які створюються в процесі впливу від антропогенної діяльності, втратили частково або повністю свої корисні властивості та на власний розсуд в подальшому підприємством можуть споживатися, проте із застосуванням додаткових витрат або не використовуватися взагалі.

До прямих витрат на оплату праці працівників можна віднести, ті види витрат на сплату основної, додаткової та заробітної плати, а також сюди можна включити різного роду види матеріальних та нематеріальних доплат, премій, надбавок та інших виплат, що передбачені чинним законодавством, які регулюють норми оплати праці та витрат, пов'язаних із нею, які прямо відносяться до процесу виготовлення продукції.

Інші прямі витрати складаються із різних соціальних відрахувань (ЄСВ), плата за оренду приміщення, де безпосередньо відбувається виробництво, чи витрати за оренду земельних ділянок, амортизацію основних засобів та необоротних активів, які задіяні в процес виробництва, суму браку та витрати на його виправлення.

Отже, до складу собівартості виробничої готової продукції можна віднести тільки ті витрати, які безпосередньо пов'язані із процесом виробництва та ті, які не будуть включатися до адміністративних та збутових витрат.



**Рис 1.2. Виробнича собівартість готової продукції**

Загальновиробничі витрати – це витрати, які виникають у процесі виробництва у цехових та дільничних підрозділах підприємства. До їх складу можна віднести витрати, а саме:

- витрати на оплату праці управлінського персоналу цехів та дільниць, що пов'язані із виробництвом;
- соціальні відрахування, такі-як: страхування апарату керування дільницями та цехами, виплати на службові відрядження персоналу, що працює на цеху чи дільниці, та ін.
- амортизація основних фондів, що задіяне у цехах та дільницях, тобто загальновиробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів, що задіяне у цехах та дільницях, тобто загальновиробничого призначення;
- витрати, що пов'язані із утриманням, експлуатацією і ремонтом основних фондів загальновиробничого призначення, а також страхування, їх операційна оренда.
- витрати, що пов'язані із удосконаленням технологічних процесів та задіяні в процесі організації виробництва;
- витрати, що пов'язані із послугами, що надаються під час виробничого процесу, наприклад, заробітна плата працівнику за послуги прибирання приміщення цеху чи дільниці, що задіяна під час виробничого процесу;
- соціальні відрахування із заробітної плати персоналу за обслуговуючі послуги;
- медичне страхування загальновиробничого персоналу,
- оплата комунальних послуг, які утворилися в результаті господарської діяльності у виробничих підрозділах;
- витрати пов'язані із технологічним контролем за процесами виробництва та якістю продукції, робіт, послуг;
- витрати здійснені для забезпечення охорони праці, дотримання техніки безпеки;
- інші витрати.

Визначення вартісної оцінки готової продукції під час її реалізації буде залежати від обраних методів оцінки запасів при вибутті в обліковій політиці суб'єкта господарювання. Під час списання запасів у процес виробництва, реалізації та іншому вибутті потрібно керуватися нормами П(С)БО 9, де прописані види їх оцінки при вибутті (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Оцінка запасів при їх вибутті

| № з/п | Метод оцінки запасів         | Характеристика методу                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-------|------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | Ідентифікована собівартість  | Має на меті введення спеціальної системи маркування кожної одиниці запасів, яке дає можливість за запитом керуючої особи в певний момент часу обчислити вартість, а також визначити дату списання кожної одиниці запасу будь-якого виду, собівартість списаного запасу і грошову величину запасів, що залишилися.                                                                                                                                                                                                                               |
| 2     | Середньозважена собівартість | Здійснюється шляхом ділення загальної залишкової вартості запасів підприємства на початок звітного періоду плюс вартість отриманих запасів в процесі періоду до суми кількості запасів на звітного періоду та отриманих у звітному періоді запасів.                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 3     | ФІФО                         | Даний метод формується на основі теорії при якій припускається, що запаси підприємства витрачаються у такій послідовності, в якій вони приходили на підприємство та зображені в бухгалтерському обліку, тобто це запаси, які першими списуються у виробництво (продаж тощо), оцінка їх здійснюється за собівартістю перших за часом приходу запасів на підприємство.                                                                                                                                                                            |
| 4     | Нормативні затрати           | Базується у використанні норм витрат на одиничну кількість продукції (робіт, послуг), що прийняті суб'єктом господарювання з врахуванням стандартних рівнів споживання запасів, робочої сили, виробничих потужностей та цін. З метою забезпечення найбільшого наближення норм цих витрат до фактичних нормативних витрат та цін, що облікуються у нормативній базі повинні постійно перевірятися та переглядатися.                                                                                                                              |
| 5     | Ціни продаж                  | Полягає у веденні суб'єктом господарювання роздрібної торгівлі та застосування середнього відсотку торговельної націнки товарів. Даний метод можуть використовувати тоді, коли всі решту методів оцінки списання запасів не виправдані, а також підприємства повинні мати незначну та незмінну номенклатуру товарів з приблизно такою самою величиною торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів обчислюється шляхом віднімання продажно (роздрібно) ціни реалізованих товарів від суми торговельної націнки на відповідні товари. |

Процес розподілу, перерозподілу та віднесення до собівартості витрат загального виробництва буде залежати від їх взаємозв'язку із процесом виробництва. Постійними називаються витрати розмір, яких практично не є змінним при виробництві різного обсягу продукції. Змінними називаються витрати, величина яких буде залежати прямо пропорційно від розміру виробництва [30, с. 408].

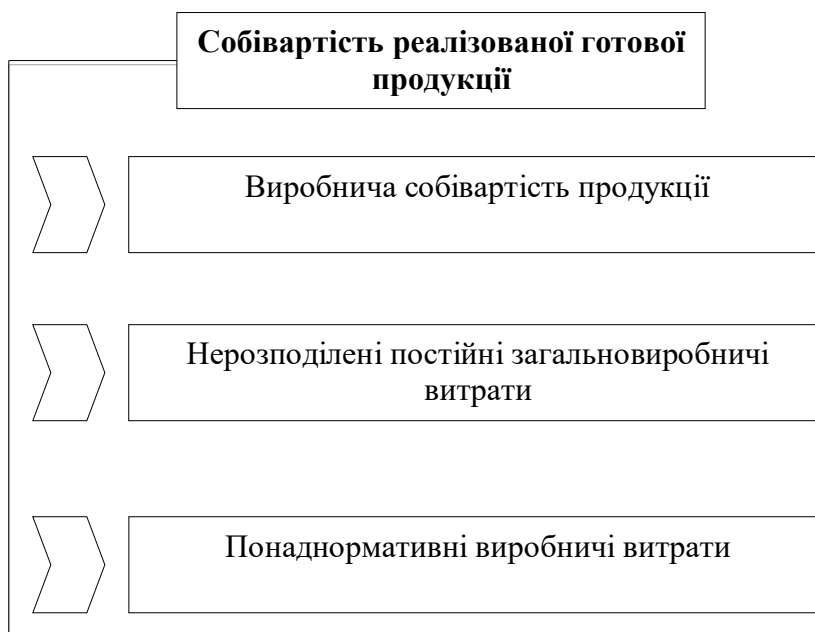
Для точного та раціонального обчислення фактичної виробничої собівартості продукції, виконання робіт чи наданих послуг потрібно вкінці звітного періоду обов'язково розрахувати залишки незавершеного виробництва (незакінчену продукцію під час процесу її виготовлення) [31 с. 27].

Для того, щоб вибрати оптимальний варіант оцінки запасів, що списуються на виготовлення продукції необхідно опиратися на специфіку діяльності кожного суб'єкта господарювання, а також особливості організації виробничої діяльності, економічні цілі, стратегічну політику на довготривалий та поточний період часу. Тому що будь-який із вище запропонованих варіантів не є повністю гнучким під всі види діяльності, тобто вибраний спосіб для оцінки запасів при їх вибутті одного підприємства зовсім не буде підходити для іншого. Звідси випливає, що необхідно ретельно аналізувати усі можливі наслідки та фактори впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства, а також враховувати яку податкову політику веде підприємство [32, с. 56].

Під час зображення у бухгалтерському обліку операцій реалізації, отримання готової продукції на склад, необхідно в обов'язковому порядку визначати первісну вартість продукції, яка у обліку буде формуватися за вибраним методом в обліковій політиці та на дебеті рахунку 901 “Собівартість реалізації готової продукції”, та вартість, що визначається завдяки або певному регламенту підприємства про розрахунок націнки чи за домовленістю сторін, та в обліку буде відображатися по кредиту рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

Окрім, собівартості виготовленої продукції, в бухгалтерському обліку існує поняття собівартості реалізованої продукції. До її складу буде входити виробнича

собівартість, нерозподілені загальновиробничі витрати та понаднормативні витрати, які будуть пов'язані із її збутом. До складу собівартості реалізованої продукції входять наступні витрати (рис. 1.3).



**Рис 1.3. Собівартість реалізованої готової продукції**

Так, виробнича собівартість продукції містить у собі ті витрати, які безпосередньо відносяться до виробництва продукції, технології її виготовлення та пов'язані із організацією виробництва [33, с. 137].

Загальновиробничі витрати можуть включатися тільки до собівартості реалізованої продукції тільки після того як їх розподілять за певним алгоритмом. Наприклад, постійні загальновиробничі витрати можуть входити до розподілу виходячи з нормальної потужності. Але також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати можуть входити до собівартості реалізованої продукції і в період, коли вони виникають. Проте змінні розподіляють на кожний об'єкт витрат опираючись на фактичні потужності та обов'язково спираючись на базу розподілу, яку підприємство обирає самостійно. Це може бути зарплата працівників виробництва, обсяг виготовленої продукції тощо [34].

Стосовно наднормативних витрат, що виникають під час виготовлення продукції, то вони потрапляють у собівартість реалізації тільки ті витрати, що не

пов'язані з нестачами, нетехнологічним використанням, порчею та порушенням правил доставки та зберігання.

Отже, категорія собівартості реалізованої продукції набагато ширше від сутності виробничої собівартості, тому що містить не тільки виробничу собівартість, а й також інші вище зазначені витрати. Також вибір оцінки вибуття запасів для виготовлення готової продукції виконується одним із наведених методів та опирається на специфіку діяльності кожного суб'єкта господарювання індивідуально.

## РОЗДІЛ 2

### ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ У ПрАТ “ШКІРЯНИК”

#### 2.1. Первинний облік готової продукції

З метою підтримки суцільного і безперервного моніторингу за господарською діяльністю, яка провадиться на підприємстві, застосовують бухгалтерські документи, де констатуються факти виконання господарських операцій.

Основними в процесі фіксування господарських операцій виступають первинні документи. Первинні документи на будь-якому суб'єкті господарювання формуються в процесі виконання господарської операції, проте у випадках якщо це неможливо – одразу після її закінчення. З метою контролю та моніторингу під час оброблення інформації на основі первинних документів створюються загальні (зведені) облікові документи. Дані, якими наповнені у прийнятих до бухгалтерії первинних документах, суб'єкта господарювання групуються та узагальнюються за інформативними даними обліку в бухгалтерських реєстрах синтетичного та аналітичного обліку через складання подвійного запису їх на кореспондуючих рахунках обліку [2].

Дослідження особливостей обліку, аудиту й аналізу готової продукції проведено на прикладі діяльності Приватного акціонерного товариства “Шкіряник”, де є всі можливості вивчення вищезгаданих питань.

ПрАТ “Шкіряник” – це невелике підприємство з 21 – річним досвідом роботи з виробництва і реалізації сиру та молочних виробів. Асортиментний перелік налічує близько 15 найменувань продукції. Підприємство виконує також індивідуальні замовлення.

Відповідно до Статуту основним видом діяльності ПрАТ “Шкіряник” є виробництво шкіряних виробів, та їх оздоблення.

Бухгалтерський облік на ПАТ ПрАТ “Шкіряник” ведеться за допомогою використання комп’ютерної програми по автоматизації бухгалтерського обліку 1С “Бухгалтерія 1.2”, що полегшує роботу працівників бухгалтерії. Використання комп’ютерних технологій допомагає раціонально організувати бухгалтерську роботу. Це обумовлюється тим, що покращуються способи обробки інформації, при яких можна швидко забезпечувати даними менеджерів різних рівнів управління. Також, використання комп’ютерної техніки задовольняє постійний моніторинг за веденням фіксувань облікових даних та формуванням документів. Фактичний результат для суб’єкта господарювання – зниження вірогідності штрафу через неуважність, неграмотність або випадкову похибку зі сторони бухгалтера. Права та обов’язки працівників зазначені в посадовій інструкції.

На ПрАТ “Шіряник” облік виробництва готової продукції та її продажу покупцям чи замовникам відображається за допомогою певного набору документів та оформленням в них господарських операцій, а також зображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

На ПрАТ “Шкіряник” готова продукція може надходити на склад через:

- роботу основних та допоміжних підрозділів виробництва, що займаються її виготовленням;
- співпрацювання з іншими суб’єктами господарювання – постачальниками при покупці товарів для їх наступної реалізації;
- оприбуткування виявлених залишків продукції за результатами проведеної інвентаризації тощо.

Зменшуватися за обсягами на складах ПрАТ “Шкіряник” готова продукція може внаслідок таких умов:

- через змінення їх облікового призначення шляхом віднесення її до матеріалів та списання у подальше виробництво;
- через її продаж іншим суб’єктам господарювання;
- за результатами здійсненої інвентаризації, де в процесі виявлено недостача готової продукції тощо.

Облік готової продукції на складі в кількісному виразі і в розрізі її видів відображається за допомогою на Картках або в Книгах складського обліку. В Картці або Книзі зазначаються основні реквізити: назва, номенклатурний номер продукції, одиниці виміру, величина, марка, ціна за її одиницю. На складі готова продукція обліковується в міру її поступлення туди або ж відпуску звідти. В Картках або Книгах складського обліку здійснюються записи про прихід та відпуск продукції та щодня розраховуються її залишки.

Так, під час поступлення вироблені продукції із основних та допоміжних виробничих підрозділів на склад суб'єкта господарювання формується прихідний документ “Прибутковий ордер”. Зазначений документ формується у двох примірниках. Один екземпляр із підписом керуючого цехом, що видає на склад продукцію, отримує комірник складу, а інший підписаний комірником екземпляр – у керуючого цехом. Завдяки прийому досягається контроль та взаємна перевірка даних за звітний період як по всьому складу, так і по підрозділу, де здійснюється виробництво [35 с. 182].

Прихід на склад ПрАТ “Шкіряник” товарів, куплених для наступної реалізації оформлюється за допомогою первинних документів “Товарно-транспортна накладна”, а також “Прибутковий ордер”.

Для того, щоб підприємство отримало матеріальну винагороду за продану готову продукцію чи товари, то наперед вказану адресу, зазвичай електронну, потенційного покупця надсилається документ “Рахунок-фактура”.

Списання із складського приміщення підприємства, що виступає продавцем проданої продукції чи товарів проводиться на підставі облікового документа “Товарно-транспортна накладна”; а за допомогою “Накладна - вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” здійснюється передача готової продукції із складського до торговельного приміщення (з метою роздрібної торгівлі) [36 с. 215].

При створенні видаткових документів списання зі складу суб'єкта господарювання реалізованої продукції власним перевезенням необхідно в обов'язковому порядку переконатися чи справді отримувач являється законним

представником підприємства-замовника. Для цього, щоб фірма-продавець мала змогу визначити законність віднесення особи до підприємства-покупця здійснюється перевірка Довіреності. В даному документі зазначаються цінності, які потрібно отримати, строк дії довіреності, адреса покупця, паспортні дані отримувача, його підпис, який завірений керівником, бухгалтером і печатками підприємства-покупця.

Також для регулювання відносин з постачання продукції покупцям складається договір на поставку товарів. Відповідно до цього договору постачальник повинен в призначені терміни (строк), що не збігаються з моментом укладення договору, передати товар у власність (повне господарське відання чи оперативне управління) покупцеві, який дає згоду на прийняття продукції і оплатити за нього відповідну грошову суму.

Якщо на підприємстві відбуваються зміни, щодо руху готової продукції, а саме її оприбуткування на склад, наступний відпуск у виробництво або реалізація покупцеві, то в бухгалтерію в кінці звітного періоду подається “Звіт про рух матеріальних цінностей”. Далі працівники бухгалтерії формуються подальші зміни у “Оборотну відомість по товарно-матеріальних рахунках” [37 с. 468].

Готова продукція у ПрАТ “Шкіряник” відображається за меншою із двох її оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, тому інколи виникає потреба у працівників бухгалтерії провести її уцінку, а її порядок проведення нічим не відрізняється від уцінки запасів.

Списання виробленої продукції, її передача до складського приміщення на ПрАТ “Шкіряник” здійснюється за допомогою накладних, відомостей, та іншими приймально-здавальними документами, а також актами йому, який містить дані про дату прийому, номер цеху та складу, повну назву номенклатури, номер готової продукції, одиниці виміру, кількість, а також ціну за одиницю. Далі бухгалтерія уже згідно поданих документів по прийманню та здачі формує накопичувальну відомість випуску, інформацію якої застосовують в подальшому з метою контролю здійсненням виконання поставлених завдань по обсягу

виробництва, а також для бухгалтерських записів, які відображаються на рахунках синтетичного обліку.

У складських приміщеннях в облікових реєстрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісних показниках. На ПрАТ “Шкіряник” кількісний облік готової продукції за її видами та підрозділами, де зберігається здійснюється такими способами:

- картковими ( за допомогою карток складського обліку в бухгалтерії формують чи обробляють уже наперед згрупуванні відомості про оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів, де вона зберігається);

- безкартковим (цей спосіб передбачає використання більш автоматизованих процесів, наприклад, за допомогою ЕОМ щодня формуються оборотні відомості стосовно відпуску продукції із виробництва та подальшого руху цих виробів у розрізі підрозділів, де вона зберігається).

На підприємстві час від часу здійснюється інвентаризація залишків готових виробів. У книгах складського обліку на ПрАТ “Шкіряник” здійснюються записи щодо надходження та списання готової продукції, а також кожний день обчислюються її залишки. В кінці звітного місяця за інформативними даними обліку затрат на виготовлення розраховується фактична собівартість готових виробів.

На досліджуваному підприємстві здача продукції після її виготовлення та подальше її переміщення у складське приміщення оформляється за допомогою накладних відомостей, а також іншими приймально-здавальними документами, що в обов’язковому порядку повинні містити такі реквізити:

- дата;
- шифр виробничого підрозділу та складського приміщення;
- найменування виробленої номенклатури;
- інвентаризаційний номер;
- одиниці виміру;
- натуральний вимірник (кількість);

– вартісна оцінка за одиницю.

Вони випускаються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробників, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюється, підраховується і при необхідності зважується. На ПрАТ “Шкіряник” з метою обліку вироблених готових виробів з процесу виробництва бухгалтери формують відомість випуску готової продукції, що передана на склади суб’єкта господарювання, в кількісному та грошовому вимірниках.

Інформація для цієї відомості застосовується для контролю за порядком виконанням усіх завдань по об’єму виробництва, а також з метою проведення бухгалтерських записів методом подвійних проведення. Відомості, що накопичують дані про випуск господарської продукції (в кількісному та вартісному вираженні), а також відомості, що акумулюють дані про відпуск продукції записуються шляхом складання первинних документів протягом звітного періоду.

Структурна схема щодо руху первинних документів, які пов’язані із обліком виготовлення господарської продукції у ПрАТ “Шкіряник” зображена на рис. 2.1.

Ціна прописуються згідно даних номенклатури, а саме цінника, створення якого є однією з основних умов для організації обліку готової продукції. Він містить обов’язкові дані про кожний вид виробу та його загальні ознаки, а саме модель, марка, артикул, фасон тощо) індивідуальний код, загальний номенклатурний номер, що присвоюється на весь період виробництва та збуту готових виробів на даному суб’єкті господарювання, а також облікові ціни.

Наведені документи з виготовлення готової продукції та її безпосереднього обліку на ПрАТ “Шкіряник” застосовуються типової форми. Під час надходження продукції до складського приміщення оформляються прибуткові документи, наприклад накладні, акти виконаних робіт, акти здачі продукції та ін., а під час вибуття із складського приміщення – видаткові документи (Додаток Б).

У складських приміщеннях ведуть облік готової продукції шляхом ведення записів в книгах складського обліку чи картках форми М-12 “Картка №\_

складського обліку матеріалів”. Як вище зазначені книги, а так само картки мають вигляд оборотної відомості, де кожній випущеній продукції відводять окрему сторінку. В даних документах складського обліку зображуються також рух та залишки продукції на кожен дату в кінці періоду [38 с. 375].

Відпуск з виробництва (собівартість) виробленої продукції, її передача до складського приміщення на ПрАТ “Шкіряник” здійснюється за допомогою накладних, відомостей, та іншими приймально-здавальними документами, а також актами йому, який містить дані про дату прийому, номер цеху та складу, повну назву номенклатури, номер готової продукції, одиниці виміру, кількість, а також ціну за одиницю.

На ПрАТ “Шкіряник” в свій час утворилася ж потреба в обліку продукції кожного дня, а також обчислення її основних характеристик: кількості та вартості, у зв’язку із цим на поточному підприємстві, а також на всіх його складах усі отримані із виробництва готові вироби обчислюються у твердих облікових цінах. За такої ціни приймаються до уваги наступні показники: планова та середньорічна собівартості виробленої продукції, а також розрахована оптова чи договірна ціна, ціна реалізації тощо. Підприємство самостійно визначає формування облікової ціни та порядок її встановлення.

Для здійснення аналізу даних по руху готової продукції протягом усього періоду її перебування на балансі підприємства за плановою собівартістю застосовується звіт стандартизованої форми по рахунку 26, а саме “Оборотно-сальдова відомість”. Він відображає усі залишки продукції за номенклатурою, складами та іншими місцями зберігання, за партіями у грошовому та кількісному виразі.

Під кінець звітної періоду усі відхилення облікових цін від планової собівартості розкидаються між залишками продукції, що не встигли реалізувати за цей період та проданими виробами, які відображаються у бухгалтерських довідках. А якщо собівартість виробів перевищує облікової ціни, то на цю різницю створюють додаткове проведення, а якщо занижена— сторнуюча проводка.

Отже, документальне оформлення обліку готової продукції включає велику кількість первинних документів та забезпечує ефективне ведення обліку готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”.

## **2.2. Синтетичний та аналітичний облік готової молочної продукції на підприємстві**

На ПрАТ “Шкіряник” ведеться облік готової продукції за місцями її зберігання, а також за окремими видами у наперед визначених одиницях виміру: кількісному, що характеризує натуральний обсяг та вагу виробу згідно до її матеріально-речових властивостей.

На ПрАТ “Шкіряник” облік аналітичних розрахунків по руху товарно-матеріальних цінностей організується у:

- бухгалтерії шляхом ведення відомостей по залишках матеріалів у натурально-вартісному виразі;
- складських приміщеннях через записи комірників чи інших матеріально-відповідальних осіб у картках складського обліку в натуральному виразі.

Кількісний облік готової продукції за її видами та на місцях її зберігання на ПрАТ “Шкіряник” організований картковим та безкартковим способом. Останній спосіб передбачає собою складання відомостей за допомогою комп’ютера, які складаються на підставі звітів по випуску готової продукції по кожному цеху.

На ПрАТ “Шкіряник” начальниками цехів у звітах здійснюються записи про випуск та відпуск готової продукції покупцям та виводяться її залишки. У кінці кожного місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”, який оформлюється видатковими і прибутковими документами, здійснюється за видами готової продукції за обліковими цінами з виділенням в регістрах відхилень фактичної собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

ПрАТ “Шкіряник” яке обрано для написання теми дипломної роботи, займається оброблення та дублення шкіри, яке являється для підприємства готовою продукцією, але інколи на продукцію роблять замовлення наперед, тоді вони одразу із виробництва прямо відвантажують покупцю без попередньої передачі у складські приміщення.

На досліджуваному підприємстві облік витрат на виробництво а також процес калькулювання продукції здійснюється за допомогою нормативного методу. Проте він має певні недоліки у своєму застосуванні. Наприклад, підприємство наперед визначає норми витрат, проте співставлення фактичних результатів із нормативними можливо здійснити тільки в кінці звітного періоду. Тому відхилення визначається досить пізно, що не дає можливості вчасно зреагувати на них.

Витрати, пов’язані з виробництвом виробів шкіро переробної промисловості систематизуються за певними статтями, а саме у калькуляції прописуються наступні показники:

- сировина та матеріали;
- паливо та електроенергія;
- основна зарплата;
- додаткова зарплата;
- соціальні відрахування;
- витрати пов’язані із експлуатацією основних засобів;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут.

Загальновиробничі витрати можна класифікувати на постійні та змінні. Це є їхній своєрідний розподіл, а в подальшому їх можна ще перерозподілити. Всі витрати, які несе суб’єкт господарювання в процесі діяльності є різними за своїм характером [39 с. 207].

Тому дуже важливо є визначення їх суті, врахування природи виникнення та можливості включити їх до собівартості виготовленої продукції. Згідно П(С)БО

16 “Витрати” розподіл витрат на постійні та змінні є необхідним та включає в себе історичний досвід, що стосується цього питання. Базовим елементом цієї класифікації є показник, що відображає залежність усіх змінних та умовно-постійних витрат від обсягу виробництва. Вітчизняні вчені такий поділ витрат називають дещо незвичним для нашої практики. Він здебільшого поширений у країнах, в яких ринкова економіка є розвинена та соціально зорієнтована [40 с.62].

На шкіро переробному заводі до матеріальних витрат на переробку та обробку шкіряних виробів входить вартість допоміжної сировини та послуг наданими сторонніми організаціями.

Специфіка витрат шкіряної галузі, в тому числі питома вага грошового вираження палива і електроенергії в сукупній сумі виробничих витрат підкреслює їх необхідність у виокремленій індивідуальній статті. Хоча П(С)БО 16 рекомендує включати ці витрати у загальний склад матеріальних витрат.

Собівартість повних витрат через віднесення до усіх попередніх витрат ще й витрат на збут. Проте до складу собівартості виготовленої продукції можуть і не включатися усі витрати, що відображені на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” а тільки частина постійних та змінних, тобто це буде залежати від виробничих потужностей та фактичного обсягу випуску продукції. Решта загальновиробничих витрат буде включатися до складу собівартості реалізованої продукції. Тобто щомісячно постійні загальновиробничі витрати будуть розподілені між рахунками 23 “Виробництво” та 90 “Собівартість реалізації” [41 с. 233].

На ПрАТ “Шкіряник” нормальною потужністю випуску шкіряних виробів слід вважати випуск в кількості 122 шт. До постійних загальновиробничих витрат на досліджуваному підприємстві відносяться:

- амортизація основних фондів та нематеріальних активів виробничого призначення;
- заробітна плата обслуговуючого персоналу;
- соціальні нарахування;

- послуги надані іншими підприємствами. Сюди належать дезінфекція приміщення, вивіз сміття тощо);
- витрати на ремонт, оренду, страхування устаткування виробничого призначення;
- витрати на обслуговування устаткування виробничого призначення;
- медогляд працівників;
- витрати, що здійснювалися з метою проведення технологічного контролю якості продукції;
- витрати на комунальні послуги (опалення, водопостачання, освітлення, водовідведення тощо).

Змінні загальновиробничі витрати включають:

- відпуск сировини для проведення аналізів;
- витрати, що пов'язані з охороною праці;
- витрати МШП для виробничих потреб;
- витрати відрядження, пов'язані із доставкою сировини;

Синтетичного облік шкіряних виробів обліковою політикою ПрАТ “Шкіряник” ведеться на активному рахунку 26 “Готова продукція”. На дебеті даного рахунку здійснюються операції по оприбуткуванню готових виробів власного виробництва за фактом понесених витрат; на кредиті – відпуск готової за фактом понесених витрат. Синтетичний облік шкіряних виробів провадять за фактом понесених витрат. Якщо поточний облік готової продукції у бухгалтерії підприємства ведеться не за фактичною собівартістю, а за “твердими” обліковими цінами підприємства, то слід на рахунку “Готова продукція” окремо записувати випуск продукції за плановою розрахунковою собівартістю і відхилення фактичної собівартості від планово-розрахункової [42 с. 112].

Наводимо простий приклад розподілу загальновиробничих витрат у ПрАТ “Шкіряник”, де операції здійснюються наступним чином:

- в кінці звітної періоду в суб'єкта господарювання за рахунком 91 нараховуються загальновиробничі витрати на суму 100 000 грн. При цьому з них змінні загальновиробничі дорівнюють 60 000 грн., а постійні становлять 40 000

грн. Обсяг за фактом виробництва 122 шт. одиниць продукції, а нормативний – 130 шт.

– далі здійснюємо розподіл постійних загальновиробничих витрат, для цього визначаємо коефіцієнт шляхом ділення фактичного обсягу виробництва у натуральному вираженні до планового –  $122/130=0,93$ . Звідси випливає, що вартість постійних загальновиробничих витрат, що розподіляються становитиме 37 200 ( $0,93 \times 40\,000$ ), решта нерозподілених – 2800, будуть включені до собівартості реалізації в понесеному періоді. Дебетовий з показує виробничу собівартість шкіряних виробів на кінець звітного періоду.

У ПрАТ “Шкіряник” сума усіх фактичних відхилень собівартості виготовленої продукції від вартості цінами обліку при закритті рахунка 26 “Готова продукція” здійснюється шляхом множення рівня відхилень на вартість реалізованих шкіряних виробів. Рівень цих відхилень обчислюється як відношення сукупної величини відхилень на початок місяця із величиною відхилень виробів, що оприбутковані із виробництва за звітний місяць, до сукупної величини залишку шкіряних виробів за обліковими цінами на початок місяця плюс сума оприбуткованої за звітний місяць з виробництва за обліковими цінами.

Величина відхилень фактичної собівартості виробленої готової продукції від суми за обліковими цінами, яка включається до відпущеної продукції, показується записом за дебетом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 90 “Собівартість реалізації”, на яких зображено списання готової продукції і кредитом рахунка 26 “Готова продукція”.

У ПрАТ “Шкіряник” готова продукція, що надходить з виробництва оформляється в обліку через складання первинних документів та складання бухгалтерських проведення. Облік вироблених шкіряних виробів у ПрАТ “Шкіряник” наведено в табл. 2.1.

У ПрАТ “Шкіряник” аналітика в обліку готової продукції ведеться наступним чином:

**Типова кореспонденція рахунків обліку виробництва готової продукції  
у ПрАТ “Шкіряник”**

| №<br>п/п | Зміст господарської операції                                                       | Кореспондуючі рахунки |        |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------|
|          |                                                                                    | Дебет                 | Кредит |
| 1.       | Перераховано передоплату постачальнику за виробничі запаси                         | 371                   | 311    |
| 2.       | Відображено суму податкового кредиту                                               | 641                   | 644    |
| 3.       | Оприбутковано виробничі запаси, одержані від постачальника                         | 20                    | 631    |
| 4.       | Відображено розрахунки за податковим кредитом                                      | 644                   | 631    |
| 5.       | Відображено вартість вантажних робіт сторонній організації                         | 20                    | 685    |
| 6.       | Відображено суму податкового кредиту                                               | 641                   | 685    |
| 7.       | Оплачено вартість вантажних робіт                                                  | 685                   | 311    |
| 8.       | Списано собівартість виробничих запасів, що використані, для вироблення продукції  | 23                    | 20     |
| 9.       | Списано суму заробітної плати працівників, зайнятих у виробництві                  | 23                    | 661    |
| 10.      | Відображено суму нарахувань на заробітну плату працівників, зайнятих у виробництві | 23                    | 65     |
| 11.      | Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення            | 91                    | 131    |
| 12.      | Відображено суму заробітної плати загальновиробничим працівникам                   | 91                    | 661    |
| 13.      | Відображення нарахування на заробітну плату загальновиробничим працівникам         | 91                    | 65     |
| 14.      | Списано загальновиробничі витрати                                                  | 23                    | 91     |
| 15.      | Списано постійні нерозподілені загальновиробничі витрати                           | 901                   | 91     |
| 16.      | Оприбутковано готову продукцію на склад                                            | 26                    | 23     |

– щомісяця в бухгалтерію відокремлені цехи передають звіти по виробництву готової продукції, де міститься назва продукції, залишок у кількості та сумі, натуральний та вартісний показник, що показує рівень виробництва продукції протягом звітного періоду, а також кількісний вираз реалізованої та списаної продукції;

– на основі звітів по виробництві шкіряних виробів бухгалтер формує товарний звіт готової продукції, де зазначає узагальнену інформацію по цехах, а

саме кінцевий залишок продукції, сума по оптовим цінам, також за плановою вартістю, у натуральному та сумовому вираженні виробленої продукції на початок періоду, кількість та сума проданих шкіряних виробів та залишок цих виробів на кінець звітного періоду;

- на підприємстві оформлюється відомість аналітичних рахунків за рахунком 26. Дана відомість формується щомісяця на підставі товарного звіту та звітів по випуску шкіряних.

- на підставі синтетичної та аналітичної інформації формується Головна книга за рахунком 26 “Готова продукція”.

Для управлінських потреб та обліку у ПрАТ “Шкіряник” бухгалтери ведуть субрахунки другого, третього та наступних порядків. Аналітика внутрішнього управлінського обліку за рахунками 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації” у ПрАТ “Шкіряник” наведені у табл. 2.2.

Дана деталізація допомагає систематизувати витрати за видами основного виробництва, здійснювати аналіз їхньої структури та проводити пошук шляхів зменшення витрат для здобуття максимального прибутку. При відкритті підприємством рахунків четвертого порядку появляється можливість здійснювати аналіз ефективності господарської діяльності індивідуально по кожній номенклатурній групі.

Маючи такі дані про собівартість однорідних шкіряних виробів та їхній дохід від продаж, можна здійснити аналіз рівня рентабельності цієї групи через відношення загального прибутку до її собівартості. Порівняння отриманих показників рівня рентабельності кожної номенклатурною групою дає можливість одержати дані про групи номенклатури, що є прибутковими та на підставі цього прийняти управлінське рішення про створення подальшого асортименту виробництва.

**Аналітичні рахунки управлінського обліку по рахунках  
23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 70 “Доходи від реалізації”,  
90 “Собівартість реалізації”**

| Субрахунки першого порядку   | Субрахунки другого порядку                        | Аналітичні рахунки                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 23<br>“Виробництво”          | 231 “Основне виробництво”                         | 2311-рослинне дублення шкір;<br>2312-хромове дублення шкір;<br>2313-оздоблена шкіра;<br>2314-фарбовані хутра.                                                                                                              |
|                              | 232 “Допоміжне виробництво”                       | 2321-ведення патронажної (пакувальної) діяльності;<br>2321-інші види допоміжного виробництва.                                                                                                                              |
| 26<br>“Готова продукція”     | 261 “Готова продукція основного виробництва”      | 2611- рослинне дублення шкір;<br>2612- хромове дублення шкір;<br>2613- оздоблена шкіра;<br>2614- фарбовані хутра.                                                                                                          |
|                              | 262 “Готова продукція допоміжного виробництва”    | 2621-пакувальні матеріали;<br>2622-інші види готової продукції.                                                                                                                                                            |
| 70 “Доходи від реалізації”   | 701 “Доходи від реалізації готової продукції”     | 7011-дохід від реалізації рослинне дублення шкір;<br>7012-дохід від реалізації хромове дублення шкір;<br>7013-дохід від реалізації оздоблена шкіра;<br>7014-дохід від реалізації фарбовані хутра.                          |
| 90 “Собівартість реалізації” | 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” | 9011-собівартість реалізованого рослинного дублення шкір;<br>9012-собівартість реалізованого хромове дублення шкір;<br>9013-собівартість реалізованого оздоблена шкіра;<br>9014-собівартість реалізованої фарбовані хутра. |

Існують випадки коли при достатньо високому рівні рентабельності одного виду продукції, інші види виявляються збитковими, тому правильним буде прийняти рішення про припинення їх виробництва.

Отже, рівень організації обліку у ПрАТ “Шкіряник” можна зробити висновок, що синтетичний і аналітичний облік виробництва готової продукції запроваджений ефективно та повністю забезпечує потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів підприємства.

### 2.3. Особливості проведення аудиту готової продукції на підприємстві

Висновки аудиторів завжди мають по своїй натурі бути незалежними та забезпечувати з усіх сторін керівництво стосовно роботи підприємства. Під час перевірки та оформленню висновку особа, що проводить аудит повинен відображати певний рівень професіоналізму до справи. Аудитор повинен володіти достатньою інформацією про внутрішній контроль, що ведеться на підприємстві з метою організації своєї роботи, а саме скласти план та програму аудиту, розрахувати характер та кількість показників, що будуть перевірятися та її строк. Під час аудиту основними засобами перевірки стає: інспектування, опитування, спостереження та дослідження документів, а також має бути дібраний матеріал, що в певній мірі підтверджує наявну інформацію для формування висновку про фінансову звітність [43].

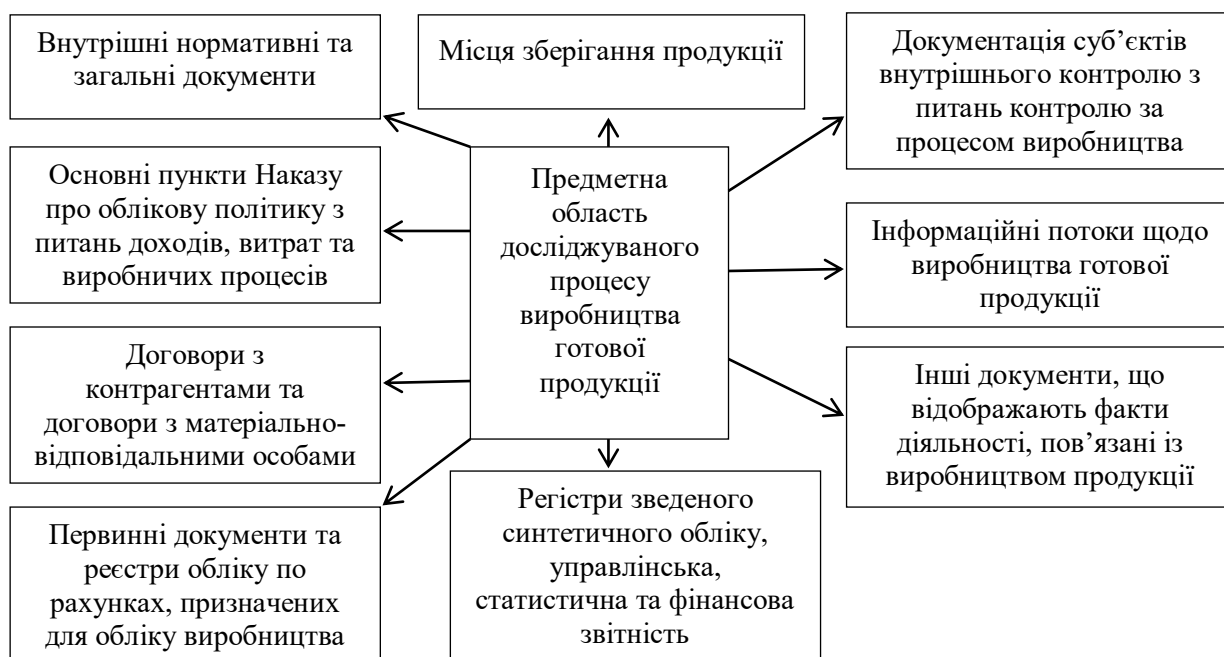
Предметною областю вивчення, в першу чергу, виступають дані про:

- технологію виробництва;
- структуру виробничого управління;
- виробниче обладнання;
- критерії оцінки доходів; розмежування суми доходів за періодами визнання.

Джерелами цих даних аудиторської перевірки виступає інформація наведена на рис. 2.2.

Основними завданнями аудиту виробництва та реалізації продукції (робіт і послуг) є встановлення правильності:

- відображення в обліку фактичної виручки від реалізації робіт (послуг);
- відображення в обліку фактичних витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг);
- визначення сум податкового доходу від реалізації готової продукції (робіт, послуг) та підтвердження сум податкових витрат, для достовірної суми визнання бази оподаткування податком на прибуток та ПДВ [44].



**Рис. 2.1 Джерела інформації для аудиту виготовлення готової продукції у  
ПрАТ “Шкіряник”**

Наперед, з метою здійснення аудиторської перевірки, суб'єкт господарювання відправляє на адресу аудиторської компанії Листа-замовлення, де висловлює прохання про проведення аудиту та вказує з якою метою повинно проводитися аудит та які завдання потрібно вирішити під час аудиторської перевірки.

Розглянувши прохання про здійснення аудиту, аудиторська компанія відправляє Лист-згоду, де дає згоду на здійснення аудиту або відмову від проханої роботи. Детальний зміст договору про проведення аудиту може бути різним залежно від конкретної ситуації, проте існує ряд моментів, які в будь-якому разі повинні знайти відображення в договорі (період і масштаб аудиторської перевірки, об'єкт аудиту, права та зобов'язання аудиторів, що здійснюють перевірку, вартість робіт, відповідальність аудиторів, перелік матеріалів, необхідних для перевірки) [45 с. 98].

Окрім того, договір повинен включати в себе:

- договори, що відносяться до перевірки аудиторів чи експертів через певні аспекти аудиту;

- структуру розрахунків за надані послуги проведення аудиту;
- ймовірні обмеження аудиторських зобов'язань;
- посилення на додаткові угоди між аудитором та клієнтом.

Для за проведення методу аудиту витрат, щоб визначити від продажу готових виробів, аудиту витрат, що входять до собівартості виробів та фінансових результатів, а також величини потрібних аудиторських процедур, особа, що проводить аудит здійснює тестування внутрішньогосподарського контролю та ведення системи бухгалтерії, що дає можливість одержати відповіді на поставлені питання:

- чи здійснюється аналітичний облік доходів і витрат за максимальним рівнем деталізації;
- чи відпуск готових виробів санкціонується за правилами;
- чи аналітична інформація звіряється з синтетичними регістрами та Головною книгою;
- чи облік доходів від продажу шкіряних виробів та визначення фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(с)БО 15 “Доходи” та П(с)БО 16 “Витрати”.

Раціональними прийомами контролю аудитора при зазначені правильності вказаних обсягів продажу та якості проданих шкіряних виробів продукції є контрольне зважування, а також лабораторний аналіз окремих партій продукції. Зараз доволі часто зустрічаються ситуації шахрайства, при яких якість готової продукції спеціально занижують закупівельними організаціями для зменшення ціни, що веде до збитків. А також потрібно здійснювати зустрічну перевірку інформацію на відповідність реалізованої продукції прийнятій. Це дає можливість знайти розбіжності та прийняти певні заходи. Раціональне визначення готівкових коштів від продажу аудитор здійснює перевірку рахунків доходів та витрат від продажу: 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації”, 93 “Витрати на збут” [46].

Потрібно пам'ятати, що у своїй програмі аудитор завжди оцінює рівень ризику внутрішньогосподарського контролю та рівень ризику не виявлення

суттєвих помилок у звітності суб'єкта господарювання, що можливе при здійсненні аудиторських процедур, зазначається термін здійснення аудиторських тестів, контролюється та направляється робота всіх помічників. Для формування Програми аудиту доходів, витрат та визначення фінансових результатів, рекомендується скласти Загальний план аудиту проданої продукції (табл. 2.3).

При проведенні аудиту слід звертати увагу на надані знижки та надбавки для цього здійснюють перевірку показників якості проданої продукції, витрати від недоплат та обрахунку зі сторони покупців.

Підтвердженням дотримання договірних зобов'язань може бути певна організація в напрямку оперативного обліку та існування розшифровок асортименту по всіх договорах з точним формуванням строків доставок покупцям виробів, відміток про фактичний відпуск із вказанням дати. Аудитор в свою чергу фіксує чи вище вказані вимоги дотримуються.

Основними принципами та загальним напрямком аудиту реалізації шкіряних виробів є:

- зменшення ризику продажу неякісної продукції;
- зниження виходів нелегального руху продукції;
- підтвердження запланованого об'єму продажу виробу;
- виконання обсягу заказів замовлень на продукцію;
- дотримання якості проданої шкіряних виробів;
- точність поставки у вказані строки шкіряних виробів;
- перевірка своєчасності оплатою за продану продукцію.

Під час підсумування результатів аудиторської перевірки продажу у річній звітності виникнуть такі коригування:

– у ф. № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” коригування суми по рядках: 1125 “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги”, 1420 “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”;

– у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” коригування суми по рядках: 2000 “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів,

робіт, послуг)”, 2050 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)”;

Таблиця 2.3

**Загальний план аудиту доходів, витрат та визнання фінансових результатів  
від реалізації продукції ПрАТ “Шкіряник”**

| Етапи перевірки                                                                                         | Процедура аудиту                                                                                                                                                                                                                                         | Аудитор | Термін перевірки |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|
| Перевірка достовірності (повноти) визначення виручки від реалізації продукції                           | Встановлення наявності наказу керівника про метод визначення виручки від реалізації та відповідність йому бухгалтерських записів щодо реалізації.                                                                                                        |         |                  |
| Перевірка розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції                                      | Послідовна перевірка розрахунків фактичної собівартості: залишку готової продукції на складі; відвантаженої продукції; реалізованої продукції; звірка одержаних даних з фактично відображеними відомостями у регістрах синтетичного обліку та звітності. |         |                  |
| Перевірка витрат, пов’язаних з реалізацією продукції                                                    | Перевірка складу та розподілу витрат згідно з законодавчими документами.                                                                                                                                                                                 |         |                  |
| Перевірка відповідності даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку                           | Зіставлення даних первинних документів з даними, відображеними у регістрах синтетичного та аналітичного обліку.                                                                                                                                          |         |                  |
| Перевірка визначення фінансового результату                                                             | Перерахунок визначення фінансового результату та звірка його з даними бухгалтерського обліку та звітності; належності та правильності включення до ціни реалізації обов’язкових податків, та платежів.                                                   |         |                  |
| Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку | Перевірка правильності відображення процесу реалізації на рахунках бухгалтерського обліку                                                                                                                                                                |         |                  |
| Складання розділу аудиторського звіту та аудиторського висновку                                         | Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки                                                                                                                                                                                             |         |                  |

– у ф. № 3 “Звіт про рух грошових коштів (прямим методом)” коригування суми по рядку 3000 “Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) від операційної діяльності” [46].

Окрім зміни у формах фінансової звітності рекомендується здійснювати уточнення до основних показників податкової звітності: податкова декларація з податку на прибуток рядок 02 “Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг))” та рядок 05.1 “Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)”;

податкова декларація з податку на додану вартість визначає коригування колонок А та Б по відношенню по уточнення податкових зобов’язань рядок 9 та податкового кредиту рядок 1 [46].

Отже, аудит виготовлених та проданих шкіряних виробів являється дуже важливим елементом у діяльності ПрАТ “Шкіряник”. Тому без раціональної організації вище зазначених процесів обліку фінансових результатів практично неможливо досягти. Не секрет, що і при скрупульозному налаштуванні не обійтися без помилок, навіть якщо їх не бачать самі учасники процесу. Саме для цього аудит витрат на виробництво та реалізацію продукції є необхідний. Але навіть при тотожному підході організації виробничого процесу не можливо обійтися без помилок. Саме тому аудит процесу організації виробництва та реалізації шкіряних виробів є необхідним.

## РОЗДІЛ 3

### ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ ОБСЯГУ ВИРОБНИЦТВА ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### 3.1. Аналіз динаміки виробництва і реалізації продукції

Узагальнений підхід до дослідження рівня та розвитку виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання, у тому числі й ПрАТ “Шкіряник”, включаючи його технічний стан та соціальним розвитком співробітників, з метою оцінки виконання планових показників, вивчення шляхів формування внутрішніх резервів та збільшення ефективності виробництва, що являє собою головне завдання здійснення діагностики діяльності підприємства.

При його виконанні використовуються матеріали обліку оперативної, статистичної і бухгалтерської звітності, нормативні і планові дані, технічна інформація; визначається вплив на ефективність виробничої діяльності техніки і технології, організації виробництва і праці, планування і керування, фінансування, кредитно-грошових відносин [47, с. 39]. Для того, щоб аналіз проводився якісно на підприємстві необхідно використовувати специфічні методи та прийоми, а також бути забезпеченим точною та своєчасною інформацією.

Одним із основних етапів аналізу діяльності будь-якої фірми є здійснення аналізу виробництва та продажів продукції. При здійсненні такого аналізу проводять оцінку динаміки, структури та виконання плану виробництва, відкривають фактори що мають вплив на об'єм, формують внутрішні резерви підприємства щодо підвищення виготовлення продукції тощо.

Під час дослідження усіх процесів аналітичного забезпечення в управлінській системі управління діяльності ПрАТ “Шкіряник” та практичні досягнення в даному напрямку, тому можна виділити наступні особливості:

- аналіз, який має оперативний характер проведення;
- визначення алгоритму здійснення процедур для ретроспективного аналізу;
- аналітична робота з перспективним нахилом роботи.

Це дасть можливість краще виконувати головну мету внутрішньогосподарського аналізу, яка полягає у визначенні резервів раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів, зменшення виробничих витрат та витрат реалізації, отримання прибутку, який відобразить результативність у діяльності суб'єктів господарювання галузі.

Оперативний напрямок дає можливість швидко реагувати у потрібний час у виробничий процес для здійснення швидкого та послідовного функціонування при визначенні виконання плану, яке не може здійснюватися без створення раціонального процесу на стадії складання первинних документів. Або навіть до здійснення виробничих процесів, коли його результати використані для оперативного короткотермінового прогнозування, передбачення короткотермінових змін виробничих процесів та їхніх економічних наслідків з метою формування найбільш оптимальних варіантів змін, які повинні відбутись у цих процесах, а також при розробці рекомендацій щодо їхньої реалізації [47, с. 47].

Одним із перших етапів аналізу виробництва готової продукції на ПАТ ПрАТ “Шкіряник” є оцінка обсягів виробництва та реалізації продукції (табл. 3.1) на основі фінансової звітності 2016–2018 рр.

Таблиця 3.1

**Оцінка обсягів виробництва та реалізації продукції на ПАТ  
“Шкіряник” за 2016-2018 рр.**

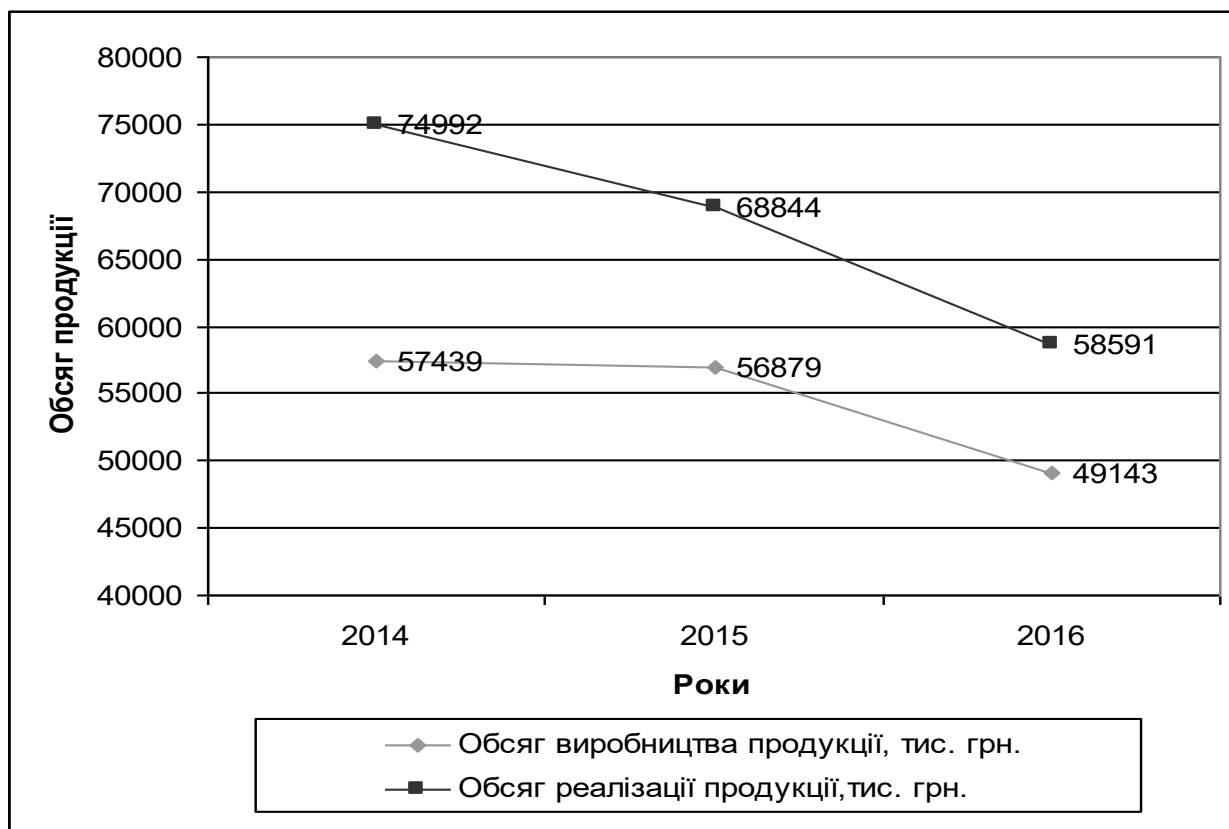
| Роки | Обсяг<br>виробництва<br>продукції,<br>тис. грн. | Темпи росту, % |           | Обсяг<br>реалізації<br>продукції, тис.<br>грн. | Темпи росту, % |           |
|------|-------------------------------------------------|----------------|-----------|------------------------------------------------|----------------|-----------|
|      |                                                 | базисні        | ланцюгові |                                                | базисні        | ланцюгові |
| 2016 | 57439                                           | 100            | 100       | 74992                                          | 100,00         | 100,00    |
| 2017 | 56879                                           | 99,03          | 99,03     | 68844                                          | 91,80          | 91,80     |
| 2018 | 49143                                           | 85,56          | 86,40     | 58591                                          | 78,13          | 85,11     |

Розраховані базисні темпи росту свідчать, що у 2016 році показники виробництва продукції і реалізації продукції були найвищими протягом

досліджуваного періоду. Проте наступні роки характеризуються тенденцією спадання в порівнянні з попереднім роком.

Ланцюгові темпи росту відображають аналогічну нестабільну ситуацію, яка характеризується рівномірним спаданням.

Наочне відображення даних обсягів виробництва та реалізації продукції на ПрАТ “Шкіряник” за 2016-2018 рр. міститься на рис. 3.1., де по осі Х зображено роки, а по осі У – обсяг продукції.



**Рис. 3.1. Обсяги виробництва та реалізації продукції на ПрАТ “Шкіряник” за 2016-2018 рр.**

Також в умовах жорсткої конкуренції сучасні підприємства, в тому числі ПрАТ “Шкіряник”, намагаються розширити асортимент власної продукції з метою охоплення більшого сегменту ринку, нарощення виручки від реалізації та відповідно збільшити свій прибуток. Для цього розраховують коефіцієнт асортименту, який визначається відношенням сумарного показника, що зараховується у виконання асортименту, до випуску продукції (табл. 3.2 ).

Таблиця 3.2

**Аналіз випуску продукції за асортиментом**

| Вид продукції             | Звітний період, тис. грн. |          | Зараховується у виконання плану асортименту | Процент виконання плану |
|---------------------------|---------------------------|----------|---------------------------------------------|-------------------------|
|                           | за планом                 | фактично |                                             |                         |
| Шкіри рослинного дублення | 3563                      | 4784     | 3563                                        | 134,27                  |
| Шкіри хромового дублення  | 11568                     | 11199    | 11199                                       | 96,81                   |
| Оздоблена шкіра           | 10246                     | 9430     | 9430                                        | 92,03                   |
| Фарбовані хутра           | 24245                     | 20173    | 20173                                       | 83,2                    |
| Інші                      | 3200                      | 3557     | 3200                                        | 111,15                  |
| Разом                     | 51822                     | 49143    | 47565                                       | 94,83                   |

$$\text{Коеф. асортименту} = \frac{47565}{51822} \times 100 = 91,79\%.$$

Отже, план з асортименту виконаний лише на 91,79%, що є негативним для підприємства.

Також проведемо аналіз виконання виробництва за структурою (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Аналіз виконання виробництва за структурою**

| Вид продукції             | Минулий рік |                | Звітний рік |                | Відхилення |                |
|---------------------------|-------------|----------------|-------------|----------------|------------|----------------|
|                           | тис. грн.   | питома вага, % | тис. грн.   | питома вага, % | тис. грн.  | питома вага, % |
| Шкіри рослинного дублення | 6322        | 11,13          | 3689        | 7,51           | -2633      | -3,62          |
| Шкіри хромового дублення  | 14635       | 25,77          | 12355       | 25,14          | -2280      | -0,63          |
| Оздоблена шкіра           | 10849       | 19,10          | 9246        | 18,81          | -1603      | -0,29          |
| Фарбовані хутра           | 22165       | 39,03          | 21057       | 42,85          | -1108      | +3,82          |
| Інші                      | 2908        | 4,97           | 2796        | 5,69           | -112       | +2,72          |
| Всього                    | 56879       | 100,00         | 49143       | 100            | -7736      | -              |

Як бачимо, з проведених розрахунків, в цілому виробництво продукції різко відрізняється за аналізовані роки ( відхилення становить -7736). Це свідчить про те, що за звітний рік виробництво даних видів продукції зменшилося. Якщо порівнювати в структурі, то найбільшу питому вагу виробленої продукції займає фарбовані хутра, а найменшу – інший вид продукції.

Проведемо розрахунок впливу трудової групи факторів способом абсолютних різниць (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Розрахунок впливу трудової групи факторів на зміну обсягу випуску продукції**

| Показники                                                                  | Минулий рік | Звітний рік | Відхилення |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|------------|
| Обсяг товарної продукції (тис. грн.)                                       | 56879       | 49143       | -7736      |
| Середньооблікова чисельність працюючих (чол.)                              | 183         | 90          | -93        |
| Середній виробіток продукції в розрахунку на одного працівника (тис. грн.) | 310,81      | 546,03      | +235,22    |

Як бачимо, обсяг товарної продукції зменшився на 10253 тис. грн., це відбулося під впливом наступних факторів:

а) зменшення середньооблікової чисельності працюючих:

$$\Delta y_a = \Delta a \times b_0 = -93 \times 310,81 = -28905,33;$$

б) збільшення середнього виробітку продукції в розрахунках на одного працівника:

$$\Delta y_b = a_1 \times \Delta b = 90 \times 235,22 = +21169,8;$$

$$\Delta Y = -28905,33 + 21169,8 = -7736.$$

Вплив трудової групи факторів на зміну обсягу випуску продукції відображено на рис. 3.4.

Отже, за результатами використання способу абсолютних різниць встановлено, що резервом зростання обсягу випуску продукції у наступному році буде збільшення чисельності працівників. Якщо вдасться це здійснити то обсяг випуску продукції збільшиться на 28905,33 тис. грн.

Проведемо розрахунок впливу засобів праці на зміну обсягу випуску продукції способом абсолютних різниць (табл. 3.5).

## Оцінка впливу засобів праці на зміну обсягу випуску продукції

| Показники                                           | Минулий рік | Звітний рік | Відхилення |
|-----------------------------------------------------|-------------|-------------|------------|
| Обсяг товарної продукції ( тис. грн.)               | 56879       | 49143       | -7736      |
| Середньорічна вартість основних засобів (тис. грн.) | 1898,5      | 1684        | -215,5     |
| Фондовіддача (тис. грн.)                            | 29,9        | 29,1        | -0,8       |

Як бачимо, обсяг товарної продукції зменшився на 10253 тис. грн., це відбулося за рахунок впливу наступних факторів:

а) зменшення середньорічної вартості основних засобів:

$$\Delta y_a = \Delta a \times b_0 = -215,5 \times 29,9 = -6443,45;$$

б) зменшення фондовіддачі:

$$\Delta y_b = a_1 \times \Delta b = 1684 \times (-0,8) = -1292,55;$$

$$\Delta Y = -6443,45 + (-1292,55) = -7736.$$

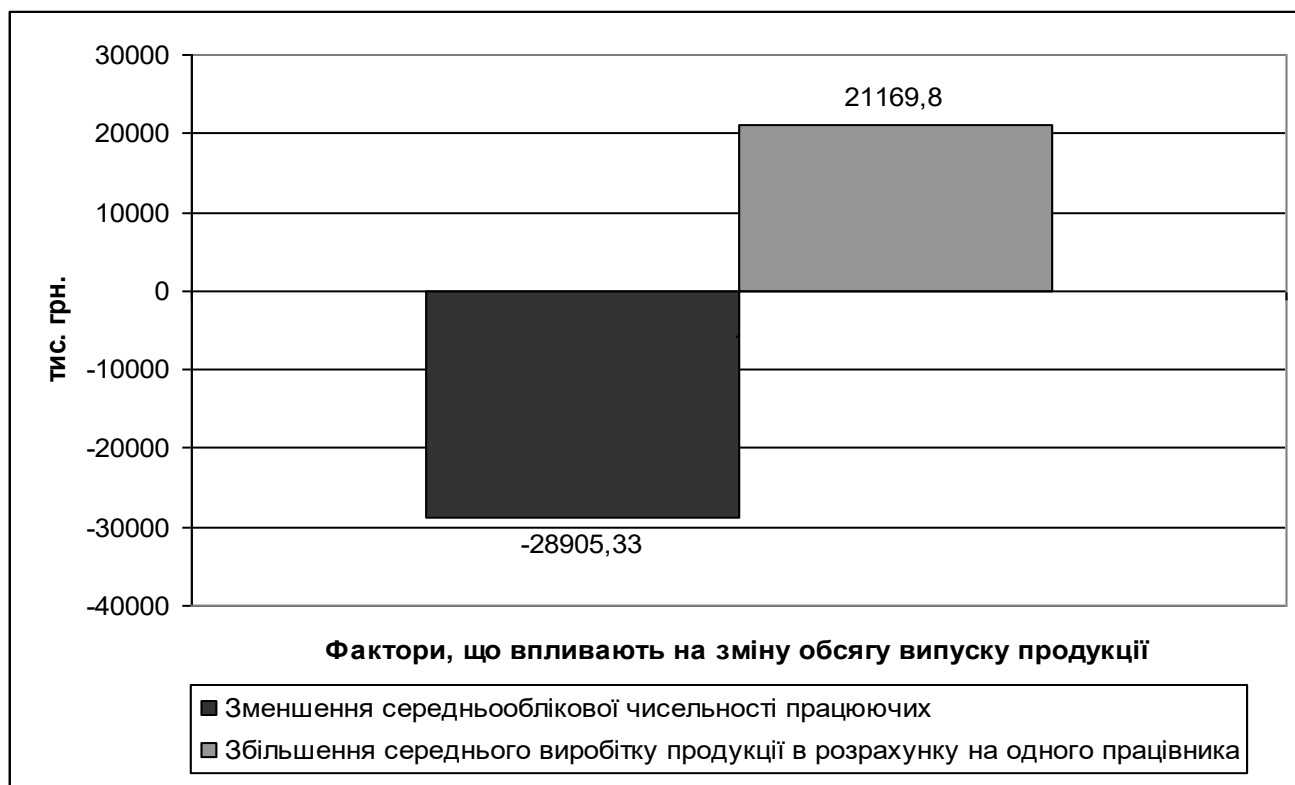


Рис. 3.4. Вплив трудової групи факторів на зміну обсягу випуску продукції

Отже за результатами проведеного факторного аналізу встановлено, що обсяг випуску продукції зменшився на 7736 тис. грн.. Це відбулося за рахунок зменшення середньорічної вартості основних засобів та зменшення фондівіддачі.

Вплив засобів праці на зміну обсягу випуску продукції наочно можна побачити на рис. 3.5., де відображено два фактори впливу: середньорічну вартість основних засобів та фондівіддача.



Рис. 3.5. Вплив засобів праці на зміну обсягу випуску продукції

Проведемо розрахунок впливу предметів праці на зміну обсягу випуску продукції способом абсолютних різниць (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

#### Розрахунок впливу предметів праці на зміну обсягу випуску продукції

| Показники                                                                              | Минулий рік | Звітний рік | Відхилення |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-------------|------------|
| Обсяг товарної продукції (тис. грн.)                                                   | 56879       | 49143       | -7736      |
| Витрати предметів праці на виробництво продукції протягом звітного періоду (тис. грн.) | 58862       | 51258       | -7604      |
| Вихід продукції з 1 грн. предметів праці (тис. грн.)                                   | 0,96        | 0,95        | -0,01      |

Обсяг товарної продукції зменшився на 7736 тис. грн. це відбулося за рахунок впливу наступних факторів:

а) зменшення витрат предметів праці на виробництво продукції протягом звітного періоду:

$$\Delta y_a = \Delta a \times b_0 = -7604 \times 0,96 = -7223,16;$$

б) зменшення виходу продукції з 1 грн. предметів праці:

$$\Delta y_b = a_1 \times \Delta b = 51258 \times (-0,01) = -512,58;$$

$$\Delta Y = -7223,16 + (-512,58) = -7736..$$

Вплив предметів праці на зміну обсягу випуску продукції відображено на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Вплив предметів праці на зміну обсягу випуску продукції

Отже за результатами проведеного факторного аналізу встановлено, що обсяг випуску продукції в звітному році зменшився на 7736 тис. грн. порівняно з минулим роком. Це відбулося за рахунок зменшення витрат предметів праці на виробництво продукції та зменшення виходу продукції з 1 грн. предметів праці.

Таким чином, ефективний оперативний аналіз вартості готової продукції є необхідним елементом комплексу інших основних складових оперативного

управління, оскільки прийняття оптимальних управлінських рішень можливе лише на основі інтерпретації облікових даних.

### **3.2. Аналіз якості та ритмічності виробленої продукції шкір заводу**

Одним із головних завдань під час діяльності є проведення оцінки якості продукції. За теперішніх умов підприємства намагаються покращити якість продукції. Якість продукції значно впливає на конкурентні здібності суб'єкта господарювання на ринку товарів і послуг. Це питання є досить актуальним та контролюється державною через відповідні процедури, такі як: атестація, сертифікація та стандартизація.

Під рівнем якості продукції розуміють її споживчі властивості, тобто здатність задовольняти потреби споживача (технічні, ергономічні, економічні, екологічні, естетичні тощо) [48, с. 89].

Рівень якості продукції впливає на виокремлення товару серед інших, збільшення попиту на неї, зростання величини прибутку не тільки через обсяг реалізації, але й за рахунок більш високих цін. Підприємства, що працюють відповідно до старих стереотипів, а також ті, що нехтують якістю продукції, сьогодні несуть значні втрати через свою неконкурентоспроможність на ринках збуту з вітчизняними та іноземними виробниками.

Якість – це сукупність властивостей продукції, які здатні задовольняти потреби споживачів згідно з її призначенням. Якість продукції – це поняття, яке характеризує експлуатаційні, споживчі, технологічні властивості виробу, рівень його стандартизації і уніфікації, надійність і довговічність [49, с. 117].

При здійсненні аналізу якості продукції необхідно обчислити частку, яку вона складає від сумарного обсягу виготовлених продуктів. При цьому вивчається зміна у часовій формі цього показника протягом певного періоду або ряду таких періодів.

Виготовлення та продаж продукції вищої категорії якості досить вагомий мають вплив на показники виконання плану за обсягом продукції, збільшення

рентабельності та підвищення фінансового стану підприємства, тому що саме такі продукти в першу чергу одержують визнання споживача, а також вважаються конкурентоспроможними, обґрунтовують найвищими цінами.

Аналіз якості шкіряних виробів передбачає систему численних показників, які можна поділити на загальні й часткові, прямої та побічної дії. Найбільш комплексний характер мають такі складові, як: питома вага виготовленої продукції із знаком якості, чи атестована державою продукція, що визначенна в кінці вищої якості; питома вага у сукупному об'ємі виготовленої продукції, що отримала товарні знаки.

Під час аналізу досліджують комплексі показники якості:

- гарантійний термін роботи, кількість і вартість гарантійних (безкоштовних для споживачів) ремонтів у розрахунку на один виріб;
- наявність реклаमाцій, їхня кількість і вартість;
- кількість і сума штрафів за поставку неякісної продукції;
- відсоток браку;
- пониження сортності продукції за межами підприємства;
- відсоток повернення продукції для виправлення дефектів;
- відповідність моді;
- наявність і рівень попиту на даний виріб [50 с. 393].

Оцінюючи зміну якості продукції на підприємстві, слід віддавати перевагу об'єктивним і кількісним показникам якості, які забезпечують належну точність визначення якості продукції [50, с. 394]. Найкращим відображенням цього є визначення коефіцієнта сортності продукції. Даний показник застосовують під час аналізу продукції, де дозволяються несуттєві відхилення від діючих стандартів та технічних вимог.

Тому, згідно наведеної вище інформації, для передбачення сортності та співвідношення її до сукупного об'єму виробництва, у Зважаючи на кількість передбачених сортів і співвідношення їх у ПрАТ “Шкіряник” визначають середній показник сортності як за планом, так і фактично. Конкретні дані для аналізу сортності наведено в табл. 3.7.

## Дані про виконання плану сортності продукції

| Вид продукції             | Ціна за м <sup>2</sup> , грн. | Випуск продукції, тис. шт. |        | Вартість продукції, тис. грн. |       |
|---------------------------|-------------------------------|----------------------------|--------|-------------------------------|-------|
|                           |                               | П                          | Ф      | П                             | Ф     |
| Шкіри рослинного дублення | 90,5                          | 39,37                      | 52,86  | 3563                          | 4784  |
| Шкіри хромового дублення  | 77,8                          | 148,69                     | 143,95 | 11568                         | 11199 |
| Оздоблена шкіра           | 79,7                          | 128,56                     | 118,32 | 10246                         | 9430  |
| Фарбовані хутра           | 87,8                          | 276,14                     | 229,76 | 24245                         | 20173 |
| Інші                      | 66,59                         | 48,06                      | 53,42  | 3200                          | 3557  |
| Разом                     | -                             | 640,81                     | 598,30 | 51822                         | 49143 |

$$\text{Ціна сер. планова} = \frac{51822}{640,81} = 80,87;$$

$$\text{Ціна сер. фактична} = \frac{49143}{598,30} = 82,14;$$

$$\text{Коеф. сортності} = \frac{82,14}{80,87} \times 100 = 101,57\%;$$

$$\text{Дод. випуск продукції} = (82,14 - 80,87) \times 598,30 = +759,84.$$

З розрахунків видно, що внаслідок зниження сортності продукції на 1% у ПрАТ “Шкіряник” додатковий випуск продукції збільшився на 759,84 тис. грн., що є позитивним явищем на досліджуваному підприємстві.

Одним із основних показників, що характеризують виробничу діяльність підприємства у ПрАТ “Шкіряник” виступає ритмічність, тобто рівномірність під час виготовлення продукції відповідно до плану за рівні проміжки часу (місяць, декада, день).

Ритмічність випуску продукції розуміють як виробництво і реалізацію продукції відповідно до встановленого графіка в обсязі і асортименті, передбаченими планом [51, с. 109]. Проте ритмічність не постійно ототожнюється із рівномірністю, опираючись на особливості суб’єкта господарювання та галузі, в якій функціонує підприємство.

Ритмічність виробництва – це виготовлення продукції згідно з установлених завдань на кожний обраний звітний період часу.

Порушення ритмічності призводить до непродуктивних витрат, наприклад наднормових годин, простоїв, збільшення браку та ін. Ритмічна діяльність підприємства говорить про правильну організованість виробництва. Показники

ритмічності допомагають охарактеризувати точність доставки продукції покупцям та відношенням обсягу по факту виробництва до поставленого плану.

Збільшення ритмічності випуску шкіряних виробів впливає на технічні та економічні показники підприємства, а саме:

- покращення якості продукції;
- покращення використання основних та оборотних засобів;
- покращення використання трудових ресурсів;
- зростання обсягу виготовлення продукції;
- зменшення собівартості шкіряних виробів;
- збільшення рентабельності та покращення фінансового стану.

Ритмічність діяльності ПрАТ “Шкіряник” обчислюється за днями та декадами місяця, інколи за місяцями. Для обґрунтування ритмічності виготовлених шкіряних виробів необхідно зображувати ряди динаміки за вказаними періодами.

Аналіз ритмічності випуску ґрунтується на співставленні фактичних і планових даних питомої ваги виробництва за місяцями, кварталами та декадами у сукупному об’ємі випуску продукції.

Для проведення аналізу місячної ритмічності випуску здійснюють порівняння з планом питомої ваги сум випуску за першу, другу і третю декади всіх дванадцятьох місяців у річному обсязі товарної продукції [51, с. 109]. Ритмічність виробництва буде прямо залежати від рівномірної роботи структурних виробничих підрозділів підприємства.

Аналіз ритмічності випуску протягом декади здійснюється на підставі інформації про виконання поставлених робіт щодня. Якщо робота виконувалася повністю і постійно і без відхилень, то вона була ритмічною. З метою аналізу ритмічності застосовують два види показників: прямі та непрямі.

Прямі показники: коефіцієнт ритмічності, коефіцієнт варіації, коефіцієнт аритмічності, питома вага виробництва продукції за кожну декаду (добу) в місячному випуску, питома вага виробленої продукції за кожний місяць в кварталному випуску, питома вага виробленої продукції за кожний квартал в

річному обсязі виробництва, співвідношення продукції, яка вироблена в першу декаду звітнього місяця до третьої декади попереднього місяця [51, с. 109].

Непрямі показники: наявність доплат за понадурочні роботи, оплата простоїв за виною господарюючого суб'єкта, втрати від браку, виплата штрафів за недопостачання і несвоєчасне відвантаження продукції, наявність понаднормативних залишків незавершеного виробництва і готової продукції на складах [51, с. 110].

З метою оцінки ритмічності випуску продукції застосовується питома вага виробництва готових виробів за обраний період часу. Комплексними показниками, що характеризують ритмічність випуску у ПрАТ “Шкіряник” є коефіцієнт ритмічності, коефіцієнт варіації, коефіцієнт аритмічності.

Коефіцієнт ритмічності визначається шляхом ділення величини, зарахованої у виконання роботи та загального обчисленого рівня. Для розрахування рівномірності випуску застосовується коефіцієнт рівномірності. Коефіцієнт варіації представляє собою відносну величину, яка необхідна для обґрунтування коливання певної ознаки. І обчислюється через середнього квадратичного відхилення та середнього арифметичного, відображається у процентах. Коефіцієнт аритмічності є оберненим значенням до коефіцієнта ритмічності.

Проведемо розрахунок вище наведених коефіцієнтів за даними наведеними у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

**Розрахунок проміжних показників для оцінювання коефіцієнтів  
ритмічності і рівномірності**

| Декади | Випуск продукції,<br>тис. грн. |      | Зараховується у<br>ритмічний<br>випуск, тис. грн. | Структура випуску,<br>% |      | Зараховується у<br>рівномірний<br>випуск, % |
|--------|--------------------------------|------|---------------------------------------------------|-------------------------|------|---------------------------------------------|
|        | П                              | Ф    |                                                   | Рів                     | Ф    |                                             |
| 1      | 1430                           | 1551 | 1430                                              | 33,3                    | 33,3 | 33,3                                        |
| 2      | 1481                           | 1469 | 1469                                              | 34,5                    | 34,5 | 31,5                                        |
| 3      | 1379                           | 1633 | 1379                                              | 32,2                    | 32,2 | 32,2                                        |
| Разом  | 4290                           | 4653 | 4278                                              | 100                     | 100  | 97                                          |

$$\text{Коеф. ритмічності} = \frac{4278}{4290} \times 100 = 99\%;$$

$$\text{Коеф. рівномірності} = \frac{97}{100} \times 100 = 97\%;$$

$$\text{Коеф. аритмічності} = \frac{(100 - 99)}{100} = 0,01;$$

$$\text{Коеф. варіації} = \frac{\sigma}{\bar{x}} \times 100 = \frac{138,29}{1430} \times 100 = 9,67, \text{ де}$$

$$\bar{x} = \frac{4290}{3} = 1430;$$

$$\sigma = \sqrt{\frac{\sum (x - \bar{x})^2}{n}} = \sqrt{\frac{(1551 - 1430)^2 + (1469 - 1430)^2 + (1633 - 1430)^2}{3}} = 138,29.$$

Отже, коефіцієнт ритмічності становить 99%, а це означає, що у строки, встановлені планом, підприємство виготовило 99% продукції. Коефіцієнт аритмічності дуже мізерний і становить – 0,01, що є позитивним явищем для підприємства, так як означає, що підприємство повністю справляється із планом виробництва продукції. Коефіцієнт рівномірності становить 97% – це означає, що на ПрАТ “Шкіряник” однаків випуск продукції за рівні проміжки часу. Коефіцієнт варіації становить 9,67, тобто на це число випуск продукції по декадах відхилявся від планового завдання. Чим більший коефіцієнт варіації, тим не ритмічніше працювало підприємство.

Таким чином, при проведенні аналізу з якості та ритмічності виготовленої продукції виявлено, що сортність продукції на ПрАТ “Шкіряник” у 2017 році знизилася на 1%, хоч це відхилення є незначне, та воно потягло за собою такий наслідок, як зменшення додаткового випуску продукції. Проте аналіз ритмічності нам показав, що робота на підприємстві проходить рівномірно і ритмічно.

### 3.3. Факторний аналіз рентабельності продукції та шляхи її підвищення

Становлення та розвиток ринкового механізму потребує, щоб в значної уваги з боку управлінської практики через випуск та продаж шкіряних виробів значна увага приділяється саме здійсненню раціонального вибору серед усіх

можливих альтернатив розвитку діяльності компаній. Варіантність способів розв'язку поставлених завдань забезпечує необхідність визначення усіх можливих альтернатив дає змогу здійснити їх порівняння із застосуванням певних критеріїв. Відповідно до поставлених цілей та наявних умов господарювання використовують певні економічні показники, що впливають на сукупний індикатор, що слугує вимірником ефективності виробництва та реалізації продукції.

Показник рентабельності дає відносну характеристику фінансового стану підприємства. За даними показниками можна формувати і давати рейтингову оцінку діяльності суб'єкта господарювання, що буде охоплювати усі сфери: випуск продукції, вкладення капіталу тощо. Прибуток, що формується має параметральну характеристику за допомогою даного показника.

Відповідно до фінансових потреб та потреб бухгалтерського обліку показник рентабельності можна групувати на:

- рентабельність вкладеного капіталу;
- рентабельність продукції.

Перша група включає показники, що відображають відносний стан капіталу усього підприємства, а саме: прибутковість виробничих активів, прибутковість інвестицій, прибутковість загального капіталу тощо. Фінансові менеджери використовують дані показники у сфері управління капіталом суб'єкта господарювання.

Друга група включає показники, що відображають відносний стан продукції в цілому, так і окремих виробів усього підприємства. Вони потрібні для того, щоб сформувати основні пріоритети програми виробництва підприємства.

Головними завданнями визначення рівня рентабельності є:

- обчислення показників рентабельності на досліджуваному підприємстві та вивчення їх поведінки у динаміці;
- визначення впливу факторів на існуючі зміни показників рентабельності;
- встановлення резервів покращення рентабельності підприємства [52 с. 98].

Як уже вище зазначалося одним із видів рентабельності є рентабельність виробництва, що дає характеристику прибутку на кожну гривню виготовленої та проданої продукції. Рентабельність може обчислюватися в загальному по виробництву суб'єкта господарювання або з деталізацією по відокремлених виробничих підрозділів чи окремим продуктами.

Рентабельність випуску у ПрАТ “Шкіряник” розраховується як відношення прибутку до суми витрат (виробничі, реалізації). Цей показник включає в себе вплив двох змінних: величини прибутку та собівартості виробу.

Зростання показника рентабельності виробництва характеризує поліпшення господарської діяльності в частині ефективності.

Проведемо розрахунок впливу факторів на рентабельність виробництва (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Розрахунок впливу факторів на рентабельність виробництва у  
ПрАТ “Шкіряник”**

| Показники                                         | Минулий рік | Звітний рік | Відхилення,<br>+ / – |
|---------------------------------------------------|-------------|-------------|----------------------|
| 1. Виручка від реалізації продукції, тис. грн.    | 68844,00    | 58591,00    | -10253,00            |
| 2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн. | 55398,00    | 46481,00    | -8917,00             |
| 3. Прибуток, тис. грн.                            | 13446,00    | 12110,00    | -1336,00             |
| 4. Рентабельність виробництва, %                  | 24,28       | 26,05       | +1,77                |

Як бачимо, рентабельність виробництва збільшилася на 1,77% за рахунок впливу наступних факторів:

а) зміни прибутку:

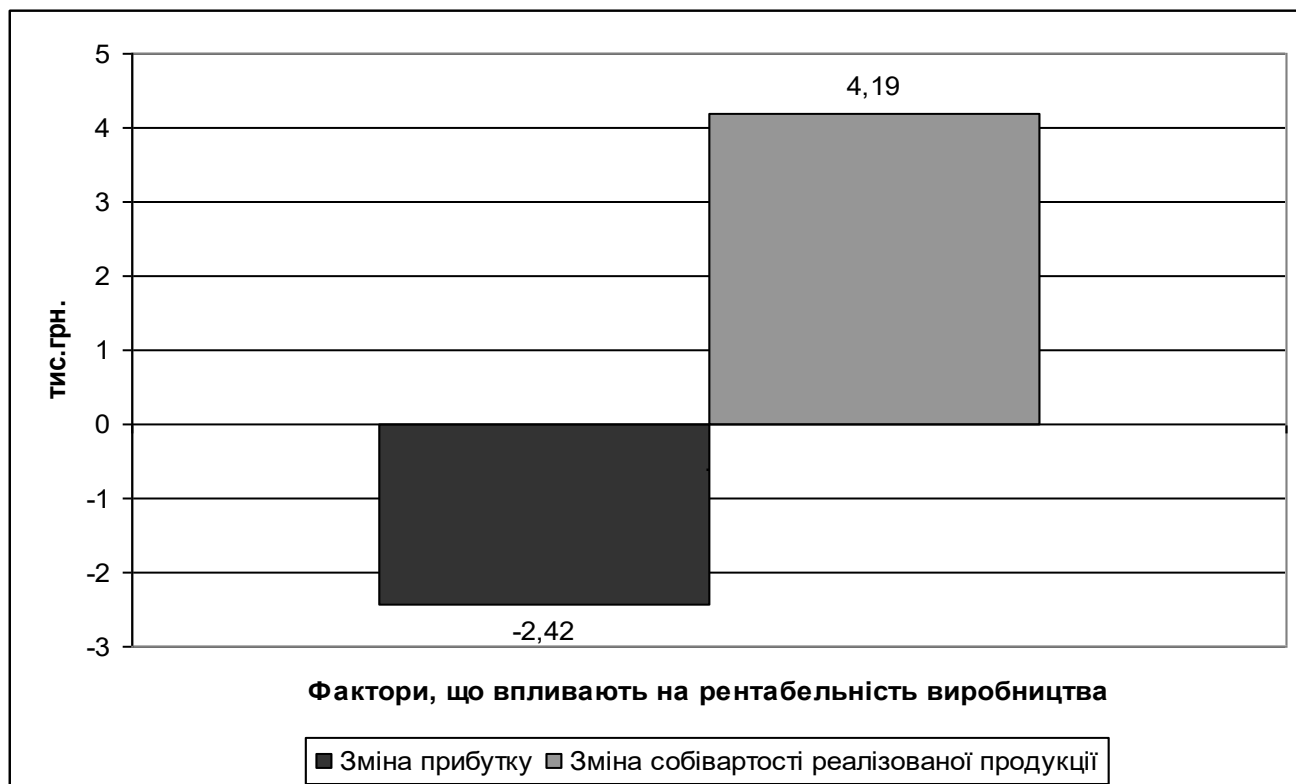
$$\Delta y_a = \frac{P_1}{C_0} - \frac{P_0}{C_0} = \frac{12110,00}{55398,00} - \frac{13446,00}{55398,00} = -2,42;$$

б) зміни собівартості реалізованої продукції:

$$\Delta y_b = \frac{P_1}{C_1} - \frac{P_1}{C_0} = \frac{12110,00}{46481,00} - \frac{12110,00}{55398,00} = +4,19;$$

$$\Delta Y = -2,42 + 4,19 = +1,77.$$

Вплив факторів на рентабельність виробництва відображено на рис. 3.7.



**Рис. 3.7. Вплив факторів на рентабельність виробництва**

За результатами проведеного факторного аналізу встановлено, що резервом є збільшення прибутку за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції та збільшення виручки від реалізації.

Також, як свідчить практика, будь-яке підприємство, в т.ч. ПрАТ “Шкіряник” буде мати на меті зниження собівартості та збільшення ціни на вироби. І на кожний чинник знаходиться вплив певних факторів, що здійснює регулювання механізму ринкових відносин. Тому під час формування резервів необхідно звертати увагу на можливості підприємства при процесі зниження собівартості та створені нової ціни. Такий підхід збільшує ймовірність оптимізувати процес створення цін.

Рентабельність продажів – це один із індикаторів, що вимірює ефективність діяльності підприємства. Даний показник відображає операційну суму прибутку з кожної гривні реалізованої продукції. Тобто скільки грошових коштів на рахунках суб’єкта господарювання залишається при покритті усіх витрат, що понесені на

собівартість виробів. Рентабельність продажу ототожнюють із поняттям маржа прибутку.

Коефіцієнт рентабельності продажу дає означення всім організаційним, економічним та соціальним аспектам діяльності підприємства – продажі готових виробів, а також продажної собівартості. Даний показник відображає взаємозв'язок оперативні та стратегічні цілі підприємства.

Граничний рівень рентабельності продажу є різний у всіх підприємствах, він залежить від специфіки галузі в якій функціонує дана компанія. Оптимальний варіант буде коли показники підприємства порівняти із середніми даними по галузі.

Провести розрахунок впливу факторів на рентабельність продажу підприємства (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Розрахунок впливу факторів на рентабельність продажу на  
ПрАТ “Шкіряник”**

| Показники                                      | Минулий рік | Звітний рік | + / –     |
|------------------------------------------------|-------------|-------------|-----------|
| 1. Прибуток, тис. грн.                         | 13446,00    | 12110,00    | -1336,00  |
| 2. Виручка від реалізації продукції, тис. грн. | 68844,00    | 58591,00    | -10253,00 |
| 3. Рентабельність продажу, %                   | 19,53       | 20,67       | +1,14     |

Як бачимо, рентабельність продажу збільшилася на 1,14% за рахунок впливу наступних факторів:

а) зміни прибутку:

$$\Delta y_a = \frac{P_1}{B_0} - \frac{P_0}{B_0} = \frac{12110,00}{68844,00} - \frac{13446,00}{68844,00} = -1,94;$$

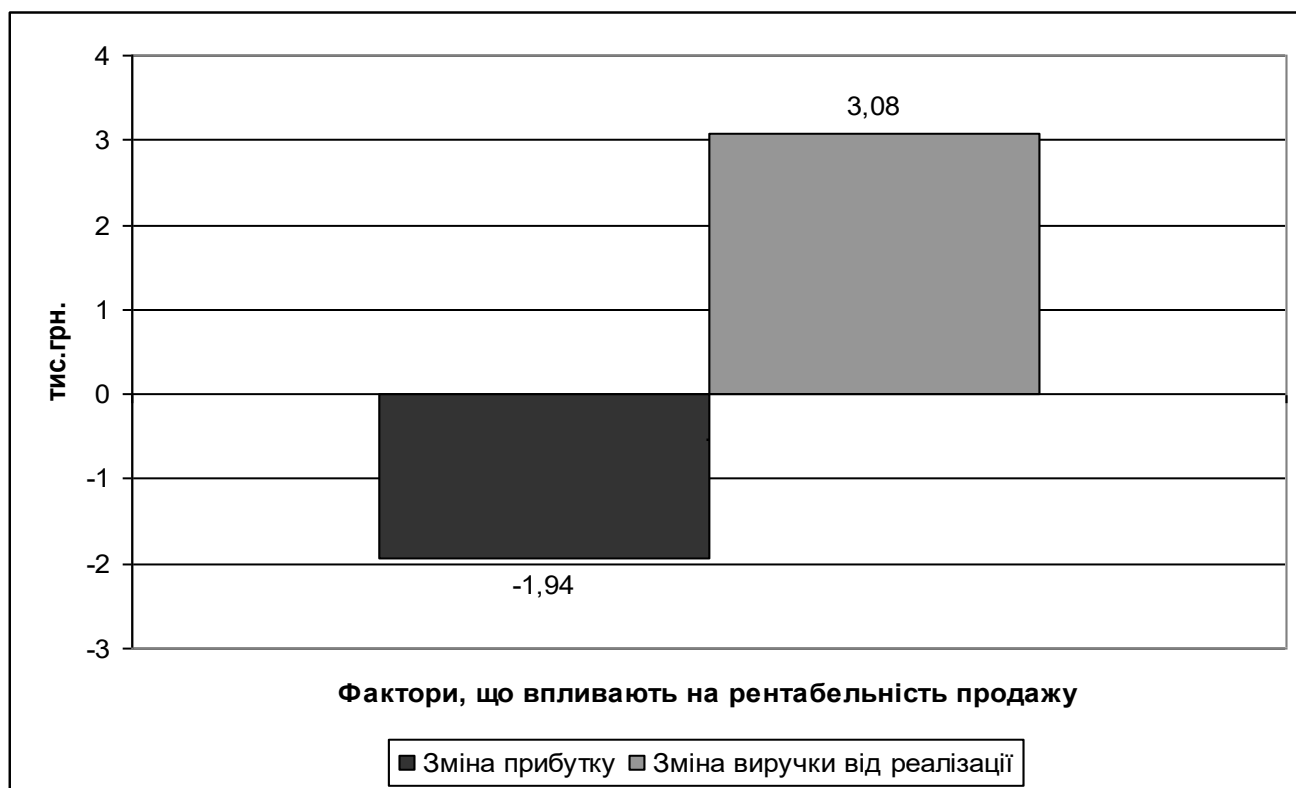
б) зміни виручки від реалізації:

$$\Delta y_b = \frac{P_1}{B_1} - \frac{P_1}{B_0} = \frac{12110,00}{58591,00} - \frac{12110,00}{68844,00} = +3,08;$$

$$\Delta Y = -1,94 + 3,08 = +1,14.$$

З проведеного факторного аналізу виявлено, що резервом є зменшення прибутку, бажано, щоб темпи зростання прибутку були більшими.

Ці всі впливи факторів найбільш наочно проілюстровано на рис. 3.8.



**Рис. 3.8. Вплив факторів на рентабельність продажу**

Досить інформативним показником можна назвати рентабельність окремого виробу, обчислення якого на ПрАТ “Шкіряник” відображає ті види продукції, що вважаються рентабельними та ті, що відносяться до збиткових. Дозволяє визначити необхідність виробництва кожного виду готового виробу.

Зміна рентабельності кожного виду виробленої продукції здійснюється під впливом різних факторів.

Факторні зміни ціни продажу та собівартості продукції будуть відноситися до чинників першого порядку, а всі інші – до другого. Обчислення впливу чинників першого порядку здійснюється за допомогою метода ланцюгових підстановок, інколи за методом абсолютних різниць.

До чинників другого порядку можна віднести попит на продукцію, її якість, показники інфляції тощо.

Проводимо розрахунок впливу факторів на рентабельність окремого виду продукції на підприємстві (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

**Рентабельність окремого виду продукції ( шкіри оздобленої) у  
шкірзаводі**

| Показники                                         | Минулий рік | Звітний рік | + / – |
|---------------------------------------------------|-------------|-------------|-------|
| 1. Ціна продукції (роботи, послуги), грн.         | 75,6        | 79,7        | +4,1  |
| 2. Собівартість продукції (роботи, послуги), грн. | 57,6        | 61,31       | +3,71 |
| 3. Рентабельність продукції (роботи, послуги), %  | 31,25       | 29,99       | -1,26 |

$$P_0 = \frac{Ц_0 - C_0}{C_0} \times 100 = \frac{75,6 - 57,6}{57,6} \times 100 = 31,25;$$

$$P_{ум} = \frac{Ц_1 - C_0}{C_0} \times 100 = \frac{79,7 - 57,6}{57,6} \times 100 = 38,37;$$

$$P_1 = \frac{Ц_1 - C_1}{C_1} \times 100 = \frac{79,7 - 61,31}{61,31} \times 100 = 29,99.$$

Розрахунок здійснений на прикладі одного із видів продукції підприємства – шкіри оздобленої. Рентабельність продукції зменшилася на 1,26% за рахунок:

а) збільшення ціни продукції:

$$P_{ум} - P_0 = 38,37 - 31,25 = +7,12;$$

б) збільшення собівартості продукції:

$$P_1 - P_{ум} = 29,99 - 38,37 = -8,38;$$

$$\Sigma = 7,12 + (-8,38) = -1,26.$$

Вплив факторів на рентабельність окремого виробу зображено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Вплив факторів на рентабельність окремого виробу

Отже, резервами для збільшення рентабельності продукції є: збільшення собівартості продукції шляхом заміни даної сировини трохи дорожчою та якіснішою.

При проведенні факторного аналізу рентабельності виробництва, рентабельності продажу та рентабельності окремого виду продукції, можна зробити висновок, що загалом рентабельність продукції коливається від 19,53% до 31,25%.

Ці зміни відбуваються під впливом як позитивних, так і негативних факторів. Здійснюючи розрахунок впливу факторів на рентабельність виробництва, виявлено, що рентабельність виробництва збільшилася за рахунок зменшення прибутку і збільшення собівартості. В даному випадку, раціонально було б знизити собівартість шляхом заміни даної сировини, більш дешевою, або скоротити витрати на технологічних стадіях виробництва, якщо це можливо. При проведенні факторного аналізу на рентабельність продажу, помітно, що резервом є збільшення прибутку від реалізації продукції, шляхом зміни якості продукції, пошуком нових місць збуту чи пошуком інших невикористаних можливостей. Рентабельність окремого виду продукції теж зменшилася за рахунок зменшення

собівартості продукції, в даному випадку потрібно замінити сировину та підвищити якість продукції.

## ВИСНОВКИ

В результаті проведених досліджень, щодо теоретичних основ та методичних засад обліку виробництва готової продукції та витрат пов'язаних з її збутом в дипломній роботі можна викласти в наступному:

1. Продукт, який пройшов усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути зданий для зберігання на склад або одразу ж реалізований замовнику або покупцю являє собою готовою продукцію. Для того, щоб краще усвідомити це поняття необхідно дослідити її класифікацію. Відповідно до цієї ознаки продукцію класифікують за формою, рівнем готовності і конструкцією, яка в свою чергу поділяється на основну, супутню та побічну.

2. Вивчено нормативно-правову регламентацію обліку виробництва та реалізації готової продукції. До основних нормативно-правових актів, що регламентують облік готової продукції у ПрАТ “Шкіряник” є: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 – 14 від 16.07.1999 р., Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435 – IV, Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755 – VI, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. № 246, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід” № 290 від 29.11.1999 р., Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” № 27/4248 від 19.01.2000 р., План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р., Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.1999 р. тощо.

3. Основними в процесі фіксування господарських операцій виступають первинні документи. Первинні документи на будь-якому суб'єкті господарювання формуються в процесі виконання господарської операції, проте у випадках якщо це неможливо – одразу після її закінчення. У ПрАТ “Шкіряник” зображення у бухгалтерському обліку операцій реалізації, отримання готової продукції на

склад, необхідно в обов'язковому порядку визначати первісну вартість продукції, яка у обліку буде формуватися за вибраним методом в обліковій політиці та на дебеті рахунку 901 “Собівартість реалізації готової продукції”, та вартість, що визначається завдяки або певному регламенту підприємства про розрахунок націнки чи за домовленістю сторін, та в обліку буде відображатися по кредиту рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

4. Проаналізовано синтетичний і аналітичний облік готової продукції, зокрема визначено, що Синтетичного облік шкіряних виробів обліковою політикою ПрАТ “Шкіряник” ведеться на активному рахунку 26 “Готова продукція”. На дебеті даного рахунку здійснюються операції по оприбуткуванню готових виробів власного виробництва за фактом понесених витрат; на кредиті – відпуск готової за фактом понесених витрат. Синтетичний облік шкіряних виробів провадять за фактом понесених витрат. Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”, який оформлюється видатковими і прибутковими документами, здійснюється за видами готової продукції за обліковими цінами з виділенням в регістрах відхилень фактичної собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами. ПрАТ “Шкіряник” яке обрано для написання теми дипломної роботи, займається оброблення та дублення шкіри, яке являється для підприємства готовою продукцією, але інколи на продукцію роблять замовлення наперед, тоді вони одразу із виробництва прямо відвантажують покупцю без попередньої передачі у складські приміщення.

5. Для проведення методу аудиту витрат, щоб визначити від продажу готових виробів, аудиту витрат, що входять до собівартості виробів та фінансових результатів, а також величини потрібних аудиторських процедур, особа, що проводить аудит здійснює тестування внутрішньогосподарського контролю та ведення системи бухгалтерії, що дає можливість одержати відповіді на поставлені питання:

- чи здійснюється аналітичний облік доходів і витрат за максимальним рівнем деталізації;
- чи відпуск готових виробів санкціонується за правилами;

– чи аналітична інформація звіряється з синтетичними регістрами та Головною книгою;

– чи облік доходів від продажу шкіряних виробів та визначення фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(с)БО 15 “Доходи” та П(с)БО 16 “Витрати”.

Раціональними прийомами контролю аудитора при зазначені правильності вказаних обсягів продажу та якості проданих шкіряних виробів продукції є контрольне зважування, а також лабораторний аналіз окремих партій продукції. Зараз доволі часто зустрічаються ситуації шахрайства, при яких якість готової продукції спеціально занижують закупівельними організаціями для зменшення ціни, що веде до збитків.

6. Проведено економічний аналіз показників обсягу виробництва готової продукції на ПрАТ “Шкіряник”. При аналізі динаміки виробництва і реалізації продукції було здійснено оцінку обсягів виробництва та реалізації продукції, аналіз випуску продукції за асортиментом, аналіз виконання виробництва за структурою, розраховали вплив трудової групи факторів на зміну обсягу випуску продукції. При аналізі якості та ритмічності виробленої продукції, де визначили коефіцієнт сортності, коефіцієнт ритмічності та рівномірності. Здійснено факторний аналіз рентабельності продукції (рентабельність виробництва, рентабельність продажу, рентабельність окремого виду продукції).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агєєв Є. Я. Маркетинг: від простого до складного (запитання і відповіді). Л.: Новий світ, 2015. 352 с.
2. Студ Г. В. Готова продукція: проблеми відображення у бухгалтерській звітності та шляхи їх вирішення. *Економіка України*. 2013. № 7. С. 70-73.
3. Гончарова Т. В. Облік продукції, робіт, послуг та їх реалізація. URL: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/.pdf>
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2013. 604 с.
5. Вороніна В. Л. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Частина I. 277 с.
6. Глібоко В. М. Судова бухгалтерія : підруч. К. : Юрінком Інтер, 2014. 224 с.
7. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. Львів: “Інтелект-Захід”, 2013. 820 с.
8. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник. К.: Каравела, 2012. 624 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. URL: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/.pdf> (дата звернення 02.08.2020).
10. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. К.: Алерта, 2015. 1080 с.
11. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. К.: Каравела, 2013. 568 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 02.02.2020).
13. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С.42–48.

14. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової URL: <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yarovenko-chernova.html> (дата звернення 08.02.2020).
15. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755–VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 10.02.2020).
16. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 10.02.2020).
17. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435–IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення 10.02.2020).
18. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996 – XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 10.02.2020).
19. “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 20.03.2020. URL: [http : zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 10.02.2020).
20. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань. № 879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 10.02.2020).
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” № 73 від 18.03.2013 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 10.02.2020).
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси” № 246 від 20.10.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 10.02.2020).
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід” № 290 від 29.11.1999 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення 10.02.2020).
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 27/4248 від 19.01.2000 р. URL: [http : zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 10.02.2020).

25. Положення “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” № 88 від 24.05.1995 р. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0168-95> (дата звернення 07.03.2020).
26. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 30.11.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 07.03.2020).
27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 07.03.2020).
28. Вороніна В.Л. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Частина I. 277 с.
29. Нестеренко В. Ю. Економіка і організація виробництва: конспект лекцій. Харків: ХНАДУ, 2012. 58 с.
30. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Львів: “Інтелект – Захід”, 2013. 820 с.
31. Омелянович М. М. Оцінка вибуття запасів: вивчаємо методи. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. 40 с.
32. Черниш С.С. Економічний аналіз : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2010. 312 с.
33. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. К.: Кондор, 2014. 274 с.
34. Аналіз господарської діяльності підприємства URL: <http://bibliograph.com.ua/deyatelnost-predpriyatiya-2/84.htm> (дата звернення 15.03.2020).
35. Зюкова І. О. Технології маркетингових досліджень: навч. посіб. для студентів вищих закладів освіти. К: Видавництво, 2015. 386 с.
36. Замула І. В. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі: підручник. Житомир: ПП “Рута”, 2012. 468 с.
37. Кожин В. Я. Бухгалтерский учет. пособие для начинающих. М., 2012. 152 с.

38. Ленъ В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. Тернопіль: Навчальна книга – Богдан, 2012. 752 с.
39. Круш П. В. Економіка підприємства: навч. посіб. К.: Ельга–Н., КНТ, 2012. 780 с.
40. Клецова Н. В. Вдосконалення управління якістю продукції у хлібопекарських підприємствах. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 2 (Том 3). С. 61 – 64.
41. Мачуга Р. Специфіка відображення об'єктів і процесів у бухгалтерському обліку на підприємствах харчової промисловості. *Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: тези доповідей V Міжнародної науково–практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених*. Тернопіль. 2013. С. 232–234.
42. Економіка виробництва молока і молочної продукції в Україні: монографія. К.: ННУ ІАЕ, 2015. 340 с.
43. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 20.03.2020. URL: [http : zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 18.03.2020).
44. Національний положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” № 73 від лют. 2013 р. URL: [http:// zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua) (дата звернення 18.03.2020).
45. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика: навчальний посібник. Львів : Видавництво національного університету “Львівська політехніка”, 2014. 456 с.
46. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 від 28.03.2013 р. URL: [http: // www.zakon.rada.gov.ua](http://www.zakon.rada.gov.ua).
47. Пушкар, М. С. Створення інформаційної бази для аналізу запасів. *Наукові записки: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва*. Тернопіль: Економічна думка. 2012. Вип. 11. ч. 2. С. 172–173.
48. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. К.: Кондор, 2012. 274 с.
49. Черниш С.С. Економічний аналіз: навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2011. 312 с.

50. Болюх М. А. Економічний аналіз: навч. посіб. К: КНЕУ, 2013. 556 с.
51. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2012. 630 с.
52. Козак І. І. Економічний аналіз: навч. посіб. для студ . вищ. навч. закл. Л: ЛРІДУ НАДУ, 2010. 217с.