

**ВИПУСК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА**

**Реслер М.В.**, к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту господарської діяльності  
Мукачівський технологічний інститут

*Рассмотрено понятия запасов, их оценка, готовая продукция та ее классификация, порядок формирования себестоимости готовой продукции, отображение на счетах бухгалтерского учета операций, которые повязанные с выпуском продукции на производстве, движением, содержанием та реализацией готовой продукции.*

*The concept of supplies, their estimation, prepared products and its classification is considered, order of forming of prepared unit, reflection, cost on accounts the record-keeping of operations, related to the issue of the prepared products from a production, by motion, storage and realization of the finished products.*

**Загальна постановка проблеми.** В умовах нескінченних змін правил бухгалтерського обліку, у зв'язку зі втратою чинності одними та виданням натомість нових законодавчих актів, інструкцій, положень та листів виникають проблемні ситуації та невирішені питання в організації та методиці обліку операцій, пов'язаних з виготовленням та реалізацією готової продукції.

Існування різних варіантів оцінки готової продукції, формування її собівартості, документального оформлення, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку породжує проблемні ситуації, які доводиться розглядати як практикуючим бухгалтерам, так і дослідникам, авторам посібників, наукових статей, аудиторам та ін.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Комплекс теоретичних та методологічних засад обліку операцій з готовою продукцією отримав певний рівень досліджень у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі.

Найбільш відомими серед українських дослідників є Бутинець Ф.Ф., Василенко Ю.А., Дерій В.А., Должанський М.І., Завгородній В.П., Кундря-Висоцька О.П., Ластовецький В.О., Пушкар М.С., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Хам'ян Р.Л., Чебанова Н.В. та інші. Дослідження різних проблемних ситуацій та їх вирішення в практичній діяльності описують в свої статтях Галина Беднарчук, Дмитро Кучерак, Євгеній Губа, Любов Прийма, Наталія Куцміда, Ольга Хамайдюк, Римма Грачова та інші.

**Метою** даної статті є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку готової продукції (робіт, послуг).

В ході дослідження виникають певні проблеми з обліку готової продукції, основні задачі та напрямки вивчення яких полягають у наступному:

- Ї визначення порядку оцінки обліку готової продукції;
- Ї відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва та реалізації готової продукції;
- Ї визначення можливості та доцільності використання рахунків позабалансового обліку для відображення операцій з готовою продукцією.

Значимість вказаних проблем, їх недостатня теоретична розробленість підкреслюють актуальність теми дослідження.

**Виклад основного матеріалу.** З метою забезпечення безперервної діяльності підприємства, воно повинно мати в своєму розпорядженні ті або інші матеріальні запаси. Запаси – матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.

Складовою частиною запасів є готова продукція, виробництво та реалізація якої є основним видом діяльності більшості підприємств України та вагомим джерелом отримання прибутку.

Основу побудови бухгалтерського обліку готової продукції становлять такі компоненти:

- а) визначення поняття “готова продукція”;
- б) класифікація готової продукції;
- в) оцінювання готової продукції в поточному обліку;
- г) документальне оформлення випуску, відвантаження та реалізація готової продукції;
- д) система рахунків для обліку операцій, пов'язаних з готовою продукцією.

Наведемо цитати різних авторів про тлумачення терміну «готова продукція»:

У навчальному посібнику під редакцією Хам'яна Р.Л. та Лемішовського В.І. наведено наступне визначення: «Готовою продукцією вважають конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийня-

ті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику. Готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи та послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи» [1, с.220].

Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності розглянув автор Ткаченко Н.М. і у своєму підручнику поняття готової продукції висловив так: «Готовою продукцією вважається продукція, що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла технічні випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), прийнята контролером, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад».

Такі автори, як Голенко О.М., Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В. наводять наступне визначення готової продукції: «До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання згідно з умовами договору із замовником, відповідає технічним умовам і стандартам». Схожу думку до визначення готової продукції мають і такі автори, як Бутинець Ф.Ф., Василенко Ю.А., Лайчук С.М., Олійник О.В., Чебанова Н.В., Шигун М.М.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою (уречевлена, результати виконаних робіт, результати наданих послуг), ступенем готовності (готова, напівфабрикати, незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста та складна, остання в свою чергу поділяється на основну, побічну та супутню).

Одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного виразу – вартісного.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 “Запаси” за первісною вартістю. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик.

У поточному обліку готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами.

Якщо облік готової продукції ведеться не за фактичними, а за договірними або оптовими цінами, то необхідно вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства. Облік готової продукції у вартісному вираженні ведуть за місцем їх зберігання із зазначенням матеріально відповідальних осіб.

При оцінюванні готової продукції за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

У бухгалтерському балансі залишки готової продукції відображаються по фактичній виробничій собівартості.

У поточному обліку наявність і рух готової продукції може оцінюватись по відпускним цінам підприємства. Цей варіант забезпечує порівнянність оцінки готової продукції зі звітністю, а також дотримання єдності оцінки в документах на продукцію відвантаженою і реалізованою.

При такому варіанті обліку немає потреби обліковувати відхилення фактичної собівартості готової продукції від відпускну вартості, завдяки можливості застосування рахунків позабалансового обліку, що є, безумовно, новизною у теорії і практиці бухгалтерського обліку.

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватись методи, передбачені П(С)БО 9 “Запаси”.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві оцінки:

- оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість (по дебету рахунку 901 “Собівартість реалізації готової продукції”);
- оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”).

Отже, одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції промисловості до єдиного виразу – цінового показника, який дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому.

Готова продукція на більшості підприємств проходить наступні стадії:

- 1) випуск продукції з виробництва і здача її на склад;
- 2) зберігання продукції на складах підприємства;
- 3) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів;
- 4) реалізація продукції.

Облік готової продукції повинен бути організований на всіх етапах її руху. Організація та методика обліку готової продукції на підприємстві являється невід'ємною частиною облікової політики підприємства. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звітти відбуватиметься її відвантаження (продаж) та реалізація. Водночас можливий інший підхід (здебільшого на дрібних підприємствах), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують. Продукція, яка не має кількісних характеристик, - робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби – будинок, пароплав – безпосередньо передається з виробництва покупцеві (замовникові).

У бухгалтерському розумінні виробництво – це процес створення вартості нової продукції. Бухгалтерський облік процесу виробництва залежить від конкретних умов, властивостей і характеру технологій та організації виробництва і визначається індивідуальними особливостями підприємства.

Бухгалтерський облік повинен забезпечити дані не лише про обсяг продукції (робіт, послуг) та доходи від їх реалізації, але й про асортимент продукції, сегменти ринку, масштаби продажу, ціни, продуктивність праці, якість продукції, собівартість, витрати на збут, витрати на маркетингові дослідження, канали збуту й витрати на їх функціонування та інші показники, необхідні для управління процесом збуту [7, с.374-375].

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства планом рахунків передбачено рахунок 26 "Готова продукція". За дебетом рахунка 26 відображається надходження готової продукції з власного виробництва, а за кредитом – її реалізація, використання для внутрішніх потреб та інших цілей. Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Для обліку виробничих витрат і визначення собівартості виготовленої продукції призначений активний рахунок 23 "Виробництво", який розглядається у двох аспектах: з одного боку (дебет), це рахунок, на якому накопичуються витрати, понесені у зв'язку з виробництвом продукції (робіт, послуг), отже, це калькуляційний рахунок, з іншого боку (кредит), - це рахунок матеріальний, оскільки на ньому показується незавершена обробкою (переробкою, комплектацією) продукція у цехах, або готова продукція, яку ще не передано з цеху на склад.

Якщо йдеться про виконання робіт, надання послуг, то цей рахунок також, з одного боку – калькуляційний, з іншого – хоча й не зовсім матеріальний, проте такий, що показує цілком визначену цінність, адже з нього списуються не витрати, а готові роботи (послуги), виконання яких підтверджене замовником [2; ст.71].

Прямі витрати, пов'язані безпосередньо з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво" з кредиту рахунків виробничих запасів, розрахунків з персоналом по оплаті праці та інше. З кредиту рахунку 23 "Виробництво" списуються готові вироби, які були випущені з виробництва і оприбутковані на місцях виготовлення, тобто відображаються суми фактичної собівартості завершені виробництвом продукції.

Аналітичний облік за рахунком 23 "Виробництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. До виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", на якому відображаються виробничі накладні витрати, витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництв, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

На кінець звітного місяця загальновиробничі витрати розподіляються на кожну одиницю готових виробів з використанням бази розподілу. Коли при нормальній потужності підприємства загальновиробничі витрати на одиницю продукції не перевищують раніше розраховані нормативні показники, то їх вважають розподіленими і списують в дебет рахунку 23. Суму, яка перевищує нормативи, списують на рахунок 90 "Собівартість реалізації" у період її виникнення.

Отже, внаслідок розподілу, на рахунку 23 "Виробництво" формується вартість залишків готової продукції і незавершеного виробництва з урахуванням прямих виробничих і розподілених загальновиробничих витрат. Це необхідно для формування виробничої собівартості готової продукції.

При оприбуткуванні випущеної з виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис:

Дт 26 "Готова продукція" Кт 23 "Виробництво" - кількість, сума.

Даним записом відображається оприбуткування готової продукції з виробництва за нормативною (плановою) собівартістю на протязі місяця. Оскільки в балансі треба відобразити готову продукцію за фактичною собівартістю, то на суму відхилень від нормативної (планової) собівартості в кінці місяця складається запис методом додаткової проводки (якщо фактична собівартість виявиться вищою від планової):

Дт 26 "Готова продукція" Кт 23 "Виробництво" – 20260,00грн. (сума умовна),

або методом червоного сторно (якщо фактична собівартість виявиться нижчою від планової):

Дт [26] Кт [23] – [20260,00] грн. (сума умовна).

Однак, якщо відійти від традиційного способу відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку і для оприбуткування та реалізації готової продукції використовувати позабалансові рахунки, то запис Дт 26 Кт 23 можна робити один раз в кінці місяця на загальну вартість випущеної з виробництва готової продукції конкретного виду.

Щоденний облік випуску з виробництва, наявності, руху та реалізації готової продукції у цьому випадку здійснюється на позабалансових рахунках, що значно полегшує облік і зменшує кількість виконуваних операцій. У цьому випадку фактичне оприбуткування готової продукції з виробництва відображається по дебету позабалансового рахунку Z26 по цінах реалізації. На підставі накладної в обліку підприємства робиться наступний запис:

Дт Z26 Кт Z00 – кількість, сума.

Отже, у зв'язку з використанням підприємством позабалансових рахунків відпадає потреба у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні у обліку коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної.

Операції по використанню готової продукції для переробки на позабалансовому обліку можуть відображатися записом: Дт Z26 Кт Z00, але кількість та сума по даній операції ставиться зі знаком "-".

Заключним етапом кругообігу оборотних засобів підприємства є реалізація (продаж) виробленої ним продукції, яка здійснюється відповідно до договорів про поставку. Від їх виконання залежать кінцеві результати діяльності колективу – прибуток і його розподіл. Саме завдяки реалізації продукції у підприємства створюється можливість відновити цикл виробництва, використовуючи виторг від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів (предметів праці), для оплати праці працівників, розрахунків з постачальниками, бюджетом по податках і інших платежах, органами соціального і пенсійного страхування, банками по кредитах і ін.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

При визначенні обсягу реалізації методом нарахування датою реалізації вважається дата передачі права власності покупцям на продукцію (роботи, послуги) відповідно до базисних умов постачання, визначеними суб'єктами підприємницької діяльності, незалежно від термінів здійснення платежів, а для робіт, послуг — дата оформлення документів, що засвідчують факт їхнього виконання.

Дохід, отриманий від продажу готової продукції, відображається в бухгалтерському обліку на субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції". За кредитом даного субрахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої готової продукції, то для її відображення в обліку підприємства застосовується субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції", за дебетом якого відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

При реалізації готової продукції необхідно списати балансову вартість готової продукції, що реалізується. Дана операція відображається записом:

Дт 901 Кт 26 – кількість, сума.

На протязі місяця дане списання здійснюється по нормативній (плановій) собівартості, яка в кінці місяця приводиться у відповідність до фактичної собівартості готової продукції. У разі, якщо фактична собівартість виробництва готової продукції менша нормативної її вартості, в кінці місяця здійснюється коригування наступними записами:

Дт 901 Кт 26 – 20200,00 грн. (сума умовна).

У випадку, якщо фактична вартість готової продукції більша нормативної, то додатна різниця між цими величинами відображається в бухгалтерському обліку методом додаткової проводки: Дт 901 Кт 26 – 20200,00 грн. (сума умовна).

У разі використання позабалансових рахунків не має необхідності здійснювати всі ці дії, адже, як зазначалося вище, готова продукція оприбутковується з виробництва один раз в кінці місяця за фактичною собівартістю.

При реалізації, собівартість відвантаженої продукції з Кт 26 в Дт 901 також списується один раз в кінці місяця на загальну суму реалізації.

Однак це не виключає необхідності списувати кількість і вартість реалізованої продукції при кожному відпуску продукції зі складу покупцям. Для цього робляться записи на позабалансових рахунках:

Дт Z00 Кт Z26 – кількість, сума.

Сума в цьому випадку дорівнює ціні реалізації одиниці продукції, помноженій на кількість.

**Висновки та перспективи подальшого розвитку.** Отже, в результаті дослідження можливості та доцільності застосування рахунків позабалансового обліку для відображення операцій з готовою продукцією, можна зробити висновок, що застосування в обліку підприємства позабалансових рахунків виключає потребу у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної, адже випущена з виробництва продукція протягом місяця оприбутковується і списується при реалізації на позабалансовому Z26 по цінам реалізації. А на рахунку 26 "Готова продукція" один раз в кінці місяця, після збирання всіх виробничих і розподілу загально-виробничих витрат, відображається випущена з виробництва та реалізована готова продукція за фактичною собівартістю.

Однак, такий варіант обліку не виключає необхідності розрахунку планової вартості готової продукції, розроблення калькуляцій, адже ці розрахунки мають значення для здійснення стратегічного, поточного та наступного аналізу діяльності підприємства, використовуються для порівняння отриманих даних з фактичною собівартістю готової продукції. У разі відхилень цих вартостей, керівництвом підприємства розглядається питання зниження собівартості або про необхідність підвищення цін на продукцію, що виробляється на підприємстві.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / За ред. Р.Л. Хамяна, В.І. Лемішовського. – 4-те вид., доп. і перероб. – Львів: Нац. університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "Інтелект +" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід", 2005. – 1072 с.
2. Грачова Р.С. Енциклопедія бухгалтерського обліку. – К.: Галицькі Контракти, 2004. – 832 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мініфіну України від 30.11.1999 р. № 291.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2.
5. Наталія Куцміда, Галина Беднарчук "Бухгалтерський облік запасів" // "Дебет-Кредит" № 7 від 12.02.2007 р. – С. 13–16.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.
7. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с., С. 374–375.