

УДК 657

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

**ЛЮТОВА Ганна Михайлівна**

к.е.н., доцент кафедри обліку та оподаткування Черкаського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»  
E-mail: lutova-anna@mail.ru

**БОНДАР Анастасія Миколаївна**

магістрант кафедри обліку та оподаткування Черкаського навчально-наукового інституту ДВНЗ «Університет банківської справи»  
E-mail: nastya.bondar27@gmail.com

*Анотація. В статті розглянуто економіко-облікову інтерпретацію «готової продукції» вітчизняними та іноземними науковцями, особливості обліку готової продукції. Визначені напрями удосконалення оцінки готової продукції на підприємстві.*

*Аннотация. В статье рассмотрено экономико-учетную интерпретацию «готовой продукции» отечественными и зарубежными учеными, особенности учета готовой продукции. Определены направления совершенствования оценки готовой продукции на предприятии.*

**Ключові слова:** готова продукція, продажна вартість, виробнича собівартість, облікові ціни.

**Ключевые слова:** готовая продукция, продажная стоимость, производственная себестоимость, учетные цены.

**Постановка проблеми.** Метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є отримання прибутку для подальшого його розвитку. Тому важливим питанням бухгалтерського обліку є оцінка готової продукції, оскільки від неї, значною мірою, залежить величина фінансового результату. Вибір підприємством певного виду оцінки є важливим елементом раціональної організації бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивченням питань, пов'язаних з оцінкою в обліку готової продукції, займалися такі вітчизняні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, В.А. Завгородній, О.М. Собко, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, Т.С. Яровенко, А.І. Чернова, О.В. Лишиленко, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеева, В.В. Бабич, С.В. Сагова та інші, серед зарубіжних дослідників – І.Л. Грунфест,

А.Ш. Маргуліс, О.К. Марченко, В.Б. Кондраков, В.І. Цуркан, А.Д. Шеремет, Н.Д. Врублевський, І.М. Рендухов та ін.

Як свідчать проведені дослідження, жодним нормативним документом з бухгалтерського обліку не врегульовано економічної сутності готової продукції, проте, питання обліку готової продукції та її оцінки на підприємствах залишаються актуальними та потребують вирішення.

**Мета статті** є розвиток теоретичних основ бухгалтерського обліку готової продукції, а також розроблення практичних рекомендацій щодо його вдосконалення.

**Обґрунтування отриманих наукових результатів.** На побудову бухгалтерського обліку готової продукції впливають сутнісні характеристики її як активів підприємства. Огляд літературних джерел свідчить про різні підходи до інтерпретації сутності готової продукції (табл.1).

**Таблиця 1**

*Визначення сутності готової продукції різними авторами*

Автори	Визначення сутності готової продукції
О.В. Лишиленко	До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена, та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

продовження таблиці 1

Г. П. Журавель, П. Я. Хомин	Готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником.
Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеева	Готова називається продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу, повністю закінчена обробкою, пройшла випробування, приймання, укомплектування і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договорами або іншими нормативно-правовими актами (умовами, стандартами).
Ф.Ф. Бутинець	Готова продукція – повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.
В.М. Пархоменко, О.М. Петрук	Готовою вважається продукція, повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).
В.В. Бабич, С.В. Сагова	Готова продукція – це продукція, яка пройшла на підприємстві всі технологічні операції, відповідає нормам, стандартам якості та передана на зберігання (склад, майданчик, інше місце)
Н.М. Ткаченко	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.
Н.Д. Врублевський, І.М. Рендухов	Готовою вважається продукція, яка пройшла повну обробку, збірку і укомплектування, відповідає вимогам стандартів, умовами договору, прийнята відділом технічного контролю і здана на склад готової продукції або передана покупцеві.

Джерело: [1,2,3,4,5,6,7,8]

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економіко-облікову інтерпретацію «готової продукції» можна зробити висновок, що готовою є продукція, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, відповідає нормам, стандартам якості оприбуткована на склад, або прийнята замовником та передана на зберігання (склад, майданчик, інше місце).

Відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси», готова продукція належить до запасів. З метою бухгалтерського обліку запаси включають готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим до-

говором або іншим нормативно – правовим актом [9].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [10].

Невизначеність економічної сутності готової продукції зумовлює певні проблеми в обліку і її оцінки. Пропозиції економістів щодо оцінки готової продукції наведені у (табл. 2).

**Таблиця 2**

*Пропозиції економістів щодо оцінки готової продукції*

<b>Автори</b>	<b>Види оцінки готової продукції</b>
М.С. Пушкар	В бухгалтерському обліку примінення методів оцінки готової продукції має бути таким, щоб не знижували витрати на її виробництво та не завищували її оцінку
В.А. Завгородній, О.М. Собко	Надходження готової продукції власного виробництва відображається за фактичною виробничою собівартістю. Оскільки фактичну собівартість продукції визначають тільки по закінченню місяця (після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат), то протягом місяця одержану із виробництва готову продукцію оприбутковують, як правило, за плановою собівартістю. Після складання звітної калькуляції планову собівартість продукції коригують до фактичної собівартості: на суму економії роблять від'ємний запис (способом "сторно"), на суму перевитрат - доповнюючий запис. В аналітичному обліку можливо відображення готової продукції по обліковим цінам.
Н.М. Ткаченко	Готову продукцію, що надходить на склад з виробництва визначають за фактичною собівартістю по дебету рахунка 26 «Готова продукція». Відпуск готової продукції відображають по кредиту рахунка 26 «Готова продукція» за фактичною собівартістю. Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну собівартість готової продукції на кінець періоду.

*Джерело: [7,11,12]*

Оскільки виробничу собівартість виготовленої продукції можна визначити тільки по закінченню місяця, виникає необхідність у застосуванні оцінки, яка дозволить протягом місяця своєчасно відображувати рух готової продукції. Після визначення виробничої собівартості розраховують і окремо відображають відхилення

фактичної виробничої собівартості за звітний місяць від планової (нормативної) собівартості. Тому, в практиці бухгалтерського обліку історично склалося визначення оцінки готової продукції в поточному обліку та на звітну дату. Розглянемо види оцінки готової продукції за етапами облікового процесу (табл. 3).

**Таблиця 3**

*Види оцінки готової продукції за етапами облікового процесу*

<b>Етапи облікового процесу</b>	<b>Види оцінки готової</b>
Поточний облік	- собівартість фактична; - планова собівартість; - облікові ціни;
Узагальнений облік (звітність)	- фактична собівартість; - облікові ціни

*Джерело: складено авторами*

У поточному обліку готову продукцію оцінюють за обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Для обліку готової продукції доцільне застосування облікових цін (планової собівартості) на великих виробничих підприємствах, які

здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту.

При цьому готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, а 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 за договірними або оптовими цінами, то необхідно

вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства.

На малих підприємствах визначення фактичної собівартості виготовленої продукції здійснюється в кінці місяця (після відображення всіх прямих витрат, розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції), тому оприбуткування та списання готової продукції відображається за обліковими цінами.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» фактична виробнича собівартість готової продукції включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [13].

Таким чином, оцінка готової продукції у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами. По закінченню місяця обов'язковою умовою є розрахунок фактичної собівартості (визначається за даними аналітичного обліку витрат на виробництво) та відображення відхилень її від облікових цін.

В зв'язку з необхідністю обліку відхилення готової продукції між обліковою ціною та оцінкою за фактичною собівартістю доцільно ввести окремі субрахунки рахунку 26 «Готова продукція». Для цього доцільно відкрити рахунки другого порядку : 261 «Готова продукція за обліковими цінами», та 262 «Відхилення фактичної собівартості від облікових цін», які сприятимуть автоматизації накопичення даних аналітичного обліку, та спрощенню записів при визначенні фінансового результату. Облік відхилень в такому випадку доцільно здійснювати :

- прямим записом – у випадку перевищення фактичної виробничої собівартості над вартістю продукції, відображеної за обліковими цінами;
- методом «сторно» – у випадку перевищення вартості за обліковими цінами над фактичною виробничою собівартістю.

Готова продукція як об'єкт бухгалтерського обліку має два види оцінки: продажну вартість та виробничу собівартість. Тому, 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»).

Для удосконалення обліку готової продукції на підприємствах промисловості Т.С. Яровенко, А.І. Чернова наголошують на доцільності його ведення за видами продукції: основна, супутня, побічна. На їх думку, для цього слід використовувати субрахунки:

- 261 «Основна продукція»;
- 262 «Супутня продукція»;
- 263 «Побічна продукція».

При оприбуткуванні випущеної з виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис: Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво». Якщо підприємство виробляє напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації (тобто у нашому випадку побічну продукцію), це відображається за дебетом рахунку 263 «Побічна продукція» та за кредитом рахунку 25 «Напівфабрикати». Якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на самому підприємстві, то вона враховується на субрахунку 262 «Супутня продукція» або інших субрахунках залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 26 «Готова продукція». Або якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на підприємстві, то вона може враховуватися на субрахунку 262 «Супутня продукція» або інших залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Супутня продукція» [14].

Поділяючи думку зазначених вище науковців вважаємо, що застосування системи субрахунків за видами сприятиме підвищенню аналітичності інформації та можливості проведення аналізу співвідношення видів продукції для розробки бізнес-проектів.

**Висновки.** Таким чином, однією із складових раціональної організації бухгалтерського обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінювання кількісних та вартісних характеристик готової продукції. Для того щоб удосконалити систему оцінки готової продукції, підприємства перш за все повинні організувати систему бухгалтерського обліку, так, щоб без додаткових вибірок формувати інформацію про собівартість продукції, що випускається підприємством. Тому застосування окремих субрахунків для обліку відхилень фактичної собівартості від облікових цін сприятиме підвищенню якості облікової інформації та дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку.

## Список використаних джерел:

1. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. - 3-3 те вид., перероб.і доп.- Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009.- 670с.
2. Журавель, Г. П. Теорії бухгалтерського обліку: студії [Текст] : монографія / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 400 с.
3. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеева Л.І. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладах] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2009. – 912 с.
5. Пархоменко В.М., Петрук О.М. Удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 130-145
6. Бабич В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): [навч. посіб.] / В.В. Бабич, С.В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.
7. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : Підручник для вузів / Н. М. Ткаченко. - 5-те вид., доп. й переробл. - К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
8. Врублевський Н.Д., Рендухов І.М. Облік випуску і продажів продукції в промисловості. - «Бухгалтерський облік», 2002. – 289 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246, абзац 4 пункту 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 1396 ( z1239-09) від 30.11.2009 - діють до 01.01.2015 [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, рахунок 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 1012 від 09.12.2002, Наказом Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]: – Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
11. Пушкар, М. С. Фінансовий облік [Текст] : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.
12. Сопко О.М., Завгородній В.А. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст]: підручник / В. Собко, В Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000 – 260 с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
14. Яровенко Т.С., Чернова А.І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції / Т.С. Яровенко, А.І. Чернова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2013. – № 7 (2). – С. 195–200.