

УДК 657.422.7

О. М. Губарик,  
к. е. н., Дніпропетровський державний аграрний університет

## ТЕХНОЛОГІЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ПРОЦЕСУ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

*Розкрито питання обліку готової продукції та її реалізації на підприємствах, шляхом використання сучасних технічних забезпечень для автоматизації системи обліку продукції, електронного документообігу, а також необхідності розмежування недорозподілених і зайво розподілених загальновиробничих витрат.*

*Covered issues finisher prodtuksiyi its realizatsiyi in the industry by using modern technical provisions for the automation of accounting systems, electronic dokumentoobluku and necessary distinction nedorozpodilenyh and too distributed general production costs.*

*Ключові слова: автоматизація, зайво розподілені витрати, електронний документ, електронний документообіг, облік готової продукції, система обліку.*

### ВСТУП

Реалізація продукції завершує операційний цикл у діяльності підприємств. У ринкових умовах процедури її планування передують виробничий процес. Підприємство має виробляти ту продукцію, яка користується попитом на ринку збуту. Головна роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє система контролю за реалізацією продукції, оскільки вона впливає на фінансовий результат, який є узагальнювальним показником роботи підприємства. За таких умов завданням обліку є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Питання, пов'язані з обліком реалізації готової продукції, висловлювали вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуто в працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфименка В.І., Мурашка В.М., Савчинко В.Я. та інших, а також зарубіжних вчених Безрукових П.С., Блейка Д., Палія В.Ф., Соколова Я.В.

Проте, більшості з приведених досліджень притаманний традиційний підхід до проблем

обліку готової продукції. Тому деякі положення обліку готової продукції та її реалізації потребують трансформації з урахуванням сучасних досягнень у міжнародній системі організації обліку. У зв'язку з цим постає завдання по-новому осмислити підходи до проблем обліку готової продукції та її реалізації.

### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

— визначити проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку готової продукції та її реалізації на підприємствах;

— надати пропозиції щодо шляхів автоматизації системи обліку, впровадження на підприємстві електронного документообігу.

### РЕЗУЛЬТАТИ

Готова продукція — це виріб або напівфабрикат, робота, послуга, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві та відповідають затвердженим стандартам або технічним умовам, договору, прийнятні технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові-покупцеві відповідно до діючого порядку прийняття продукції [1, с. 89].

Важливою умовою правильності ведення обліку руху продукції за операціями випуску, відвантаження (реалізації), а також забезпечення її схоронності на всіх стадіях руху є своєчасне документальне оформлення таких операцій.

Готова продукція оприбутковується на склад із виробничих підрозділів на основі первинних документів — накладних, актів, відомостей випуску продукції та документів, що засвідчують якість (свідоцтво про якість, сертифікат відповідності державній системі сертифікації) [2, с. 85; 3, с. 77].

Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Працівники, які ведуть бухгалтерський облік, зобов'язані перевірити первинні документи за формою і змістом, а саме: перевірити наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність відображеної в документі господарської операції чинному законодавству, а також логічну узгодженість окремих показників операції.

Практика показує, що нерідко на підприємствах порушуються графіки документообігу. Це призводить до того, що не завжди своєчасно перевіряються дані складського обліку і матеріалів з бухгалтерським обліком, а виявлені розбіжності усуваються із запізненням, тобто облік не сприяє збереженню цінностей та раціональному використанню їх.

Неправильно організований документообіг може призвести до негативних наслідків на підприємстві, зокрема:

- несвоєчасна доставка звітної інформації;
- непрогнозованість маршруту руху змінних і управлінських документів;
- відсутність відповідальних через не закріпленість документів за відповідними співробітниками;
- неможливість прийняття рішення без залучення додаткової інформації.

Бухгалтер як особа, яка збирає та обробляє дані про успішність процесу реалізації продукції, повинен допомогти створити інформаційну систему і забезпечити релевантні дані управління.

Процес збуту починається з моменту оприбуткування готової продукції, а завершується отриманням коштів від покупця. Тому в полі зору бухгалтерії продукція перебуває протягом усього періоду, поки вона не буде оплачена, хоча право власності на неї переходить від виробника до покупця після дати відвантаження [3, с. 50].

Ефективність роботи бухгалтера та управління при реалізації готової продукції на підприємстві суттєво підвищується завдяки засобам інформації та автоматизації документообігу, які дають змогу оперативно накопичува-

ти відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редактування та друку вихідних документів, квартальних піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи, підвищувати ефективність праці аудиторів, ревізорів.

Технологія автоматизації бухгалтерського обліку готової продукції та процесу її реалізації своїми процесами аналогічна до звичайного "паперового" обліку. Кожен комп'ютерний бухгалтерський компонент має зв'язки із синтетичними та аналітичними рахунками обліку готової продукції, документами-підставами, іншими реєстрами господарських операцій. Основними загальними реквізитами комп'ютерних бухгалтерських реєстрів є: дата, код проведення, заповнені строки, сума проведення, номер синтетичного рахунка з дебету, його аналітичні рахунки, номер синтетичного рахунка з кредиту, його аналітичні рахунки.

У багатьох програмних продуктах передбачається заповнення одного типового документа, наприклад, рахунка-фактури, і на підставі його даних — формування інших документів, наприклад, видаткової накладної, акта виконаних робіт, податкової накладної, у міру здійснення господарської операції та відображення її в обліку, що прискорює створення документів і економить час.

Відмінності між журнально-ордерною і автоматизованою обліковими формами полягають у послідовності виконання операцій і збереження даних. Найбільша кількість помилок в обліку готової продукції при "паперовій" формі виникає на етапі перенесення даних з одного паперового документа до іншого, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Процес ведення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів — складання реєстрів, звітності тощо — проводиться автоматично. Тим більше, що програмне забезпечення дає змогу перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів, швидко виявити помилку і вказати способи її виправлення. Таким чином, підвищується достовірність та оперативність інформації.

Використання системи електронного документообігу при реалізації готової продукції дає змогу істотно прискорити проведення численних комерційних операцій, скоротити обсяги бухгалтерської макулатури, заощадити час співробітників і витрати підприємства, пов'язані з укладан-

ням договорів, оформленням платіжних документів, наданням звітності в контролюючим органам, одержанням довідок від різних держустанов, реєстрацією, ліцензуванням тощо.

Електронний документ — документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [4].

Склад та порядок розміщення обов'язкових реквізитів електронних документів визначається Законом України "Про електронні документи та електронний документообіг".

Електронний документ на відвантаження готової продукції (видаткова накладна) може бути створений, переданий, збережений і перетворений електронними засобами у візуальну форму.

Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною [4].

Електронні документи на відвантаження (накладні, акти виконаних робіт, податкові накладні) підписуються за допомогою електронного цифрового підпису.

Легалізований електронний документообіг найбільш позитивний вплив справляє на розвиток електронної комерції в Україні. На сьогоднішній день переважну масу покупців у Інтернет-магазинах становлять фізичні особи. Юридичні особи рідко користуються послугами Інтернет-магазинів через те, що вимоги бухгалтерського обліку передбачають обов'язкове документальне підтвердження кожної операції, здійсненої підприємством. При цьому документи, що підтверджують купівлю, можуть бути оформлені тільки в паперовому вигляді. Неминуча процедура одержання чеків, накладних, обмін копіями договорів зводять нанівець усі переваги покупок в Інтернет-магазинах, здійснюваних юридичними особами. Однак з появою можливості задокументувати комерційну операцію в електронному вигляді, а потім у такому ж вигляді подати звітність у податкову інспекцію он-лайн купівлі стануть для багатьох підприємств звичайною справою [5, с. 13].

За такого виду послуг можлива повна автоматизація облікової роботи процесу збуту готової продукції і прийняття ефективних управлінських рішень, досягнення максимального ефекту господарської діяльності підприємства.

Згідно П(С)БО 16 собівартість готової продукції (рахунок 26 "Готова продукція") і реалізованої продукції (рахунок 90 "Собівартість реалізації") визначається за виробничою собівартістю.

Усі прямі витрати на виготовлення продукції враховуються на рахунок 23 "Виробництво", а загальновиробничі — збираються на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" і наприкінці місяця розподіляються. Самий розподіл відбувається, виходячи з порівняння фактичного обсягу виробництва з нормальною виробничою потужністю.

Нормальна виробнича потужність — це очікуваний середній обсяг діяльності (очікуваний рівень виробництва), який може бути досягнутий за звичайних умов роботи підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Якщо у звітному періоді фактичний випуск продукції більший чи дорівнює встановленій нормальній потужності, то загальновиробничі витрати (і постійні, і змінні) цілком включаються у виробничу собівартість готової продукції, тобто списуються на рахунок 23 "Виробництво". Але, якщо фактичний обсяг виробництва менший, ніж встановлена виробнича потужність, то розподіл загальновиробничих витрат здійснюється наступним чином:

- змінні загальновиробничі витрати включаються до собівартості готової продукції повністю, а на одиницю продукції вони визначаються, виходячи з бази, прийнятої на підприємстві;

- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з нормальної виробничої потужності, й включаються до собівартості готової продукції;

- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Такі витрати відносяться на рахунок 90 "Собівартість реалізації".

Однак, у результаті розподілу загальновиробничих витрат виникає невідповідність величин фактичних витрат з нормативними, тобто може виникнути ситуація, коли накладні витрати або не цілком розподілені, або розподілені зайво.

Сума недорозподілених загальновиробничих витрат відноситься на субрахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції". У випадку виникнення зайво розподілених витрат різниця взагалі не враховується, тому що пунктом 16 стандарту 16 передбачено, що загальна сума розподілених і нерозподілених витрат не може перевищувати їхню фактичну величину.

У світовій же практиці для відображення недорозподілених і зайво розподілених постійних загальновиробничих витрат передбачені спеціальні субрахунки, на яких ці витрати вра-

ховуються протягом року. Наприкінці року, якщо сума цих витрат невелика, то вона списується на собівартість реалізованої продукції, в протилежному випадку — розподіляється між незавершеним виробництвом, готовою і реалізованою продукцією (пропорційно сальдо цих рахунків). У даний час можна лише порекомендувати розглянути питання про додавання таких субрахунків до плану рахунків.

Якщо у підприємства постійно виникає значна сума недорозподілених витрат, то має сенс переглянути нормативи розподілу (швидше за все вони занижені), можливо, переглянути базу розподілу.

Підприємство повинне постійно відслідковувати хід та результати розподілу загально-виробничих витрат, пам'ятаючи, що вони включаються у собівартість та впливають на результат діяльності підприємства.

Ще одним з досить цікавих моментів у обліку загально-виробничих витрат — це закриття рахунку 91 у частині нерозподілених постійних загально-виробничих витрат у випадку відсутності реалізації.

Керуючись стандартом 16, нерозподілена частина постійних загально-виробничих витрат включається в собівартість реалізації в періоді їхнього виникнення. В бухгалтерському обліку ці витрати списуються в дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації" безпосередньо з рахунку 91 "Загально-виробничі витрати", а у формі 2 "Звіт про фінансові результати" відбиваються в рядку 040 "Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)". Це справедливо лише в тому випадку, коли в звітному періоді є реалізація продукції, тобто у формі 2 заповнений рядок 010 "Доход (виручка) від реалізації". Таким чином, буде дотриманий принцип відповідності витрат доходам, для одержання яких ці витрати були здійснені.

Однак, якщо в звітному періоді не було реалізації, то куди списувати ці витрати? Стандарт 16 не дає відповіді на це питання. У цьому випадку списання на 90 рахунок було б невірним. Для відображення таких витрат скористаємося нормами пункту 7 П(С)БО 16, у якому сказано, що відображати витрати, що неможливо прямо зв'язати з доходом визначеного періоду, необхідно в складі витрат того звітного періоду, у якому вони понесені. Найбільш придатним рахунком для відображення таких витрат є субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності". У формі 2 ці витрати відбиваються в рядку 090 "Інші операційні витрати".

Необхідно відзначити, що в Інструкції до плану рахунків сказано, що на 94 рахунку ведеться

облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, що відображаються на рахунках 90, 91, 92, 93. Тобто залишається нез'ясованим питання застосування субрахунку 949.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, провівши дослідження системи бухгалтерського обліку на підприємствах, було встановлено, що сьогодні хоча більшість підприємств і перейшли на автоматизовану систему обліку, проте багатьох керівників не задовольняє рівень автоматизації системи. Фізично та морально застарілі інформаційні системи, різноманітний набір програм не в змозі забезпечити керівників оперативною й достовірною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Тому досить актуальною залишається проблема дослідження можливостей програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку та її реалізації.

При вирішенні цієї проблеми, необхідний цілеспрямований вибір програмного забезпечення, який повинен спиратися на системну комплексну оцінку. Система має бути функціональною, завершеною з погляду обліку, бути універсальною, тобто враховувати специфіку галузевих особливостей підприємства.

Що стосується уточнень у методології списання загально-виробничих витрат, можна тільки сподіватися, що незабаром усі неточності будуть усунені, а доки бухгалтер повинен самостійно вирішувати ці питання на конкретному підприємстві. Необхідно творчо підходити у виборі як бази розподілу і відкриття додаткових субрахунків, так і у виборі облікової політики в цілому, пам'ятаючи, що діяльність підприємства повинна бути максимально вигідно.

## Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: зб. вправ: навч. посібник / Інститут змісту. — Житомир, 2003. — 589 с.
2. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: в 2 т. — К.: Хвиля-Прес; Донецьк: МП "Пошук", 1995. — Т 1. — 269 с.
3. Савицька Т.В. Аналіз господарської діяльності підприємства. — Мінськ: ТОВ "Нове видання". — 1999. — 399 с.
4. Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" від 22.05.2003 р. № 851-IV зі змінами і доповненнями.
5. Солодченко И. електронные документы в жизни предприятия // Дебет-Кредит. — 2005. — № 12. — С. 13.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2010 р.