

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

БОДНАР ОРЕСТА ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 657.471.1:657.633.5(043.3)

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПРОЦЕСУ
ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2013

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Поліщук Ірина Романівна,
Житомирський державний технологічний університет,
доцент кафедри аналізу і статистики

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Скрипник Маргарита Іванівна,
Національна академія статистики, обліку та аудиту (м. Київ),
професор кафедри теорії бухгалтерського обліку

кандидат економічних наук
Савченко Роман Олександрович,
Житомирський національний агрокологічний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Захист відбудеться “20” березня 2013 р. о 15⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 в Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103, ауд. 248.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняховського, 103.

Автореферат розісланий “18” лютого 2013 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради, к.е.н., доц.

К.В. Романчук

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Ефективне управління процесами виробництва та реалізації конкурентоспроможної продукції в умовах посилення режиму економії і ресурсозбереження можливе лише за наявності у суб'єктів управління своєчасної, повної і достовірної інформації про фактори, що впливають на собівартість, та в цілому очікувані фінансові результати від реалізації готової продукції. Одним із шляхів досягнення ефективності виробничого процесу є підвищення якості продукції, що напряду залежить від якості вихідних матеріалів, матеріального стимулювання працівників і вимог споживачів.

Особливості технології виробництва, утворення технічно неминучого браку, недотримання державних стандартів України (ДСТУ) та технічних умов вітчизняними підприємствами спричиняють зростання питомої ваги виготовленої некондиційної продукції. Виробництво продукції з дефектами, яка не відповідає потребам споживачів та інтересам держави, призводить до перевитрачання ресурсів, зменшення попиту і втрату можливих економічних вигод від її використання.

При цьому про відсутність ефективного внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції належної якості на підприємствах свідчать статистичні дані: в Житомирській області протягом 2005-2011 рр. було притягнуто до адміністративної відповідальності 3,1 тис. осіб за правопорушеннями у галузі стандартизації, якості продукції, метрології та сертифікації¹.

Водночас науковці мають різні підходи до виділення результатів виробництва та їх оцінки, що породжує викривлення інформації, яку надає бухгалтерський облік щодо собівартості виготовленої продукції в умовах комплексного технологічного процесу відповідно до очікуваних вигод від використання основної, супутньої та побічної продукції. Вищенаведене зумовлює необхідність систематизації існуючих підходів до класифікації, оцінки результатів виробництва та облікового відображення формування виробничої собівартості продукції, а також удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку та контролю операцій з виробництва продукції здійснили такі вітчизняні й зарубіжні науковці, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, І.М. Вигівська, І.В. Замула, М.Д. Корінко, О.В. Олійник, В.М. Пархоменко, І.Р. Поліщук, Р.О. Савченко, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, А.Д. Трусов, Ю.С. Цаль-Цалко, М.Г. Чумаченко, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер та ін. Дослідження окремих аспектів бухгалтерського обліку процесу виробництва та його результатів здійснено у кандидатських дисертаціях: О.В. Сайко (2004 р.), С.В. Бойко (2005 р.), О.В. Руденко (2009 р.), О.М. Черновол (2010 р.), Л.В. Яценко (2010 р.), Ю.І. Боярського (2011 р.), В.О. Іваненко (2011 р.), О.А. Чухліб (2011 р.) та докторській дисертації М.І. Скрипник (2012 р.).

Незважаючи на значний внесок дослідників і цінність одержаних ними результатів, не знайшли вирішення проблеми облікового відображення витрат на виробництво основної, супутньої та побічної продукції, елементи облікової політики та методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції, що визначило актуальність теми й основні напрями дослідження.

¹ Статистичний щорічник Житомирської області за 2011 р. / За ред. Г.А. Пашинської, І.С. Шапарчук. – Ж., Державна служба статистики України. – 2012. – 500 с., С. 437.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темою № 355 “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 0112U006052). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з теоретичним обґрунтуванням й удосконаленням організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю процесу виробництва продукції.

Мета і завдання дослідження. *Мета дослідження* полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю процесу виробництва продукції.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано для вирішення такі завдання:

- проаналізувати еволюцію поглядів щодо економічної сутності процесу виробництва для обґрунтування його характеристик та уточнення складу об'єктів бухгалтерського обліку;

- визначити можливість й доцільність практичного застосування існуючої класифікації результатів виробничого процесу з метою організації бухгалтерського обліку відповідно до цілей управління якістю і конкурентоспроможністю продукції;

- виявити вплив нормативного регулювання бухгалтерського обліку на оцінку результатів виробничого процесу для побудови відповідного методичного підходу в бухгалтерському обліку;

- визначити елементи облікової політики в частині витрат на виробництво продукції в цілях ефективної організації бухгалтерського обліку;

- проаналізувати існуючі методичні підходи до облікового відображення операцій з виробництва продукції з метою визначення можливості задовольняти інформаційні потреби користувачів щодо якості та конкурентоспроможності основної, супутньої та побічної продукції;

- оцінити стан звітності в частині відображення інформації про обсяги та собівартість результатів виробництва в цілях підвищення якості її змістовного наповнення;

- окреслити повноваження суб'єктів внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції для формування організаційних засад його здійснення;

- розвинути методичні засади внутрішнього контролю процесу виробництва для забезпечення достовірної оцінки основної, супутньої та побічної продукції й рентабельності виробничої діяльності підприємства.

Гіпотеза дослідження полягає у припущенні, що інформація, сформована відповідно до діючого порядку в системі бухгалтерського обліку та за результатами внутрішнього контролю щодо операцій з виробництва кондиційної і некондиційної продукції, не дозволяє забезпечити ефективність прийняття рішень про управління якістю і конкурентоспроможністю продукції.

Об'єктом дослідження є господарські операції з виробництва продукції, що відображаються в бухгалтерському обліку та підлягають внутрішньому контролю.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю господарських операцій з виробництва продукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю процесу виробництва продукції, що дозволяє одержати повну, своєчасну та достовірну інформацію про якість, безпеку і конкурентоспроможність результатів виробництва. Найбільш вагомими результатами, які характеризують наукову новизну та особистий внесок автора, є:

удосконалено:

– класифікацію результатів виробництва на основі теоретичного обґрунтування їх видів (за формою, технологічною складністю, наявністю дефектів, ступенем готовності, можливістю використання за призначенням) для організації бухгалтерського обліку на належному аналітичному рівні та контролю, що підвищує інформативність управління витратами на виробництво продукції підприємства;

– теоретичне обґрунтування та методичне забезпечення порядку облікового відображення виробництва продукції на основі розробленої моделі в частині господарських операцій з розподілу витрат з виробництва готової продукції на основну, супутню та побічну, що підвищує ефективність облікового забезпечення управління конкурентоспроможністю та рентабельністю продукції підприємства;

– елементи облікової політики щодо витрат на виробництво в частині методичної її складової за об'єктами (оцінка запасів при надходженні, оцінка запасів при вибутті; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції; база розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва; методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва; документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції; робочий план рахунків; інвентаризація; звітність), що сприяє підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення управління якістю та конкурентоспроможністю продукції підприємства;

– організаційні засади внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції в частині ідентифікації об'єктів, суб'єктів внутрішнього контролю та їх повноважень, розкриття джерел інформації та порядку його організації, що забезпечує управління ефективністю використання ресурсів підприємства під час виробництва продукції;

– методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції через уточнення механізму здійснення контрольних процедур (переліку методичних прийомів контролю та порядку їх застосування), що дозволяє забезпечити встановлення відповідності техніко-технологічних характеристик виготовленої продукції вимогам чинного законодавства;

дістало подальший розвиток:

– порядок застосування методів оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції в частині розробки алгоритму, який враховує вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку, і є базою для облікового відображення операцій з виробництва продукції;

– застосування елементу методу бухгалтерського обліку – звітність, в частині розробленої внутрішньої звітності про собівартість результатів виробництва; кондиційну та некондиційну продукцію; відходи; фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції, що забезпечує користувачів достовірною, оперативною та повною інформацією щодо технічних характеристик й ефективності напрямів використання продукції та підвищує достовірність оцінки її вартості;

– трактування економічної сутності поняття “результати виробництва” шляхом встановлення його основоположних характеристик на основі генезису суспільних способів виробництва для уточнення об’єктів бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. У ході дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми пізнання. Теоретичні аспекти обліку досліджувалися із застосуванням методів індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку суспільних способів виробництва продукції. Для уточнення та поглиблення економічної сутності процесу виробництва продукції в аспекті розробки інструментів належного облікового відображення, а також удосконалення класифікації результатів виробництва для завдань бухгалтерського обліку, використано методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння й конкретизації. Логічний метод, а також метод порівняння, використано для удосконалення порядку оцінки результатів виробництва, при уточненні підходів до відображення в обліку операцій з виробництва продукції. Методи конкретизації, діалектичний метод, аналіз, синтез, абстрагування та ідеалізація покладені в основу удосконалення організаційних й методичних засад внутрішнього контролю процесу виробництва продукції. Використання графічного методу сприяло наочному представленню статистичних даних і результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографічні праці, наукові статті, матеріали конференцій та семінарів з проблем удосконалення методичного забезпечення обліку і внутрішнього контролю процесу виробництва); нормативно-правові документи; статистичні джерела; довідкові та інформаційні видання; Інтернет-ресурси.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю процесу виробництва продукції. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і навчальний процес, а саме:

– алгоритм застосування методів оцінки результатів виробничого процесу при визначенні собівартості продукції, а також запропоновану методику внутрішнього контролю операцій з виготовлення продукції (ТзОВ “Екогран”, довідка № 212 від 25.11.2011 р.);

– визначення елементів облікової політики за результатами виробничого процесу та пропозиції із застосування пакету внутрішньої звітності щодо процесу виробництва продукції (ПАТ “Будівельні матеріали”, довідка № 397 від 19.12.2011 р.);

– рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції, документального забезпечення та визначення елементів облікової політики за даними операціями (ПрАТ “Вістовицький завод будівельної та художньої кераміки ім. Ю.С.Завадського”, довідка № 74 від 25.02.2012 р.);

– методика відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої та побічної продукції, а також розробки механізму складання внутрішніх звітів про собівартість результатів виробничого процесу, кондиційну і некондиційну продукцію (ТзОВ “СП ПродСервіс”, довідка № 32 від 14.05.2012 р.);

– навчально-методичне забезпечення дисциплін “Фінансовий облік І”, “Організація бухгалтерського обліку” (Житомирський державний технологічний університет, довідка № 44-45/1317 від 06.09.2012 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягають у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю процесу виробництва продукції.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 8 міжнародних і всеукраїнських наукових і науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [6-13].

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 5 наукових статей у фахових виданнях загальним обсягом 2,82 друк. арк. (особисто автору належить 2,53 друк. арк.), 8 тез доповідей загальним обсягом 1,35 друк. арк.; в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистого дослідження здобувача. Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 190 сторінках друкованого тексту. Робота містить 22 таблиці та 43 рисунки (з яких 6 таблиць та 1 рисунок розміщені на окремих сторінках), 15 додатків на 85 сторінках. Список використаних джерел нараховує 369 найменувань на 45 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, розкрито значимість дослідження для розвитку науки та практики, відображено зв’язок теми з науковими планами і програмами, визначено стан наукової розробки проблеми, мету й завдання дослідження. Сформульовано об’єкт і предмет, гіпотезу дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних наукових результатів.

У першому розділі **“Теоретико-економічні засади облікового відображення процесу виробництва продукції”** зосереджено увагу на генезисі економічної та бухгалтерської сутності процесу виробництва, класифікації та характеристиці складових результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також порядку застосування методів оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції.

Під процесом виробництва слід розуміти сукупність господарських операцій, спрямованих на створення продукції (робіт, послуг), необхідних для задоволення людських потреб, шляхом організації та взаємодії факторів виробництва. Для одержання повної і достовірної інформації про собівартість, обсяги, якість, безпеку виготовленої продукції для людини та навколишнього середовища в бухгалтерському обліку слід враховувати економічну сутність процесу виробництва.

В основу суспільного виробництва покладено зв'язок між виробничими відносинами і продуктивними силами. Протягом еволюції суспільного виробництва трансформувалися способи виробництва (від первіснообщинного до ринкового), форма власності на засоби виробництва (від общинної до функціонування одночасно приватної, державної й колективної) і форма виробництва (від натурального до розвинутого товарного).

Вивчення генезису суспільних ладів дозволило встановити характерні риси процесу виробництва та розмежувати складові поняття **“результати виробництва”**, під яким слід розуміти сукупність якісних та неякісних продуктів, одержаних в кінці виробничого процесу, які закінчені обробкою (готова продукція) та незакінчені обробкою (напівфабрикат, незавершене виробництво), а також залишки сировини зі зниженими первісними споживчими якостями, що утворюються внаслідок технологічних особливостей або недосконалості технології (відходи).

Позитивним результатом виробничого процесу є готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво, внаслідок використання яких підприємство одержує значні економічні вигоди. Відходи, як правило, виникають внаслідок недоліків технологічного процесу, їх використання неможливо без додаткової обробки або додаткових витрат на утилізацію, тому економічні вигоди від їх використання практично відсутні.

Чіткість розуміння поняття **“результати виробництва”** сприяє однозначності виділення об'єктів (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво, відходи, брак у виробництві), які підлягають обліковому відображенню та розвитку методичного підходу такого відображення.

Для повноти та достовірності визначення розміру виробничих витрат за окремими видами продукції, запропоновано ідентифікувати наявні результати виробництва й класифікувати їх, оскільки залежно від виду встановлюється подальше використання та відображення в системі бухгалтерського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація результатів виробництва відповідно до його економічної сутності та суспільних способів для цілей бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

Розроблена класифікація враховує основні характеристики виробничого процесу, вимоги чинного законодавства, та сприяє підвищенню повноти облікової інформації про обсяги, собівартість, якість, безпечність й можливість використання виготовленої продукції за призначенням.

Облікове відображення операцій з виробництва продукції ґрунтується на їх грошовому вимірюванні, тобто на оцінці й калькулюванні. Для визначення собівартості продукції розроблено алгоритм застосування різних методів оцінки результатів виробництва, який враховує вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку й сприяє достовірності даних щодо показників випуску та реалізації продукції у фінансовій звітності (рис. 2).

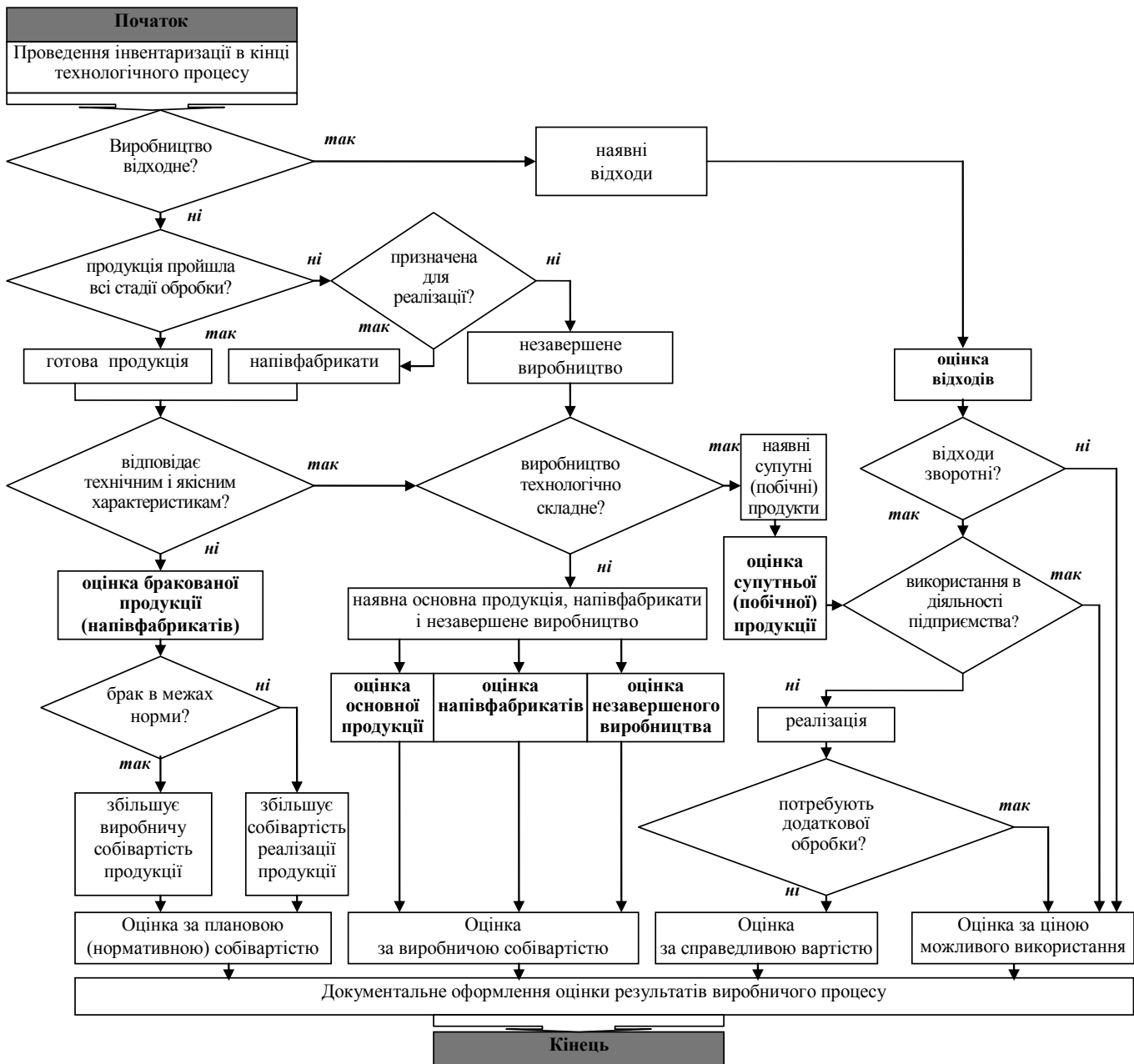


Рис. 2. Розроблений алгоритм застосування методів оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції

Систематизовані можливі підходи до методів оцінки результатів виробничого процесу при визначенні собівартості продукції сприяють достовірному обліковому відображенню витрат на виробництво продукції. Обґрунтований вибір конкретного підходу залежно від технологічної складності, наявності дефектів, ступеня готовності, напрямів використання дозволяє побудувати методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції.

Сформульовані положення щодо виділення результатів виробництва для цілей бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, алгоритму оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції сприяють удосконаленню теоретичних засад організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю витрат на виробництво продукції.

Другий розділ “**Бухгалтерський облік процесу виробництва продукції: організаційно-методичні аспекти**” присвячено комплексному дослідженню облікової політики як інструменту організації бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції; методичним аспектам бухгалтерського обліку процесу виробництва, а також удосконаленню відображення його результатів у звітності.

Вивчивши структуру 50 Наказів (Положень) про облікову політику підприємств, основним видом діяльності яких є виробництво продукції (робіт, послуг) Житомирської, Київської, Рівненської, Вінницької і Тернопільської областей, з'ясовано, що спільним є розкриття методів оцінки запасів при їх надходженні та вибутті, а також формування виробничої собівартості відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати” та Податкового кодексу України. Однак відсутні порядок оцінки бракованої продукції, відходів, а також критерії розмежування основної, супутньої та побічної продукції. Лише 34 % (17) досліджених підприємств регламентують порядок формування виробничої собівартості, а 9 % (5) – методи калькулювання собівартості продукції, що унеможлиблює контроль за ресурсозбереженням на підприємстві.

З огляду на те, що від складових елементів облікової політики підприємства залежить достовірне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, отримали розвиток елементи облікової політики щодо витрат на виробництво (табл. 1).

Таблиця 1. Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво

<i>Об'єкти облікової політики</i>	<i>Запропоновані елементи облікової політики щодо витрат на виробництво</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Оцінка запасів при надходженні	Оцінка запасів придбаних (отриманих) або виготовлених – за первісною вартістю; виготовлених власними силами – виробнича собівартість; внесених до статутного капіталу – погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; придбаних у результаті обміну на подібні запаси – балансова вартість переданих запасів; придбаних в обмін на неподібні запаси – справедлива вартість отриманих запасів
Оцінка запасів при вибутті	Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюються підприємством
Критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції	Самостійно встановлюються підприємством. Зазначаються ознаки, за якими готова продукція може бути віднесена до основної, супутньої та побічної продукції
База розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва	Очікувана виручка, яка обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві

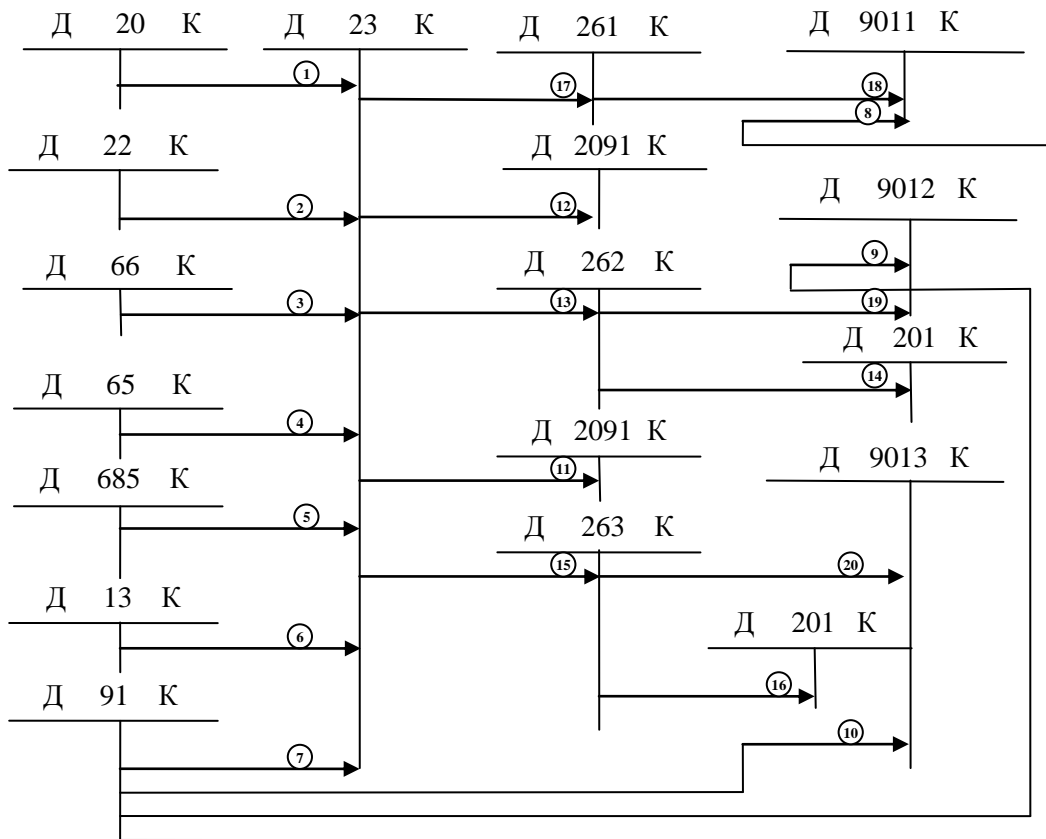
1	2
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва	Самостійно встановлюються підприємством методи: 1) за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний)); 2) за оперативністю контролю (фактичної собівартості, нормативної собівартості); 3) за повнотою включення витрат (повної собівартості, неповної собівартості)
Документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції	Розроблені первинні документи: Акт приймання кондиційної продукції (ф. РВ-1) та Акт приймання некондиційної продукції (ф. РВ-2) дозволяють документально обґрунтувати обсяг, собівартість, якість та безпеку виготовленої продукції для споживачів та навколишнього середовища
Робочий план рахунків	209 "Інші матеріали", 23 "Виробництво", 24 "Брак у виробництві", 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція"; аналітичні розрізи до них
Інвентаризація	Встановлення фактичної наявності й технологічних характеристик основної, супутньої та побічної продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, відходів і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку
Звітність	Форми внутрішньої звітності щодо результатів виробництва
Примітки: жирним шрифтом виділено запропоновані автором об'єкти та елементи облікової політики.	

Дотримання розроблених положень облікової політики (табл. 1) дозволить надати достовірну інформацію про собівартість результатів виробництва, а також економічні вигоди від їх використання.

Відповідно до П(С)БО 16 виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві. Однак нині відсутній законодавчо закріплений методичний підхід до відображення на рахунках бухгалтерського обліку формування собівартості продукції в умовах технологічної складності виробничого процесу, що передбачає утворення основної, супутньої та побічної продукції, а також відходів.

Для збільшення аналітичності інформації щодо готової продукції в умовах складного технологічного процесу запропоновано відкривати до синтетичного рахунку 26 "Готова продукція" субрахунки 261 "Основна продукція", 262 "Супутня продукція", 263 "Побічна продукція". Для обліку собівартості реалізованої готової продукції внесено пропозиції відкривати до субрахунку 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" аналітичні рахунки 9011 "Собівартість реалізованої основної продукції", 9012 "Собівартість реалізованої супутньої продукції", 9013 "Собівартість реалізованої побічної продукції"; до субрахунку 209 "Інші матеріали" аналітичний рахунок: 2091 "Відходи" (для обліку виробничих відходів).

Запропоновані субрахунки та аналітичні розрізи до них знайшли відображення у порядку формування собівартості основної, супутньої і побічної продукції в бухгалтерському обліку, що підвищує інформативну місткість облікової інформації для цілей управління конкурентоспроможністю та рентабельністю продукції підприємства (рис. 3).



Примітки: 1. Списано виробничі запаси на виробництво продукції. 2. Списано малоцінні та швидкозношувані предмети на виробництво продукції. 3. Нараховано заробітну плату працівникам за виробництво продукції. 4. Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам за виробництво продукції. 5. Включено до собівартості продукції рахунки за водопостачання та водовідведення, електроенергію тощо. 6. Нараховано знос на основні засоби, що використовуються в процесі виробництва. 7. Списано змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати на виробництво продукції. 8. Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої основної продукції. 9. Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої супутньої продукції. 10. Списано нерозподілені постійні загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої побічної продукції. 11. Оприбутковано виробничі відходи, що підлягають реалізації, за справедливою вартістю. 12. Оприбутковано виробничі відходи, що підлягають використанню в господарській діяльності, за ціною можливого використання. 13. Оприбутковано вартість супутньої продукції. 14. Переведено супутню продукцію, що підлягає використанню в господарській діяльності за ціною можливого використання, до складу сировини й матеріалів. 15. Оприбутковано вартість побічної продукції. 16. Переведено побічну продукцію, що підлягає використанню в господарській діяльності за ціною можливого використання, до складу сировини й матеріалів. 17. Списано виробничу собівартість основної продукції, зменшену на справедливую вартість відходів, супутньої та побічної продукції, що реалізуються, та вартість відходів, супутньої та побічної продукції в оцінці можливого їх використання, що використовуються на самому підприємстві. 18. Списано собівартість реалізованої основної продукції. 19. Списано собівартість реалізованої супутньої продукції. 20. Списано собівартість реалізованої побічної продукції

Рис. 3. Модель відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої та побічної продукції

У зв'язку з утворенням в ході виробничого процесу, окрім основної, супутньої і побічної продукції, удосконалено механізм розподілу загальновиробничих витрат, понесених на виробництво основної продукції. Як база розподілу можуть використовуватися обсяги випуску продукції, планова собівартість випуску, очікувана виручка від реалізації тощо. Застосування різних методів розподілу дає різні суми витрат, віднесених на окремі види продукції. Тому в Положенні про облікову політику підприємства необхідно передбачити оптимальний метод розподілу, що враховуватиме особливості виду економічної діяльності й технологічного процесу, та дозволить розмежовувати основну, супутню, а також побічну продукцію відповідно до очікуваного попиту на них та економічних вигод від їх використання. Запропоновано за базу розподілу загальновиробничих витрат використовувати очікувану виручку від реалізації, яка обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві. Розроблений методичний підхід в

бухгалтерському обліку щодо формування виробничої собівартості й собівартості реалізації результатів виробництва в умовах комплексного виробництва дозволяє знизити витрати на виробництво неконкурентоспроможної продукції та управляти рентабельністю виробничої діяльності підприємства.

Проведені дослідження діяльності промислових підприємств показують, що у більшості випадків при вирішенні існуючих управлінських завдань існує недостача оперативної та аналітичної облікової інформації про собівартість результатів виробництва, обсяги кондиційної і некондиційної продукції, що не дає можливості повною мірою приймати ефективні управлінські рішення. З огляду на необхідність розмежування кондиційної і некондиційної продукції як результатів процесу виробництва, запропоновано пакет внутрішньої звітності (табл. 2).

Таблиця 2. Внутрішня звітність щодо результатів виробництва

<i>№ з/п</i>	<i>Назва звітної форми</i>	<i>Номер форми</i>	<i>Зміст звітної форми</i>
1	Звіт про собівартість результатів виробництва	ВЗВ-1	Відображає показники, що характеризують інформацію про елементи витрат, що включаються до собівартості основної, супутньої та побічної продукції
2	Звіт про кондиційну і некондиційну продукцію	ВЗВ-2	Відображає показники, що характеризують обсяги та собівартість, а також напрями використання кондиційної і некондиційної продукції
3	Звіт про відходи	ВЗВ-3	Відображає показники, що характеризують використання зворотніх і незворотніх відходів
4	Звіт про фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції	ВЗВ-4	Відображає показники, що характеризують понесені витрати та отримані доходи від використання кондиційної і некондиційної продукції

У сукупності наведені пропозиції сприяють удосконаленню організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції, що дозволяє підвищити оперативність надання достовірної інформації управлінському персоналу про якісні характеристики, конкурентоспроможність продукції, а також рентабельність виробничої діяльності підприємства.

У третьому розділі **“Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції”** удосконалено організаційні засади та методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції для встановлення її обсягу, собівартості, якості й безпеки для людини та навколишнього середовища.

В Україні протягом 2007-2012 рр. порушено 467059 судових проваджень у справах про захист прав споживачів, з яких 58689 (12,57 %) пов’язані з недотриманням якості продукції. Водночас за даний період 57108 судових спорів, пов’язані з порушенням Закону України “Про відходи” через перевищення лімітів на утворення та розміщення (зберігання, захоронення) відходів, з них 12,78 % пов’язані з небезпекою, що виникає під час утилізації відходів для споживача і навколишнього природного середовища, а 4,94 % – з порушеннями ведення документування відходів за встановленою формою 1-ВТ та відсутністю паспортів місця видалення відходів². У результаті дослідження змісту

² Судові спори щодо якості та безпеки продукції і відходів: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua>.

судових рішень встановлено неналежне бухгалтерське відображення операцій з виробництва продукції на етапі первинного спостереження, що пов'язано з недотриманням вимог договорів купівлі-продажу; відсутністю сертифікатів відповідності якості продукції державним стандартам; паспортів місця видалення відходів; дозволів та лімітів на утворення і розміщення відходів тощо. Для уникнення такого стану доцільно проводити комплексні дослідження щодо підвищення ефективності й дієвості внутрішнього контролю операцій з виробництва безпечної та якісної продукції для споживача та навколишнього природного середовища, що є складовою ефективного управління виробничим процесом.

Для удосконалення здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва продукції охарактеризовано його організаційне та методичне забезпечення (рис. 4).

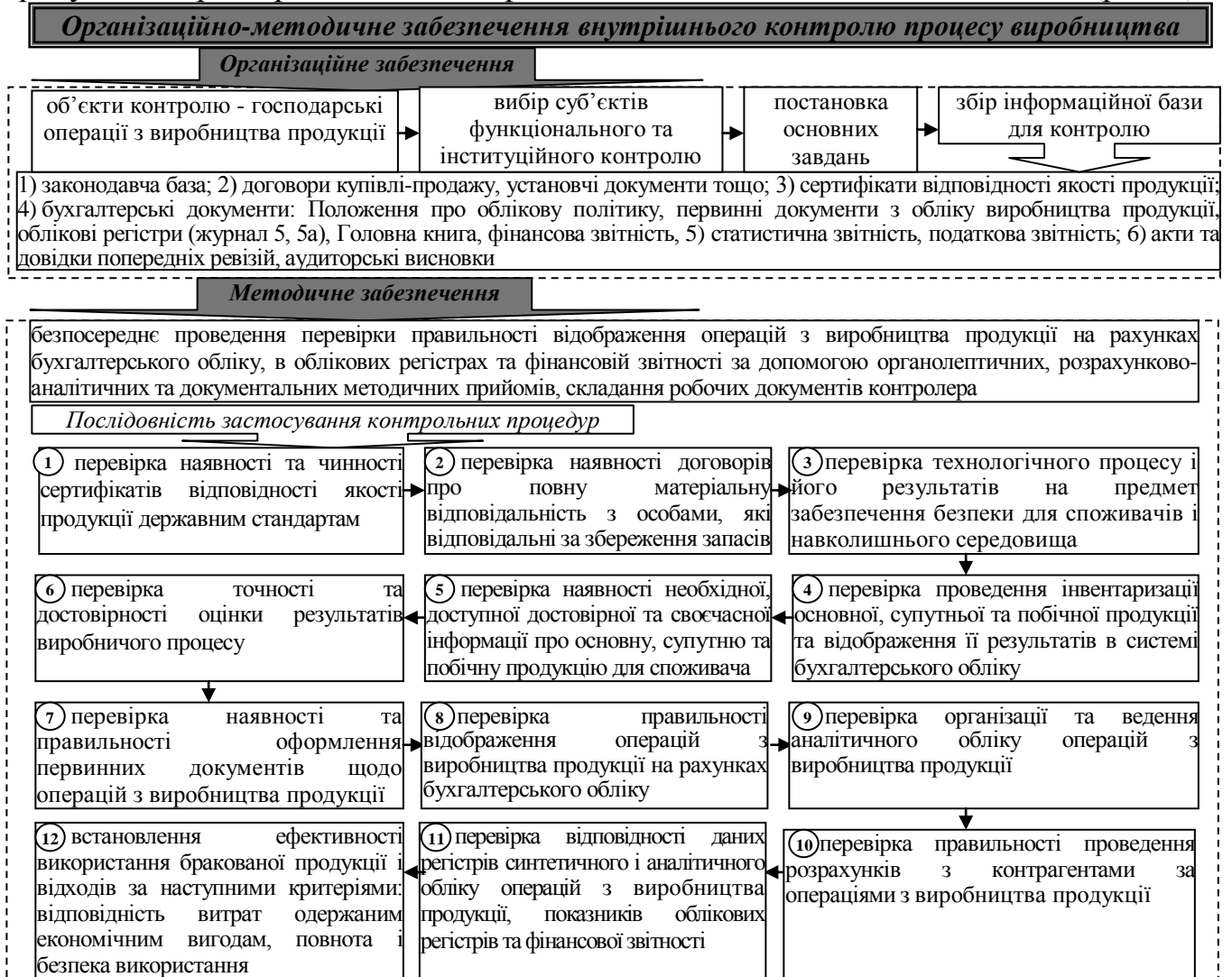


Рис. 4. Організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва

Ефективність перевірки повноти та достовірності відображення в бухгалтерському обліку і звітності інформації про процес виробництва продукції на підприємстві досягається одночасним проведенням як функціонального, так і інституційного контролю. Причому суб'єктами здійснення інституційного контролю виступають служби або відділи, створені на підприємстві з метою контролю,

зокрема, відділ технічного контролю, служба внутрішнього контролю, а функціональний контроль передбачає розподіл між працівниками контрольних функцій.

Для перевірки правильності відображення господарських операцій з визначення собівартості результатів виробництва розроблено методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції, яке передбачає послідовність застосування контрольних процедур. Під час перевірки суб'єкт внутрішнього контролю застосовує наступні методичні прийоми: органолептичні (інвентаризація, контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), розрахунково-аналітичні (статистичні розрахунки, аналітичні процедури) та документальні (нормативно-правова перевірка, арифметична перевірка, зустрічна перевірка, взаємна перевірка). Це створює сприятливі умови для своєчасного виявлення наступних порушень: 1) виробництво продукції, що не відповідає вимогам нормативних документів щодо безпеки для життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища; 2) недопущення завищення собівартості продукції внаслідок перевитрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів; 3) порушення умов договору між споживачем і виконавцем про виконання роботи, надання послуги; 4) відсутність необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію тощо.

Для забезпечення систематизації результатів внутрішнього контролю процесу виробництва продукції та ефективності його проведення запропонований робочий документ контролера "Відомість результатів внутрішнього контролю процесу виробництва" (ф. № ВКВ-1), що дозволяє своєчасно фіксувати виявлені в ході перевірки відхилення від ДСТУ та технічних умов, встановлені причини їх виникнення та потенційні наслідки для господарської діяльності, а також застосовувати коригуючі заходи щодо їх усунення. Розроблений комплекс заходів сприяє відображенню достовірної інформації про процес виробництва в первинних документах, облікових регістрах та звітності, а також виготовленню якісної та безпечної продукції.

ВИСНОВКИ

У дисертації обґрунтовано теоретичні положення і розроблено практичні рекомендації з удосконалення організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю процесу виробництва продукції. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. Сучасний стан економіки України характеризується розвитком ринку кондиційної і некондиційної продукції, що зумовлює необхідність перегляду існуючих підходів до сутності, класифікації та оцінки складових результатів виробничого процесу, методичного забезпечення їх обліку. Належна організація обліку та внутрішнього контролю витрат на виробництво продукції відповідно до обраної концепції управління виробництвом, створює передумови для одержання необхідної доступної, достовірної й своєчасної інформації про якість та безпеку продукції для суспільства і навколишнього середовища.

Наявність термінологічної неузгодженості в частині визначення економічної сутності поняття "результати виробництва" зумовлює необхідність уточнення відповідного понятійного апарату для ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції. Дослідження генезису суспільних способів виробництва дозволило встановити основоположні характеристики виробничого

процесу, а також складові його результатів як об'єктів бухгалтерського обліку: готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво, відходи, брак у виробництві.

2. Відсутність єдиного підходу до класифікації результатів виробництва унеможливорює точне визначення об'єктів бухгалтерського обліку. Проведений аналіз існуючих підходів до класифікації результатів виробництва дав змогу уточнити основні їх види, а також обґрунтувати класифікаційні ознаки (форма, ступінь готовності, технологічна складність, наявність дефектів, можливість використання за призначенням), що забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до цілей управління якістю і конкурентоспроможністю продукції. Застосування запропонованої класифікації для організації бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва сприяє підвищенню аналітичності облікової інформації про собівартість виготовленої продукції.

3. Вимоги чинного законодавства передбачають різні підходи до визначення собівартості результатів виробництва, що призводить до необхідності розробки комплексного підходу до оцінки браку; відходів; основної, супутньої та побічної продукції; напівфабрикатів та незавершеного виробництва. Вивчення особливостей застосування методичних підходів до оцінки відходів, браку, супутньої і побічної продукції дозволило з'ясувати умови їх реалізації, а також основні фактори, які визначають вартість результатів технологічного процесу. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку під час здійснення витрат на виробництво продукції, що буде реалізована або використана в господарській діяльності підприємства, розроблено алгоритм застосування методів оцінки результатів виробництва, який враховує вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку, що створює передумови для удосконалення облікової політики та подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу виробництва.

4. Невідповідність цілям управління інформації, що надає бухгалтерський облік щодо формування собівартості основної, супутньої та побічної продукції, зумовлює необхідність перегляду існуючих основних положень облікової політики. Для ефективного управління фінансово-господарськими процесами на підприємстві розвинуто елементи облікової політики щодо витрат на виробництво за такими об'єктами: оцінка запасів при надходженні, оцінка запасів при вибутті; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції; база розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва; методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва; документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції; робочий план рахунків; інвентаризація; звітність. Застосування даних елементів сприяє розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва підприємства та фінансовими результатами відповідно до напрямів їх використання.

5. Існуюче методичне забезпечення бухгалтерського обліку має недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про результати процесу виробництва. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з виробництва продукції, виявлено необхідність розробки методичного підходу до бухгалтерського обліку витрат на виробництво та реалізацію продукції в

умовах комплексного виробництва, який передбачає введення субрахунків й аналітичних розрізів у їх розвиток, та розподіл понесених загальновиробничих витрат між основною, супутньою та побічною продукцією за допомогою розрахункового показника (очікувана виручка), який обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва окремих видів продукції. Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління технологічним процесом та фінансовими результатами від реалізації готової продукції підприємства.

6. Неповне відображення інформації про формування собівартості продукції в розрізі результатів виробництва у фінансовій звітності знижує ефективність контролю якості, конкурентоспроможності та рентабельності продукції. Для удосконалення облікового та контрольного процесів на підприємствах розроблено пакет внутрішньої звітності щодо результатів виробництва: 1) Звіт про собівартість результатів виробництва (ВЗВ-1), 2) Звіт про кондиційну і некондиційну продукцію (ВЗВ-2), 3) Звіт про відходи (ВЗВ-3), 4) Звіт про фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції (ВЗВ-4) з урахуванням зростаючих потреб користувачів. Застосування даної звітності є основою для задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу, що дозволить підприємству володіти повною і достовірною інформацією про техніко-технологічні характеристики та ефективність використання результатів технологічного процесу й уникнути судових спорів щодо невідповідності готової продукції встановленим критеріям якості та безпеки.

7. Відсутність єдиного підходу до організаційних положень побудови системи внутрішнього контролю процесу виробництва призводить до недостовірної оцінки економічних вигод від використання основної, супутньої та побічної продукції. Дослідження існуючих підходів до організації внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції дозволило визначити та удосконалити організаційні положення в частині виділення джерел інформації, окреслення об'єктів, суб'єктів та їх повноважень. Врахування зазначених елементів при побудові системи внутрішнього контролю на підприємстві створює умови для забезпечення відповідності виготовленої продукції технічним та якісним характеристикам, передбаченим чинним законодавством та договорами; повноти й достовірності виробничої собівартості результатів виробництва підприємства, відображеної в бухгалтерському обліку.

8. Відсутність комплексного підходу до методичного забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва унеможливує достовірне встановлення якості і конкурентоспроможності та рентабельності основної, супутньої та побічної продукції. З метою забезпечення достовірності відображеної у фінансовій звітності інформації про кондиційну та некондиційну продукцію удосконалено методичне забезпечення внутрішнього контролю процесу виробництва, в якому конкретизовано механізм здійснення контрольних процедур для визначення належної якості та безпеки виготовленої продукції та відходів для життя, здоров'я, майна споживача і навколишнього природного середовища, послідовність застосування органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних прийомів, робочі документи внутрішнього контролера, що сприяє встановленню найбільш ефективних напрямів використання складових результатів виробництва для забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях:

1. Боднар О.В. Брак як обліково-економічна категорія: підходи до сутності та класифікації / О.В. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз / [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Випуск № 2 (20). – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 48-52 (0,47 друк. арк.).

2. Боднар О.В. Організаційні та методичні підходи до внутрішнього контролю витрат на виправлення бракованої продукції / О.В. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз / [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Випуск 3 (21). – Ч. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 73-79 (0,62 друк. арк.).

3. Боднар О.В. Економічна сутність та підходи до класифікації витрат на поліпшення якості продукції / О.В. Боднар // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 1 (59). – Ч. 1. – С. 33-35 (0,60 друк. арк.).

4. Боднар О.В. Проблеми бухгалтерського обліку бракованої продукції, висвітлені в наукових працях / О.В. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз / [Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Випуск № 2 (23). – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 37-42 (0,55 друк. арк.).

5. Боднар О.В. Розвиток методики бухгалтерського обліку процесу виробництва / О.В. Боднар, І.Р.Поліщук // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: економічні науки. – 2012. – № 3 (61). – С. 155-157 (загальний обсяг 0,58 друк. арк., особисто автору належить 0,29 друк. арк.: запропоновано модель відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої та побічної продукції).

Тези та тексти доповідей на конференціях:

6. Боднар О.В. Поняття браку у виробництві / О.В. Боднар // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого: сборник тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова (17 июня 2011 р., м. Житомир) / М-во образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир. госуд. технолог. ун-т. – Житомир: ЖГТУ, 2011. – С. 14-16 (0,19 друк. арк.).

7. Боднар О.В. Облікова політика, що регулює процес руху відходів та браку виробництва / О.В. Боднар // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики: Тези виступів Х-ої Ювілейної Міжнар. наукової конференції (13-15 жовтня 2011 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 70-72 (0,19 друк. арк.).

8. Боднар О.В. Категорії та принципи бухгалтерського обліку операцій з недотриманням стандартів виробництва / О.В. Боднар // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: збірник тез Десятої Всеукраїнської

наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю д.е.н., проф. І.В. Малишеву, проф. П.П. Німчинову (22-23 лютого 2012 р., м. Житомир). / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 136-137 (0,18 друк. арк.).

9. Боднар О.В. Документальне оформлення обліку відходів виробництва / О.В. Боднар // Матеріали восьмої Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції “Простір і час сучасної науки” (19-21 квітня 2012 року, м. Київ). – Ч. 1, Київ: ТОВ “ТК Меганом”. – 2012. – С. 4-6 (0,11 друк. арк.).

10. Боднар О.В. Нормативне регулювання обліку відходів виробництва / О.В. Боднар // Формування конкурентоспроможної економіки: теоретичні, методичні та практичні засади: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (26-27 квітня 2012 р., м. Тернопіль). – Ч. 1. – Тернопіль: Крок, 2012. – С. 122-124 (0,11 друк. арк.).

11. Боднар О.В. Особливості бухгалтерського обліку витрат на якість продукції за часів СРСР / О.В. Боднар // Соколовські читання в Житомирі: спадщина і розвиток ідей великого вченого: збірник тез наукової конференції, присвяченій пам'яті Заслуженого професора Житомирського державного технологічного університету Я.В. Соколова (15 червня 2012, м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 46-48 (0,22 друк. арк.).

12. Боднар О.В. Документування операцій з нестандартною продукцією в бухгалтерському обліку / О.В. Боднар // Проблеми бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в Україні: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера (16 липня 2012, м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 23-25 (0,18 друк. арк.).

13. Боднар О.В. Сутність процесу виробництва продукції / О.В. Боднар // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: тези виступів XI-ої Міжнародної наукової конференції (18-20 жовтня 2012 р., м. Житомир) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 188-189 (0,17 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Боднар О.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль процесу виробництва продукції: організація і методика. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, Житомир, 2013 р.

У дисертаційній роботі розкрито теоретичні та організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю процесу виробництва продукції. Запропоновано трактування бухгалтерської сутності поняття “результати виробництва”. Удосконалено класифікацію та охарактеризовано складові результатів виробництва для організації бухгалтерського обліку і внутрішнього

контролю. Запропоновано удосконалення оцінки результатів виробництва при визначенні собівартості продукції. Удосконалено елементи облікової політики щодо витрат на виробництво в частині методичної складової. Внесено пропозиції щодо порядку облікового відображення процесу виробництва основної, супутньої та побічної продукції. Розроблено внутрішні звіти щодо результатів виробництва. Обґрунтовано напрями удосконалення організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції.

Ключові слова: процес виробництва, результат виробництва, оцінка результатів виробництва, бухгалтерський облік процесу виробництва, внутрішній контроль процесу виробництва.

АННОТАЦИЯ

Боднар О.В. Бухгалтерский учет и внутренний контроль процесса производства продукции: организация и методика. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки, молодежи и спорта Украины, Житомир, 2013 г.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организационно-методического обеспечения бухгалтерского учета и внутреннего контроля процесса производства продукции.

Объектом исследования выступают хозяйственные операции по производству продукции, отражающиеся в бухгалтерском учете и подлежащие внутреннему контролю. Предметом исследования является совокупность теоретических, организационно-методических и практических аспектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйственных операций по производству продукции.

Обоснованы характерные черты и составляющие конечных продуктов производства в современных условиях хозяйствования (готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство, отходы) на основе изучения генезиса общественных способов производства (от первобытно-общинного до рыночного), форм производства (от натурального до развитого товарного), формы собственности на средства производства (от общинной до функционирования частной, государственной и коллективной).

В ходе исследования усовершенствована классификация результатов производства на основе теоретического обоснования их видов по следующим признакам: форме (продукция, работы, услуги), технологической сложности (простая, сложная), наличии дефектов (кондиционная, некондиционная), степени готовности (готовая продукция, полуфабрикаты, незавершенное производство, отходы), возможности использования по назначению (пригодная, условно-пригодная, непригодная) для организации бухгалтерского учета и осуществления внутреннего контроля.

Предложен алгоритм оценки результатов производства при определении себестоимости продукции, позволяющий в зависимости от технологической сложности, наличия дефектов, степени готовности, возможности использования по назначению построить методическое обеспечение бухгалтерского учета операций по изготовлению продукции.

Усовершенствована методическая составляющая учетной политики относительно затрат на производство продукции (оценка запасов при поступлении, оценка запасов при выбытии; перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг); база распределения общепроизводственных затрат в условиях комплексного производства; методы учета затрат и калькулирования себестоимости результатов производства; документальное обеспечение процесса производства кондиционной и некондиционной продукции; рабочий план счетов; инвентаризация; отчетность).

Предложено методическое обеспечение учетного отражения затрат на производство и реализацию продукции в условиях комплексного производства, предусматривающее углубление его информативности за счет введения субсчетов и аналитических разрезов в их развитие и распределение общепроизводственных затрат между основной, сопутствующей и побочной продукцией на основе ожидаемой выручки от реализации продукции, что обеспечивает возможность детализации информации для эффективного управления технологическим процессом и финансовыми результатами от реализации готовой продукции предприятия.

Предложены методические подходы к бухгалтерскому учету процесса производства с учетом информационных потребностей пользователей, основанные на совершенствовании документирования, в части разработки следующих первичных документов: Акт приема кондиционной продукции и Акт приема некондиционной продукции (для отражения объема, себестоимости, качества и безопасности изготовленной продукции для потребителей и окружающей среды), которые являются основой всей схемы учетного отражения операций по изготовлению продукции.

Разработан пакет внутренней отчетности по результатам производства в соответствии с возрастающими потребностями пользователей, что является основой для удовлетворения информационных потребностей управленческого персонала и получения полной и достоверной информации об эффективном использовании ресурсов, технико-технологических характеристиках результатов производства, а также избегания судебных споров о несоответствии качества изготовленной продукции требованиям государственных стандартов, техническим условиям и условиям договоров.

Усовершенствованы организационные положения внутреннего контроля процесса производства в части определения объектов контроля, его субъектов и их полномочий, раскрытия источников информации и порядка организации контроля, обеспечивающие управление эффективностью использования ресурсов предприятия при производстве продукции для обеспечения полноты и достоверности определения экономических выгод от использования отходов, готовой продукции, полуфабрикатов и незавершенного производства.

С целью обеспечения достоверности отраженной в финансовой отчетности информации о процессе производства кондиционной и некондиционной продукции усовершенствовано методическое обеспечение внутреннего контроля, конкретизирующее механизм последовательности контрольных процедур, применения органолептических, расчетно-аналитических и документальных приемов контроля для обеспечения изготовления качественной продукции, безопасной для потребителей и окружающей среды при соблюдении всех требований технологического процесса, а также рабочие документы внутреннего контролера.

Ключевые слова: *процесс производства, результат производства, оценка результатов производства, бухгалтерский учет процесса производства, внутренний контроль процесса производства.*

ANNOTATION

Bodnar O.V. Accounting and internal control over production process: organization and methodic. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on the specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of business activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of Education and Science, Youth and Sports of Ukraine, Zhytomyr, 2013.

The theoretical and organizational and methodic aspects of accounting and internal control over the production process have been disclosed in the dissertation. The accounting essence of the “results of production” concept has been offered. The classification of the elements of the production results has been improved as well as they have been characterized for the purposes of accounting and internal control. The improvement of the production results estimation for calculating the finished goods cost has been offered. Accounting policy elements in the part of production costs have been improved, namely concerning the methodic aspect. The suggestions concerning the accounting reflection of the production process in the part of the main products, concurrent products, and byproducts have been presented. Internal reports on production results have been worked out. The ways of improving the organizational and methodic support of internal control over the production have been grounded.

Key words: *production process, production results, estimation of production results, accounting for production process, internal control over production process.*