

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу

ТАРНАВСЬКА (ВОЛЯНЮК) Мар'яна Олександрівна

Облік, аналіз і аудит готової продукції та її реалізації.
/ Accounting, analysis and audit of finished products and sales

спеціальність: 8.03050901 - Облік і аудит
магістерська програма - Облік і правове забезпечення агропромислового
виробництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗм-21
М. О. ТАРНАВСЬКА
(ВОЛЯНЮК)

Науковий керівник: д.е.н.,
професор Пуцентейло П.Р.

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| ВСТУП | 3 |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ | 6 |
| 1.1 Економічний зміст та значення готової продукції як об’єкту обліку | 6 |
| 1.2 Особливості формування готової продукції у виробничому процесі та її оцінка | 14 |
| 1.3. Економічний зміст процесу реалізації готової продукції..... | 21 |
| Висновки до розділу 1 | 31 |
| РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ | 33 |
| 2.1. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції на підприємстві ... | 33 |
| 2.2. Облік реалізації продукції на підприємстві ПАП “Промінь” | 42 |
| 2.3. Облік витрат і доходів у процесі їх реалізації на підприємстві | 53 |
| Висновки до розділу 2 | 65 |
| РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ | 67 |
| 3.1. Аналіз виробництва та реалізації продукції підприємства | 67 |
| 3.2. Аудит реалізації готової продукції | 84 |
| 3.3. Сучасна маркетингова діяльність підприємства на ринку як істотний чинник підвищення конкурентоспроможності продукції | 95 |
| Висновки до розділу 3. | 102 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 103 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 106 |

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток економіки України в сучасних умовах господарювання обумовлює необхідність кардинальних змін в системі організації та ведення бухгалтерського обліку. Основний зміст цих змін полягає в приведенні всіх елементів системи у відповідність з новими економічними реаліями. Даний процес здійснюється комплексом заходів щодо забезпечення адекватності бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств – ринковим перетворенням, які передбачають появу і широке поширення ряду нових аспектів дослідження діяльності підприємств, організацій, установ.

Одним із таких аспектів є дослідження методики оцінки та обліку готової продукції, а також витрат пов'язаних з її реалізацією в зв'язку з обов'язковим використанням всіма господарюючими суб'єктами, незалежно від форми власності, при веденні обліку, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Реформування економіки, проходження процесів приватизації та роздержавлення ліквідувало підпорядкованість більшості підприємств державним органам управління, що привело, в свою чергу, до руйнування звичних систем обліку та звітності, і, відповідно, зниження корисності і співставності фінансової інформації. Посилення, в останні роки, впливу податкової системи на бухгалтерський облік надто негативно характеризує його стан та розвиток.

Проблеми, пов'язані із збутом готової продукції, вимагають запровадження постійного аналізу ринку та маркетингової діяльності на рівні підприємства, просування товарів, які виготовляються на підприємстві, зниження собівартості продукції при одночасному зростанні якості, збільшенні прибутковості, що неможливо без виявлення резервів зростання обсягу виробництва та реалізації продукції.

Всі перераховані проблеми, що потребують розв'язання, і зумовлюють актуальність теми дослідження.

Метою роботи є розробка методичних основ обліку, аналізу та аудиту готової продукції в комп'ютерному середовищі та витрат, пов'язаних з її реалізацією. Виконання поставленої мети передбачало постановку і розв'язання наступних основних завдань:

- теоретично обґрунтувати поняття “готова продукція”, розкрити його економічну сутність та значення як об'єкт бухгалтерського обліку;

- на основі існуючих методів оцінок готової продукції, запропонувати найбільш ефективні для досліджуваного підприємства виходячи із вибраної облікової політики;

- на основі проведеного аналізу ринку м'ясної продукції дати рекомендації щодо розширення збутової мережі досліджуваного підприємства;

- визначити основні напрямки проведення аналізу виробництва продукції.

У дипломній роботі були використані наступні **методи дослідження**:

- системний підхід (облік готової продукції вивчався у його зв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку);

- аналіз і синтез, індукція та дедукція (дані методи застосовувались при проведенні аналітичних процедур з вивчення та вдосконалення маркетингової діяльності досліджуваного підприємства);

- моделювання (шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу)

- комп'ютеризація (використання сучасних комп'ютерних економічних програм).

Об'єктом дослідження є процес формування організації обліку і аналізу виробництва готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією на прикладі ПАП «Промінь».

Предметом дослідження є теоретичні і практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення виробництва готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією.

Наукова новизна одержаних результатів. В процесі дослідження одержано наступні найсуттєвіші результати:

- обґрунтовано поняття “готова продукція”, розкрито її економічну

сутність та значення як об'єкт бухгалтерського обліку;

– запропоновано на основі існуючих методів оцінок готової продукції, найбільш ефективні для досліджуваного підприємства методи оцінки готової продукції виходячи із вибраної облікової політики;

– визначено основні напрямки проведення аналізу виробництва продукції за допомогою прогресивних методів;

– розроблено пропозиції щодо розширення ринків збуту досліджуваного підприємства на основі проведеного аналізу виробництва та реалізації готової продукції.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, одержані в процесі дослідження, спрямовані на створення і ефективне функціонування обліково-аналітичного забезпечення виробництва готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ

1.1 Економічний зміст та значення готової продукції як об'єкту обліку

Продукція може бути виробом, роботою, послугою. Як відомо, готова продукція визнається активом:

- якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від її реалізації;
- її вартість може бути достовірно визначена.

Згідно з пунктом 7 П(С)БО 9 “Запаси” (далі П(С)БО 9) [63] одиницею бухгалтерського обліку готової продукції є її найменування або однорідна група (вид). Первісною вартістю запасів, котрі виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва (п. 10 П(С)БО 9) [63]. Визначається така собівартість згідно з П(С)БО 16 “Витрати” [65]. Оскільки готова продукція – це саме той вид запасів, який виготовляє підприємство, то її собівартість визначається також згідно з П(С)БО 16 [65]. У бухгалтерському обліку первісна вартість готової продукції не змінюється, крім випадків, передбачених п. 24 П(С)БО 9 [63].

У П(С)БО 16 дається визначення двох понять собівартості готової продукції [65]:

- виробнича собівартість продукції;
- собівартість реалізованої продукції.

Фактична собівартість продукції визначається для різних потреб: фактичних результатів діяльності господарства, ціноутворення, ефективності технологічних та організаційних рішень, встановлення раціональності витрат та ін.

Бухгалтерський облік має забезпечити інформацію про кількість, якість, вартість готової продукції. Для побудови обліку продукції основним є визначення її характеру. За цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності, конструкційною та технологічною складністю (рис. 1.1).

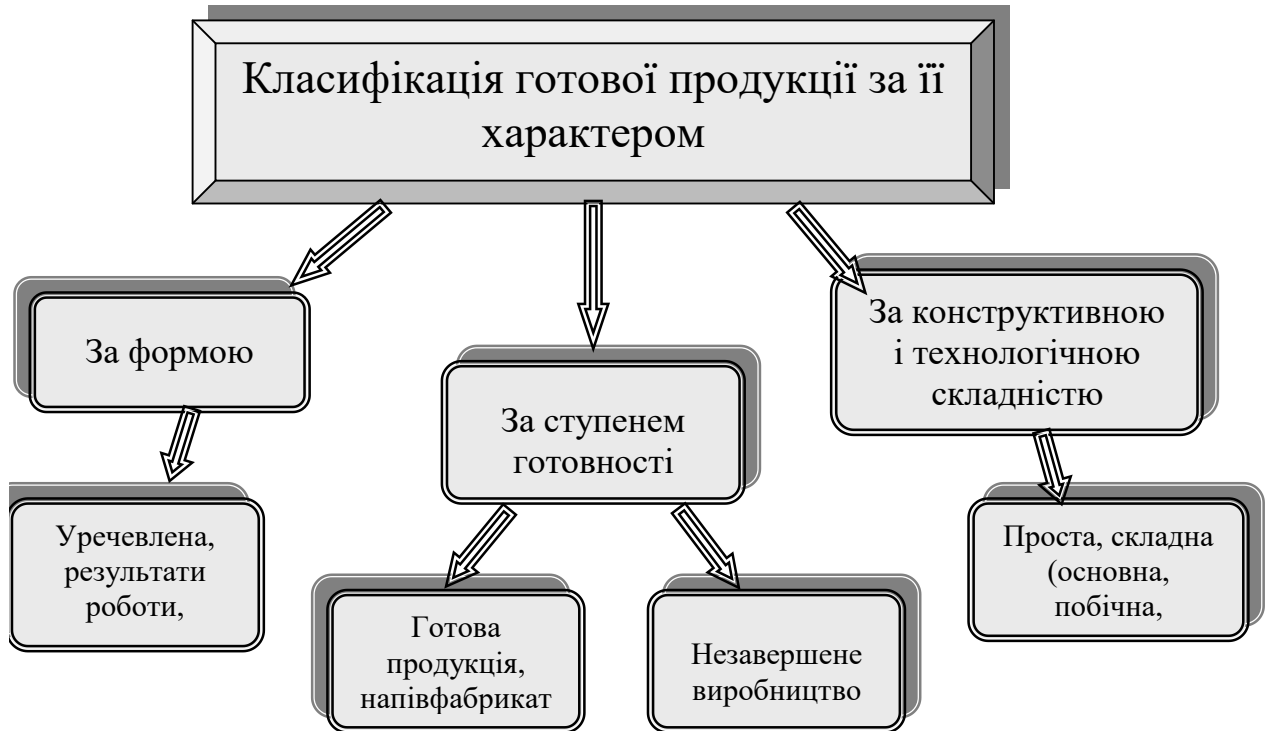


Рис. 1.1. Загальна схема класифікації готової продукції за характером

За формою, продукцію поділяють на таку, яка має уречевлену форму, виріб (наприклад, трактор, хліб, тощо); таку, яка має форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу) [40, с.326].

За ступенем готовності продукцію поділяють на готову, напівфабрикати (напівпродукти) та незавершене виробництво. Готова – це продукція, обробка якої завершена та, яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовником і відповідає технічним умовам і стандартам, а при їх відсутності – технічним, договірним або іншим умовам; прийнята з цеху на склад, сертифікована і готова до реалізації.

Напівфабрикати – продукція окремих технологічних фаз (підрозділів, цехів, дільниць, бригад), що не пройшла всіх передбачених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування, але для даної стадії вони є закінченими. Незавершене виробництво – це

сировина і матеріали, які знаходяться у виробництві і підлягають подальшій обробці [6, с.68].

Облік готової продукції має певні особливості, що впливають з ряду специфічних характеристик самої сфери сільського господарства, які полягають в наступному:

1. Земля являється головним засобом праці, що не вимагає амортизаційних відрахувань, має різну родючість і вимагає розміщення господарських об'єктів на великій площі, що передбачає постійне переміщення техніки.

2. Облік рослинництва чи тваринництва пов'язаний з живими організмами, саме тому він розтягнутий в часі і забезпечує відображення приросту живої маси, приплід тощо.

3. Характерною особливістю також вважається сезонність, з якої випливає необхідність нарахування витрат лише раз на рік. Також виробництво має певні цикли, які не збігаються з календарним роком.

4. Аналітичний облік витрат ведеться за видами культур, віком та групами тварин, за виробничими підрозділами тощо. Від однієї аграрної культури або одного виду худоби можна отримати кілька видів різної продукції, що потребує відповідного розмежування витрат.

5. Готова продукція, особливо у рослинництві припадає на конкретний період дозрівання та збору урожаю, саме тому облік повинен строго припадати на цей період і відображати кількість продукції, що надійшла на склад.

6. Облік в сільському господарстві такий специфічний ще й за рахунок того, що частина продукції залишається для власного споживання і це також має бути відображено на усіх стадіях виробничого циклу.

7. Об'єм готової продукції напряму не залежить від витрат, що були потрачені на її отримання, адже виробництво здійснюється під відкритим небом і підпадає впливу кліматичних умов.

Сільськогосподарська діяльність передбачає ряд послідовних технологічних дій направлених на отримання готової продукції, яка є активом направленим на реалізацію і отримання прибутку. Також слід зазначити, що

готовою продукцією називається та продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, прийом, укомплектування згідно з умовами, попередньо укладених, договорів, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства і здана на склад або покупцю, який зробив замовлення.

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація готової продукції [1; 12; 20]

| Класифікація готової продукції | |
|--------------------------------|---|
| за формою | уречевлена результати виконаних робіт, наданих послуг |
| за ступенем готовності | готова напівфобрикат неготова (незавершене виробництво) |
| за технологічною складністю | проста складна (основна, побічна, супутня) |

Простою вважається продукція, що отримується в результаті нескладного технологічного процесу, під час якого відсутні виробничі відходи.

Складна продукція – це продукція, яка поділяється на декілька паралельних видів продукції. Основна продукція – це елемент виробничого процесу, який має якісні і кількісні параметри, які отримали вартісну характеристику і мають стадію завершеності. Доля елемента повинна складати більше ніж 90% від загальної вартості виробничого процесу.

Супутня продукція, як вихідний елемент виробничого процесу також має якісні і кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Вона оцінюється за твердими або за договірними цінами, її вартість вираховують з витрат основного виробництва. Але такий підхід не можна вважати правильним ні економічно, ні технічно через те, що фактичне одержання допоміжної продукції – це витрати на її одержання [16, с.190].

Побічна продукція, на відміну від допоміжної, не потребує додаткових витрат. Така продукція утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною. Для калькулювання собівартості основної продукції потрібно попередньо визначити кількісні, якісні та вартісні параметри побічної продукції.

Оскільки побічну продукцію одержують в одному технологічному процесі з основною, то краще її калькулювати як супровідну разом з основною, а не оцінювати на підставі окремих цінових даних. При цьому раціонально застосовувати метод коефіцієнтів, за яким можна встановити технічні пропорції та розподілити затрати між окремими видами продукції.

Наявність супутньої продукції зумовлює необхідність обліку цих витрат на її одержання, а наявність побічної продукції – розмежування витрат між готовою та побічною продукцією на основі калькуляції або виключення вартості побічної продукції, якщо вона не калькулюється, а оцінку проводити на підставі облікових цін. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція мало чим відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Отже, готова продукція класифікується в залежності від форми: уречевлена та у вигляді результатів роботи, тобто послуга. За ступенем готовності: готова, напівфабрикати, незавершене виробництво. За конструктивною і технологічною складністю – проста і складна. За характером: основна, супутня, побічна або побіжна.

Собівартість продукції – це виробнича собівартість, визначена, з допомогою урахування всіх витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями сільськогосподарської продукції. Усі ці витрати визнаються витратами основної діяльності та ведуться відповідно до норм та постанов бухгалтерського обліку. Також слід зазначити, що загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні і змінні. Отже, до складу виробничої собівартості готової продукції сільського господарства входять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;

– загальновиробничі витрати.

Також, готова продукція може бути оціненою за плановою і фактичною собівартістю (виробничою чи повною) або за оптовими цінами, якщо цей пункт регулюється державними постановами. Оприбуткування готової продукції з виробництва на склади здійснюється за накладними (приймально-здавальними накладними) або ж відомостями здавання продукції. Аналітичний облік допомагає відобразити готову продукцію заобліковими цінами.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 “Запаси” [63] за первісною вартістю. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. Для визначення первісної вартості продукції (робіт, послуг) використовується П(С)БО 16 “Витрати”.

Витрати на виробництво готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати [23, с.37].

Накладні виробничі витрати можуть бути як змінними, так і постійними. Всі змінні витрати – прямі та накладні – розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничої потужності згідно з методом стандартних витрат. Постійні накладні виробничі витрати можуть бути як розподілені, так і нерозподілені [68, с.407].

Розподілені накладні витрати є елементом первісної вартості запасів готової продукції та незавершеного виробництва і являють собою оцінені витрати, які ґрунтуються на нормальній потужності та відносяться на кожну одиницю продукції незавершеного виробництва.

Нерозподілені накладні виробничі витрати виникають лише тоді, коли продукції випущено менше нормальної потужності. В іншому випадку, всі накладні виробничі витрати відносяться до собівартості.

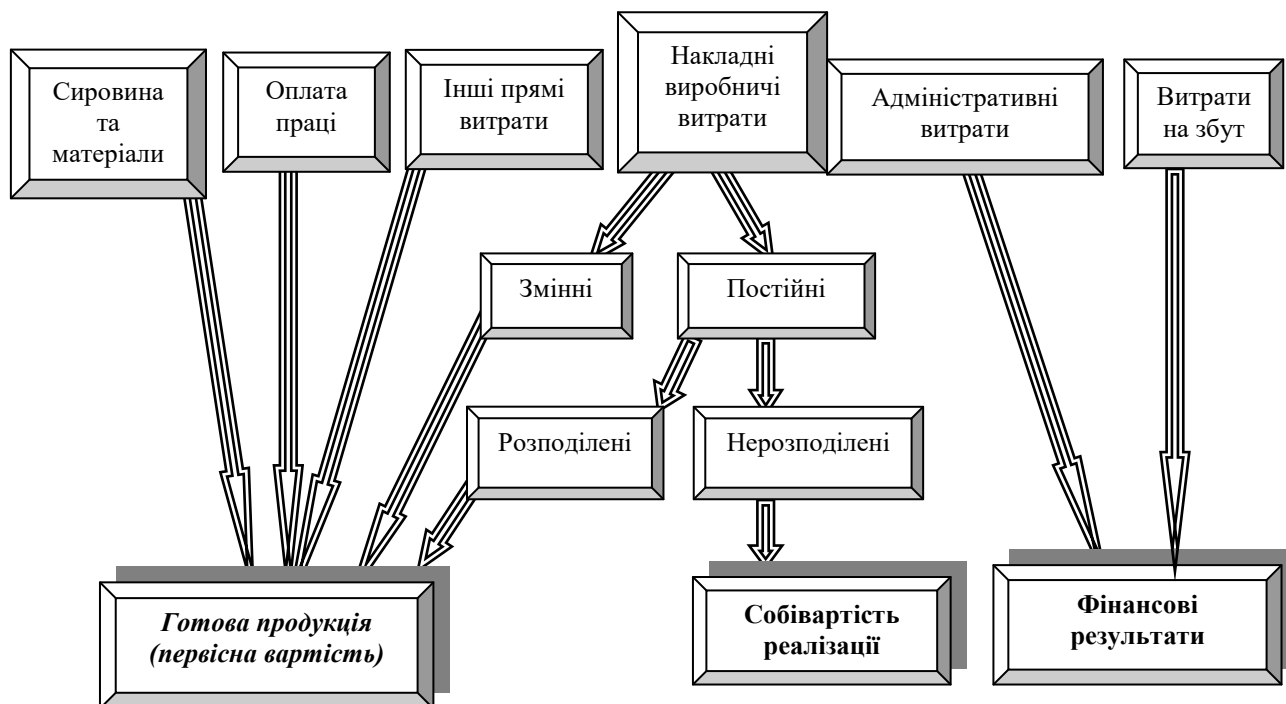


Рис. 1.2. Схема формування первісної вартості

Управлінські витрати до складу собівартості готової продукції не включаються. Такі витрати акумулюються на рахунку 92 “Адміністративні витрати” та відображатимуться в тому періоді, в якому виникли [89, с. 112].

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведений нижче (рис. 1.2).

Готову продукцію можна оцінювати за фактичною виробничою собівартістю, за нормативною виробничою собівартістю, за неповною собівартістю [55, с.150]. Розглянемо більш докладніше значення кожного способу оцінки. Оцінка по фактичній виробничій собівартості продукції застосовується порівняно рідко, в основному, на підприємствах індивідуального виробництва, яке випускає велике унікальне обладнання і транспортні засоби. При цьому, об’єкти, які калькуюються, розділяють по вузлах і великих конструктивних елементах. В результаті виробнича собівартість виробу складається з суми витрат його окремих частин. Доцільна оцінка готової продукції по виробничій собівартості на підприємствах з обмеженою номенклатурою масової продукції, коли випуск і реалізація виробів здійснюється щодня. Недолік даного варіанту оцінки полягає в припущенні неточності обрахування собівартості до завершення всіх робіт пооб’єктно по

закінченню звітнього місяця.

Оскільки калькуляція фактичної собівартості виробів за своїм характером не може проводитись щоденно, а проводиться періодично, як правило, один раз на місяць (чи рідше), а вироби з виробництва виходять щоденно, то в таких випадках, бажано щоденно відмічати надходження виробів в бухгалтерському обліку, не чекаючи заключної калькуляції в кінці місяця, відображають це надходження не за фактичною собівартістю, яка ще не обчислена, а за “твердими” обліковими цінами (планова собівартість, нормативна собівартість) [50, с.120].

Якщо облік готової продукції ведеться за обліковими цінами, то по закінченні звітнього періоду, після визначення фактичної собівартості готової продукції, записи по випуску і відвантаженню коригуються на суму відхилень фактичної собівартості від її вартості за обліковими цінами шляхом їх співставлення. Від’ємна сума відхилень фіксується методом червоного сторно, додатня – звичайним записом [43, с.120].

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції виконаних робіт і наданих послуг доцільно на кінець звітнього періоду визначити залишки незавершеного виробництва. Якщо готову продукцію оцінюють за плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами.

Використовуючи оцінку по нормативній виробничій собівартості при вибутті запасів виникає нова категорія витрат – наднормативні виробничі витрати. При цій оцінці визначають і окремо обліковують відхилення фактичної виробничої собівартості за звітний період від облікової ціни, тобто нормативної собівартості. Фактична виробнича собівартість обчислюється як різниця між нормативною виробничою собівартістю (витрати в межах норм) та позитивними відхиленнями, тобто зменшення витрат порівняно з нормами. Усі понаднормативні витрати (негативні відхилення) відносяться до фактичної собівартості реалізованої продукції. Позитивною стороною розрахунку випуску готової продукції по вказаній собівартості є єдність оцінки в поточному обліку,

при плануванні і складанні звітності.

1.2 Особливості формування готової продукції у виробничому процесі та її оцінка

Оцінка готової продукції це спосіб визначення ціни продукції на усіх етапах її створення та реалізації, яка може здійснюватись в бухгалтерському обліку та звітності в вартісному вимірі, яка встановлюється в сумі фактичних затрат, що пов'язуються з виробництвом продукції.

В момент здійснення продажу готової продукції оцінка їх здійснюється за одним з таких методів [9, с. 48]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукту;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Методика ідентифікованої собівартості здійснюється шляхом особливого маркування товару, це дозволяє завжди визначати вартість та дату продажу кожної одиниці запасів. Цей метод слід використовувати для готової продукції, яка має високу ціну та малу кількість.

Наступною методикою, яку варто зазначити є методика, що базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси які були придбані першими продаються чи використовуються першими. Даний метод має назву ФІФО і найчастіше використовується для товарів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною і незмінною.

Застосування норм витрат на одиницю продукції, що встановлюються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін характеризує оцінка товарів та готової продукції за

нормативними затратами.

Оцінку за цінами продажу може використовуватися малими підприємствами чи фізичними особами в роздрібній торгівлі. Слід зазначити, що собівартість реалізованих товарів може бути визначеною, як різниця між продажною ціною реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на них.

Для відображення продажу готової продукції в бухгалтерському обліку існує дві оцінки [22]:

- оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість;
- оцінка, що визначається за домовленістю сторін.

Важливо помітити, що в кінці місяця сумарний об'єм випущеної продукції оцінюють за встановленими та утвердженими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. Відповідно до відомості випуску готової продукції встановлюють результат виконаних робіт підприємства у виробничому процесі, а саме економію або перевитрати. Що стосується поточного обліку її оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю).

В тому випадку, коли здійснюється оцінка готової продукції за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець поточного місяця ці відхилення розподіляються між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. Коли ж оцінка здійснюється за іншими методами, відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

Реалізацією готової продукції закінчується виробничий процес на підприємстві.

Слід відмітити, що готовою продукцією називають вироби і напівфабрикати, виробничий процес над якими повністю завершений, або укомплектовані товари, відповідають встановленим та діючим стандартам та вимогам чи технічним умовам, передані на склад чи замовникам і мають сертифікат якості сертифікат місця виготовлення (країни).

Основну частину продукції, що знаходиться на території підприємства становить саме готова продукція, до складу якої входять також і відпущені на сторону напівфабрикати власного виробництва, виконані роботи і надані послуги промислового характеру своїм виробництвам обслуговуючого характеру і господарствам, будівництва та створення довгострокових активів, стороннім організаціям.

Головна частка готової продукції призначається для реалізації на сторону, але звичайно частина її може використовуватися в межах організації.

Важливим значенням для обліку, при його правильній організації, а також для процесу контролю наявності та руху готової продукції має розроблення її номенклатури, тобто, переліку найменувань видів продукції, виробленої в організації, а за її основу береться класифікована готова продукція. Що відбувається за певними ознаками: сортам, маркам, фасонів, артикулів, розмірами та іншими ознаками.

Також, слід зазначити, що при відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві оцінки:

- оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість;
- оцінка, що визначається за домовленістю сторін [43, с.116].

Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати. У поточному обліку її оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. При оцінюванні її за іншими цінами відхилення визначають як

різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

Обтяжливим вважається контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Сільськогосподарська продукція у натуральному виразі визначається виходячи з її фактичної маси (кількості) у місці оприбуткування, зокрема:

- зерно, насіння соняшнику - франко-тік (франко-місце зберігання);
- солома, сіно - франко-місце зберігання;
- цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, маточники цукрових буряків, коренеплоди - франко-поле (франко-місце зберігання);
- плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочі закритого ґрунту - франко-пункт приймання (зберігання);
- соломка та треста льону, конопель - франко-пункт зберігання чи первісної переробки (на підприємстві);
- насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур -франко-пункт зберігання;
- зелена маса на корм – франко-місце споживання; - зелена маса на силос, трав'яне борошно, сінаж, виготовлення гранул - франко-місце силосування чи переробки;

– приплід, приріст живої маси, приріст тварин, які не зважуються - франко-місце отримання;

– продукція тваринництва (молоко, вовна, мед, віск, риба тощо) - франко-місце отримання;

– інша сільськогосподарська продукція - франко-місце зберігання.

Фактична кількість сільськогосподарської продукції визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна та насіння соняшнику на току тощо), угару зеленої маси у процесі ферментації тощо.

Сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи оцінюють з урахуванням їх якості.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється за:

– останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

– ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість;

– додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи, за відсутності активного ринку на такі активи, можуть оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Наприклад, зернові відходи оцінюються за вартістю зерна виходячи з його вмісту у зернових відходах; цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів, дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин, відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур, падалиця можуть оцінюватися за справедливою вартістю коренів

кормових буряків.

Побічна сільськогосподарська продукція (солома, гичка, стебла кукурудзи і соняшнику, капустиного листа тощо) за умови відсутності для неї активного ринку може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов'язаними із заготівлею цієї продукції.

Бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які використати у виробничому процесі або реалізувати неможливо, активом не визнаються. Витрати на утилізацію такої продукції та відходів включаються до складу Інших операційних витрат.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання та додаткові біологічні активи, які не беруть участі у сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, напрями їх подальшого використання не визначені тощо), оцінюють та відображають відповідно до положення (стандарту) 9 "Запаси".

Додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визнання і відокремлення від біологічного активу та/або ґрунту визнаються запасом і обліковуються в складі продукції сільськогосподарського виробництва.

Первісною вартістю сільськогосподарської продукції як запасу є її справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена при первісному визнанні.

Первісною вартістю додаткових біологічних активів, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності, є їх справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена при первісному визнанні, або вартість, за якою вони відображаються в обліку на дату визнання їх запасами.

Сільськогосподарська продукція після її первісного визнання та біологічні активи, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності, відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані сільськогосподарська продукція та матеріали

сільськогосподарського призначення обліковуються окремо від сільськогосподарської продукції, одержаної від власного виробництва.

Готова продукція списується з Балансу за реалізаційною ціною, причому різниця між фактичною собівартістю і реалізаційною ціною розглядається як операційний результат і проводиться, як правило, по субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Порядок проведення уцінки готової продукції аналогічний порядку проведення уцінки інших запасів. Він визначений положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей.

Оцінка реалізації готової продукції використовується при відображенні собівартості реалізованої продукції у фінансових звітах, зокрема у “Звіті про фінансові результати” (форма 2).

Так, у статті “Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” відображається загальний доход (виручка) від реалізації продукції без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів і податків з продажу (податку на додатну вартість, акцизного збору, збору на розвиток хмелярства і виноградарства, тощо). У статті “Інші вирахування з доходу” відображаються надані знижки, повернення продукції, ті чи інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції. У статті “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” показується виробнича собівартість реалізованої продукції, яка визначається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Запаси”.

Готову продукцію оцінюють за фактичною виробничою собівартістю. Протягом місяця готова продукція передається з виробництва в експедицію, на склад в кількісному виразі. По закінченню місяця складають фактичну собівартість.

1.3. Економічний зміст процесу реалізації готової продукції

В сучасних умовах підприємства, зайняті виробництвом сільськогосподарської продукції, повинні бути активними учасниками ринку, прагнути до вигідного розміщення товарної продукції серед потенційних покупців, розвивати власну мережу торгівлі. За таких умов збут є кінцевою стадією руху фізичного капіталу, що потребує науково обґрунтованого управління нею. Він покликаний забезпечити задоволення потреб споживачів і має здійснюватися максимально ефективно.

Підвищення ролі збуту продукції (товарів, робіт і послуг) для аграрних підприємств зумовлене рядом причин, серед яких варто виділити:

- необхідність активізації збутової діяльності сільськогосподарських підприємств, зумовленої насиченням ринку продукції сільського господарства та врахування її специфічних особливостей (псування, втрата якостей товарної продукції і товарного вигляду, інше);

- конкурентна боротьба за потенційних покупців (споживачів), яка ускладнюється захопленням вітчизняного ринку сільськогосподарською продукцією іноземного виробництва. Проблема „інтервенції” зарубіжної продукції у вигляді сировини та готових товарів зумовлена тим, що лише незначна частина аграрних формувань здатна швидко реагувати на зміну ринкової кон’юнктури. Велика кількість торгово-посередницьких організацій вирішують її не на користь вітчизняних виробників;

- раціоналізація збутової діяльності;

- комерціалізація діяльності аграрних підприємств та їх орієнтація на концепцію маркетингу.

Однак, організувати збутову систему окремо взятого сільськогосподарського підприємства досить складно через ряд проблем, які створюють умови низької ефективності збуту та впливають на кінцеві результати господарювання. Для з’ясування причин низької ефективності збуту

необхідно в'яснити сутність та економічний зміст категорії „збут” як об'єкта обліку і контролю, визначити його місце у господарському процесі.

Дослідження суті збуту вимагає вивчення середовища функціонування та умов його виникнення. Для розкриття економічного змісту цієї категорії необхідно уточнити загальноекономічну сутність елементів та основних понять, що характеризують збут, визначити його якісну специфіку як об'єкта обліку, контролю та управління.

Для з'ясування суті збуту пропонується розглядати його в рамках ринкових категорій та перетворень як інтегровану систему з розгалуженою структурою, зміст та наповнення якої буде визначатися роллю в господарському процесі і залежатиме від особливостей господарської діяльності самого підприємства. Тобто, роль і місце збуту в господарському процесі може змінюватися залежно від стратегії підприємства та напрямків його розвитку.

Найчастіше збут ототожнюють з реалізацією. Тому виникає необхідність з'ясування економічної суті реалізації. Термін „реалізація” походить від латинського „realiz” і перекладається як „речовий”, „дійсний”. В обліковій термінології М.К. Пархомиць розглядає її як процес перетворення товарної форми продукції на грошову [60, с.36-39]. Але така позиція не враховує вимоги ринкової економіки, не розкриває повною мірою суть та економічний зміст реалізації як господарського процесу.

В інших економічних словниках реалізація продукції трактується як її доставка покупцям за певну оплату згідно з укладеними договорами. У вузькому трактуванні вона зводиться до юридичного акту купівлі-продажу.

Окремі науковці розширюють визначення реалізації, характеризуючи її як заключну стадію кругообігу засобів підприємства, при якому господарству відшкодовуються в грошовій формі кошти, затратені на виробництво і збут товарної продукції [55]. Тобто, збут ними трактується як складова реалізації.

При трактуванні реалізації та збуту більшість дослідників відштовхуються від їх „історичного” значення і розглядають реалізацію як

завершальну ланку діяльності сільськогосподарських підприємств, практичне втілення якої здійснюється через сферу торгівлі.

Розглянемо різні погляди вчених щодо пояснення економічної суті

Як завершальний етап операційного циклу реалізація здійснюється через сферу торгівлі, виникнення якої пов'язано з розвитком товарного господарства. Її розвиток в аграрній сфері зумовлений наявністю товарного ринку, який формується в результаті функціонування сфери обміну і включає етапи купівлі-продажу товарної продукції сільськогосподарського виробництва та переробних галузей, надання послуг.

Отже, обіг є не що інше, як економічна форма доведення виробленої продукції до кінцевих споживачів в умовах товарних відносин.

Об'єкти обміну відрізняються за споживчими вартостями, але по вартості вони залишаються рівними, інакше відпадає потреба у здійсненні обміну. Тому наступним етапом розвитку обміну, зовнішнім втіленням вартості товару виступають гроші, як загальний еквівалент. Отже, економічний зміст обміну полягає в зміні прав власності товарів або зміні їх стану.

В процесі купівлі-продажу товарів за грошові кошти відбувається обмін, рух споживчих вартостей, під яким розуміють процес реалізації (реалізація є рухом споживчих вартостей).

Стабільний стан економіки передбачає здійснення постійного двостороннього процесу обміну, який забезпечується існуванням ринку. При цьому в процесі обміну відбувається зміна товарної форми суспільного продукту на грошову та грошової форми на товарну.

На рівні підприємства, реалізація – це процес переходу продукції зі сфери виробництва в сферу обігу на основі акту купівлі-продажу, товарно-грошова форма обміну продукції та послуг підприємства, в результаті якої відбувається відшкодування понесених на виробництво витрат у вартісній формі.

ГК – З – В – ГП – ГК' , де

ГК - грошові кошти;

З - запаси;

В-виробництво;

ГП - готова продукція.

В підприємницькому середовищі збут трактується як система заходів по доведенню товару до споживачів через систему оптової та роздрібною торгівлі [30].

М.С. Палюх характеризує збут як процес реалізації виробленої продукції з метою перетворення товарів у гроші та задоволення запитів споживачів [56, с. 392]. Збут – це міст підприємства до ринку, який повинен забезпечити підприємству достатній рівень рентабельності та можливості її підвищення. Реалізація – це процес і доводить, що успішність збутової системи залежить від правильності формування і використання таких інструментів як: програма збуту, ціна і умови продажу, реклама і стимулювання товароруху, логістика (складування, зберігання, транспортування товарів).

Місце і роль збуту в суспільному відтворенні визначається господарським механізмом, який встановлює умови продажу та розрахунків за реалізовану продукцію, визначає цінову політику. Господарський механізм, складовою якого є збут продукції, супроводжується створенням доданої вартості та отриманням фінансових результатів. Тому окремі його елементи регулюються на загальнодержавному рівні (нарахування і сплата податків).

Відповідно до положень нормативних актів реалізованою продукцією (роботами, послугами) є вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), вказана в оформлених, як основа для розрахунків з покупцями (замовниками) документах, включаючи продажну вартість відвантаженої на виконання бартерного контракту продукції (робіт, послуг). Моментом реалізації продукції (робіт, послуг) вважається дата відвантаження (передавання) продукції, товарів (підписання документа про виконання роботи, надання послуги) [31].

Західні вчені-економісти із моментом реалізації поєднують визнання доходів і відмічають, що відповідно до методології обліку доходи від продажу вважаються отриманими в той звітний період, коли право власності на товари перейшло до покупця.

Відповідно до міжнародних стандартів при розрахунку фінансових результатів за фактом здійснення господарської операції застосовується принцип реалізації, який визначає момент визнання товарів реалізованими.

Для забезпечення єдиного підходу до трактування збуту та збутової діяльності в обліковій практиці необхідно розглядати збут продукції в широкому та вузькому розумінні, з позицій виконуваних ним функцій та з врахуванням окремих елементів політики підприємства (управління, маркетингу, обліку).

Враховуючи історичний аспект та особливості розвитку ринку, збут в сільськогосподарських підприємствах слід розглядати не як окреме явище, а як процес (від лат. *processus* – просування), що складається із сукупності послідовних дій починаючи з просування товарної продукції на ринок (включаючи заходи по стимулюванню) і закінчуючи організацією розрахунків.

Отже, в широкому розумінні процес збуту – це послідовна зміна явищ у результаті здійснення торгової діяльності. У вузькому розумінні – це сукупність послідовних дій, що забезпечують можливість отримання позитивного фінансового результату: від орієнтації виробництва на задоволення платоспроможного попиту покупців до отримання грошової виручки в результаті розрахунків.

В сільському господарстві пріоритет зберігається за виробничими галузями, хоча торгівля відіграє далеко не останню роль в господарському процесі. Тому, на нашу думку, торгівлю варто розглядати як інструмент збуту, основну частину збутового процесу, яка забезпечує відтворювальний цикл і здійснюється шляхом купівлі – продажу (передачі права власності на товар), різновид підприємницької діяльності.

Торгівля відокремлено розглядається як вид діяльності, суть якої зводиться до придбання товарів, послуг та цінностей для подальшого перепродажу чи передачі за певну плату права користування або отримання вигоди. Однак у сільськогосподарських підприємствах, орієнтованих більше на виробництво товарної продукції, ніж на її збут, торгівля розглядається як складова частина господарського механізму. Вона органічно пов'язана з

виробництвом та процесом передпродажної доробки товарної продукції для подальшої передачі споживачам за певну плату. Торгівля забезпечує можливість обміну і в межах сільськогосподарського підприємства є головною передумовою (першопричиною) розвитку комерційних відносин. Комерція (від лат. *commercium* – торгівля) часто вживається для характеристики збуту. Цьому сприяє зміщення підприємницьких акцентів із суто виробничих проблем на проблеми збутового процесу.

В ринкових умовах комерційні відносини є невід’ємною частиною господарської діяльності підприємства, які забезпечують стабільність його роботи. Поширення комерційної діяльності зумовлено соціально-економічними змінами у країні, розвитком малого бізнесу, необхідністю самостійного вибору напрямків продажу для забезпечення ефективного збуту. Такі зміни однаково стосуються великих спеціалізованих та малих підприємств, оскільки із зростанням обсягу виробництва зростає проблема продажу товарної продукції.

Комерція виступає результатом вдалого поєднання процесів виробничо-збутової діяльності підприємства, до складу яких входять матеріально-технічне забезпечення, виробництво та продаж.

Комерційна діяльність в сільському господарстві є досить складним утворенням та інтегрує в собі багато напрямків, серед яких варто виділити наступні:

- матеріально-технічне забезпечення господарського процесу;
- планування виробництва товарної продукції за структурою та асортиментом;
- пошук вигідних партнерів серед постачальників та покупців;
- організація збутових процесів з врахуванням елементів ефективності;
- вибір оптимальної цінової політики;
- оперативний облік та прогнозування ринкових змін і факторів, що впливають на результативність збуту.

Ринкові відносини вимагають від їх учасників високого динамізму. В таких умовах для забезпечення успішної діяльності сільськогосподарські підприємства повинні володіти „комерційним чуттям ринку”. Їх діяльність

(незалежно від розміру підприємства) повинна спрямовуватися на досягнення комерційного успіху, що забезпечує отримання очікуваного результату і стабілізацію фінансового стану за рахунок цілеспрямованих дій.

Дослідження розвитку відносин обміну, узагальнення і систематизація існуючих позицій вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяють виділити наступні підходи відносно трактування збуту:

– збут як система (впорядкована за структурною будовою, цілеспрямована сукупність окремих елементів, які знаходяться у чітко визначеній організаційній, інформаційній, технологічній та економічній єдності);

– збут як діяльність, представлена набором функцій, що регулюються на постійній основі в тісному зв'язку та координації з іншими специфічними функціями підприємства. В даному випадку збутовою діяльністю ми вважаємо специфічну форму відносин, яка буде включати ціль, засоби, результат і сам процес збуту.

– збут, як вихідний пункт вдосконаленого розвитку різновидності комерції та підприємництва – продаж виробленого товару, який, з ростом конкурентної боротьби, трансформується в маркетингову діяльність.

Останній підхід до трактування збуту залишається дискусійним і не має одностайної підтримки. Для його пояснення необхідно з'ясувати суть та сферу використання маркетингу.

Маркетинг включає реалізацію збутової політики з визначенням каналів і методів збуту відносно кожного окремого виду товарної продукції, розрахунок можливих затрат на організацію збуту. Разом з тим, організація збуту та здійснення збутових операцій належить до господарської діяльності і сфер управління, до якої відноситься маркетинг. Тобто, маркетинг, як підсистема менеджменту, забезпечує можливість організації та ефективного управління збутовим процесом [54, с.25].

На основі аналізу літературних джерел з організації збуту на сільськогосподарських підприємствах ми дійшли висновку, що за економічною суттю маркетинг і збут є різними категоріями. Маркетологи трактують збут як

основну функцію маркетингу, що базується на ринкових досягненнях, пошуку ефективних каналів і форм продажу, контролю за процесом реалізації. Ми розглядаємо збут як процес, що поєднує операції з моменту відокремлення товару від виробника (з передачі права власності).

Збутова політика підприємства – це обрана керівництвом сукупність збутових стратегій маркетингу (стратегій охоплення ринку, позиціонування товару) і комплекс заходів (рішень і дій) по формуванню асортименту товарної продукції та ціноутворенню, формуванню попиту і стимулюванню збуту (обслуговування покупців, комерційне кредитування, знижки), укладанню договорів продажу товарів, товароруху, транспортуванню, інкасації дебіторської заборгованості. Це спосіб здійснення збутової діяльності.

На відміну від збутової політики, збутовою діяльністю слід вважати комплекс заходів, що починається з планування об'ємів реалізації товарної продукції з врахуванням кінцевої мети продажу; включає цінову політику на основі ринкових змін, пошук вигідних каналів збуту та чинників, які стимулюють збутовий процес і забезпечують його максимальну ефективність.

Будь-яка діяльність включає ціль, засоби її досягнення, результат і сам процес. Таким чином, збутова діяльність є результатом здійснення збутової політики, яка передбачає аналіз можливих варіантів організації та здійснення збутових операцій з метою вибору найбільш оптимального, який би забезпечував отримання максимальних результатів господарювання.

Збутова політика формується на основі цілей і задач збутової діяльності. Вона повинна відповідати бізнес-концепції організації, обраному курсу дій (орієнтирів). Отже, збутова політика є основою здійснення збутової діяльності і залежить від впливу наступних чинників:

- споживачі (кількість, концентрація, потреби);
- збутовий потенціал підприємства (ресурси і маркетингові можливості); конкуренція;
- канали розподілу (альтернативи, доступність).

Збутова політика сільськогосподарського підприємства повинна орієнтуватися на:

– отримання підприємством прибутку в звітному періоді та забезпечення передумов і гарантій його отримання в майбутньому;

– максимальне задоволення платоспроможного попиту споживачів;

– довгострокову ринкову стійкість та конкурентоспроможність підприємств.

Ці орієнтири визначає ринок, оскільки саме він надає виробникам с.-г. продукції різні можливості для її збуту і, одночасно, накладає на них певні обмеження.

Розробка збутової політики підприємства передбачає визначення її стратегії і тактики з використанням прогнозування, планування, обліку, аналізу та контролю операцій по збуту товарної продукції.

Таким чином, збутова політика визначає напрям збутової діяльності та включає комплекс збутових операцій, здійснення яких на підприємстві повинно забезпечити ефективний збут. За таких умов збутова політика сільськогосподарського підприємства повинна бути базою для розробки постачальницької, виробничої, інноваційної та фінансової політики.

Збутова політика сільськогосподарських підприємств будується на поєднанні 2-х систем збуту:

1. система збуту, що належить підприємству, передбачає продаж виготовленої товарної продукції через власну торгівельну мережу;
2. система збуту, пов'язана з підприємством, що передбачає укладання договорів із самостійними продавцями.

При цьому шляхи збуту можуть бути прямими і непрямими (рис.1.2.). Виходячи з цього за шляхами збуту пропонуємо розрізняти прямий і непрямий збут. Непрямий збут передбачає наявність каналів збуту. Часто в літературних джерелах шляхи і канали збуту ототожнюються.

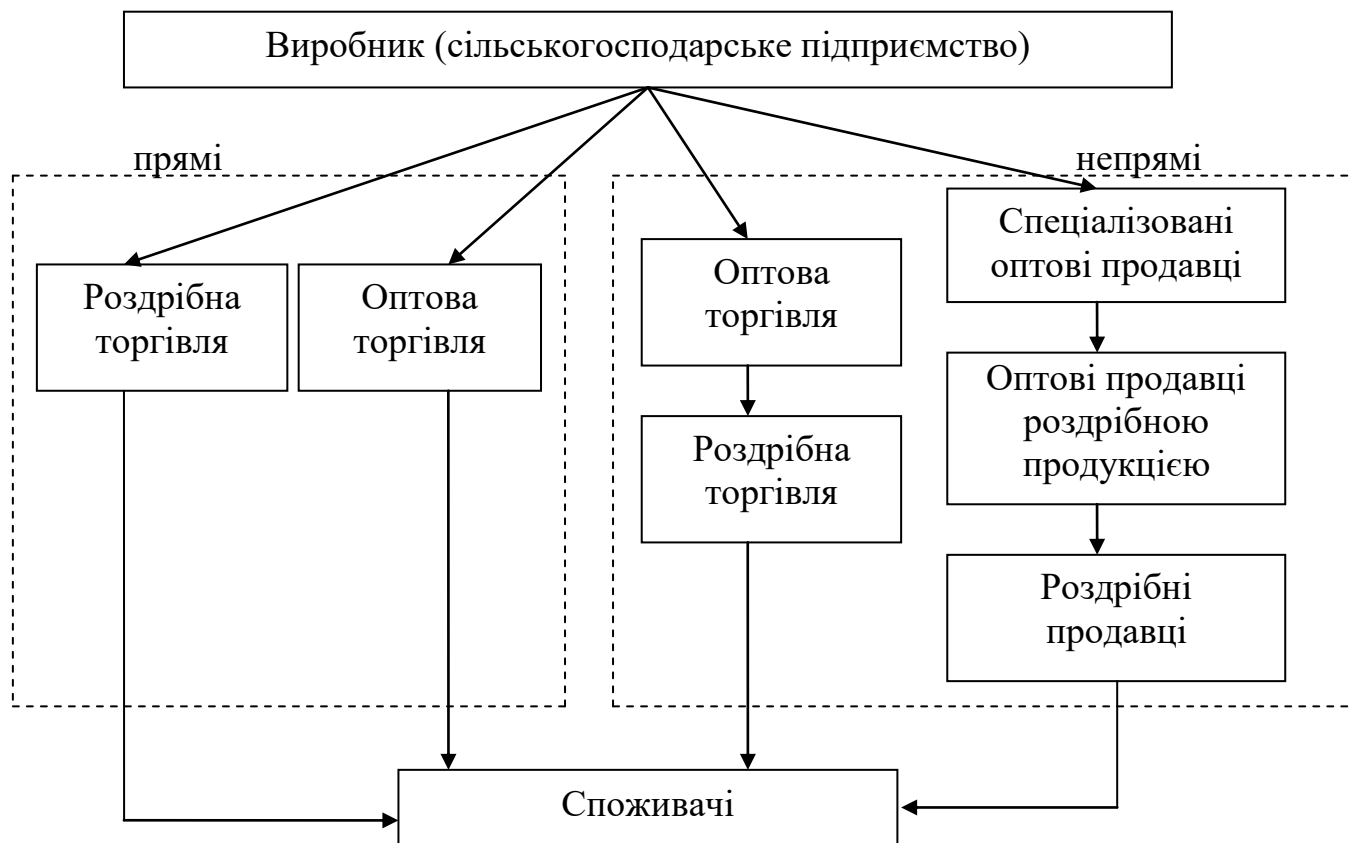


Рис. 1.2. Шляхи збуту підприємства

Довжина каналу збуту характеризується числом учасників збутового процесу або посередників у збутовому ланцюжку. Ширина каналу збуту – це число незалежних учасників збутового процесу на його окремому етапі [49, с.120]. Ми вважаємо, що при прямому збуті, каналів збуту не існує – є лише напрямки продажу, оскільки товарна продукція переміщається безпосередньо від підприємства-виробника до кінцевого споживача. Таким чином, виробник товарної продукції, на нашу думку, не може бути сам для себе каналом збуту.

Отже, реалізація як економічна і облікова категорія займає важливе місце у теоретичних дослідженнях, а також у практичному використанні бухгалтерами і фінансистами. Для організації та управління збутом процес реалізації необхідно розглядати комплексно, як ланцюг послідовних заходів із загальними та специфічними проявами. Обов'язковою умовою його здійснення є забезпечення економічної доцільності результатів збутової діяльності.

Висновки до розділу 1

У першому розділі нами розглянуто економічну суть готової продукції та її значення в отриманні прибутку на ПАП “Промінь”, визначені основні завдання обліку щодо документального оформлення руху готової продукції, розглянуто класифікацію готової продукції згідно з П(С)БО 9 та способи її оцінки при випуску з виробництва та продажу.

1. В умовах переходу економіки України до ринку, все більше виникає необхідність активніше використовувати бухгалтерський облік і аналіз в управлінні виробничим процесом. Суттєво за останній час змінилась бухгалтерська звітність. Її склад, зміст стали відповідати міжнародній практиці. Головне завдання трансформації національної системи бухгалтерського обліку полягає в прискоренні процесу приведення її у відповідність з вимогами ринкової економіки та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Надані суб’єктам господарювання можливості визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського обліку).

2. Принцип формування бухгалтерської інформації розглянуто в двох напрямках:

а) звичайний виробничий облік, головною метою якого є отримання облікових даних про витрати випуску продукції і оприбуткування її на склад, а також очікуваний прибуток від її реалізації;

б) використання отриманої інформації про фактичні витрати і нормативну собівартість з метою прогнозування майбутніх витрат виробництва і прийняття управлінських рішень.

3. Вважаємо, що поліпшити управління витратами та контроль за формуванням собівартості на ПАП “Промінь” можливо шляхом впровадження нормативного методу обліку витрат безпосередньо в облікових бухгалтерських регістрах, затвердивши його застосування в наказі про облікову політику. Зарубіжний аналог такого методу обліку відомий під назвою “стандарт-кост”. Відповідно до нього облік витрат, випуску продукції та незавершеного виробництва ведеться за нормативними значеннями.

4. При цьому в робочий План рахунків ПАП “Промінь” пропонується ввести додаткові рахунки й субрахунки, на яких відображаються нормативні витрати та відхилення від норм. За дебетом рахунків відхилень від норм відображатимуться перевитрати, тобто негативні відхилення, а за кредитом – позитивні. В кінці кварталу перед складанням фінансової звітності потрібно провести коригування фактичних значень вартості готової продукції і собівартості реалізованої продукції на виявлені відхилення.

5. На ПАП “Промінь” при відпуску запасів у виробництво їх оцінку здійснюють за методом середньозваженої собівартості. Готову продукцію оцінюють за фактичною виробничою собівартістю. На практиці це не дає змоги оперативно визначити резерви зниження собівартості продуктів і значно ускладнює роботу бухгалтерії. Враховуючи технологічні особливості м’ясопереробного виробництва, доцільно оцінку сировини і матеріалів при відпуску їх у виробництво проводити за методом нормативних затрат (п.16 П(С)БО 9 “Запаси”), виходячи з кількісно-якісних характеристик сировини та особливостей товарних груп матеріалів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Синтетичний та аналітичний облік готової продукції на підприємстві

Готовою продукцією ПАП “Промінь” вважаються конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику. Готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємства. В основному готова продукція призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві. До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи та послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи. Якщо на ПАП “Промінь”, поряд з виробництвом, здійснюють капітальні вкладення, то виконані послуги також відображають в обліку як готову продукцію.

Готова продукція на ПАП “Промінь” проходить наступні стадії:

- а) випуск продукції з виробництва та здача її на склад;
- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції;
- д) реалізація продукції, одержання грошових коштів від покупців за відпущену продукцію.

Облік готової продукції ПАП “Промінь” повинен бути організованим на всіх етапах (стадіях) її руху. Облік готової продукції та її реалізації необхідний для контролю за наявністю, рухом, зберіганням продукції, для правильного і своєчасного її оприбуткування на склад, а також для отримання точних даних

про залишки готової продукції на складі.

Готова продукція обліковується на ПАП “Промінь” за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру:

- натуральних, які характеризують кількість, обсяг та вагу продукції відповідно до їх фізичних властивостей;
- умовно-натуральних, які необхідні для одержання узагальнених показників з обліку однорідної продукції.

Залежно від виду відпуск готової продукції з виробництва оформляється та відображається в обліку по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад. У цьому випадку кількісний облік готової продукції по її видах і місцях зберігання може бути організованим декількома способами, власне аналогічно обліку запасів (тобто в сортових картках складського обліку на основі приймально-здавальних актів, відомостей) або безкартковим способом.

Відпуск продукції з виробництва та передача її на склад оформляється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються у двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. На підставі другого примірника накладної матеріально відповідальна особа робить записи в картках складського обліку про оприбуткування готової продукції, після чого разом із матеріальним звітом передає накладні в бухгалтерію. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і, у разі необхідності, зважуватися.

На складі ПАП “Промінь” в облікових реєстрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному виразі. Облік готової продукції в картках складського обліку ПАП “Промінь” ведуть по найменуваннях і сортах (номенклатурних номерах). Записи в картках робляться по кожному

прибутковому і видатковому документі з виведенням залишку після кожного запису.

Облік руху продукції в картках складського обліку ПАП “Промінь” може здійснюватися за допомогою технічних засобів, встановлених безпосередньо в цехах та інших місцях надходження готових виробів. Разом з первинним оформленням прибуткування і відвантаження продукції в електронно-обчислювальні машини (ЕОМ) заносяться необхідні дані для подальшого групування в будь-якому розрізі, який необхідний для управління, контролю і складання звітності.

При безкартковому способі за допомогою ЕОМ на ПАП “Промінь” кожного дня складають оборотні відомості обліку випуску із виробництва і руху готових виробів в розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансування даних з оприбуткування, відвантаження і залишків продукції. Залишки готової продукції періодично інвентаризуються.

При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції у ПАП “Промінь” в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиту. Для цього використовуються сучасні комп’ютерні системи із відповідним програмним забезпеченням, картки замінюються машинограмами і відеограмами по кожному найменуванню або виду.

Обов’язковою умовою необхідної організації обліку готової продукції в ПАП “Промінь” є наявність номенклатури-цінника. В ньому вказується вид кожного виробу, його відмінні риси, присвоєний код, сукупний номенклатурний номер, який закріплюється за ним на весь час виробництва та збуту продукції на даному підприємстві, облікова і фактична ціна.

При використанні ЕОМ в бухгалтерському обліку ПАП “Промінь”, крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка оподатковується різними податками, довідників середньоквартальної і середньорічної собівартості, платників та вантажоотримувачів. У вигляді довідників формуються рахунки-фактури на відвантажену продукцію, як на

внутрішній ринок, так і на експорт. В довідниках вказується найменування виробу, код, параметри (ціна, собівартість, податки і т.д.). Всі ці дані записуються на машинограми і використовуються для оперативного управління запасами, а також використовуються для складання бухгалтерської звітності. Рух первинних документів з обліку готової продукції у ПАП “Промінь” наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Схема руху первинних документів з обліку готової продукції у ПАП “Промінь”

Для того, щоб обліковувати випуск продукції ПАП “Промінь”, бухгалтерія вручну чи за допомогою комп’ютера, складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства в натуральному та грошовому виразі. Дані цієї відомості використовуються для контролю за виконанням бізнес-планів і для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках.

Синтетичний облік випуску готової продукції ПАП “Промінь” можна вести двома способами: з використанням спеціального рахунку 26 “Готова продукція” і без цього рахунку – прямим списанням на рахунок 90 “Собівартість реалізованої продукції”. Якщо продукція ПАП “Промінь” має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад. В такому разі оформляються первинні документи і використовуються бухгалтерські рахунки, показані на рис. 2.2.

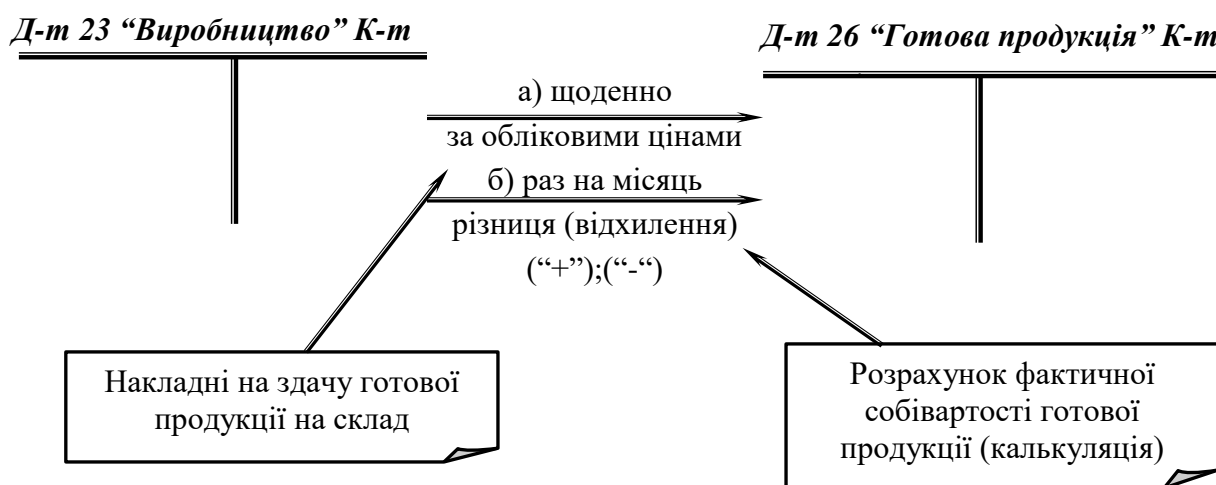


Рис. 2.2. Схема обліку випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики

По дебету рахунку 26 “Готова продукція” відображається надходження готової продукції ПАП “Промінь” (власного виробництва) за первісною вартістю, по кредиту – списання готової продукції за сумою відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, яка визначається у відсотках та обчислюється як відношення відхилень по залишку готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень визначається за формулою:

$$V_{\text{факт}} = \% V \times V_p, \quad (2.1)$$

де $V_{\text{факт}}$ – сума відхилень;

% В – рівень відхилень;

V_p – вартість реалізованої зі складу продукції.

Для розрахунку рівня відхилень використовується наступна формула:

$$\% B = (B_o - B_m) / (C\text{-до рах. 26} + Дт об-т рах. 26), \quad (2.2)$$

де B_o – сума відхилень на початок місяця;

B_m – сума відхилень поточного місяця.

Якщо рахунок 26 у ПАП “Промінь” не використовується, то синтетичний облік оприбуткування готових виробів ведеться на рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” по фактичній виробничій собівартості й кореспондує з рахунком 791 “Результат основної діяльності”.

Сальдо по рахунку 26 “Готова продукція” повинно відповідати залишку готових виробів у відомості та наявним запасам на складі.

Якщо продукція ПАП “Промінь” не має натуральних параметрів – робота (ремонт) або послуга (транспортні послуги) – то в бухгалтерському обліку випуск рівнозначний передачі продукції замовнику, і тому факт випуску відображається таким чином, як показано на рис. 2.3.

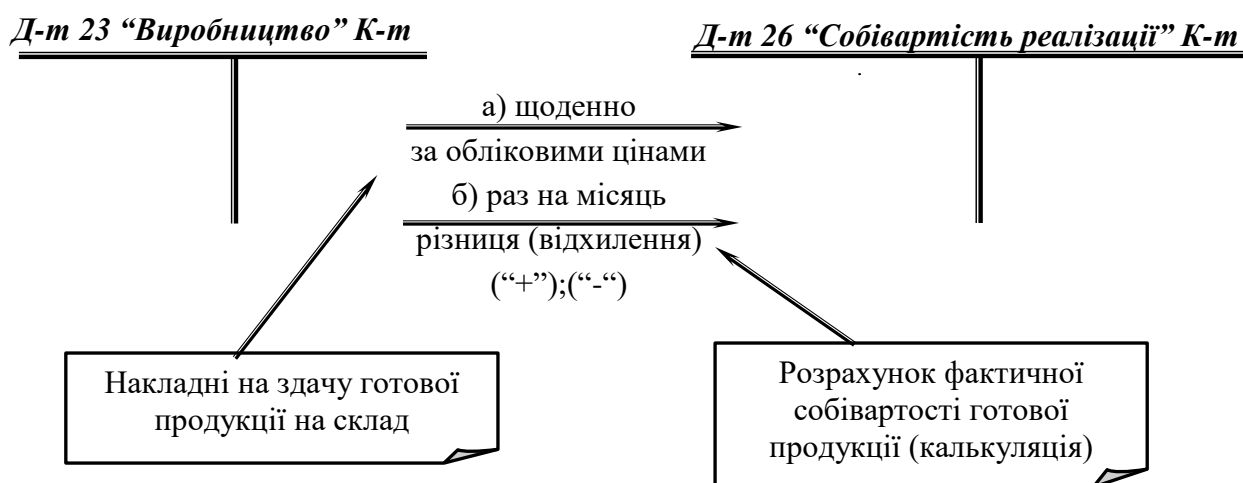


Рис. 2.3. Схема обліку випуску готової продукції, що не здається на склад і не має кількісних та якісних характеристик

Отже, на нашу думку, основними завданнями бухгалтерського обліку готової продукції ПАП “Промінь” та її реалізації є:

- перевірка виконання плану випуску продукції та її відвантаження на ПАП “Промінь”;
- правильне і своєчасне оформлення первинних документів руху продукції на складі (у матеріально-відповідальних осіб) ПАП “Промінь”;
- правильне і своєчасне оприбуткування й списання готової продукції ПАП “Промінь” на основі первинних документів, що дозволяє здійснювати контроль за збереженням продукції;
- отримання даних про кількість і вартість випущеної продукції ПАП “Промінь”;
- контроль за відвантаженням продукції та розрахунками з покупцями згідно з укладеними угодами;
- визначення залишків готової продукції на складах, контроль за відповідністю фактичних залишків з обліковими;
- контроль за виконанням обсягів продажу та витратами по збуту ПАП “Промінь”;
- контроль за витратами та доходами від її реалізації.

На ПАП “Промінь” готову продукцію з виробництва передають на склад, в експедицію на підставі накладних на передачу товарно-матеріальних цінностей. Підрозділ-здавальник (цех) накладну виписує у двох примірниках. На обох примірниках накладних є два підписи: начальника цеху готової продукції та начальника складу готової продукції, експедиції.

На підставі одного з примірників накладної, що залишається на складі готової продукції ПАП “Промінь” начальник складу заповнює картку складського обліку. Записи у картці складського обліку ПАП “Промінь” роблять на підставі кожного прибуткового чи видаткового документа: після запису про надходження чи вибуття зі складу, підбивають підсумок за операціями та виводять залишок. На ранок кожного дня начальник цеху передає у бухгалтерію ПАП “Промінь” інформацію про залишок готової продукції на початок дня, вироблену та передану на склад готову продукцію на протязі дня та залишок продукції на кінець дня на складі.

На перше число кожного місяця комісією в складі трьох чоловік

проводиться інвентаризація залишків готової продукції на складі.

Для обліку і узагальнення інформації про первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, отриманих від сільськогосподарського виробництва, а також їх руху після первісного визнання призначено активний рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

За дебетом рахунка 27 відображається надходження сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, за кредитом - вибуття сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів внаслідок продажу, переробки, внутрішнього споживання, внесків до статутного капіталу, безоплатної передачі тощо.

Аналітичний облік сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів ведеться за видами продукції у ПАП “Промінь”.

Відображення на бухгалтерських рахунках руху сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів у ПАП “Промінь” відображено показано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Господарські операції з обліку сільськогосподарської продукції
у ПАП “Промінь”

| Пор. № | Зміст господарської операції | Кореспондуючі рахунки | |
|--------|---|-----------------------|----------|
| | | дебет | кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Первісне визнання сільськогосподарської продукції | 27 | 23 |
| 2 | Первісне визнання поточного біологічного активу рослинництва | 21 | 23 |
| 3 | Сторнування вартості невикористаних відходів, що одержують при сортуванні та доробці зерна (запис методом “червоне сторно”) | 27 | 23 |
| 4 | Передача сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів однією матеріальною особою іншій | 21 27 | 21 27 |
| 5 | Оприбуткування надлишків сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів, виявлених при інвентаризації | 21 27 | 719 |
| 6 | Використано сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні | 23 | 27 |

| | | | |
|--|---|----------|----------|
| | активи на біологічні перетворення (насіння, посадковий матеріал, корми власного виробництва, гній тощо) | | |
| Списана реалізована сільськогосподарська продукція: | | | |
| 7 | - за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; | 901 | 21 27 |
| | - за цінами реалізації | 30 36 | 701 |
| Видача сільськогосподарської продукції в рахунок оплати праці, яка оцінюється; | | | |
| 8 | - за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; | 901 | 27 |
| | - за цінами реалізації | 661 | 701 |
| 9 | Списання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, знищеною в результаті стихійного лиха | 991 | 27 |
| 10 | Виявлена нестача сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів при інвентаризації, що оцінена: | | |
| | - за справедливою вартістю; | 947 | 21 27 |
| | - за вартістю, яка підлягає відшкодуванню винними особами | 375 | 716 |
| 11 | Відображення збільшення сум нестачі та втрат сільськогосподарської продукції та/або додаткових активів, що виявлені в результаті інвентаризації | 072 | - |
| 12 | Відображення суми, що підлягає перерахуванню до бюджету | 716 | 64 |
| 13 | Внесено в касу підприємства винною особою вартість нестачі сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів | 30 | 375 |
| 14 | Відображено зменшення суми нестач | | 072 |
| 15 | Безоплатна передача сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю | 949 | 21 27 |

2.2. Облік реалізації продукції на підприємстві ПАП “Промінь”

Для бухгалтерського обліку наявності, руху, відвантаження і продажу продукції у ПАП “Промінь”, а також пов’язаних з ними операцій, використовують наступну систему рахунків: 26 “Готова продукція”, 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 902 “Собівартість реалізованої готової продукції”, 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

Реалізованою продукцією вважається та, яка відвантажена (відпущена) зі складу ПАП “Промінь”. Відвантаження або відпуск готової продукції, виконаних робіт і послуг із складу покупцям проводять на основі первинних документів, наказів-накладних або розпоряджень відділу збуту ПАП “Промінь”. У первинній документації ПАП “Промінь” вказують номер замовлення та адресу, за якою відправляють продукцію, кількість місць, вид упаковки, масу та інші дані, що характеризують відвантажену готову продукцію.

При встановленні ціни на свою продукцію ПАП “Промінь” дотримується таких вимог:

- відшкодувати витрати понесені виробництвом ПАП “Промінь” на виготовлення продукції;
- відшкодувати витрати на маркетингові заходи і збут виробленої продукції ПАП “Промінь”;
- вартість виробленої продукції ПАП “Промінь” повинна бути меншою, ніж вартість аналогічної конкурентної продукції;
- забезпечити прибуток від реалізованої продукції ПАП “Промінь”.

При реалізації своєї продукції ПАП “Промінь”, перш за все, повинно укласти про це угоду з покупцем.

В угодах на поставку готових виробів ПАП “Промінь” вказують найменування, кількість, асортимент і якість поставленої продукції, ціна,

знижка, націнка, порядок розрахунків, платіжні та поштові реквізити постачальника і покупця, а при необхідності й інші умови.

Окрім вище зазначеного ПАП “Промінь” використовує, щоб угода поставки мала найменування, характеристику предмету угоди, ціну й умови платежу, терміни виконання обов’язків і можливість односторонньої відмови від угоди, умови тарування, транспортування, страхування, принципи переходу прав власності, форс-мажорні обставини, гарантії, відповідальність, порядок відшкодування збитків, рішення суперечностей при виникненні між ПАП “Промінь” і покупцем.

Передумовою законності угод про постачання є дієздатність сторін. Ціна повинна бути чітко обумовленою. Терміни поставки в обов’язковому порядку повинні бути передбачені. Бухгалтерія ПАП “Промінь” разом із відділом збуту повинна контролювати терміни і обсяги поставок, своєчасність і повноту оплати рахунків покупцями.

Фактичний відпуск готової продукції ПАП “Промінь” здійснює покупцям безпосередньо із складу або цеху на основі доручення на право одержання цінностей, видаткової накладної або товарно-транспортної накладної (при відвантаженні продукції залізницею, водним шляхом). На відвантажену продукцію ПАП “Промінь”, розфасовану в специфічну тару, складається відповідна специфікація у двох примірниках: один – для покупця, а другий з документами на відвантаження передається у бухгалтерію.

Цінності зі складу ПАП “Промінь” для відправки залізницею або водним шляхом іногороднім покупцям відпускають експедитору підприємства вантажовідправника або представнику транспортної організації під розписку в товарно-транспортній накладній.

Товарно-транспортні накладні ПАП “Промінь” товаровідправник виписує у 3-х примірниках: перший є підставою для списування відвантаженої продукції зі складу вантажовідправника; другий – для оприбуткування одержаної продукції направляється покупцю, третій – транспортній організації, як підстава для здійснення розрахунків з нею замовника-вантажовідправника.

Залізниця (станція відправлення) видає вантажовідправнику квитанцію про прийняття вантажу і один примірник виписаної залізничної накладної, що супроводжує вантаж в дорозі. У кінці робочого дня експедитор після відправки вантажу подає до бухгалтерії відповідні транспортні документи.

Постачальник-вантажовідправник на основі вантажно-транспортних накладних, залізничних квитанцій про прийняття вантажу та інших документів виписує розрахункові документи для передачі їх в банк на інкасо або на попередню оплату.

Розрахунковими документами є: рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур, специфікації (при великій номенклатурі відвантаженої продукції). У розрахункових документах містяться дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Банк, який обслуговує постачальника-вантажовідправника, надсилає для оплати розрахункові документи установі банку, що обслуговує покупця.

В умовах постійних неплатежів найвигіднішою формою розрахунків є акредитивна форма.

У випадку отримання негативної відповіді або її ненадходження, виконуючий банк повертає всі документи за акредитивом бенефіціару з написом на першому примірнику реєстру про причини їх повернення за підписами головного бухгалтера і виконавця, засвідченими штампом банку.

Транспортні витрати при доставці продукції відносяться за рахунок ПАП “Промінь” або покупця, в залежності від того як це передбачено умовами договору. У випадку вивозу готових виробів автомобільним транспортом, завантаження здійснюється за рахунок ПАП “Промінь”, а розвантаження продукції і завантаження зворотної тари на складі покупця за рахунок покупця. Вартість тари включається в рахунок оплати, якщо договором поставки передбачено, що вона включається понад вартість ціни. Витрати на упаковку виробів відносяться за рахунок виробника і враховуються в невиробничих (комерційних) витратах. У випадках, коли реалізація здійснюється через постачальницько-збутову організацію, в рахунку вказується націнка для цієї організації з посилкою на документ, що посвідчує її участь. Якщо готова

продукція відпускається зі складу постачальника покупець повинен надати у відділ збуту довіреність на право отримання продукції. Зазвичай, для вивезення готової продукції з території підприємства виписується пропуск. В кінці кожного дня довіреності і пропуски на відвантажену продукцію здаються в бухгалтерію.

Аналітичний облік відвантажених товарів ПАП “Промінь” ведеться на складі у картках складського обліку в натуральних показниках на основі наказів-накладних відділу збуту.

Бухгалтерія ПАП “Промінь” веде синтетичний облік відвантаження продукції при журнальній формі у відомості 3.1. “Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками”.

У ПАП “Промінь” всі записи по рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” здійснюються або по фактичній собівартості або по нормативній виробничій собівартості.

Можлива оцінка відвантаженої продукції по так званій скороченій собівартості, тобто по прямих витратах. В цьому випадку загальногосподарські та інші постійні витрати обліковуються по рахунку 84 “Інші операційні витрати” і списуються в поточному місяці на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Якщо в поточному обліку оцінка відвантаженої продукції, робіт і послуг здійснюється по облікових цінах, то виконується розрахунок відхилення фактичної собівартості відвантаженої продукції від облікової. Тут можливо два варіанти розрахунку. В одному із них при розрахунку середньозваженого коефіцієнту відношення фактичної виробничої собівартості до її вартості по облікових цінах не приймаються до уваги залишки відвантаженої продукції на початок місяця, а враховуються лише дані відвантаження в звітному місяці. В цьому випадку один і той же процент, розрахований з даних про рух готової продукції на складі використовується і для розрахунку фактичної собівартості товарів відвантажених, але не оплачених покупцями до кінця місяця. Застосовувати цей варіант розрахунку доцільно при постійних місячних залишках відвантаженої продукції. При значній різниці рівня рентабельності

окремих груп продукції середньозважений процент співвідношення фактичної собівартості й облікової оцінки визначається не в цілому по підприємству, а по товарних групах продукції.

При другому варіанті розрахунку фактичної собівартості відвантаженої продукції враховують зміни її залишків на початок і кінець місяця.

Оцінка відвантаженої і реалізованої продукції по загальній середньозваженій собівартості її випуску не гарантує достовірності звітних даних про собівартість реалізованої продукції і результатів реалізації.

На суму відвантаженої продукції покупцям на основі відповідних первинних документів ПАП “Промінь”, що підтверджують відвантаження, у бухгалтерському обліку роблять запис:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

паралельно:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 791 “Результат основної діяльності”

Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Кт 26 “Готова продукція” (по видах продукції)

Дт 791 “Результат основної діяльності”

Кт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Відвантажена продукція є власністю покупця, або продавця, у відповідності з умовами передбаченими договором.

При відвантаженні упакованої готової продукції з ПАП “Промінь” в тару власного виготовлення на фактичну собівартість цієї тари складають бухгалтерський запис, аналогічний відвантаженню готової продукції.

Дт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Кт 204 “Тара і тарні матеріали”.

Вартість тари, що відшкодовується покупцями понад оптову ціну на продукцію, списують записом у ПАП “Промінь”:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”,

паралельно:

Дт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”

Кт 791 “Результат основної діяльності”

Дт 791 “Результат основної діяльності”

Кт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Можливі випадки повної або часткової відмови покупця від оплати за відвантажену продукцію, частіше у випадках невідповідності кількості, якості продукції, передбачених договором або замовленням. У разі відмови покупця від оплати відвантаженої йому продукції, покупець зобов’язаний прийняти цю продукцію на відповідальне зберігання, і лише після одержання відповідних вказівок постачальника (замовника) відправити її за вказаною адресою іншому покупцеві або назад постачальнику. В такому випадку бухгалтерія ПАП “Промінь” робить запис:

Дт 26 “Готова продукція”

Дт 28 “Товари”

Дт 204 “Тара і тарні матеріали” (на вартість оборотної тари)

Кт 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

Дт 704 “Вирахування з доходу” (вартість поверненої продукції)

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Дт 791 “Результат основної діяльності” (вартість поверненої продукції)

Кт 704 “Вирахування з доходу” (вартість поверненої продукції)

Суми відхилень, що відносяться до відвантаженої готової продукції, коригуються по Кт рахунку 26 “Готова продукція” і Дт рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” на подорожчання – допоміжними бухгалтерськими проводками, а на здешевлення – сторнувальними. Ці відхилення обліковують окремо в межах рахунку 26 “Готова продукція” загальною сумою за однорідними групами готової продукції без деталізації її за окремими видами.

На рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” станом на перше число наступного за звітним місяця утворюється дебетове сальдо. Можливі такі причини:

- 1) не настав термін сплати за акцептованими платіжними вимогами;
- 2) не сплачені своєчасно акцептовані платіжні вимоги через відсутність коштів на поточному рахунку;
- 3) відмова покупця від акцепту.

Відмітку про оплату рахунків роблять у відомості 3.1 “Відомість аналітичного обліку з покупцями і замовниками” на основі виписок банку про зарахування коштів на поточний рахунок підприємства.

Податок на додану вартість по відвантаженій продукції у ПАП “Промінь” розраховують у відомості 3.6 “Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом”.

Підсумкові дані ПАП “Промінь” по відомості 3.1, за місяць записують у журналі 3 розділ 1.3 “Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інші розрахунки і резерви сумнівних боргів (Кт рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)”.

На початку місяця ПАП “Промінь” з відомості, складеної в минулому місяці, переносять дані про несплачені платіжні вимоги. Потім роблять записи операцій (кількість продукції, облікова вартість, транспортні витрати, що відшкодовуються покупцю, загальна сума) в міру оформлення і подання для оплати платіжних вимог, а також одержання виписок банку про їх оплату.

В кінці місяця за звітними даними відомості 3.1 ПАП “Промінь” визначають в узагальненому вигляді рух готової продукції за групами, відпускну ціну реалізованої продукції, собівартість, суму відшкодування покупцями транспортних та інших витрат, залишок несплаченої продукції на кінець місяця.

Вибір форми організації обліку відвантаження і реалізації ПАП “Промінь” залежить значною мірою від характеру технологічного процесу виробництва продукції, ступеня централізації фінансово-збутових служб, місця знаходження виробничих одиниць, наявності в них рахунків у банку для розрахунків з покупцями.

Аналітичними даними до синтетичного рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” ПАП “Промінь” є найменування організацій-замовників.

Продаж продукції є завершальною стадією процесу кругообігу коштів.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) повинен визнаватися у разі наявності наступних умов [64]:

– покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

– підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

– сума доходу може бути достовірно визначена;

– є впевненість, що в результаті операції збільшаться економічні вигоди підприємства;

– витрати, пов’язані з операцією, можуть бути достовірно визначені;

– передавання покупцеві ризиків й вигод, пов’язаних з правом власності на продукцію (товари, інші активи).

Для визнання доходу від реалізації продукції ПАП “Промінь” (товарів, інших активів) важливо визначити “момент часу”, коли ризики й вигоди, пов’язані з власністю на продукцію, передаються покупцю.

Ризики й вигоди, пов’язані з власністю на продукцію, передаються, зазвичай, коли виконується одна із двох подій: юридично право власності на продукцію передається покупцю або у володіння покупця переходить готова продукція.

Здебільшого обидві події охоплюють один період часу, наприклад, при здійсненні підприємством оптового і роздрібного продажу. В інших випадках існують незначні труднощі практичного характеру в визначенні “момент часу”, коли дохід від реалізації товарів буде визнано.

Оцінка моменту, коли ПАП “Промінь” передає покупцеві ризики і вигоди, пов’язана з власністю на продукцію, потребує вивчення обставин операцій.

У деяких випадках ПАП “Промінь” може передавати юридичне право власності і володіння продукцією покупцю, але зберегти значні ризики і вигоди, пов’язані з власністю на продукцію. За таких обставин дохід від реалізації продукції не визнається. Дохід визнається, якщо підприємство зберігає незначні ризики і вигоди, пов’язані з власністю на продукцію (товари, інші активи). Передавання ризиків і вигод, пов’язаних з власністю на продукцію, визнається на індивідуальній основі.

На рахунку 70 “Доходи від реалізації” у ПАП “Промінь” узагальнюється інформація про доходи від реалізації. Рахунок 701 “Дохід від реалізації готової продукції” застосовується для відображення доходів від реалізації готової продукції. Для обліку реалізації товарів використовують рахунок 702 “Дохід від реалізації товарів”, для виконаних робіт і наданих послуг застосовується рахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”. Доходи від реалізованих матеріальних цінностей відображаються на рахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”. В дебетовій частині доходних рахунків відображається нарахований податок на додану вартість, а також фінансовий результат. У випадку повернення продукції або надання знижок покупцям застосовується рахунок 704 “Вирахування з доходу”. По дебету рахунку – сума наданих знижок чи поверненої продукції, а по кредиту – списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

| | |
|-----------------------|-----------------------|
| Дт 361 | Кт 701, 702, 703, 712 |
| Дт 701, 702, 703, 712 | Кт 643 |
| Дт 701, 702, 703, 712 | Кт 79 |

По Д-ту рахунку 79 “Фінансові результати” відображають собівартість реалізованої готової продукції та отримані прибутки чи збитки.

| | | |
|-------------------|--------|--------|
| Отримано прибуток | Дт 79 | Кт 441 |
| Отримано збиток | Дт 442 | Кт 79 |

Бухгалтерські записи у синтетичному обліку, що відображають реалізацію готової продукції ПАП “Промінь” наведено на рис. 2.4.

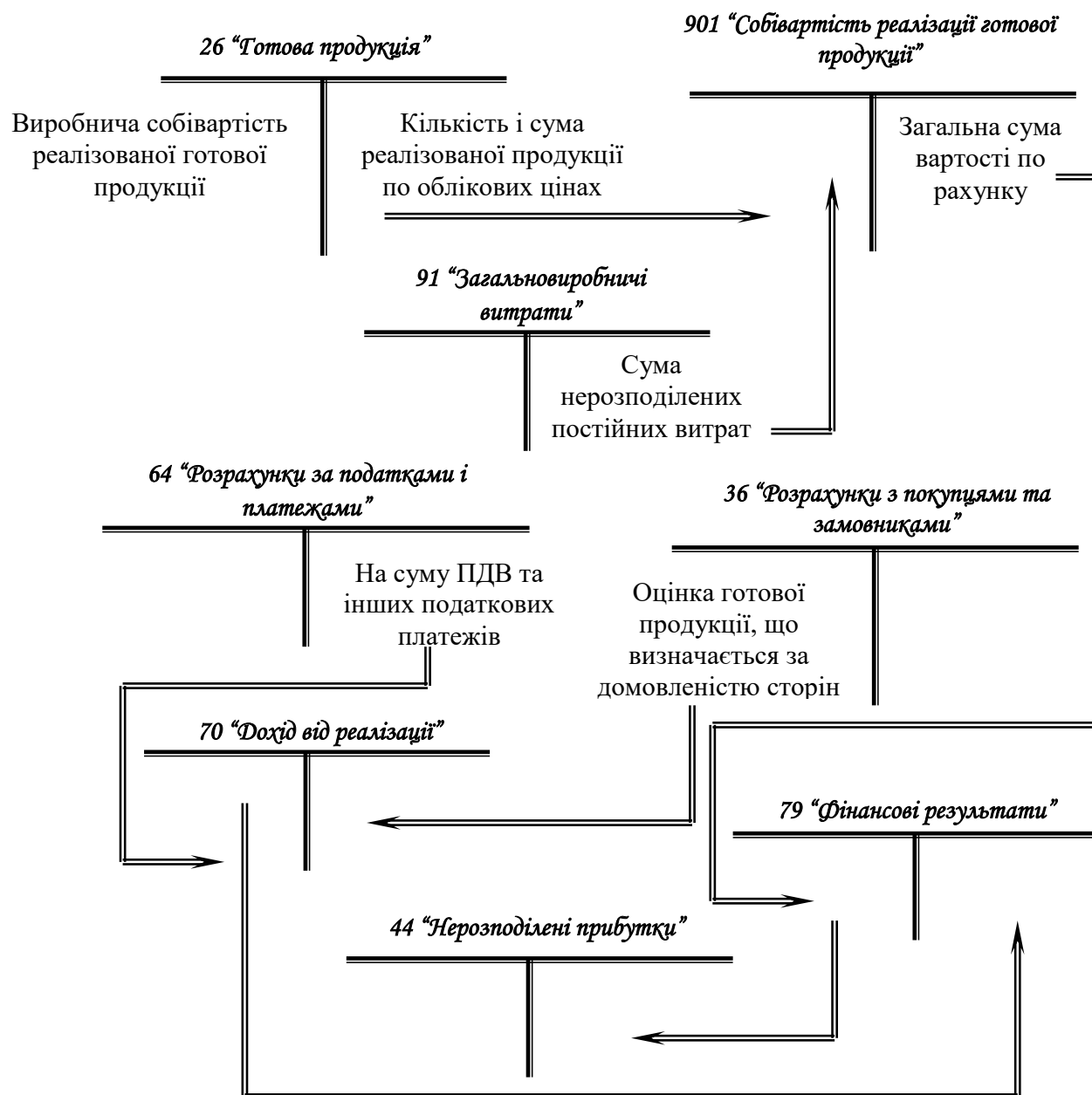


Рис. 2.4. Загальна схема обліку реалізації готової продукції

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

– або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу, а у разі продажу товарів (робіт, послуг) за готівкові кошти – дата їх

оприбуткування в касі платника податку, а при відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку;

– або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Продавець товару (робіт, послуг), який зареєстрований як платник ПДВ, зобов'язаний надати покупцю податкову накладну.

На підставі виданих і отриманих податкових накладних здійснюються відповідні записи в Книзі обліку продаж і в Книзі обліку придбання. В кінці звітнього періоду, на основі даних книг проводиться розрахунок сум, які потім будуть занесені у відповідні рядки “Податкове зобов’язання” і “Податковий кредит” декларації по ПДВ.

В бухгалтерському обліку операції по нарахуванню і сплаті податку на додану вартість у ПАП “Промінь” відображаються наступним чином:

| | |
|---------------|---|
| Нарахування | Д-т рах. 701 “Дохід від реалізації готової продукції” |
| | К-т рах. 641 “Розрахунки за податками” / ПДВ |
| Перерахування | Д-т рах. 641 “Розрахунки за податками” / ПДВ |
| | К-т рах. 311 “Поточні рахунки в національній валюті” |

Необхідним є системний оперативний контроль за ходом відвантаження готової продукції і надходженням платежів від покупців. Від цього залежить одержання прибутку – найважливішого з показників діяльності ПАП “Промінь”. Особливу увагу слід приділяти і точному виконанню договорів з покупцями.

Реалізацію готової продукції ПАП “Промінь” здійснює на основі укладених угод, які укладаються з покупцями на початку року. Враховуючи низьку тривалість зберігання окремих видів продукції, підприємства покупця зобов'язані кожного дня не пізніше 14 години по телефону передавати замовлення на м'ясну продукцію, яка підлягає заводу в наступний день. Експедиція групує заявки і дає замовлення в цех на виготовлення готової продукції. Поставка готової продукції здійснюється ПАП “Промінь” у

відповідності з добовими замовленнями покупця за графіком заводу, узгодженим сторонами.

Прийом продукції по кількості і асортименту покупця оформлюється відміткою в товарно-транспортній накладній. Розрахунки за товари здійснюються платіжним дорученням протягом трьох банківських днів з дня отримання товару шляхом перерахування коштів на рахунок підприємства. Покупець зобов'язаний не пізніше 20 числа кожного місяця проводити звірку взаєморозрахунків за поставлений товар. Бухгалтерія підприємства веде синтетичний облік відвантаження готової продукції в журналі 3, аналітичний облік – у відомості 3.1. “Відомість аналітичного обліку з покупцями і замовниками”. Аналітичний облік відвантаженої готової продукції ведеться на складі у картках складського обліку на основі виписаних експедицією накладних. Всі записи по субрахунку 901 “Собівартість реалізованої продукції” на ПАП “Промінь” здійснюються по фактичній собівартості.

2.3. Облік витрат і доходів у процесі їх реалізації на підприємстві

Виділення окремих видів операційних витрат у фінансовій звітності дозволяє використовувати звітні дані для аналізу адміністративних, збутових, інших операційних витрат. Аналіз розміру і структури витрат на збут у ПАП “Промінь” вказує на те, що до 2015 року в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності такі витрати не відокремлювалися в окрему статтю, а враховувалися у складі інших операційних витрат. У 2016 році частка витрат на збут складала 2,1%, у 2017 році – 2,7 % у структурі операційних витрат підприємства. В цілому у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств області витрати на збут або не виділяються взагалі, або їх питома вага є найнижчою у загальній структурі операційних витрат.

Однак, активне впровадження принципів ринкової економіки призводить до поступового зростання частки маркетингових і збутових витрат у загальній

структурі витрат підприємства. В таких умовах необхідно переосмислити категорії витрат, собівартості, фінансових результатів із позицій вимог ринкової економіки. Постає необхідність удосконалення класифікації витрат, яка враховує сучасні умови господарювання.

Для організації маркетингової стратегії потрібно володіти інформацією про наявну або перспективну віддачу кожного проведеного заходу. Це потребує формування інформаційних потоків доходів і витрат у складі здійснених маркетингових заходів. Вважаємо, що такі доходи і витрати слід розглядати в якості об'єктів аналітичного обліку.

П(С)БО 16 „Витрати” передбачає класифікацію витрат (рис. 2.5.) та наступні варіанти їх відображення в обліку [65]:

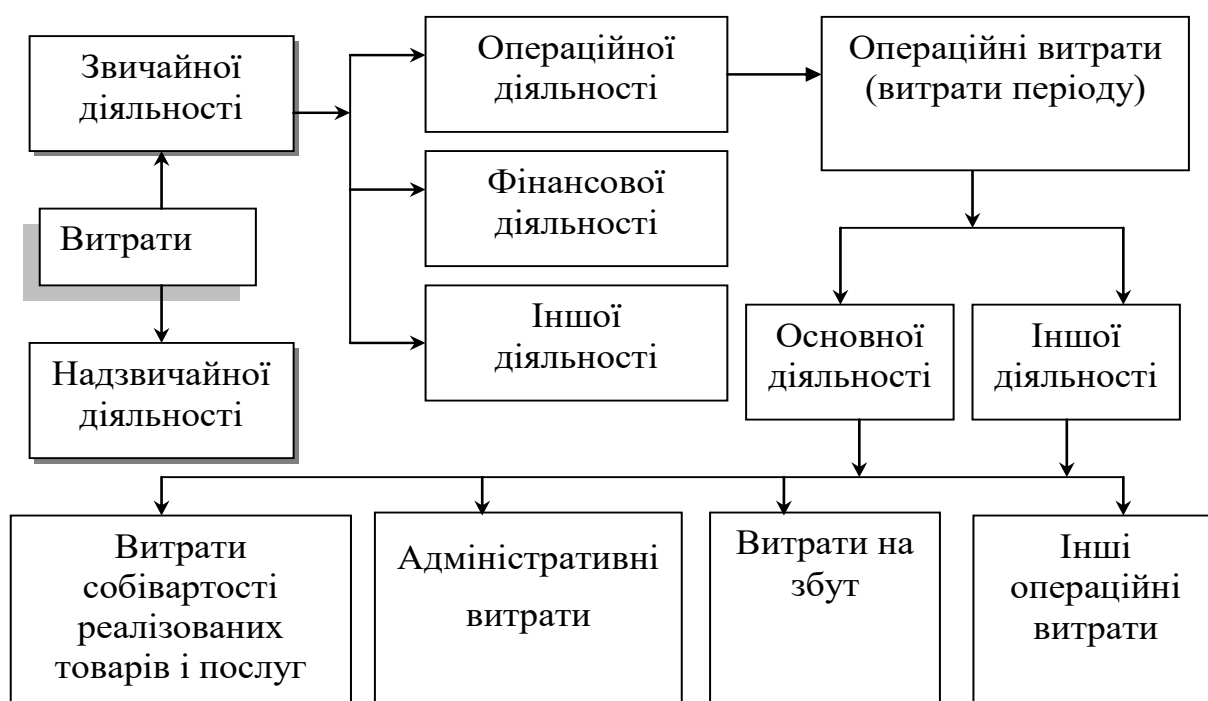


Рис. 2.5. Класифікація витрат діяльності підприємства згідно П(С)БО 16 „Витрати” [65]

1) групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 „Виробництво” та віднесення інших витрат на рахунок 79 „Фінансові результати”;

2) групування витрат за економічними елементами, з подальшим їх списанням на рахунок 23 „Виробництво” та рахунки витрат за видами

діяльності (клас 9), із подальшим віднесенням на результати основної діяльності (рахунок 79 „Фінансові результати”);

3) аналогічний попередньому, за виключенням групування витрат за економічними елементами.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств маркетингові витрати не виділені в окрему групу. Їх відображають у складі витрат збутової діяльності.

Згідно п. 2.22. розроблених на основі П(С)БО Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, витрати на збут не включаються у виробничу собівартість виробленої та реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел. Тому постає питання: за рахунок яких саме джерел покриватимуться ці витрати і чи доцільно їх сумувати разом з адміністративними, іншими операційними, фінансовими витратами на рахунку фінансових результатів? П.2.24. Методичних рекомендацій передбачено у складі витрат на збут крім вартості послуг, що виконуються постачальником за певну плату, включати наступні витрати:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- 2) витрати на ремонт тари для зберігання продукції;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділів, що забезпечують збут ;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;
- 8) витрати на транспортування перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги;
- 9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

10) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Відповідно до діючого Плану рахунків для обліку витрат збутової діяльності передбачений рахунок 93 „Витрати на збут”. По дебету рахунку 93 „Витрати на збут” ведуть облік збільшення суми понесених витрат, пов'язаних із збутом (продажем, реалізацією) продукції, по кредиту – їх списання на фінансові результати. Відповідно до Плану рахунків витрати на здійснення маркетингових прийомів стимулювання збуту відображаються загальним підсумком на рахунку 93 у складі витрат на збут. Однак, в першому розділі дослідження нами доведено, що не маркетинг є складовою збуту, а навпаки. Тому варто в обліку відображати витрати збуту в складі маркетингових витрат з обов'язковою наступною їх деталізацією.

Збут цілком обґрунтовано розглядається як складова частина маркетингової діяльності, то закономірно вважати, що збутові витрати включаються до складу маркетингових витрат. Спостерігаємо парадокс: на окремому рахунку та в облікових регістрах відображається тільки окрема частина маркетингових витрат, решта – не знаходять свого відображення. Адже збут є частиною маркетингового комплексу, який крім безпосередньої реалізації спрямовує потік товарів, робіт і послуг до споживачів і включає пакування, зберігання, транспорт, ціноутворення, фінансування. Тому ми розглядаємо витрати на збут у складі маркетингових витрат і вважаємо за доцільне переіменувати рахунок 93 „Витрати на збут” на „Маркетингові витрати”. На цьому рахунку слід відображати загальну суму маркетингових витрат з деталізацією по видах маркетингової діяльності за окремими субрахунками до рахунку 93. Витрати на збут пропонуємо обліковувати у складі вищезгаданих маркетингових витрат на субрахунку 931 „Витрати на збут” (932 „Комерційні витрати”, 933 „Інші маркетингові витрати”).

Проблеми обліку маркетингових і збутових витрат значною мірою зумовлені відсутністю єдиних критеріїв класифікації. Адже передумовою раціональної організації обліку маркетингових і збутових витрат є їх науково обґрунтована класифікація, чітке формулювання мети, для якої організовується облік цих витрат. З метою аналітичної оцінки таких витрат необхідно суттєво

вдосконалити їх групування та класифікацію, методика облікового відображення. При цьому слід пам'ятати, що жодна класифікація не може бути визначена однозначно і залежить від умов господарювання.

Оскільки збутова діяльність, як завершальний етап господарського процесу, забезпечує отримання доходу і дозволяє оцінити ефективність господарювання шляхом визначення фінансових результатів, то закономірно виникає потреба у відображенні формування повної собівартості, і, відповідно, належного їх обліку. Однак, при цьому слід визначитися з вживаною термінологією, уточнити її. Реалізація товарної частини готової продукції завершує (закриває) круг грошового обігу і цим самим забезпечує перетворення понесених у речовій формі затрат в грошові засоби шляхом здійснення розрахунків.

Перші п'ять стадій перетворень вкладених в оборот засобів формують виробничу собівартість, однак баланс суттєво не змінюють: підприємець ще нічого не отримує, і нічого не втрачає, хоча його видатки накопичуються.

На заключній стадії понесені підприємцем затрати повертаються разом з прибутком у вигляді грошових надходжень в складі ціни реалізації і тільки на цьому етапі підприємець або збагатиться на суму прибутку, або збідніє на суму збитку.

Для узагальнення інформації про доходи сільськогосподарських підприємств від реалізації продукції, надання послуг та вирахування із цих доходів, а також інші операційні доходи, доходи від фінансових операцій, інші доходи та доходи від надзвичайних подій, фінансові результати, використовуються рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Синтетичний облік доходу від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) ведеться на відокремленому рахунку 70 „Доходи від реалізації”. Він призначений для пооб'єктного обліку за окремими групами. Для цього відкриваються наступні субрахунки:

701 „Доход від реалізації готової продукції”;

702 „Доход від реалізації товарів”;

703 „Доход від реалізації робіт і послуг”;

704 „Вирахування з доходу”;

705 „Перестраховання”.

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображається загальна сума доходів та сума непрямих податків. За дебетом – списання у порядку закриття рахунку суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати” і належна до перерахування сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших відрахувань при реалізації).

В кінці звітнього періоду рахунки 7-го класу закриваються і залишку на них немає, тому їх можна віднести до тимчасових, які виконують допоміжні функції і починають новий звітний період з нульового сальдо. Протягом звітнього періоду на них накопичується інформація про доходи і витрати, що дозволяє скласти проміжну звітність.

Відповідно до принципу нарахування, всі доходи звітнього періоду повинні зіставлятися з витратами цього ж періоду. Щодо збутових витрат має місце парадокс, який частково пояснюється їх економічним змістом: у звітному періоді такі витрати забезпечують мінімальну віддачу, а при їх списанні на фінансові результати стають причиною зростання збитків. Тобто, можна зробити висновок, що маркетингові та збутові витрати більше розраховані на перспективу, ніж на поточний період. На сьогоднішній день ця особливість в обліку не враховується, хоча, на нашу думку, повинна бути врахована в системі бухгалтерських рахунків.

Актуальною проблемою обліку маркетингових і збутових витрат є інформаційне забезпечення розрахунку податкових зобов'язань. Для дотримання вимог податкового законодавства на практиці бухгалтер повинен вести облік валових витрат, які за своїм складом не співпадають із собівартістю. Вимоги податкового законодавства в окремих випадках зумовлюють суттєве зростання невиробничих витрат, до яких відносяться витрати маркетингової та збутової діяльності. Незважаючи на важливість вищезазначених проблем, вони не являються об'єктами дипломного дослідження, тому не розкриваються в роботі.

Для здійснення аналітичного обліку реалізації сільськогосподарські підприємства використовують наступний перелік реєстрів:

1. „Реєстр документів по реалізації готової продукції” (ф. № 11.1 с.-г.). В даному реєстрі накопичують дані про реалізацію готової продукції за її видами на умовах безготівкової оплати. Ліва частина реєстру відображає собівартість реалізованої готової продукції, права – визнані доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг. Окремі графи (16, 17) відображають нарахування податку на додану вартість та акцизного збору.

2. „Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів” (ф. № 11.2 с.-г.). Даний реєстр побудований аналогічно попередньому, також передбачає реалізацію за безготівковим розрахунками, але використовується для відображення доходу та собівартості реалізації інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг.

3. „Реєстр документів щодо реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за цінами реалізації)” (ф. № 11.3 с.-г.). Цей реєстр призначений для групування виручки, яка надійшла в касу протягом місяця за видами реалізованої продукції, робіт та наданих послуг. Записи здійснюються на підставі прибуткових касових ордерів з подальшим узгодженням із реєстром № 11.3а с.-г. Однак, реєстр відображає лише суми отриманого доходу. Витрати збуту, собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг він не фіксує. Тому не можна визначити, навіть приблизний, фінансовий результат реалізації за готівку на основі вищезгаданого реєстру.

4. „Реєстр документів про реалізацію продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за обліковими цінами)” (ф. 11.3а с.-г.). Цей реєстр використовується для накопичення даних про відпуск продукції зі складу або надання послуг на основі накладних внутрішньогосподарського призначення. В ньому відображається виробнича собівартість реалізованої частини товарної продукції. Ми вважаємо, що для підвищення якості та прискорення облікової обробки інформації було б краще поєднати реєстри ф. 11.3. с.-г. та ф. 11.3а с.-г. в єдиний узагальнений.

За діючою методикою, фінансові результати збутової діяльності визначаються в кінці звітної періоду на основі зіставлення отриманих доходів

та понесених у вигляді виробничої собівартості реалізованої товарної продукції. Для забезпечення можливості визначення фінансових результатів в кінці місяця реєстри 11.3 с.-г. та 11.3а с.-г. закривають з перенесенням даних у відомість 11.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг. Її ведуть в розрізі видів продукції, враховуючи сортність та якість. Складається відомість з двох частин. У першій частині (“Відправлено, відпущено, виконано”) наводиться інформація щодо кількості і вартості відпущених із складу цінностей, виконаних робіт і наданих послуг. На підставі даних граф 9-10 визначають калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю.

Друга частина відомості 11.4 с.-г. „Прийнято до оплати” нагромаджує дані по кредитових оборотах рахунків 701, 702, 703, 712 у кореспонденції з 36, 377, 372, 661, 30 рахунками за видами реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг. Кредитові обороти рахунків 701, 702, 703, 712 заповнюють на підставі довідок бухгалтерії, первинних документів та реєстрів 11.1 с.-г., 11.2. с.-г., 11.3 с.-г.. В кінці року відомість 11.4 с.-г. закривається і на титульній сторінці роблять помітку: „Для послідуєчого запису в журнал-ордер”.

Аналітичний облік продажу продукції шляхом взаємних розрахунків ведуть з використанням відомості 11.7 с.-г. Інформація представляється в розрізі підприємств, з яким укладені відповідні угоди, та видів продукції у натуральних та вартісних вимірниках. Додатково вказують вартість продукції за договірними і звичайними цінами реалізації в розрізі товарно-транспортних і податкових накладних з окремими виділенням в графі 8-10 нарахованих податкових зобов’язань по ПДВ та акцизному збору.

Дохід від реалізації продукції, робіт та послуг в розрізі окремих покупців і замовників, облік яких ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, протягом місяця накопичується у відомості 11.8 с.-г. Крім суми визнаного доходу, друга частина відомості відображає стан розрахунків покупців та залишки заборгованості на кінець місяця.

Зростання частки збутових витрат в загальній сумі витрат підприємства та в їх структурі вказує на те, що бухгалтерам потрібно більше уваги звертати

на посилення контролю за напрямками витрачання коштів на реалізацію продукції (товарів, робіт та послуг) та їх ефективністю. Непоодинокими є факти списання на рахунок 93 „Витрати на збут” коштів, які не мають нічого спільного з процесом реалізації. Частково вирішити цю проблему можна за рахунок організації аналітичного обліку витрат маркетингової та збутової діяльності за напрямками їх здійснення у розрізі статей та елементів.

Облікові реєстри, в яких відображатимуться маркетингові і збутові витрати, на нашу думку, повинні доповнюватися аналітичними прогнозними розрахунками очікуваного від їх здійснення ефекту. Відображення маркетингових і збутових витрат без їх деталізації за статтями та елементами не дає можливості оцінити їх ефективність.

До витрат щодо збуту продукції відносять ті, які пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, тобто позавиробничі витрати [24,с.379]:

- витрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, на складах постачальника, після здачі готової продукції на склад, витрати по ремонту і збереженню тари, якщо її вартість включається у договірну чи роздрібну ціну продукції і не підлягає оплаті покупцем;
- транспортні витрати на доставку продукції до станції відправлення (пристань), витрати на завантаження вагонів, суден, автомобілів та інших транспортних засобів, оплата послуг транспортно-експедиційних організацій по ціні франко-вагон (судно) станція відправлення;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальним або збутовим організаціям за продаж ними продукції, яка не може бути реалізована підприємством, і тому передається для реалізації на комісійних основах;
- витрати на спеціальні аналізи, що виконуються при відвантаженні продукції;
- витрати на рекламу, які включають витрати на друк буклетів, проспектів, каталогів і витрати на рекламу по телебаченню та в ЗМІ;
- утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації, оплата праці продавців, амортизація, ремонт утримання основних

засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції.

До витрат щодо збуту продукції не відносяться [86,с.388]:

- витрати на тару та упаковку, якщо прејскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без затарювання;
- вартість тари, що відшкодовується понад оптову ціну;
- витрати на тару, якщо затарювання продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) провадиться у цінах до здачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- витрати по упаковці й транспортуванню продукції, що відшкодовані покупцями.

Синтетичний облік витрат щодо збуту у промислових підприємствах ведуть на рахунку 93 “Витрати на збут”, а аналітичний облік на цьому рахунку у журналі 5 розділ 14 “Витрати діяльності”.

На вартість тари і тарних матеріалів, які витрачено на пакування продукції після її здачі на склад, заробітну плату з відрахуваннями на соціальне страхування працівників, які зайняті пакуванням продукції, завантаженням виробів у транспортні засоби виконується бухгалтерський запис:

Дт 93 “Витрати на збут”

Кт 20 “Запаси”

Кт 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”

Кт 66 “Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

Кт 685 “Розрахунки з різними кредиторами”

Якщо процес пакування продукції здійснюється в цехах основного виробництва, вказані витрати включаються у виробничу собівартість і відображаються на рахунку 23 “Виробництво” по калькуляційних статтях витрат (клас рахунків 8) субрахунок 804 “Витрати тари й тарних матеріалів”. Вартість тари, яка виготовляється відокремлено від основної продукції,

калькулюють окремо і включають у витрати, або в рахунок оплати покупцям, в залежності від того повертається вона від покупця чи ні.

Вартість перевезення продукції зі складу підприємства до станції відвантаження у випадку, коли ця послуга здійснюється за рахунок постачальника, відображається наступним чином:

Дт 93 “Витрати на збут”

Кт 20 “Запаси”

Кт 66 “Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

Кт 13 “Знос необоротних активів”

У випадку надання вантажних послуг сторонніми організаціями:

Дт 93 “Витрати на збут”

Кт 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”

При певних поставках деяких видів продукції необхідно супроводжувати вантаж до станції покупця. В таких випадках витрати на супровід обліковуються на рахунках:

Дт 93 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 66 “Розрахунки з оплати праці”

Кт 65 “Розрахунки за страхуванням”

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

в залежності від того яким способом здійснюється розрахунок.

Сума витрат по збуту списується у звітному місяці на рахунок 79 “Фінансові результати”:

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 93 “Витрати на збут”

Аналітичний облік витрат на збут організовується за статтями витрат та економічними елементами. При організації обліку витрат на збут за центрами витрат відповідні регістри ведуть у розрізі складів та служб, пов'язаних із збутом продукції. Загальна схема організації витрат на збут представлена на рис. 2.6.

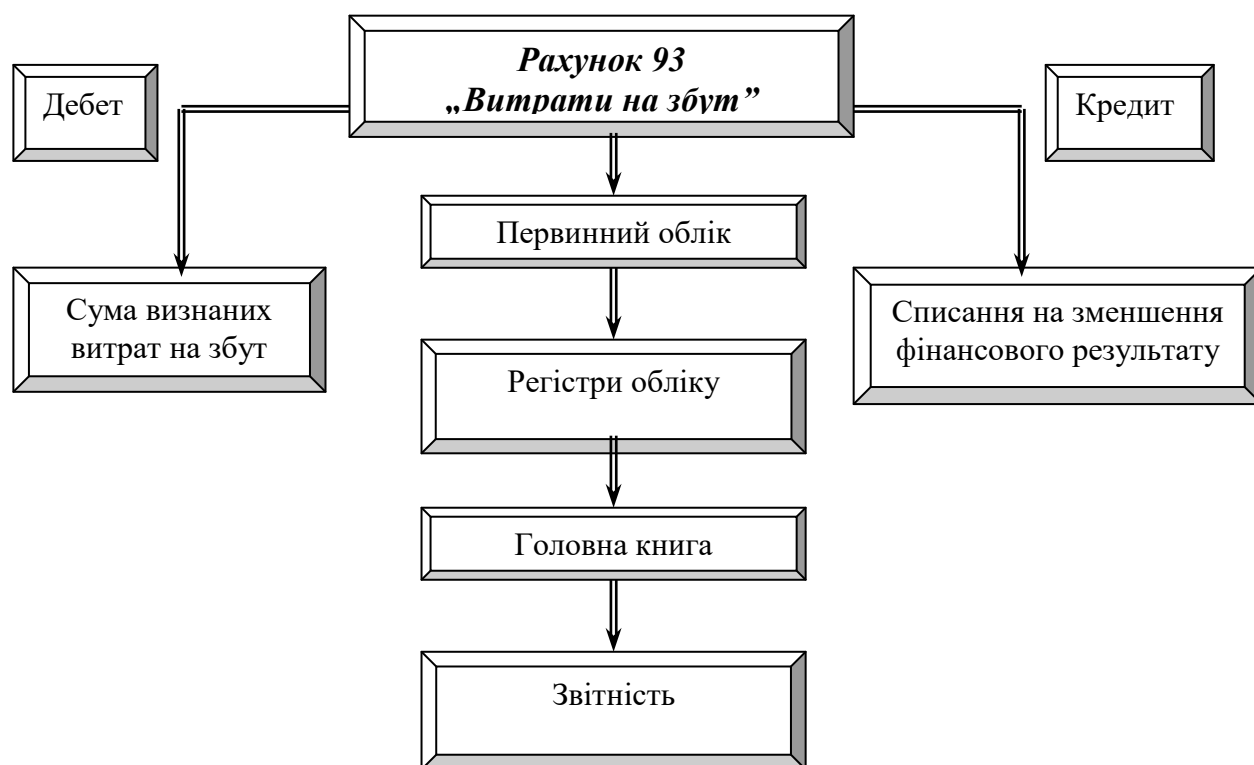


Рис. 2.6. Загальна схема організації обліку витрат на збут

Первинними документами при відображенні нагромадження витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії. Списання витрат на збут на фінансові результати оформляється довідкою бухгалтерії. Дані по рахунку 93 “Витрати на збут” відображаються в рядку з аналогічною назвою.

У зв’язку з тим, що затрати на збут є частиною собівартості проданої продукції та впливають на фінансовий результат доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком. У цьому випадку затрати щомісячно розподіляються наступним чином:

а) затрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;

б) транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) – за видами реалізованої продукції, їх просто списують наприкінці місяця.

На ПАП “Промінь” до витрат на збут відносять:

- витрати по доставці готової продукції в межах міста;
- витрати на рекламу;
- витрати на оплату праці працівників, що займаються збутом готової продукції.

Висновки до розділу 2

В даному розділі нами було розглянуто мету і завдання обліку готової продукції, які полягають в своєчасному та правильному відображенні виробництва готової продукції, її наявності та руху, контролю за її збереженням; питання документального оформлення руху готової продукції, способи оцінки відвантаженої продукції, а також ми охарактеризували витрати, пов'язані з реалізацією готової продукції, визначили умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) та порядок сплати основних податків, пов'язаних з реалізацією готової продукції. Крім того, в дипломній роботі приділено увагу особливостям обліку готової продукції та її реалізації в умовах комп'ютеризації.

1. Успішне функціонування промислових підприємств в сучасних умовах вимагає постійної уваги, орієнтації всієї системи управління підприємством на внутрішній та зовнішній ринки. Тому аналіз діяльності кожного господарського суб'єкту слід починати з вивчення та аналізу ринків, на яких він збирається реалізувати свою продукцію. При визначенні позиції підприємства на ринку необхідно в'яснити, на яких ринках воно працює, і яка роль кожного з них в портфелі замовлень конкретного підприємства.

2. Діяльність підприємства з виробництва продукції аналізують за наступними показниками: обсяг товарної продукції в діючих і порівняльних цінах, випуск продукції в натуральних вимірниках за номенклатурою та асортиментом. За цими показниками будують ряди динаміки і виявляють зміни, встановлюють тенденції, визначають тренди і ризики, розробляють прогнози. Незважаючи на індивідуальність підприємств, оцінку їх виробничої діяльності здійснюють за показниками обсягу випуску продукції за номенклатурою, асортиментом з дотриманням вимог щодо якості та ритмічності. Методика аналізу динаміки випуску продукції, асортиментних та структурних зрушень, показників якості та ритмічності (рівномірності) розглянута в даній роботі на прикладі показників діяльності підприємства ПАП "Промінь". Проведений аналіз виробництва продукції дає змогу виявити невикористані виробничі

резерви, вивчити фактори, які будуть впливати на такий важливий показник діяльності підприємств, як чистий дохід (виручка від реалізації).

3. Спостереження за рухом готової продукції, зміною її залишків на складах підприємства і продажем виконують шляхом складання товарного балансу. Збільшення запасів готової продукції на складах підприємства негативно впливає на фінансові результати діяльності підприємства, тому в процесі аналізу необхідно з'ясувати причини утворення понадпланових залишків готової продукції.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аналіз виробництва та реалізації продукції підприємства

Успішне функціонування ПАП “Промінь” в сучасних умовах вимагає постійної уваги до вимог ринку. Плануючи обсяг виробництва, необхідно заздалегідь визначитись, яку саме продукцію, де, коли, в якій кількості і за якими цінами підприємство буде реалізувати. Саме тому аналіз діяльності підприємств починають з вивчення ринків. Кожен конкретний виробник продукції цікавиться тільки конкретною специфічною частиною загального ринку – носіями споживчих властивостей тих товарів, які він виготовляє, або збирається виготовляти.

В основу аналізу ринку кладуться такі найважливіші моменти: вивчення сегментації ринку і ринкового агрегування; вивчення мотивів попиту споживачів і покупців; виявлення незадоволених потреб.

Дослідження і аналіз ринку передбачає вивчення загальної ситуації, а також позиції і конкретних можливостей підприємства (об’єднання, фірми) відносно можливих конкурентів.

На основі результатів попереднього аналізу визначається загальна потреба ринку в тому, чи іншому товарі, а також, яка є в даний час і на майбутнє пропозиція конкуруючих підприємств. Це дозволяє керівництву підприємства сформулювати стратегію відносно того, з якими небезпечними явищами в майбутньому слід буде рахуватись, які слабкі і сильні сторони можуть вплинути на активність підприємства, як оцінюються його глобальні перспективи і чи необхідна нова стратегія, або можна пристосуватися до нових завдань в умовах діючої.

Аналіз планів ПАП “Промінь” з реалізації своєї продукції на ринку, передбачає: вивчення розвитку ринку як по кількості, так і по вартості

конкретного товару; отримання загальних відомостей про головних конкурентів; якісну характеристику продукції, запропонованої конкурентами і її ціну; визначення долі конкурентів на ринку; вивчення можливих каналів збуту продукції; отримання інформації про час і місце проведення національних і міжнародних виставок і ярмарок.

Аналіз ринку збуту продукції ПАП “Промінь” передбачає пошук найбільш перспективних покупців і обговорення з ними обсягів продажу продукції і умов її придбання.

Подальше нарощування темпів виробництва продукту, необхідність його заміни іншим, який вже випускається, або зняття з виробництва буде залежати, в першу чергу, від його оцінки і сприйняття покупцем.

Від ринків збуту залежать обсяг продажу ПАП “Промінь”, середній рівень цін, виручка від реалізації продукції, сума отриманого прибутку та ін. Знання ринку того чи іншого товару є надзвичайно важливим для підприємства, оскільки знаючи всю сукупність фірм, котрі функціонують у цій сфері обміну, можна виявити потенційних та регіональних конкурентів. Конкурентне середовище, в якому функціонує підприємство, формується в результаті впливу на товарний ринок безлічі різномірних факторів.

На нашу думку, можна виділити п’ять основних елементів конкурентного середовища, які впливають на формування виробничої програми ПАП “Промінь”: державна політика в області розвитку конкуренції та стимулювання, внутрішнього виробництва; споживачі продукції; постачальники сировини і матеріалів; виробники товарів-замінників; нові підприємства-конкуренти, що з’являються на ринку.

Сукупну дію всіх елементів конкурентного середовища важко розчленувати на окремі складові. Аналізувати їх вплив на показники діяльності підприємства необхідно комплексно. Для управління діяльністю підприємства не досить встановити рівень конкуренції на ринках, в межах яких воно працює. Потрібно визначити, яке місце воно займає на цих ринках. Від цього залежить вибір маркетингових стратегій розвитку підприємства на протязі планового

періоду та на віддалену перспективу. Всі ці завдання має вирішувати відділ маркетингу ПАП “Промінь”.

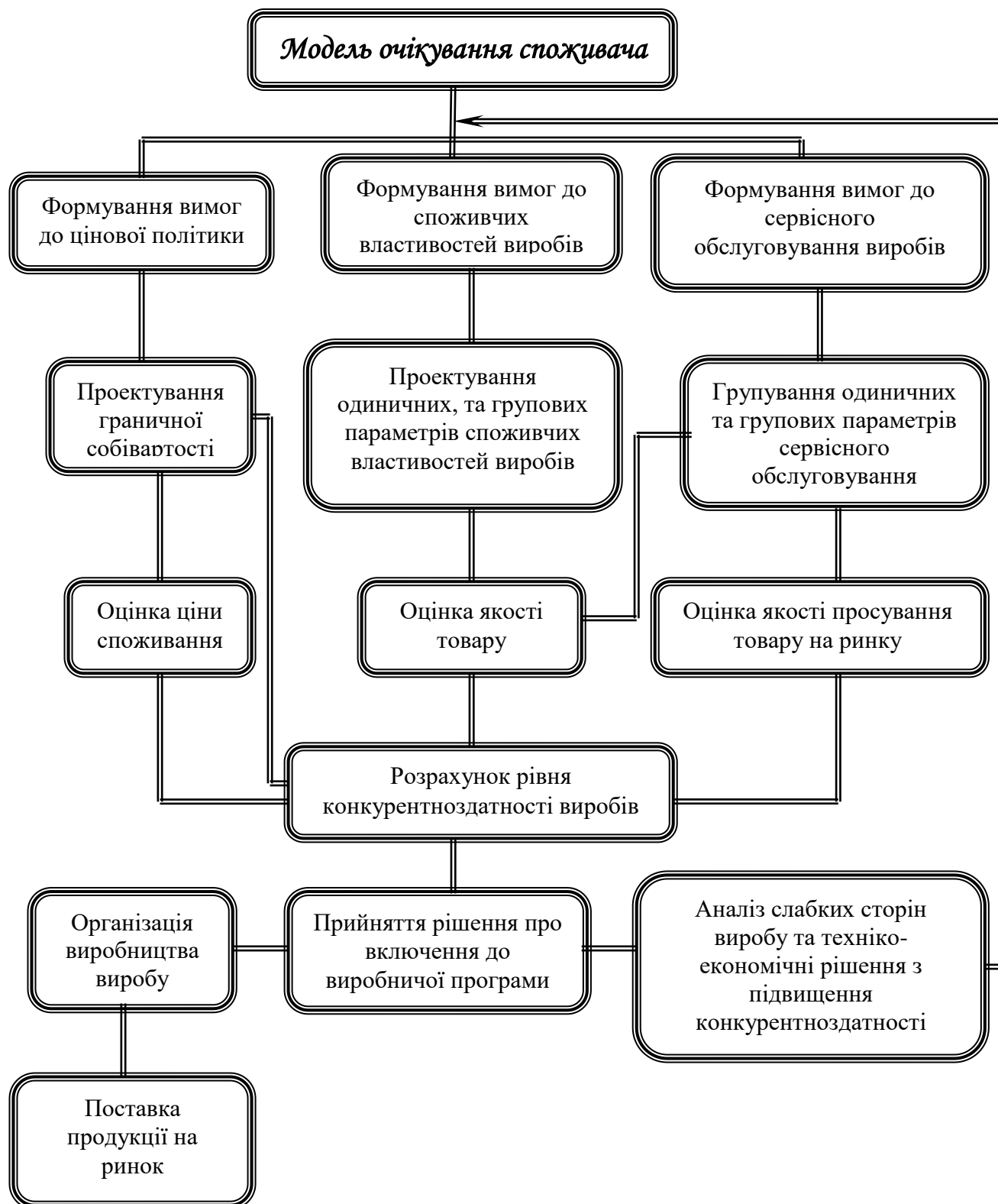


Рис. 3.1. Схема формування виробничої програми підприємства, виходячи з конкурентноздатності виробів ПАП “Промінь”

ПАП “Промінь” до 2013 року не мало маркетингової служби. Тому питанню вивчення ринку, конкурентного середовища, вибору каналів збуту приділялось недостатньо уваги. Ситуація, яка сьогодні спостерігається на ринку м'ясних продуктів, вимагає зовсім іншого, маркетингового підходу до планування виробництва та реалізації продукції. Щоб завоювати споживача, зробити його постійним партнером, необхідно запропонувати йому конкурентноздатну продукцію.

В світовій практиці маркетингового управління виділяють п'ять основних критеріїв конкурентноздатності продукції: якість; ціна; реклама; канали збуту; післяпродажне обслуговування.

Рівень конкурентноздатності визначається взаємозв'язаною системою кількісних, якісних та вартісних показників, які характеризують процес виробництва, просування та споживання продукції виробництва. Алгоритм оцінки рівня конкурентноздатності виробів при формуванні виробничої програми підприємства має наступну структуру (рис. 3.1). Для підвищення конкурентноздатності продукції необхідно більше працювати над розширенням її асортименту, над створенням розгалуженої системи збуту товару.

Застосовуючи маркетинговий аналіз, необхідно оцінити пропускну можливість кожного каналу реалізації продукції, визначити ефективність його використання. Результати аналізу повинні оптимізувати збутову стратегію підприємства, визначити доцільність та необхідність застосування реклами для збільшення обсягів реалізації.

Систематичне проведення економічного аналізу ринку і маркетингової діяльності ПАП “Промінь” дозволяє приймати вірні та своєчасні управлінські рішення щодо виробництва та реалізації продукції.

Обсяги виробництва продукції безпосередньо впливають на величину витрат ПАП “Промінь” та його фінансові результати: прибуток, рентабельність.

Проведення аналізу випуску продукції на підприємстві сприяє вирішенню наступних завдань: а) визначення рівня виконання планових завдань по випуску продукції та її динаміки за визначений період; б) вивчення впливу факторів на зміну показників випуску продукції; в) визначення основних факторів, що

впливали на загальні обсяги виробництва протягом останніх років і зокрема у звітному періоді; д) визначення резервів зростання обсягів випуску продукції і реалізації, а також розробка заходів щодо їх повного та ефективного використання.

Основні об'єкти аналізу виробництва продукції ПАП "Промінь" покажемо на рис. 3.2.

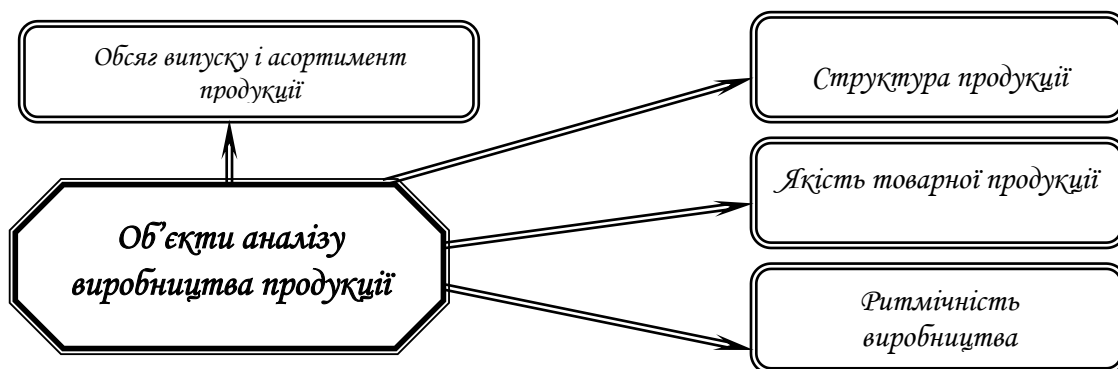


Рис. 3.2. Схема основних об'єктів аналізу виробництва продукції ПАП "Промінь"

Інформаційною базою аналізу виробництва продукції ПАП "Промінь" є насамперед форми державної статистичної звітності: форма № 1-П (звіт підприємства по продукції), форма № 6 (рентабельність виробництва окремих видів продукції), а також баланс виробничих потужностей, кварталні та місячні звіти по продукції, дані аналітичного та синтетичного обліку.

Аналіз обсягу виробництва ПАП "Промінь" починається з вивчення динаміки товарної продукції на протязі визначеного періоду. Оцінку динаміки обсягу виробництва товарної продукції підприємства ПАП "Промінь" проведено за період 2015-2017 рр., при цьому було використано статистичну річну звітність (форма № 1-П "Звіт підприємства м'ясопереробної промисловості по продукції" за 2015, 2017 роки. Для проведення аналізу складаємо аналітичну таблицю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Динаміка виробництва продукції ПАП «Промінь» за 2015-2017 рр.

| Продукція підприємства | Обсяг продукції в оптових цінах, тис. грн. | | | Темпи росту, % | | |
|--------------------------|--|---------|---------|---------------------|---------------------|---------------------|
| | 2015р. | 2016р. | 2017р. | 2016р.д о 2015р. | 2017р.д о 2015р. | 2017р.д о 2016р. |
| Ковбаси копчені | 5835,6 | 12964,2 | 9057,6 | 122,16 | 55,20 | -30,13 |
| М'ясо | 3,0 | 10,2 | 81,0 | 240,0 | 2600,0 | 694,0 |
| Копчені вироби | 279,4 | 740,5 | 2869,5 | 165,0 | 927,0 | 287,5 |
| Ковбаси варені | 4992,9 | 10684,8 | 10903,9 | 114,0 | 118,4 | 2,05 |
| Кури «Делікатесні» | 22,0 | - | 11,2 | - | -49,1 | - |
| Інша продукція | 223,5 | 375,5 | 1064,9 | 68,0 | 376,0 | 183,6 |
| Відпущена теплоенергія | - | 74,9 | 59,4 | - | - | -20,7 |
| Всього товарна продукція | 11356,4 | 24850,1 | 24047,5 | 118,8 | 111,75 | -3,2 |

Показники таблиці свідчать, що загальний обсяг товарної продукції у 2016 і 2017 роках у порівнянні з 2015 роком зріс відповідно на 118,8% і 111,75%.

В тому числі, оцінюючи динаміку асортименту продукції, бачимо, що найбільшими темпами зростає випуск м'яса і субпродуктів та копчені вироби. Виробництво м'яса і субпродуктів порівняно з 2015 роком зросло, але у 2017 році на 30,13% вироблено даного продукту менше, ніж у 2009 році. Зменшився випуск курей «Делікатесних» у 2017 році на 49,1% порівняно з 2015 роком. У 2015 році підприємство взагалі не виробляло вище названої продукції.

Для більшої наглядності покажемо динаміку виробництва продукції з допомогою діаграми (рис. 3.3).

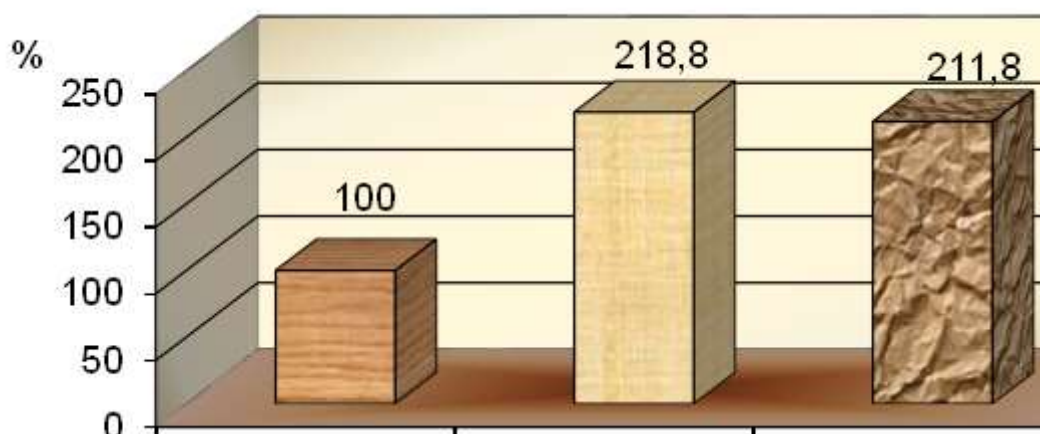


Рис. 3.3. Динаміка виробництва продукції ПАП «Промінь»

На обсяг випуску продукції суттєво впливає зміна цін. Для того, щоб при аналізі виключити вплив інфляції та структурних зрушень у ціні на обсяг випуску, натуральний випуск перераховують за цінами базового року і таким чином приводять у відповідність показники виробництва продукції (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Вплив кількісного та цінового факторів
на обсяг випуску продукції ПАП “Промінь”

| Показники | 2015р. | 2016р. | 2017р. | Відхилення | | |
|--|---------|---------|---------|--------------------|--------------------|--------------------|
| | | | | 2016р.до 2015р. | 2017р.до 2015р. | 2017р.до 2016р. |
| Обсяг випуску продукції в діючих цінах, тис. грн. | 11356,4 | 24850,1 | 24047,5 | 13493,7 | 12691,1 | -802,6 |
| Випуск продукції в натуральних вимірниках, тонн | 2540,1 | 4414,3 | 4069 | 1 874,2 | 1528,9 | -345,3 |
| Середня оптова ціна за 1 тонну продукції, тис. грн. | 4,47 | 5,63 | 5,91 | 1,16 | 1,44 | 0,28 |
| Вплив чинників на динаміку випуску продукції: зміни натурального обсягу; зміни оптових цін | X | X | X | 8375,5 | 6832 | -1941,6 |
| | X | X | X | 5118,2 | 5859,1 | 1139 |
| Індекс інфляції та структурних змін у ціні | 1 | 1,26 | 1,32 | 0,26 | 0,32 | 0,06 |
| Обсяг випуску продукції у порівняльних цінах, тис. грн. | 11356,4 | 19731,9 | 18188,4 | 73,75% | 60,16% | -7,8% |

Показники таблиці 3.2. свідчать, що у 2016 р. порівняно з 2015 р. випуск продукції в порівняльних цінах ПАП “Промінь” зріс на 73,75%. Враховуючи, що випуск продукції в оптових цінах збільшився за відповідний період на 118,8%, визначаємо вплив цінового фактору на динаміку виробництва продукції:

$$\Delta \text{ВП}_n = 118,8\% - 73,75\% = 45,05\%$$

Таким чином, за рахунок збільшення фізичного об’єму продукції ПАП “Промінь” у 2016 році загальний випуск продукції в оптових цінах зріс на 73,75%, а під впливом зміни ціни – на 45,05%. Подібно проводимо аналіз впливу факторів на обсяг випуску продукції ПАП “Промінь” у 2017 році.

Щоб визначити відхилення у випуску продукції в грошових одиницях під впливом кількісного і цінового факторів, застосовуємо прийом ланцюгових підстановок. Використовуємо залежність:

$$\mathbf{ВП = N * Ц,} \quad \mathbf{(3.1)}$$

де N – випуск продукції в натуральних одиницях (тоннах);

Ц – середня оптова ціна за 1 тону продукції ПАП “Промінь”, тис. грн.

1) Зміна обсягу випуску продукції ПАП “Промінь” у 2016 році порівняно з 2008 роком за рахунок збільшення випуску в натуральних одиницях:

$$\mathbf{\Delta ВП_N = ВП_1 - ВП_{2004},} \quad \mathbf{(3.2)}$$

де $ВП_{2004}$ – випуск продукції в оптових цінах у 2015 році, тис.грн.;

$ВП_1$ – скоригований випуск продукції;

$$\mathbf{ВП_1 = N_{2005p} * Ц_{2004p},} \quad \mathbf{(3.3)}$$

$ВП_1 = 4414,3 * 4,47 = 19731,9$ тис. грн.

$\Delta ВП_N = 19731,9 - 11356,4 = 8375,5$ тис. грн.

За рахунок зростання фізичного обсягу виробництва продукції ПАП “Промінь” випуск в оптових цінах збільшився у 2016 році на 8375,5 тис. грн.

2) Зміна випуску продукції під впливом зростання ціни:

$$\mathbf{\Delta ВП_ц = ВП_{2005} - ВП_1,} \quad \mathbf{(3.4)}$$

де $ВП_{2009}$ – випуск продукції в оптових цінах у 2009 році;

$\Delta ВП_ц = 24850,1 - 19731,9 = 5118,2$ тис. грн.

За рахунок зростання у 2016 році середньої ціни 1 тонни продукції на 1,16 тис. грн. обсяг випуску збільшується на 5118,2 тис. грн.

Загальний вплив факторів:

$\Delta ВП = 8375,5 + 5118,2 = 13493,7$ тис. грн.

Аналогічно визначаємо вплив окремих факторів на динаміку випуску продукції ПАП “Промінь” у 2017 році.

Результати аналізу динаміки обсягів випуску продукції у 2015-2017 роках свідчать, що зростання випуску продукції в оптових цінах обумовлено як нарощуванням фізичних обсягів виробництва, так і підвищенням цін на м'ясну продукцію. У 2017 році порівняно з 2016 роком натуральний випуск продукції

зменшився, що привело до зменшення вартісного об'єму на 1941,6 тис. грн. Цей факт пов'язаний з організаційними та структурними змінами, що відбувались на підприємстві ПАП "Промінь" у 2017 році; із освоєнням виробництва нових видів продукції, з впровадженням нової техніки, яка працювала не на повну потужність. Також на обсяги випуску продукції мала вплив зміна її асортименту та структури.

Інформація форми 1-П дозволяє проаналізувати зміни у структурі, номенклатурі та асортименті продукції, які відбуваються за визначений період.

Структурні зрушення являють собою зміну питомої ваги окремих видів продукції у загальному її обсязі.

Під асортиментом розуміють перелік усіх видів продукції із зазначенням їх кількості і вартості. Структура та асортимент продукції між собою тісно пов'язані. Завжди зміни в обсягах випуску продукції за асортиментом викликають структурні зрушення в загальному випуску продукції. Виконання укладених договорів та контрактів про поставки залежить від випуску конкретних видів продукції, тобто від виконання завдань щодо асортименту продукції.

Формування асортиментної програми здійснюється з урахуванням необхідних ресурсів, рівня техніки та технології виробництва, можливостей створення нового виробництва; очікуваної рентабельності виробництва; наявності кваліфікованих кадрів на всіх ланках виробничого циклу; стійких зв'язків із постачальниками та споживачами. Асортиментна програма спрямована на оптимізацію фінансових ресурсів з точки зору рентабельності товарів; на найбільш повне використання потужностей підприємства.

Зрушення у структурі та асортименті продукції суттєво впливають на ключові показники діяльності підприємства (рис. 3.4).

Розрізняють три основних способи оцінки виконання завдань по випуску продукції за асортиментом:

- а) спосіб найменшого проценту;
- б) оцінки позиції асортименту;
- в) спосіб середнього проценту.

Найпростішим серед них є спосіб найменшого проценту. Суть його полягає в тому, що в рахунок виконання завдань по випуску продукції за асортиментом приймається найнижчий процент серед визначених, але не вище 100%.

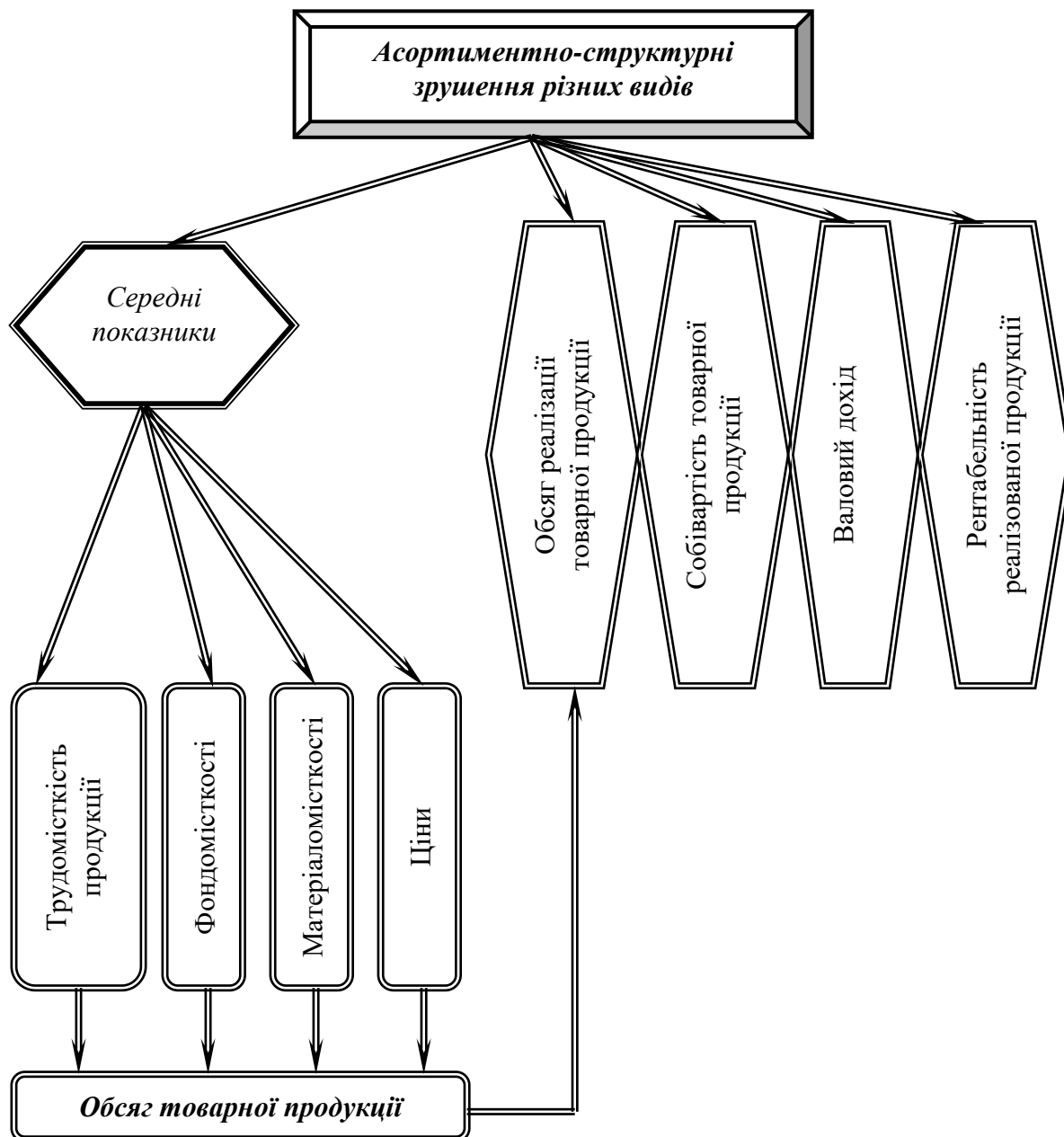


Рис. 3.4. Схема впливу асортиментно-структурних зрушень на головні показники діяльності підприємства

Спосіб оцінки за найнижчим процентом не враховує за кількома позиціями виробів завдання по випуску не виконано. У зв'язку з цим характеристику виконання плану за найнижчим процентом необхідно доповнити даними про питому вагу асортиментних позицій, за якими завдання

не виконано, в їх загальній кількості. Отже, суть способу оцінки позицій асортименту полягає у виявленні частки тих, за якими завдання не виконано.

Найбільш поширеним є третій спосіб – спосіб середнього проценту. Суть його полягає в тому, що з кожної позиції у виконання плану за асортиментом зараховується фактично випущена продукція в межах плану. Середній процент виконання плану за асортиментом визначається як відношення обсягу продукції, зарахованого у виконання плану, до планового випуску. Спосіб середнього проценту використовується, коли продукція за натуральними одиницями виміру є однорідною або має вартісну оцінку.

Методику аналізу випуску продукції за асортиментом покажемо на прикладі ПАП “Промінь”.

Використовуємо показники натурального обсягу по видам продукції за 2016 рік. Для характеристики розширення та оновлення асортименту продукції використовуємо також показники виробництва окремих видів продукції за 2009 рік. Складаємо аналітичну таблицю 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз випуску продукції ПАП “Промінь” за асортиментом

| Види продукції | Випуск 2015р., тонн | Випуск 2016р., тонн | | Виконання плану % | Зараховано у виконання плану, тонн |
|-----------------------------|---------------------|---------------------|----------|-------------------|------------------------------------|
| | | за планом | фактично | | |
| Ковбаси копчені | 1410,4 | 1450,0 | 1399,5 | 96,5 | 1399,5 |
| М'ясо | 2,3 | 16,0 | 16,8 | 105,0 | 16,0 |
| Копчені вироби: | | | | | |
| а) шинка; | 279,9 | 870,0 | 910,7 | 104,7 | 870,0 |
| б) копчене сало: | | | | | |
| - сало угорське; | - | 60,0 | 49,7 | 82,8 | 49,7 |
| - грудинка; | 122,5 | 350,0 | 370,3 | 105,8 | 350,0 |
| - рулет; | - | 85,0 | 102,9 | 121,0 | 85,0 |
| в) делікатеси; | | | | | |
| - балик; | 70,8 | 280,0 | 298,1 | 106,5 | 280,0 |
| - буженина. | 14,2 | 15,0 | 5,1 | 34,0 | 5,1 |
| г) продукти для гриля | 231,6 | 230,0 | 51,9 | 22,6 | 51,9 |
| Ковбаси варені | 2125,0 | 950,0 | 763,4 | 80,4 | 763,4 |
| Інша продукція: | | | | | |
| а) вироби з курячого м'яса; | 18,6 | 14,0 | 13,4 | 95,7 | 13,4 |
| б) кури «Делікатесні» | 139,0 | 130,0 | 87,2 | 67,0 | 87,2 |
| Всього | 4414,3 | 4450,0 | 4069,0 | 91,4 | 3971,2 |

Показники таблиці свідчать, що тільки по 5-ти позиціях асортименту план перевиконано, а по 7-ми найменуванням продукції планові завдання не виконані.

За способом оцінки позицій асортименту планові завдання виконано на:

$$\% \text{ ВП} = (5 / 12) * 100 = 41,7\%$$

При застосуванні способу середнього проценту коефіцієнт асортиментності розраховується за формулою:

$$K_{ac} = \text{ВП}_{зарах} / \text{ВП}_{план}, \quad (3.5)$$

де $\text{ВП}_{зарах}$ – випуск продукції, зарахований у виконання плану, тонн;

$\text{ВП}_{план}$ – плановий випуск продукції, тонн.

$$K_{ac} = 3971,2 / 4450 = 0,892$$

Тобто виконання плану по випуску продукції за асортиментом становить 89,2%.

Порівнюючи асортимент продукції підприємства у 2009 та 2010 роках, бачимо, що освоєно два нових види продукції. Визначимо коефіцієнт оновлення асортименту:

$$K_{онов.ас} = \text{ВП}_{нов} / \text{ВП}_{2006}, \quad (3.6)$$

де $\text{ВП}_{нов}$ – кількість нової продукції, виготовленої у 2017 році, тонн;

ВП_{2010} – фактичний натуральний випуск продукції у 2017 році.

$$K_{онов.ас} = 152,6 / 4069 = 0,0375.$$

Отже, оновлення асортименту у 2017 році становило 3,75%.

Зміна рівня виконання планових завдань за асортиментом викликає структурні зрушення у фактичному обсязі випуску продукції. Для розрахунку впливу структури на обсяг випуску можна скористатися прямим способом. Суть його полягає в тому, що в рахунок виконання плану випуску продукції за структурою зараховується фактичний обсяг випуску, що не вищий його рівня при плановій структурі. Фактичний рівень при плановій структурі визначається множенням запланованого випуску по кожній позиції асортименту на середній процент виконання плану випуску продукції в цілому, або множенням загального фактичного обсягу випуску продукції на питому вагу її випуску по кожній позиції за планом.

Аналіз випуску продукції за структурою ПАП “Промінь”

| Види продукції | За планом | | Фактично | | Фактично при плановій структурі, тонн | Зараховано у виконання плану за структурою, тонн | Структурні зрушення, тонн |
|-----------------------------|-----------|-----------|----------|-----------|---|--|------------------------------|
| | тонн | частка, % | тонн | частка, % | | | |
| Ковбаси копчені | 1450,0 | 32,6 | 1399,5 | 34,4 | 1326,5 | 1326,5 | +73 |
| М'ясо | 16,0 | 0,36 | 16,8 | 0,41 | 14,65 | 14,65 | +2,15 |
| Копчені вироби: | | | | | | | |
| а) шинка; | 870,0 | 19,55 | 910,7 | 22,38 | 795,5 | 795,5 | + 115,2 |
| б) копчене сало: | 495,0 | 11,1 | 522,9 | 12,85 | 451,66 | 451,66 | +71,24 |
| в) делікатеси; | 295,0 | 6,6 | 303,2 | 7,45 | 268,55 | 268,55 | +34,65 |
| г) продукти для гриля | 230,0 | 5,17 | 51,9 | 1,28 | 210,36 | 51,9 | -158,46 |
| Ковбаси варені | 950,0 | 21,35 | 763,4 | 18,76 | 868,73 | 763,4 | -105,33 |
| Інша продукція: | | | | | | | |
| а) вироби з курячого м'яса; | 14,0 | 0,34 | 13,4 | 0,33 | 13,85 | 13,4 | -0,45 |
| б) кури «Делікатесні» | 130,0 | 2,93 | 87,2 | 2,14 | 119,2 | 87,2 | -32 |
| Всього | 4450,0 | 100% | 4069,0 | 100% | 4069,0 | 3772,76 | 0 |

Аналіз випуску продукції за структурою на підприємстві ПАП “Промінь” здійснюємо з допомогою аналітичної таблиці (табл. 3.4).

За даними таблиці визначимо рівень виконання планового завдання по випуску продукції за структурою:

$$\% \text{ ВП}_{\text{стр}} = (\text{ВП}_{\text{зарах}} / \text{ВП}_{\text{план}}) * 100\% \quad (3.7)$$

де $\text{ВП}_{\text{зарах}}$ – обсяг випуску продукції, зарахований у виконання плану за структурою.

$$\% \text{ ВП}_{\text{стр}} = (3772,76 / 4450) * 100 \% = 84,78 \%$$

При загальному рівні виконання плану по випуску продукції ПАП “Промінь” в натуральних одиницях 91,4% з дотриманням запланованої структури виготовлено 84,37% продукції. За рахунок структурних зрушень (збільшення чи зменшення частки кожного виду продукції) випуск окремих видів продукції зріс чи зменшився відносно запланованого, про що свідчать дані таблиці 3.5.

Зміни у структурі виробництва мають великий вплив на всі економічні показники підприємства, а саме: обсяг випуску у вартісному виразі,

матеріаломісткість, собівартість товарної продукції, прибуток, рентабельність. Якщо збільшується питома вага більш дорогої продукції, то обсяг її випуску у вартісному виразі зростає і навпаки.

Таблиця 3.5

Розрахунок зміни середньої ціни за 1 тону продукції ПАП «Промінь» під впливом структурних зрушень

| Види продукції | Оптова ціна 1 тонни, тис. грн. | Структура продукції, % | | | Зміна середньої ціни під впливом структури, тис. грн. |
|-----------------------------|--------------------------------------|------------------------|-------|------------|--|
| | | план | факт | відхилення | |
| Ковбаси копчені | 7,25 | 32,6 | 34,4 | +1,8 | +0,1305 |
| М'ясо | 4,7 | 0,36 | 0,41 | +0,05 | +0,00235 |
| Копчені вироби: | 0,8 | 19,55 | 22,38 | +2,38 | +0,023 |
| а) шинка; | | | | | |
| б) копчене сало: | 1,4 | 11,1 | 12,85 | + 1,75 | +0,0245 |
| в) делікатеси; | 2,38 | 6,6 | 7,45 | +0,85 | +0,0327 |
| г) продукти для гриля | 2,6 | 5,17 | 1,28 | -3,89 | -0,101 |
| Ковбаси варені | 4,8 | 21,35 | 18,76 | -2,59 | -0,124 |
| Інша продукція: | 0,82 | 0,34 | 0,33 | -0,01 | - |
| а) вироби з курячого м'яса; | | | | | |
| б) кури «Делікатесні» | 0,65 | 2,93 | 2,14 | -0,79 | -0,0051 |
| Всього | - | 100 | 100 | 0 | -0,171 |

Те саме відбувається і з величиною прибутку ПАП «Промінь» при збільшенні частки високорентабельної і, відповідно, зменшенні частки низкорентабельної продукції.

Розрахунок впливу структурних зрушень на обсяг випуску продукції у вартісному виразі можна провести з допомогою прийому абсолютних різниць.

Спочатку необхідно визначити, як зміниться середній рівень ціни за 1 тону продукції за рахунок змін у структурі.

Зміна середньої ціни під впливом структурних зрушень визначається за формулою:

$$\Delta Ц_{стр} = (\lambda \phi_i - \lambda_{пл_i}) * Ц_i, \quad (3.8)$$

де $\lambda \phi_i$, $\lambda_{пл_i}$ – відповідно частка кожного виду продукції в загальному об'ємі фактично та за планом;

$Ц_i$ - ціна 1 тонни кожного виду продукції.

Помноживши отриману зміну середньої ціни на загальний фактичний обсяг виробництва продукції в натуральному виразі, визначимо зміну вартісного обсягу випуску продукції.

$$\Delta \text{ВП}_{\text{стр}} = -0,0171 * 4069 = -69,58 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, зміни у структурі продукції привели до зниження середньої ціни за 1 тону на 0,0171 тис. грн. і зменшення вартісного обсягу на 69,58 тис. грн.

Розглядаючи динаміку випуску, асортименту та номенклатури продукції, необхідно особливу увагу звернути на факт зменшення випуску високорентабельної продукції і з'ясувати причини такого явища.

Використовуючи вище наведену методику, визначимо вплив структурних зрушень на показник рентабельності продукції.

Таблиця 3.6

Зміна рентабельності продукції ПАП «Промінь»
під впливом структурних зрушень

| Види продукції | Оптова ціна за 1 тону, тис. грн. | Повна собівартість 1 тону, тис. грн. | Рентабельність продукції, % | Зміна частки продукції, % | Зміна рентабельності під впливом структури, % |
|-----------------------------|----------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------|---------------------------|---|
| Ковбаси копчені | 7,25 | 8,4 | -13,7 | + 1,8 | -0,247 |
| М'ясо | 4,7 | 4,2 | 11,9 | +0,05 | +0,00235 |
| Копчені вироби: | | | | | |
| а) шинка; | 0,8 | 0,75 | 6,67 | +2,83 | +0,189 |
| б) копчене сало: | 1,4 | 1,18 | 18,64 | + 1,75 | +0,326 |
| в) делікатеси; | 3,85 | 3,4 | 13,2 | +0,85 | +0,112 |
| г) продукти для гриля | 2,6 | 2,42 | 7,4 | -3,89 | -0,288 |
| Ковбаси варені | 4,8 | 4,21 | 14 | -2,59 | -0,363 |
| Інша продукція: | | | | | |
| а) вироби з курячого м'яса; | 0,82 | 0,76 | 7,9 | -0,01 | -0,0008 |
| б) кури «Делікатесні» | 0,65 | 0,75 | -13,3 | -0,79 | +0,105 |
| Всього | | | | | -0,161 |

Показники таблиці 3.6 свідчать, що рентабельність продукції ПАП «Промінь» під впливом структурних змін зменшується на 0,161 пункти. Це відбувається внаслідок того, що збільшується частка нерентабельної продукції, такої, як ковбаси копчені, а частка таких, досить рентабельних видів продукції,

як продукти для гриля, ковбаси варені, зменшується. Як позитивне слід відмітити, що у 2010 році зростає обсяг і питома виробів з курячого м'яса, яка для підприємства є найбільш рентабельною.

Обсяг товарної продукції підприємства у вартісному виразі значною мірою визначається рівнем якості продукції і втрат від браку.

Сигнальними показниками зміни якості продукції є: кількість рекламаций і претензій, виставлених і визнаних підприємством з відповідним обсягом зарекламованої продукції або сировини, матеріалів і напівфабрикатів, з яких вона виготовляється; сума штрафів, оплачених за поставку неякісної продукції і отриманих за матеріальні ресурси, що поступили з порушенням якості; зниження рівня сортності випуску продукції; відхилення у якості виконання технологічних операцій виготовлення продукції; наявність і обсяги виробничого браку.

Після аналізу міри ритмічності та рівномірності виробництва вивчаються основні чинники, які зумовлювали порушення виконання планових завдань і встановлюються можливі наслідки таких порушень.

Встановлені закономірності необхідно враховувати при розробці завдань на майбутні періоди і при укладанні господарських договорів.

Пошук резервів, підвищення обсягів виробництва та реалізації продукції можна здійснювати за такими напрямками (рис. 3.5):

Для виявлення реального резерву збільшення випуску продукції необхідно виходити з такого міркування. Усунення всіх недоліків виробничого процесу прискорення впроваджень заходів науково-технічного прогресу, а також заходи щодо підвищення якості продукції, зменшення браку у виробництві знаходять своє відображення у показниках ефективності використання факторів виробництва. Судити про реальний (упущений) резерв збільшення випуску продукції можна лише на базі комплексного вивчення резервів.

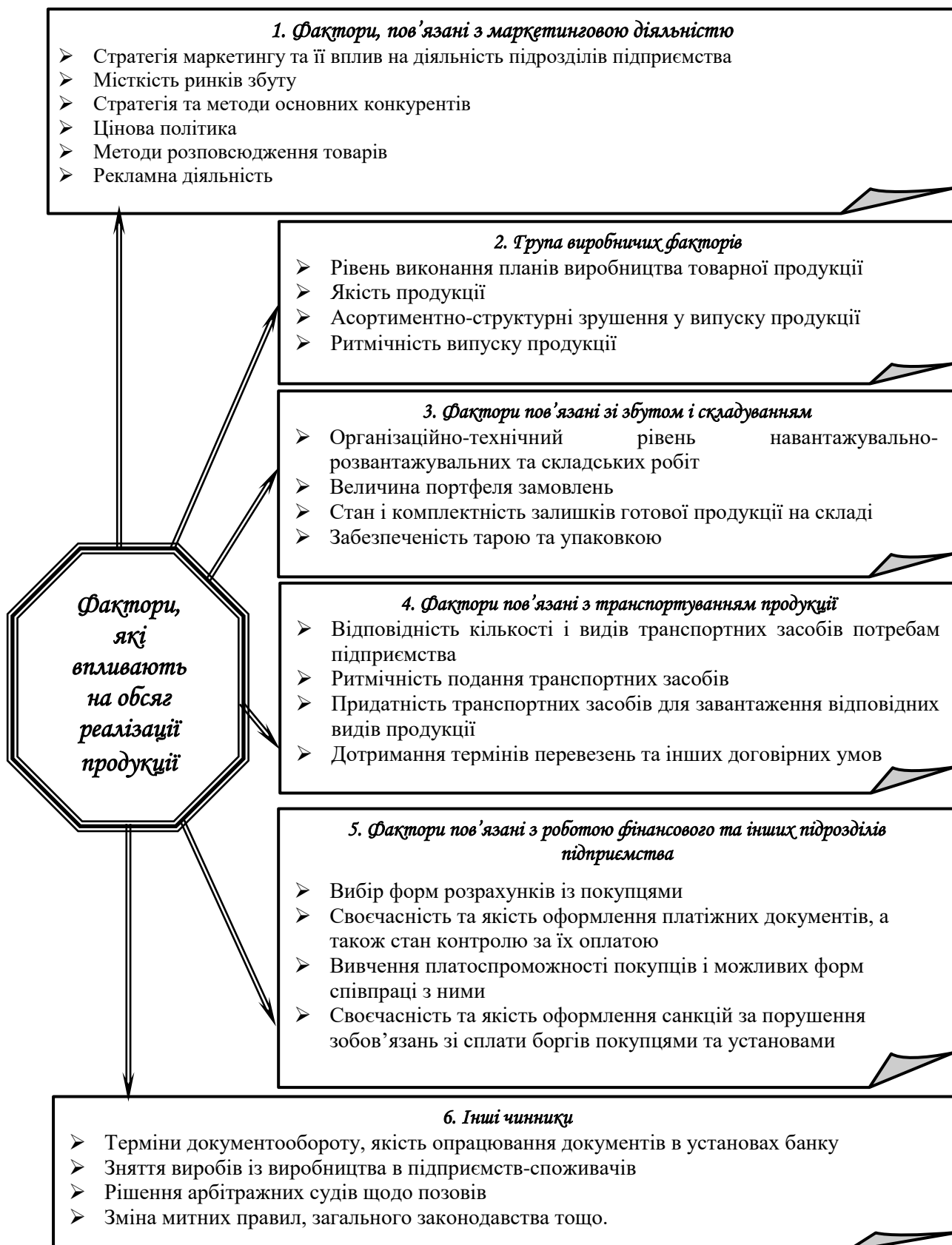


Рис. 3.5. Схема класифікації факторів, які впливають на обсяг реалізації продукції

Резерви збільшення обсягу виробництва за рахунок зміни асортименту, структури та якості (сортності) продукції, ліквідації втрат від браку і підвищення ритмічності роботи зведемо наступну таблицю (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Резерви збільшення обсягу виробництва ПАП “Промінь”

| Вид резерву | Величина, тис. грн. |
|---|---------------------|
| 1. Асортимент та структура продукції | 690,58 |
| 2. Сортність продукції | 690,975 |
| 3. Ліквідація втрат від браку | 101,5 |
| 4. Рівномірність та ритмічність випуску | 13120,5 |
| Загальний резерв росту | 15530,05 |

При визначенні резервів збільшення обсягів продажу для розрахунків приймається тільки реальний резерв збільшення випуску продукції ПАП “Промінь”. Понадпланові запаси готової продукції на складі ПАП “Промінь” встановлюються по картках складського обліку, понадпланові відвантаження – по даних аналітичного обліку.

3.2. Аудит реалізації готової продукції

Ринкові умови господарювання посилюють вимоги до діяльності аудиторів та аудиторських фірм і зумовлюють необхідність наукової розробки й методології в умовах автоматизованої обробки облікової інформації.

За умови використання нових інформаційних технологій і комп’ютерної техніки, як при проведенні аудиту, так і при обробці аудиторської інформації, в аудиторській роботі досягається значний прогрес. Комп’ютер стає інструментом аудитора, який дозволяє йому не лише скоротити час на проведення аудиту, але й провести більш детальну перевірку, скласти якісний аудиторський висновок з рекомендаціями щодо стратегії, напрямів і засобів

покращання фінансово-господарського стану підприємства. Комп'ютеризація аудиторської діяльності також дозволяє надати інформацію, яку досить важко отримати вручну.

Переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту можна згрупувати за наступними категоріями: зменшення кількості даних, що оброблюються вручну. Наприклад, запаси обліковуються в натуральному та грошовому вираженні. Зв'язок між цими вимірниками є досить простим, тобто кількісні характеристики запасів є основними, а грошові – виробничими. Крім того, облікові реєстри містять інформацію щодо проміжних і кінцевих підсумків. Перевірку таких підсумків можна легко здійснити за допомогою комп'ютерної техніки. У результаті в аудитора з'являється час для детальнішої перевірки документів; економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими; в автоматичному порядку перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності; зберігання і багаторазове використання отриманих даних; здійснення попередньої оцінки результатів робіт за відхиленнями.

Використання комп'ютерної техніки в діяльності аудиторів може мати місце в наступних випадках (рис. 3.6).

Для використання комп'ютерів в діяльності аудиторів необхідне виконання наступних умов: наявність розроблених макетів вихідних документів, призначених для оформлення робочої документації, узагальнення результатів виконаних робіт; наявність програмного забезпечення, здатного реалізувати моделі обробки інформації, доступність програмного забезпечення для користувачів-аудиторів; вміння аудитора працювати з персональним комп'ютером.

Спеціальне програмне забезпечення аудиту операцій по обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації являє собою окремий програмний модуль, призначений для всебічного проведення аудиту обліку готової продукції, її відвантаження і реалізацій. Даний програмний модуль є невід'ємною частиною загального пакету спеціального програмного забезпечення аудитора.

Спочатку проведення аудиту операцій по обліку готової продукції, її відвантаження і реалізацій визначається коло задач, що вирішуються при проведенні аудиту і послідовність їх виконання.



Рис. 3.6. Застосування комп'ютерної техніки в діяльності аудитора

Основними задачами проведення аудиту готової продукції, її відвантаження і реалізації в умовах комп'ютерної обробки інформації є: 1) аудит формування первинних облікових даних, їх повнота і своєчасність відображення в регістрах бухгалтерського обліку; 2) аудит обліку готової продукції на місцях зберігання у вартісному і натуральному вираженні; 3) аудит обліку руху готової продукції; 4) аудит обліку наданих послуг або виконаних робіт; 5) аудит своєчасності і правильності проведення переоцінки

готової продукції і її відображення на рахунках бухгалтерського обліку; 6) аудит відвантаження готової продукції; 7) аудит реалізації готової продукції (робіт, послуг); 8) аудит бартерних операцій і правомірність їх здійснення; 9) аудит нарахування податків і зборів на реалізовану готову продукцію (роботи, послуги); 10) аудит обліку списань готової продукції на результати господарської діяльності; 11) аудит проведення інвентаризації готової продукції і відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку; 12) аудит результатів від реалізації готової продукції (робіт, послуг); 13) аудит правильності формування господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку; 14) аудит відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку готової продукції; 15) аудит відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку даним, відображеним в регістрах бухгалтерського обліку; 16) аудит відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку звітним бухгалтерським даним.

На основі переліку аудиторських задач складається план їх послідовного рішення (рис. 3.7), який дозволяє побудувати модель рішення кожної задачі і визначити послідовність виконання операцій при проведенні автоматизованого аудиту обліку готової продукції, її відвантаження і реалізацій. Розроблена послідовність операцій ретельно вивчаються аудитором. Операції повинні відображати процес від початкового етапу формування первинної облікової інформації до етапу формування облікових записів.

Як вже зазначалось вище, комп'ютерна техніка в діяльності аудитора може застосовуватись в ході аудиту підприємства, облік на якому ведеться вручну, або із застосуванням комп'ютерної техніки.

Ведення обліку готової продукції вручну пов'язане з відображенням даних в первинних документах та облікових регістрах, що отримуються в результаті ручної обробки інформації. При цьому дані фіксуються на паперових носіях, а інформація, що зафіксована в документах, – сприймається візуально.

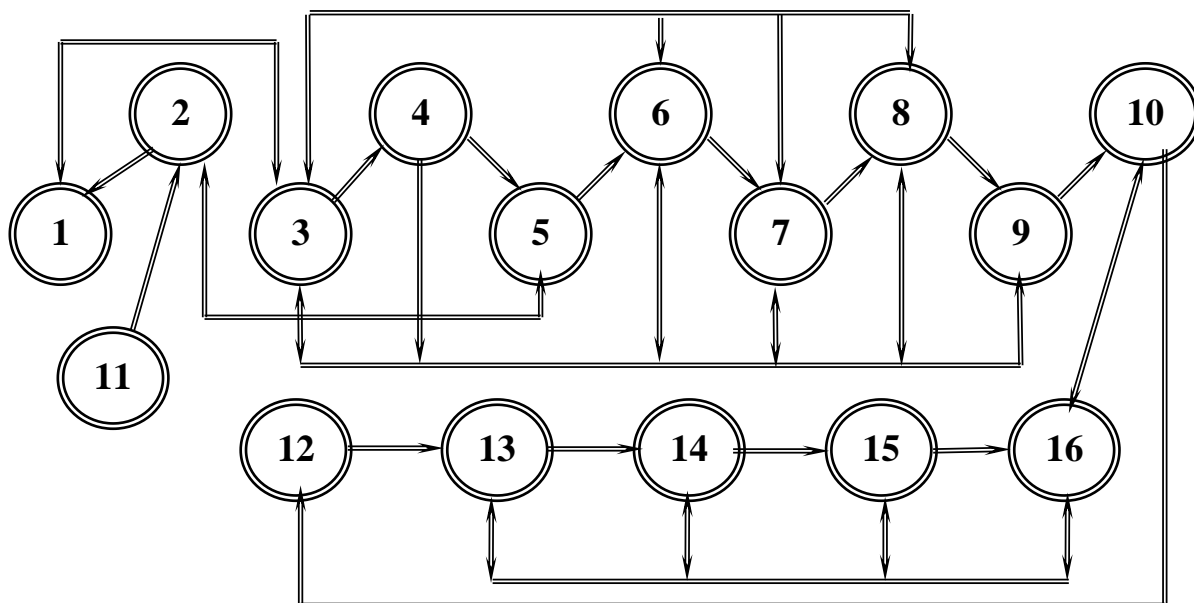


Рис. 3.7. Інформаційна модель послідовності рішення задач аудиту операцій по обліку готової продукції, її відвантаження і реалізацій

В умовах паперового обліку при перевірці операцій з обліку готової продукції аудитор проводить суцільну перевірку. Для цього дані первинних документів порівнюються із записами в звітах; залишки на кінець попереднього періоду порівнюються із залишками на початок наступного.

Для виявлення можливих відхилень аудитор складає різні групувальні таблиці, на що витрачає багато часу. Все це вимагає застосування комп'ютерної техніки та програмного забезпечення для полегшення роботи аудитора.

При наявності комп'ютера і відповідного програмного забезпечення, яке містить вірні алгоритми розрахунку необхідних показників, аудитор має можливість вводити вхідну інформацію й отримувати результативні значення. Порівняння суми, отриманої аудитором, з сумою, що відображена в обліку господарюючого суб'єкта, дозволяє визначити правильність розрахунків, що здійснюються бухгалтером.

Вихідною інформацією при проведенні аудиторської перевірки є Протокол для аудиторського висновку. Крім того, аудитор в своїй роботі використовує режим автоматизованого документування вихідної інформації. У цьому режимі за допомогою інформаційної мови показників обліку, контролю і аудиту, яка призначена для спілкування аудитора з базою даних і включає:

найменування, код показника, алгоритмічний розрахунок і взаємозв'язки в інформаційній системі, місцезнаходження показника в базі даних, він формує необхідну вихідну форму для проведення тестування операцій по обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

Необхідну інформацію аудитор відображає на екран або видає на друк. Перевірка йде по наступних основних параметрах, що тестуються: структура первинного документа по заданому періоду; здійсненні операції; певний періоду часу (день, місяць, квартал, рік і т.д.); певні показники, відображені в первинних даних; рахунки, субрахунки і коди аналітичного обліку; найменування готової продукції і її коди; інформація по покупцях в діапазоні дат; структурні підрозділи (склади, комори, цехи і т.д.); номери документів або діапазон номерів; матеріально-відповідальні особи (підзвітні особи); динаміка цін відвантаженої або реалізованої продукції; допустимість кореспонденції рахунків по обліку готової продукції, її відвантаженню і реалізації; терміни і правильність переоцінки готової продукції; повнота вхідної інформації; суми відвантаженої і реалізованої продукції; терміни відвантаження і реалізації готової продукції; суми оплати за реалізовану продукцію; суми податків і зборів; суми торгової націнки.

Вихідні форми для відображення результатів аудиторської перевірки можуть бути різні за формою представлення даних і залежать від потреб аудитора. Прикладом може служити таблиця наступної форми (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Відомість контролю повноти і своєчасності оплати за відвантаженою продукцію і продукцію, що реалізується ПАП "Промінь"

| Фактично відображено в бухгалтерському обліку | | | | | Згідно з даними аудитора | | | | | Відхилення ("+", "-") |
|---|-------------|----------------|-------------|------|--------------------------|-------------|----------------|-------------|------|-----------------------|
| Код продукції | Код покупця | Дата відгрузки | Дата оплати | Сума | Код продукції | Код покупця | Дата відгрузки | Дата оплати | Сума | |
| 041 | 251 | 05.03.17 | 05.03.17 | 145 | 041 | 251 | 05.03.17 | 05.03.17 | 145 | - |

Аудитор при здійсненні аудиту готової продукції та витрат на її виробництво має можливість проаналізувати по кожній статті відхилення від нормальних умов, виявити причини відхилень і подати пропозиції по удосконаленню використання засобів. Особливо важливо всі відхилення мати в процесі виконання робіт. Дана інформація дає можливість керівникам підприємства в процесі виробництва продукції впливати на виробничий процес з метою економного використання матеріальних, трудових та грошових засобів.

При здійсненні аудиторської перевірки реалізації і фінансових результатів слід виходити, насамперед, з того, що діяльність будь-якого об'єкта підприємства містить дві взаємопов'язані сторони: господарську і фінансову.

Перша визначає залучені у виробничу діяльність виробничі активи (основний капітал), а друга – вибір та величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їхньої організаційної взаємодії у господарському процесі і залежить фінансовий результат.

Аудит реалізації і фінансових результатів розпочинають із з'ясування, яку мету поставив перед собою виробник:

- одержати максимум прибутку;
- завоювати ринок;
- втриматись на ринку тощо.

Лише після цього можна здійснити обґрунтований конкретний аналіз і підготувати достовірні висновки.

Джерелами даних для аудиту є:

- Звіт про фінансові результати (ф. 2);
- декларація про прибуток підприємства, ПДВ і т. д.;
- бухгалтерські реєстри з обліку виробничих витрат, реалізації і фінансових результатів.

Мета аудиторської перевірки – встановлення правильності відображення у звітності:

- фактичної виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);
- фактичних затрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг);

- прибуток від іншої реалізації;
- позареалізаційних доходів;
- визначення цін на реалізацію інших матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів.

Організація аудиту готової продукції починається з перевірки наявності договорів та їх взаємного погодження з виробничою програмою.

Якщо виявляються відхилення, то встановлюються причини, які вплинули на недопоставку продукції. Якщо підприємство сплатило штраф за недопоставку продукції, виявляються причини і встановлюються винні особи в порушенні договірних умов.

Фактичний обсяг всієї відвантаженої покупцям продукції перевіряється за даними відомості 3.1, яка складається на основі даних рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, згідно якої аудитор встановлює не тільки загальний обсяг поставок продукції по підприємству в цілому, а й визначає їх розмір по кожному покупцю зокрема.

Особливу увагу аудитор приділяє перевірці правильності відображення у відомості 3.1 даних первинних бухгалтерських документів по відвантаженню готової продукції. Перевіряється, в першу чергу, чи всі суми включені у відомість. Якщо в процесі перевірки виявляються розбіжності, аудитор в обов’язковому порядку повинен в’яснити їх причини. При в’ясненні законності встановленої ціни на готову продукцію використовуються законодавчі акти України в частині застосування граничних норм націнок та граничного рівня рентабельності готової продукції для підприємств монополістів та інших.

Правильність встановлення цін перевіряється по рахунках постачальників, накладних і платіжних документах на відпуск готової продукції. При перевірці рахунків встановлюється факт недопущення завищення чи заниження ціни та сум торгових націнок на продукцію. Доцільно, щоб аудитор особисто переконався у правильності встановлення цін на товари чи готову продукцію, безпосередньо на місцях продажу продукції торговим організаціям або громадянам.

При перевірці торгово-посередницьких підприємств аудитор аналізує правильність оформлення касових звітів і повноту відображення реалізованих товарів. Для цього переглядаються дані звітів та виписки касового апарата, можлива і раптова перевірка торгової діяльності

Аудитор перевіряє достовірність і своєчасність складання рахунків платіжних документів за відвантажену продукцію. Значну увагу при цьому необхідно приділити на правильність оформлення платіжних документів і поступлення коштів на рахунки в установах банку. Згідно відомості 3.1. перевіряється достовірність відображення сум по статтях Балансу. Суми по статтях Балансу “Готова продукція” і “Товари” повинні відповідати залишкам готової продукції на складах підприємства.

Головним моментом перевірки достовірності бухгалтерських і звітних даних по реалізованій продукції є детальний розгляд додатків до виписок банку, платіжних документів, на підставі яких проводяться записи в реєстрах (журналах) бухгалтерського обліку по кредиту рахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції” в кореспонденції з дебетом рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”, рахунку 312 “Поточні рахунки в іноземній валюті”, рахунку 301 “Каса”, рахунку 313 “Інші рахунки з банках”, рахунку 333 “Грошові кошти в дорозі в національній валюті”. При цьому необхідно звернути увагу на те, що у виручку від реалізації готової продукції включається вартість відвантаженої продукції, яка вказана в оформлених для оплати покупцями розрахункових документах.

При частковій оплаті перевіряються дані по відомості 3.1 шляхом співставлення загальної суми рахунку-накладної, зареєстрованої у відомості з відмітками в цій же відомості про оплату і списання.

У даний час багато підприємств практикують попередню оплату за готову продукцію, через це по кожному покупцю необхідно детально вивести суму попередньої оплати і перевірити правильність розрахунку з ним. Дуже часто підприємства під виглядом попередньої оплати здійснюють перерахування сум, які не обкладаються податком на додану вартість.

Необхідно виявити випадки невключення до податкового зобов'язання таких сум ПДВ. Також необхідно уважно перевірити обґрунтування перерахованих сум. При перевірці розрахунків за готову продукцію в порядку бартерних операцій аудитор перевіряє, чи вся сума включена в обсяг реалізації, чи обкладалася вона ПДВ, в яких цінах здійснювався бартерний обмін.

Пізніше аудитор аналізує правильність визначення оподаткованого обороту для обкладення ПДВ.

Для готової продукції, виготовленої на території України з давальницької сировини нерезидента, у разі її продажу на митній території України, базою оподаткування є договірна вартість такої продукції з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, а також інших податків, зборів (обов'язкових платежів) за винятком ПДВ, що включається в ціну такої готової продукції згідно із законами України з питань оподаткування. Визначена вартість перераховується в українській гривні за валютним (обмінним) курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань.

Звільняються від оподаткування операції з продажу товарів, продукції, які були вивезені за межі митної території України. Продукція вважається вивезеною в разі, якщо її вивезення засвідчене належно оформленою митною вантажною декларацією

Аудитор аналізує суми безповоротно отриманих товарів, при цьому необхідно враховувати, що їх сума включається до об'єкта оподаткування податком на прибуток.

На підприємствах, які використовують при оформленні розрахунків векселі, важливо встановити порядок проведення операцій по рахунках бухгалтерського обліку.

При використанні на підприємстві методу нарахування реалізації товарів у бухгалтерському обліку в момент передачі товарів, вартість реалізованої продукції відображається такими проводками:

Дт 361 "Розрахунки з покупцями і замовниками"

Кт 701 "Дохід від реалізації продукції"

Оформлена вексями сума відображається записом:

Дт 341 “Короткострокові векселі, одержані в національній валюті”

Кт 361 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

При перевірці торгово-посередницьких підприємств, що здійснюють торгівлю по готівковому розрахунку, значну увагу необхідно приділити складанню товарного звіту, до якого повинні бути прикладені копії касових чеків. Аналізуючи включені в обсяг реалізації суми і копії товарних чеків, аудитор порівнює по номенклатурі з приходом цих товарів і визначає ступінь включення цих сум в обсяг реалізації і обґрунтування цін на товари. Він перевіряє також відповідність аналітичного обліку товарів і їх синтетичного відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливо детальному аналізу підлягає операція списання готової продукції (товарів). Аудитор перевіряє правильність списання і відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

В ході аудиту руху готової продукції аудитор може виявити наступні порушення (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Порушення відображення в обліку операцій із готовою продукцією

| № з/п | Можливі порушення | Характеристика порушення |
|-------|---|--|
| 1. | Невідповідність оцінки готової продукції методу оцінки, обраного в обліковій політиці підприємства | порушення порядку дотримання принципів обліку |
| 2. | Неповне відображення в обліку випущеної продукції | створення не відображеної в обліку готової продукції з подальшим її привласненням |
| 3. | Несвоєчасне відображення в обліку відвантаженої та реалізованої продукції | порушення облікових принципів щодо відображення операцій в обліку в періоді, в якому вони виникли. Це призводить до перекручування облікових даних, невідповідності даних первинних документів даним облікових регістрів |
| 4. | Відсутність налагодженого аналітичного обліку готової продукції за місцями її зберігання та окремими видами | зниження рівня внутрішнього контролю за збереженням готової продукції |

Крім того, аудиторською перевіркою контролюється списання позавиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції.

Зрештою, аудитор аналізує правильність визначення результатів реалізації готової продукції по кожній номенклатурній одиниці, а також правильність відображення їх в реєстрах бухгалтерського обліку і в звітних даних форм 1 “Баланс підприємства” та форми 2 “Звіт про фінансові результати” річної і квартальної звітності.

3.3. Сучасна маркетингова діяльність підприємства на ринку як істотний чинник підвищення конкурентоспроможності продукції

При виході ПАП “Промінь” зі своєю продукцією на ринок необхідно знати запити її потенційних споживачів. Маркетинг на ПАП “Промінь” повинен бути спрямований на задоволення потреб регіонального споживача, тому, якщо підприємство хоче успішно виступати на регіональному ринку, а в майбутньому і на зовнішньому ринку, воно має бути готовим внести при необхідності ряд змін у процес управління виробничо-комерційною діяльністю, у тому числі і в управління маркетингом.

Оцінці й виміру ресурсного потенціалу продовольчого підприємства надається величезне значення в організаційно-управлінській діяльності.

Від сучасного ресурсного потенціалу ПАП “Промінь” залежить і ефективність управлінської діяльності, оскільки:

- залучається увага керівництва до проблеми підвищення конкурентної продукції і факторів, що справляють вплив на його рівень;
- участь працівників у процесі виміру якості продукції мотивує їхню творчу активність і вишукування резервів підвищення потенціалу всього підприємства;
- кількісна оцінка конкурентоспроможності робить можливим більш конкретний аналіз проблеми продукції, що буде просуватися на регіональний

продовольчий ринок.

Аналіз становища підприємства необхідно почати, насамперед, з дослідження структури галузі, в якій працює ПАП “Промінь”. Таким чином, будучи ланцюгом в єдиній системі ресурсного потенціалу формування і становлення регіонального продовольчого ринку, механізм формування ресурсного потенціалу продовольчого підприємства складається з різноманітних складових, що орієнтують підприємство як суб’єкт конкурентної боротьби на активні, навіть агресивні дії для отримання наявних і завоювання нових ринкових позицій. Ми вважаємо, що він є „маркетинговим” за своєю сутністю, оскільки відбиває вимоги середовища – як внутрішнього, так і зовнішнього – і покликаний сприяти більш вигідному позиціюванню підприємства на продовольчому регіональному ринку. При цьому підприємство має зайняти сприятливі позиції у свідомості споживачів як внутрішнього, регіонального ринку, так і зовнішнього ринку. Для впливу на свідомість покупців внутрішнього регіонального ринку підприємства починають дії з розробки товарної пропозиції й іміджу по його реалізації, націлені на те, щоб забезпечити конкурентне становище на регіональному ринку продовольства.

Разом з тим, нові вимоги конкурентної боротьби потребують від підприємств, що оперують на національному продовольчому ринку, розробки найбільш ефективних форм і методів використання маркетингу, його різноманітних прийомів та інструментів для залучення і утримання споживачів цільового національного ринку.

Ключовим індикатором, що найбільш повно відбиває кінцеві результати даних зусиль, є якісно новий, більш високий стандарт життя населення регіону, а також формування іншого стилю поведінки регіональних споживачів – як покупців більш вимогливих і ефективних.

Конкурентоспроможність продовольчої продукції гостро реагує на стан національної економіки, інших параметрів розвитку держави. Важко уявити

собі продовольче підприємство з високим рівнем ресурсного потенціалу, якщо країна має слабку, деградууючу економіку, яка є політично нестабільною.

Фактори, які треба враховувати, аналізуючи успіх чи неуспіх ПАП “Промінь” в конкуренції: правові, економічні, політичні, соціальні, технологічні, трудові.

Необхідно провести оцінку бажаних продажів, але перш ніж зробити це, слід визначити, які вільні потужності ви маєте або скільки таких потужностей ви зможете створити для експортного продовольчого товару. Вишукуючи потужності, необхідно визначитися з тим, чи має фірма конкурентоспроможну продукцію (тут йдеться про конкурентоспроможність товару). Також необхідно розрахувати ще два коефіцієнти, які характеризують використання ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства, – продуктивність праці і коефіцієнт оборотності.

Аналізуючи різні підходи до пояснення причин конкурентоспроможності окремих фірм, ми доходимо висновку, що конкурентна перевага відбиває продуктивність використання ресурсів. Виходячи з цього, можна стверджувати, що для забезпечення конкурентоспроможності продовольче підприємство повинне постійно піклуватися про найбільш повне й ефективне використання усіх видів ресурсів, які воно має у своєму розпорядженні, а також здобуває для майбутнього виробництва.

Отже, успішний вихід підприємства на продовольчий ринок багато в чому визначається тим, настільки гнучко зможуть регіональні підприємства використовувати можливості удосконалювання методів і способів досягнення стійких ринкових позицій.

Досягнення підприємством бажаного рівня вирішення поставлених завдань, в першу чергу, визначається застосуванням інструментарію маркетингу ПАП “Промінь”.

Саме аналітична і товарно-виробнича функції маркетингу, в остаточному підсумку, визначають, наскільки підприємство готове для роботи на зовнішніх

ринках, наскільки успішно воно може займатися експортом продовольчих товарів. Для оцінки готовності підприємства харчової промисловості успішно працювати на зовнішньому ринку необхідно оцінити сильні й слабкі сторони підприємства, а також можливості і загрози для даного підприємства на закордонному ринку. Як правило, для вирішення даної задачі як метод використовується SWOT-аналіз. Цей метод базується на аналізі факторів зовнішнього і внутрішнього середовища і одержав свою назву за початковими буквами слів, що позначають Strength (сила), Weakness (слабкість), Opportunities (можливості) і Threat (загрози). Даний метод дозволяє аналізувати сильні й слабкі сторони підприємства, а також можливості й загрози для бізнесу, що виникають у зовнішньому середовищі в зв'язку з реалізацією бізнесу. Результати такого аналізу використовуються для корекції стратегії організації.

Методика виявлення можливостей і загроз оточення для експортоорієнтованих підприємств, що виробляють продовольство у своїй процедурній частині, власне кажучи, модифікує методику виявлення сильних і слабких сторін підприємства, виходячи з цілей підприємства по експорту продовольчих товарів за кордон.

У даному випадку необхідно до чотирьох факторів безпосереднього оточення (конкурент, постачальник, покупець і ринок робочої сили) додати один з визначальних факторів макрооточення, а саме: державну підтримку. Таким чином, процедура аналізу починається з формування п'яти груп факторів оточення ПАП "Промінь":

- фактори, що характеризують конкурента;
- фактори, що характеризують постачальника;
- фактори, що характеризують ринок робочої сили;
- фактори, що характеризують покупця;
- фактори, що характеризують державну підтримку.

Маркетинг продовольчої продукції ПАП “Промінь” відзначається складністю і високим ступенем ризику, його специфіка обумовлена низкою чинників:

– по-перше, ПАП “Промінь” виступає як продавець на товарних ринках і покупець на сировинних ринках. Можливості виробництва – пропозиція сільськогосподарської продукції – визначаються співвідношенням цін на сільськогосподарську продукцію і придбані ресурси;

– по-друге, основою збільшення пропозиції продукції ПАП “Промінь” виступає науково-технічний прогрес;

– по-третє, обмеженість основного ресурсу, землі обумовлює неможливість швидкого переміщення матеріальних і фінансових ресурсів з однієї галузі виробництва в іншу, циклічність ринкових цін;

– по-четверте, величезний вплив на ефективність виробництва справляють природнокліматичні та біологічні фактори, родючість і структура сільськогосподарських угідь, економічне місце розташування господарства. Це обумовлює необхідність сполучати спеціалізацію з диверсифікованістю виробництва;

– по-п’яте, окремі види сільськогосподарської продукції характеризуються ціновою і прибутковою нееластичністю попиту;

– по-шосте, організаційна структура продовольчого ринку відзначається наявністю безлічі виробників однорідної, замінної за попитом та пропозицією продукції. Ринкова ціна є результатом взаємодії сукупного попиту та сукупної пропозиції. Позиція ПАП “Промінь” визначається рівнем собівартості продукції стосовно ринкової ціни;

– по-сьоме, відразу до кінцевого споживача надходить незначна частка виробленої продукції. Основна її частина проходить кілька рівнів каналу розподілу, надходячи до оптових і роздрібних посередників. Звідси, частка сільськогосподарського товаровиробника в кінцевій, ринковій ціні товару є невисокою.

Основу стратегічного планування продовольчого маркетингу ПАП “Промінь” становить прогноз збуту. Головний планований показник – обсяг

реалізації в натуральному або вартісному вираженні – визначає потенційний розмір продажів, верхню межу збуту ПАП “Промінь”. Прогнозування місткості ринку відіграє важливу роль в усіх основних сферах діяльності ПАП “Промінь”: виробництві, постачанні, фінансовій сфері.

Найбільше поширення в прогнозуванні попиту мають нормативний метод, метод експертних оцінок і, особливо, методи статистичного моделювання. У них форма взаємозв’язку прогнозованого явища з визначальними факторами подається у вигляді рівняння регресії $D=f(x_1, x_i, x_n)$. Серед усього різноманіття факторів, що впливають на формування і розвиток попиту, визначальними вважають розміри і структуру грошових доходів споживачів, рівень роздрібних цін товарів, рівень купівельної спроможності населення.

Правова свобода товаровиробника в розподілі продукції, невиконання державою зобов’язань по оплаті закупленої продукції, лібералізація цін, порушення паритетності обміну, розрив традиційних міжгалузевих і міжрегіональних зв’язків змусили продовольчі підприємства активізувати роботу з пошуку оптимальних за витратами, економічно вигідних каналів збуту ПАП “Промінь”.

Удосконалювання системи руху товарів має на меті скорочення шляху до споживача за допомогою власної переробки сировини і продажу готового продукту ПАП “Промінь”.

Перетворення нових можливостей збуту в практику господарювання ПАП “Промінь” обмежується низьким рівнем платоспроможності підприємств, інфляційними процесами, кризою взаємних неплатежів. Одним з найбільш важливих і діючих інструментів маркетингу стає ціноутворення і цінова політика. Минулі роки реформ проблеми ціноутворення не вирішили, а лише оголили слабкі місця цінової політики підприємств. Питання ціноутворення були і залишаються найбільш дискусійними. Позиції вчених і практиків є різноманітними.

Ціни, що складаються під впливом попиту та пропозиції, є основною формою економічних взаємовідносин продовольчих товаровиробників з

іншими суб'єктами ринку. Гарантовані ціни визначають мінімально допустиму межу рівня цін на продовольчу продукцію, виконують страхову функцію захисту доходів сільськогосподарських товаровиробників і використовуються за згодою товаровиробників для закупівлі їхньої продукції державою в межах обсягів, обумовлених на державному і регіональному рівнях.

Розробка цінової стратегії виходить із сегментування ринку, полягає у виборі діапазону цін, дозволяє визначити точку беззбитковості виробництва, домогтися прибутковості підприємства. За сучасних умов стану товарних ринків виділяють три основні типи цінових стратегій: стратегія, що ґрунтується на витратах; на попиті; на конкуренції. Цінова стратегія підприємств продовольчого підкомплексу продовольчого комплексу має враховувати співвідношення ціни і потенційного попиту на споживчому ринку:

– реалізація продуктів у вищих цінових межах є прийнятною за умови: ціна – не символ вартості, а винятково спосіб життя певних соціальних верств споживачів. Ціна має відносно стабільний ринковий вигляд, її нижня межа відокремлює верхні верстви представників попиту від найбільш близьких нижчих. Застосування даної стратегії прямо залежить від груп споживачів з вищими доходами; в умовах ринку з низькою купівельною спроможністю населення дана стратегія застосовна лише до товарів вищої якості і вузького кола споживачів;

– реалізація продуктів у низьких цінових межах передбачає: ціна – відображення вартості, споживач у більшості випадків позитивно відреагує на її зниження.

Дана стратегія є основною для сучасного ринку. Здійснення маркетингової діяльності ПАП “Промінь” в повному обсязі можливе лише на базі спеціалізованих маркетингових підрозділів, комерційних центрів, відділів, служб.

Висновки до розділу 3

1. Вибір конкретного методу обчислення собівартості у ПАП “Промінь” залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Рішення про вибір того чи іншого методу калькулювання повинне прийматися на базі детального аналізу всіх можливих наслідків з урахуванням стратегії подальшого розвитку підприємства. Це пов’язано з тим, що різними методами можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат, що підлягає розподілу, залишається незмінною.

2. Формування собівартості продукції у ПАП “Промінь” згідно із нормативними актами не є економічно обґрунтованим і не відображає повною мірою рівень фактичних витрат на виробництво як усієї виробленої продукції, так і окремих її видів, тому виникає потреба у калькуляції собівартості з повним розподілом витрат та калькуляції собівартості по змінних витратах.

3. Виявлено, що при аналізі ефективності виробництва та реалізації продукції у ПАП “Промінь” майже не використовуються новітні методики, які дають змогу ефективніше здійснювати виробничу діяльність та підвищити прибутковість реалізованої продукції. Встановлено, що аналіз беззбитковості з врахуванням впливу змінних, умовно-змінних і постійних витрат на собівартість продукції дає змогу деталізувати економічні показники залежно від технології виробництва, що дає змогу оптимізувати виробничу собівартість ПАП “Промінь”.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Зрозуміло, що власників підприємств, насамперед, цікавить така інформація, яка допомагає вибрати з декількох варіантів той, який забезпечує отримання максимального прибутку. Прибуток розрахований по даних фінансового й управлінського обліку не співпадає. Це результат дії різних методологічних підходів в обліковій політиці підприємств і законодавчої бази. Представлена робота намагається розглянути і науково обґрунтувати дану проблему.

1. В країнах з розвиненою економікою вже декілька десятиліть існує поділ на фінансовий і управлінський облік. Розвиток ринкових відносин, безперечно, приведуть, а в деякій мірі вже привели, до такого поділу бухгалтерського обліку і в нашій країні. В науковій роботі досліджується теорія і практика складової управлінського обліку, а саме: методи обліку, оцінка та аналіз випуску готової продукції та її продажу.

2. Принцип формування бухгалтерської інформації розглянуто в двох напрямках:

а) звичайний виробничий облік, головною метою якого є отримання облікових даних про витрати випуску продукції і оприбуткування її на склад, а також очікуваний прибуток від її реалізації;

б) використання отриманої інформації про фактичні витрати і нормативну собівартість з метою прогнозування майбутніх витрат виробництва і прийняття управлінських рішень.

3. Обліковці стикаються з особливостями в оцінці запасів і визначення собівартості продукції, які ґрунтуються на спеціальних розрахунках, теорії відносності. Але, разом з тим, існує принцип собівартості, в основу якого закладено такі принципи:

а) об'єктивний, тому що оцінка ґрунтується на документах, які свідчать про витрати підприємства в грошовому виразі;

б) впливає з принципу дуальності, тому що події господарського життя повинні бути відображені в обліку по тій оцінці, в якій вони дійсно відбувалися;

в) майно описується по тій ціні, по якій воно було реально оприбутковано;

г) найбільш реально відображаються фінансові результати, тому що на них не впливає переоцінка.

4. Собівартість виготовленої готової продукції залежить від структури складових. Готова продукція, однакових технологічних параметрів, в результаті застосування більш дешевших сировини і матеріалів, буде більш прибутковою при реалізації. В цьому випадку необхідно визначити закупівельну політику підприємства, перевірити зв'язок між завозом продукції і нормативними цінами, здійснити аналіз витрат і критерії оцінки порівнювальних конкурентних одиниць продукції по якості й ціні.

5. Вибір облікової політики визначає фінансові результати підприємства. Наприклад: готова продукція може відображатись в обліку і Балансі: по фактичній виробничій собівартості; по нормативній або обліковій ціні. В Балансі, готову продукцію на складі та відвантажену продукцію, рекомендується відображати за фактичною собівартістю, а не за ціною можливої реалізації (обліковою), що викривляє показники ліквідності підприємства.

6. Аналіз виробництва та реалізації продукції має за мету забезпечити керівництво ієрархічних рівнів підприємства необхідною інформацією для своєчасного прийняття рішень з регулювання виробничо-збутових процесів, що спрямовані на беззастережне виконання зобов'язань перед покупцями. Це дозволяє отримати кошти для підтримання платоспроможності та ліквідності підприємства, проводити поповнення оборотних фондів, забезпечувати належну кредитоздатність та інше.

7. Підприємства здійснюють продаж товарів, як правило, у відповідності до укладених договорів поставок. В зв'язку з цим першочергово вивчається виконання договірних зобов'язань, визначаються зміни у структурі поставок, аналізуються поставки на експорт. В процесі аналізу вимірюється рівень виконання договорів поставок продукції у відношенні до специфікацій укладених договорів, виявляються зміни за кількістю невиконаних договорів, уточнюються причини їх невиконання. Відносно недовиконання або порушення

договорів поставок сигналізує інформація про сплачені підприємством штрафи, пені, неустойки за звітний період. У умовах конкуренції внаслідок невиконання договірних зобов'язань підприємство може втратити ринки збуту продукції, що приведе до спаду виробництва.

8. На сьогоднішній день все більшого поширення та актуальності набуває питання переходу на ведення автоматизованого обліку, аналізу та аудиту господарської діяльності. Від часу, коли персональний комп'ютер перестали сприймати лише як дорогу іграшку, тривають спроби створити якнайліпшу і потужнішу програму для бухгалтерського обліку. Сьогодні на ринку програмних продуктів є декілька десятків (якщо не сотень) пакетів програм для бухгалтерського обліку, проте кожного року декілька фірм заявляють про випуск нової програми, яка з їхніх слів, є потужнішою, “розумнішою” і перевершує усі відомі. Ринкові умови господарювання посилюють вимоги до діяльності не лише бухгалтерів, а й до аудиторів та аудиторських фірм і зумовлюють необхідність наукової розробки й методології в умовах автоматизованої обробки облікової інформації.

Таким чином, виробництво та реалізація продукції, визначаючи основну мету створення діяльності ПАП “Промінь”, є одним з основних об'єктів обліку, аналізу та аудиту на підприємствах. Визначаючи недоліки в організації виробництва та збуту продукції ПАП “Промінь”, виявляючи невикористані резерви, підприємство може своєчасно прийняти вірні управлінські рішення, здійснити регулювання виробництва. Це дасть можливість ПАП “Промінь” в майбутньому працювати прибутково, підвищувати фінансову стійкість та займати гідне місце в ринковому середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // Інноваційна економіка. – 2012. – №1 (27). – С.169 - 172.
2. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52- 55.
3. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва / І.М. Белова // Сталий розвиток економіки. – 2012. – №1(11). – С. 234-236.
4. Березівський П. С. Економічна ефективність виробництва аграрної продукції в аграрних формуваннях [Текст] : монографія / П. С. Березівський, Г. В. Брик. – Львів : Ліга-Прес, 2013. – 236 с.
5. Білова, Н. Основні документи: первинні та непервинні [Текст] / Наталя Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – 7 липня (№54) : Первинні документи. – С. 15-21.
6. Брейкіна, Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції [Текст] / Л. Брейкіна // Баланс. – 2015. – 19 грудня (№51). – С.67-69.
7. Бруханський, Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65) 2014. – С. 15-20.
8. Бруханський, Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239-243.
9. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
10. Бруханський, Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку / Р. Ф. Бруханський // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7 (438). – С. 220-225.
11. Бруханський, Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.

12. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України. Теорія і практика [Текст] / А. М. Коваленко, А. Г. Харитоновна, С. О. Мальшакова [та ін.] ; за заг. ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2009. – 752с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist>.

13. Власова, М. Витрати на збут: обліковуємо правильно // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2017. – № 23. – С. 26-29.

14. Волкова, І. А. Фінансовий облік - 2 : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 223 с.

15. Гнатюк, А. О. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції [Текст] / Алла Гнатюк // Економічний аналіз : зб. наук. пр. / гол. ред. С. І. Шкарабан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – Вип. 3. – С. 265-267.

16. Господарський кодекс України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>

17. Граковський Ю. Л. Бухгалтерські документи: строки зберігання, архівування [Текст] / Юрій Граковський // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2015. – № 46 : Основні засоби. – С. 19-22.

18. Грачова, Р. С. Облік сільгосппродукції на момент її збору [Текст] / Р. Грачова // Дебет- Кредит. – 2007. – 25 червня (№26). – С. 23-57.

19. Гросул, В. А. Методичні засади оцінювання сприятливості зовнішнього середовища для адаптації підприємств роздрібної торгівлі // Актуальні проблеми економіки. – 2017. – № 4. – С. 62-74.

20. Гудзенко, Н. Л. Облік витрат у процесі збутової діяльності аграрних підприємств [Текст] / Н. Гудзенко // Інноваційна економіка. – 2007. – №3. – С.97-100.

21. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2016. – 424 с. – Режим доступу : <http://culonline.com.ua/Books/Buh%20Oblik%20Gudz.pdf#>.

22. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2016. – 424 с. – Режим доступу : <http://culonline.com.ua/Books/Buh%20Oblik%20Gudz.pdf#t>.

23. Гудзь, Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2016. – 424 с.

24. Гуцаленко, О. О. Формування ціни на органічну продукцію [Текст] / О. О. Гуцаленко // Економіка АПК. – 2013. – № 11. – С. 57-60.

25. Дерев'янку, С. І. Первинний документ - фундамент бухгалтерського обліку [Текст] / С. І. Дерев'янку // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – № 23-24. – С. 22-27.

26. Дідоренко Т.В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в процесі виробництва / Т.В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. Том 1. №1. – 2016. - Тернопіль. - С. 92-98.

27. Дубівка, Д. В. Поняття "збут" в системі управління підприємством [Текст] / Д. В. Дубівка // Економіка та держава. – 2013. – № 2. – С. 93-96.

28. Єрмоленко, В. О. Сільськогосподарська продукція як аграрно-правова категорія [Текст] / В. Єрмоленко // Підприємництво, господарство і право. – 2006. – №6. – С. 58-61.

29. Жолнер, І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 365 с.

30. Завитій О.П. Внутрішній аудит на сільськогосподарських підприємствах / Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 143-146).

31. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / О.П. Завитій // Сталий розвиток економіки. 2015. – № 2 – С.198-207.

32. Завитій О.П. Український ринок зернових і технічних культур в контексті перспектив розвитку аграрного сектору економіки / О.П. Завитій // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки. – Кам'янець-Подільський, ПДАТУ, 2016. – Випуск 24, Частина 3. – С. 58-67.

33. Заховалко, Т. В. Аналіз тенденцій розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні [Текст] / Т. В. Заховалко // Інноваційна економіка. – 2014. – № 5. – С. 178-184.

34. Збільшення виробництва продукції тваринництва та підвищення добробуту населення [Текст] / В. С. Паштецький, О. В. Приходько, Є. А. Михайлов, А. П. Колчев // Економіка АПК. – 2008. – №12. – С. 39-44.

35. Іванченко І. П. Діловодство для бухгалтера [Текст] / І. Іванченко // Головбух. – 2008. – 21 травня (№28) : Тематичний випуск: Бухгалтеру про діловодство. – С. 3-20.

36. Коваленко, Г. Д. Облік товарів на складах [Текст] / Г. Коваленко // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2006. – 27 лютого (№9). – С.57-61.
37. Куриленко, А. Продаж за бонуси: оформлюємо та показуємо в обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 106 (17 листоп.). – С. 33-36.
38. Лисиця, Т. О. Облік товарів [Текст] / Т. Лисиця // Бібліотека "Баланс". – 2008. – №8 : Облік запасів. – С. 23-28.
39. Марценюк Р. А. Облік і контроль заготівель та збуту сільськогосподарської продукції і сировини: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Роман Анатолійович Марценюк. – Львів : ЛКА, 2013. – 21 с.
40. Мельник Т.Г.,Засадний Б.А.,Гура Н.О.,Швец В.Г.,Дерун І.А. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. – К. : Кондор, 2017. – 226 с.
41. Мельничук Б. В. Облікове забезпечення управління витратами в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Борис Вікторович Мельничук. – К. : ІАЕ, 2008. – 20 с.
42. Митяй, О. В. Аналітична оцінка функціонування харчових підприємств як аспект конкурентоспроможності АПК України [Текст] / О. В. Митяй // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3. – С. 21-24.
43. Михайлов М.Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 469 с.
44. Мішина, С. В. Аналіз у галузях виробництва і послуг [Текст] : навч. посіб. / С. В. Мішина, О. Ю. Мішин. – Х. : ХНЕУ, 2008. – 240 с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua>.
45. Мурашко, Т. Д. Первинні документи бухгалтерського обліку [Текст] / Тарас Мурашко // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 38 : Первинні документи. – С. 4-11.
46. Мурашко, Т. Д. Первинні документи бухгалтерського обліку [Текст] / Тарас Мурашко // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 35 : Первинні документи. – С. 4-23.
47. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // <https://ips.ligazakon.net/document/view/Re22868>.

48. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» // <https://ips.ligazakon.net/document/view/RE23755>

49. Нетьоса, Н. В. Документальне забезпечення операцій з товарно-матеріальними цінностями [Текст] / Наталія Нетьоса // Бібліотека «Баланс». Методичний посібник. – 2009. – №1 : Первинні документи. – С. 29-40.

50. Нефедова, Т. Н. Учет готовой продукции [Текст] / Т. Н. Нефедова // Финансовый менеджмент. – 2012. – № 5. – С. 115-131.

51. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархоμεць, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

52. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 388 с.

53. Онищенко О. Л. Фінансова результативність сільськогосподарських підприємств / О. Онищенко // Економіка України. – 2005. – №2. – С.59-70.

54. Островський, П. І. Аграрний маркетинг [Текст] : навч. посіб. / П. І. Островський. – К. : ЦУЛ, 2006. – 224 с.

55. Павлик, В. П. Собівартість і реалізація продукції у формуванні аграрного ринку [Текст] / В. П. Павлик // Економіка АПК. – 2007. – №5. – С.147-153.

56. Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики // Економічні науки. Серія "облік і фінанси. Зб. Наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

57. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки //Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2`2015 [27]. – Тернопіль: Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. – С.208-214.

58. Пархоμεць М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств: теорія, методика, практика: монографія / М.К. Пархоμεць, В.В. Гудак. - Тернопіль: ТНЕУ, 2014. - 256 с.

59. Пархоμεць М.К. Організаційно-економічні засади підвищення ефективності функціонування цукробурякового підкомплексу АПК (М.К. Пархоμεць, О.Р. Олійник) [Монографія]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 260 с.

60. Пархоμεць М.К. Ціноутворення у підприємствах агропромислового виробництва: організація та методика / М.К. Пархоμεць, М.З. Матвійчук // [Монографія]. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. – 228 с.

61. Пенькова, О. Г. Стан та перспективи розвитку зернового виробництва в Україні [Текст] / О. Г. Пенькова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 2. – С. 120-125.

62. Переверзева, О. Р. Облік готової продукції [Текст] / О. Переверзева // Головбух. – 2006. – 13 лютого (№11). – С.20-25.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" // <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4044>

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" // <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4153>

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" // <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4248>

66. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом МФУ від 24.05.1995 р. [Текст] // Книги для бізнесу. – 2008. – 18 лютого (№ 7). – С. 84-95.

67. Пуцентейло, П.Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П.Р. Пуцентейло // Сталий розвиток економіки. – 2015 – № 1 (26). – С. 168–174.

68. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.

69. Пуцентейло, П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. / П.Р. Пуцентейло. // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. – Вип. 11. – 360 с. – С. 224-232.

70. Пуцентейло, П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.

71. Пуцентейло, П.Р. Основні аспекти формування ефективної системи економічної безпеки підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Економічний дискурс. – 2017. – № 2. – С. 37–47.

72. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

73. Пуцентейло, П.Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Інноваційна економіка. – 2016. – № 3-4 (62). – С. 196–205.

74. Ресурсний потенціал аграрної сфери: проблеми та завдання ефективного використання [Текст] : аналіт. доп. / О. В. Собкевич, В. М. Русан, А. Д. Юрченко [та ін.] ; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2013. – 76 с. – (Економіка ; Вип. 10). – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2014/літр>.

75. Руліцька К. М. Сільськогосподарські підприємства : аналіз діяльності та тенденції розвитку: монографія / К. М. Руліцька – Львів : Ліга-Прес, 2013. – 212 с.

76. Рябий, Є. І. Облік в сільськогосподарських підприємствах: 2500 бухгалтерських проводок [Текст] : посібник / Є. І. Рябий, Т. В. Романюк, О. О. Бірюкова. – 2-ге вид. – Дніпропетровськ : Оксамит-Текс, 2006. – 301 с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua>.

77. Рябоконт В. П. Ефективність функціонування та удосконалення механізмів економічного регулювання аграрного виробництва / В. П. Рябоконт // Економіка АПК. – 2012. – №6. – С. 6-12.

78. Рябчик І. В. Нові підходи до аналізу ефективності сільськогосподарських підприємств / І. В. Рябчик, В. В. Галушко // Економіка АПК. – 2010. – №3. – С.101-108.

79. Саблук П. Т. Економічний механізм АПК у ринковій системі господарювання / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 2008. – №2. – С. 3-10.

80. Савицькая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : ученик / Г.В. Савицькая. – 8-е изд. испр. – М. : ИНФРА-М, 2011. – 654 с.

81. Скирпан, О. П. Організація обліку [Текст] : опорн. консп. лекцій / О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 208 с. – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images/stories/zmist/2014/літо/Організація обліку.pdf>.

82. Спільник І.В. Економічний аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни / І.В. Спільник, О.М. Загородна. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

83. Стельмашук, А. М. Бухгалтерський облік : теорія, практика, тренінг [Текст] : навч. посіб. / А. М. Стельмашук. – Львів : Новий Світ - 2000, 2012. – 679 с. – (Вища освіта в Україні). – Режим доступу : <http://library.tneu.edu.ua/images>.

84. Сук, Л. Б. Облік сільськогосподарської продукції [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – жовтень (№20). – С. 325-330.

85. Супіханов Б. К. Розвиток ринків аграрної продукції [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.03 - економіка та управління національним господарством / Борис Карабайович Супіханов. – К. : ІАЕ, 2010. – 36 с.

86. Харенко, А. О. Збут продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами [Текст] / А. О. Харенко, О. Л. Бурляй, Т. І. Бортник // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 8. – С. 213-225.

87. Цивільний кодекс України: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/i>

88. Цимбалюк, А. Д. Реалізація продукції власного виробництва [Текст] / Андрій Цимбалюк // Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2016. – № 35 : Первинні документи. – С. 28.

89. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 564 с.

90. Чудовська, В. А. Формування ціни на органічну сільськогосподарську продукцію в ринкових умовах [Текст] / В. А. Чудовська // Економіка АПК. – 2013. – № 1. – С. 142-146.