

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ЛАЗАР Неля Андріївна

**ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ/
ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT OF FINISHED GOODS AND
SALES**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу»

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗзм – 22 Н. А. Лазар

Науковий керівник:
к.е.н., доцент І. В. Спільник

Допущено до захисту
«__» _____ 2018 р.
Завідувач кафедри
_____ Р.Ф. Бруханський

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ПРОЦЕСУ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	6
1.1. Значення та економічний зміст готової продукції та завдання її обліку.	6
1.2. Порядок відображення процесу реалізації продукції в обліковій системі підприємства.	13
1.3. Особливості хлібопекарської галузі та коротка характеристика діяльності об'єкта дослідження.	23
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ТЗОВ «ТЕРНОПІЛЬХЛІБПРОМ»	31
2.1. Організація синтетичного та аналітичного обліку готової продукції.	31
2.2. Облік реалізації хлібопекарської продукції та його особливості.	35
Висновки до розділу 2	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ	52
3.1. Аналіз ефективності збутової діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром».	52
3.2. Аудит готової продукції та її реалізації.	66
3.3. Обліково-аналітичне забезпечення стимулювання збуту продукції підприємства.	75
Висновки до розділу 3	80
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	87
ДОДАТКИ	97

ВСТУП

Актуальність теми. Хлібопечення – одна із найважливіших галузей як харчової промисловості, так і економіки України в цілому. Вона забезпечує населення життєво необхідними продуктами харчування – хлібом та хлібобулочними виробами, тому і особливої уваги набувають питання пошуку шляхів подолання проблем цієї галузі. Ефективність успішного функціонування хлібопекарських підприємств значною мірою залежить від якості, оперативності, достовірності й аналітичності інформації, на основі якої приймаються важливі управлінські рішення.

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття національних стандартів змінюються вимоги до обліку й аналізу ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ними завдання.

Дослідженню проблем обліку і аналізу готової продукції та її реалізації у своїх працях приділяли увагу вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Бурчевський В.З., Гуцайлюк З.В., Голов С.Ф., Горецька Л.Л., Дем'яненко М.Я., Єфіменко В.І., Жилкіна Л.В., Кужельний М.В., Саблук П.Т., Сахарцева І.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Чабанова Н.В., Чумаченко М.Г. та ін.

Вагомий внесок у вирішення зазначених проблем зробили: Бейгельзімер М.Г., Буднік-Сіверський А.Б., Велш Глен А., Шорт Даніел Г., Воскобойнік М.П., Гусякова Т.І., Козіна Т.А., Копайлов В.С., Ліberman Л.В., Луговий В.А., Маргуліс А.Ш., Немцова З.С., Новодворський В.Д., Старовойтенко Л.І., Терехова Н.С., Цуркану В.І., Шеремет А.Д., Шестьоркіна В.І., Чечета А.П.

Метою роботи є розробка науково обґрунтованих рекомендацій та пропозицій, спрямованих на вдосконалення обліку, аналізу і аудиту готової продукції та її реалізації на хлібопекарських підприємствах для забезпечення їх ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання. Для досягнення визначеної мети поставлені такі завдання:

- розкрити значення та економічний зміст готової продукції та завдання її обліку;
- висвітлити порядок відображення процесу реалізації продукції в обліковій системі підприємства.;
- дослідити особливості хлібопекарської галузі та дати коротку характеристику діяльності об'єкта дослідження;
- розглянути організацію синтетичного та аналітичного обліку готової продукції ТзОВ «Тернопільхлібпром» та запропонувати напрямки удосконалення обліку готової продукції;
- охарактеризувати особливості обліку реалізації хлібопекарської продукції та внести пропозиції щодо його поліпшення;
- здійснити аналіз ефективності збутової діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром»;
- описати порядок проведення аудиту готової продукції та її реалізації;
- внести пропозиції щодо обліково-аналітичного забезпечення стимулювання збуту продукції підприємства.

Об'єктом дослідження є організація і методика обліку, аналізу й аудиту готової продукції та її реалізації ТзОВ «Тернопільхлібпром».

Предмет дослідження є теоретичні і прикладні аспекти обліку, аналізу й аудиту готової продукції та її реалізації на хлібопекарських підприємствах.

Методи дослідження За методологічну було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку, аналізу й аудиту готової продукції і процесу реалізації на хлібопекарському підприємстві. До основних загальнонаукових методів дослідження належить:

- системний підхід (облік готової продукції та її реалізації вивчався у його зв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку);
- аналіз і синтез, індукція та дедукція (застосовано при проведенні аналізу збутової діяльності підприємства та при розробці обліково-

аналітичного забезпечення стимулювання збуту продукції підприємства, а також при розгляді інших питань);

– спеціальних прийомів (порівняння, показники динаміки, середні величини, вертикальний, горизонтальний, коефіцієнтний аналіз, факторний аналіз).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні подальшого розвитку методичних та організаційних положень обліку, аналізу й аудиту готової продукції та її реалізації.

Практична цінність роботи: отримані результати дослідження сприяють підвищенню рівня обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією та її збутом для підприємств хлібопекарської галузі.

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

Основний зміст роботи викладено на 86 сторінках друкованого тексту, у тому числі 11 таблиць та 4 рисунки. Робота містить 4 додатки, список використаних джерел, що нараховує 84 найменування.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ПРОЦЕСУ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1 Значення та економічний зміст готової продукції та завдання її обліку.

У міру насичення ринку та збільшення конкуренції вже не виробництво встановлює обсяг продажу, а навпаки, обсяг продажу є основою розроблення виробничої програми. Підприємство повине виробляти лише ті товари і в такому обсязі, які воно може реально й прибутково реалізувати [65].

Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами) [48].

Основними задачами бухгалтерського обліку готової продукції і її реалізації є: своєчасне оформлення відповідними документами готової продукції, випущеної з виробництва; забезпечення контролю за її схоронністю на складах підприємства; своєчасне відображення операцій з відвантаження і реалізації продукції і розрахунків з покупцями; забезпечення контролю за виконанням плану випуску і реалізації продукції.

При організації обліку продукції основним моментом є правильна класифікація. Готову продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (рис. 1.1) [8].

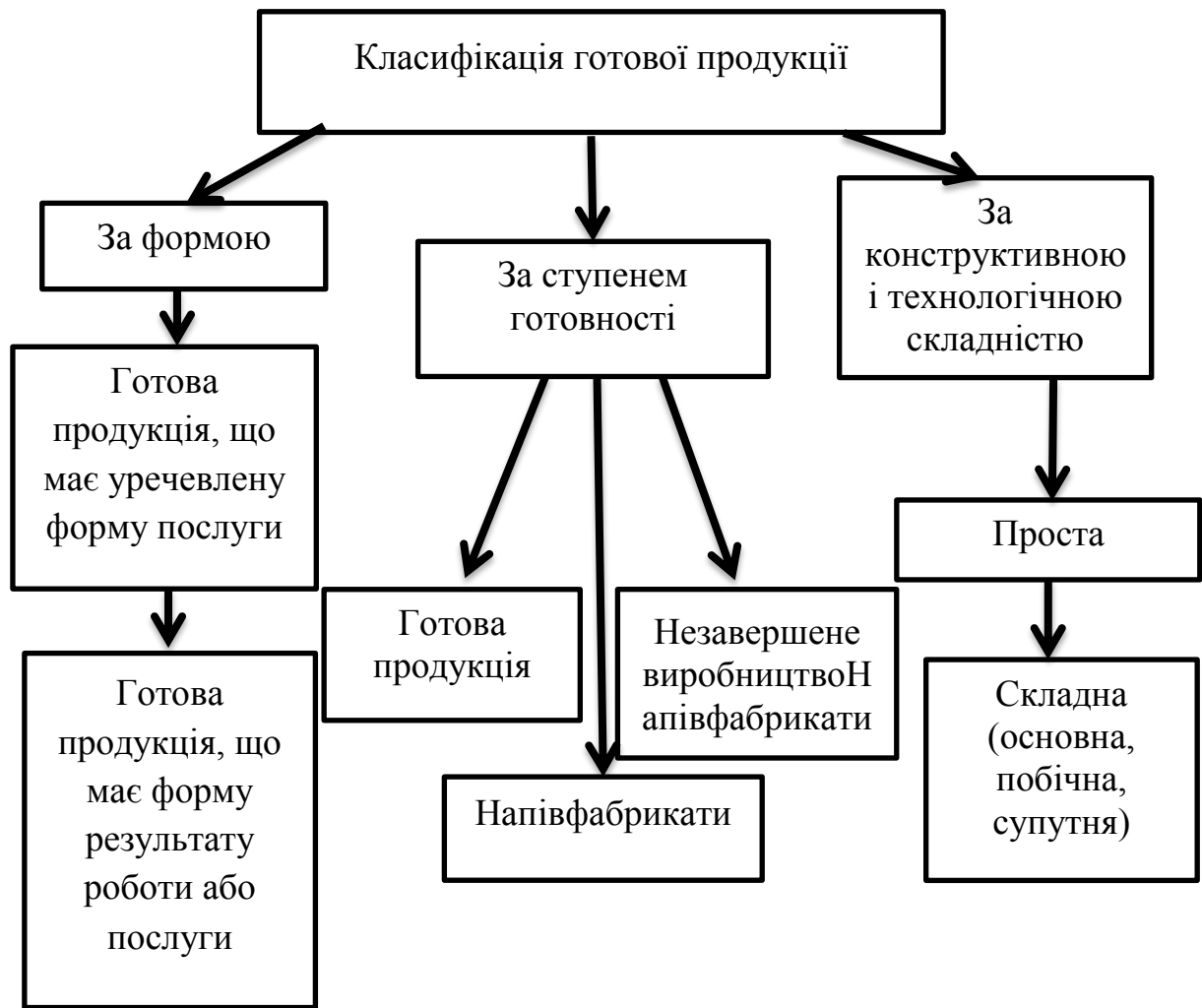


Рис. 1.1. Загальна схема класифікації готової продукції.

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) [35].

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 [5].

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції: випуск продукції з виробництва і здачі її на складі; зберігання продукції на складах підприємства; відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям; відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва); реалізація продукції (відвантаження продукції).

Відвантажена продукція – це продукція, відвантажена покупцям або здана транспортним організаціям для доставки її покупцям.

Процес реалізації продукції являє собою сукупність господарських операцій, пов'язаних з продажем товарів. Відповідна передача відбувається шляхом купівлі-продажу за укладеними угодами. В результаті, від реалізації підприємство отримує від покупців грошову виручку (дохід від продажу). Проте розмір цієї виручки більший ніж розмір, який було витрачено на виробництво і реалізацію продукції на суму чистого доходу (прибутку), що входять до відпускної (продажної) вартості продукції. В такому випадку, прибуток, який створений у процесі виробництва, набуває грошової форми у процесі реалізації. Реалізація забезпечує розширення та відновлення виробництва завершуючи процес виробництва [12].

За економічним змістом сутність поняття «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед, перш за все, місцевими та національними споживачами у максимальному задоволенні їхніх потреб. Відповідний процес у бухгалтерському обліку відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт і послуг) іншим підприємствам та організаціям.

До основних завдань обліку процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг відносять:

- визначення дебіторської заборгованості за відвантажену покупцям продукцію, виконані роботи і надані послуги відповідно до договорів (за цінами реалізації);
- встановлення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- дотримання термінів поставок готової продукції, виконання робіт і надання послуг, а також строків оплати зі сторони споживачів;
- облік затрат, що пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт і послуг та просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг);
- визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як у розрізі номенклатурних груп товарів, так і в цілому [34].

Останньою фазою реалізації продукції є отримання суми коштів, яка надходить на розрахунковий рахунок від підприємства-покупця та називається виручкою. Отримана виручка є одним із головних джерел компенсації понесених витрат на виробництво та реалізацію продукції і створення різних фондів на підприємстві. Вона втілює в собі грошові відносини, котрі виникають між контрагентами в процесі купівлі-продажу продукції.

Сума виручки, що отримує підприємство суттєво впливає не тільки на формування доходів і прибутку самого підприємства, а й на своєчасність податкових платежів, можливість погасити своєчасно кредитні зобов'язання, що може також впливати на кінцеві результати роботи підприємства за рахунок отримання штрафів, пені та т. ін.

Процес реалізації товарів являє собою сукупність господарських операцій, пов'язаних з продажем товарів.

Гуртова торгівля – це реалізація товарно-матеріальних цінностей підприємствам, установам, організаціям (за винятком населення) для подальшого їх використання у виробництві і для перепродажу.

Розрізняють дві основні форми гуртової реалізації товарів: реалізація товарів зі складів (складський оборот) і реалізація товарів транзитом (транзитний оборот). Реалізація товарів транзитом, у свою чергу, застосовується як за участю, так і без участі гуртового підприємства в розрахунках. У першому випадку торговельна організація сама розраховується за товар з постачальником та отримує кошти від покупця. При реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках гуртове підприємство не лише організовує доставку товару кінцевим покупцям, а розрахунки за нього проводяться між постачальником і безпосереднім отримувачем (покупцем). Гуртові торгові організації працюють як за договорами купівлі-продажу, так і за умовами поставки [32].

Роздрібна торгівля – це продаж товарів населенню (у обмін на його грошові кошти), або недокументований відпуск населенню, як правило, із застосуванням контрольно-касових (суму виручки встановлюють на підставі показників касового лічильника і одночасно підрахунку чеків у продавців). Метою відображення господарських операцій з реалізації на рахунках бухгалтерського обліку є виявлення фінансового результату від реалізації товарів.

Реалізацію товарів підприємства роздрібною торгівлі здійснюють за наступними видами: продаж товарів зі сплатою готівки до каси підприємства (за готівку); продаж товарів дрібним гуртом; продаж товарів через дрібнороздрібну мережу; продаж товарів із розстрочкою платежу; продаж товарів за договором комісії; продаж товарів за замовленнями покупців та вдома у покупців; продаж товарів поштою; продаж через Інтернет-магазин тощо.

Умови ефективної реалізації продукції такі:

- забезпечення вільної конкурентної діяльності всім учасникам;
- активна діяльність кредитних організацій і страхових компаній, що сприяють зниженню економічного ризику;
- вільне переміщення продукції;

- наявність економічних важелів, що стимулюють зниження собівартості і підвищення дохідності в процесі виробництва, переробки та реалізації продукції;
- підвищення ролі держави в регулюванні реалізації продукції;
- дотримання принципів саморегулювання та самофінансування усього циклу проходження продукції від виробника до споживача;
- створення системи інформаційного забезпечення за допомогою моніторингу попиту і пропозиції, насичення ринку товарами, рівня цін.
- функціонування єдиної інфраструктури по вертикалі проходження продукції;
- забезпечення нормативними документами, стандартами, що визначають якість продукції;
- встановлення ефективних зовнішньоекономічних зв'язків і входження держави до світової ринкової системи [14].

Місце та роль процесу реалізації у суспільному відтворенні визначається відповідним господарським механізмом, який встановлює умови реалізації і умови розрахунків за продану продукцію, нерідко регулює ціни.

Визначення поняття і моменту здійснення реалізації знайшло відображення у законодавчих актах, що регулюють сплату податків.

Процес реалізації є передачею готової продукції, що створена у процесі виробництва, покупцям (споживачам). Відповідна передача відбувається шляхом купівлі-продажу за укладеними угодами. Як результат, від реалізації підприємство отримує від покупців грошову виручку (дохід від продажу). Проте розмір цієї виручки більший, ніж розмір, який було витрачено на виробництво і реалізацію продукції на суму чистого доходу (прибутку), що входять до відпускної (продажної) вартості продукції. В такому, прибуток, який створений у процесі виробництва, набуває грошової форми у процесі реалізації. Реалізація забезпечує розширення та відновлення виробництва завершуючи процес виробництва.

Реформа бухгалтерського обліку, яка проводиться в Україні, не змінила суті процесу реалізації, запропонувавши дещо інші підходи до організації його обліку. Національний стандарт П(С)БО 15 «Дохід» містить порядок визначення, оцінки та розкриття у фінансовій звітності доходу, який виникає в результаті реалізації чи використання активів підприємства іншими суб'єктами господарювання [52]. Даний стандарт фактично визначає період відображення в звітності, тому у фінансовому обліку, виручки від реалізації у всіх її аспектах.

Отже, відвантажена покупцям та списана з матеріально відповідальних осіб продукція вважається реалізованою. Відношення реалізованої продукції до валової (виробленої) становить коефіцієнт товарності. Чим менше залишається готової продукції для внутрішньогосподарських потреб, тим вищий рівень її товарності.

Реалізація продукції проводиться відділами збуту підприємства, які зобов'язаннями зобов'язані максимально скорочувати складські запаси та забезпечити своєчасне надходження платежів за реалізовану продукцію.

Фінансовий відділ контролює виконання реалізації готової продукції, а також слідкує, щоб відповідні відділи своєчасно роздивлялись претензії покупців та причини, які примусили їх відмовитись від оплати рахунків за надану продукцію і надані послуги.

Обсяг реалізації залежить від обсягу відпущених товарів, послуг і надходження платежів покупців. В такому випадку обсяг реалізованої продукції відрізняється від відпущеної на суму залишків відпущених товарів, але ще несплачених.

Реалізованою називають продукцію підприємства, що відвантажена споживачу або за яку на розрахунковий рахунок надійшли грошові кошти.

На відміну від товарної продукції, що вироблена та підготовлена для її включення в економічний оборот, реалізована продукція вже вступила в цей оборот. Водночас вона ідентична товарній продукції за сукупністю тих елементів, що її становлять.

До обсягу реалізованої продукції за звітний період включають вартість:

- готових виробів;
- продукція допоміжних та побічних цехів, що реалізована на сторону;
- напівфабрикатів власного виробництва, реалізованих на стороні;
- робіт промислового характеру, виконаних на замовлення зі сторони та оплачених у звітному періоді.

1.2 Порядок відображення процесу реалізації продукції в обліковій системі підприємства.

Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність промислових підприємств і виробничих об'єднань є процес реалізації продукції, оскільки по завершенні процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва.

Багато сучасних економістів мають свої погляди щодо визначення поняття «процесу реалізації».

У роботах О.В. Лишиленка процес реалізації – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [34 с. 107].

Процес реалізації, на думку М.Ф. Огійчук, завжди передбачає відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [42, с. 679].

П.Л. Сук відмічає, що процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [73, с. 330].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним

обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

Основними завданнями обліку процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм продукцією, виконаними роботами та наданими послугами згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;
- облік витрат пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг та рекламу);
- визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів та ін. [34].

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого – проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника – виробничу собівартість, іншу – для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

Облік процесу реалізації відображається на рахунках класу 7 і 9. На дебеті рахунків класу 9 відображують виробничу собівартість реалізованої продукції, а на кредиті рахунків класу 7 – її реалізаційну вартість, суму виручки. При цьому на дебеті цих рахунків (класу 7) відображують податки, що

підлягають оплаті, та вирахування з доходів (знижки, надані покупцеві, повернення ним уже оплачених товарів і т. п.).

Концептуальна основа МСБО визначає дохід як обліково-аналітичну категорію, згідно якої дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Для узагальнення інформації про доходи підприємства призначено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» - має ознаки пасивного рахунка, призначений для обліку господарських процесів.

Синтетичний і аналітичний облік доходів є єдиним джерелом для складання «Звіту про фінансові результати (про сукупний дохід)». Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку допускає списання доходів на рахунок 79 «Фінансові результати» щомісячно або заключними записами в кінці звітнього року. Протягом року на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності» відображаються і накопичуються доходи, що дає можливість скласти проміжну звітність про фінансові результати (квартальну, піврічну).

Відповідно до принципу висвітлення у фінансовій звітності повинна наводитись інформація про доходи, витрати та фінансові результати, яка здатна впливати на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Узагальнено, інформація про доходи підприємства надається у Формі звітності №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». У звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Форма №2 складається з 4 розділів: фінансові результати; сукупний дохід; елементи операційних витрат; розрахунок показників прибутковості акцій.

Існування різних способів визначення фінансових результатів пояснюється неспівпадінням у часі моменту передачі від продавця покупцю товарно-матеріальних цінностей і факту оплати за них.

У даний час виділяють три підсистеми бухгалтерського обліку: фінансовий, податковий і управлінський. Кожна з них використовує різні підходи до визнання факту реалізації продукції, а саме:

1. спосіб нарахування і касовий – у фінансовому обліку;
2. за першою подією і касовий спосіб – у податковому обліку;
3. будь-який спосіб на вибір підприємства – в управлінському обліку.

З трьох способів (нарахування, касовий, за першою подією) найбільш точно визначити фінансовий результат за певний період дає змогу спосіб нарахування. Тому він повинен застосовуватися в фінансовому, управлінському і в податковому обліку.

Це сприятиме уніфікації бухгалтерського обліку, забезпечить точне визначення фінансових результатів діяльності підприємств, дозволить правильно вираховувати податки.

Ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Це дає змогу вести фінансовий облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Однак, це не означає, що підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, не може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку. Ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі Наказу про

В обліковій політиці щодо розділу «Доходи» має бути зазначений метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- вивченням виконаних робіт, послуг;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату.

При складанні облікової політики використовується П(С)БО 15 «Дохід», в якому:

- докладно розписано зміст різних показників доходу. Крім того, до переліку цих статей додали показник чистого доходу від реалізації;

- з метою визнання доходу від процентів уточнено, що треба враховувати економічний зміст угоди. Це може бути важливим у разі дисконтування статей заборгованості;

- окремо пояснили, як слід визнавати в доході справедливую вартість безоплатно отриманого необоротного активу. Нагадаємо: у системі П(С)БО дохід за такою операцією відразу не визнається, він поступово відноситься з рахунка капіталу на рахунок доходу пропорційно амортизації. Наразі в П(С)БО 15 є цьому наукове пояснення: виявляється, така процедура зумовлена поступовим надходженням економічних вигід від активу [52].

До питань облікової політики підприємства щодо доходів доречно віднести також періодичність віднесення доходів на фінансові результати. Згідно із принципом відповідності доходи на фінансові результати підприємство може відносити щомісячно, а може робити це щоквартально.

Відповідно до міжнародних стандартів, підприємства самостійно встановлюють момент реалізації і відповідно обирають метод визнання доходу: метод нарахування (за моментом відвантаження продукції) або касовий метод (за моментом надходження коштів на рахунки в банках, касу).

Відповідно до податкового законодавства України за правилами ведення податкового обліку датою збільшення доходу вважається дата, яка припадає на

податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів, що підлягають продажу, у разі продажу товарів за готівку – дата її оприбуткування в касі підприємства;
- дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку.

Аналітичний облік процесу реалізації ведеться окремо за кожним видом (групою) проданої продукції і забезпечує необхідну інформацію про обсяг та фінансовий результат операцій не лише щодо підприємства в цілому, а й у розрізі окремих видів (груп) продукції [33, с. 216].

Продану продукцію списують на реалізацію за ціною, за якою вона відображена на рахунку 26 «Готова продукція»: збільшенням субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і зменшенням рахунку 26. Дохід від реалізації відображається збільшенням рахунків 30 «Готівка», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і збільшенням субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» [73, с. 332].

У кінці звітної періоду рахунки доходів витрат закриваються списанням їх даних на фінансові результати. При цьому на суму списаних доходів дебетують рахунок 70 «Доходи від реалізації» і кредитують рахунок 79 «Фінансові результати», а на суму списаних витрат дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 90 «Собівартість реалізації». Після цього, порівнюючи одержані доходи та понесені витрати за групами продукції, регіонами продажу чи господарськими підрозділами визначають фінансовий результат. Різниця між сумою одержаних доходів та сумою витрат показує одержаний прибуток, а перевищення витрат над доходами показує понесені збитки. У кінці року виведене сальдо в порядку закриття цього рахунка відносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [73 с. 218].

Згідно з чинним законодавством продукція вважається реалізованою після передачі її покупцеві й оформлення відповідних розрахункових документів. Положенням «Про форму та зміст розрахункових документів», затвердженим наказом Державної податкової адміністрації України від 01.12.2007 № 614, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 05.02.2007 за № 105/5296, визначено форми і зміст розрахункових документів, які повинні видаватися при здійсненні розрахунків суб'єктами підприємницької діяльності для підтвердження факту продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, крім розрахунків з купівлі-продажу іноземної валюти.

Підставою для продажу продукції є укладений договір (замовлення, угода) з покупцями. У договорах відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів). Особлива увага в договорах приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки ці умови договору є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку [84, с. 41].

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН) або накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем тільки на паперових носіях. Підписують її керівник підприємства-відправника, головний бухгалтер, особа, що відпустила цінності, і та, що їх прийняла. Накладна завіряється печаткою підприємства-відправника. У накладній зазначаються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції, що відпускається. Виписують накладну не менше, ніж у двох примірниках. Перший примірник накладної

передається одержувачу цінностей, а другий залишається у постачальника [72, с. 372].

Якщо продукцію на складі постачальника одержує представник покупця, то він пред'являє довіреність на отримання цінностей із зазначенням у ній: строку її дії, адреси підприємства-покупця, кількості продукції, яку необхідно отримати, паспортні дані, а також ідентичність підпису особи, завіреного підписами керівника, головного бухгалтера і печаткою підприємства-покупця [34, с. 512].

При постійних зв'язках підприємства з покупцем у останнього виписується довготермінова довіреність, але не більше як на 3 місяці із зазначенням посадових осіб, яким надано право на одержання продукції.

Накладна (форма № М-20) не виписується у випадку, коли цінності відпускаються за товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН).

Товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН) виписується при відправленні продукції автотранспортом. Вона виписується в чотирьох екземплярах: перший екземпляр залишається у відправника вантажу і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, другий екземпляр призначений для вантажоодержувача і є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, третій і четвертий екземпляри, завірені підписами й печатками (штампами), вантажоодержувач передає перевізникові.

Підприємства, які є платниками податку на додану вартість і зареєстровані інспекції, повинні надати покупцеві податкову накладну із зазначенням у ній дати виписки, порядкового номера, найменування та індивідуального податкового номера продавця і покупця, умови продажу і форми ведення розрахунків [84, с. 42].

Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Починаючи з 14 січня 2014 року в Україні застосовується нова форма товарно-транспортної накладної. За її відсутністю платники податку на прибуток втрачають право на відображення витрат на перевезення вантажів при

розрахунку оподаткованого прибутку, як це передбачено пп.139.1.9 п.139.1 ст.139 Податкового кодексу України [39].

Надходження коштів у касу за реалізацію продукції оформляють прибутковими касовими ордерами типової форми № КО-1. У випадку, якщо гроші надходять від фізичних осіб, то обов'язково видається квитанція із печаткою з підписом головного бухгалтера і касира.

Усі ці перераховані документи після оформлення здаються в бухгалтерію, де виписується рахунок-фактура.

Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції і товарів знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах-ордерах № 3, № 5, № 6, а за умов використання спрощеної форми бухгалтерського обліку – у відомостях 2-М, 3-М (розділ I), 5-М (розділ II).

Облік процесу реалізації потребує значного спрощення, вдосконалення облікових реєстрів та, особливо, зменшення та уніфікації первинних документів.

Для виробничих підприємств доцільно застосовувати мікропроцесорну техніку, оскільки в такому разі інформація реєструється та обробляється в режимі реального часу і система управлінського обліку оперативно реагує на можливі відхилення основних показників діяльності. Це дозволяє ефективно управляти динамічною системою пересування місцями збереження й обробки готової продукції, в будь-який час володіти повною інформацією про асортимент вхідних і вихідних товарно-матеріальних потоків.

Автоматизація задач із реалізації продукції одночасно забезпечує:

- контроль надходження від покупців платежів за відвантажену їм продукцію;
- облік реалізації в потрібних цінах; визначення податку на додану вартість для віднесення в бюджет;
- розподіл позавиробничих витрат, пов'язаних зі збутом продукції;
- формування бухгалтерських записів реалізації продукції. [75]

Впровадження автоматизованої обробки інформації з обліку реалізації продукції дозволяє підвищити продуктивність праці облікових працівників, встановлення і використання визначених норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій. Гармонізація та стандартизація організації бухгалтерського обліку реалізації готової продукції відкриє на перспективну тверду основу міжнародного співробітництва та спрощення системи обліку в цілому.

З використанням комп'ютерної техніки на багатьох виробничих підприємствах прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів, виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція» [26].

При безкомп'ютерних способах обробки облікової інформації найбільш доцільна побудова бухгалтерії за принципом централізації. При організації бухгалтерського обліку в умовах його комп'ютеризації основна тенденція полягає в накопиченні і централізованій обробці облікових даних та децентралізованому введенні первинної інформації і використанні підсумкових облікових показників.

Важливе значення має відпрацювання в державі вимог і критеріїв щодо форм бухгалтерського обліку. Робота має проводитись не тільки з врахуванням комп'ютерних технологій, але і враховувати технологію виробництва, уніфікуючи аналітичні та синтетичні регістри паперових і комп'ютерних форм обліку по галузях.

Отже, основною метою діяльності підприємства є забезпечення конкурентоспроможності, де процес реалізації відіграє велику роль, оскільки істотно впливає на фінансовий результат. Тому чітке і належне ведення обліку процесу реалізації готової продукції та оформлення необхідних документів при реалізації готової продукції покращить взаємовідносини з покупцями.

Не менш важливим аспектом в реформуванні обліку реалізації готової продукції є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та з рекламою й реалізацією продукції, пришвидшити

процедури укладання договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, розширити коло потенційних споживачів, та, зрештою, збільшити ринок збуту й обсяг продажів.

У сучасних умовах особливу увагу потрібно приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між контрагентами та реалізації продукції через мережу Інтернет, що дозволить підвищити конкурентоспроможність підприємства, зменшити витрати, пов'язані оперативність і достовірність облікових даних, своєчасність відстеження відвантаження продукції та взаєморозрахунків з покупцями.

1.3 Особливості хлібопекарської галузі та коротка характеристика діяльності об'єкта дослідження.

Хлібопечення – одна з провідних галузей харчової промисловості України, основне призначення якої – безперебійне забезпечення населення хлібом, хлібобулочними, кондитерськими та іншими борошняними виробами в обсягах, які відповідають нормам державної продовольчої безпеки.

Хліб та хлібобулочні вироби – це продукти повсякденного вжитку, які для пересічного споживача мають дуже велике значення. Це зумовлено національними особливостями України та рівнем добробуту населення. У загальній структурі споживання продуктів харчування населенням України за калорійністю найбільша питома вага припадає на хлібні продукти – 45% [19, с. 21]. У структурі сукупних витрат на харчування в домогосподарствах України на придбання хліба і хлібопродуктів припадає 16,3% загальної суми.

Згідно із законодавством, хліб та хлібобулочні вироби, що виробляють в Україні, мають відповідати встановленим показникам якості і безпеки, які розробляє і затверджує центральний орган виконавчої влади з питань аграрної політики разом із центральним органом виконавчої влади у сфері технічного регулювання та споживчої політики. Вимоги до якості та безпеки хліба та

хлібобулочних виробів після затвердження підлягають обов'язковому опублікуванню у засобах масової інформації центрального органу виконавчої влади з питань технічного регулювання та споживчої політики.

В Україні виробляють широкий асортимент хлібобулочних виробів, які відрізняються за складом сировини, формою, масою та способом випікання. Відповідно до номенклатури групового асортименту виробів хлібопекарної промисловості гатунки виробів об'єднані в 14 груп.

Укрупнена номенклатура хліба та хлібобулочних виробів має кілька масових, традиційно популярних у населення груп: хліб із пшеничного борошна; хліб із житнього борошна; хліб із суміші житнього і пшеничного борошна; багети та батони; бубличні та сухарні вироби; булочні, здобні лікувальну та дієтичну хлібну продукцію тощо.

Господарські операції, пов'язані з виробництвом і продажом хлібобулочних виробів, мають ряд особливостей.

До характерних особливостей хлібопекарського виробництва належить:

- наявність підприємств різних масштабів діяльності та виробничої потужності (від хлібокомбінатів, хлібозаводів України до невеликих приватних пекарень);
- різний рівень технологічної оснащеності;
- організація щоденної роботи із застосуванням одно-, дво- або тризмінного робочого дня;
- безперервна робота підприємства протягом усіх сезонів року;
- необхідність щоденного і безперервного забезпечення населення продукцією, що має переважно короткий термін зберігання;
- широкий асортимент продукції; безперебійне забезпечення борошном та іншою сировиною, що гарантує запланований графік виробничого процесу;
- наявність спеціалізованих підприємств із випуску фірмових видів хліба;

- використання специфічної сировини – борошна, яке має якісні ознаки, що впливають на вихід готової продукції та її якість;

- необхідність чіткого узгодження діяльності хлібопекарських підприємств із суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі та транспортними організаціями щодо забезпечення торгової мережі у визначені години та в широкому асортименті;

- гнучкість зміни обсягів виробництва й асортименту продукції залежно від замовлень роздрібних торгових підприємств [30].

Товариство з обмеженою відповідальністю «Тернопільхлібпром» - це сучасне стабільно діюче підприємством з 38-літньою традицією випуску хлібобулочних виробів.

ТзОВ «Тернопільхлібпром» створено на базі хлібозаводу № 2, що був введений в дію у 1980 р, що визначався як головне підприємство Тернопільського хлібооб'єднання. Підприємство знаходиться на земельній ділянці площею 2018 кв.м. в зоні жилого масиву «Дружба», біля об'їзної автодороги.

ТзОВ «Тернопільхлібпром», створено 02.03.2000 р. Повна назва підприємства - Товариство з обмеженою відповідальністю «Тернопільхлібпром», скорочене найменування - «Тернопільхлібпром». Назва органу, який здійснив реєстрацію, - Виконавчий комітет Тернопільської міської Ради. Вид діяльності - хлібопечення за ЗКГНГ 18113. Форма власності - приватна.

Основні види продукції підприємства:

- хлібобулочні вироби,
- кондитерські вироби,
- панірувальні сухарі.

Під впливом ситуації на ринку та внаслідок дії цілого комплексу макроекономічних факторів скорочуються потужності підприємства. Проектна (на момент створення підприємства) потужність становила 65 тон хлібобулочних та 3 тони кондитерських виробів на добу, у 2008 р. склала 30

тонн на добу, а у 2008 - 20 тонн на добу.

У середині 90х років конкурентів на хлібобулочному ринку для хлібозаводу № 2 не існувало, в теперішній час випікати власний хліб стали у магазинах, у кафе, ресторанах, готелях. За останні десять років в місті зареєстровано понад 80 підприємців, що займаються виробництвом хліба.

На підприємстві було розміщено 5 хлібопекарських печей ПСХ-25М, що дало змогу в 1980-1995 роках випускати до 50 тон хлібобулочних виробів на добу. Підприємство обслуговує торгову мережу м. Тернополя і Тернопільського району, а також Львівську та Хмельницьку області.

Упродовж 1986-1989 років була проведена заміна хлібопекарських печей ПСХ-25М на більш потужні печі БН-50, «MIWE», ПШД-1250, що дало змогу збільшити добову потужність випуску хлібобулочних виробів до 85 тон на добу.

У 2001 році були встановлені хлібопекарські печі «POLIN» (Італія), а в 2003 році багатоярусна піч «MIWE» (Німеччина).

На сьогоднішній день підприємство виробляє біля 40 видів хлібобулочних виробів.

Біля 50% у обсягах виробництва займає хліб «Подільський подовий», біля 10% - хліб «Тернопільський особливий», біля 10% - батон «Подільський».

Основні постачальники сировини:

- Приватне підприємство «Захід-хліб-збут-2002» - одне з найбільших постачальників високоякісного борошна в західному регіоні;

- ТОВ «Хмельницьк-Млин»;

- ТОВ «Вілія-Трейд».

Основними реалізаторами продукції виступають:

- торгова мережа «Пані-Паляниця»;

- торгова мережа «Фоззі»;

- торгова мережа «Барвінок»;

- торгова мережа «Новус»;

- торгова мережа «Теко»;
- магазини роздрібної торгівлі.

На хлібопекарському ринку Тернопілля ТЗОВ «Тернопільхлібпром» завжди характеризувалось позитивною репутацією і відрізнялось високою якістю продукції.

На ТОВ «Тернопільхлібпром» випікаються такі види хлібобулочних виробів: батони Подільський, Стрілецький; хліб Тернопільський, Подільський, Арнаут, Паляниця, білий та інші; булки і булочки; калачі різних видів; коровай Святковий; ріжки, рогалики, сухарі паніровочні та інші. Для виготовлення хлібобулочних виробів використовуються в основному печі, які працюють на газі.

Найбільші об'єми випуску і реалізації по підприємству за рік припадають на хліб Подільський подовий (50 % від загального об'єму хлібобулочних виробів), хліб Тернопільський особливий (14 %) і батон Подільський (11 %).

Технологічний процес виробництва хлібобулочних виробів ведеться з використанням п'яти хлібопекарень, на яких печуться формові та подові сорти хліба. В хлібобулочному цеху крім різноманітного хліба виробляють пироги, булочки, рогалики і т.д. Перша лінія заводу обладнана піччю ПХС - 25М, наскрізного типу із сітчаним подом площею 25м², що працює на газовому палеві. Лінія № 1 спеціалізується на випічці подового хліба: «Дарницький», «Козацький», «Селянський», «Тернопільський особливий», «Карельський», «Запашний» і ін.

Процес виробництва хлібобулочних виробів ділиться на три основні стадії: приготування тіста; розділення тіста на заготовки; випічка хліба, які, в свою чергу, діляться на технологічні операції:

- заміс тіста та його зрілість;
- ділення тіста на куски;
- округлення заготовок;
- попередня розслойка;
- закатка;

- кінцева розслойка;
- випічка хліба.

Після випікання здійснюється візуальний контроль якості, де проходить сортування продукції за такими категоріями: продукція товарного вигляду (продукція на продаж) та бракована продукція, що пізніше переробляється на сухарі.

Велика увага в цьому періоді приділялася використанню місцевої сировини, тобто сировини Тернопільської та ближніх областей.

У кондитерському цеху підприємства виробляються торти, коржики, заготовки для піци, тістечка та інші. Виготовлення кондитерських виробів проводиться в основному на електричних печах. Кондитерський цех обладнаний двома пічками марки П-119м. Цех спеціалізується на випічці тортів на різноманітних жирових начинках. Асортимент дуже багатий та постійно оновлюється.

На сьогодні нараховується близько 30 виробів: завиванці з маком, бісквіти, кекси, набори до кави, набори асорті, пряники, рулети, тістечка та торти. За останній час технологічною службою заводу розроблено біля 10 нових найменувань кондитерських виробів. Кондитерський цех виробляє біля 300 кг різноманітних солодоців за добу.

Для реалізації хлібобулочних і кондитерських виробів функціонує система збуту продукції, до якої входить мережа хлібних магазинів, а також поставки в супермаркети міста Тернопіль і області.

У випадках, якщо хліб не реалізований у встановлені терміни зберігання - його відправляють на переробку на підприємство. Переробка хліба впливає на збільшення собівартості і приводить до неефективного використання енергетичних ресурсів.

Тому для стабільної роботи підприємства необхідно постійно здійснювати моніторинг попиту і пропозиції на місцевому ринку хліба. До перспективних планів підприємства входить закупка імпортного обладнання для встановлення в кондитерському цеху. Імпортна технологічна лінія

дозволяє настроювати і випікати більше 10 найменувань виробів. Після впровадження нової технологічної лінії підприємство має можливість вийти на ринок кондитерських виробів по всій Україні.

Після реконструкції ТОВ «Тернопільхлібпром» має проектну потужність 84 т хліба на добу. На теперішній час потужність підприємства - найбільша в м. Тернопіль, але виробничі потужності використовуються лише на 25-30 %.

При аналізі статистичної інформації встановлено, що частка підприємства на ринку хліба складає 37%. Оцінка конкурентоспроможності ТОВ «Тернопільхлібпром» та його продукції показала, що на даний момент підприємство є лідером у своїй галузі і його продукція є найбільш конкурентоздатною серед виробів підприємств-конкурентів. Крім того, підприємство продовжує здійснювати свою діяльність, отримуючи при цьому прибуток в той час як інші підприємства галузі знаходяться у важкому економічному становищі.

І хоча підприємства намагаються активізувати роботу по розширенню асортименту, виконання спеціальних замовлень, цього, очевидно, недостатньо для стабільної роботи. Це зумовлено високою енергоємністю, недосконалістю існуючого технологічного обладнання. Крім того, така ситуація частково зумовлена низькою купівельною спроможністю населення, а також наявністю на ринку хліба «тіньових» пекарень, які ухиляються від податків і отримують надприбутки.

Тернопільський ринок все більше заповнюють дрібні виробники хліба, які намагаються працювати непрозоро, застосовуючи, значні накрутки на ціну хліба, чого не роблять великі підприємства, такі як ТОВ «Тернопільхлібпром».

Основними підрозділами ТОВ «Тернопільхлібпром» є хлібобулочний цех, кондитерський цех, котельня, експедиція, адміністративно-побутовий корпус, ремонтні майстерні.

Середньооблікова чисельність штатних працівників - 365 осіб, з них – 28 осіб управлінського та допоміжного персоналу.

Висновки до розділу 1.

У першому розділі нами було розглянуто економічну сутність готової продукції та її значення в отриманні прибутку підприємства, визначено завдання обліку реалізації продукції та ознайомилися з об'єктом дослідження.

1. В умовах перетворень у вітчизняній економіці, все більше виникає необхідність активніше використовувати бухгалтерський облік і аналіз в управлінні бізнес-процесами. За останній час відбулися зміни у фінансовій звітності, зміст і склад її став відповідати міжнародні практики. Головною метою трансформації національної системи бухгалтерського обліку є пришвидшення процесу її приведення у відповідність з потребами ринкової економіки та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

2. У сучасних ринкових умовах метою діяльності промислових підприємств є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції. Проте, без достовірної, релевантної, систематизованої належним чином інформації про особливості обліку процесу реалізації продукції, товарів, робіт, послуг неможливе ефективне управління підприємством. Чіткий і своєчасний облік відвантажених і реалізованих виробів сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленого продукту та прискоренню обертання оборотних коштів. Від коректності обліку реалізації залежить обсяг доходу не тільки підприємства, а й прибуткова частина бюджету держави, тому вивчення особливостей обліку процесу реалізації готової продукції згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку є одним з важливих завдань сьогодення.

3. Вдосконалення елементів первинного обліку, наприклад «Журналу реєстрації господарських операцій», сприятиме посиленню контролю обліку готової продукції на ТзОВ «Тернопільхлібпром». А переведення обліку готової продукції з ручного на автоматизований режим суттєво спростить контроль господарських процесів в умовах зростання обсягів інформації.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ТзОВ «ТЕРНОПІЛЬХЛІБПРОМ»

2.1. Організація синтетичного та аналітичного обліку готової продукції.

Як уже було зазначено, собівартість продукції складається з:

- виробничої собівартості реалізованої продукції протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Оскільки готова продукція, відповідно до П(С)БО 9, є запасами, то й облік її ведеться на рахунках класу 2 «Запаси». Відповідно до Плану рахунків та Інструкції №291, підприємство з виготовлення готової продукції може використовувати: рахунок 20 «Виробничі запаси».

Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці); рахунок 23 «Виробництво».

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції. Зокрема він використовується для обліку на окремих субрахунках витрат промислових підприємств на виробництво продукції.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами виготовлюваної продукції. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності; рахунок 25 «Напівфабрикати». Цей рахунок призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва [4].

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві,

реалізуються на сторону як готова продукція. На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки облікують на рахунку 23 «Виробництво»; 19 рахунок 26 «Готова продукція».

Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. Інструкція №291 рекомендує відображати за дебетом рахунка 26 надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю. Крім того, в аналітичному обліку можливе також відображення готової продукції за обліковими цінами.

Оцінка продукції за обліковими цінами дає можливість постійного поточного обліку незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом. рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

На цьому рахунку ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва. Крім цього, тут також обліковують витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунка 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» [36].

Аналітичний та синтетичний облік реалізації готової продукції та розрахунків з покупцями та замовниками Готова продукція обліковується на підприємстві за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральному, що характеризує кількість, обсяг та вагу продукції відповідно до її фізичних властивостей для кількісного обліку готових виробів (Додаток А).

Кількісний облік готової продукції за її видами та на місцях її зберігання на підприємстві організований безкартковим способом.

Що передбачає собою складання відомостей за допомогою комп'ютера, які складаються на підставі звітів по випуску готової продукції по кожному цеху. Начальниками цехів у звітах здійснюються записи про випуск та відпуск готової продукції покупцям та виводяться її залишки.

У кінці кожного місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції. Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції на підприємстві, який оформлюється видатковими і прибутковими документами, здійснюється за видами готової продукції за обліковими цінами з виділенням в регістрах відхилень фактичної собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

Підприємство, яке обрано для написання дипломної роботи, здійснює виготовлення хлібобулочних виробів, кондитерських виробів, панірувальних сухарів, що являється готовою продукцією, тому інколи готова продукція (якщо на неї зроблено замовлення) на складах не зберігається, а прямо з місця виробництва відвантажується покупцю.

Для синтетичного обліку готової продукції обліковою політикою Товариства з обмеженою відповідальністю призначено активний рахунок 26 «Готова продукція». По дебету цього рахунку відображається оприбуткування готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю; по кредиту – відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю.

Синтетичний облік готової продукції провадять за фактичною виробничою собівартістю. Якщо поточний облік готової продукції у бухгалтерії підприємства ведеться не за фактичною собівартістю, а за «твердими» обліковими цінами підприємства, то слід на рахунку «Готова продукція» окремо записувати випуск продукції за плановою розрахунковою собівартістю і відхилення фактичної собівартості від планово-розрахункової[13].

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітної періоду. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка 26 «Готова продукція»)

визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної готової продукції за обліковими цінами. Рівень відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень продукції, що оприбуткована із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відносяться до реалізованої продукції, відображається записом: Дебет рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції (20 “Виробничі запаси”, 90 “Собівартість реалізації”) та кредит рахунка 26 “Готова продукція” [81].

На підприємстві аналітичний облік готової продукції здійснюється наступним чином. Кожного місяця в бухгалтерію окремі цехи здають звіти по випуску готової продукції в якому міститься найменування продукції, залишок продукції (кількість та сума) кількість та сума, на яку було вироблено продукції протягом звітного місяця, а також кількість реалізованої продукції та кількість списаної.

На основі звітів по випуску готової продукції бухгалтер складає товарний звіт по готовій продукції, в якому узагальнюються дані по цехах, а саме зазначається залишок готової продукції, кількість та сума по оптовим цінам, а також за плановою вартістю, кількість та сума випущеної продукції на початок періоду, кількість та сума реалізованої продукції та залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

На підприємстві ведеться відомість аналітичних рахунків по рахунку 26 ця відомість складається на кожен місяць на основі товарного звіту та звітів по випуску готової продукції. На основі синтетичних і аналітичних даних складається головна книга по рахунку 26 “Готова продукція” Готова продукція обліковується на підприємстві за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральному, що характеризує кількість, обсяг

та вагу продукції відповідно до її фізичних властивостей для кількісного обліку готових виробів [83].

Кількісний облік готової продукції за її видами та на місцях її зберігання на підприємстві організований безкартковим способом. Що передбачає собою складання відомостей за допомогою комп'ютера, які складаються на підставі звітів по випуску готової продукції по кожному цеху.

Начальниками цехів у звітах здійснюються записи про випуск та відпуск готової продукції покупцям та виводяться її залишки. У кінці кожного місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Аналітичний облік прийому і відпуску готової продукції на підприємстві, який оформлюється видатковими і прибутковими документами, здійснюється за видами готової продукції за обліковими цінами з виділенням в регістрах відхилень фактичної собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами.

Для синтетичного обліку готової продукції обліковою політикою Товариства з обмеженою відповідальністю призначено активний рахунок 26 «Готова продукція». По дебету цього рахунку відображається оприбуткування готової продукції власного виробництва за фактичною собівартістю; по кредиту – відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю.

Синтетичний облік готової продукції провадять за фактичною виробничою собівартістю. Якщо поточний облік готової продукції у бухгалтерії підприємства ведеться не за фактичною собівартістю, а за «твердими» обліковими цінами підприємства, то слід на рахунку «Готова продукція» окремо записувати випуск продукції за плановою розрахунковою собівартістю і відхилення фактичної собівартості від планово-розрахункової [77].

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами (при списанні з рахунка 26 «Готова продукція»)

визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень і вартості відпущеної готової продукції за обліковими цінами.

Рівень відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень продукції, що оприбуткована із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва готової продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відносяться до реалізованої продукції, відображається записом: Дебет рахунків, на яких відображено вибуття готової продукції (20 «Виробничі запаси», 90 «Собівартість реалізації») та кредит рахунка 26 «Готова продукція». На підприємстві аналітичний облік готової продукції здійснюється наступним чином.

Кожного місяця в бухгалтерію окремі цехи здають звіти по випуску готової продукції в якому міститься найменування продукції, залишок продукції (кількість та сума) кількість та сума на яку було вироблено продукції на протязі звітного місяця, а також кількість реалізованої продукції та кількість списаної [57].

На основі звітів по випуску готової продукції бухгалтер складає товарний звіт по готовій продукції, в якому узагальнюються дані по цехах, а саме зазначається залишок готової продукції, кількість та сума по оптовим цінам, а також за плановою вартістю, кількість та сума випущеної продукції на початок періоду, кількість та сума реалізованої продукції та залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

На підприємстві ведеться відомість аналітичних рахунків по рахунку 26 ця відомість складається на кожен місяць на основі товарного звіту та звітів по випуску готової продукції. На основі синтетичних і аналітичних даних складається головна книга по рахунку 26 «Готова продукція».

2.2. Облік реалізації хлібопекарської продукції та його особливості.

Готова продукція реалізовується шляхом укладення договорів між підприємством-виробником (постачальником) і покупцем, якими можуть бути юридичні і фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності (СПД).

Що стосується виду договору, за яким відвантажується хліб, то це може бути як договір купівлі-продажу, так і договір поставки. Частіше використовується договір поставки, оскільки підприємства - виробники хліба звичайно тривалий час працюють з одними і тими ж реалізаторами їх продукції.

Чим ретельніше виписані умови договору, тим менше турбот у підприємства у разі якогось збою. Додатком до договору можна назвати такі документи, як:

1) заявка, яка подається покупцем для уточнення асортименту в терміни, застережені договором. Нерідкі випадки, коли заявка подається щодня;

2) інформаційна картка, у якій зазначається місце і графік поставки хліба. Зміни в інформаційну картку вносяться не менше ніж за 24 години до моменту поставки продукції письмовою угодою, яку підписують представники обох сторін;

3) товарно-транспортна накладна форми № 1-ТТН (хліб), затверджена Наказом № 153;

4) схема поставки продукції;

5) Положення про порядок надання знижок (на різних підприємствах такий документ може називатися по-різному, але суть залишається одна)[1].

У договорі сторони обов'язково зазначають терміни для повного розрахунку за товар. Для уникнення непорозумінь необхідно передбачити у договорі умову, згідно з якою сторони зобов'язані провести звіряння розрахунків (оптимальний варіант - щомісяця, але як мінімум - щоквартально) і за результатами таких звірянь складати акт.

Поставка готової продукції покупцеві може здійснюватися як транспортом підприємства-постачальника, так транспортом покупця

(самовивозом). Якщо виробник-постачальник самостійно здійснює доставку хліба, то навантаження продукції здійснюється силами і за рахунок постачальника. Що стосується вивантаження, то цей момент окремо застерігається сторонами і закріплюється в договорі, але, як правило, якщо продукція доставляється транспортом постачальника, то і розвантаження з транспортного засобу і до місця складування (магазин, кіоск) здійснюється працівником підприємства-постачальника.

Постачальник передає покупцеві разом з продукцією (хлібом і хлібобулочними виробами) такі документи:

- 1) форму № 1-ТТН (хліб) - незалежно від того, чиїм транспортом (постачальника чи покупця) здійснюється поставка продукції;
- 2) податкову накладну, оформлену в установленому порядку;
- 3) гігієнічний висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи на письмову вимогу покупця.

Право власності на хліб і хлібобулочні вироби від постачальника до покупця переходить у момент підписання покупцем форми № 1 -ТТН (хліб). Додамо, що при цьому покупець повинен мати оформлену в установленому порядку довіреність (п. 2 Інструкції № 99).

Централізовано-кільцеву поставку хліба покупцям підприємство-постачальник може здійснювати без довіреності. Для цього покупець повинен офіційно направити хлібопекарському підприємству лист за підписом керівника та головного бухгалтера зі зразком печатки (штампа), якою матеріально відповідальна особа покупця при прийманні продукції завіряє на супровідних документах свій підпис про отримання цінностей (п. 13 Інструкції № 99).

Ціна на товар (хліб і хлібобулочні вироби) вказується в прайс-листах і відображається у формі № 1-ТТН (хліб) [43].

Ціна формується залежно від розташування місця поставки: наприклад, у радіусі 3 км, у межі міста, за межею міста на відстані до 10 км тощо - варіантів може бути безліч.

У регіонах України ціни на борошно й окремі види хліба регулюються шляхом установлення граничних рівнів торговельних надбавок (підстава - постанова КМУ від 25.12.96 р. № 1548 «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів місцевих рад щодо регулювання цін (тарифів) «та окреме доручення КМУ від 22.01.04 р. № 2732/0 щодо стабільних рівнів цін на соціальне значущі товари, у тому числі на хліб).

Щоб уникнути непорозумінь з перевіряючими, формування ціни не повинне бути «прив'язане» до певного покупця. Для того щоб зменшити ціну на продукцію, необхідно використовувати Положення про надання знижок, яке, у свою чергу, розробляється під умову продажу продукції, а не під конкретного покупця.

Якщо в договорі зазначене право постачальника на зміну ціни на продукцію в односторонньому порядку (а найчастіше такий пункт передбачають у договорі), то вказують, у які терміни і яким чином це рішення доводиться до покупця. Наприклад, не менше ніж за 3 дні шляхом передачі прайс-листа як додатка до форми № 1-ТТН (хліб).

Покупець може оплачувати отриманий товар як у безготівковій формі шляхом перерахування грошових коштів на поточний рахунок підприємства-постачальника, так і готівкою в касу підприємства.

При продажу за готівкові кошти хліба і хлібобулочних виробів як продукції власного виробництва хлібопекарські промислові підприємства не застосовують реєстраторів розрахункових операцій (РРО) та розрахункові книжки, якщо розрахунки готівкою здійснюються в касі підприємства (підстава - п. 1 ст. 9 Закону про РРО). Крім того, таким підприємствам не треба придбавати торговельний патент (п. 6 ст. 3 Закону № 98) [41].

Нами не розглядається варіант продажу підприємством хліба фізичним особам (кінцевому споживачеві) через свій фірмовий магазин, оскільки у цьому випадку діють загальні правила торгівлі товарами.

Особливістю хлібопекарської галузі є така специфічна операція як повернення черствого хліба, яка практично завжди супроводжує продаж хліба. Черствий хліб - це хліб, термін реалізації якого минув.

Ми вже говорили, що черствий хліб використовується як сировина (залежно від рецептури) для виготовлення хлібної крихти, яка є напівфабрикатом, отриманим шляхом подрібнення черствого хліба або булочних виробів. Для висвітлення питання про відображення в обліку повернення черствого хліба розглянемо такі ситуації:

Ситуація 1. Продаж свіжого хліба за одним договором купівлі-продажу, а прийняття назад черствого (нереалізованого) хліба - за іншим договором купівлі-продажу.

Якщо хліб передається покупцеві за договором купівлі-продажу або поставки, то приймати повернений черствий хліб слід за іншим (окремим) договором купівлі-продажу. Адже нереалізований хліб - це вже не той продукт, який був відпущений покупцеві, а зовсім інший (з іншими хіміко-фізичними характеристиками), що має навіть іншу назву - «черствий хліб».

Якщо товаром є хліб, то повернення черствого хліба - це не повернення частини непроданого товару. Це заслуговує особливої уваги через те, що окремі працівники податкових інспекцій, наполягають на виписуванні підприємствами-виробниками розрахунку коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної при поверненні черствого хліба. Це означає, що вони не розуміють суті цієї операції [19].

Щоб не довелося з'ясовувати стосунки з «нерозуміючими» фінансовими інспекторами, слід укладати окремі договори купівлі-продажу на купівлю (повернення) черствого хліба з реалізаторами хліба та хлібобулочної продукції - підприємствами та суб'єктами підприємницької діяльності - фізичними особами.

Ситуація 2. Передача на реалізацію свіжого хліба за договором комісії, а приймання назад черствого (нереалізованого) хліба - за актом.

Якщо хліб передається на реалізацію за договором комісії, то непроданий черствий хліб повертається підприємству-виробнику за актом (накладною). Адже за договором комісії право власності на товар (хліб) до комісiонера (реалізатора) не переходить.

Нижче наведений фрагмент схеми бухгалтерських проведення, якими відображається реалізація продукції хлібопекарськими підприємствами, що перебувають на загальній системі оподаткування. У проведеннях використані числові дані умовного прикладу продукції «Бублика апетитного» (Табл. 2.1).

Порядок приймання, зберігання, підготовки до продажу та реалізація хліба і хлібобулочних виробів у пунктах роздрібної торгівлі, що знаходяться в підпорядкуванні як СПД - юридичних осіб, так і СПД - фізичних осіб, регламентований Правилами № 185 [30].

У Правилах № 185 сказано, що на кожен партію хліба і хлібобулочних виробів, які надійшли, роздрібний торговець зобов'язаний мати документи, що підтверджують їх якість і безпеку, де також указані дата виготовлення і час виймання з печі хлібопродуктів. Із цього часу починає відлічуватися термін придатності (п. 11, пп. 1.3 п. 1 розд. II).

Єдиним первинним документом, що оформляється при відпусканні хліба і хлібобулочних виробів, є товарно-транспортна накладна спеціалізованої форми - ф. № 1-ТТН (хліб), яка оформляється незалежно від того, яким чином доставлені хлібопродукти роздрібному торговцеві: виробником, перевізником чи самовивозом.

Крім даних про кількість і вартість доставлених хлібопродуктів виробник (постачальник) зобов'язаний зазначати в ТТН:

- найменування нормативного документа, що містить відомості про продукцію та її якість (ГОСТ, ТУ на відповідний вид хлібопродукту);
- термін реалізації в годинах;
- час виготовлення (години, хвилини)[79].

Таблиця 2.1

Схеми бухгалтерських проведення, якими відображається реалізація продукції хлібопекарськими підприємствами.

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
Реалізація продукту						
1.	Відображена реалізація виробу «Бублик апетитний» (10 000 шт. х 3,5 грн.)	361	701	35000,00	29170,00	-
2.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ (29170 х 20 %)	701	641	5830,00	-	-
3.	Відображені витрати на збут продукції	93	661, 651	6731,70		Правило першої події
4.	Списана сума витрат на збут	791	93	6731,70	-	-
5.	Списана собівартість реалізованого хліба	901	26	19080,00	-	-
6.	Списані адміністративні витрати	791	92*	1117,70	-	-
7.	Списана собівартість реалізованої продукції	791	901	19080,00	-	-
8.	Списані інші витрати	791	94*	153,90	-	-
9.	Списаний на фінансовий результат дохід	701	791	29170,00	-	-
Повернення черствого продукту						
1.	Оприбутковані черстві бублики в кількості 80 шт. як напівфабрикат для виготовлення крихти	202	631	140,00	-	140
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	280,00	-	-
Розрахунки						
1*	Проведений взаємозалік на вартість черствого хліба	631	361	168,00	-	-
2.	Отримана оплата від покупця (35000 - 168)	311	361	34832,00	-	-
<p>* Адміністративні витрати та інші операційні витрати відображаються в обліку аналогічно витратам на збут (див. проведення № 3).</p> <p>** Оскільки така операція належить до бартеру, то вона неможлива у відносинах з покупцями, для яких бартер заборонений, наприклад з платниками єдиного податку.</p>						

Отже, при кожному отриманні хлібопродуктів роздрібному торговцеві необхідно контролювати їх наявність у ТТН.

Якщо доставлені нестандартні або неякісні хлібопродукти (розпливчатої форми, з блідою або підгорілою скоринкою тощо), роздрібний торговець зобов'язаний відмовитися від їх приймання (пп. 1.11 п. 1 Правил № 185). Для таких випадків у другій і третій частинах ТТН відведені графи, де вказується кількість неприйнятих хлібопродуктів і причина відмови від приймання.

Якщо за доставлені хлібопродукти роздрібний торговець (юридична особа або наймана особа приватного підприємця) не розплачується тут же на місці готівкою, він зобов'язаний подати постачальнику довіреність (п. 2 Інструкції № 99, Лист Мінфіну від 06.11.2000 р. № 053-4154).

Без щоденного оформлення довіреності можна обійтися тільки в тому випадку, якщо хлібопродукти доставляються торговцеві на підставі договору поставки, який передбачає систематичне завезення (здійснення централізовано-кільцевої поставки). У такому випадку дозволяється:

- видавати довіреність на календарний місяць (п. 9 Інструкції № 99). Цим варіантом може скористатися і юридична особа, і приватний підприємець;
- отримувати товар без довіреності, якщо роздрібний торговець повідомить постачальника про зразок печатки (штампа), якою його матеріально відповідальна особа завірятиме на супровідних документах свій підпис про отримання хлібопродуктів. Таке повідомлення зі зразком печатки складається в довільній формі, підписується керівником, головним бухгалтером підприємства або іншими особами, які уповноважені підписувати довіреність. Повідомлення дійсне протягом одного місяця (п. 8, п. 13 Інструкції № 99). Зазначимо, що на практиці такі повідомлення приймаються і від приватних підприємців, які мають печатки [16].

Торговельна діяльність, пов'язана з продажем хліба та хлібобулочних виробів, патентуванню не підлягає. Якщо ж нарівні з хлібом і хлібобулочними виробами здійснюватиметься продаж інших товарів - необхідно придбавати торговий патент на загальних підставах. Наприклад, якщо в одній торговельній

точці реалізуються хлібопродукти, борошно, сіль, цукор і безалкогольні напої, то патент придбавати не треба. Якщо ж крім цих товарів там же продаватимуться борошняні кондитерські вироби (тістечка тощо), без торгового патенту не обійтися. Платники єдиного та фіксованого податку, а також підприємства й організації звільнені від придбання торгового патенту в принципі, тому викладена вище вимога на них не поширюється.

До продажу хліба і хлібобулочних виробів пред'являються окремі вимоги, які викладено у Правилах № 185.

Протягом усього робочого дня має бути забезпечений безперервний продаж хлібопродуктів. Забороняється зберігати хліб і хлібобулочні вироби навалом, а також установлювати обладнання, у якому вони зберігаються, на відстані менше 35 см від підлоги в підсобному приміщенні та менше 60 см - у торговельному залі.

На відміну від хлібопродуктів зниженої вологості (сушка, сухарі, хрусткі хлібці тощо) хліб, булочні та здобні вироби мають невеликий термін реалізації. Після закінчення цього терміну роздрібний торговець зобов'язаний вилучити хлібопродукти з продажу і повернути виробникові (постачальнику). Терміни реалізації, а також умови зберігання хлібопродуктів (упакованих і без упаковки), що знаходяться в продажу, наведені в пп. 1.10 п. 1 Правил № 185.

Зазначимо, що покупець має право пересвідчитися в тому, наскільки свіжий хліб, і при цьому зажадати документи, що підтверджують якість хлібопродуктів. Продавець, у свою чергу, зобов'язаний показати йому ТТН, де виробником (постачальником) наведені необхідні відомості.

Забороняється відпуск неупакованих хлібопродуктів працівниками, які приймають грошові купюри (здійснюють розрахунок за готівку з покупцями).

Роздрібний торговець зобов'язаний забезпечити наявність щипців, ложечок, лопаток, виделок або смужок чистого паперу для використання продавцями при відпуску неупакованих хліба і хлібобулочних виробів, а також для випадків самостійного відбору таких хлібопродуктів покупцями.

Штучний хліб і хлібобулочні вироби масою 0,5 кг і більше на прохання покупців дозволяється розрізати на дві-чотири рівні частини (половинки і четвертинки). При цьому продавець не зобов'язаний їх зважувати.

У деяких регіонах місцеві органи виконавчої влади, керуючись п. 12 додатка до Постанови № 1548, регулюють ціни на окремі сорти хліба і хлібобулочних виробів, обмежуючи рівень торговельної націнки на відпускну ціну виробника. Роздрібні ціни на хлібопродукти в таких регіонах знаходяться під пильною увагою територіальних органів, що здійснюють державний контроль за цінами.

У зв'язку із цим зупинимося на мірах відповідальності, передбачених за порушення державної дисципліни цін.

Для юридичних осіб. Якщо в ході проведення перевірки у СПД - юридичної особи виявлене перевищення регульованого рівня торговельної націнки, СПД несе відповідальність у вигляді:

- фінансової санкції - штраф у подвійному розмірі необґрунтовано отриманої суми виручки;
- економічної санкції - вилучення до відповідного бюджету всієї суми необґрунтовано отриманої виручки;
- адміністративного штрафу в розмірі від 5 до 10 Неоподаткованих мінімумів доходів громадян (стягується з посадових осіб), а за таке ж порушення, здійснене повторно протягом року, - від 10 до 15 Неоподаткованих мінімумів доходів громадян (ч. 1 ст. 165-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення).

На сьогодні норми Закону № 507 поширюються тільки на юридичних осіб. Отже, ні фінансові, ні економічні санкції за порушення дисципліни цін до приватних підприємців не застосовуються. Не може з них стягуватися й адміністративний штраф (приватні підприємці не є посадовими особами).

Порядок ведення розрахунків при продажу хлібопродуктів через пункти роздрібної торгівлі залежить від статусу СПД, умов і форм проведення діяльності. Без застосування РРО і використання розрахункових книжок (РК),

книг обліку розрахункових операцій (КОРО) хліб і хлібобулочні вироби можуть реалізувати СПД - фізичні особи - платники фіксованого та єдиного податку за умови, що:

- поряд із хлібопродуктами не продаються підакцизні товари (крім пива на розлив);
- ведеться книга обліку доходів і витрат у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (п. 5 та п. 6 ст. 9 Закону про РРО).

Хліб і хлібобулочні вироби повертаються виробникові звичайно з двох причин:

- у ході реалізації виявлені нестандартні (неякісні) вироби (не витримана вага, виявлені ознаки картопляної хвороби тощо);
- закінчився термін реалізації (хлібопродукти підвищеної вогкості зачерствіли) [82].

Нестандартні та черстві вироби знімаються з продажу і повертаються виробникові в терміни, визначені відповідним договором (пп. 1.7 п. 1 Правил № 185).

За своєю юридичною та економічною сутністю це дві різні операції:

- перша розглядається як повернення хлібопродуктів неналежної якості виробникові (ст. 678, ч. 2 ст. 712 ЦК);

– друга - як реалізація виробникові черствих хлібопродуктів. Такий підхід пояснюється тим, що:

– по-перше, хлібопродукти стають черствими не через те, що виробником допущені огріхи при їх виробництві. Основні чинники, що викликають черствіння хлібопродуктів, - втрата вологи і зміна структури крохмалю борошна при зберіганні хлібопродуктів. Отже, роздрібний торговець здає виробникові хліб і хлібобулочні вироби не як продукти неналежної якості;

– по-друге, виробник приймає черстві хлібопродукти як сировину, яка буде використана у виробництві. Переробка черствих хлібопродуктів передбачена відповідною нормативною документацією;

– по-третє, у більшості випадків договірна ціна, за якою виробник приймає черстві хлібопродукти, нижча від відпускної ціни свіжоспечених хлібопродуктів.

Повернення виробникові нестандартного або черствого хліба оформляється накладною ф. № М-20. Крім того, якщо повернені нестандартні хлібопродукти, виробник видає роздрібному торговцеві - платнику ПДВ розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної. Якщо ж повертається черствий хліб, роздрібний торговець - платник ПДВ виписує податкову накладну, перший примірник якої (оригінал) вручає виробникові.

У бухгалтерському та податковому обліку роздрібного торговця повернення виробникові нестандартних (неякісних) хлібопродуктів має відображатися як операція з повернення товару, а повернення черствих хлібопродуктів - як операція з продажу цих хлібопродуктів їх виробникові.

Оскільки звичайно здається невелика кількість черствих хлібопродуктів, їх вартість, як правило, зараховується виробником у рахунок майбутньої поставки. Виходячи з вищенаведеного та норм така операція є бартерною, що неприйнятне для платника єдиного податку, оскільки зобов'язує його перейти на загальну систему оподаткування.

Отже, в інтересах платника єдиного податку, щоб розрахунки здійснювалися виключно в грошовій формі.

ПРИКЛАД: Магазином «Паляниця» отриманий хліб «Дарницький» у кількості 600 шт. за ціною 8,30 грн. за буханку без ПДВ. Загальна вартість хліба – 6 000 грн., у т. ч. ПДВ – 996,00 грн. Роздрібна ціна однієї буханки хліба, встановлена в магазині - 11,10 грн. Після закінчення терміну реалізації 12 буханок вилучені з продажу і здані постачальникові. Договором на поставку хлібопродуктів передбачені такі умови:

– черствий хліб приймається за ціною, на 5 % нижчою від відпускної (тобто у цьому випадку - по 9,50 коп.);

– вартість поверненого черствого хліба зараховується виробником у рахунок майбутньої поставки [49].

Таблиця 2.2

Схеми бухгалтерських проведення, якими відображається реалізація хлібопекарської продукції та повернення черствого хліба у торговельній точці.

(грн.)

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	ВД	ВВ	Податкова звітність
1. Прибуткування хліба							
1.	Оприбуткований хліб за первісною вартістю	282	631	4 980,00	-	4980,00	Декларація з податку на прибуток
2.	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	996,00	-	-	Декларація з ПДВ
3.	Нарахована торговельна націнка	282	285	1 620,00	-	-	-
4.	Оплачений отриманий хліб	631	311	5 976,00	-	-	-
2. Реалізація хліба							
1.	Проданий хліб за готівковий розрахунок (588 шт. х 11,00 грн.)	303	702	6468,00	5390	-	Декларація з податку на прибуток
2.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	1078,00	-	-	Декларації з ПДВ
3.	Відображена собівартість реалізованого хліба (588 шт. х 8,30 грн.)	902	282	4880,40	-	- *	-
4.	Списана торговельна націнка, що припадає на реалізований хліб, методом «сторно»	282	285	1587,60	-	-	-
5.	Списані на фінансовий результат:						
	- сума доходу від реалізації хліба	702	791	5390,00	-	-	-
	- собівартість реалізованого хліба	791	902	4880,40	-	-	-
* Валові витрати коригуються. Відображаються в ряд. «Приріст балансової вартості запасів» або «Убуток балансової вартості запасів «декларації з податку на прибуток» (зі знаком «+» або зі знаком «-») відповідно).							
3. Повернення черствого хліба							

1.	Зданий хлібозаводу вилучений з продажу черствий хліб (12 шт. х 9,50 грн.)	361*	702	114,00	95,0	-	Декларація з податку на прибуток	з на
2.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	19,00	-	-	Декларація з ПДВ	
3.	Відображена собівартість зданого хліба (12 шт. х 8,30 грн.)	902	282	99,60	-	**	-	
4.	Списана торговельна націнка, що припадає на зданий хліб, методом «сторно»	282	285	32,40	-	-	-	
5.	Списані на фінансовий результат:				-	-		
	- сума доходу від реалізації хлібозаводу черствого хліба	702	791	95,00				
	- собівартість зданого хліба	791	902	99,60	-	-	-	
<p>* Зарахування заборгованості в сумі 114,00 грн. відображається при наступному отриманні хліба проведенням Дт 631 - Кт 361(періодично - як правило, після закінчення місяця - складається акт звірення взаєморозрахунків).</p> <p>** Валові витрати коригуються. Відображаються в ряд. «Приріст балансової вартості запасів» або в ряд. «Убуток балансової вартості запасів» декларації з податку на прибуток (зі знаком «+» або зі знаком «-» відповідно).</p>								

* Форма затверджена Наказом № 153.

**Продукція, яка належить до хлібобулочних виробів, наведена в розділі 15 Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-97, затвердженого наказом Держстандарту України від 30.12.97 р. № 822.

*** Згідно з приміткою до ст. 364 Кримінального кодексу України посадовими (службовими) особами, зокрема, є особи, які займають постійно або тимчасово на підприємствах, в установах чи організаціях незалежно від форми власності посади, пов'язані з виконанням організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських обов'язків, чи виконують такі зобов'язання за спеціальними повноваженнями.

Специфіка хлібопекарського виробництва також передбачає можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку.

Тому в хлібопекарській промисловості рахунок 24 «Брак у виробництві» слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже

існуючої деталізації на підприємстві) «Некондиційна продукція, придатна для реалізації»

Висновки до розділу 2.

У цьому розділі нами було розглянуто організацію обліку випуску і реалізованої продукції На ТзОВ «Тернопільхлібпром», які полягають в своєчасному і правильному відображенні виробництва готової продукції, її наявності, руху та контролю за її збереженням; документального оформлення руху готової продукції, методи оцінки відвантаженої продукції, а також ми визначили умови визнання доходу від реалізації продукції (товарів робіт та послуг).

1. На сучасному етапі розвитку економіки України, її промислового виробництва зростають вимоги до інформативності бухгалтерського обліку та звітності, якості бухгалтерської інформації. Первинною метою господарської діяльності підприємства, що завершує процес кругообігу капіталу, є реалізація продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

2. Стосовно обліку готової продукції на підприємстві, то слід відзначити, що облік на підприємстві автоматизований, що робить роботу бухгалтера набагато простішим і таким чином легко контролюючим. Сам процес виробництва є одним з основних процесів господарської діяльності підприємства і представляє собою сукупність операцій по виготовленню продукції. В бухгалтерському обліку готова продукція на підприємстві оцінюється у відповідності до П(С)БО – 9 “Запаси” за первісною вартістю. Для визначення первісної вартості продукції підприємством використовується П(С)БО – 16 “Витрати”.

Для синтетичного обліку готової продукції обліковою політикою підприємства призначено активний рахунок 26 “Готова продукція” по дебету

якого відображається її надходження за фактичною виробничою собівартістю, по кредиту відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю.

3. Операції, пов'язані з виробництвом і продажем хліба та хлібобулочних виробів, мають ряд особливостей. Тому у цьому розділі ми розглянули ці питання. Основним видом діяльності підприємства є виробництво та реалізація широкого асортименту хлібобулочних, кондитерських та макаронних виробів через мережу торговельних закладів, підприємств і фірмової торгівлі.

РОЗДІЛ 3.

АНАЛІЗ І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

3.1. Аналіз ефективності збутової діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром».

У сучасних умовах ринкової економіки головним фактором «виживання» виробничих підприємств є ефективна збутова політика та її цілеспрямований розвиток. Це відбувається внаслідок значного загострення конкуренції на ринках збуту, зростання витрат діяльності, підвищення вимог споживачів відносно якісного обслуговування. У зв'язку з цим все більше значущими постають питання якості та ефективності функціонування збутової системи підприємства.

Виробництво і збут продукції є першочерговими завданнями щодо реалізації місії промислового підприємства. Ці завдання можна розглядати як дві взаємопов'язані і взаємозалежні складові загального поняття «операційна діяльність». Слід розуміти, що показники, які характеризують цю діяльність, є відмінними. Результатом виробництва є обсяг продукції, призначеної для продажу, а результатом реалізації, - є обсяг продукції, яка знайшла свого споживача [65].

Виробнича і збутова політика підприємства формуються, як правило, різними службами і підрозділами підприємства під дією різних факторів, тому результати аналізу цих двох аспектів діяльності можуть відрізнятись. При цьому, якщо на деяких незначних відтинках часу виробництво і реалізацію можна розглядати як незалежні одна від одної функції, то в перспективі вони виявляються доволі тісно пов'язаними: якщо нічого не виробляти, то що тоді реалізовувати; і, навпаки, - якщо немає можливостей реалізації, то як можна говорити про виробництво? Для кожного окремого підприємства ці поняття мають індивідуальне наповнення залежно від галузевої приналежності та масштабів діяльності [21].

Ритмічна, успішна діяльність підприємства передбачає, що в цілому за не дуже короткі для підприємства проміжки часу (квартал) обсяги виробництва і реалізації співпадають. Однак, в межах цих періодів ситуація може бути іншою, - динаміка виробництва і реалізації відрізняється.

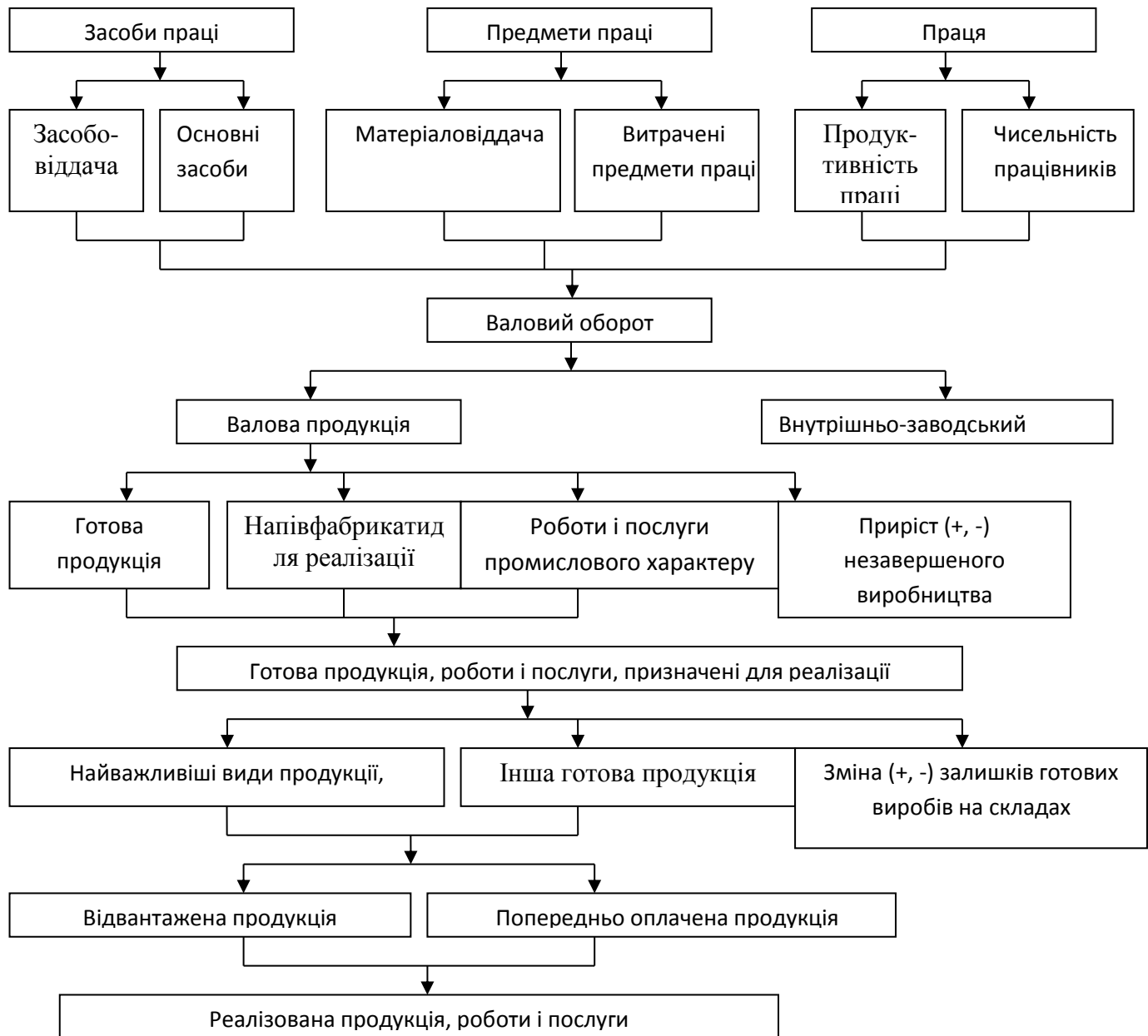


Рис. 3.1. Схема формування і аналізу показників і факторів випуску і реалізації продукції.

*Розроблено на основі [65]

Наприклад, за умови виробництва нової продукції, коли для ринку і споживачів товар є маловідомим, обсяги виробництва можуть суттєво перевищувати його реалізацію. У міру зростання попиту, темпи зростання виручки можуть дорівнювати до темпів росту обсягів виробництва. У цьому випадку щоб уникнути хибних висновків, слід приймати до уваги особливості життєвого циклу продукції, яку виробляє підприємство.

Протилежною динаміка виробництва і реалізації може бути тільки випадково і протягом коротких проміжків часу, адже падіння виробництва при збільшенні реалізації дуже швидко призведе до зниження реалізації також, оскільки реалізовувати буде нічого. Зниження реалізації, у свою чергу, негативно вплине на виробництво через нестачу оборотних засобів. Тому далекосяжних наслідків така інверсія не має. Виробництво майже ніколи не відстає від реалізації [64].

Реалізація продукції - це основне джерело формування доходу. Крім того, реалізація продукції впливає на фінансові результати роботи ТЗОВ «Тернопільхлібпром».

Тому техніко-економічний аналіз роботи слід розпочинати з аналізу випуску та реалізації продукції, темпів їх зростання, а також здійснювати оцінку виконання плану виробництва та реалізації продукції. Такий економічний аналіз обов'язково повинен передувати прийняттю науково обґрунтованих рішень на бухгалтерському рівні управління.

Показником відповідності темпів виробництва і реалізації може слугувати коефіцієнт реалізації, що є співвідношенням обсягів реалізованої і виробленої продукції за відповідний період часу. Що ближче значення цього коефіцієнта до одиниці, і що стійкішою є така відповідність, тим більш синхронною і ритмічною є діяльність виробничої і збутової підсистем підприємства [20]. Невідповідність у темпах зміни різних показників виробництва і реалізації дає можливість виявити певні проблеми у діяльності окремих служб, а саме:

– якщо темпи росту валової продукції вищі за темпи росту виробленої (товарної продукції), то це свідчить про зростання обсягів незавершеного виробництва;

– якщо темпи росту виробленої (товарної продукції) вищі за темпи росту реалізованої продукції, то це є ознакою росту залишків нерелізованої або готової продукції на складах і сповільнення оборотності оборотних активів підприємства [69].

Для того, щоб з'ясувати причини зміни основних показників господарської діяльності, необхідно дослідити як здійснювалося виробництво і реалізація продукції. (табл. 3.1, рис. 3.1.). Як показують дані таблиці 3.1, за аналізований період має місце зростання обсягів продажу (на 6 034 тис. грн., або на 19,73%) та виробництва продукції підприємства (на 6 491 тис. грн., або на 21,51%).

Таблиця 3.1

Динаміка виробленої та реалізованої продукції ТзОВ «Тернопільхлібпром»
у 2016 – 2017 рр.

(тис. грн.)

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
А	1	2	3	4
Дохід від реалізації продукції	30 585	36 619	6 034	19,73
Обсяг виробленої продукції	30 182	36 673	6 491	21,51
Коефіцієнт відповідності	0,98	1,00	0,02	2,04
Залишки готової продукції	409	463	54	13,20

Однак, темпи зростання доходу від реалізації продукції є дещо нижчими, ніж темпи росту виробленої продукції підприємства. Коефіцієнт відповідності між доходом від реалізації продукції та обсягами виробництва має тенденцію до зростання і наближається до одиниці, що свідчить про зростання узгодженості між виробничою і збутовою підсистемами. На рис. 3.1. показники динаміки чистого доходу від реалізації продукції та обсягу виробленої продукції відображено графічно (Додаток В).

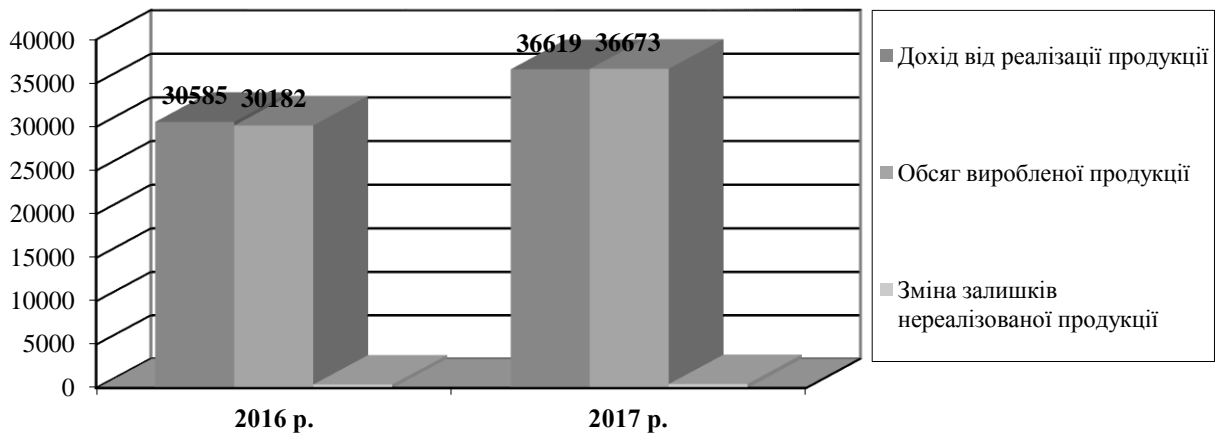


Рис. 3.1. Показники виробничо-збутової діяльності підприємства за 2016-2017 рр., тис. грн.

Як зазначалося нами вище, характерною особливістю хлібопекарської галузі є незначні обсяги складських запасів готової продукції як наслідок того, що переважно хлібопекарська продукція відвантажується у стислі терміни після її виробництва. Придатними для тривалого зберігання на складі є лише окремі позиції асортименту, такі як сушка, сухарики, сухарі паніровочні тощо.

Обсяги випущеної продукції визначаються матеріально-технічною базою підприємства, його організаційно-технічним рівнем, раціональністю використання виробничих ресурсів, фінансовими можливостями підприємства тощо [66]. Фактори ж, що впливають на обсяги реалізації, можна поділити на внутрішні і зовнішні, об'єктивні та суб'єктивні. Систематизацію факторів впливу на обсяги реалізації продукції наведено у таблиці 3.2.

Обсяг продажу безпосередньо впливає на інші сторони діяльності – собівартість і рентабельність продукції, фінансовий стан та конкурентоспроможність підприємства.

Крім того, реалізацією завершується кругообіг засобів підприємства. Кошти, що надійшли від продажу продукції, використовуються ним для придбання сировини і матеріалів, виплати заробітної плати і здійснення інших витрат.

Тому в сучасних умовах надзвичайно важливим є налагодження ефективної системи аналізу реалізаційних процесів на підприємстві.

Таблиця 3.2.

Фактори формування обсягу реалізації продукції [9]

<p>I. Фактори, пов'язані з маркетинговою діяльністю:</p> <ul style="list-style-type: none"> - стратегія маркетингу та її вплив на діяльність підрозділів підприємства; - місткість ринків збуту; - стратегія та методи основних конкурентів; - цінова політика; - методи розповсюдження товарів; - рекламна діяльність.
<p>II. Виробничі фактори:</p> <ul style="list-style-type: none"> - рівень виконання плану виробництва продукції; - асортиментно-структурні зрушення у випуску продукції; - ритмічність випуску продукції; - якість продукції.
<p>III. Фактори, пов'язані зі збутом і складуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> - організаційно-технічний рівень навантажувально-розвантажувальних та складських робіт; - обсяг договорів і замовлень на продукцію; - стан і комплектність залишків готової продукції на складі; - забезпеченість тарою і пакувальними матеріалами.
<p>IV. Фактори, пов'язані з транспортуванням продукції:</p> <ul style="list-style-type: none"> - наявність і рівень забезпеченості транспортними засобами; - ритмічність подання транспортних засобів; - придатність транспортних засобів для відповідної продукції; - дотримання термінів перевезень та інших договірних умов.
<p>V. Фактори, пов'язані з роботою фінансових та інших підрозділів підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вибір форм розрахунків із покупцями; - своєчасність та якість оформлення платіжних документів та стан контролю за їх оплатою; - платоспроможність покупців; - своєчасність та якість оформлення санкцій за порушення договірних зобов'язань.
<p>VI. Інші фактори:</p> <ul style="list-style-type: none"> - терміни документообігу, якість опрацювання документів в установах банку; - відмова від придбання потенційними споживачами; - рішення арбітражних судів щодо позовів; - зміна митних правил, загального законодавства тощо.

Динаміку основних показників збутової діяльності підприємства наведено у табл. 3.3. і на рис. 3.2.

За даними таблиці 3.3. в аналізованому періоді констатуємо зростання за всіма показниками. Так дохід від реалізації продукції зріс на 6 034 тис. грн., або на 19,73%; валовий прибуток – на 1 918 тис. грн., або на 14,79%, що заслуговує позитивної оцінки. Собівартість реалізованої продукції зросла на 4 116 тис. грн., або на 23,37%. Однак, найвищими темпами зростали витрати на збут (на 2 102 тис. грн., або на 38,81%).

Таблиця 3.3.

Основні показники збутової діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром»
у 2016 – 2017 рр.

(тис. грн.)

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Динаміка	
				абсолютна	відносна, %
0	A	1	2	3	4
1.	Дохід (виручка) від реалізації продукції	30 585	36 619	6 034	19,73
2.	Собівартість реалізованої продукції	17 614	21 730	4 116	23,37
3.	Валовий прибуток	12 971	14 889	1 918	14,79
4.	Витрати на збут	5 416	7 518	2 102	38,81

Тоді як з позиції економічної доцільності, найвищими темпами повинен зростати показник валового прибутку (фінансовий результат від основної операційної діяльності), йому може поступатися дохід (виручка) від реалізації продукції. Для зростання фінансових результатів від реалізації виручка повинна зростати швидшими темпами ніж собівартість реалізованої продукції [20].

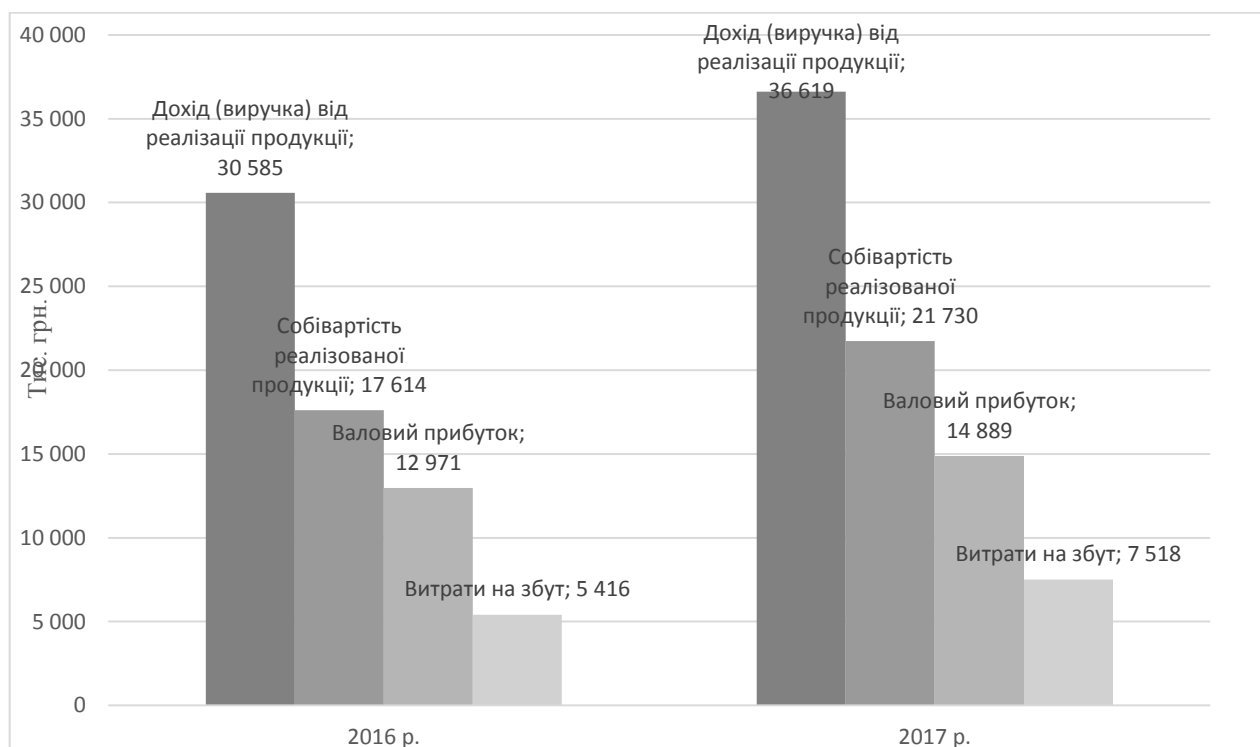


Рис. 3.2. Показники збутової діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром» у 2016-2017 рр.

Детальніше динаміку та якість фінансових результатів розглянемо у табл.

3.4.

Таблиця 3.4.

Збутова діяльність у формуванні фінансових результатів ТзОВ
«Тернопільхлібпром» у 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

№ п/п	Показники	2016 р.	2017р.	Динаміка	
				абсолютна	відносна,%
0	A	1	2	3	4
1.	Валовий прибуток	12 971	14 889	1 918	14,79
2.	Фінансовий результат від операційної діяльності	4 067	3 127	- 940	- 23,11
3.	Фінансовий результат до оподаткування	1 773	587	- 1186	- 66,98
4.	Чистий прибуток (збиток)	1 436	481	- 955	- 66,50
5.	Дохід (виручка) від реалізації продукції	30 585	36 619	6 034	19,73
6.	Валовий прибуток (збиток)/ Дохід (виручка) від реалізації продукції	0,4241	0,4066	- 0,0175	- 4,13
7.	Фінансовий результат від операційної діяльності /Дохід (виручка) від реалізації продукції	0,1330	0,0854	-0,0476	- 35,79
8.	Фінансовий результат до оподаткування /Дохід (виручка) від реалізації продукції	0,0580	0,0160	- 0,0420	- 72,41
9.	Чистий прибуток/Дохід (виручка) від реалізації продукції	0,0470	0,0131	- 0,0339	- 71,04

Як видно з даних таблиці 3.4., підприємство як у звітному, так і у попередньому періодах отримало позитивне значення за всіма показниками фінансових результатів (п.1 - п.4 табл. 3.3), однак, у порівнянні з минулорічними їх значення, у 2017 році вони погіршилися. Зокрема, чистий прибуток підприємства у 2017 році становить 481 тис. грн., що на 955 тис. грн., або на 66,5% нижче за аналогічний показник 2016 року.

Прибутковою була і операційна діяльність, у тому числі основна. Валовий прибуток зріс на 1918 тис. грн., або на 14,79 %.

Проте, операційний прибуток знизився у порівнянні з попереднім роком на 940 тис. грн., або на 23,11 рази. Таку динаміку фінансових результатів у цілому складно розцінити позитивно.

Певний інтерес становлять показники маржі фінансових результатів у відсотках до чистого доходу (виручки) від реалізації продукції [64]. За даними таблиці 3.4. спостерігається зниження показників маржі практично за всіма позиціями (п.6-п.9), що є небажаним, адже така динаміка показників маржі у

цілому є свідченням погіршення якості одержаних фінансових результатів підприємства.

Для оцінки ефективності збутової діяльності підприємства доречно дослідити місце витрат на збут у сукупних витратах операційної діяльності підприємства та проаналізувати ступінь окупності цих витрат [63]. Здійснимо відповідні розрахунки у таблиці 3.5.

З проведених розрахунків випливає, що частка витрат на збут у сукупних витратах, пов'язаних з операційною діяльністю, зросла за аналізований період на 0,0206 пункти, або на 10,10%. А окупність витрат на збут за показником доходу (виручки) від реалізації продукції становить 4, 87 грн. на 1 грн. витрат на збут, що нижче від минулорічного значення на 0,78 грн., або на 13, 75%, що слід розцінити як погіршення показника.

Негативною динамікою характеризується і коефіцієнт, який показує співвідношення прибутку від операційної діяльності до витрат на збут. Так у звітному році його значення становить 0,4159 і за аналізований період він знизився на 0,335 або на 44,61%.

Таблиця 3.5.

Динаміка і окупність витрат на збут ТзОВ «Тернопільхлібпром» у 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Динаміка	
				абсолютна	відносна, %
1.	Дохід від реалізації продукції	30 585	36 619	6 034	19,73
2.	Собівартість реалізованої продукції	17 614	21 730	4 116	23,37
3.	Адміністративні витрати	2 915	2 988	73	2,50
4.	Витрати на збут	5 416	7 518	2 102	38,81
5.	Інші операційні витрати	614	1 258	644	1,04
6.	Разом витрат операційної діяльності	26 559	33 494	6 935	26,11
7.	Частка витрат на збут у витратах, пов'язаних з операційною діяльністю (п.4/п.6)	0,2039	0,2245	0,0206	10,10
8.	Окупність витрат на збут (п.1/п.4)	5,6471	4,8708	- 0,7763	- 13,75

9.	Фінансовий результат від операційної діяльності	4 067	3 127	- 940	- 23,11
10.	Фінансовий результат від операційної діяльності на 1 грн. витрат на збут (п.9/п.4)	0,7509	0,4159	- 0,3350	- 44,61

Таблиця 3.6.

Оцінимо ефективність збутової діяльності підприємства за показниками рентабельності. Для цього здійснимо необхідні розрахунки у табл. 3.6.

Показники рентабельності діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром»
у 2016-2017 рр.

(тис. грн.)

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Динаміка	
				абсолютна	відносна, %
1.	Дохід від реалізації продукції	30 585	36 619	6 034	19,73
2.	Інші доходи від операційної діяльності	41	2	-39	- 95,12
3.	Собівартість реалізованої продукції	17 614	21 730	4 116	23,37
4.	Витрати, пов'язані з операційною діяльністю	26 559	33 494	6 935	26,11
5.	Середня вартість активів підприємства	14 505	16 591	2 086	14,38
6.	Валовий прибуток	12 971	14 889	1 918	14,79
7.	Фінансовий результат від операційної діяльності	4 067	3 127	- 940	- 23,11
8.	Рентабельність реалізованої продукції, (%) (п.6/п.1)	42,41	40,66	- 1,75	-0,04
9.	Рентабельність основної діяльності, (%) (п.6/п.3)	73,64	68,52	-5,12	-6,52
10.	Рентабельність 1 операційної діяльності (%) (п.7/п.4)	15,31	9,34	-5,97	-38,99
11.	Рентабельність 2 операційної діяльності (%) (п.7/(п.1+п.2))	13,28	8,54	- 4,74	- 3,57
12.	Економічна рентабельність (%) (п.7/п.5)	28,04	18,85	- 9,19	-32,77

Як показують дані таблиці 3.6 показники рентабельності реалізованої продукції та основної діяльності є досить значними, хоча протягом аналізованого періоду спостерігаємо тенденцію до їх зниження.

Так, рентабельність реалізованої продукції у 2017 році знизилася на 1,75%, а показник рентабельності основної діяльності знизився на 5,12% проти рівня 2016 року.

Що стосується показників рентабельності, розрахованих за показником фінансового результату від операційної діяльності, то їх значення демонструють спадну динаміку. Зокрема, економічна рентабельність у 2017 році становила 18,85% і знизилася відносно рівня попереднього року на 9,19%.

У цілому ефективність діяльності ТЗОВ «Тернопільхлібпром» знизилася.

У ході аналізу результативності діяльності підприємства доречно оцінити динаміку показників його ділової активності (табл. 3.7.)

Таблиця 3.7.

Динаміка показників ділової активності ТЗОВ «Тернопільхлібпром»
у 2016-2017 рр.

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Динаміка	
				абсолютна	відносна, %
1.	Дохід від реалізації продукції (тис. грн.)	30 585	36 619	6 034	19,73
2.	Середня вартість активів підприємства (тис. грн.)	14 505	16 591	2 086	14,38
3.	Середня величина залишків готової продукції на складі (тис. грн.)	409	463	54	13,21
4.	Середня величина дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (тис. грн.)	981	1 426	445	45,36
5.	Віддача активів підприємства (коєф.)	2,11	2,21	0,10	4,74
6.	Тривалість обороту сукупних активів, (дні)	170,73	163,11	- 7,62	- 4,63
7.	Коефіцієнт оборотності готової продукції	74,78	79,09	4,31	5,76
8.	Тривалість обороту готової продукції, (дні)	4,81	4,55	- 0,26	-5,04
9.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	31,18	25,68	- 5,50	-17,64
10.	Тривалість обороту дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги (дні)	11,55	14,02	2,47	21,39

Як впливає з таблиці 3.7., за аналізований період ділова активність ТЗОВ «Тернопільхлібпром» дещо позжавилася, про що свідчить динаміка показників, що її характеризують. Так, віддача сукупних активів, тобто капіталу, підприємства зросла на 0,10 грн., або на 4,74%. Якщо у 2016 році оборот

сукупного капіталу тривав близько 171 дня, то у 2017 році тривалість обороту становила близько 163 днів.

Пришвидшилася оборотність готової продукції підприємства. Якщо у попередньому році середній термін зберігання продукції на складі становив 4,81 дня, то у поточному році така тривалість становила 4,55 дня. Це свідчить про підвищення попиту на продукцію, а також про поліпшення роботи відділу збуту та маркетингу підприємства [63].

Проте, сповільнилася оборотність дебіторської заборгованості за продукцію і послуги підприємства. Якщо у 2016 році середній період погашення заборгованості за товари, роботи, послуги підприємства становив 11,55 дні, то у 2017 році підприємство реалізовувало свої боргові права вже за 14,04 дні, що свідчить про деяке відволікання коштів підприємства з його обігу та ослаблення стану платіжної дисципліни підприємства, зниження ліквідності його активів.

Важливим аналітичним завданням розгляду виробничо-збутової діяльності підприємства поряд із оцінкою загальних значень показників, є дослідження складу (номенклатури), асортименту і структури готової продукції та її реалізації як в цілому по підприємству, так і в розрізі окремих партнерів-споживачів.

Структурно – асортиментні зрушення, які мають місце у діяльності кожного підприємства, зумовлюють зміни у його вартісних параметрах і позначаються на показниках якісної ефективності, як от рентабельність, матеріало- і засобомісткість, трудомісткість продукції тощо. Але, і це важливо, щоб економічні інтереси виробника не суперечили побажанням покупців і задоволенню їх потреб [21].

Проілюструємо методику аналізу випуску продукції за асортиментом [45, с. 10], використавши умовні дані, що близькі до реальних (Табл. 3.8.). Однак, з огляду на значну номенклатуру виробів ТзОв «Тернопільхліб», наведемо лише їх стислий перелік.

Дані таблиці 3.8. свідчать, що загалом план щодо випуску продукції перевиконано на 0,39%. Однак за цим середнім значенням не видно нерівномірності щодо окремих позицій. Так за позицією Хліб пшеничний формовий понад план випущено продукції на 900 грн., перевиконання складає 20%, за позицією Хліб житній подовий план перевиконано на 188 грн., або на 9,55%.

Таблиця 3.8.

Аналіз виконання плану за асортиментом продукції

Види продукції	Випуск продукції за день		Ступінь виконання плану,%	Зараховується у виконання плану
	За планом	Фактично		
А	1	2		
Хліб пшеничний формовий	4 400	5 300	120,45	4 400
Хліб житній подовий	1 968	2 156	109,55	1 968
Батон столичний	1 726	1 619	93,80	1 619
Калач святковий	225	142	63,11	142
Булочка здобна	145	145	100,00	145
Ріжок козацький	56	43	76,79	43
Разом	8 520	9 405	100,39	8 317

Булочок здобних випущено рівно стільки, як і планувалося, а от за трьома іншими позиціями має місце недовиконання завдання (Батон столичний – на 93,8%, Калач святковий – лише на 63,11%, Ріжок козацький – на 76,79%).

Для оцінки ступеня виконання плану за асортиментом застосовують такі способи:

- айменшого % - в рахунок виконання плану за асортиментом приймається найнижчий % серед визначених (у нашому випадку це 76,79% за позицією Ріжок козацький). Недолік цього способу полягає у тому, що він не враховує питомої ваги і значення виробів у їх загальному підсумку;

- за питомою вагою (у %) позицій (у нашому випадку план виконано за 3 позиціями із 6, тобто 50%), за якими не виконано план виробництва;

- середнього % - за кожною асортиментною позицією у виконання плану за асортиментом зараховується фактично випущена продукція, але не більше, ніж заплановано. Залікові позиції підсумовуються, діляться на

плановий обсяг продукції і множаться на 100%. Недолік – нівелюється різниця в рівнях недовиконання плану з окремих позицій ($8317/8520 \cdot 100\% = 97,62\%$).

– за недоданою продукцією – шляхом співставлення фактичного випуску з плановим підраховують вартість недоданої продукції за всіма позиціями (-203 грн), а потім цей підсумок ділять на планову суму випуску (8520 грн.) і множать на 100% (-23,83). Далі від 100% віднімають одержаний відсоток недоданої продукції (76,17%) (Додаток С).

На практиці спосіб середнього проценту застосовують як найбільш поширений і адекватний. Тому будемо вважати, що рівень виконання плану щодо випуску продукції виконано на 97,62%.

Структура – це співвідношення (питома вага, або частка) окремих видів продукції у їх загальній сукупності (випущеної, готової або реалізованої продукції) [65].

Розрахунок виконання плану за структурою здійснюють способом заліку. При цьому фактичний обсяг продукції за кожною номенклатурною позицією у вартісному виразі зіставляється з фактичним обсягом при запланованій структурі і в залік приймається менша з двох величин. Залікові суми додаються за всіма позиціями і підсумок ділять на фактичний обсяг продукції (Додаток D).

Фактичний випуск при запланованій структурі продукції розраховують як добуток запланованого обсягу за кожною номенклатурною позицією на середній % виконання плану по загальному обсягу продукції (або фактичний обсяг продукції множать на заплановану питому вагу кожної номенклатурної позиції). Таке оцінювання здійснюють відносно даних програми і у динаміці за ряд періодів.

За попередніми вихідними даними побудуємо аналітичну таблицю і продемонструємо методику оцінки ступеня виконання плану за структурою (Табл. 3.9).

Середній процент виконання плану за структурою випуску продукції визначаємо як $8\,962/9\,405 = 0,9529$, або 95,29%. Що ближче значення цього

показника до 1, тим ретельніше підприємство дотримувалося структури випуску продукції.

Таблиця 3.9.

Аналіз виконання плану випуску готової продукції за структурою

(грн.)

Види продукції	Заплановано		Фактично		Фактично при плановій структурі	Зараховується у виконання плану за структурою
	Сума	Частка, %	Сума	Частка, %		
Хліб пшеничний формовий	4 400	51,64	5 300	56,35	4 857	4 857
Хліб житній подовий	1 968	23,10	2 156	22,92	2 173	2 156
Батон столичний	1 726	20,26	1 619	17,21	1 905	1 619
Калач святковий	225	2,64	142	1,51	248	142
Булочка здобна	145	1,70	145	1,54	160	145
Ріжок козацький	56	0,66	43	0,46	62	43
Разом	8 520	100,00	9 405	100,00	9 405	8 962

Якщо підприємство перевиконує план з усіх видів продукції, але ступінь перевиконання різний, то порушується структура випуску (асортимент і номенклатара виконуються), якщо з одних виробів перевиконується, а з інших недовиконується, то порушується і структура, і асортимент. Якщо з якоїсь причини за певною позицією випуску зовсім не здійснювалось, або навпаки, випускалась непередбачена продукція, то констатують порушення номенклатури і структури [65, с.111].

3.2. Аудит готової продукції та її реалізації.

Завданням аудитора є встановлення фактів наявності або відсутності в діяльності підприємства та його звітності суттєвих порушень, а також фактів наявності чи відсутності таких порушень у встановленому порядку ведення бухгалтерського обліку.

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики здійснення аудиту. З огляду на це розглянемо методичні підходи до

вивчення операцій з обліку готової продукції та її збуту, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропонуємо алгоритм проведення внутрішнього аудиту на підприємстві щодо вивчення вказаних об'єктів обліку.

Перш ніж приступати до перевірки, аудиторі потрібно сформулювати та визначити мету проведення аудиту готової продукції та її реалізації полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності ТЗОВ «Тернопільхлібпром» інформації про цей вид виробничих запасів.

Виходячи з мети проведення аудиторської перевірки достовірності обліку готової продукції, можемо визначити наступні основні завдання цього об'єкту аудиту на підприємстві:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо відображення в обліку операцій пов'язаних з виробництвом готової продукції та її реалізацією;
- перевірка правильності формування вартості готової продукції, як виробничої так і реалізаційної;
- дослідження стану складського господарства на підприємстві”;
- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження готової продукції на склад підприємства, її вибуття (реалізація) за межі підприємства;
- перевірка дотримання встановлених нормативів використання матеріальних витрат на виробництво хлібобулочної продукції;
- перевірка правильності відображення розрахунків з покупцями і замовниками щодо збуту продукції пекарні;
- перевірка достовірності визначення цінової політики підприємстві при реалізації готової продукції;
- перевірка повноти та правильності формування фінансового результату від реалізації продукції [80].

Отже, при проведенні такого роду перевірки об'єктом аудиту виступають собівартість готової продукції, вартість реалізації, а також операції пов'язані з наявністю, рухом і збутом готової продукції пекарського підприємства, їх оцінка, нормування, списання тощо.

Для проведення кваліфікованої аудиторської перевірки аудиторю необхідно отримати ряд доказів, які оформлені документально відповідно до вимог та прийнятних принципів. Так, джерелами інформації аудиту готової продукції та її збуту на підприємстві слугуватимуть:

- вимоги нормативних документів, що регламентують облік готової продукції та її збуту;
- наказ про облікову політику;
- первинні та інші документи з обліку готової продукції: накладна на здачу готової продукції на склад; довіреність; акт списання бланків довіреностей; журнал реєстрації довіреностей; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; накладна внутрішньогосподарського призначення; договір про продаж продукції покупцю чи замовнику; накладна-вимога на відпуск готової продукції на сторону; журнал обліку вантажів; рахунок-фактура; товарно-транспортна накладна; акт про брак; відомість про брак, опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів тощо;
 - картка (книга) складського обліку готової продукції;
 - оборотно-сальдова відомість виготовлення та реалізації продукції;
 - звіт про рух готової продукції на складі;
 - реєстри синтетичного і аналітичного обліку ТзОВ «Тернопільхлібпром» за рахунками: 23 „Виробництво”; 26 „Готова продукція”; 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”; 70 „Доходи від реалізації”; 91 „Загально виробничі витрати”; 92 „Адміністративні витрати”; 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати” тощо;
 - фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва (ф. 1-м Баланс, ф.2-м Звіт про фінансові результати);
 - відповіді на запити аудитора;

– акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю [78].

Як уже зазначалося вище, на початковому етапі проведення аудиту, у тому числі й аудиту готової продукції та її збуту, на підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства щодо згаданих об'єктів у вигляді тестування.

Оцінивши систему внутрішнього контролю готової продукції та її реалізації на ТзОВ «Тернопільхлібпром», ми прийшли до висновку, що ризик аудитора при перевірці є середній.

Отримавши первинну картину стану наявності та руху готової продукції на ТзОВ «Тернопільхлібпром» аудитор переходить до планування процесу перевірки, кінцевим результатом якого є складання плану та програми аудиту.

Першим завданням аудитора є перевірка облікової політики ТзОВ «Тернопільхлібпром» відповідно до нормативної бази: Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та П(С)БО 9 „Запаси” і П(С)БО 16 „Витрати”.

Зокрема необхідно встановити відповідність визнання, класифікації, оцінки, переоцінки нормам вищеназваних документів.

На ТзОВ «Тернопільхлібпром» є наявний наказ про облікову політику. При здійсненні аудиту готової продукції та її збуту доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка, перевірка правильності розрахунку норм природних втрат тощо.

Аудит готової продукції доцільно розпочати з ознайомлення з місцями її зберігання, організацією складського господарства та станом складського обліку.

Під час перевірки складського господарства необхідно звернути увагу:

- на правильність розміщення готової продукції на складах;

– на забезпеченість складів контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами, ваговимірювальними приладами, а також на їх точність; на наявність договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильність і законність;

– на відповідність складських приміщень вимогам збереження готової продукції від псування та розкрадання;

– на порядок передачі складів після закінчення роботи охороні та приймання від неї;

– на порядок вивезення готової продукції покупцям; а також перевіряється правильність організації складського обліку, його достовірність, повнота і якість [60].

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку аудитор встановлює вибірку для проведення інвентаризації. Слід мати на увазі, що готова продукція на підприємстві може зберігатись на кількох складах, і в цьому випадку інвентаризацію необхідно проводити одночасно на всіх складах, щоб виключити можливість переміщення запасів з одного складу на інший.

У результаті інвентаризації може бути виявлено відповідність даних обліку і фактичної наявності готової продукції та невідповідність (нестача, надлишок або пересортиця запасу).

Тому аудитор має встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мали місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї матеріально-відповідальної особи.

У випадку, якщо при проведенні взаємозаліку нестач надлишками при пересортиці, вартість виявленої готової продукції, якої не вистачає, перевищує вартість цінностей виявленого надлишку, то різниця вартості має бути віднесена на винних осіб.

Крім того, об'єктом аудиту є встановлення правомірності списання на природні втрати зберігання готової продукції, по яким виявлена нестача.

Розміри природних втрат і порядок їх списання встановлені відповідно до технічних та організаційних особливостей ТзОВ «Тернопільхлібпром».

При виявленні нестач, віднесених на матеріально-відповідальних осіб, аудитор визначає правильність розрахунку розміру відшкодування. Розмір відшкодування нестач запасів (Р) понад норми природних втрат розраховують за формулою (3.1):

$$P = [(Вг.п. - A) * I + ПДВ + АЗ] * K, \quad (3.1)$$

де Вг.п. – вартість готової продукції на момент встановлення факту їх нестачі, крадіжки чи псування;

A – амортизаційні відрахування;

I – загальний індекс інфляції, розрахований на основі щомісячних індексів інфляції;

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний збір;

K – коефіцієнт (залежить від виду активу, по якому виявлена нестача) [76].

При перевірці документів з надходження готової продукції на склад, у випадку якщо документ викликає підозру в аудитора (виявлення виправлень, підчисток, перекручень, невідповідностей або безтоварності окремих документів), аудитор повинен провести їх зустрічну перевірку.

Значну увагу необхідно приділити такому питанню як правильність собівартості виготовленої продукції та вартості її реалізації. Тому необхідно мати на увазі, що до собівартості включаються усі прямі витрати та розподілені загальновиробничі витрати, а нерозподілені непрямі загальновиробничі витрати списуються на рахунок реалізаційної вартості продукції.

Аудит повноти, своєчасності та правильності збуту готової продукції передбачає вивчення таких питань:

- дотримання на підприємстві ТзОВ «Тернопільхлібпром» порядку відвантаження і оформлення документів, що підтверджують факт продажу продукції;
- правильність оформлення договорів купівлі-продажу;
- правильність оформлення супровідних документів, як товарно-транспортної накладної, накладної на відпуск продукції, податкової накладної;
- відповідність якості готової продукції, яка реалізується характеристикам, що вказані в прибуткових документах, сертифікатах якості, лабораторних аналізах тощо;
- перевірка дотримання розрахункової дисципліни [15].

На підприємствах для виявлення повноти і своєчасності оприбуткування виготовленої продукції застосовується зустрічна звірка документів з оприбуткування з документами щодо нарахування оплати праці за виготовлення даної продукції.

Ефективним прийомом контролю повноти оприбуткування продукції є опитування працівників підприємства, які пов'язані із виготовленням та оприбуткуванням продукції.

Аудит надходження продукції власного виробництва має включати, крім документального контролю, також і прийоми фактичного контролю (інвентаризації, контрольних замірів, контрольного зважування).

У випадках реалізації готової продукції аудиторі необхідно звернути особливу увагу на дотримання податкового законодавства (порядку нарахування і сплати ПДВ тощо).

Отже, процес аудиту готової продукції обов'язково повинен бути відображений робочими документами, де показано відхилення у документації з вибраної вибірки видів готової продукції.

Документування має важливе значення для роботи аудитора, узагальнює результати перевірки. Робочі документи аудитор розробляє самостійно із

дотриманням декількох правил: по-перше, ці документи повинні містити графи щодо відображення інформації в первинному обліку ТзОВ «Тернопільхлібпром», а також графи щодо відображення виявленої інформації в результаті аудиту. Особливою графою є відхилення та примітки, у останній вказують причини відхилень та винуватців.

Для практичного аудиту важливими є такі питання, як ризик можливих помилок і порушень, причини їх виникнення, можливі наслідки.

Суттєвість помилок і порушень корелює з розподілом їх наслідків у бухгалтерській інформації. Як показують результати дослідження, цей зв'язок проявляється наступним чином: помилки і порушення всіх змістів проявляють себе і як випадкові, і як систематичні. Систематичні помилки трапляються частіше, ніж випадкові помилки, наприклад невірне відображення операцій або відображення операцій без юридичних підстав. Від виявлення такого зв'язку залежить вибір обсягу та способу здійснення аналітичних процедур, оцінки аудиторського ризику, формування загальної програм аудиторської перевірки. Якщо аудитор переконаний у відсутності причин, які обумовлюють систематичні помилки, то виправданим є застосування ймовірнісно-статистичних вибіркового методів. При отриманні аудитором доказів існування таких причин, доцільним буде застосування змістовних методів вибіркового перевірок [27].

Внутрішній аудит підприємства, базується на обробці й аналізі значного обсягу інформації, та передбачає проведення відповідної аналітичної роботи. У зв'язку з цим суттєву роль відіграє інформаційне забезпечення виконання необхідних аналітичних процедур, що дає можливість у процесі аудиту виявити за допомогою аналітичних процедур типові помилки та класифікувати їх для наступного усунення, удосконалити й підвищити ефективність внутрішнього аудиту підприємства.

Порядок організації та проведення аналітичних процедур при аудиті фінансової звітності на прикладі хлібопекарних підприємств є важливим питанням для загального процесу як внутрішнього так і зовнішнього аудиту.

Аудиторськими процедурами по суті на рівні тверджень можуть бути детальні тести, аналітичні процедури або те й інше разом. Рішення про те, які аудиторські процедури використовувати, в тому числі питання про доречність використання аналітичних процедур по суті, ґрунтується на професійному судженні аудитора щодо очікуваної ефективності та дієвості наявних аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику на рівні твердження до прийнятно низького рівня.

Аналітичні процедури, як правило, частіше застосовують до великих обсягів операцій, передбачуваних у часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують та існуватимуть за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного. В будь-якому разі прийнятність конкретної аналітичної процедури залежатиме від оцінки аудитором того, наскільки вона буде ефективною для виявлення викривлення, яке окремо або разом з іншими викривленнями може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності.

На вибір аудиторських процедур при проведенні незалежної перевірки правильності обліку готової продукції та її збуту, впливають технологічні та організаційні особливості виробництва хлібопекарських підприємств.

У такому випадку аудитор може звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо наявності та достовірності інформації, необхідної для застосування аналітичних процедур по суті, і результатів будь-яких подібних аналітичних процедур, виконаних суб'єктом господарювання. Ефективним може виявитися використання аналітичних даних, підготовлених управлінським персоналом за умови, що аудитор переконаний, що ці дані належно підготовлені.

Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур залежить від характеру твердження та оцінки аудитором ризику суттєвого викривлення.

Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень клієнтів є неповними, то аудитор може більше покладатися на детальні тести, так і зовнішнього аудиту, ніж на аналітичні процедури по суті

для тверджень, пов'язаних із заборгованістю покупців та замовників готової продукції.

На завершення проведеної перевірки аудитор складає висновок, який обов'язково подає керівнику підприємства для ознайомлення, а також формулює ряд пропозицій щодо удосконалення розвитку підприємства та збільшення економічно доцільними шляхами випуску та збуту готової продукції.

3.3. Обліково-аналітичне забезпечення стимулювання збуту продукції підприємства.

При виході ТзОВ «Тернопільхлібпром» зі своєю продукцією на ринок необхідно знати запити її потенційних споживачів. Маркетинг на ТзОВ «Тернопільхлібпром» повинен бути спрямований на задоволення потреб регіонального споживача, тому, якщо підприємство хоче успішно виступати на регіональному ринку у процес управління виробничо-комерційною діяльністю, у тому числі і в управління маркетингом.

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

Від сучасного ресурсного потенціалу ТзОВ «Тернопільхлібпром» залежить 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 сприяє оцінці місця підприємства серед конкурентів і розробленню стратегії її просування на регіональному продовольчому ринку.

Протягом декількох років ТОВ «Тернопільхлібпром» розвивало свою маркетингову програму для збільшення обсягів продажу своєї продукції.

Так у 2008 році підприємство розширило власну маркетингову стратегію. Дослідивши ринок конкурентів (вивчивши асортимент продукції, актуальні ціни та знижки, дистрибуцію), провело сегментацію ринку, що визначило обсяг споживання хлібобулочних виробів населенням. Було враховано сезонні коливання попиту. Також була проведена робота з реорганізації логістики (доставки, охоплення ринку, основні клієнти) та фірмової торгівлі, а також була розвинута торгівля «з коліс» що призвело до збільшення обсягів продажу. Проводиться аргументація торгових точок та були вивчені та введені в дію конкурентні переваги. Велику увагу було приділено дослідженням продукції підприємства серед торгових точок, обсягу покриття торгових точок підприємством – кількісна дистрибуція, присутності продукції підприємства в асортименті хлібобулочних виробів торгових точок - якісна дистрибуція [7].

У 2014 році проводилось вивчення побажань клієнтів підприємства - щодо якості продукції, якості обслуговування, асортименту, графіку поставок, маркетингової та рекламної стратегії та ін., побажань до підприємства

На підприємстві були розроблені наступні P.O.S. матеріали:

1. Рекламні проспекти, що містять наступну інформацію:
 - про підприємство: коротка історія, обсяги виробництва, кількість працюючих, важливість в господарському житті міста та області;
 - про продукцію: фото, короткий опис смакових та якісних властивостей фірмові стелажі, плакати, P.O.S. матеріали.
 - запрошення-до співпраці, адреса, телефони, контактна інформація.
1. Світлові вивіски «Тернопільхлібпром» - «Завжди свіжий хліб», «Наша традиція-висока якість» «Пані Паляниця», призначені для магазинів, що продають продукцію підприємства.
2. Фірмові стелажі, для розміщення у магазинах.
3. Плакати, наклейки - для розміщення у кіосках та торгових точках.

4. Пакети для покупок та для хліба з логотипом «Тернопільхлібпром», «Пані паляниця».

Для працівників підприємства були розроблений фірмовий одяг. Для водіїв — уніформа - фірмовий одяг- з логотипами «Тернопільхлібпром», «Пані Паляниця».

Для менеджерів з продажу- фірмовий стиль- біла (світла) сорочка з нашивкою «Тернопільхлібпром» чи «Пані паляниця», темні (чорні) брюки. Для продавців - фартушки з логотипом «Тернопільхлібпром», «Пані паляниця».

Запроваджено програму стимулювання збуту в торгових точках «Ексклюзив», яка передбачає такі заходи як:

1. Ввести умову ексклюзивного продажу продукції підприємства, для чого розробити відповідний договір.

2. Торгова точка, що продає продукцію підприємства в ексклюзиві, тобто не купує в інших виробників:

- забезпечується стелажми „Пані Паляниця”;
- продавцям - фірмовий одяг - фартушки;
- додаткова - бонусна продукція;
- участь в акціях та розіграшах, що проводить підприємство;
- спеціальні знижки для ексклюзивних клієнтів;
- щоденна довозка продукції протягом дня в термін 1-2 год. з моменту

отримання замовлення.

Умови ексклюзиву:

- щоденні замовлення не менше 10 видів продукції підприємства;
- обсяг місячного продажу продукції - в межах планового обсягу;
- замовлення кондитерських виробів;
- відсутність в асортименті продукції інших виробників хлібобулочних виробів.

2. Для нової торгової точки, яка раніше не працювала з підприємством:

- фартушки для продавців;

- фірмовий стелаж;
- додаткова - бонусна продукція - для компенсації цінової різниці між продукцією конкурентів;
- щоденна доводка продукції протягом дня в термін 1-2 год. з моменту отримання замовлення;
- участь в акціях та розіграшах, що проводить підприємство.

3. Стимулювання збуту торгових точках.

Розробити програму заохочення продавців активніше пропонувати товари підприємства кінцевим покупцям:

- фірмовий одяг - фартушки;
- додаткова - бонусна продукція;
- щоденна доводка продукції протягом дня в термін-1-2 год, з моменту отримання замовлення.

Участь в акціях, спеціально розроблених для продавців продукції підприємства «таємний покупець» та інше.

Також була проведена медійна рекламна діяльність. В медійній рекламній стратегії планують використовувати носії реклами, доступні наймасовішому слухачеві чи глядачеві області Тернопільське радіо, місцеві новини на ТБ, популярні передачі місцевих новин на РМ-станціях тощо.

У рекламних роликах наголошувати на якості продукції, її натуральних складниках, корисність для здоров'я тощо. Прив'язувати покупців до брендового імені «Пані Паляниця»; «Тернопільхлібпром».

На підприємстві вже стало доброю традицією здійснювати благодійну та спонсорську діяльність. У колективі підприємстві прагнуть виробити в покупців поважне ставлення до діяльності та продукції підприємства як до надійного та сильного виробника, що не тільки заробляє гроші, але й готове робити пожертви на благодійність. Серед таких акцій можлива допомога безкоштовним хлібом чи продуктами бездомним, малозабезпеченим, тюрмам чи будинкам дитини, що не можуть собі дозволити або не роблять конкуренти. ТЗОВ «Тернопільхлібпром» проводить заходи для популяризації поваги та

бережливого ставлення до хліба як основного продукту харчування як елемент ПР та рекламної стратегії підприємства [10].

ТЗОВ «Тернопільхлібпром» намагається повернути повагу до хліба як основного продукту харчування, використовуючи народні прислів'я та приказки, традиційність хлібного промислу в Україні.

Для цього виготовляє плакати та стенди з традиційними «Бережіть хліб-наше багатство», «Хліб-усьому голова» та подібними гаслами, розмістивши їх у навчальних закладах, їдальнях підприємств тощо. На таких плакатах обов'язковим є розміщення великого логотипу «Тернопільхлібпром».

Серед спонсорських акцій можливе проведення серії навчальних заходів в інститутах, школах міста, з розповідями про хліб, його важливість для життя людини, вироблення поважного та бережливого ставлення до хліба.

Також підприємство використовує додаткові сегменти ринку:

1. Навчальні заклади (дитячі садки, школи, інтернати та будинки дитини, коледжі, інститути та університети)
2. Робоче харчування (дешеві робочі їдальні підприємств та установ)
3. Заклади МОЗ (лікарні, поліклініки, санаторії та профілакторії, літні відпочинкові табори для дітей та підлітків)
4. Заклади примусового утримання (тюрми, інтернати, колонії для неповнолітніх)
5. Весілля, великі прийоми та святкування.

Співпраця із їдальнями - банкетними залами, які можуть замовити хліб, калачі, торти у підприємства, без торгових націнок.

Працівники підприємства плідно працюють над виробництвом нових видів хлібопродуктів та нових товарів:

- хліб, корисний для здоров'я - з підвищеним вмістом йоду, цинку, магнію та інших мікроелементів;
- хліб ароматизований - горіховий, шоколадний, апельсиновий; ін. види смаків;
- «заморожений» хліб, - призначений для тривалого зберігання;

– чіпси, снеки, сухарики, хлібці та інші фасовані продукти снекової групи хлібобулочні вироби для дітей-печиво, булочки та ін.

Проводиться розробка стратегії по роботі з іншими торговими марками як виробник, випуск продукції для інших торгових марок- сухарики, солоні палички, та ін.; випуск продукції для торгових мереж спеціальної форми або рецептури.

З наведених вище прикладів можна сміливо сказати, що маркетингова діяльність підприємства розвивається та кожного року додається новими ідеями, які втілюються та помітно збільшують обсяги продажу продукції.

Висновки до розділу 3.

Досліджуючи особливості аналізу та аудиту готової продукції та її реалізації можна сформулювати такі висновки:

1. Теоретичні засади та прикладні аспекти аналізу ефективності збутової діяльності підприємства є необхідними та надзвичайно важливими з позиції обґрунтування його перспективної збутової політики. Практичність результатів дослідження заключенні в тому, що запропоновані методичні та практичні рекомендації з аналітичного забезпечення збутової політики підприємства сприятимуть ефективному управлінню збутом. Перспектива подальших розвідок у вирішенні порушеної проблеми пов'язана з критичною оцінкою наявного методичного інструментарію аналізу виробництва і реалізації продукції та розробкою напрямків його удосконалення.

2. На великих промислових підприємствах аудит операцій з обліку реалізації готової продукції є досить трудомісткою роботою. Оптимальних результатів можна досягти, якщо зосередити увагу та зусилля внутрішнього аудиту на окремих операціях. Щоб правильно обрати оперативний сегмент даних для перевірки, слід виявити ймовірні місця виникнення ризиків, визначити та оцінити їх.

На підставі аналізу визначається ділянки обліку готової продукції, для яких характерний найвищий ризик суттєвого викривлення фінансових даних, що необхідно враховувати при плануванні внутрішнього аудиту обліку готової продукції та її реалізації. Реалізація вказаних підходів до планування та організації аудиту готової продукції дозволяє у найкоротший термін виявити недоліки системи обліку та внутрішнього контролю на промисловому підприємстві;

3. Виявлено, що при аналізі ефективності виробництва та реалізації продукції у ТзОВ «Тернопільхлібпром» використовуються новітні методики, які дають змогу ефективніше здійснювати виробничу діяльність і підвищити прибутковість реалізованої продукції. Виявлено, що аналіз беззбитковості з врахуванням впливу змінних, умовно-змінних та постійних витрат на собівартість продукції дає можливість деталізувати економічні показники відповідно до технології виробництва, що дає можливість оптимізувати виробничу собівартість.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі зроблено теоретичне узагальнення та рекомендовано нові підходи для вирішення наукових задач, що полягає у дослідженні й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, направлених на вдосконалення методики обліку, аналізу та аудиту готової продукції та її збуту на хлібопекарських підприємствах на основі ТЗОВ «Тернопільхлібпром». Отримані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають можливість зробити деякі висновки й внести пропозиції:

1. В умовах постійних змін правил бухгалтерського обліку, зв'язаних з втратою чинності старих та виданням натомість нових законодавчих актів, положень, інструкцій і листів виникають проблемні ситуації і невирішені питання в організації та методиці обліку операції, пов'язаних з виготовленням і реалізацією готової продукції. Існування різних варіантів документального оформлення, оцінки готової продукції, формування її собівартості, відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку викликають проблемні ситуації, які доводиться розглядати як практикуючим бухгалтерам, авторам посібників, так і дослідникам, наукових статей, аудиторам та ін.

2. В умовах великої конкуренції з метою залучення нових покупців необхідно розширювати асортимент та поліпшувати якість хлібобулочни виробів. Важливим шляхом підвищення ефективності хлібопечення є ефективне використання виробничих потужностей підприємства як ключовий чинник збільшення випуску продукціїм та підвищення продуктивності праці і рентабельності виробництва. Однак, хлібопекарські підприємства мають відмінні від інших підприємств харчової промисловості технологічні та організаційні особливості. В роботі розглянуто детально ці особливості та з'ясовано їх вплив на діяльність та облікову практику ТЗОВ «Тернопільхлібпром».

3. Основним завданням діяльності підприємства є забезпечення конкурентоспроможності, в чому процес реалізації відіграє важливу роль,

оскільки сильно впливає на фінансовий результат. Тому чітке та належне ведення обліку процесу реалізації готової продукції і оформлення необхідних документів при реалізації готової продукції покращить взаємовідносини з покупцями. Також важливими є аспекти у реформуванні обліку реалізації готової продукції де формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та з рекламою й реалізацією продукції, прискорення процедури укладання договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, розширити коло потенційних споживачів та зрештою, розширити ринок збуту й обсяг продажів.

4. На сьогоднішній день однією з складових ефективної організації обліку готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінки якісних і кількісних характеристик готової продукції. Дані дослідження з організації обліку готової продукції вказують на те, що існує ряд проблем, які впливають на організацію та ведення обліку готової продукції. Операції, зв'язані з виробництвом та реалізацією хліба та хлібобулочних виробів, мають ряд особливостей. Основний вид діяльності підприємства є виробництво та реалізація широкого асортименту хлібобулочних, кондитерських, макаронних виробів через мережу торговельних закладів, підприємств та фірмової торгівлі. Однак, темпи зростання доходу від реалізації продукції є дещо нижчими, ніж темпи росту виробленої продукції підприємства. Коефіцієнт відповідності між доходом від реалізації продукції та обсягами виробництва має тенденцію до зростання і наближається до одиниці, що свідчить про зростання узгодженості між виробничою і збутовою підсистемами

5. Характерною особливістю хлібопекарської галузі є незначні обсяги складських запасів готової продукції як наслідок того, що переважно хлібопекарська продукція відвантажується у стислі терміни після її виробництва. Придатними для тривалого зберігання на складі є лише окремі позиції асортименту, такі як сушка, сухарики, сухарі паніровані. Обсяги випущеної продукції визначаються матеріально-технічною базою підприємства,

його організаційно-технічним рівнем, раціональністю використання виробничих ресурсів, фінансовими можливостями підприємства. Тому в сучасних умовах надзвичайно важливим є налагодження ефективної системи аналізу реалізаційних процесів на підприємстві. Динаміку основних показників збутової діяльності підприємства за даними в аналізованому періоді зростає за всіма показниками. Так дохід від реалізації продукції зріс 19,73%; валовий прибуток –14,79%, що заслуговує позитивної оцінки. Собівартість реалізованої продукції зростає на 23,37%. Однак, найвищими темпами зростають витрати на 38,81%. Збутова діяльність у формуванні фінансових результатів за даними ТзОВ «Тернопільхлібпром» як у звітному, так і у попередньому періодах отримало позитивне значення за всіма показниками фінансових результатів. Однак, у порівнянні з минулорічними їх значення погіршилися 66,5% нижче за аналогічний показник 2016 року. Прибутковою була і операційна діяльність, у тому числі основна. Валовий прибуток зріс на 14,79%. Проте, операційний прибуток знизився у порівнянні з попереднім роком на 23,11 рази. Таку динаміку фінансових результатів у цілому складно розцінити позитивно. За даними ТзОВ «Тернопільхлібпром» спостерігається зниження показників маржі, що є небажаним, адже така динаміка показників маржі у цілому є свідченням погіршення якості одержаних фінансових результатів підприємства. Показники рентабельності реалізованої продукції та основної діяльності є досить значними, хоча протягом аналізованого періоду спостерігаємо тенденцію до їх зниження. Так, рентабельність реалізованої продукції у 2017 році знизилася на 1,75%, а показник рентабельності основної діяльності знизився на 5,12% проти рівня 2016 року. Що стосується показників рентабельності, розрахованих за показником фінансового результату від операційної діяльності, то їх значення демонструють спадну динаміку. Зокрема, економічна рентабельність у 2017 році становила 18,85% і знизилася відносно рівня попереднього року на 9,19%. У цілому ефективність діяльності ТзОВ «Тернопільхлібпром» знизилася. Проте, сповільнилася оборотність дебіторської заборгованості за продукцію і послуги підприємства. Якщо у 2016

році середній період погашення заборгованості за товари, роботи, послуги підприємства становив 11,55 дні, то у 2017 році підприємство реалізовувало свої боргові права вже за 14,04 дні, що свідчить про деяке відволікання коштів підприємства з його обігу та ослаблення стану платіжної дисципліни підприємства, зниження ліквідності його активів.

6. Аудит як важливий вид фінансового контролю має не лише підтверджувати достовірність звітності про діяльність підприємства, а й включати діагностику господарюючого механізму, поєднувати зусилля технологів, конструкторів, менеджерів, маркетологів та інших фахівців для розробки стратегічних програм розвитку бізнесу. Це дасть можливість прогнозувати фінансову діяльність суб'єктів господарювання, впливати на ефективність їхньої роботи, запобігати банкрутству та інших можливих проблем. У роботі розглядається ефективність застосування процедур відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також рекомендовано методику проведення внутрішньої аудиторської перевірки наявності та руху готової продукції та її реалізації. Проведене аналітичне дослідження полягає у вивченні даного стану хлібопекарського підприємства, його відхилень від запланованого рівня, виявлення чинників, які вплинули на них. Це є основою для прийняття аудитором певних висновків, в яких потрібно відображувати: – виявлення можливих резервів, їх величини і місць виникнення, що дасть змогу класифікувати їх за ступенем важливості, рівнем управління та часом дії; – оцінку діяльності підприємства його виробничих цехів, відділів збуту, яку здійснюють зіставленням фактичних результатів із запланованими або за попередній період; – конкретне формулювання проблем на базі вивчення чинників будь-яких відхилень для подальшого їх вивчення. Складність аналітичних процедур перебивається їх ефективністю. Аналітичні процедури ведуться аудитором протягом усього процесу аудиту, що сприяє підвищенню його якості і зменшити трудові витрати. Тому комплексний аудит як важливий напрям розвитку фінансового контролю має бути забезпечений нормативно-методичними науковими розробками, спрямованими на підвищення

ефективності господарювання, впровадження нових технологій виробництва конкурентоспроможної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку.

7. На даний момент ТзОВ «Тернопільхлібпром» працює у напрямку зменшення витрат на сировину, матеріали, шукаючи ринки аналогічної сировини за кордоном. Також проводяться роботи по заохоченню закордонних виробників та роздрібних торговців для збуту продукції на експорт. На підприємстві розвинута маркетингова програма, яка націлена на збільшення обсягів реалізації продукції. Велику увагу приділено дослідженням продукції підприємства серед торгових точок, обсягу покриття торгових точок підприємством – кількісна дистрибуція, присутності продукції підприємства в асортименті хлібобулочних виробів торгових точок - якісна дистрибуція. Покращення економічної ефективності і конкурентоспроможності можна досягнути замінивши застаріле обладнання, що сприяє підвищенню ефективності роботи, вести технологічний процес безперервно і максимально використовувати технічну потужність цеху. Крім того для покращення результатів діяльності в найближчий час потрібним є: розширення зовнішньоекономічної діяльності; використання різноманітних методів стимулювання праці; поліпшення якості робочої сили; зниження простоїв обладнання; залучення персоналу в процес управління; впровадження заходів для покращення організації праці, раціоналізація робочих місць; проведення робіт по дослідженню та розширенню ринків збуту. Також потрібно здійснювати роботу по поліпшенню якості продукції, що виробляється, розширення асортименту, зниження собівартості то пошуки додаткових ринків збуту. Стосовно інновацій, необхідно здійснювати широкий комплекс заходів, важливе місце серед яких займає виявлення внутрішніх резервів. ТзОВ «Тернопільхлібпром» є підприємство, що динамічно розвивається. Попри негативні зовнішні фактори, які впливають на роботу товариство шукає способи та проводить кропітку роботу по виправленню ситуації.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ауэрман Л.Я. Технология хлебопекарного производства / Ауэрман Л.Я. – М.: Пищевая промышленность, 2002. – 512 с.
2. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством / І.М. Белова // Інноваційна економіка. – 2012. – №1 (27). – С.169 - 172.
3. 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.
4. Білова, Н. Основні документи: первинні та непервинні [Текст] / Наталя Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – 7 липня (№54) : Первинні документи. – С. 15-21.
5. Брейкіна, Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції [Текст] / Л. Брейкіна // Баланс. – 2015. – 19 грудня (№51). – С.67-69.
6. 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.
7. Бруханський, Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 239-243.
8. Бруханський, Р. Ф. Система стратегічного фінансового обліку: аналіз сучасного стану і перспективи розвитку / Р. Ф. Бруханський // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7 (438). – С. 220-225.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ / Ф.Ф. Бутинець. - [8-е видання, доп. і перероб.] -Житомир: ПП «Рута», 2009. - 912с.
10. Бухгалтерський облік в торгівлі. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»./ За ред. Проф. Ф.Ф. Бутиця та доц. Н.М. Малюги. -2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2008. – 576 с.

11. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів. / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. / За ред. Ф.Ф. Бутиця. – 5-те вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП. «Рута», 2007. - 726 с.
13. Говорушко Т. А. Аналіз фінансових результатів підприємств. / Т. А. Говорушко, Г. І. Лановська // АгроИнКом, 2011. – № 7-9. С. 1-10.
14. Горбонос Ф. В., Черевно Г. В., Павленчик Н. Ф., Павленчик А. О. Економіка підприємств: Підруч. - К.: Знання, 2010. - 463 с.
15. Гордієнко Н.Г. Автоматизоване робоче місце ревізора. Навчальний посібник. К: КНТЕУ, 2002. – 132 с.
16. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках. Навч. посібник: 3-тє вид. - К.: А.С.К. 2006. - 504 с.
17. Грабова Н.Н. Добровский В.Н. Бухгалтерський учет в производственных и торговых предприятиях, 2000. / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2001. – 624 с.
18. Гуйда Л. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва // Дебет-Кредит. – 2005. – № 50, 52.
19. Дейнеко Л.В. Розвиток харчової промисловості України в умовах ринкових перетворень (проблеми теорії і практики) / Дейнеко Л.В. - К.: Знання, 1999. – 237 с.
20. Загородна О.М., Спільник, І. В. Динамічні характеристики виробничо-збутових процесів підприємства. Інноваційний розвиток: стратегічний погляд у майбутнє: матеріали Шостої Всеукраїнської науково-практичної конференції пам'яті почесного професора ТНТУ, академіка НАН України М. Г. Чумаченка, (Тернопіль, 6 квітня 2017 р. / МОН України, ТНТУ ім. І. Пулюя [та ін.]. Тернопіль: ФОП Паляниця В.А., 2017. 76 с. С. 28-30. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/25246>
21. Загородна О.М., Спільник, І.В. Збутова діяльність підприємства: аналіз ефективності. Тенденції розвитку маркетингу в умовах економічних

трансформацій. Р. В. Федорович [та ін.] ; за ред. проф. Р. В. Федоровича. Тернопіль: ФО-П Шпак В. Б., 2017. 303 с. С. 93-106. http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/123456789/20441/6/MONOGRAF_2017.pdf#page=97

22.Закон № 507 - Закон України від 03.12.90 р. «Про ціни та ціноутворення», зі змінами.

23.Закон № 98 - Закон України від 23.03.96 р. № 98/96-ВР «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» зі змінами.

24.Закон про РРО - Закон України від 06.07.95 р. № 265/95-ВР «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» у редакції Закону України від 01.06.2000 р. № 1776-III, зі змінами.

25.Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р., №996-XIV. З наступними змінами і доповненнями.

26.Заокіпна Н.С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonalennya-oblikugotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/>

27.Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навчальний посібник. К: Знання-Прес, 2003. – 349 с.

28.Інструкція № 298 - Інструкція про порядок застосування економічних і фінансових (штрафних) санкцій органами державного контролю за цінами, затверджена наказом Мінекономіки та Мінфіну України від 03.12.01 р, № 298/519.

29.Інструкція № 99 - Інструкція про порядок реєстрації виданої довіреності на отримання цінностей, затверджена наказом Мінфіну України від 16.05.96 р. № 99, зі змінами.

30.Інформація про підсумки роботи підприємств хлібопекарської галузі, виконавчого апарату Об'єднання «Укрхлібпром» та ЦВТЛ у 2012 році : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ukrhlbprom.org.ua/ua/novini/informacija_pro_pidsumki_roboti_u_2012.html

31.Ковбасюк М.Р. Економічний аналіз діяльності комерційних банків і підприємств. / Навчальний посібник. – К: Видавничий дім «Скарби», 2008. – 336 с.

32.Кожанова Є. П., Отенко І. П. Економічний аналіз: Навчальний посібник для самостійного вивчення дисципліни- Х.: ВД «ІНЖЕК», 2003. -208 с.

33.Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.

34.Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник / О.В. Лишиленко. – 3-тє вид., перероб і допов. – К. : ЦНЛ, 2009. – 670 с.

35.Мельник Т.Г.,Засадний Б.А.,Гура Н.О.,Швець В.Г.,Дерун І.А.Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. – К. : Кондор, 2017. – 226 с.

36.Мостова Т. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації / Т. В. Мостова // Збірник наукових праць. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 227-228.

37.Наказ № 153 - наказ Міністерства аграрної політики України від 06.06.01 р. № 153 «Про затвердження спеціалізованої форми первинного обліку товарно-транспортної накладної та Інструкції про порядок заповнення, використання спеціалізованої товарно-транспортної накладної на відпуск хлібобулочних виробів».

38.Наказ № 614 - наказ ДПАУ від 01.12.2000 р. № 614 "Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг», зі змінами.

39.Наказ Міністерства інфраструктури України від 05.12.2013 № 983 «Про затвердження Змін до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні».

40.Наказ Мінфіну «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» N 291 від 30.11.99.

41.О.Б. Пугаченко Особливості хлібопекарного виробництва та їх вплив на склад і облік запасів.

42.Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

43.Озеран В. Облік окремих матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах / В. Озеран, М. Корягін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008.— № 10. – С. 37-38.

44.Організаційно-методичні аспекти обліку і аналізу товароруку в підприємствах роздрібної торгівлі: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.О. Тарасова; Харк. держ. акад. технології та організації харчування. — Х., 2007. — 18 с.

45.Організація і методика економічного аналізу: збірник задач. Колектив авторів під керівництвом проф. Шкарабана С. І. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 176 с.

46.Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій. Навчальний посібник / За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.

47.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.

48.Пархоменко В.М., Петрук О.М. Удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖІТІ / Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 130-145

49.Перелік № 1336 - Перелік окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, затверджений постановою КМУ від 23.08.2000 р. № 1336, зі змінами.

50.Податковий кодекс України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?nreg=2755-17&find>

51.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. N 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 21 червня 1999 р. N 391/3684 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

52.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України N 290 від 29.11.1999 б. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318.

53.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>.

54.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України N 87 від 31.03.99 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

55.Постанова № 121 - постанова КМУ від 07.02.01 р. № 121 «Про терміни переведення суб'єктів підприємницької діяльності на облік розрахункових операцій у готівковій і безготівковій формі із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій», зі змінами.

56.Постанова № 1548 - постанова КМУ від 25.12.96 р. № 1548 «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів місцевих рад щодо регулювання цін (тарифів)», зі змінами.

57.Постанова Кабінету Міністрів України від 14.04.2000р. № 656 «Про затвердження наборів продуктів харчування, наборів непродовольчих товарів та наборів послуг для основних соціальних і демографічних груп населення».

58.Правила № 185 - Правила роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені наказом Мінекономіки України від 11.07.03 р. № 185.

59.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.: ДЕДУТ, 2015. – С. 402-414.

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

61. Рекомендації № 47 - Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції, робіт, послуг, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.01 р. № 47.

62. Сопко В.В., Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Брадул О.М. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 624 с.

63. Спільник І. В. Загородна О.М. Діагностування проблемних зон виробничо-збутової діяльності за ключовими індикаторами її оцінки. Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. Тернопіль, 5 грудня 2014 року. Тернопіль: ТНЕУ, 2014 С. 48-50.

64. Спільник І.В. Аналіз розвитку підприємства як економічної системи. 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., С. 206 – 219. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/24264>

65. Спільник І.В., Загородна О.М. Економічний аналіз: навч.-метод. комплекс дисципліни (для студентів економічних спеціальностей). Тернопіль: ТНЕУ, 2012. 432 с.

66. Спільник Ірина Суб'єктивний фактор і ризику в аналітичній діяльності бухгалтера [Текст] / Ірина Спільник, Микола Палюх // Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали

IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с. С. 127-129. <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/handle/316497/31393>

67.Спільник, І. В. Аналіз в обґрунтуванні товарно-асортиментної політики підприємства. Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики» (22-23 березня 2017 р., м. Мукачево). Мукачево, МДУ, 2017. С. 169 - 171. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/18408>

68.Спільник, І. В. Аналіз виробничо-збутової діяльності у підвищенні конкурентоспроможності підприємства./ І. В. Спільник, О. М. Загородна// Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін.– Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка» 2014. – Вип. 17. – С. 106-120.

69.Спільник, І. В. Аналіз ефективності збутової діяльності підприємства. /І.В. Спільник, О.М. Загородна// Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; ред. кол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2016. – Вип. 24.- №2. – С. 130-140.

70.Спільник, І. В. Завдання аналізу виробничо-збутової діяльності в контексті управління конкурентоспроможністю. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали ІV між нар. наук.-практ. конф., 11 травня 2016р. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 398 – 400

71.Спільник, І. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях / Ірина Володимирівна Спільник, Олексій Вікторович Ярощук // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. – Том 28. – № 2. – С. 182-190.

72.Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2012. – 647 с.

73.Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія / П.Л. Сук – К. : НАУ, 2010. – 330 с.

74.Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. Планування діяльності підприємства. Навч. посіб. – К. «Каравела», 2007. – 432 с.

75.Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2004. — 187 с..

76.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч.для студ.вищ.навч. закл. екон. спец. - 5-те вид.,допов. й переробл.-К.:А.С.К.,2000.-784 с.

77.Ткаченко Н.М. Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. К: «А.С.К.», 2007. – 348 с.

78.Указ № 746 - Указ Президента України від 03.07.98 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва» у редакції Указу Президента України від 28.06.99 р. № 746/99.

79.Фадеева А. Н. О методике распределения общепроизводственных расходов в хлебопекарном производстве / А. Н. Фадеева // Коммунальное хозяйство городов: научно-технический сборник. – ХГАГХ, – 2011. – Выпуск 28.– С.176-180. – [Серия: экономические науки].

80.Фінансовий аналіз: Навчальний посіб. / Г.В. Митрофанов, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін.; За ред. проф. Г.В. Митрофанова. – К.: Київ нац. торг.-екон. ун-т.: 2002, - 301 с.

81.Хонгрэн Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Ч. Т. Хонгрэн, Дж. Фостер / Пер. с англ. под ред. Я. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

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

83.Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. К:«Академія», 2006. - 672 с. 28. Шеремет А.Д. Методика фінансового аналізу. М:Инфра-М, 1996. – 176 с.

84.Шелін С. Економічна суть розрахунків з покупцями і замовниками / С. Шелін // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 9. – С. 39–44.

**Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення
агропромислового бізнесу**

ЛАЗАР Неля Андріївна

**ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ/
ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT OF FINISHED GOODS AND
SALES**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу»

Магістерська робота

Частина 2.

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2018