ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ 1
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ

Кафедра обліку і оподаткування підприємницької робота

Бакалаврська робота

ТЕСЛЮК Михайло Васильович

Облік і аудит готової продукції підприємства

Студент 4 курсу групи ОПД-41

Теслюк М

Керівник: Починок Н.В.

Тернопіль 2019

ЗМІСТ…….2

ВСТУП……3

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ПРОЦЕС РЕАЛІЗАЦІЇ 6

1.1. ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ……6

1.2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ……...12

1.3. РОЗВИТОК МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ……17

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1…….24

Розділ 2 МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ……..26

2.1. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ…….26

2.2. **МЕТОДИКА АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЇ З ОБЛІКУ РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ** ……...31

2.3.АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: НЕОБХІДНІСТЬ ТА МЕТОДИКА……..46

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2…….52

ВИСНОВКИ ДО БАКАЛАВРСЬКОЇ РОБОТИ……..……53

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…….……56

ДОДАТКИ……....64

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток економіки України в сучасних умовах господарювання обумовлює необхідність кардинальних змін в системі організації та ведення бухгалтерського обліку. Основний зміст цих змін полягає в приведенні всіх елементів системи у відповідність з новими економічними реаліями. Даний процес здійснюється комплексом заходів щодо забезпечення адекватності бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств – ринковим перетворенням, які передбачають появу і широке поширення ряду нових аспектів дослідження діяльності підприємств, організацій, установ. Одним із таких аспектів є дослідження методики оцінки та обліку готової продукції, а також витрат пов'язаних з її реалізацією в зв'язку з обов'язковим використанням всіма господарюючими суб'єктами, незалежно від форми власності, при веденні обліку, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Реформування економіки, проходження процесів приватизації та роздержавлення ліквідувало підпорядкованість більшості підприємств державним органам управління, що привело, в свою чергу, до руйнування звичних систем обліку та звітності, і, відповідно, зниження корисності і спів ставності фінансової інформації.

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

– теоретично обґрунтувати поняття "готова продукція", розкрити його економічну сутність та значення як об'єкт бухгалтерського обліку;

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

– на основі проведеного аналізу ринку хлібо-пекарської продукції дати рекомендації щодо розширення збутової мережі досліджуваного підприємства;

– визначити основні напрямки проведення аналізу виробництва продукції.

Об'єктом дослідження є процес виробництва та реалізації готової продукції ПП «Вершкова Долина».

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

Методи дослідження. У дипломній роботі були використані наступні методи дослідження: – системний підхід (облік готової продукції вивчався у його зв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку); – аналіз і синтез, індукція та дедукція (дані методи застосовувались при проведенні аналітичних процедур з вивчення та вдосконалення маркетингової діяльності досліджуваного підприємства); – моделювання (шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу) – комп'ютеризація (використання сучасних комп'ютерних економічних програм).

Наукова новизна одержаних результатів. В процесі дослідження одержано наступні найсуттєвіші результати: – обґрунтовано поняття "готова продукція", розкрито її економічну сутність та значення як об'єкт бухгалтерського обліку; – запропоновано на основі існуючих методів оцінок готової продукції, найбільш ефективні для досліджуваного підприємства методи оцінки готової продукції виходячи із вибраної облікової політики; – визначено основні напрямки проведення аналізу виробництва продукції за допомогою прогресивних методів; – розроблено пропозиції щодо розширення ринків збуту досліджуваного підприємства на основі проведеного аналізу виробництва та реалізації готової продукції.

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

Інформаційна база дослідження: наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-теоретиків та практиків, статистична інформація, періодичні видання, бухгалтерська звітність підприємства.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг роботи становить 71 сторінки комп'ютерного тексту, у тому числі 18 таблиць, 1 рисунки та 2 додатки. Список використаних джерел включає 75 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ПРОЦЕСУ ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

1.1. ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В сучасних умовах господарювання вирішальне місце у діяльності підприємства займає ефективна організація виготовлення та збуту конкурентоспроможної продукції. Бухгалтерський облік повинен відображати дані не лише про обсяг продукції та доходи від її реалізації, але й про асортимент продукції, сегменти ринку та попит на продукцію, масштаби продажу, ціни, витрати на маркетингові дослідження, канали збуту й витрати на їх функціонування та інші показники, необхідні для управління процесом збуту.

Відтак, кожне підприємство має забезпечити проведення чіткого та достовірного обліку і аналізу готової продукції, різнобічно підходити до визначення сутності готової продукції.

Тому актуальним є детальний розгляд понятійного апарату терміну «готова продукція». Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питання обліку готової продукції займались такі науковці як Кожинов В.Я. [1], Федосова Т.В. [2], Писаренко Т.М. [3], Бутинець Ф.Ф. [4], Сук Л.К. [5], Сопко В.В. [8], Хом'як Р.Л. [9], Касич А.О. [10], Авраменко О.І. [11] та інші. Проте багатогранність терміну «готова продукція» потребує врахування у трактуванні поняття різносторонніх аспектів його використання.

Для розуміння сутності готової продукції потрібно, насамперед, необхідно ознайомитись із підходами до трактування даного терміну. Так, у табл. 1.1 наведено визначення поняття «готова продукція», дане різними науковцями.

Таблиця 1.1

Поняття «готова продукція» в наукових працях

№	Автор	Визначення
1	Кожинов В.Я. [1]	Готова продукція – це результат закінченого виробничого процесу підприємства, матеріалізований у вигляді вироблених виробів, виконаних робіт і наданих послуг силами основного чи допоміжного виробництва.
2	Федосова Т.В. [2]	Готовою продукцією називається продукція, що повністю закінчена обробкою, прийнята технічним контролем, здана на склад або прийнята замовником, згідно з актом приймання. Вироби, що не пройшли всіх стадій обробки та не прийняті технічним контролем, враховуються у складі незавершеного виробництва.
3	Писаренко Т.М. [3, С.239]	Готова продукція – об'єкт облікової системи промислового підприємства, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства.
4	Бутинець Ф.Ф. [4]	Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).
5	Сук Л.К., Сук П.Л. [5, С.407	Готовою є продукція, виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і яка відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно правовим актом.
6	Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук.М.М. Нагавичко І.П., Немкович О.Б. [6]	До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.
7	Вороніна В.А., Черниш В.В. [7, с.75]	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції
8	Сопко В.В. [8, С.383]	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.
9	Хом'як Р.Л. [9, С. 144]	Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті

Аналізуючи таблицю, слід зазначити, що авторів можна об'єднати за групами на підставі того, що кожен автор акцентує увагу на певному аспекті терміну «готова продукція». Так, належність готової продукції до закінченого виробничого процесу відмічають Кожинов В.Я., Федосова Т.В., Бутинець Ф.Ф., Зінкевич О.В.; призначення для продажу – Писаренко Т.М., Сук Л.К., Сук П.Л., відповідність стандартам – Зінкевич О.В., Сук Л.К., Сук П.Л., Вороніна В.А., Черниш В.В., Сопко В.В., Хом'як Р.Л. На думку авторів, визначення готової продукції, дане Кожиновим В.Я., дещо узагальнює цей термін. Він ототожнює готову продукцію та виконані роботи і надані послуги.

Розглянемо відмінності між ними:

- готова продукція має матеріальний вигляд, послуги – не завжди;

- неготові вироби враховуються у складі незавершеного виробництва;

- готова продукція проходить всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві.

Ці аспекти необхідно враховувати у формулюванні терміну «готова продукція». Проте, на думку авторів, поняття готової продукції повинно мати більше специфічних ознак, які й буде розглянуто далі.

Так, більшість науковців схиляються до думки, що особливості виробничого процесу різних галузей промисловості впливають на кінцевий результат діяльності та визначають завдання їх обліку. Для прикладу розглянемо особливості виготовлення готової продукції у деяких галузях народного господарства (табл.1.2).

Таблиця 1.2.

Особливості виготовлення готової продукції за галузями економіки

Галузь	Автор	Особливості
Сільське господарство	Подолянчук О.А., Захарчук І.С. [12, С.22]	Для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція, як продукт обробки (переробки) доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо).
Лісове господарство	В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк, І.С. Несходовський [13, С. 80]	Важливим при визначенні методології обліку готової лісо продукції є розгляд особливостей обліку продукції на стадії лісозаготівлі, лісоруб очних робіт, вивезення продукції, лісо продукції на складах та облік продукції столярного цеху
Будівництво	Пирець Н.М., Черненко Т.С. [14,С.233]	Організація будівельного виробничого процесу має інші особливості та відмінності від організації процесу виробництва в інших галузях: • тривалість операційного циклу; • не однотипність кінцевої продукції; • довго тривалість процесу.
Машинобудування	Чукурна О.П. [15]	- тип організації виробництва; - технологічний процес виробництва (стадії, операції, роботи); - структура виробничого управління; - вид та структура виробничих підрозділів; - організаційна структура управління підприємством.

За даними табл. 1.2 бачимо, що результат виробництва залежить від його галузевих особливостей. Так, у сільському господарстві готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко тощо); у лісовому господарстві результат виробництва залежить від його стадії; у будівництві результат пов'язаний з тривалістю операційного циклу; у машинобудуванні – з технологічним процесом і т. п. Тому для визначення терміну «готова продукція» у різних галузях необхідним є врахування їх специфічних особливостей. У світовому співтоваристві за сучасних умов глобалізації проблема порівняння бухгалтерських стандартів набуває великого значення.

Актуальним є питання оцінки збіжності національних стандартів та міжнародних стандартів фінансової звітності [16]. Проаналізуємо міжнародні

та національні стандарти стосовно готової продукції. Незважаючи на те, що всі національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку України (П(С)БО) значною мірою ґрунтуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), вони не тотожні. Оскільки порядок виготовлення, утримання і вибуття готової продукції регламентує П(с)БО № 9 «Запаси» [17], а міжнародним його аналогом є МСБО № 2 «Запаси» [18], доцільно зробити їх порівняння.

Таблиця 1.3.

Порівняння міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

П(с)БО № 9 «Запаси»	**МСБО № 2 «Запаси»**
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
– сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; – незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; – готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом; – товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу; – малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом), а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання	– товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібної торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу; – готова вироблена продукція або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва; – витрати на послуги, для яких суб'єкт господарювання ще не визнав відповідний дохід (у випадку виконавця послуг)
Оцінка запасів на дату балансу	
За найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації	За меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації
Оцінка вибуття запасів (методи)	
– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – нормативних затрат;	– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – середньозваженої собівартості

– ціни продажу	

Таким чином, можна сказати, що П(С)БО № 9 «Запаси» та МСФЗ № 2 «Запаси» мають спільні та відмінні риси, що впливає на визначення складових собівартості готової продукції. Так, визначення поняття «запасів», умови визнання запасів і основні поняття, пов'язані з ними, а також рекомендації щодо використання методів оцінки запасів в обох стандартах є тотожними.

Основними відмінностями між двома стандартами є склад запасів та склад витрат, що входять до собівартості отриманих запасів. Важливою рисою бухгалтерського обліку різних країн світу є стандартизація відображення операцій компанії незалежно від її типу, а також від того, хто є користувачем інформації. Це спростить інформаційне розуміння поняття «готова продукція» у світлі інтеграційних процесів у світову економіку. Так, майже у всіх країнах світу використовуються такі методи списання запасів на виробництво як FIFO, LIFO та середньозваженої ціни.

Можна зробити висновок, що майже у всіх країнах світу використовують методи списання запасів, ідентичні тим, що використовуються в Україні. Особливу увагу привертає застосування методу LIFO, забороненого до використання у нашій державі. На нашу думку, інструменти, засоби й механізми розкриття фінансової інформації, у тому числі щодо готової продукції, повинні відповідати міжнародним досвіду та практиці. Отже, на підставі проведеного дослідження отримано підтвердження важливості правильного формулювання поняття «готова продукція», вивчено різнобічні її характеристики, а саме:

- вона отримується у результаті закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає встановленим стандартам;

- існують відмінності між готовою продукцією та виконаними роботами і наданими послугами;

- існують специфічні (галузеві) ознаки готової продукції.

Все вищесказане дало можливість сформулювати наступне визначення готової продукції: це результат закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає галузевим нормам і стандартам з врахуванням особливостей її виробництва, всім вимогам діючого законодавства, та облік якої провадиться з використанням міжнародних інструментів організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства.

Таким чином, в ході проведеного дослідження було отримано наступні результати:

- встановлено відмінності між готовою продукцією та виконаними роботами і наданими послугами;

- з'ясовано необхідність включення до поняття готової продукції специфічних (галузевих) ознак;

- визначено, що у формулюванні поняття «готова продукція» повинна знайти відображення законодавча та нормативна бази;

- доведено важливість відповідності інструментів, засобів і механізмів розкриття фінансової інформації міжнародним;

- уточнено визначення готової продукції.

Проведене дослідження матиме позитивний вплив на формування методичних підходів до формування облікової політики щодо обліку готової продукції на ПП «Вершкова долина», сприятиме якісному веденню її обліку та відображенню у фінансовій звітності.

1.2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Метою діяльності будь-якого суб’єкта господарювання є отримання прибутку для подальшого його розвитку. Тому важливим питанням бухгалтерського обліку є оцінка готової продукції, оскільки від неї, значною мірою, залежить величина фінансового результату. Вибір підприємством

певного виду оцінки є важливим елементом раціональної організації бухгалтерського обліку.

Вивченням питань, пов'язаних з оцінкою в обліку готової продукції, займалися такі вітчизняні вчені як: Ф.Ф. Бутинець, В.А. Завгородній, О.М. Собко, В.М. Пархоменко, О.М. Петрук, Т.С. Яровенко, А.І. Чернова, О.В. Лишиленко, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, Є.Ю. Шара, О.М. Андрієнко, Л.І. Жидеєва, В.В. Бабич, С.В Сагова та інші, серед зарубіжних дослідників – І.Л. Грунфест, А.Ш. Маргуліс, О.К. Марченко, В.Б. Кондраков, В.І. Цуркан, А.Д. Шеремет, Н.Д. Врублевський, І.М. Рендухов та ін.

Як свідчать проведені дослідження, жодним нормативним документом з бухгалтерського обліку не врегульовано економічної сутності готової продукції, проте, питання обліку готової продукції та її оцінки на підприємствах залишаються актуальними та потребують вирішення. На побудову бухгалтерського обліку готової продукції впливають сутнісні характеристики її як активів підприємства. Огляд літературних джерел свідчить про різні підходи до інтерпретації сутності готової продукції (п. 1.1).

Відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси», готова продукція належить до запасів. З метою бухгалтерського обліку запаси включають готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно − правовим актом [23]. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [24]. Невизначеність економічної сутності готової продукції зумовлює певні проблеми в обліку і її оцінки. Пропозиції економістів щодо оцінки готової продукції наведені у (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Пропозиції оцінки готової продукції

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

Оскільки виробничу собівартість виготовленої продукції можна визначити тільки по закінченню місяця, виникає необхідність у застосуванні оцінки, яка дозволить протягом місяця своєчасно відображувати рух готової продукції. Після визначення виробничої собівартості розраховують і окремо відображають відхилення фактичної виробничої собівартості за звітний місяць від планової (нормативної) собівартості. Тому, в практиці бухгалтерського обліку історично склалося визначення оцінки готової продукції в поточному обліку та на звітну дату. Розглянемо види оцінки готової продукції за етапами облікового процесу (табл. 1.5)

Таблиця 1.5

Види оцінки готової продукції за етапами облікового процесу

Етапи облікового процесу	Види оцінки готової
Поточний облік	- фактична собівартість; - облікові ціни
Узагальнений облік (звітність)	- фактична собівартість; - облікові ціни

У поточному обліку готову продукцію оцінюють за обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Для обліку готової продукції доцільне застосування облікових цін (планової собівартості) на великих виробничих підприємствах, які здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту. При цьому готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, а відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. Якщо облік готової продукції ведеться за договірними або оптовими цінами, то необхідно вести відокремлений облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в договірних чи оптових цінах підприємства.

На малих підприємствах визначення фактичної собівартості виготовленої продукції здійснюється в кінці місяця (після відображення всіх прямих витрат, розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції), тому оприбуткування та списання готової продукції відображається за обліковими цінами. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» фактична виробнича собівартість готової продукції включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати [27].

Таким чином, оцінка готової продукції у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами. По закінченню місяця обов’язковою умовою є розрахунок фактичної

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

- прямим записом – у випадку перевищення фактичної виробничої собівартості над вартістю продукції, відображеної за обліковими цінами;

- методом «сторно» – у випадку перевищення вартості за обліковими цінами над фактичною виробничою собівартістю. Готова продукція як об'єкт бухгалтерського обліку має два види оцінки: продажну вартість та виробничу собівартість. Тому, при відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві оцінки: - оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою – первісна вартість (по дебету рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції»); - оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»). Для удосконалення обліку готової продукції на підприємствах промисловості Т.С. Яровенко, А.І. Чернова наголошують на доцільності його ведення за видами продукції: основна, супутня, побічна.

На їх думку, для цього слід використовувати субрахунки: - 261 «Основна продукція»;

- 262 «Супутня продукція»;

- 263 «Побічна продукція». При оприбуткуванні випущеної з виробництва готової продукції в бухгалтерському обліку роблять запис: Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво». Якщо підприємство виробляє напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації (тобто у

нашому випадку побічну продукцію), це відображається за дебетом рахунку 263 «Побічна продукція» та за кредитом рахунку

25 «Напівфабрикати». Якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на самому підприємстві, то вона враховується на субрахунку

262 «Супутня продукція» або інших субрахунках залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 26 «Готова продукція». Або якщо готова продукція даного виробництва повністю використовується на підприємстві, то вона може враховуватися на субрахунку 262 «Супутня продукція» або інших залежно від призначення: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» та кредит рахунку 262 «Супутня продукція» [14]. Поділяючи думку зазначених вище науковців вважаємо, що застосування системи субрахунків за видами сприятиме підвищенню аналітичності інформації та можливості проведення аналізу співвідношення видів продукції для розробки бізнес-проектів.

Таким чином, однією із складових раціональної організації бухгалтерського обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінювання кількісних та вартісних характеристик готової продукції. Для того, щоб удосконалити систему оцінки готової продукції, підприємства, перш за все, повинні організувати систему бухгалтерського обліку, так, щоб без додаткових вибірок формувати інформацію про собівартість продукції, що випускається підприємством.

Тому застосування окремих субрахунків для обліку відхилень фактичної собівартості від облікових цін сприятиме підвищенню якості облікової інформації та дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку.

1.3. РОЗВИТОК МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

В умовах трансформації економіки України для забезпечення конкурентоспроможності виробничих підприємств підвищується роль бухгалтерської інформації щодо обліку витрат різноманітних ресурсів на виробництво продукції; визначення обсягів отриманої продукції; розрахунку витрат на продукцію, виробництво якої не завершено; розрахунку собівартості готової продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції. Виробнича діяльність підприємства спрямована на максимізацію прибутку від реалізації результатів технологічного процесу. Тому управлінському персоналу необхідна своєчасна, повна і достовірна інформація про фактори, що впливають на собівартість, та очікувані доходи від реалізації готової продукції. За даними Державної служби статистики України на 31.12.2017 р. структура запасів товарно-матеріальних цінностей характеризується наступними даними: питома вага виробничих запасів – 31,63 %, поточних біологічних активів – 1,18 %, незавершеного виробництва – 15,34 %, готової продукції – 39,62 %, товарів 12,23 % [36].

В зв’язку з особливостями технології виробництва на підприємствах різних галузей промисловості в результаті технологічного процесу, окрім основної готової продукції, утворюються супутня та побічна продукції. В бухгалтерському обліку за допомогою калькулювання можна визначити собівартість кожної складової продукції. Однак, існуючі підходи до бухгалтерського відображення процесу виробництва не дозволяють визначити виробничу собівартість основної, супутньої та побічної продукції, що призводить до викривлення даних щодо витрачання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів під час їх виготовлення. Тому потребує дослідження питання бухгалтерського відображення формування собівартості результатів процесу виробництва відповідно до чинного законодавства України.

Питання методики бухгалтерського обліку результатів процесу виробництва потребує проведення дослідження з метою усунення суперечливих моментів. Питання необхідності розробки методичного підходу до формування основної, супутньої та побічної продукції протягом 2004-2011 рр. досліджувалися в працях таких авторів, як: Д.А. Авершин [31], В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова [32], Н.М. Кисіль, Н.І. Колінько [33], Д. Кучерак [34], Ж.К. Нестеренко [35], Л.М. Яременко [41]. Авершин Д.А. розглядає відмінності між основною, супутньою та побічною продукціями [31]. Так, В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова запропонували моделі матеріальних балансів, що дозволяють визначити суми понаднормативних втрат сировини і матеріалів, обсяги виробленої готової продукції, реальну кількість запасів, списаних у виробництво. Дані автори пропонують понаднормативні втрати відображати в складі аналітичного рахунку до субрахунку 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” [32]. Н.М. Кисіль, Н.І. Колінько відзначають, що нерозподілені постійні загальновиробничі та понаднормативні виробничі витрати відображаються в обліку у собівартості реалізованої лісопродукції (робіт, послуг) у момент їх виникнення (а не реалізації) і включаються у дані рядка 2000 форми № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)” [33]. Д. Кучерак наводить порядок оцінки супутньої продукції за різними напрямами використання відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” [34]. Ж.К. Нестеренко наведено класифікацію готової продукції за її характером, перелік господарських операцій з готовою продукцією, пропозиції щодо удосконалення документування процесу реалізації продукції [35]. Л.М. Яременко проаналізовано вимоги П(С)БО 16 “Витрати” щодо формування виробничої собівартості продукції, а також перелік витрат, пов’язаних з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

На підприємствах виробничої сфери можуть бути використані три методи розрахунку прибутку від реалізації продукції: прямого розрахунку, за

показником витрат на одну гривню продукції, економічний (аналітичний) метод [41].

Недостатнє методичне забезпечення бухгалтерського обліку не дозволяє формувати повну аналітичну інформацію про результати виробничого процесу, що перешкоджає прийняттю зважених управлінських рішень щодо обсягів реалізації основної, супутньої та побічної продукції. Відтак необхідно систематизувати існуючі підходи до відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції та удосконалити порядок формування основної, супутньої та побічної продукції. Викладення основного матеріалу.

Процес виробництва, виступаючи важливою стадією круговороту капіталу, здійснюється в результаті взаємодії факторів виробництва: засобів праці, предметів праці й живої праці. Розглянемо особливості нормативного регулювання в Україні обліку порядку формування собівартості продукції. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 “Витрати” собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [38]. Відповідно до п. 14 П(С)БО 9 “Запаси” не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі запасів [39]. Тобто, виходячи з даних вимог, можна зробити висновок, що сума наднормативних виробничих витрат списується до

собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) кореспонденцією рахунків: Д 901 “Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)” К 23 “Виробництво”.

Окрім основної продукції в ході технологічного процесу, може виникати побічна продукція, яка приносить додатковий прибуток, при цьому підприємство не несе на її виготовлення додаткових витрат. Тому необхідно визначати виробничу та реалізаційну вартість додаткових результатів технологічного процесу для збільшення економічних вигод від їх використання.

На думку Д.А. Авершина, додаткові витрати по доведенню супутньої продукції до стану прийнятного для споживання є одним із факторів у виділенні цієї продукції в окрему категорію.

В момент відділення від матеріальної субстанції основної продукції, супутній продукт переробки являє собою напівфабрикат, який за допомогою здійснення додаткових технологічних операцій перетворюється у продукцію готову для вжитку.

Додаткові витрати, які пов’язані з виробництвом супутньої продукції, вказують на те, що підприємство має наміри виробляти цей продукт, має достатні технології, і, головне, відмова від цих витрат може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод.

На відміну від супутньої, побічна продукція не потребує будь-якої додаткової доробки або додаткових втрат на її довершення [31, с. 67]. За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються всі витрати, безпосередньо пов'язані з випуском продукції, виконанням робіт та наданням послуг, тобто прямі витрати. Непрямі витрати попередньо обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а наприкінці місяця після їх розподілу за об'єктами калькулювання за певним критерієм списують у дебет рахунка 23 «Виробництво». Порядок відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва основної, супутньої і побічної продукції.

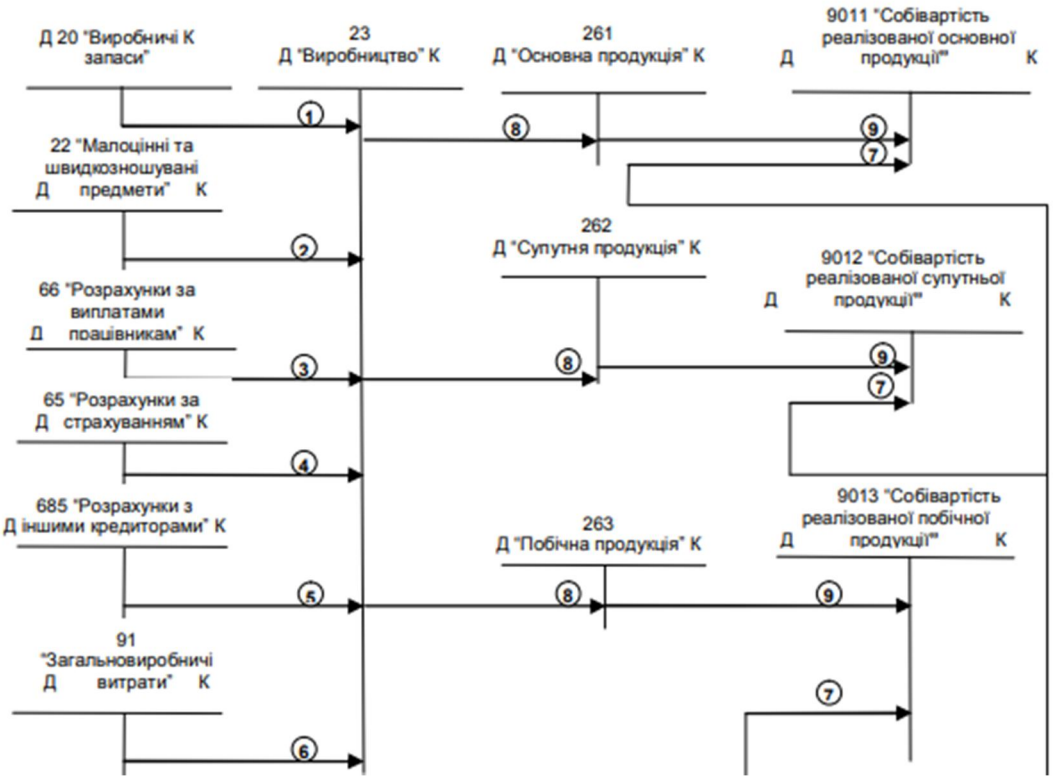

Рис. 1.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку процесу виробництва

Запропонована модель облікового відображення процесу виробництва дозволяє здійснювати контроль виконання планового завдання з випуску кожного виду основної продукції та визначити фактичну собівартість кінцевих результатів технологічного процесу. Під час дослідження облікового відображення процесу виробництва необхідно встановити механізм розподілу витрат, понесених на виготовлення основної продукції, у зв'язку з утворенням, окрім основної ще й супутньої і побічної продукції. Як база розподілу можуть використовуватися обсяги випуску продукції, планова собівартість випуску, очікувана виручка від реалізації. Найпростіший метод розподілу – пропорційна до обсягів виробництва, однак основна, супутня і побічна продукція можуть приносити різні економічні вигоди від використання. Тому під час визначення фактичної собівартості результатів виробничого процесу слід враховувати ціну реалізації кожного.

Вважаємо за доцільне за базу розподілу взяти показник, який обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві. Різні методи розподілу дають незначні відхилення суми витрат, віднесених на окремі види продукції. Тому в Положенні про облікову політику ПП «Вершкова долина» необхідно передбачити оптимальний метод розподілу, що враховуватиме особливості виду економічної діяльності та технологічного процесу, та дозволить розмежовувати основну, супутню, а також побічну продукцію відповідно до очікуваного попиту на них та економічних вигод від їх використання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

На підставі проведеного дослідження отримано підтвердження важливості правильного формулювання поняття «готова продукція», вивчено різнобічні її характеристики, а саме:

- вона отримується у результаті закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає встановленим стандартам;

- існують відмінності між готовою продукцією та виконаними роботами і наданими послугами;

- існують специфічні (галузеві) ознаки готової продукції. Все вищесказане дало можливість сформулювати наступне визначення готової продукції: це результат закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає галузевим нормам і стандартам з врахуванням особливостей її виробництва, всім вимогам діючого законодавства, та облік якої провадиться з використанням міжнародних інструментів організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства.

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

Дослідження методичних підходів до бухгалтерському обліку процесу виробництва дозволило зробити наступні висновки:

1. Облік процесу виробництва готової продукції ведеться відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”. Окрім основної продукції, в ході

технологічного процесу може виникати супутня і побічна продукція. Супутня продукція відрізняється від основної тим, що потребує додаткових витрат для її доробки (додаткових технологічних операцій), відмова від яких може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод від її використання. Побічна продукція приносить додатковий прибуток, при цьому підприємство не несе додаткових витрат на її виготовлення, Тому необхідно визначати виробничу та реалізаційну вартість основних та додаткових результатів технологічного процесу для збільшення економічних вигод від їх використання.

2. Існуюча методика бухгалтерського обліку має суттєві недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про результати процесу виробництва. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з виготовлення продукції, виявлено необхідність розробки методичного підходу в бухгалтерському обліку, який дозволить визначити виробничу та реалізаційну собівартість основної, супутньої та побічної продукції на підставі розподілу понесених виробничих витрат за допомогою розробленої бази розподілу. Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління фінансовими результатами від реалізації готової продукції підприємства.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

На великих промислових підприємствах суцільний внутрішній аудит операцій з обліку реалізації та зберігання готової продукції, постачання або виробництва 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 існуючі ризики.

Організації та плануванню внутрішнього аудиту системи обліку готової продукції присвячено роботи вітчизняних науковців [42-51]. Надані в них пропозиції є у певній мірі вичерпними, але недостатньо деталізованими. Це зумовлює необхідність їх подальшого методичного доопрацювання з метою створення прикладних рішень для окремих операційних циклів, для яких характерні складні види ризиків.

Оскільки зберігання та реалізація готової продукції є одними з ключових операційних блоків господарської діяльності промислових підприємств, від ефективності функціонування служби внутрішнього контролю в цій сфері певною мірою залежить життєздатність цих підприємств. Процесу зберігання та реалізації готової продукції на підприємстві притаманні такі ризики: розкрадання активів; шахрайство, пов’язане з реалізацією активів; недотримання внутрішніх інструкцій та положень; неефективність процесів внутрішнього контролю; недостовірність даних бухгалтерського обліку.

Будь-яка аудиторська перевірка, в тому числі аудит зберігання та реалізації готової продукції, починається зі складання плану та програми аудиту, одним з основних положень якого є визначення напрямків та складових системи внутрішнього контролю, які підлягають перевірці. На

практиці проведення суцільних перевірок не завжди є раціональним заходом. Зважаючи на те, що термін перевірки як правило є обмеженим. Наприклад, якщо протягом періоду, що перевіряється, відбулися значні зміни внаслідок впровадження нової інформаційної системи або її модифікації, то вибірка повинна включати документацію за період до і після впровадження інформаційної системи. Також у вибірку обов'язково включаються об'єкти аудиторської перевірки за періоди, в яких мали місце зміна, заміщення або відсутність відповідальних осіб.

На попередньому етапі перевірки доцільно здійснювати запити до управлінського персоналу підприємства з метою виявлення розподілу повноважень та відповідальності під час здійснення операцій зі зберігання та реалізації продукції. Це дає можливість зрозуміти елементи досліджуваного процесу - основні види продукції, механізм їх реалізації, механізм контролю, типові порушення та інші. Аби в найкоротші терміни виявити наявні порушення в системі внутрішнього контролю і мінімізувати ризики аудиту, можна запропонувати таку послідовність перевірки системи обліку готової продукції та її реалізації:

1) дослідження та аналіз бізнес-процесу;

2) ідентифікація ризиків;

3) дослідження результатів попередніх перевірок системи внутрішнього контролю;

4) складання плану та програми аудиту. Інформаційною базою для отримання аудиторських доказів може бути:

- організаційна структура підприємства;

- положення про відділ збуту;

- посадові інструкції співробітників відділу збуту;

- схема документообігу за операціями обліку готової продукції та її реалізації;

- інструкції зі здійснення операцій обліку готової продукції та її реалізації;

- облікова політика підприємства;

- типові договори з покупцями та замовниками; - положення та інструкції щодо узгодження цінової політики підприємства. Використання вищезазначеного підходу до планування аудиту системи обліку готової продукції та її реалізації дозволяє оптимально розподілити час та ресурси. При оцінюванні концепції внутрішнього контролю на підприємстві необхідно передусім проаналізувати інформаційні системи підтримки операцій, які є об'єктом аудиторської перевірки. Тому при плануванні аудиторської перевірки слід вивчити такі питання, пов'язані з інформаційними системами: функціональність, наявність підсистеми контролю та перевірок, право допуску, можливість отримання різних звітних відомостей. Крім того, слід пам'ятати, що впровадження в періоді, що перевіряється, новітніх інформаційних систем або їх версій несе додаткові ризики і визначає необхідність виконання додаткових операцій, в тому числі в разі, коли відповідно до підсумків минулих аудитів не було виявлено проблем контролю, пов'язаних із використанням інформаційних систем.

Найбільш складним завданням для внутрішнього аудиту є правильне визначення під процесів, що визначатиме ступінь деталізації перевірки. Прикладом таких під процесів можуть бути "реалізація продукції типу А", "реалізація продукції типу Б", "зберігання на складах відкритого типу", "зберігання на складах закритого типу", або "спосіб оплати", "угоди с покупцями та замовниками", "спосіб замовлення". Деталізоване представлення під процесів дає можливість визначити конкретні ділянки, які необхідно дослідити в процесі аудиту, але це призведе до збільшення терміну перевірки.

Можливо і представлення під процесів в укрупненому вигляді - з виділенням їх відповідно до категорій споживачів, різновидів продукції (послуг і робіт) і з урахуванням методик ціноутворення. При дослідженні бізнес середовшца та тенденцій розвитку галузі здійснюються запити до власників підприємства, керівництва або управлінського персоналу

структурних підрозділів підприємства, відповідального за здійснення операцій з готовою продукцією. У запиті визначається список інструкцій та розпоряджень, які стосуються зазначених процесів та необхідні для їх аналізу. При здійсненні таких запитів слід зосередити увагу на фіксації моментів передання та отримання запитів з метою уникнення непорозумінь, пов'язаних з ігноруванням запитів або порушення строків відповіді. Альтернативним шляхом отримання інформації можуть бути запити щодо окремих функціональних аспектів господарських операцій. Наприклад, запити щодо виконання заявок, документування відвантаження, оброблення платежів покупців тощо.

Ґрунтовно розроблені питання наддадуть можливість отримати не тільки дані про хід господарських процесів зі зберігання та реалізації готової продукції, а й розмежувати повноваження та міру відповідальності персоналу при здійснення таких операцій. В окремих випадках - можливість розкрити проблемні області і зони, які можуть спричинити підвищення ризику викривлення облікових даних та шахрайства. Але встановити небезпеки, характерні для ггідпроцесу, не аналізуючи окремі дії, майже неможливо.

З метою вирішення цієї проблеми аудитори в рамках ггідпроцесів акцентують увагу на так званих контрольних пунктах (дії, контроль яких є обов'язковим і включений до концепції внутрішнього контролю). При аудиті операцій з продажу використовується такий набір контрольних пунктів: - зв'язок зі споживачами в період замовлення продукту; - ціноутворення; - виконання певних умов продажу; - видача товару споживачеві (здійснення робіт, надання послуг); - розрахунки зі споживачами; - відображення в обліку операцій з переміщення і реалізації товару; - контроль дебіторської заборгованості.

Будь-який зі згаданих контрольних пунктів має свої особливості. Наприклад, контрольному пункту "виконання певних умов продажу" властиві такі типи ризиків як порушення нормативної бази і внутрішнього

розпорядку фірми, крадіжка активів. Результатом діяльності з ідентифікації ризиків є їх поділ згідно з визначеними ггідпроцесами.

Далі здійснюється аналіз ймовірності негативної дії та прогнозованої шкоди. Слід підкреслити, що ризики при цьому аналізуються без урахування контрольних операцій, встановлених фірмою з метою їх зменшення. Імовірність будь-якого типу ризику і можливу шкоду слід оцінювати за трибальною шкалою на основі оцінок працівників контрольно-ревізійного управління. Бали присвоюються за таким принципом:

- 1 бал - значна імовірність (велика шкода);

- 2 бали - середня імовірність (незначна шкода);

- 3 бали - невисока імовірність (невелика шкода). Винятком є аналіз шкоди ризику розкрадання активів (бали присвоюються на підставі суми прогнозованих втрат): -

1 бал - втрати більше визначеної суми;

- 2 бали - втрати нижче визначеної суми;

- 3 бали - втрати до 50% визначеної суми. Остаточна оцінка ризику формується як середнє значення балів за показниками “можливість негативної дії” і “прогнозована шкода”. Ризики із середнім остаточним балом більше 2 у план аудиту не включаються.

Для збільшення інформативності підсумків аудиту в сегменти робочих документів, де надається аналіз ризику, можливо включити пропозиції членів групи з виконання завдання щодо визначення присутності ризику, ймовірності його виявлення і прогнозованих втрат. Після розкриття важливих ризиків і їх оцінки аудитори зобов’язані дати відповідь на питання стосовно: - можливості зменшення ризику через зміну процесу;

- методики організації ггідпроцесу для зменшення рівня ризику;

- встановлених розпорядком. Інформацію для аналізу ризиків можливо отримати з описів процесів, отриманих на попередніх стадіях планування та розмов, із працівниками підприємства. Для оцінки наявної на підприємстві концепції внутрішнього контролю слід дізнатися:

- які операції всередині бізнес-процесу враховані з метою уникнення негативних подій; які дії повинні здійснюватися з метою своєчасного і економного відновлення стандартного процесу в разі здійснення негативних подій; - в якій мірі персоналізована відповідальність в контрольних пунктах; - як розподілені повноваження і можливості між виконавцями контрольних операцій.

В цілому, стандартизований підхід до планування аудиту дає можливість істотно заощадити час на його проведення. Суцільні аудиторські перевірки не принесуть набагато більш помітного ефекту, але потребуватимуть набагато більше часу і ресурсів.

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

2.2. МЕТОДИКА АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОПЕРАЦІЇ З ОБЛІКУ РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Суб’єкти аудиторської діяльності відповідно до Закону про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність, МСА зобов’язані дотримуватися політики контролю якості аудиторських перевірок. Організація і методика аудиторських перевірок впливає на якість проведеного аудиту. Організація аудиторської перевірки суб’єктами аудиторської діяльності має певний позитивний досвід в Україні і відповідає вимогам чинного законодавства та рекомендаціям МСА. Але не існує єдиних методик проведення аудиторських перевірок окремих об’єктів

бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Готова продукція, як об'єкт аудиту, теж повинна мати єдину методику аудиторської перевірки.

Питання аудиту готової продукції висвітлюються у фахових виданнях, матеріалах наукових конференцій, інших виданнях науковцями, фахівцями. Серед яких, слід відзначити таких, як С.Ф Голов, В.П. Завгородній, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.М. Ткаченко, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, Л.П. Кулаковська, Н.І. Дорош, М.Т. Білуха, В.С. Рудницький та інші. Автори публікацій, присвячених аудиту готової продукції, розглядають окремі питання методології аудиту, а саме, визначають мету та відповідно завдання аудиторської перевірки. Авторами розглядаються окремі аудиторські процедури, без їх послідовності, із яких складається програма аудиту, без визначення мети проведеної аудиторської процедури, критеріїв якості, а тому необхідність та доцільність проведення той чи іншої аудиторської процедури стає під питанням та впливає на якість аудиторської перевірки. Потребують розгляду та розробки робочі документи аудиторської перевірки готової продукції, яких у публікаціях явно недостатньо. А тому, слід констатувати відсутність єдиної методології проведення аудиторської перевірки готової продукції.

Для цілей бухгалтерського обліку готова продукція входить до складу запасів. Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 «Запаси». Крім П(С)БО 9 необхідно враховувати методологічні принципи відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси». Організація і методика аудиту готової продукції повинні будуватися відповідно до вимог чинного законодавства та політики бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Аудиторська перевірка складається з двох етапів:

- перший етап – організація аудиторської перевірки, який передбачає документально правове забезпечення аудиту, визначення відповідальних за проведення аудиту (групи аудиторів, або одного аудитора); - другий етап

– методичне забезпечення проведення аудиту, який включає методику проведення аудиту - визначення господарських операцій, пов’язаних з рухом готової продукції, які підлягають обов’язковій перевірці; визначення облікової інформації первинних документів, рахунків обліку, облікових регістрів, фінансової звітності, які необхідно перевірити; метод аудиту; послідовність аудиторських процедур; методичні прийоми (способи) виконання аудиторських процедур, узагальнення результатів аудиту. Організація аудиторської перевірки у суб’єктів аудиторської діяльності розпочинається з укладання договору на проведення аудиту, в якому визначається мета і завдання аудиторської перевірки.

Відповідальні за аудиторську перевірку визначають організаційно - методологічні аспекти організації і методики проведення аудиторської перевірки для досягнення поставленої мети і виконання завдань.

Для підтвердження і підвищення якості аудиту доцільно мати правильно сформовану методику визначення основних компонентів організаційно методологічних аспектів аудиторських перевірок. На нашу думку, таку методику можна представити схематично, і використовувати її в якості стандартної форми для організації усіх аудиторських перевірок [56]. На підставі інформації такої схеми аудиторські фірми можуть формувати досьє конкретної аудиторської перевірки, а комітет з якості аудиту оцінювати якість проведеного аудиту.

Після укладання договору на проведення аудиту наступним етапом організації аудиторської перевірки є складання загального плану аудиту, який має довільну форму. Але як свідчить міжнародний досвід, та рекомендації МСА, він повинен охоплювати аудиторську перевірку, поділивши її на певні етапи. У практиці українських аудиторів, фахівцями, аудиторами пропонується складання Загального плану відповідно до аудиторських процедур, які складають програму аудиту.

На нашу думку, загальний план складений за етапами без виділення аудиторських процедур є найбільш правильним. Загальний план аудиту готової продукції виділяє окремий етап перевірки

– етап фізичної перевірки (інвентаризація).

Метою етапу фізичної перевірки є забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Таблиця 2.1

Етапи фізичної перевірки

<table>
<tr><td colspan="6">Укладання договору на проведення аудиту</td></tr>
<tr><td colspan="6">Мета аудиту готової продукції</td></tr>
<tr><td colspan="6">Визначення достовірності, повноти відображення інформації про готову продукцію у фінансовій звітності, облікових регістрах обліку</td></tr>
<tr><td colspan="6">Завдання аудиту готової продукції</td></tr>
<tr><td>Перевірка правильності оформлення первинних документів</td><td>Перевірка надходження готової продукції на склад, перевірка аналітичного обліку готової продукції</td><td>Перевірка оцінки готової продукції у поточному обліку та на дату звітності</td><td>Перевірка відвантаження готової продукції</td><td>Перевірка правильності визначення первісної вартості готової продукції</td><td>Перевірка інформації фінансової звітності та її тотожності обліковим регістрам, первинним документам.</td></tr>
<tr><td colspan="6">Предмет аудиту</td></tr>
<tr><td colspan="6">Господарські процеси та господарські операції, пов’язані з рухом готової продукції</td></tr>
<tr><td colspan="6">Об’єкти аудиту</td></tr>
<tr><td>Елементи облікової політики</td><td>Господарські операції</td><td>Первинні документи</td><td>Облікові регістри</td><td>Довідки бухгалтерії</td><td>Фінансова звітність</td></tr>
<tr><td colspan="6">Методи організації аудиту</td></tr>
<tr><td colspan="3">Суцільний</td><td colspan="3">Вибірковий</td></tr>
<tr><td colspan="6">Загальний план</td></tr>
<tr><td>Підготовчий етап</td><td colspan="2">Етап фізичної перевірки</td><td>Основний</td><td colspan="2">Заключний</td></tr>
<tr><td colspan="6">Програма аудиту</td></tr>
<tr><td colspan="6">Складається відповідно професійного судження аудитора</td></tr>
<tr><td colspan="6">Робочі документи</td></tr>
<tr><td colspan="6">Узагальнення результатів аудиту</td></tr>
<tr><td>Аналіз виявлених порушень</td><td>Оформлення підсумкових документів</td><td colspan="2">Надання рекомендацій щодо організації обліку готової продукції, попередженню помилок</td><td colspan="2">Обговорення з управлінським персоналом результатів аудиторської перевірки</td></tr>
<tr><td colspan="6">Аудиторський звіт</td></tr>
<tr><td colspan="6">Надається аудитором після завершення аудиторської перевірки відповідно до чинного законодавства</td></tr>
</table>

Завдання інвентаризації готової продукції:

- перевірка фактичної наявності готової продукції; - перевірка стану готової продукції;

- зіставлення фактичної наявності готової продукції з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення готової продукції, яка не відповідає критеріям визнання готової продукції активом;

- перевірка оцінки обліку готової продукції на складі. Аудитор не завжди має змогу бути присутнім при проведенні інвентаризації, а тому головним завданням є аналіз документів за результатами проведених інвентаризацій.

За результатами аналізу попередніх проведених інвентаризацій аудитор:

- визначає відповідність порядку проведення інвентаризації готової продукції відповідно до чинного законодавства та наказу про облікову політику;

- аналізує порушення, помилки при організації обліку готової продукції на складі та у бухгалтерії, які виявлені у ході інвентаризації;

- визначає та аналізує причини виявлених помилок, порушень та порядок їх усунення;

- робить висновки про організацію бухгалтерського обліку готової продукції та обліку на складі;

- за результатами аналізу виявляє проблемні аспекти обліку;

- планує аудиторські процедури відповідно до отриманих результатів [52]. Метою аудиторських процедур на етапі фізичної перевірки є встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку та фактичної наявності готової продукції.

Аудиторськими доказами при цьому є: наказ про облікову політику, наказ про проведення інвентаризації, інвентаризаційний опис, акт

інвентаризації, порівняльна відомість, відомість результатів інвентаризації, протокол засідання інвентаризаційної комісії з підведенням підсумків інвентаризації, довідки бухгалтерії про усунення виявлених порушень, розбіжностей. Критерії якості на даному етапі виступають такі, як: реальність існування, оцінка і розподіл, повнота.

Аналіз інвентаризаційних документів, результати аналізу оформлюється робочим документом, форма якого має довільний характер, але має підтвердити якість проведення етапу фізичної перевірки. При аудиті готової продукції доцільно використовувати вибірковий методичний прийом організації аудиту, що значно скорочує матеріальні та трудові затрати, хоча ризик не виявлення помилки зростає.

Для зменшення ризику не виявлення проводять оцінку системи внутрішнього контролю обліку готової продукції, використовуючи тести внутрішнього контролю. Авторами розроблений тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку готової продукції (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

. Тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку готової продукції

№	Зміст питання	Відповідь		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1	Чи є наказ про облікову політику ?				
2	На Вашу думку обрані аспекти облікової політики: - доцільні; -обґрунтовані; - потребують коригування.				
3	Чи відповідають обрані методологічні принципи обліку готової продукції П(С)БО 9 «Запаси»?				
4	Інвентаризація готової продукції на складі проводиться: - один раз на рік; - один раз в квартал; - кожного місяця.				
5	Інвентаризації готової продукції проводяться: - планово; - позапланово.				
6	Чи були виявлені порушення за результатами інвентаризації готової продукції?				

7	Виявлені порушення стосуються: - аналітичного обліку; - синтетичного обліку; - з вини матеріально відповідальної особи				
8	Чи відображаються виявлені порушення у бухгалтерському обліку?				
9	Чи укладені договори з матеріально відповідальними особами?				
10	Чи дотримується порядок оформлення результатів інвентаризації?				
11	При зміні матеріально відповідальної особи проводиться інвентаризація?				
12	Внутрішній контроль здійснюється: - внутрішнім аудитом; - службою внутрішнього контролю; - головним бухгалтером; - іншою особою, яку призначає наказом керівник? - не проводиться.				
13	Чи проводиться перевірка повноти та своєчасності оприбуткування готової продукції на склад?				
14	Чи проводиться перевірка тотожності інформації про рух готової продукції в первинних документах і Головній книзі?				
15	Чи порівнюються дані аналітичного та синтетичного обліку?				
16	Чи є графік (схема) документообігу за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції?				
17	Чи проведена класифікація готової продукції на групи?				
18	Аналітичний облік готової продукції ведеться на достатньому рівні?				
19	Чи потрібні додаткові субрахунки до рахунку 26 «Готова продукція»?				
20	Чи перевіряється фактична виробнича собівартість готової продукції: - бухгалтером; - службою внутрішнього контролю?				
21	Незавершене виробництво визначається шляхом: - інвентаризації; - іншим шляхом?				
22	Коригування відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від собівартості реалізації проводиться шляхом коригування: - рахунка 26 «Готова продукція» і рахунка 90 «Собівартість реалізованої продукції»; - інших рахунків?				
23	Чи проводиться перевірка тотожності інформації даних Головної книги, Журналу, відомості?				
24	Чи перевіряється тотожність інформації				

	фінансової звітності і облікових регістрів?				
25	Чи були виявлені помилки, порушення за результатами попередніх перевірок контролюючими органами?				
26	Бухгалтер з обліку готової продукції має фахову освіту?				
27	Головний бухгалтер має фахову освіту?				
28	Досвід роботи на посаді головного бухгалтера складає: - до 3-х років; - від 3-х до 5-ти років; - більше 5-ти років?				

За результатами оцінки системи внутрішнього контролю та обліку готової продукції, аудитор робить певні висновки про рівень довіри системі внутрішнього контролю і визначає обсяг аудиторської перевірки, складає програму аудиту готової продукції. Обирає спосіб організації аудиту: суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований (табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Програма аудиту готової продукції

№	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1	Перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку готової продукції фактичній наявності за результатами проведених інвентаризацій	Фізична перевірка	Інвентаризаційні відомості			РД-1-1 РД-1-2
2	Перевірка правильності відображення надходження готової продукції на склад із виробництва					
2.1	Перевірка повноти оприбуткування готової продукції на склад відповідно до первинних	Документальна, зустрічна	Накладна,			РД-2-1

	документів					
2.2	Перевірка правильності оформлення надходження готової продукції на склад		Накладні, картки (книга) складського обліку, матеріальний звіт.			РД-2-2
2.3	Перевірка правильності відображення надходження готової продукції на рахунках обліку.	Документальна, арифметична, зустрічна	Накладні, рахунки обліку 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція»			РД-2-3
2.4	Перевірка тотожності інформації первинних документів, даним складського обліку, регістрам обліку.	Документальна, арифметична, порівняння	Накладна, матеріаль -ний звіт, відомість, рахунки 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція»			РД-2-4
3	Перевірка оцінки готової продукції при її надходженні та реалізації					
3.1	Перевірка правильності визначення прямих витрат на виготовлення готової продукції	Документальна, арифметична, аналітична	Довідки розрахунки, первинні документи по визначенню прямих витрат, розподілу ЗВВ, інших витрат, НЗВ, Рахунок 23 «Виробництво»			РД-3-1
3.2	Перевірка правильності визначення витрат списаних на виробничу собівартість готової продукції	Документальна, арифметична	Первинні документи по визначенню прямих витрат, розподілу ЗВВ			РД-3-2
3.3	Перевірка правильності визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції	Документальна, арифметична, аналітична	Довідки розрахунки, первинні документи по визначенню прямих витрат, розподілу ЗВВ, інших витрат, НЗВ, Рахунок 23 «Виробництво»			РД-3-3
3.4	Перевірка залишку готової продукції на рахунку 26 «Готова продукція» за обліковими	Документальна, зустрічна	Наказ про облікову політику, рахунки 23 «Виробни - цтво», 26 «Готова продукція»			РД-3-4

	цінами					
3.5	Перевірка правильності визначення собівартості реалізованої готової продукції	Документальна, зустрічна	Наказ про облікову політику, рахунки фактури, накладна			РД-3-5
3.6	Перевірка правильності визначення ПДВ та його відображення на рахунках обліку	Документальна, арифметична	Рахунки фактури, рахунки обліку 641 «Розрахунки за податками»			РД-3-6
4	Перевірка правильності відображення відвантаження готової продукції на рахунках обліку					
4.1	Перевірка відвантаження готової продукції відповідно до умов договору на постачання готової продукції	Нормативно-правова, документальна, зустрічна	Договори, контракти			РД-4-1
4.2	Перевірка інформації первинних документів на відвантаження готової продукції	Документальна	Накладні, приймально - здавальні акти, рахунки фактури, довіреності, транспортна накладна			РД-4-2
4.3	Перевірка відображення відвантаження готової продукції на рахунках обліку	Документальна, зустрічна	Накладна, транспортна накладна, рахунки 26 «Готова продукція», 901 «Собівартість реалізованої продукції»			РД-4-3
5	Перевірка аналітичного обліку готової продукції					
5.1	Перевірка первинних документів з обліку готової продукції на складі	Документа - льна	Картки складського обліку, відомості руху готової продукції			РД-5-1
5.2	Перевірка документообігу	Документа - льна,	Документи, відповідно Наказу			РД-5-2

	між бухгалтерією та складом	зустрічна	про облікову політику, інвентарний опис, матеріальні			
5.3	Перевірка правильності визначення залишку готової продукції	Документальна, зустрічна	Картки (книга) складського обліку, книга залишків ГП			РД-5-3
6	Перевірка синтетичного обліку готової продукції		Рахунок 26 «Готова продукція», Журнал 5, Відомість 5.1.			РД-6-1
6.1	Перевірка достовірності і повноти інформації за рахунком 26 «Готова продукція»	Документальна	Рахунки фактури, накладні, Книга залишку ГП, рахунок 26			РД-6-1
6.2	Перевірка журналу 5 і Відомості 5.1 відповідно до рахунку 26 «Готова продукція»	Документальна, арифметична, порівняння	Журналу 5, Відомість 5.1, Рахунок 26 «Готова продукція»			РД-6-2
7	Перевірка інформації про готову продукцію у фінансовій звітності					РД-7-1
7.1	Перевірка правильності визначення собівартості реалізованої продукції	Документальна, арифметична, порівняння	Довідки розрахунків, фактичної виробничої собівартості, Нерозподілене ЗВВ, понаднормових витрат			РД-7-1
7.2	Перевірка правильності закриття субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» на фінансові результати	Документальна, арифметична, порівняння	Рахунок 901, 791, Звіт про фінансові результати			РД-7-2
7.3	Перевірка правильності відображення готової продукції у Балансі	Документальна, порівняння	Головна книга, Баланс			РД-7-3
7.4	Перевірка узгодженості	Документальна,	Фінансова звітність, Головна книга,			РД-7-4

	показників фінансової звітності з показниками синтетичного обліку, обліковими регістрами	арифметична, порівняння, аналітична	Журнал, Відомість			
8	Узагальнення результатів аудиту	Зіставлення, аналітична	Робочі документи			Підсумкові документи
9	Оформлення аудиторського звіту, акту виконаних робіт					

Запропонована програма аудиту може бути використана у практичній діяльності суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктами внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, тобто зовнішнім та внутрішнім аудитом. Переваги запропонованої програми: визначає загальну стратегію аудиту готової продукції, аудиторські процедури розміщенні у логічній послідовності, відповідають послідовності операцій, пов'язаних з рухом готової продукції, від оприбуткування готової продукції на склад до її відвантаження.

Методика аудиту готової продукції в даному випадку передбачає дедуктивний метод, але послідовність виконання аудиторських процедур за цією програмою можна проводити і в зворотному напрямку, використовуючи метод індукції. Відповідно до запропонованої програми аудиту готової продукції пропонуємо зразки робочих документів на виконання аудиторських процедур наведено нижче в табл. 2.5.

Таблиця. 2.5.

Форма робочого документа РД-1-1. Перевірка достовірності даних бухгалтерського обліку готової продукції фактичній наявності за результатами проведених інвентаризацій

Дата проведених інвентаризацій	Фактична наявність відповідно до інвентаризаційного опису	За даними бухгалтерського обліку	Відхилення

Таблиця. 2.6.

Форма робочого документа РД-1-2. Аналіз виявлених порушень на етапі фізичної перевірки готової продукції

Дата попередніх інвентаризацій	Виявлені порушення				Кількість усунених помилок	
	Кількість виявлених помилок	Встановлення винної особи	Арифметична помилка	Шахрайство	Методологічна	Інше

Таблиця. 2.7.

Форма робочого документа РД-3-1. Перевірка правильності визначення прямих витрат на виготовлення готової продукції

Вид ГП	За даними обліку				За даними аудиту				Відхилення
	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Разом	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Разом	

Таблиця. 2.8.

Форма робочого документа РД-3-2. Перевірка правильності визначення витрат списаних на виробничу собівартість готової

Вид ГГ	За даними обліку				За даними аудиту				Відхилення
	За даними аудиту	Змінні ЗВВ	Постійні розподілені ЗВВ	Фактична виробнича собівартість	Прямі витрати	Змінні ЗВВ	Постійні розподілені ЗВВ	Фактична виробнича собівартість	

Таблиця. 2.9.

Форма робочого документа РД-3-3. Перевірка правильності визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції

Вид ГП	За даними обліку							відхилення
	Виробнича собівартість одиниці випущеної ГП	НЗВ на початок місяця	Виробничі витрати за місяць	НЗВ на кінець місяця	Виробнича собівартість випущеної за місяць ГП	Кількість випущеної за місяць ГП	Виробнича собівартість одиниці випущеної ГП	

Табл. 2.10.

Форма робочого документа РД-3-4. Перевірка залишку готової продукції

Вид Г	За даними обліку			За даними аудиту			Відхил
	Картка	Книга залишку ГП	Д	Картк	Книга залишку ГП		

П	складського обліку	Залишок відповідно до карток	Облікова ціна	Залишок ГП за обліковими цінами	тра х. 26	а складського облік у	Залишок відповідно до карток	Облікова ціна	Залишок ГП за обліковими цінами	Дтрах. 26	ення

Таблиця. 2.11.

Форма робочого документа РД-3-5. Перевірка правильності визначення

ид ГП	За даними обліку				За даними аудиту				Відхилення
	Виробнича собівартість	Нерозподілені постійні ЗВВ	Понадормові виробничі витрати	Собівартість реалізованої ГП	Виробнича собівартість	Нерозподілені постій-ні ЗВВ	Понадормові виробничі витрати	Собівартість реалізованої ГП	

Таблиця. 2.12.

Форма робочого документа РД-6-3. Перевірка правильності відображення готової продукції у Балансі

Первісна вартість ГП на 31.12. ХХ р	Справедлива вартість	У Балансі ГП відображена за:		Висновок
		Справедливою вартістю	Первісною вартістю	
			Залишок	

Таблиця. 2.13.

Форма робочого документа РД-6-4. Перевірка узгодженості показників фінансової звітності з показниками синтетичного обліку, обліковими регістрами

Рахунок 26 «Готова продукція» С-до на кінець звітного періоду	Відомість 5 Дебетовий оборот	Журнал 5 Кредитовий оборот	Залишок	Баланс Код рядка 1100 стаття «Запаси»	Висновок
1	2	3	4 Гр.2 – Гр. 3	5	6

Отже, запропоновані аспекти організаційно– методичного забезпечення аудиту готової продукції включають: загальну схему організації аудиторської перевірки, тест для оцінки системи внутрішнього контролю, програму аудиту готової продукції, яка може бути використана для зовнішнього та внутрішнього аудиту, аудиту фінансової звітності, робочі документи на аудиторські процедури, визначені методичні прийоми виконання аудиторських процедур. Запропоновані методичні підходи в проведені аудиту готової продукції дозволяють виявити помилки і порушення в організації бухгалтерського обліку готової продукції та висловити аудитором незалежну думку про повноту, достовірність відображення інформації про готову продукцію в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

2.3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: НЕОБХІДНІСТЬ ТА МЕТОДИКА

Ефективність роботи підприємства є однією з базових економічних категорій економіки. Пояснення терміну «ефективність» не визиває різних думок, оскільки під ним розуміється відношення, в чисельнику якого завжди фігурує прибуток. Оцінка ефективної діяльності підприємства визначається як відношення прибутку до капіталу (активів), ефективність витрат - як відношення прибутку до собівартості (витрат), ефективність продажів - як відношення прибутку до ціни (виручки від реалізації). Під час розрахунків показників ефективності також виходять з різних показників, що складають прибуток, - балансовий прибуток, прибуток від реалізації, чистий прибуток. Прибуток - найважливіша фінансова категорія, що відбиває позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, характеризує ефективність виробництва і, зрештою, свідчить про рівень і якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості. Одночасно прибуток впливає на зміцнення фінансового стану підприємства, інтенсифікацію виробництва за будь-якої форми власності. Він є не лише

джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств, а й джерелом формування бюджетних ресурсів держави. Прибуток є основним узагальнюючим показником фінансових результатів виробничо-господарської діяльності підприємства.

Ефективна діяльність підприємства в сучасних умовах економіки залежить від основного показника ефективності - прибуткам. Розвиткові теорії і практики формування та використання прибутку підприємства присвячено праці таких вітчизнянних вчених, як М. Білик, І. Бланк, Г. Кірейцев, В. Мец, А. Поддєрьогін, Г. Савицька, І. Балабанов та інших. Разом з тим деякі аспепкти з цієї проблематики потребують подальшого дослідження. Метою статті є дослідження тенденцій щодо визначення основної методики формування єфективної діяльності підприємства через показники рентабельності, а також визначення впливу рівня рентабельності на фінансовий стан підприємства. Виклад основного матеріалу. Щоб зробити висновок щодо рівня ефективності роботи підприємства, отриманий прибуток необхідно порівняти з понесеними витратами. Це порівняння, тобто співвідношення прибутку з понесеними витратами, характеризує таке поняття, як рентабельність (Р).

Основні показники рентабельності:

1. Рентабельність продукції.

2. Рентабельність реалізації.

3. Рентабельність активів.

4. Рентабельність поточних активів.

5. Рентабельність власного акціонерного капіталу.

1. Рентабельність продукції (витрати) (Рпр) визначається відношенням прибутку від реалізації продукції (Пр) до повної собівартості реалізації продукції (С)

Рпр= Пр/С*100%

Рпр=722.8/720.7*100%=1.29

Цей показник характеризує вихід прибутку в процесі реалізації продукції на одиницю витрат в основній діяльності підприємства.

2. Рентабельність реалізації (Рреа) визначається як відношення прибутку від реалізації (Пр) до виручки від реалізації без податків, що включаються в ціну продукції (В):

Рреа = Пр/В*100%. (2)

Рреа=722.8/483.9*100%=1.49

Рентабельність реалізації характеризує доходність основної діяльності підприємства. Менеджер використовує цей показник для контролю над взаємозв'язком між цінами, кількістю товару, що реалізується, витратами виробництва і реалізацією продукції.

3. Рентабельність активів (Ракт) визначається як відношення прибутку (балансового чи чистого) (Пб або Пч) до середнього розміру активів за якийсь період (Аср): ( )

Ракт= Пб або Пч\ Аср*100%

Ракт=722.8\46.3*100%=15.611

Цей показник служить для визначення ефективності використання капіталу, оскільки дає загальну оцінку доходності вкладеного у виробництво капіталу, як власного, так і залученого. Рентабельність активів також може виступати як ефективність використання матеріальних і фінансових ресурсів: рентабельності продажів і обіговості активів (Оа): Ракт = Рреа·Оа. (4) Чим менша доля прибутку в ціні, тим більша повинна бути швидкість обороту, щоб рентабельність вкладень у підприємство була достатньою. І навпаки, чим нижча швидкість обороту, тим більша повинна бути доля прибутку в ціні товару.

4. Рентабельність поточних активів (Рпа) є відношенням чистого прибутку підприємства (Пч) до середнього розміру поточних активів (оборотних коштів) підприємства (Ап.ср): .

Рпа= Пч\ Ап.ср*100%

Рпа=2.1\35.3*100%=0.059

Цей показник характеризує розмір прибутку, отриманий з кожної гривні, що вкладена у поточні активи.

5. Рентабельність власного акціонерного капіталу (Ракц.к) визначається як відношення чистого прибутку (Пч) до середньої величини власного капіталу підприємства (Кс) за якийсь період: .

Ракц.к= Пч\ Кс*100%

Ракц.к=2.1\100*100%=0.021

Цей показник займає особливе місце серед показників рентабельності і характеризує ефективність використання власних коштів акціонерів, розмір прибутку, що отриманий на кожну гривню вкладень акціонерів у підприємство і залишається в розпорядженні підприємства. Значення цього показника відбиває ступінь привабливості об'єкта для вкладень коштів акціонерів. Чим вище цей показник, тим більше прибутку припадає на одну акцію, тим вище потенційні дивіденди. На розмір рентабельності власного акціонерного капіталу впливає показник рентабельності активів. У ринковій економіці надається велике значення порівнянням прибутку з прибуток утворюючими факторами і базами його формування. Під час стандартної оцінки фінансового стану підприємства пропонується західними методиками:

- по-перше, використання системи взаємозв'язаних показників рентабельності, кожний з яких несе однакове навантаження як для робітників підприємства, так і для користувачів фінансової інформації (менеджерів, акціонерів, інвесторів та кредиторів);

- по-друге, використання системи показників рентабельності як однієї з елементів фінансово-економічної оцінки поточного стану підприємства;

- по-третє, необхідність проведення динамічного і порівняного аналізу показників рентабельності за секторами основної діяльності, за підприємствами-аналогами і підприємствами конкурентами. Для цієї мети розроблена система показників рентабельності, котра об'єднує три основних класи показників (табл. 2.14):

1. Показник рентабельності, розрахований на підставі прибутку (доходу).

2. Показник рентабельності, розрахований у зв'язку з використанням виробничих активів.

3. Показник рентабельності, розрахований на підставі потоків власних грошових коштів. Висновки і перспективи подальших розвідок. Отже, ефективна діяльність підприємств залежить від безпосереднього ефекту отримання прибутку. Однак її не можна ототожнювати з абсолютною сумою отриманого прибутку. Ефективність підприємства визначається через його рентабельність.

Рентабельність - це відносний показник, тобто рівень прибутковості, що вимірюється у відсотках. Різні варіанти рішень, що приймаються для визначення прибутку, поточних витрат, авансованої вартості, для розрахунку рентабельності, зумовлюють наявність значної кількості показників рентабельності. Госпрозрахункова рентабельність включає такі показники: - рентабельність окремих видів продукції (робіт, послуг): прибуток від випуску, реалізації (собівартість); прибуток від випуску, реалізації (собівартість за мінусом матеріальних витрат); прибуток від випуску, реалізації (вартість за оптовими цінами);

- рентабельність підприємств, установ: балансовий прибуток (авансова вартість); прибуток від основної діяльності (поточні витрати, собівартість); прибуток від основної діяльності (обсяг реалізації за оптовими цінами);

- рентабельність галузей економіки: прибуток галузі (головний капітал); прибуток галузі (поточні витрати); прибуток галузі (обсяг реалізації). Обчислення рентабельності окремих видів продукції (робіт, послуг) може ґрунтуватися на показниках прибутку від їхнього випуску або реалізації.

При цьому поточні витрати можуть братися в таких варіантах: собівартість (виробнича або повна); собівартість за виключенням матеріальних витрат (рентабельність щодо заново створеної вартості);

вартість в оптових цінах (вартість за мінусом непрямих податків). Для розрахунку рівня рентабельності підприємств можуть використовуватися: балансовий прибуток; прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), тобто від основної діяльності; прибуток від інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної). При цьому прибуток зіставляється з авансованою вартістю, яку можна брати в різних варіантах (весь капітал підприємства, власний капітал, позичковий капітал, основний капітал, оборотний капітал).

Для розрахунку ефективності галузей береться загальна сума прибутку, отримана підприємствами, об'єднаннями, іншими госпрозрахунковими формуваннями, що входять у відповідну галузь економіки. На рівень ефективності галузі впливатиме наявність у ній низькорентабельних і збиткових підприємств. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у нього та раціональність їх використання.

Підприємство є рентабельним, якщо суми виручки від реалізації продукції досить не тільки для покриття витрат на виробництво та на реалізації, а й на утворення прибутку

Таблиця. 2.14

Рентабельність підприємства

Основні класи показників рентабельності	Фінансові коефіцієнти рентабельності
1	2
1. Показник рентабельності, розрахований на підставі прибутку (доходу)	1.1. Коефіцієнт обмеженого рівня валового прибутку. 1.2. Коефіцієнт обмеженого рівня прибутку від основної (операційної) діяльності. 1.3. Коефіцієнт обмеженого рівня прибутку всієї діяльності підприємства. 1.4. Коефіцієнт обмеженого рівня чистого прибутку. 1.5. Коефіцієнт критичної рентабельності.
2. Показник рентабельності, розрахований у зв'язку з використанням виробничих активів	2.1. Коефіцієнт віддачі на всю суму виробничих активів. 2.2. Коефіцієнт віддачі на інвестований капітал. 2.3. Коефіцієнт віддачі на акціонерний капітал.
3. Показник рентабельності, розрахований	3.1. Коефіцієнт рентабельності відбору.

на підставі потоків власних грошових коштів	3.2. Коефіцієнт рентабельності сукупного капіталу. 3.3. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу. 3.4. Коефіцієнт обслуговування боргу

На підставі аналізу звітності ПП «Вершкова Долина» ми можемо зробити висновки що рентабельність активів та рентабельність власного акціонерного капіталу є незадовільно низькою

Для покращення фінансово-економічного стану підприємства ПП «Вершкова Долина» збільшити виручку від реалізації. У свою чергу, розмір виручки від реалізації залежить від обсягів реалізації продукції та ціни одиниці продукції, що реалізується.

Щоб збільшити обсяги реалізації, треба максимально активізувати збутову діяльність підприємства. Стимулювати збут можна різними методами. Бажаний результат можна отримати наданням знижок покупцям, помірними зменшеннями цін, застосуванням масової реклами. Також головним внутрішнім резервом покращення платоспроможності підприємства є зниження собівартості продукції та витрат. Основним способом зниження собівартості є економія усіх видів ресурсів, що споживаються у виробництві.

Зниження трудомісткості продукції, збільшення продуктивності праці можна досягнути різними шляхами. Найважливіші з них – це механізація та автоматизація виробництва, розробка та застосування прогресивних, високопродуктивних технологій, заміна та модернізація застарілого обладнання. Важливим є підвищення вимог та застосування вхідного контролю за якістю продукції одним шляхом до покращення фінансово-економічної діяльності підприємства є оптимізація обсягів дебіторської заборгованості та її рефінансування. Для оптимізації обсягів дебіторської заборгованості потрібно вибрати найбільш доцільні строки платежів та форми розрахунків зі споживачами (попередня оплата, з відстрочкою

платежу, за фактом відвантаження продукції). Незважаючи на значні обсяги дебіторської заборгованості, доцільним є надання відстрочки платежу споживачам, адже за рахунок цього збільшується обсяг реалізації, а водночас і прибуток (для стимулювання збуту в умовах високої конкуренції). З іншого боку, в цьому випадку є ризик виникнення додаткових витрат із залучення короткострокових банківських кредитів для компенсації дебіторської заборгованості. До заходів рефінансування дебіторської заборгованості відноситься також комплекс процедур примусового стягнення заборгованості, зокрема й за позовом до господарського суду. Ще одним напрямом покращення фінансового стану є його прогнозування і моніторинг, оскільки, щоб грамотно керувати виробництвом, активно впливати на формування показників господарської і фінансової діяльності, необхідно постійно використовувати дані про його стан, а також зміни, які в ньому відбуваються. Підприємство ПП «Вершкова Долина» на даний момент пропунує хлібо-булочні та пекарські вироби середньої цінової категорії, саме з таким асортиментом і тримають своїх клієнтів. Наступним напрямком покращання фінансового стану підприємства може стати виробництво і розробка нових видів продукції, яка зацікавить споживачів, що дасть змогу стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства. А саме потрібно: закупити нову лінію обладнання і виробляти високоякісну дорогу пекарську продукцію, яку Тож нам залишається лише порадіти за успіхи підприємства, і щоразу, сідаючи зранку за стіл, пишатись тим, що це – продукція нашого, рідного, чортківського підприємства. Отже, ПП «Вершкова Долина» є підприємством, яке динамічно реагує на потреби своїх клієнтів, відкрите для переговорів, може виконувати індивідуальні замовлення в найкоротші строки.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

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

Запропоновані аспекти організаційно– методичного забезпечення аудиту готової продукції включають: загальну схему організації аудиторської перевірки, тест для оцінки системи внутрішнього контролю, програму аудиту готової продукції, яка може бути використана для зовнішнього та внутрішнього аудиту, аудиту фінансової звітності, робочі документи на аудиторські процедури, визначені методичні прийоми виконання аудиторських процедур.

Запропоновані методичні підходи в проведені аудиту готової продукції дозволяють виявити помилки і порушення в організації бухгалтерського обліку готової продукції та висловити аудитором незалежну думку про повноту, достовірність відображення інформації про готову продукцію в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

На підставі аналізу звітності ПП «Вершкова Долина» ми можемо зробити висновки що рентабельність активів та рентабельність власного акціонерного капіталу є незадовільно низькою

Для покращення фінансово-економічного стану підприємства ПП «Вершкова Долина» збільшити виручку від реалізації. У свою чергу, розмір виручки від реалізації залежить від обсягів реалізації продукції та ціни одиниці продукції, що реалізується.

Щоб збільшити обсяги реалізації, треба максимально активізувати збутову діяльність підприємства. Стимулювати збут можна різними методами. Бажаний результат можна отримати наданням знижок покупцям, помірними зменшеннями цін, застосуванням масової реклами. Також головним внутрішнім резервом покращення платоспроможності підприємства є зниження собівартості продукції та витрат. Основним способом зниження собівартості є економія усіх видів ресурсів, що споживаються у виробництві.

Зниження трудомісткості продукції, збільшення продуктивності праці можна досягнути різними шляхами. Найважливіші з них – це механізація та автоматизація виробництва, розробка та застосування прогресивних, високопродуктивних технологій, заміна та модернізація застарілого обладнання. Важливим є підвищення вимог та застосування вхідного контролю за якістю продукції одним шляхом до покращення фінансово-економічної діяльності підприємства є оптимізація обсягів дебіторської заборгованості та її рефінансування. Для оптимізації обсягів дебіторської заборгованості потрібно вибрати найбільш доцільні строки платежів та форми розрахунків зі споживачами (попередня оплата, з відстрочкою платежу, за фактом відвантаження продукції). Незважаючи на значні обсяги дебіторської заборгованості, доцільним є надання відстрочки платежу споживачам, адже за рахунок цього збільшується обсяг реалізації, а водночас і прибуток (для стимулювання збуту в умовах високої конкуренції). З іншого боку, в цьому випадку є ризик виникнення додаткових витрат із залучення короткострокових банківських кредитів для компенсації дебіторської заборгованості. До заходів рефінансування дебіторської заборгованості відноситься також комплекс процедур примусового стягнення заборгованості, зокрема й за позовом до господарського суду. Ще одним напрямом покращення фінансового стану є його прогнозування і моніторинг, оскільки, щоб грамотно керувати виробництвом, активно впливати на

формування показників господарської і фінансової діяльності, необхідно постійно використовувати дані про його стан, а також зміни, які в ньому відбуваються. Підприємство ПП «Вершкова Долина» на даний момент пропунує хлібо-булочні та пекарські вироби середньої цінової категорії, саме з таким асортиментом і тримають своїх клієнтів. Наступним напрямком покращання фінансового стану підприємства може стати виробництво і розробка нових видів продукції, яка зацікавить споживачів, що дасть змогу стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства. А саме потрібно: закупити нову лінію обладнання і виробляти високоякісну дорогу пекарську продукцію, яку Отже, ПП «Вершкова Долина» є підприємством, яке динамічно реагує на потреби своїх клієнтів, відкрите для переговорів, може виконувати індивідуальні замовлення в найкоротші строки..

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження отримано підтвердження важливості правильного формулювання поняття «готова продукція», вивчено різнобічні її характеристики, а саме:

- вона отримується у результаті закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає встановленим стандартам;

- існують відмінності між готовою продукцією та виконаними роботами і наданими послугами;

- існують специфічні (галузеві) ознаки готової продукції. Все вищесказане дало можливість сформулювати наступне визначення готової продукції: це результат закінченого виробничого процесу, призначена для продажу, відповідає галузевим нормам і стандартам з врахуванням особливостей її виробництва, всім вимогам діючого законодавства, та облік якої провадиться з використанням міжнародних інструментів організації ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства.

Однією із складових раціональної організації бухгалтерського обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінювання кількісних та вартісних характеристик готової продукції. Для того, щоб удосконалити систему оцінки готової продукції, підприємства перш за все повинні організувати систему бухгалтерського обліку, так, щоб без додаткових вибірок формувати інформацію про собівартість продукції, що випускається підприємством.

Тому застосування окремих субрахунків для обліку відхилень фактичної собівартості від облікових цін сприятиме підвищенню якості облікової інформації та дотримання принципу обачності в бухгалтерському обліку.

Дослідження методичних підходів до бухгалтерському обліку процесу виробництва дозволило зробити наступні висновки:

1. Облік процесу виробництва готової продукції ведеться відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”. Окрім основної продукції, в ході технологічного процесу може виникати супутня і побічна продукція. Супутня продукція відрізняється від основної тим, що потребує додаткових витрат для її доробки (додаткових технологічних операцій), відмова від яких може призвести до втрати підприємством можливих економічних вигод від її використання. Побічна продукція приносить додатковий прибуток, при цьому підприємство не несе додаткових витрат на її виготовлення, Тому необхідно визначати виробничу та реалізаційну вартість основних та додаткових результатів технологічного процесу для збільшення економічних вигод від їх використання.

2. Існуюча методика бухгалтерського обліку має суттєві недоліки та не відповідає вимогам формування повної аналітичної інформації про результати процесу виробництва. Проаналізувавши існуючі підходи до відображення господарських операцій з виготовлення продукції, виявлено необхідність розробки методичного підходу в бухгалтерському обліку, який дозволить визначити виробничу та реалізаційну собівартість основної, супутньої та побічної продукції на підставі розподілу понесених виробничих витрат за допомогою розробленої бази розподілу. Застосування вищенаведених пропозицій удосконалює облікове забезпечення управління фінансовими результатами від реалізації готової продукції підприємства. Перспективами подальших досліджень є удосконалення облікової політики щодо процесу виробництва для розрахунку собівартості готової продукції.

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

Запропоновані аспекти організаційно-методичного забезпечення аудиту готової продукції включають: загальну схему організації аудиторської перевірки, тест для оцінки системи внутрішнього контролю, програму аудиту готової продукції, яка може бути використана для зовнішнього та внутрішнього аудиту, аудиту фінансової звітності, робочі документи на аудиторські процедури, визначені методичні прийоми виконання аудиторських процедур.

Запропоновані методичні підходи в проведені аудиту готової продукції дозволяють виявити помилки і порушення в організації бухгалтерського обліку готової продукції та висловити аудитором незалежну думку про повноту, достовірність відображення інформації про готову продукцію в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

На підставі аналізу звітності ПП «Вершкова Долина» ми можемо зробити висновки що рентабельність активів та рентабельність власного акціонерного капіталу є незадовільно низькою

Для покращення фінансово-економічного стану підприємства ПП «Вершкова Долина» збільшити виручку від реалізації. У свою чергу, розмір виручки від реалізації залежить від обсягів реалізації продукції та ціни одиниці продукції, що реалізується.

Щоб збільшити обсяги реалізації, треба максимально активізувати збутову діяльність підприємства. Стимулювати збут можна різними методами. Бажаний результат можна отримати наданням знижок покупцям, помірними зменшеннями цін, застосуванням масової реклами. Також головним внутрішнім резервом покращення платоспроможності підприємства є зниження собівартості продукції та витрат. Основним способом зниження собівартості є економія усіх видів ресурсів, що споживаються у виробництві.

Зниження трудомісткості продукції, збільшення продуктивності праці можна досягнути різними шляхами. Найважливіші з них – це механізація та

автоматизація виробництва, розробка та застосування прогресивних, високопродуктивних технологій, заміна та модернізація застарілого обладнання. Важливим є підвищення вимог та застосування вхідного контролю за якістю продукції одним шляхом до покращення фінансово-економічної діяльності підприємства є оптимізація обсягів дебіторської заборгованості та її рефінансування. Для оптимізації обсягів дебіторської заборгованості потрібно вибрати найбільш доцільні строки платежів та форми розрахунків зі споживачами (попередня оплата, з відстрочкою платежу, за фактом відвантаження продукції). Незважаючи на значні обсяги дебіторської заборгованості, доцільним є надання відстрочки платежу споживачам, адже за рахунок цього збільшується обсяг реалізації, а водночас і прибуток (для стимулювання збуту в умовах високої конкуренції). З іншого боку, в цьому випадку є ризик виникнення додаткових витрат із залучення короткострокових банківських кредитів для компенсації дебіторської заборгованості. До заходів рефінансування дебіторської заборгованості відноситься також комплекс процедур примусового стягнення заборгованості, зокрема й за позовом до господарського суду. Ще одним напрямом покращення фінансового стану є його прогнозування і моніторинг, оскільки, щоб грамотно керувати виробництвом, активно впливати на формування показників господарської і фінансової діяльності, необхідно постійно використовувати дані про його стан, а також зміни, які в ньому відбуваються. Підприємство ПП «Вершкова Долина» на даний момент пропунує хлібо-булочні та пекарські вироби середньої цінової категорії, саме з таким асортиментом і тримають своїх клієнтів. Наступним напрямком покращання фінансового стану підприємства може стати виробництво і розробка нових видів продукції, яка зацікавить споживачів, що дасть змогу стабілізувати і покращити фінансовий стан підприємства. А саме потрібно: закупити нову лінію обладнання і виробляти високоякісну дорогу пекарську продукцію. Отже, ПП «Вершкова Долина» є підприємством, яке динамічно

реагує на потреби своїх клієнтів, відкрите для переговорів, може виконувати індивідуальні замовлення в найкоротші строки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. - 3-3 тє вид., перероб.і доп.- Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009.- 670с.

2. Журавель, Г. П. Теорії бухгалтерського обліку : студії [Текст] : монографія / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 400 с.

3. Шара Є.Ю., Андрієнко О.М., Жидеєва Л.І. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладах] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2009. – 912 с.

5.Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

6. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

7. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

8. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

9. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

10. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В.

11. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).

12. 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

13. Бабич В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): [навч. посіб.] / В.В. Бабич, С.В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.

7. Ткаченко, Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : Підручник для вузів / Н. М. Ткаченко. - 5-те вид., доп. й переробл. - К. : А.С.К., 2000. – 784 с.

8. Врублевський Н.Д., Рендухов І.М. Облік випуску і продажів продукції в промисловості. - «Бухгалтерський облік», 2002. – 289 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 № 246, абзац 4 пункту 6 із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів N 1396 (z1239-09) від 30.11.2009 - діють до 01.01.2015 [Електронний ресурс]: − Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, рахунок 26 із змінами, внесеними згідно з Наказом Мінфіну № 1012 від 09.12.2002, Наказом Міністерства фінансів № 627 від 27.06.2013 [Електронний ресурс]: − Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

11. Пушкар, М. С. Фінансовий облік: підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Картбланш, 2002. – 628 с.

12. Сопко О.М., Завгородній В.А. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Собко, В Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000 – 260 с.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]: − Режим доступу: http://zakon4. rada.gov.ua/laws/show/z0027-00

14. Яровенко Т.С., Чернова А.І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції / Т.С. Яровенко, А.І. Чернова // Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка». – 2013. – № 7 (2). – С. 195–200.

15. Кожинов В.Я. Основы бухгалтерского учета. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://refdb.ru/look/2831079.html

16. Федосова Т.В. Бухгалтерский учет / Т.В. Федосова – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007 г. – 364 с. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.aup.ru/books/m176/7_1.htm

17 Писаренко Т.М. Характеристика діючої методики організації обліку готової продукції / Т.М. Писаренко // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 12 (45). Ч. 1. – 2015.-С.231-239.

18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

19. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К. : Каравела. – 2009. – 624 с.

20. Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: Підручник. – Рівне: НУВГП, 2006. – 268 с.

21. Вороніна В.А. Особливості документального відображення руху готової продукції / В.А. Вороніна, В.В. Черниш // Кримський економічний вісник. – № 2 (03) Частина І . – 2013. – С.75-77. http://www.economics.crimea.ua/ ~ 36 ~ ВІСНИК Київського національного університету імені Тараса Шевченка ISSN 1728-3817

22. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

9. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. /[Хом'як Р.Л., Партин Г.О., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка. – 2-е вид. – Львів : «Інтелект-Захід», 2003. – 820 с.

23. Касич А.О. Відмінності встановлення фінансового результату в бухгалтерському і податковому обліку / Касич А.О., Ткаченко І.В. // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 2(116). – С. 185–191. http://www.nbuv.gov.ua/ 11. Авраменко О.І., Шара В.І. The problems of accounting of profit tax. Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет – конференції «Актуальні проблеми обліково – аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю» – Мукачево: Мукачівський державний університет, 2014. – С.53-54. http://msu.edu.ua/ 24. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Економіка, фінанси, право. – 2014. – № 2. – С. 18-22. http://socrates.vsau.edu.ua/

25. Гордополов В. Ю.Особливості обліку лісових біологічних активів та лісопродукції / В.Ю. Гордополов, В.Д. Гоцуляк, І.С. Несходовський // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – №4. – С.76-87. http://efm.vsau.org/

26. Пирець Н.М., Т.С.Черненко. Методи визначення собівартості продукції підприємства будівельної галузі в системі управлінського обліку // Економічний простір. – 2013. – № 71. – С.231-238.

27. Чукурна О.П. Стратегічні напрямки розвитку машинобудування в контексті економічних реформ в Україні / О.П. Чукурна // Економіка: реалії часу. Науковий журнал. – 2013. – № 3 (8). – С. 36-42. – Режим доступу до журн.: http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n3.html

28. Кузіна Р. Методичний аспект контент аналізу узгодженності національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та міжнародних

стандартів фінансової звітності / Р. Кузіна // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2015. – № 6(171). – С. 25-31. DOI: dx.doi.org/ 10.17721/1728-2667.2015/171-6/5 17. П(с)БО № 9 «Запаси». Наказ Міністерства Фінансів України від 01.01.2015 р. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99

29. МСБО №2 «Запаси». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/929_021

30 Жарикова Л. А., Наумова Н. В. Бухгалтерский учёт в зарубежных странах : учебное пособие / Л.А. Жарикова, Н.В. Наумова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008. – 160 с.

Список використаних літературних джерел:

31. Авершин Д.А. Класифікація результатів виробничого процесу та критерії їх визначення / Д.А. Авершин // Всеукраїнський науково-виробничий журнал “Сталий розвиток економіки”. – 2010. – № 1. – С. 65-71.

32. Гавриленко В.А. Удосконалення обліку незавершеного виробництва в умовах коксохімічних підприємств / В.А. Гавриленко, Є.Г. Черникова // Вісник соціальноекономічних досліджень. – 2011. – № 41 (2). – С. 30-37.

33. Кисіль Н.М. Методологічні аспекти обліку готової продукції на підприємствах лісової галузі / Н.М. Кисіль, Н.І. Колінько // Збірник науково-технічних праць Українського державного лісотехнічного університету. – 2004. – Вип. 14.1. – С. 145-150.

34. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер- інформ», 2004. – 514 с.

35. Кучерак Д. Супутня продукція / Д. Кучерак // Дебет-кредит. – 2006. – № 13 (14): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dtkt.com.ua/show/3cid01587.html.

35. Нестеренко Ж.К. Особливості готової продукції та вдосконалення обліку її реалізації на ВАТ “Новомиколаївський молокозавод” / Ж.К. Нестеренко, І.О. Циганова // Всеукраїнський наукововиробничий журнал “Сталий розвиток економіки”. – 2011. – № 2. – С. 180-184.

36. Оборотні активи в запасах товарноматеріальних цінностей за видами економічної діяльності станом на 31 грудня 2011 року: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgibin/laws/main.cgi? page=1&nreg=2755-17.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00. 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

39 “Запаси” № 246 від 20.10.99 р., затверджено Міністерством фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

40. Черникова Є.Г. Удосконалення методики калькулювання собівартості продукції коксохімічних підприємств / Є.Г.Черникова // Экономика Крыма. – 2011. – № 2 (35). – С. 336-341.

41. Яременко Л.М. Загальні підходи до формування та розподілу прибутку в обліку): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.

42. Билык М. Д. Организация и методика аудита сельскохозяйственных предприятий: [учебник] / М. Д. Билык. - К. : КНЕУ, 2003. - 628 с.

43. К улаковская Л І. П. О сновы аудита : [учеб. пособие] / Л І. П. Кулаковская, Ю. В. Пича. - [3-є изд.]. - К. : Каравелла, 2005. - 312 с.

44. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : [підручник] / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; заред. А. М. Кузьмінського. - К . : Вища школа, 1993. - 223 с.

45. Петрик О. А. Аудит: методология и организация : [моногр.] / О. А. Петрик. - К., 200 3 .-2 6 0 с.

46. Нитецкий В. В. Аудит: цель и задачи / В. В. Нитецкий // Бухгалтерский учет. - 1993.- № 3 ,- С . 6- 8.

48. Савченко В. Я. Аудит : [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. - [2-е изд.]. - К. : КНЕУ, 2 006.-328 с.

49. Организация и методика аудита : [учебник] / Б. Ф. Усач, 3. О. Душко, М. М. Колос. - К. : Знание, 2006. - 295 с.

50. ПроскурінаН. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: [моногр.] / Н. М. Проскуріна. - К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2011. - 739 с.

52. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [моногр.] / О. Ю. Редько. - К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. - 493 с.

53. Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва: дис.... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. - К., 2005. - 232 с.

54. Макаренко А.П. Аудит : навч.-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Г. М. Бескоста. - Запоріжжя : ЗДІА, 2016. - 184 с.

55. Макаренко А.П. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста.- Запоріжжя: ЗДІА, 2014. - 288 с.

56. Макаренко А.П. Методика аудиту виробничих витрат / А.П. Макаренко, А.В. Кас’яненко // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. – 2012. – № 1. – С. 138─142.

57. Макаренко А.П. Шляхи удосконалення організації обліку та аудиту товарно-матеріальних цінностей на підприємстві / А.П. Макаренко, І.О. Литвиненко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 2 (11). – Полтава : ПДАА. – 2015. – С. 33-39.

58. Макаренко А.П. Розробка програми аудиту виробничих запасів / А.П. Макаренко, Т.Г. Ярданова // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – Вип. 2 (11). – Полтава : ПДАА. – 2015. – С. 40-48.

59. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку витрат підприємства / Т.О. Меліхова, Г.С. Хайло // Матер. Міжнар. наук.-практ. конф. «Україна-Польща: діалог культур в контексті євроінтеграції», 25-27 вересня 2014 р. : збір. матер. – Запоріжжя: ЗДІА. Том І, 2014. – С. 221-224.

60 Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Н.С. Ніколаєнко // Економіка та держава, 2017. - № 1. – С. 51 – 55.

61. Теорія і практика документування в обліку і аудиті : навч.-метод. посібник Ч. 2 / А. П. Макаренко, О. М. Панченко, Л. В. Таратута, Т. О. Меліхова, Л. А. Птіцина ; ЗДІА. - Запоріжжя : ЗДІА, 2011. - 127 с.

62. Макаренко А.П. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту звіту про фінансові результати в системі управління економічною безпекою підприємства / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова // Матеріали тез доповідей Міжнар. наук. – прак. конф. «Сучасні проблеми модернізації та структурних трансформацій економіки України і регіонів», 11 листопада 2015 р. – Запоріжжя: КПУ, 2015. – С. 118-120.

63. Подмешальська Ю.В. Актуальні аспекти обліку загальновиробничих витрат / Ю.В. Подмешальська, А.М. Дунда // Схід. Аналітично-інформаційний журнал. – Донецьк, 2014. – №2 (128) березень-квітень. – С.35- 40.

64. Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві / Ю.В. Подмешальська // Економічний вісник ЗДІА : збірник наукових праць. – Запоріжжя, 2012. – №2. – С.106-114.

65. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, В.В. Височина. Економіка та держава, 2018. – № 1. – С. 69–75.

66. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров. // Агросвіт, 2018. – №2. – С. 63–70.

67. Меліхова Т.О. Аналіз впливу податкового навантаження на рівень податкової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, О.В. Троян // Інвестиції: практика та досвід. - 2017, № 20. - С. 33-37.

68. Макаренко А.П. Удосконалення аудиту короткострокової дебіторської заборгованості / А.П. Макаренко, Д.В. Ахмєдова // Агросвіт, 2018. - № 2. – С. 45-51.

69. Макаренко А.П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П. Макаренко, М.В. Кутова // Інвестиції: практика та досвід: Науково-практичний журнал – 2018 р. - № 2. – С. 18-23.

70. Макаренко А.П. Удосконалення виробничих витрат на промислових підприємствах / А.П. Макаренко, С.А. Рамазанова // Економіка та держава Науково-практичний журнал – 2018 р. - № 1. – С. 20-26.

71. Макаренко А. П. Звітність підприємства: навчально-метод. посібник / А. П. Макаренко, Т. О. Меліхова, Ю. В. Подмешальська ; ЗДІА. - Запоріжжя : ЗДІА, 2016. - 194 с.

72. Меліхова Т. О. Податковий облік та звітність на підприємстві: навч.-метод. посібник / Т. О. Меліхова, О. В. Гамова, Ю. В. Подмешальська ; ЗДІА. - Запоріжжя : ЗДІА, 2013. - 224 с.

73. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник/ Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. - Запоріжжя : ЗДІА, 2017. - 400 с.

74. Закон України «Про підприємництва в Україні» від 4 лютого 1998 р.

75. Бойчик І. М. Економіка підприємства / І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчин, Ю. В. Піча. - К. ; Львів : Каравела ; Новий світ - 2000, 2001. - 298 с.