

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Гринів Іванна Миронівна

**ОБЛІК І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ,
ПОВ'ЯЗАНИХ З ЇЇ ЗБУТОМ**

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студентка групи ОПзім-51
Гринів І.М.

Науковий керівник
к.е.н., викладач
Шевчук О.А.

Дипломну роботу допущено до
захисту
«__» _____ 2013 р.
Зав. кафедри обліку у виробничій
сфері
д.е.н. професор Задорожний З.В.

Тернопіль – 2013

Анотація

Гринів І. М. Облік і аудит готової продукції та витрат, пов'язаних з її збутом. – Рукопис.

Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 – облік і аудит. Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2013.

Викладено результати проведеного дослідження проблем обліку і аудиту готової продукції та витрат на її збут. Доповнено визначення сутності поняття “витрат на збут”, досліджено розвиток їх обліку і аудиту.

Запропоновано вдосконалену систему аналітичного і синтетичного обліку готової продукції та витрат на її збут шляхом виділення 5 субрахунків.

Удосконалено трактування поняття “організація обліку готової продукції та витрат на її збут ” як сукупності дій зі створення певної системи обліку, дотримання та підвищення рівня її злагодженості.

Ключові слова: облік, аудит, готова продукція, витрати на збут, реалізація.

Annotation

Gryniv I. M. Accounting and auditing of finished products and the costs associated with its sales. –Manuscript.

This research is to submit a Master of Economics degree on specialization 8.03050901 – account and audit – Ternopil national economic university. – Ternopil', 2013.

Set out results of the research problems of accounting and audit production and their costs of sales. Supplemented determining the nature of production and cost of sales, research development of accounting and auditing. Given the characteristics of the enterprise, developed a schedule of primary documents of the cost of sales, to facilitate their movement regularity, the optimal allocation of duties between employees of accounting.

Key words: accounting, auditing, production, cost of sales, sales.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ І ВИТРАТ НА ЗБУТ	8
1.1. Готова продукція як обліково-аналітична категорія: сутність та класифікація.....	8
1.2. Характеристика та умови визнання витрат на збут продукції.....	14
1.3. Принципи, завдання та проблеми обліку витрат на збут готової продукції.....	28
Висновки до розділу 1.....	37
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ, ПОВ’ЯЗАНИХ З ЇЇ ЗБУТОМ	38
2.1. Нормативно-правова база і документальне оформлення операцій, пов’язаних з обліком готової продукції та витратами на збут.....	38
2.2. Облік наявності і руху готової продукції та витрат на її збут.....	48
2.3. Організація обліку і звітності витрат на збут готової продукції.....	62
Висновки до розділу 2.....	71
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВИТРАТ НА ЇЇ ЗБУТ	73
3.1. Планування та організація аудиту готової продукції та витрат на її збут.....	73
3.2. Методичні аспекти аудиту готової продукції та витрат на збут.....	89
3.3. Узагальнення даних за результатами аудиту.....	97
Висновки до розділу 3.....	106
ВИСНОВКИ	108
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	110
ДОДАТКИ	128

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкових відносин в Україні набула поширення така форма господарювання, як мале підприємництво. Вітчизняні малі підприємства працюють в умовах жорсткої конкуренції, розраховуючи тільки на власні сили.

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

Питання, пов'язані з обліком готової продукції та витратами на її збут, висвітлювали вітчизняні та зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблеми бухгалтерського обліку розглянуто в працях вітчизняних вчених Бутинця Ф.Ф., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Єфименка В.І., Жиглей І.В., Кужельного М.В., Линника В.Г., Мурашка В.М., Пархоменка В.М., Сук Л.К., Савченка В.Я., Сопка В.В. та інших, а також зарубіжних вчених Безруких П.С., Блейка Д., Нідлза Б., Палія В.Ф., Соколова Я.В., Хендерксена Е.С., Хонгрена Ч.Т. Дослідження методик аудиту знайшли своє відображення у наукових працях вітчизняних учених Бутинця Ф.Ф., Білухи М.Т., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Жила В.Г., Пилипенка І.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С. та інших, а також у працях зарубіжних вчених Андреева В.Д., Аренса Е.А., Барішнікова М.П., Богомолова О.М., Воронова В.В., Доджа Р., Кармайкла Д.Р., Щаділової О.Д.

Проте питання обліку процесу реалізації продукції та витрати на її збут на малих підприємствах залишаються недостатньо дослідженими. Водночас велике поширення малого бізнесу в Україні потребує більш глибокого підходу до розкриття організації обліку на таких підприємствах. При цьому особливу увагу слід приділити обліку реалізації готової продукції та визначенню фінансового результату від її реалізації відповідно до галузевого напрямку діяльності малого підприємства. Деякі положення обліку потребують трансформації з урахуванням сучасних досягнень у міжнародній обліковій політиці. У зв'язку з цим постає завдання по-новому осмислити підходи до проблем реалізації, критично оцінити діючий облік процесу реалізації готової продукції та порядок визначення фінансових результатів.

Мета і завдання дослідження. Метою написання дипломної роботи є розробка організаційно – методичних засад із поліпшення обліку й аудиту готової продукції та витрат на її збут для підвищення ефективності роботи досліджуваного підприємства.

Досягнення поставленої мети передбачило формування наступних завдань:

- уточнити економічний зміст поняття “готова продукція” із урахуванням специфіки досліджуваного підприємства;
- відобразити систему аналітичного і синтетичного обліку готової продукції та витрат на її збут і надати рекомендації щодо її поліпшення;
- визначити шляхи покращення рівня інформаційного забезпечення щодо збутових витрат підприємства;
- встановити умови використання інформаційних систем та комп’ютерних технологій в обліку та аудиті готової продукції та витрат на її збут на підприємстві;
- обґрунтувати ефект від проведення вибіркового аудиту готової продукції та витрат на її збут;
- розкрити і поліпшити методичні та організаційні процедури аудиту готової продукції та витрат на збут.

Об'єктом дослідження є фінансово – господарська діяльність ТЗОВ «Ганц», в якому є наявні можливості для висвітлення досліджуваних в роботі питань.

Предметом дослідження визначено теоретичні, методичні та організаційні засади обліку і аудиту готової продукції та витрат на її збут в умовах ринкових відносин з урахуванням галузевої специфіки підприємства.

Методами дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи, а саме: в процесі дослідження проблем обліку готової продукції та витрат на її збут в підприємствах, що здійснюють виробництво безалкогольних напоїв, застосовувався метод наукової абстракції; прийоми дедукції та індукції використовувалися для дослідження сучасного стану обліку і аудиту готової продукції та витрат на збут у фінансовій діяльності підприємства, аналіз і синтез – для означення проблем та перспектив розвитку підприємств з виготовлення безалкогольних напоїв. При розробці проекту внесення змін до системи ведення обліку готової продукції та витрат на збут за субрахунками та аналітичними рахунками до них використано метод проектування.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні та розв'язанні проблем обліку та аудиту, пов'язаних із готовою продукцією та витратами на її збут. Основні положення наукової новизни одержаних результатів проведеного дослідження доцільно сформулювати наступним чином:

– розроблені елементи системи обліку витрат на збут підприємств з виготовлення безалкогольних напоїв, які формують облікову політику щодо цих витрат, їх структури і ведення первинного, аналітичного, синтетичного обліку, складання внутрішньої звітності;

– систему аналітичного і синтетичного обліку витрат на збут шляхом виділення 5 субрахунків (931 – витрати на рекламу та маркетинг, 932 – витрати на зберігання готової продукції, 933 – транспортні витрати збуту, 934 – трансакційні витрати, 935 – інші витрати на збут), низки аналітичних

рахунків до рахунку 93 „Витрати на збут” і запровадження відомості аналітичного обліку витрат на збут основної та побічної продукції;

– трактування поняття “організація обліку готової продукції та витрат на її збут” як сукупності дій зі створення певної системи обліку, дотримання та підвищення рівня її злагодженості, спрямованих на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації із врахуванням форм організації, рівня матеріального та інформаційного забезпечення;

– організація вибіркового аудиту готової продукції та витрат на її збут в досліджуваному підприємстві, яка полягає у визначенні показників-індикаторів, які формують потребу проведення аудиту і забезпечують ефективний аудиторський контроль у підприємствах галузі.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що реалізація висновків і пропозицій сприятиме підвищенню ефективності обліку і аудиту готової продукції та витрат на її збут на досліджуваному підприємстві.

Обсяг та структура роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи – 138 сторінок, в т.ч.: 11 таблиць, 16 рисунків, 4 додатки. Список використаних джерел містить 190 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ ПОВ'ЯЗАНИХ З ЇЇ ЗБУТОМ

1.1. Готова продукція як обліково-аналітична категорія: сутність та класифікація

Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

Також готова продукція розглядається, як матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речової продукції (машин, взуття, одягу, тощо) підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, перевезення вантажів своїм автотранспортом та інше. На відміну від речової продукції, під якою розуміється вираз готова продукція, цей вид продукції називають “виконані роботи і надані послуги”.

Таким чином, продукція підприємства може складатися з готової продукції та виконаних робіт і послуг.

Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, паливо тощо, які перебувають на різних стадіях технічного процесу, утворюють незавершене виробництво [51,с. 315].

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади;
- б) зберігання продукції на складах підприємства;
- в) відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;

д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію);

При організації обміну продукції основним методом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю.



Рис. 1. Класифікація готової продукції

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняються від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику.

Побічна продукція – це продукція, що іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

Згідно з вимогами п.1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996 – XIV кожна господарська операція, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на даних первинного документа. Під час обліку готової продукції підприємство повинно дотримуватися основних принципів бухгалтерського обліку, які закладені в цьому Законі [167].

П(С)БО 2 «Баланс» затверджений наказом Мінфіну України від 31.03.99р. № 87 визначає зміст і форму балансу та загальні вимоги до розкриття його статей. Він передбачає, що у статті «Готова продукція» (ряд. 130) показується вартість готової продукції призначеної для реалізації в ході нормального операційного циклу [167].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999р. № 87, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 21.06.1999р. № 397/3690 визначає зміст і форму звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей [25, с.50]. В статті «Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) показується виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг) визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [25, с. 89].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246. Це положення визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси і розкриття

їх у фінансовій звітності [25, с. 37].

Терміни що наведені в П(С)БО, мають таке значення:

– запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримують для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством;

– чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Одним із основних завдань цінового обігу готової продукції є проведення різної продукції промисловості до єдиного вираження: ціновий показник дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому. В отриманні одного підсумку по різних видах продукції і полягає основне завдання оцінки продукції.

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватися відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але, оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції (робіт, послуг) також керуються П(С)БО 16 «Витрати» [160].

Одним із основних завдань цінового обігу готової продукції є проведення різної продукції промисловості до єдиного вираження: ціновий показник дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості в цілому. В отриманні одного підсумку по різних видах продукції і полягає основне завдання оцінки продукції.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» оцінку запасів (матеріалів, МПШ, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів тощо) за їх окремими видами слід розглянути на наступних етапах їх руху:

- при надходженні запасів;
- при вибутті запасів;
- на дату складання звітності.

Первісна вартість запасів визначається в залежності від способу їх надходження на підприємство. Запаси можуть надходити в результаті:

- платежі по договорах комісії, агентським узгодженням і іншим аналогічним договором на користь комітента і принципалу;
- витрати, які відображаються зменшенням власного у відповідності з Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, якщо порушені обов'язкові умови достовірності оцінки витрат [162].

Порядок формування первісної вартості готової продукції подано на рис. 2.

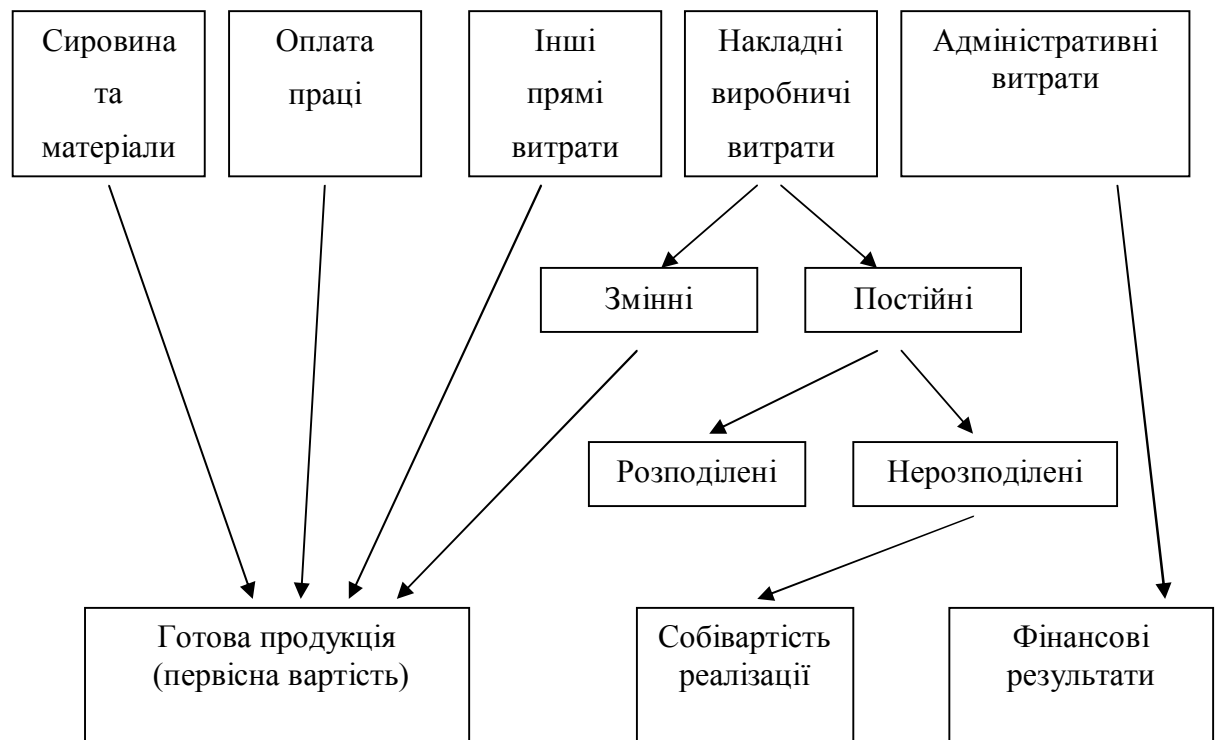


Рис. 2. Порядок формування первісної вартості готової продукції

Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від сформованої облікової політики підприємства в частині оцінки запасів при їх вибутті.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартість (за дебетом рахунку 901 «Собівартість реалізації»), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (за кредитом рахунку 71 «Дохід» від реалізації готової продукції).

Таблиця 1

Інформаційна база для аналізу виробництва та реалізації готової продукції

№ з/п	Група	Джерела інформації
1	2	3
1	Первинні документи	Акт приймання, акт про брак, відомість випуску готової продукції, накладна на здачу готової продукції на склад, прибутково-видаткова накладна, приймально-здавальні документи, рахунок-фактура, свідоцтво про якість товару, сертифікат відповідності державній системі сертифікації, товарно-транспортна накладна
2	Дані рахунків бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 90 «Собівартість реалізації» та інші
3	Облікові реєстри	Журнал 5,5А
4	Фінансова звітність	Ф.№1 «Баланс», ф.№2 «Звіт про фінансові результати», ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності»

Продовження таблиці 1

1	2	3
5	Статистична звітність	Ф.№1 – підприємництво «Звіт про основні показники діяльності підприємства», ф.№1-Б «Звіт про фінансові результати і дебіторську та кредиторську заборгованість», ф.№ 1-П (термінова) «Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (робіт, послуг)», ф.№ 1- послуги «Звіт про обсяги реалізованих послуг»
6	Інші джерела	Рапорти про випуск продукції, здачу готової продукції, дані про простої обладнання, журнал техніко-економічних показників роботи цеху, робочі наряди, дані про якість продукції, планові матеріали відповідного відділу, результати попередніх аналітичних досліджень

Перераховані джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного обліку (за інформацією на рахунках 23, 26, 36, 90). Прогнозний аналіз виробництва та реалізації продукції застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень.

1.2. Характеристика та умови визнання витрат на збут продукції

Динамічний розвиток економічних стосунків в Україні однозначно підтвердив тезу, що по мірі поглиблення та ускладнення ринкових процесів загострюється проблема реалізації готової продукції. Це спонукає до створення національної Концепції збуту продукції товарів (робіт, послуг) українських виробників, яка б виступила у ролі основи для регуляторного відображення у працях вітчизняних вчених-економістів великої кількості моделей та методів збутової діяльності більшості галузей промисловості й торгівельної сфери.

Незважаючи на належну увагу теоретиків й практиків до складних проблем збуту, доречно відзначити, що і досі не сформована єдина думка щодо суті цієї важливої, як у теоретичному, так і в практичному сенсі, категорії. Здається навіть, на перший погляд, в елементарному трактуванні збуту провідні науковці не дійшли згоди і надалі по різному трактують це поняття. Зокрема, якщо наблизений за змістом термін «реалізація» розглядається багатьма науковцями у сфері економіки, як продаж продукції, перетворення її у грошові одиниці і цей термін включений у словники, то термін «збут» не відображений у переважній більшості робіт з економічної теорії, економіки підприємств й галузей, в економічних словниках так, як, напевно, і укладачі не вважали його за економічну категорію.

Враховуючи непересічність збуту, як надзвичайно потрібної сфери підприємницької діяльності, його відчутну залежність від виробництва продукції, доцільно здійснити ґрунтовне з'ясування суті цієї економічної категорії на базі обширного аналізу праць українських й закордонних вчених-економістів, які її детально або частково вивчили. Моделюючи поняття «збут» загалом, можна повністю підтримати думки науковців, які розглядають збут як процес продажу виробленої продукції з метою заміщення товару грошима й задоволення попиту споживачів. Лише збувши товар та отримавши прибуток, будь-яке підприємство досягає своєї основної мети, а затрачений капітал набуває грошової форми [15].

Нами проведено аналіз поняття “збут” на основі вивчення праць вчених-економістів різних історичних періодів. Отримані результати подані у табл. 2

Таблиця 2

Поняття “збут” у працях вчених-економістів різних історичних періодів

№ з/п	Ініціали та прізвища вчених – економістів	Запропоновані дефініції визначення поняття “збут”
1	2	3

Продовження таблиці 2

1	2	3
1.	Ф. Кене	“Збут – це стосунки обміну і пов’язані з ними ринкові відносини які виникли за наявності різних товарів та різних власників цих товарів через розподіл праці” [51, с.58] .
2.	А.Сміт	“Збут – процес коли особа володіє товаром і має на меті не використовувати його або особисто спожити, а обміняти на інші предмети, рівна кількості праці, яку він може купити на нього або отримати в своє розпорядження” [54, с. 83] .
3.	А.Р.Ж. Тюрго	“Збутовий процес – загальна свобода продажу яка є єдиним засобом забезпечити, з одного боку, продавцеві – ціну, здатну заохочувати виробництво, з іншої – покупцеві – якнайкращий товар за якнайкращою ціною” [65, с. 79] .
4.	Жан Сей Батіст	Збут – процес за якого виробник однаково прагне позбутися як виготовленого продукту, так і грошей, виручених від його продажу. Обидва ці акти обміну неминуче мають бути реалізовані. Чим більше в кожній державі виробників та чим численніше виробництво, тим легший, різноманітніший й обширніший збут продуктів [58, с. 38].
5.	К. Маркс	Збут – це зміна форм: Товар – Гроші – Товар’ ,що ідентифікує нескінченність послідовностей товарного обміну, які формують безперервний процес звернення в системі виробництво-споживання [76, с. 52].

Продовження таблиці 2

1	2	3
6.	Дж. Р Еванс та Б.Берман	Збут – це система заходів відповідного виробника продукції із забезпечення її реалізації на ринках [62, с.158].

Отже, як свідчать дані таблиці 2, вчені-економісти доволі різноманітно трактують поняття збут. Ф.Кене розглядає збут, як стосунки обміну, в той час як А.Сміт бачить збут процесом.

А.Р.Ж. Тюрго визначає збут, як загальну свободу продажу. На думку Жана Сея Батіста, збут також виступає процесом.

К.Маркс характеризує збут у вигляді зміни форм: Товар - Гроші - Товар', в той час як Дж. Р Еванс та Б.Берман дотримуються більш класичного визначення збуту і зводять його до свого роду системи заходів для реалізації продукції.

В таблиці 3 зроблена спроба порівняння думок сучасних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів щодо понять «збут» та «витрати на збут».

Таблиця 3

Визначення сучасними вченими – економістами понять
«збут» та «витрати на збут»

№ з/п	Прізвища та ініціали вчених - економістів	Визначення понять «збут» та «витрати на збут»
1	2	3
1.	Бутинець Ф.Ф.	Збут – процес передачі виготовленого товару покупцеві на підставі авансових звітів, накладних та інших фінансових документів [22, с. 266].

Продовження таблиці 3

1	2	3
2.	Власов В.М.	Розглядає збут як комплекс заходів, що здійснюються після виходу продукції із підприємства. Збут вважається цілісною системою процесів, тоді як продаж - завершальний процес збуту товару [30, с. 85] .
3.	Гудзенко Н.М.	Збут – це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача, спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва [47, с.8].
4.	Даньків Й.А. та Остап'юк М.Я.	Розглядають збут як завершальну стадію кругообігу засобів суб'єкта господарювання, на якій здійснюються товарно-грошові відносини між виробником продукції та покупцем [51, с. 278].
5.	Зав'ялов П.С. та Демідов В.Е.	Збут дані автори сприймають як фінальну стадію – прямий контакт продавця й споживача [69, с. 120].
6.	Неруш Ю.М.	Збут – вид діяльності і структурні формування, які займаються рекламою, реалізацією, транспортуванням продукції і наданням послуг покупцям [135, с. 213].
7.	Осипов Ю. М.	Ототожнює поняття «збут» із реалізацією продукції, вважаючи це «доведення продукції до кінцевого споживача [143, с. 120].

Продовження таблиці 3

1	2	3
8.	Панкрухін А.П.	Збут - дія, яка настає з того моменту, як виріб залишив виробниче приміщення, і завершується передаванням продукції покупцеві [152, с. 92].
9.	Пушкар М.С.	Збут – це процес, який визначається принципом виробляти лише те, що знаходить попит у споживача, а не нав'язувати йому вироблену продукцію [178, с. 380]. Витрати на збут – це витрати пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача та маркетингові витрати, пов'язані з вивченням та стимулюванням попиту і розширення частки ринку виробника [178, с. 362]
10.	Скирпан О.П. та Палюх М.С.	Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) [184, с. 297].
11.	Ткаченко Н.М.	Суміщає зміст понять «реалізація» і «збут» товарів, вважаючи дану проблему визначальною для всієї економіки, адже вона виступає найпершою передумовою усього товаропровідного середовища від виробника до споживача водночас із посередником, фінансовими, страховими й іншими елементами ринкової інфраструктури [180, с. 40].
12.	Сопко В.В.	Витрати на збут – це процес, при якому на першому етапі формуються елементи затрат, на другому проводиться їх списування на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку – визначається їх можливість прямого або непрямого віднесення на вид продукту [166, с. 69].

Як свідчать дані таблиці 3, Ф.Ф.Бутинець оцінює збут як процес передачі виготовленого товару, а М.С. Пушкар як процес, який визначається принципом виробляти лише те, що знаходить попит у споживача.

В.М. Власов бачить збут як систему комплексу заходів, що здійснюються після виходу продукції з підприємства [30, с. 85]. Й.Я. Даньків та М.Я. Остап'юк вважають, що збут є завершальною стадією кругообігу засобів [51, с. 278], а на думку П.С. Зав'ялова і В.Е. Демідова, збут – фінальна стадія – прямий контакт продавця і споживача [69, с. 120].

Н.М. Ткаченко сприймає зміст понять «реалізація» і «збут» товарів, як аналогічні. Практично такої ж думки про збут дотримується Ю.М. Осипов, який ототожнює поняття «реалізація» і «збут» [143, с. 120].

Ю.М. Неруш бачить у збуті вид діяльності і структурні формування, змішуючи абсолютно різні категорії в єдину, що неприпустимо [135].

А.П. Панкрухін переконаний, що збут – це дія початок, якої з'являється в момент залишення виробом виробничого приміщення, а закінчення настає під час передавання цього виробу покупцеві [152, с. 92].

Терміни початку і завершення збуту доречно розширити від моменту складання договору на збут і до моменту проведення усіх розрахунків, з ним пов'язаних. Вважаємо, що варто виділити такі стадії збуту: підготовча – підготовка договору на збут та інші підготовчі процедури; основна – власне сам збут; завершальна – проведення усіх розрахункових операцій, пов'язаних зі збутом.

Нині період системного застосування у практичній діяльності підприємств ідеології зорієнтованості збуту на споживача із урахуванням вітчизняної специфіки. Напевно, це спричинило хибну тезу, що для українського підприємництва з'явився період відродження збуту, тобто відродження зацікавленості до змісту та організації збуту підприємства й свідомо кон'юктур вітчизняної економіки. Загальну зорієнтованість збуту на споживача підмінює розчарування, викликане нереалістичними надіями і завищеними очікуваннями. Очевидно, що винен в такій ситуації не

маркетинг, а намагання українців відшукати в ньому панацею від ринкової стихії.

Керівники вітчизняних підприємств, допускають досить розповсюджену помилку – віру у безвідмовність маркетингу.

Проте, по-перше, будь-яка теорія, а особливо економічна, має бути апробована на вітчизняному ґрунті; по-друге, цей ґрунт ще мало підготовлений для переконливого сприйняття маркетингу як власної ідеології. У справедливості останнього твердження не складно переконатись, якщо звернутись до досвіду виконання договірних зобов'язань й стану платіжної дисципліни, зробити спробу оцінки реального рівня економічної злочинності в нашій країні. Лише докорінне реформування української економіки водночас із приватизацією державного майна, господарською лібералізацією підприємництва та правовою регламентацією стосунків щодо власності на майно й кошти сприяло б формуванню незаангажованого погляду на роль збуту.

Підтримуємо думку, що ніщо так не переконує у важливості збуту для товаровиробників як постійне зростання витрат на цей вид діяльності. У наведеній вище тезі змістове навантаження спрямоване не лише на витратах на збут, але й на всеохопну збутову спрямованість підприємництва, на важливість вибору раціональних форм розподілу товарів й каналів руху товару.

Якщо розглядати поняття “збут” і “діяльність зі збуту продукції”, то на нашу думку, збут – це процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розраховується за неї та отримує її у власність, а діяльність зі збуту продукції – це діяльність менеджерів, спрямована на забезпечення процесу збуту продукції.

З іншого боку, діяльність у сфері збуту це не стільки продаж виготовленої продукції, а пошук ринків її збуту, та виявлення всіх чинників

які б сприяли збільшенню клієнтської бази, та збільшенню попиту і активне впровадження даних чинників для оптимізації збутового процесу.

Такі тенденції зсуву центру витрат із власне виробництва на збут спостерігаються нині і в українській економіці. Опрацьовуючи низку досліджень, щодо господарського циклу продукції, констатуємо, що на сьогодні тільки 2% часу відводиться на виготовлення товару, а 98% - пов'язані з його збутом [70, с. 250].

За основними стадіями руху товару структура витрат наступна: на перевезення (включно із завантаженням і розвантаженням транспортних засобів) – 62,5 % і на складування – 37,5%. Поточним витратам належить – 86,1 %, а одноразовим витратам – 13,9 % [70, с. 254].

Поняття «збут» може проявлятися у таких формах:

1) Як фінальна стадія діяльності товаровиробника. Організація здійснення даної стадії господарсько-фінансової діяльності, що дає змогу реалізувати його економічний інтерес, завершальні операції цієї стадії господарської діяльності товаровиробника, задоволення економічного інтересу товаровиробника;

2) Як супровід готової продукції. Зберігання – відвантаження – транспортування, доставлення товару до місць збуту, розміщення товару в місцях продажу;

3) Як прояв промислового капіталу підприємства у вигляді вартості його продукції. Зміна форм вартості товару, стадія перетворення промислового капіталу у грошовий (Т-Г);

4) Як стадія проходження товару - елемент матеріального потоку. Постачання товару споживачеві Рух товару у вигляді матеріального потоку. Виробництво - розподіл за каналами руху товару - надання товару покупцеві.

5) Як господарські зв'язки з постачання продукції. Організація господарських стосунків (ринкових зв'язків із руху товару); операції з комплексного управління збутовою діяльністю товаровиробника; задоволення потреб кінцевих споживачів товару.

Збут займає відповідне місце в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства. Для глибшого розуміння місця збуту в інформаційному середовищі та обліковій системі підприємства, рисунок 3.

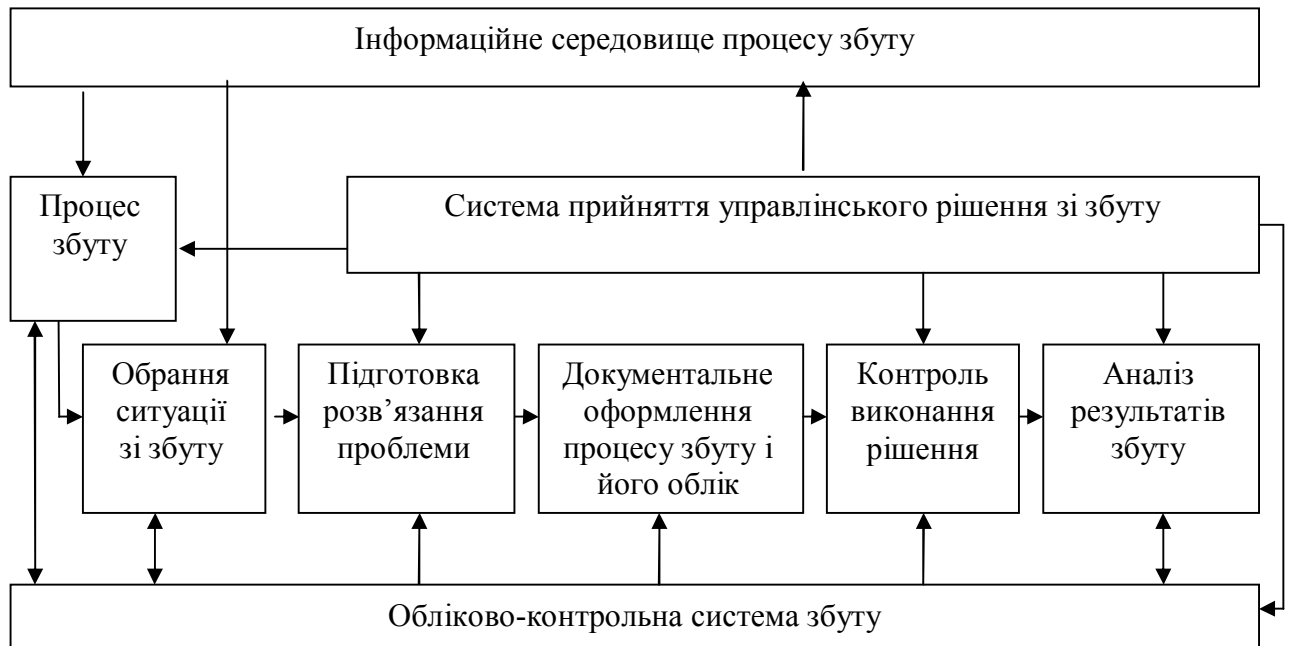


Рис. 3. Інформаційне середовище та облікова система процесу збуту в підприємстві

На рис. 3 подано збут у взаємозв'язку з різними чинниками, які суттєво впливають на політику підприємства, та від яких залежить загальний успіх його господарсько-фінансової діяльності.

Для того, щоб правильно зрозуміти суть орієнтації на збут товаровиробників спробуємо узагальнити опис змісту діяльності у сфері збуту.

За нашим переконанням, під діяльністю, у сфері збуту, доцільно розуміти процес підготовки договірної бази для збуту, просування готової продукції на ринок та організації товарного обміну, проведення усіх необхідних розрахунків між партнерами зі збуту. Під готовою продукцією, в наших дослідженнях розуміємо, завершену у процесі виробництва продукцію (безалкогольні напої), яка може бути запропонована на ринку як товар [126, с. 23].

Мета збуту - похідна від мети підприємства, де нині переважає максимізація прибутку. Тому нам необхідно з'ясувати природу прибутку, отриманого від діяльності у сфері збуту.

Досягнення даної мети, на наш погляд, можливе за успішного виконання наступних завдань в діяльності у сфері збуту:

- оптимальне заповнення виробничих потужностей замовленнями;
- прискіпливий відбір раціональних каналів розподілу руху товару;
- мінімальні сукупні витрати в господарському циклі товару;

Основні функції збуту можна об'єднати у три групи:

- 1) функції пов'язані з угодами;
- 2) логістичні функції;
- 3) функції обслуговування [149, с. 145].

Під час реалізації цих функцій між учасниками процесу обміну виникають п'ять потоків: фізичні (переміщення товарів від виробника до споживача), фінансові, потоки прав власності, потоки замовлень, інформаційні потоки.

Відзначимо, що в аналітичній роботі щодо процесу збуту і витрат, які пов'язані з ним, варто приділяти значну увагу його безпосередньому плануванню, як вагомому аспектові здійснення усієї збутової політики підприємства. Вироблені в процесі планування ідеї, переносяться в сферу практичних дій.

Основні стадії розробки плану збуту підприємства, можна подати в такій послідовності:

- 1) формування прогнозів загальногосподарської і ринкової кон'юнктури;
- 2) підготовка прогнозу збуту підприємства;
- 3) розробка фінансового кошторису збуту;
- 4) встановлення різноманітних норм, пов'язаних зі збутом;
- 5) вибір каналів розподілу товарів;
- 6) складання планів збуту;

7) розробка планів підготовки і розповсюдження торгово-збутової інформації;

8) статистичний аналіз процесу збуту в часовому й сегментному вимірах [165, с. 210].

Звідси, планування збуту розпочинається із підготовки прогнозів ринкової кон'юнктури й збуту щодо галузі загалом, і підприємства зокрема. Можуть розроблятися прогнози: короткотермінові - на 3-12 місяців, середньотермінові - 1-5 років, довготермінові - на 5-25 років. Зазвичай, такі прогнози базують тільки на поглиблених маркетингових дослідженнях розвитку економіки, в тому числі на прогнозах науково-технічних перспектив.

На третьому етапі планування збутової діяльності підприємства визначається фінансовий кошторис збуту, в якому провідне місце відведене витратами обігу. Вони можуть бути розраховані на основі прогнозів обсягу продажу і торгівельних витрат. В результаті узагальнення окремих кошторисів для кожної товарної групи складається зведений кошторис збуту. Загальні торгівельні витрати складаються із заробітної плати відділу управління збутом, транспортних й складських витрат, торгових знижок і т. д. Відповідальність за складання кошторису й контроль за його дотриманням покладається на керівництво відділу управління збутом продукції підприємства.

Відповідальним моментом у плануванні є встановлення завдань щодо збуту продукції на певний проміжок часу. Їх визначення не можна зводити до механічного поділу обсягу збуту продукції на число уповноважених, на яких покладена відповідальність загалом за збут продукції підприємства чи окремої її групи, або в певному географічному районі чи секторі відповідного ринку. На обсяг роботи цих уповноважених, на наш погляд, впливає чимало складних чинників : географічні чинники, готова продукція (товар): один вид, група, повний асортимент, характер діяльності (відвідування нових

клієнтів, повторні замовлення, спеціалізовані види робіт), одиниця виміру збуту, база виміру результатів, стандартний період часу, база винагороди.

Найефективнішою системою стимулювання збуту вважається система виплат преміальних сум понад заробітну плату. Можуть широко використовуватися і системи групового заохочування, спрямовані на стимулювання діяльності товарних груп.

Відбір каналу збуту, що є одним із етапів планування, відбувається з таким розрахунком, щоб протягом значного часу збути максимальну кількість продукції із мінімальними витратами. Під час такого відбору вважаємо, доцільно враховувати: розмір й доступність ринку; величину витрат на транспортування й зберігання запасів; традиційність або рівень знижки для посередників; обсяг спеціальних знань, потрібних для продажу товарів кінцевому споживачеві.

Будь-яке підприємство безперервно намагається скоротити шлях товару від заводу до споживача з метою збільшення обсягу продажу і зменшення сум витрат. Тому й метою обирається один із каналів збуту, що уже розглядалися вище.

На підставі виконання даних етапів планування розробляється план збуту, цей план повинен передбачати наступні основні елементи:

- 1) обсяг продажу, розподілений на певні проміжки часу і товарні групи;
- 2) канали збуту;
- 3) кошторис витрат обігу.

Підприємство формує річні й поточні (квартальні, місячні) плани, що погоджуються з іншими планами маркетингу: програмою рекламної діяльності, планом асортименту продукції тощо.

Важливим сегментом системи планування є також розробка планів торгово-збутової інформації. Збутові підрозділи є і постачальниками, і споживачами такої інформації. Значення торгівельно-збутової інформації полягає у забезпеченні серйозного впливу на оптові підприємства, фірмові магазини, торгових уповноважених відділів збуту.

Торгово-збутова інформація передбачає: усі види показу товарів групам працівників всередині фірми, посередникам торгівельно-розподільчих організацій, іншим зацікавленим особам; інструктажі для торгівельних уповноважених й торгівельні конференції; комерційну кореспонденцію та бюлетені; підручники і навчальні посібники; рекламу для торгівельних працівників; каталоги для них та інші види видань для посередників; документи й рекламні матеріали, що використовуються торгівельними уповноваженими; показові зразки; поштові і рекламні матеріали для посередників ; матеріали виставок, які організуються для працівників торгівлі.

Відзначимо, що метою планування торгівельно-збутової інформації є постійна й оперативна передача нових комерційних відомостей торгівельному персоналу підприємства і через нього – в торгово-розподільчу мережу. План розповсюдження торгово-збутової інформації визначає, що треба повідомити, в яких обсягах, коли, кому і де. Він має бути зорієнтованим на посередника і враховувати його проблеми. Будь-яка неточність у передачі відомостей призводить до втрат цінної інформації, за які згодом підприємство-виробник розраховується так само, як і за прорахунки у виробництві або рекламі [36, с. 452].

Завершальним етапом планування збуту є статистичний аналіз процесу збуту. Завдання його полягає у своєчасному повідомленні про будь-які істотні відхилення від планів і кошторисів збуту. У зв'язку з цим, треба переглянути плани й кошторис із урахуванням дії новітніх чинників.

На підставі проведеного нами аналізу відібрані й розглянуті визначення, що найбільше уособлюють різні підходи до поняття «збут», а це дозволило зробити відповідний висновок. За наявності у наведених поняттях спільних елементів: виробник (продукція, товар) і споживач (продаж), існують різні уявлення про сукупні дії щодо товару, з початкової позиції (готова продукція) до завершальної стадії (продажу). У різноманітності базових

понять у тлумачень збуту, знаходимо збут як систему. Ці тлумачення взаємопов'язані між собою і мають відповідні змістові особливості.

Викладене вище однозначно свідчить про спільну змістову природу понять «реалізація», «збут», «розподіл» і «рух» товару як системи заходів, котрі забезпечують чітку і цілеспрямовану діяльність з продажу продукції. Так, у багатьох трактуваннях поняття "реалізація" акцент зроблено на продажі продукції. Основою руху товару, є організація процесу досягнення мети із формування продукції за споживачами і організація продажу.

Вивчення й аналіз трактувань вченими-економістами поняття «збут» дали змогу зробити висновок, що збут – це процес, а поняття «діяльність зі збуту продукції» - це діяльність людей, що спрямована на забезпечення процесу збуту продукції. Дані визначення забезпечують більшу чіткість в тлумаченні економічних категорій.

1.3. Принципи, завдання та проблеми обліку витрат на збут готової продукції

Основне завдання будь-якого підприємства, на нашу думку – отримання прибутку, збут продукції, товарів високої якості із мінімальними витратами. Тому визначальним завданням обліку витрат збуту готової продукції варто розглядати встановлення обсягу випущеної з виробництва продукції та їх збуту; виявлення реальних витрат зі збуту продукції; контроль та аналіз собівартості проданої продукції та показників що впливають на її зниження; обчислення фінансових результатів функціонування підприємства за різні проміжки часу.

Виходячи з викладеного вище, завданнями обліку витрат на збут готової продукції є:

– виконання вимог і процедур, відображених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку 1- 6 (накази Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і від 28 травня 1999 р. № 137) тощо;

- облік та системний і безперервний контроль за виконанням вимог до збуту за кількістю, якістю та асортиментом продукції згідно із запитами замовників;
- облік і встановлення сум витрат на збут продукції підприємства;
- точне та своєчасне документальне оформлення виробленої продукції для наступного її збуту;
- перманентний контроль за рівнем рентабельності основного виробництва та рентабельності структурних підрозділів і підприємства загалом;
- встановлення резервів наступного зростання ефективності виробництва;
- виконання вимог щодо повного відображення усіх витрат на збут продукції підприємства за їхніми сегментами та постійне порівняння витрат із доходами, встановлення фінансових результатів діяльності підприємства загалом, його підрозділів, видів продукції;

В сучасних умовах, система фінансового обліку і контролю на промислових підприємствах не зовсім повно відповідає ринковим вимогам. Головними стримуючими елементами на нашу думку виступають: відсутність нових методичних рекомендацій для обліку витрат на збут у харчовій промисловості; не повне відображення збутових витрат в нормативно-правовій базі; неефективність окремих первинних документів, що стосуються обліку і контролю витрат.

Окремого вдосконалення вимагають проблеми обліку і контролю на основі інформаційних технологій, а також елементи, які мають відношення до формування собівартості продукції [66]. Вирішення поставлених вище завдань, дасть змогу вийти на якісно новий рівень організації обліку збутових витрат і підвищить ефективність його управління у процесі економічної діяльності суб'єктів господарювання. Отже, консолідовуючи наведену вище інформацію, зауважимо, що облік і контроль витрат на збут потребують окремого вдосконалення із концептуальної точки зору.

Облік у промисловості, як й в інших галузях економіки України є одним із найсуттєвіших джерел фінансово-економічної інформації, засобом спостереження за діяльністю підприємства та знаряддям охорони різних форм власності в нашій державі.

Дані поточного бухгалтерського обліку (облікові документи, записи) потрібні, насамперед, працівникам самих підприємств у їхній повсякденній роботі; вони також є основою для наступного покращення збуту.

Відповідно до програми реформування бухгалтерського обліку в Україні із застосуванням міжнародних стандартів, облік має відповідати певним вимогам. Перша вимога – раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований й добре відлагоджений облік – це основа правильного ведення господарства. Наступна вимога – ясність і зрозумілість обліку. Третя вимога – простота, чіткість, точність та повнота поточних й звітних даних, попередження різноманітних спроб фальсифікації дійсності, подолання значних недоліків в організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в проведенні контролю за господарсько-фінансовою діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про витрати на збут за звітний період згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" № 87 від 31 березня 1999 р [159, с. 90]).

Ще одна вимога – дієвість й достовірність поточних та звітних даних за Положенням (стандартом) 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах". Помилки, породжувані халатним ставленням працівників обліку до своїх обов'язків, що призводить до заплутування облікових даних, а це водночас, сприяє виникненню нагоди для зловживань. Остання вимога – порівнювання звітних даних нинішньому періоду із даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами, даними бізнес-планів підприємства. Тут потрібен єдиний підхід до оцінки об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності і т. д. [95, с. 120]

Нинішня ситуація в економіці України вимагає зміни принципових підходів до системи господарювання і розвитку неординарних форм й методів менеджменту в підприємстві.

Вагомий внесок у розробку визначальних принципів обліку витрат, зокрема витрат на збут готової продукції, зробили вчені-економісти Бутинець Ф.Ф. [20], Голов С.Ф. [38], Дерій В.А. [53], Задорожний З.В. [73], Литвин Ю.Я. [114], Лінник В.Г. [113], Малюга Н.М. [118] й інші.

Принципи (від лат. *principium* — начало, основа) обліку і аудиту витрат на збут — це важливі засади, на яких реалізуються функції обліку і аудиту суб'єктів підприємницької діяльності в економічному середовищі на мікро-рівні щодо цього сегмента витрат [110, с. 125].

За Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ведення обліку й складання звітності на підприємствах харчової промисловості, базується на наступних принципах: автономності, безперервності, єдиного грошового вимірника, історичної (фактичної) собівартості, обачності, нарахування та відповідності витрат, періодичності, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою [167].

Принцип автономності в нашому випадку означає – ведення обліку витрат на збут на кожному підприємстві відокремлено від особистих зобов'язань засновників (власників). Цей суб'єкт має дотримуватись принципу автономності у всіх аспектах діяльності незалежно від його організаційно-правової форми.

Принцип безперервності з позицій витрат на збут полягає в тому, що підприємства за його засновницькими документами має намір вести свою господарську діяльність постійно. Активи підприємства, за цим принципом, відображаються в обліку і балансі за оцінкою їх фактичного придбання, власного виробництва, а не за ринковою ціною в окремі періоди року. Витрати на збут відображаються в обліку та звітності безперервно, що дає змогу встановити на будь-яку звітну дату результати збутової діяльності

підприємства і забезпечує довіру до нього акціонерів та інвесторів під час вкладання капіталу.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає відображення здійснених виробничо-господарських операцій тільки в одному грошовому виразі, з метою проведення якісного аналізу діяльності підприємства. Водночас, операції зі збуту можна відображати в обліку за кількісними, умовно-кількісними вимірниками для контролю окремих операцій, але основним для обліку є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити господарські факти, явища та процеси, в тому числі і процеси щодо витрат на збут.

Принцип історичної (фактичної) собівартості — це відображення в обліку сировини, матеріалів, засобів праці, реалізованої продукції за собівартістю їх виробництва, тобто за фактичними витратами. Цей принцип ґрунтується на грошовому вимірнику використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів суб'єктом господарювання у створенні нового продукту. Метою його є визначення ефективності господарювання, використання показника собівартості для обчислення ціни виробника, порівняння з цінами на товарному ринку. Даний принцип виступає суттєвою умовою при формуванні ціни реалізації готової продукції для кінцевих споживачів. Витрати на збут у фінансовому обліку не включаються в собівартість реалізації, а відносяться на фінансові результати.

Принцип обачності (обережності) — передбачає формування облікових даних про витрати на збут, тільки на основі перевіреної документації по здійснених фактах господарської діяльності. Обачність й обережність полягають у запобіганні зростанню витрат на виробництво, потенційних втрат від стихійного лиха, виробничих аварій та інших негативних явищ завдяки наявності страхових резервних фондів. За рахунок коштів цих фондів компенсуються збитки, завдані підприємству.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат застосовується в обліку для визначення моменту здійснення витрат й отримання доходів.

Відповідно даному принципу витрати і доходи фіксуються в обліку, тільки тоді коли безпосередньо були нараховані і ніколи не залежать від термінів отримання коштів від кінцевих споживачів і замовників. Альтернативним виступає касовий метод, при його використанні на практиці, витрати на збут визнаються тільки за умови зарахування коштів від покупців і замовників на розрахунковий рахунок або в касу підприємства за реалізовану продукцію.

Принцип періодичності має на меті формування поняття «звітний період» з ціллю постійного і безперервного контролю та аналізу результатів фінансово-господарської діяльності підприємства за окремі відрізки часу. Періодичність облікового періоду впродовж календарного року необхідна для контролю розрахунків із бюджетом, тобто правильності та своєчасності нарахування й повноти сплати податків за відповідний період. Крім того, періодичність обліку дозволяє підготувати оперативну інформацію для фінансового менеджменту, маркетингової діяльності та інших потреб менеджменту.

Принцип повного висвітлення базується на елементах, що відображають результати фінансової діяльності за звітний період суб'єкта господарювання. Тому фінансова звітність не обмежується лише основними формами фінансових звітів, а містить додатково ще і примітки. У примітках до фінансової звітності розкривають: методи облікової політики, що були застосовані в процесі ведення фінансового обліку підходи до оцінювання статей річної фінансової звітності, наводяться роз'яснення щодо змін в обліку, які були внесені протягом року.

Принцип послідовності – це постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Принцип облікової політики передбачає додержання у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності протягом тривалого часу обраних методів визнання витрат на збут.

Принцип превалювання (переваги) сутності над формою передбачає, що операції зі збуту мають обліковуватись таким чином, щоб відобразити їх економічний зміст, а не юридичну форму, тобто перед бухгалтером постає

завдання показати, насамперед, як певна операція впливає на цінності підприємства, а не які тут виникають права і зобов'язання.

Крім наведених вище принципів, вважаємо, що облік та звітність витрат на збут готової продукції можна ще доповнити наступними принципами:

1. Принцип спрямованості проведених витрат на забезпечення прибутку. Доцільність здійснених витрат проявляється саме під час реалізації. Така закономірність дає змогу формувати прибуток – кінцеву мету діяльності підприємства, а, отже, і доцільність проведення витрат. Спрямованість на прибуток повинна бути не лише завершальною умовою реалізації готової продукції покупцям, але й виступати його особливим принципом обліку та звітності.

2. Принцип встановлення і відстежування максимальної ціни. Кожне підприємство промисловості, на наш погляд, при реалізації власної продукції повинно вказувати у первинній документації та договорах максимальну ціну готової продукції, яка надходитиме до кінцевого споживача. Використання такого принципу забезпечить реальність регулювання цін. Адже якщо торгова націнка на готову продукцію для кінцевого споживача завищеною, то такий споживач надасть перевагу іншому підприємству, а, отже, витрати на збут в кінцевому випадку виявляться неоправданими. Покупець-посередник після реалізації продукції повинен надіслати звіт підприємству про виконання цієї умови договору із зазначенням кількості реалізованої продукції та залишку на балансі магазину.

3. Принцип зменшення витрат на збут на одиницю при додатковій реалізації продукції. Даний принцип свідчить про раціональність розрахунку попередніх витрат на збут, таким чином він мінімізує наступні витрати на збут. Додаткова реалізація збільшить обсяги поставки безалкогольних напоїв, коло покупців, додатковий прибуток відображений у «Звіті про фінансові результати», що дасть змогу збільшити суми премій працівникам відділу збуту. Такий розгляд майбутніх подій є найбільш позитивним для підприємства із виготовлення безалкогольних напоїв, проте може бути і

варіант не реалізації додаткової продукції із різних причин. У цьому випадку підприємство може зазнати суттєвих втрат.

4. Принцип нелінійних змін витрат на збут і їх значного впливу на кінцеву ціну продукції. Витрати на збут, що є одними із останніх в ланцюжку нагромаджувачів витрат, також можуть суттєво впливати на кінцеву ціну. Нагромаджені протягом року витрати на збут дають змогу спрогнозувати і відкоригувати подальші дії облікової служби щодо збуту безалкогольних напоїв.

Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення. Важливим аспектом вивчення питання обліку витрат на збут є дослідження його проблем.

Почнемо із загальних проблем розвитку підприємств із виробництва безалкогольних напоїв. До них можемо віднести наступні:

- невисока конкурентоспроможність цих підприємств на зовнішньому ринку, що означає низький зовнішній дохід. Поняття «витрати на збут», як і його використання у цьому випадку практично нівелюється, не кажучи вже про оптимальний розрахунок планових показників щодо витрат на збут;

- зростання цін на безалкогольні напої, не завжди прямо пов'язана із витратами на збут, але, все-таки, певна залежність існує. Зростання цін на безалкогольні напої впливає на зменшення обсягів покупок споживача, відповідно і на загальну суму виручки від реалізації готової продукції, а значить і на окупованість витрат доходами. Тому вважаємо, що зростання цін прямо чи опосередковано впливає на суми витрат, пов'язані зі збутом;

- технологія виробництва безалкогольних напоїв повинна наближатись до міжнародних вимог. Тому для їх дотримання пропонуємо в підприємствах-товаровиробниках вести журнали якості випущеної продукції із передбаченням таких показників якості: обсяги виробленої продукції підприємством в розрізі його цехів і за сортами, обсяги забракованої продукції по підприємству і в розрізі цехів, обсяги проданої підприємством за сортами, обсяги забракованої покупцями продукції та журнали якості

купленої покупцями продукції. Такі журнали дадуть змогу удосконалити процес виробництва і збуту безалкогольних напоїв;

– збільшення заробітної плати працівникам підприємств із виготовлення безалкогольних напоїв за рахунок купівлі власної продукції формує внутрішні витрати на збут, які трактуються, як зовнішні. З одного боку, збільшення зарплати працівникам сприятиме зацікавленості у вищій якості виробництва безалкогольних напоїв, а з іншого – купівля продукції власного виробництва забезпечить зростання загального доходу (виручки) підприємства.

Ми розглянули проблемні аспекти готової продукції на підприємствах із виготовлення безалкогольних напоїв та їх взаємопов'язаність із витратами на збут. Звідси, вважаємо за необхідність сформулювати наступні напрямки досліджень щодо обліку витрат на збут готової продукції:

- встановлення структури і складу витрат на збут в підприємстві;
- обґрунтування методики обліку формування та розподілу витрат на збут;
- визначення об'єктів обліку витрат на збут і забезпечення на кожному з них постійного та належного спостереження за господарськими операціями і процесами;
- забезпечення відповідного документального оформлення господарських операцій, групування та узагальнення даних і формування звітних показників про витрати на збут за видами продукції, ринками збуту, напрямками витрат, структурними підрозділами і загалом по підприємству.

Отже, узагальнюючи наведену вище інформацію, зауважимо, що важливою умовою ефективного менеджменту в промисловому підприємстві є отримання повної, достовірної та оперативної формації про витрати (в тому числі витрати на збут), які формують собівартість виготовленої продукції, проте існує низка проблем обліку, які не в повній мірі дають змогу використовувати інформаційні потоки для максимально ефективного управління підприємством.

Висновки до розділу 1

Здійснене дослідження особливостей теоретичних засад обліку готової продукції та витрат пов'язаних з її збутом, дозволило зробити наступні висновки:

1. Готова продукція – це продукція, що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

2. Поняття “збут” розглядаємо як процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розраховується за неї і отримує її у власність. Водночас, діяльність зі збуту продукції визначаємо як діяльність менеджерів, спрямовану на забезпечення процесу збуту продукції.

3. У зв'язку з тим, що витрати зі збуту є частиною повної собівартості реалізованої продукції та до певної міри впливають на фінансовий результат, тому доцільно здійснювати їх розподіл між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком.

4. До проблематик обліку і аудиту готової продукції та витрат на її збут, крім загально відомих проблем, необхідно долучити і такі проблеми:

- з'ясування структури і складу готової продукції, та витрат на збут підприємств сфери промислового виробництва безалкогольних напоїв;
- встановлення об'єктів обліку витрат на збут продукції і забезпечення на кожному з них належного відображення господарських операцій;
- забезпечення відповідного документального оформлення господарських операцій, групування та узагальнення даних і формування звітних показників про готову продукцію та витрати на збут за видами продукції (робіт, послуг), ринками збуту, напрямками витрат, структурними підрозділами і загалом по підприємству.

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО – АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ЇЇ ЗБУТОМ

2.1. Нормативно-правова база і документальне оформлення операцій, пов'язаних з обліком готової продукції та витратами на збут

Формуючи нормативно-правову базу, законодавець встановлює "правила гри" або юридичні аспекти економічної діяльності, які обов'язкові до виконання всім контрагентам фінансово-економічної сфери – виробничі підприємства, покупці, замовники, органи влади. До вище перерахованих правил відносять Закони України, Нормативно правові акти, які визначають умови діяльності суб'єктів підприємницької діяльності на ринку та їх відносини з державними структурами. Правові норми поширюються на проблеми якості продукції й безпеку праці, на взаємостосунки профспілок та адміністрації тощо.

Управління вітчизняною економікою на законодавчому рівні здійснюється Верховною Радою України, а на виконавчому - регулюється декретами і постановами Кабінету Міністрів України, нормативними актами профільних міністерств і відомств, та указами Президента. Вище наведена законодавча база, координує відносини фізичних і юридичних осіб, та визначає взаємну відповідальність учасників один перед одним.

Пакет законів, що регулюють економічні взаємовідносини між учасниками ринку в Україні, напрацьовується. Нині операції, пов'язані з обліком готової продукції та витрат на збут продукції (робіт, послуг), здійснюються на підставі:

- Закону України “Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини” від 06.09. 2005 р. № 2809 - IV [175];
- Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [167];

- Наказу Міністерства Фінансів України “Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств і організацій ” від 30.11.1999 р. № 291 [170];

- Наказу Міністерства Фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 “Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку ” [171];

- Наказ ДПАУ “Про заходи щодо забезпечення виконання ЗУ «Про фіксований сільськогосподарський податок» та заповнення форми” № 170 від 26.03.2004 р. [172].

Баєвська Л.Л. зазначає “... незважаючи на те, що в даний час бухгалтерський облік регулюється через законодавство та інші нормативно-регулюючі документи, його не слід розглядати як стандартну технологію, суть якого зводиться до алгоритму і програми збору інформації. Він є динамічною системою, що постійно удосконалюється і змінюється” [5 , с. 13].

Вагому роль в управлінні процесом збуту, займає антимонопольне законодавство, яке у значній мірі забезпечує повноцінну конкуренцію на ринку економічних відносин. Його було запропоновано законом Шермана (США) ще у 1830 році [29, с. 40].

З метою запобігання негативного впливу, монопольних утворень на діяльність окремих промислових підприємств, держава і застосовує антимонопольне законодавство.

Основні принципи антимонопольного регулювання діяльності суб'єктів господарювання визначено в Законі України "Про захист економічної конкуренції" від 11.01. 2001 р. № 2210-III [173].

Згідно з цим законом, протидія монополізму виробників досягається шляхом заборони, обмеження або припинення виробництва товарів, потрібних для ринку; нав'язування контрагентові не вигідних для нього умов угоди або інших умов, що ним не передбачені; відмови від збуту або

закупівлі, що дискримінує учасників господарського обігу за відсутності альтернативних джерел постачання чи збуту; нав'язування громадянам примусових заходів щодо продажу товару; порушення порядку використання вільних цін або знищення державних і верхньої межі регульованих цін; порушення обсягу збуту або закупівлі, що дискримінує учасників господарського процесу за відсутності альтернативних джерел постачання чи збуту.

Важливим сегментом фінансового обліку готової продукції є документальне оформлення операцій з її реалізації. На нашу, думку формування інформації, в таких документах має певні проблеми.

Погоджуємось з позицією М.С. Пушкаря, який зауважує наступне:

1) процес обліку великою мірою застарілий – консерватизм обліку виявляється в його значному нехтуванні інновацій, які, попри все, відбуваються в управлінському середовищі;

2) повна, або часткова відсутність інформаційних ресурсів – даний постулат характеризується мізерною кількістю звітних форм;

3) незлагодженість контактів облікових ресурсів із управлінським світом, котрий облік координує;

4) примітивізм облікової системи документування операцій з готовою продукцією та витратами з її збуту проявляється у рутинних способах опрацювання інформації;

5) архаїчність документального оформлення операцій зі збуту, які в сучасному комп'ютеризованому світі ґрунтуються на теоретичних засадах минулих епох (середньовіччя, ранній капіталізм);

6) некваліфіковані бухгалтери котрі, в принципі, володіють навиками документального оформлення даних, але не знають, що треба обліковувати і для чого (або кого) потрібна та інформація, котру отримують у фінансовому чи управлінському обліку та контролінгу [181, с.250].

За належної організації фінансового обліку до того, як скласти необхідні документи на відвантаження готової продукції (виконання робіт чи послуг),

потрібно здійснити ґрунтовну аналітичну роботу щодо доцільності такої операції, її значення для формування фінансових результатів підприємства з урахуванням усіх позитивних й негативних чинників. На нашу думку, на практиці, як правило, основну увагу під час реалізації готової продукції (робіт, послуг) звертають на ціну продажу, незважаючи на інші аспекти [127, с.10].

Часто це призводить до того, що замість прибутку від реалізації готової продукції підприємства отримують збитки.

Ухвалюючи рішення щодо реалізації продукції, управлінець зобов'язаний одержати інформацію не тільки про її виробничу собівартість, а й враховувати певну відповідну частку адміністративних витрат, та враховувати особливості облікової системи обліку [123, с.17].

По-перше необхідно враховувати, що продаж продукції, робіт і послуг оподатковується податком на додану вартість, тому прибуток від реалізації зменшується на суму ПДВ, із урахуванням суми податку на прибуток, збиток буде ще більшим від суми оподаткування. Водночас, необхідно зважати на те, що витрати на збут, як правило, обернено пропорційні до розміру партії продукції, котру реалізує підприємство, хоч загальна величина цих витрат зі збільшенням обсягу реалізації продукції зростає. У розрахунку на одиницю продукції питомі витрати на збут збільшуються майже адекватно до зменшення партій продукції, що реалізують. У зв'язку з цим, у кожному конкретному випадку необхідно до оформлення документів на реалізацію продукції всебічно оцінити доцільність відвантаження її саме за цими умовами. Визначальними тут є ціна реалізації та повна собівартість партії.

Такий підхід доволі узагальнений, адже за конкретної ситуації треба враховувати низку інших чинників. Поведінка керівництва підприємства ТзОВ «Ганц» на ринку повинна бути максимально гнучкою. Воно має блискавично реагувати на усі зміни кон'юнктури, допускаючи навіть відхід від здорового прагматизму на відповідному тактичному відтинку задля забезпечення стратегічної мети. Так, ми підтримуємо ідею, що інколи за

явної невігідності поставки своїм транспортом невеликої партії товару віддаленому покупцеві. Проте це може бути виправданим міркуваннями щодо розширення ринку збуту продукції в інших регіонах. За пасивної політики на ринку, вони змушені були б обмежитись його внутрішніми можливостями, що не дало б змоги збільшувати обсяг виробництва.

Отже, за відповідної ситуації, особливо з рекламною метою, відступ від раціоналізму у формуванні прибутку можна обґрунтувати. Проте, тривалість такого періоду має бути контрольованою і всебічно виваженою. За відсутності позитивних зрушень щодо замовлень на продукцію від такої політики треба відмовлятися.

Реалізацію продукції, виконання робіт і надання послуг підприємства здійснюють за договорами, укладеними із покупцями чи замовниками. Водночас договори є, в основному, документами фінансового обліку, окремі умови, що містяться в них, мають важливе значення. Це, насамперед, умови поставки продукції (виконання робіт, надання послуг), обсяги, вартість, а також терміни виконання [141, с. 60].

Треба зазначити, що в управлінському обліку договори продажу (виконання) мають більше значення, ніж у фінансовому, адже в останньому відображаються вже наслідки, зумовлені дотриманням чи недотриманням договорів, як в управлінському потрібно контролювати їхнє виконання [132, с. 320].

Проте, вітчизняна практика така, що договори, як правило, зберігаються (закономірно) у бухгалтерії і їхні вимоги до безпосередніх виконавців – менеджерів центрів відповідальності – якщо й доводяться, то обмежено: за обсягом і термінами поставок. Тому жодних розрахунків щодо доцільності поставки продукції за цим договором, причому окремими партіями, не складається як у бухгалтерії – через нестачу часу для цього, так і в центрах відповідальності безпосередньо – внаслідок недостатньої поінформованості про умови конкретного договору. За нашим спостереженнями, це зайвий раз засвідчує про недосконалість бухгалтерського обліку і необхідність його

поділу на фінансовий та управлінський, причому останній може не обмежуватись лише контролем формування витрат на виробництво.

Отже, вихідним моментом обліку документального оформлення готової продукції та її реалізації (виконання робіт, послуг) має бути розробка графіків відвантаження (завершення) замовлених обсягів. Саме такі графіки можуть бути підставою для забезпечення чіткого виконання договорів, що, водночас, поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності [19, с.185].

Тому практику, за якою контроль за виконанням договорів зосереджується лише у відділі збуту, на наш погляд доречно доповнити налагодженням чіткого контролю за цим безпосередньо в центрах відповідальності. Тут треба підтримувати взаємозв'язок між відділом збуту підприємства та його центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації готової продукції на досліджуваному підприємстві здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: юридичним чи фізичним особам. Реалізація робіт (послуг) оформляється актами на виконані роботи. Якщо реалізують продукцію юридичним особам, товарно-транспортні накладні виписують на основі їхніх доручень. Товарно-транспортні накладні виписують у трьох примірниках, коли доставка продукції покупцеві проводиться без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох – якщо перевезення продукції здійснюється залученим автотранспортом. Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – за залученого автотранспорту) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два із позначками про прийняту

покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію. Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і додається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім його здають у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де пред'являють рахунки на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими залежно від того, який вид продукції реалізовується. Проте, незалежно від цього, в кожній товарно-транспортній накладній потрібні обов'язкові реквізити, які тією чи іншою мірою є найважливішими, насамперед, це дата доставки продукції [25, с. 322].

Однак, такий реквізит у товарно - транспортній накладній відсутній, що, на нашу думку, не можна вважати нормальним явищем. Дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок продукції покупцям. Тим більше, що часто останні за систематичної реалізації (щоденної чи навіть кількаразової протягом дня) виписують на прийняту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані декількох товарно - транспортних накладних. До того ж, у зв'язку із цим, можуть виникнути суперечки щодо термінів поставки, а за реалізації продукції, на котру встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо частина продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що існували в іншому. Тому, вважаємо, у центрах відповідальності (складах) підприємства необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються із вказаними під виписування товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту),

обов'язково зазначати це, наприклад, водночас із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дієвий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

Так само важливим є контроль часу за прибуттям, вибуттям та простоем під час виконання вантажно-розвантажувальних операцій, адже перевищення нормативів спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Важливими реквізитами товарно-транспортної накладної є кількісні та якісні показники продукції, яку реалізує підприємство. Причому, якщо показники кількості (маси) в ній відображені доволі повно (кількість місць, брутто, нетто), то якісні параметри не завжди можна навести в потрібному обсязі. В таких випадках до товарно-транспортної накладної додають специфікації, сертифікати якості, атестати, свідоцтва, аналізи, котрі вичерпно характеризують якість продукції, що реалізується.

Проте, на практиці нерідко виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. В цих випадках необхідно негайно скласти акт про розходження. Варто пам'ятати, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Щодо якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, за даними продавця та покупця надто важко довести, внаслідок чого виникли розбіжності, особливо тоді, коли повторні аналізи не виконували у незалежних лабораторіях. Тому облік – це не тільки точне фіксування даних у товарно-транспортних накладних, а й уважний контроль зважування (перерахунку) продукції під час передачі її покупцеві, об'єктивності відбирання зразків для аналізів [190, с.165].

Особи, які супроводжують продукцію – водії, експедитори, агенти зі збуту, мають відповідально ставитись до своїх обов'язків щодо реалізації продукції.

Крім цього, зауважимо, метою фінансового обліку є забезпечення складання зовнішньої звітності за тривалі періоди: квартал, рік. Тому немає потреби деталізувати інформацію про фінансові результати за кожною операцією, оскільки вони узагальнюються загалом за звітний період. З позицій управлінського обліку, доцільність інформації про собівартість кожної партії реалізованої продукції є очевидною. Адже тільки за умови, що менеджери матимуть такі дані, вони можуть активно впливати на формування фінансових результатів за операціями з продажу продукції [190, с.102].

Тут не йдеться про виробничу собівартість продукції, що відображається у фінансовому обліку за дебетом субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, а про її повну величину, яка охоплює відповідну частину витрат на збут, що за методикою фінансового обліку списується без розподілу на дебет рахунка 79 “Фінансові результати”.

На підставі проведеного вище дослідження можна констатувати, що вигідність чи збитковість поставки окремих партій продукції залежить не тільки від ціни, виробничої собівартості, але й від інших витрат, пов’язаних з реалізацією: витрат на пакування, транспортування, маркетинг, рекламу, відрядження працівників збуту, витрат на оплату праці й комісійні виплати продавцям, торговим агентам, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для збуту, страхування продукції під час доставки тощо, тому ми пропонуємо використовувати на підприємствах з виготовлення безалкогольних напоїв, розроблений нами – еластичний кошторис витрат на збут.

Вважаємо що його використання забезпечить ефективне планування собівартості процесу збуту. Нерідко може виникнути ситуація, коли ціна реалізації покриває з надлишком виробничу собівартість одиниці продукції, але загальна виручка є меншою, ніж сумарні повні затрати на партію реалізованої продукції. Таким чином, очевидно, що за кожною партією реалізованої продукції необхідно контролювати не тільки виробничу, але й

повну собівартість. Водночас, це не означає, що такі дані слід наводити в товарно – транспортних накладних. З міркувань конфіденційності інформації такий реквізит запроваджувати в них не варто, але перед формуванням партій продукції до відправки доцільно спочатку підрахувати можливі фінансові результати від такої конкретної операції, а вже потім ухвалювати рішення щодо способу виконання конкретного замовлення на реалізацію продукції.

Це ускладнює роботу менеджерів відділу збуту чи центрів відповідальності в підприємстві, оскільки потребує певних додаткових розрахунків, до того ж за кількома варіантами. Практично виконати такі розрахунки за допомогою на калькулятора у виробничих умовах нереально.

В сучасних умовах автоматизації підприємств, то доцільно розробити таке програмне забезпечення, що поєднувало б виписування товарно-транспортних накладних з одночасним аналітичним опрацюванням даних, у тому числі і щодо визначення ефективності збуту продукції за кожною окремою партією. Саме за такої постановки питання менеджери можуть активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації готової продукції, адже це дає їм змогу обрати оптимальний варіант з усіх існуючих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним покупцям.

Водночас, слід наголосити, що не можна догматично підходити до проблеми інформації. Часто формальні розрахунки можуть свідчити про невідповідність поставки певної партії продукції, проте з інших міркувань: відповідальності перед покупцем за договором, коли відтермінування поставки неможливе або зумовлює відчутні фінансові санкції; просування продукції на нові ринки збуту; підтримання іміджу підприємства тощо. Тому, приймаючи рішення про реалізацію продукції, менеджери мусять, використовуючи формальну інформацію управлінського обліку, водночас здійснювати її всебічну експертну оцінку, враховуючи власний досвід та інтуїцію.

2.2. Облік наявності і руху готової продукції та витрат на її збут

Для обліку наявності та руху готової продукції, що має кількісні характеристики та складається на ТзОВ «Ганц», планом рахунків передбачено рахунок 26 „Готова продукція”. Цей рахунок активний, балансовий, показує запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам.

Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва. По дебету рахунка відображається надходження готової продукції з виробництва на склад за первісною вартістю, по кредиту – її відпуск. При списанні готової продукції з рахунка 26 „Готова продукція” сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 „Готова продукція” і дебетом відповідних рахунків [10, с.47].

Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку 26 „Готова продукція” вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку 201 „Сировина і матеріали” або інших залежно від призначення цієї продукції.

В аналітичному обліку на ТзОВ «Ганц» оцінюють готову продукцію за обліковими цінами, а саме – за плановою собівартістю, оптовими обліковими цінами. Надходження і відпуск готової продукції в синтетичному обліку

відображаються за фактичною виробничою собівартістю. У зв'язку з цим на ТзОВ «Ганц» наприкінці звітнього періоду необхідно розрахувати відхилення фактичної виробничої собівартості за обліковими цінами. Для відображення вартості готової продукції в облікових цінах і відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами рекомендовано до рахунку 26 „Готова продукція” відкрити два субрахунки:

- 261 „Готова продукція в облікових цінах”.
- 262 „Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін”.

На рахунках бухгалтерського обліку в ТзОВ «Ганц» надходження на склад готової продукції відобразатиметься за дебетом рахунку 261 „Готова продукція” в облікових цінах і кредитом рахунку 23 „Виробництво” за фактичною виробничою собівартістю. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін стосовно продукції, що надійшла, відобразатиметься записом за дебетом рахунку 261 „Готова продукція в облікових цінах” і кредитом рахунку 262 „Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін” при додатному результаті та зворотним записом – при від’ємному результаті.

Типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків, що відображають рух готової продукції на ТзОВ «Ганц» представимо в таблиці 4.

Таблиця 4

Кореспонденція по рахунку 26 "Готова продукція"
на ТзОВ «Ганц» за 2012 р.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4

Продовження таблиці 4

1	2	3	4
1.	Оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію	26 „Готова продукція”	23 „Виробництво”
2.	Відображено передачу на склад напівфабрикатів власного виробництва для подальшої реалізації	26 „Готова продукція”	25 „Напівфабрикати”
3.	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26 „Готова продукція”	719 „Інші доходи від операційної діяльності”
4.	Відображено вартість продукції, повернутої до виробництва для доробки	23 „Виробництво”	26 „Готова продукція”
5.	Готова продукція призначена для власних потреб оприбуткована як матеріали	20 „Виробничі запаси”	26 „Готова продукція”
6.	Відображено вартість продукції, виданої зі складу підзвітній особі	372 „Розрахунки з підзвітними особами”	26 „Готова продукція”
7.	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901 „Собівартість реалізованої готової продукції”	26 „Готова продукція”
8.	Готова продукція використана для адміністративних потреб	92 „Адміністративні витрати”	26 „Готова продукція”

Визначена розрахунковим шляхом фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції на ТзОВ «Ганц» наприкінці місяця підлягає списанню з кредиту рахунка 901 „Собівартість реалізованої готової продукції” в дебет рахунка 79 „Фінансові результати”.

Методи обліку витрат на збут розглядають, як способи побудови аналітичних позицій з формування збутових витрат для обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними.

Методом бухгалтерського обліку з наукової точки зору виступає економічне моделювання фінансової діяльності підприємства. В практичній сфері, облікові методи використовуються під час опрацювання результатів діяльності підприємства, які відображені в офіційних документах [49, с. 71].

Заслуговує уваги дослідників погляд Н.В. Гавришко на витрати на збут і маркетингові витрати. За її трактуванням якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукцію, то витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом їх можна поділити на:

а) додаткові – пов’язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку;

б) чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю [31, с. 7].

Позитивно сприймаємо пропозицію вищезгаданої авторки щодо запровадження відокремленого обліку витрат на маркетингову діяльність та витрат на збут, яка розвиває ідеї з обліку витрат за функціональними сферами основної діяльності відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів [31, с. 7].

Вивчаючи облік витрат на збут та планові і фактичні калькуляції, як один елемент, зазначимо, що його доцільно розглядати, поділяючи на кілька

стадій. На першій стадії проводиться розподіл збутових витрат між об'єктами обліку, а також включається організація аналітичного обліку витрат на збут; друга стадія – передбачає планову і фактичну калькуляцію собівартості виготовленої продукції.

З вище наведеної інформації, зауважимо, що методи калькулювання варто досліджувати, як окремі методи збутових витрат, які використовуються при визначенні собівартості готової продукції підприємства. Таким чином, під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат на збут за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання.

Зазвичай, використовують такі основні методи обліку витрат на збут: простий, попередільний, позамовний, нормативний. Проте часто проявляється не зрозуміле розділення методів обліку збутових витрат і калькуляції. У підходах вчених-економістів існують певні відмінності: одні прирівнюють дані поняття, інші – дотримуються думки, що тільки методи калькулювання можуть використовуватися для визначення собівартості виготовленої продукції.

Вихідною класифікаційною ознакою методів обліку витрат, на збут на наш погляд, є об'єкти обліку витрат на збут, які слід розподіляти на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Решта ознак є такими, що поглиблюють характеристику відображуваних витрат на збут і за значимістю є не менш важливими.

Нижче наведемо класифікацію методів обліку витрат на збут за відповідними ознаками:

- за складом об'єктів обліку витрат на збут : аналітичні позиції (види продукції, технологічні процеси, окремі замовлення); госпрозрахункові позиції (структурні підрозділи, центри відповідальності);
- за ступенем деталізації витрат на збут : елементи витрат та статті витрат;

- за повнотою включення витрат на збут : повні витрати та обмежені витрати;
- за величиною включення витрат на збут : реальні витрати, середні та нормативні витрати;
- за оперативністю і рівнем контролю за витратами на збут : нормативний та ненормативний метод;
- за способом оцінки готової реалізованої продукції : за фактичною, нормативною та справедливою вартістю;
- за відображенням витрат на збут в системі рахунків : інтегрований та автономний метод [171, с.78].

Способи обчислення собівартості продукції поєднуються із методами обліку витрат на збут, чітко не виокремлюються. Проте, використовуючи різні способи, можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат тут залишається незмінною. Тому вибір конкретних методів калькулювання залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття рішень. Отже, вважаємо метод калькулювання – це спосіб групування витрат на збут за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції. Варто розрізнити два методи калькулювання собівартості продукції :

- метод послідовного підсумування витрат на збут;
- метод прямого нагромадження витрат на збут.

Суть першого методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумування витрат (в тому числі витрат на збут) , які враховують на окремих аналітичних рахунках. За прямого методу нагромадження витрат собівартість продукції визначають за усіма витратами, які обліковуються на одному аналітичному рахунку.

Загальновідомо, що основним джерелом інформації на підприємстві є система бухгалтерського обліку. Під час дослідження, з'ясовано, що облік

збутової діяльності, залежно від завдань, які він вирішує, можна поділити на такі види:

1) облік направлений на консолідацію даних про збутову діяльність, для формування фінансової звітності з метою оцінки фінансового стану підприємства – фінансовий облік;

2) облік спрямований на отримання інформації для прийняття управлінських рішень щодо формування збутової та виробничої програм, оцінки ефективності витрат у розрізі споживачів, товарів, каналів збуту, для встановлення ціни на товар, контролю за нормами витрат; визначення доходу в розрізі ринкових сегментів – управлінський облік.

Формування ринкового господарства вимагає більше уваги надавати управлінському обліку процесу збуту, який покликаний розв'язати такі завдання:

– планування обсягів продажу, виручки від його реалізації, асортименту випуску для побудови програми збуту в розрізі груп споживачів, каналів розподілу;

– проведення аналізу беззбиткового продажу з метою формування ціни на безалкогольні напої, асортименту підприємства; визначення обсягів реалізації для отримання фіксованої величини прибутку;

– формування кошторису витрат на збут, контроль за його виконанням;

– облік і контроль руху запасів готової продукції на складі та витрати на підтримання складських запасів;

– облік поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію у розрізі клієнтів, видів продукції, термінів погашення;

– складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів збутової діяльності [15].

За нашим переконанням, планування, прогнозування у ринкових умовах господарювання виступає важливим інструментом управління господарською діяльністю підприємства, її координації та контролю. Незважаючи на це, в досліджуваному підприємстві, процедурам планування

показників збутової діяльності приділяють, на жаль, незначну увагу, обмежуючись лише формуванням загального бюджету збуту, в якому відображають тільки показники – обсяги та витрати збуту. Вважаємо, що його доцільно було б доповнити допоміжними бюджетами, складеними у розрізі географічних районів, груп клієнтів, каналів розподілу, часових періодів. У бюджетах необхідно вказати заплановану ціну реалізації продажу кожної номенклатурної групи в кількісному виразі, а також виручку від реалізації продукції за кожним зовнішнім сегментом діяльності. Складений таким чином бюджет (програма) збуту є основою для формування всіх бюджетів і кошторисів витрат, тому від точності його побудови залежить надійність інших планових показників.

Для ефективного менеджменту на ТзОВ «Ганц» пропонуємо проводити поділ витрат на збут щодо обсягу продажу на змінні й умовно–постійні.

Змінні витрати (залежать від обсягу продажу) – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експедиторів, витрати на зберігання продукції, сортування, планування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, відрядження, комісійні, знижки з ціни [160].

Умовно–постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів–погодинників разом з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, утримання і експлуатацію основних засобів, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські [140].

Аналізуючи методику обліку витрат на збут, вважаємо за доцільне детальніше розглянути структуру інформації на рахунку 93 «Витрати на збут». Дослідимо кореспонденцію рахунків на рахунку 93 та способи кращого відображення господарських операцій за допомогою цього рахунку.

Спершу розглянемо дані таблиці 5, яка відображає основну кореспонденцію рахунків щодо витрат на збут на ТзОВ «Ганц».

Кореспонденція по рахунку 93 "Витрати на збут"
на ТЗОВ «Ганц» за 2012 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 "Витрати на збут"	13 "Знос необоротних активів"
2.	Списано пакувальні матеріали	93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
3.	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 "Витрати на збут"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"
4.	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	93 "Витрати на збут"	66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 65 "Розрахунки за страхуванням",
5.	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6.	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 "Витрати на збут"	80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні втрати"

Продовження таблиці 5

1	2	3	4
7.	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 “Результат основної діяльності”	93 “Витрати на збут”

Наведена в таблиці 5 кореспонденція рахунків по рахунку 93 «Витрати на збут», на жаль, не може в повній мірі забезпечити ТзОВ «Ганц» потрібним обсягом облікової інформації на аналітичному рівні і вирішити проблеми формування достовірних даних щодо витрат на збут продукції (робіт, послуг) для прийняття відповідних управлінських рішень.

Для вирішення цієї проблеми доцільно внести зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме: до рахунку 93 «Витрати на збут» відкрити п'ять субрахунків відповідно до найбільше використовуваної класифікації витрат на збут:

- 931 – Витрати на рекламу та маркетинг;
- 932 – Витрати на зберігання готової продукції;
- 933 – Транспортні витрати збуту;
- 934 – Трансакційні витрати;
- 935 – Інші витрати на збут.

Таку класифікацію можна аргументувати тим, що в досліджуваному підприємстві ТзОВ «Ганц» виявлено основну частку витрат на збут саме у вигляді рекламних та транспортних витрат. На наш погляд, це значно полегшує аналіз витрат на збут в підприємстві з виробництва безалкогольних напоїв та допомагає під час їхнього планування.

Доцільно також запровадити певні аналітичні рахунки до субрахунків 931-935, які будуть актуальними для системи фінансового обліку.

На субрахунку 931 “Витрати на рекламу та маркетинг” (рис. 4) пропонуємо вести облік витрат на рекламу у засобах масової інформації на

аналітичному рахунку 9311, витрати на рекламні акції рекомендовано обліковувати на відповідному аналітичному рахунку 9312, на аналітичному рахунку 9313 запропоновано обліковувати витрати на дослідження ринку, а витрати на підготовку продукції до збуту на аналітичному рахунку 9314.



Рис. 4. Аналітичні рахунки до субрахунку 931 “Витрати на рекламу та маркетинг” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Витрати на зберігання готової продукції не передбачені чинною номенклатурою витрат на збут, хоч у досліджуваному підприємстві їх не менше 10 % від усіх операційних витрат. У зв'язку з цим, доцільно такі витрати деталізувати.

До витрат на зберігання готової продукції, на нашу думку, можна відносити: заробітну плату працівників складу (основна і додаткова заробітна плата працівників складу, нарахування до заробітної плати), витрати на утримання складів (витрати на комунальні послуги і охорону, витрати на експлуатацію складського обладнання, витрати на ремонт складів), інші складські витрати (рис. 5).

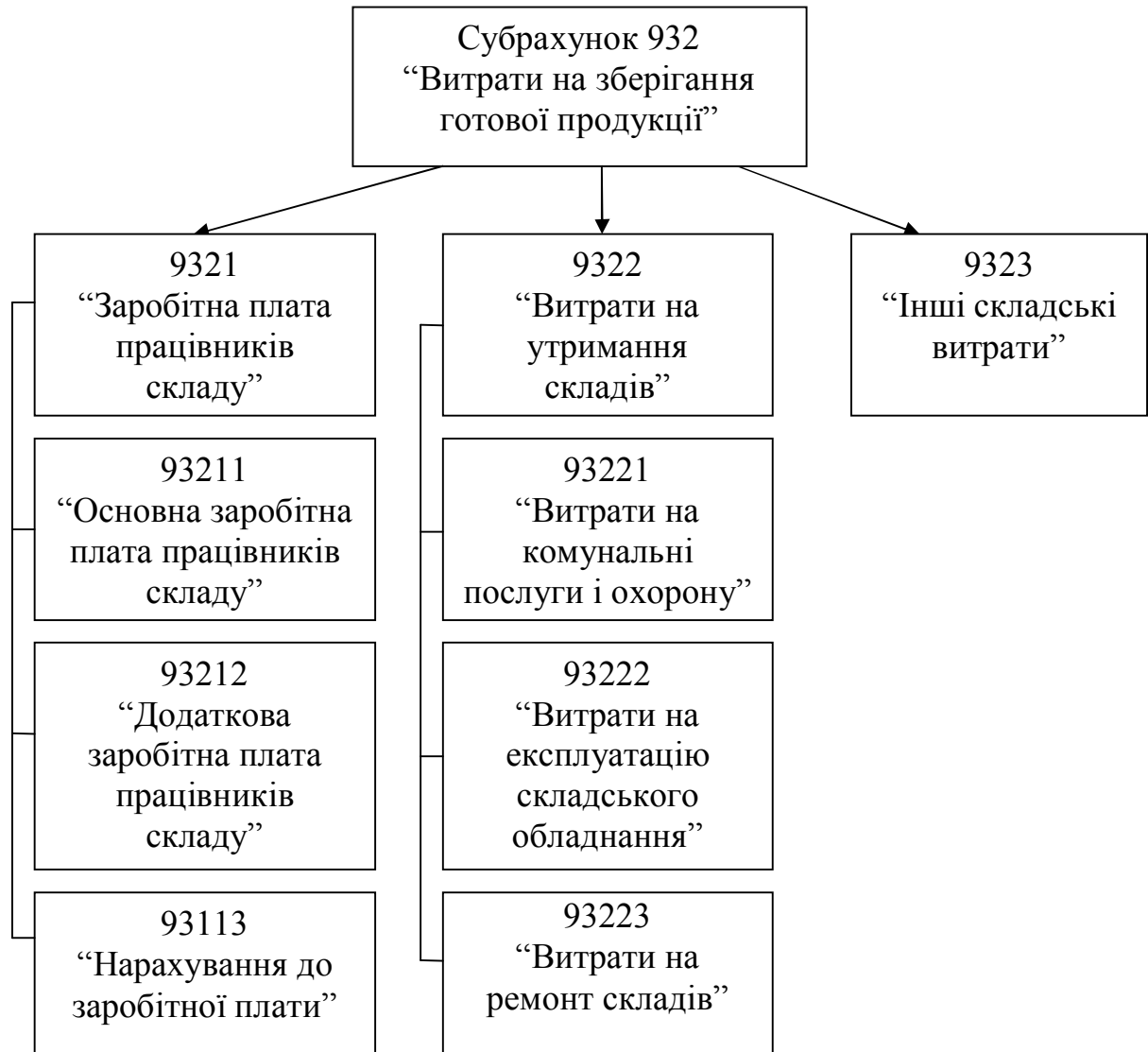


Рис. 5. Аналітичні рахунки до субрахунку 932 “Витрати на зберігання готової продукції” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

В кінці звітної періоду ці витрати доцільно розподіляти на рівні управлінського обліку між видами готової продукції пропорційно до суми прямих витрат, виробничої собівартості продукції, яка надійшла на склад, а

частину на витрати продукції, яка була реалізована. Базою розподілу може бути кількість днів їх зберігання на складі (така база не зовсім точною, адже підприємство одну партію безалкогольних напоїв може реалізувати за 2 дні, а іншу – за один-два тижні). Варіантом бази розподілу витрат на зберігання готової продукції може бути і об'єм, який на складі займає певний вид продукції з поправкою на термін зберігання.

На субрахунок 933 “Транспортні витрати збуту” можна вести облік витрат на доставку продукції (витрати на доставку власним і залученим транспортом), витрат на відрядження працівників відділу збуту (по Україні та за кордон) (рис. 6).

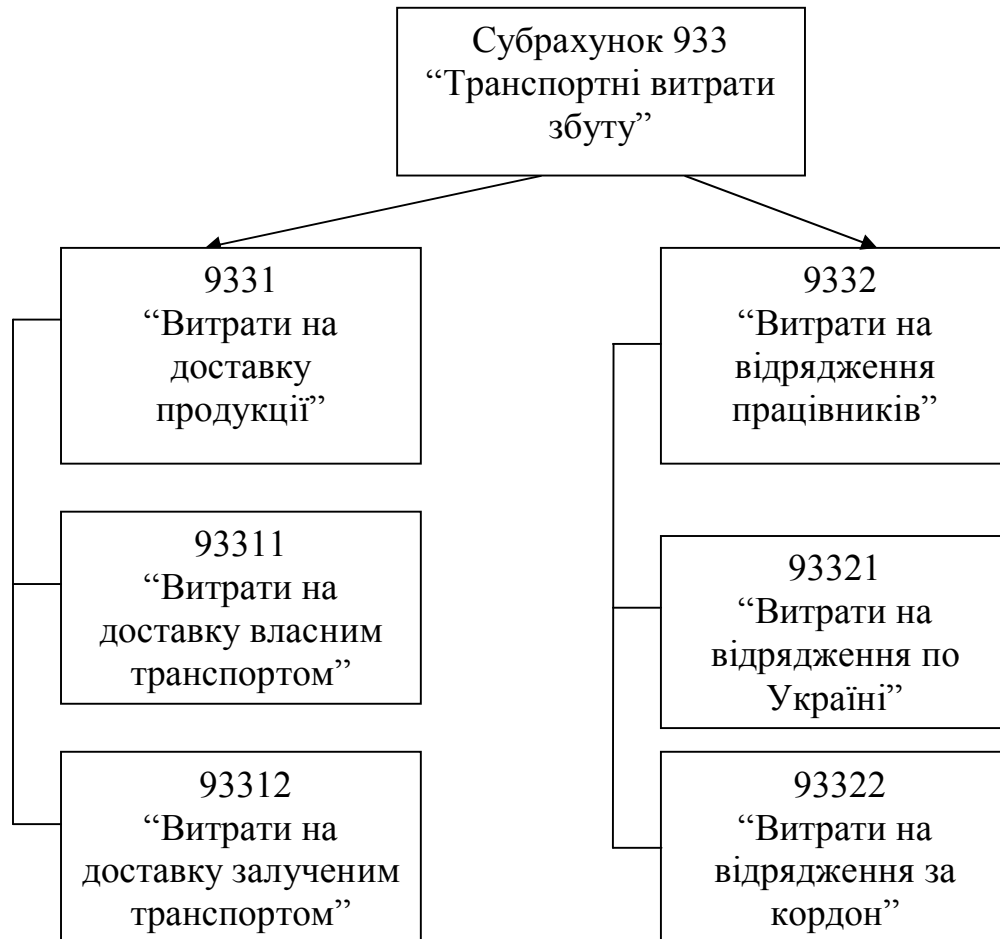


Рис. 6. Аналітичні рахунки до субрахунку 932 “Транспортні витрати збуту” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Впровадження субрахунку 933 “Транспортні витрати на збут” в робочий план рахунків дозволить підприємству сформувати новий якісний підхід у

дослідженні транспортних витрат, здійснюваних при реалізації продукції, що дасть змогу більш ефективно ними управляти і планувати, з метою збільшення чистого прибутку.

В процесі діяльності підприємства, важливе місце займають трансакційні витрати, оскільки вони притаманні, будь-якій господарській операції пов'язаної зі збутом готової продукції. Тому пропонуємо, вести їх облік в розрізі 934 субрахунку “Трансакційні витрати” (рисунок 7).



Рис. 7. Аналітичні рахунки до субрахунку 934 “Трансакційні витрати” відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”

Запровадження цих субрахунків до рахунку 93 “Витрати на збут” дасть змогу створити дієвий механізм формування, відображення, узагальнення, аналізу та оперативного контролю даних з витрат на збут у підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв.

Для поліпшення аналітичності обліку витрат на збут слід, на наш погляд, доцільно запропонувати “Відомість аналітичного обліку витрат на збут основної та побічної продукції”, що дасть змогу вести облік за згаданими вище 5 субрахунками і відповідними аналітичними рахунками (Додаток Б).

2.3. Організація обліку і звітності витрат на збут готової продукції

Ефективність діяльності будь-якого промислового підприємства, насамперед визначається його економічними показниками, рівнем технічного забезпечення виробництва та професійною підготовкою працівників, які беруть участь у виробничому процесі. В сучасних умовах при можливості отримання передбачуваного економічного ефекту потрібен безперервний моніторинг витрат і доходів суб'єкта підприємницької діяльності.

Головним аргументом здійснення такого моніторингу виступає інфляція та інші економічні чинники, які суттєво впливають на діяльність підприємства, та його майбутні витрати. Запобігання впливу вище наведених негативних факторів, можливе тільки за умови здійснення якісного обліку витрат на збут виготовленої продукції.

Нині чимало вчених-економістів займаються вивченням організації обліку готової продукції та витрат на її збут і неоднаково дане поняття інтерпретують. Зокрема, Сук Л.К. та Сук П.Л. вважають, що організація обліку витрат на збут готової продукції – це особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік, допомагають врахувати потенційні можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання оргтехніки, проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами [160, с. 68-69].

Вчені Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. дотримуються визначення організації обліку збуту готової продукції, як процесу, що передбачає організацію облікового апарату і праці облікових працівників та забезпечення облікового процесу збуту [70, с. 168-169].

Науковці Хом'як Р.Л. та Лемішовський В.І. визначають організацію обліку витрат на збут, як забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій зі збуту які здійснюються в підприємстві [23, с. 489].

На основі наведених вище визначень організації бухгалтерського обліку витрат на збут готової продукції, дано наше власне її визначення: організація бухгалтерського обліку, на наш погляд – це процес формування облікових показників про економічну діяльність підприємства, з метою надання облікової інформації щодо збутової політики для зацікавлених зовнішніх і внутрішніх користувачів.

На організацію обліку готової продукції та витрат на її збут впливає значна кількість ринкових чинників.

Головними умовами якісної організації обліку готової продукції та процесу її збуту у суб'єкта підприємницької діяльності виступають наступні нижче наведені елементи:

1) відведення достатньої уваги безпосередньо структурі промислового підприємства і його технології збуту. Це забезпечує правильну організацію обліку процесу збуту, дає змогу встановити взаємостосунки підрозділів зі збуту в підприємстві із бухгалтерією;

2) визначення змісту і точності інформаційних даних для подальшого формування і реалізації ефективних управлінських рішень. В сучасних умовах ринку кожне, окреме підприємство реалізовує свої економічні можливості незалежно, але в конкурентному середовищі їх дії нерідко мають суттєві обмеження в плані впливу на загальний обіг готової продукції між учасниками ринкових відносин. Підприємство зобов'язане стимулювати виробництво тих товарів, яких потребують споживачі. У зв'язку із цим, виникає потреба в організації такого внутрішньогосподарського обліку, який,

як додатковий сегмент фінансового обліку, виконував би завдання, пов'язані із управлінням підприємством загалом і його внутрішніми підрозділами (починаючи з проектування товару і закінчуючи збутом). Зважаючи, що інформація такого роду отримується із облікових документів, то працівникам бухгалтерії необхідно оперативно визначати і опрацьовувати потрібні інформаційні масиви;

3) урахування нормативно-правових актів щодо здійснення підприємницької діяльності та обліку й звітності щодо збуту готової продукції. Бухгалтерський облік в підприємствах є складовою частиною загальної системи обліку, а тому він повинен здійснюватись у відповідності до чинного законодавства, що забезпечить єдність методології й отримання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу та ефективного управління підприємством.

В процесі вивчення організації обліку витрат на збут готової продукції в підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, сформовано висновок, що сам обліковий процес доцільно поділити на три етапи, як це зокрема пропонує професор А.Г.Загородній :

1) первинний облік – здійснюється на першій стадії облікового процесу, через документування господарських операцій зі збуту;

2) поточний облік – проводить облікову реєстрацію господарських операцій зі збуту за обліковими реєстрами і бухгалтерськими рахунками;

3) підсумковий облік – здійснюється з метою узагальнення даних поточного обліку у фінансовій звітності [70, с. 415].

Розглянемо детальніше організацію обліку витрат на збут в досліджуваній галузі. Діяльність будь-якого підприємства з виробництва безалкогольних напоїв, насамперед, пов'язана з випуском продукції і це є його основним видом діяльності.

Під час організації обліку витрат на збут продукції основного виробництва, за нашими міркуваннями, доречно :

1) встановити перелік статей визначальних витрат основного

виробництва і склад витрат, що входять у кожен з цих статей. Даний перелік пропонуємо визначати у Положенні про систему організації обліку витрат і калькулювання продукції (робіт, послуг) відповідного підприємства;

2) розробити методику і техніку ведення обліку витрат на збут у системі рахунків стосовно форми бухгалтерського обліку, прийнятої в конкретному підприємстві;

3) визначити перелік основних документів, які презентуватимуть облік витрат (в тому числі витрат на збут) основного виробництва та їх документообіг.

Основними статтями калькуляції в підприємствах з виготовлення безалкогольних напоїв, на наш погляд є сировина і матеріали, паливо, електроенергія, заробітна плата (основна і додаткова), відрахування на соціальні заходи, витрати на збут.

Зокрема, стаття “Сировина і матеріали” включає витрати сировини, матеріалів, які безпосередньо використовуються у процесі виробництва.

Пропонуємо для усіх видів сировини розробити класифікатор для відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку за окремими видами, оскільки це нині не застосовують на досліджуваному нами підприємстві. Це дасть змогу швидко опрацьовувати документи, що надходять в бухгалтерію і правильно відносити усі необхідні витрати до витрат основного виробництва.

Підставою для записів та формування витрат за даною статтею будуть лімітно-забірні картки на відпуск матеріалів або на їх отримання зі складу. Лімітно-забірні картки застосовуються в ТЗОВ «Ганц» для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються під час виготовлення продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби і є, водночас, виправдовувальними документами з метою списання матеріальних цінностей зі складу. Вище наведені документи суворої звітності надаються у двох екземплярах спеціальним уповноваженим відділом підприємства, який займається постачанням матеріалів на конкретно визначений матеріал чи

групу матеріалів. Перший екземпляр направляється у відділ де споживаються матеріали, а інший передається безпосередньо на склад відповідного підрозділу підприємства.

Відпуск матеріальних цінностей у виробництво на ТЗОВ «Ганц» відбувається за такою схемою: представник цеху (дільниці) подає на склад свій примірник лімітно-забірної картки; працівник складу вказує в обох примірниках дату та кількість відпущених матеріалів, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріальних цінностей. Один примірник цього документу візується представником складського приміщення, а інший працівником цеху.

З метою уникнення можливого непорозуміння, за нашими переконаннями, при порівнянні схем відпуску у виробництво матеріалів та сировини, які надалі будуть реалізовані, пропонуємо, розрізнити таке:

1) моментом відпуску у виробництво сировини і матеріалів не є процес їх передачі представнику цеху (дільниці) або зі складу, або з комори того ж цеху безпосередньо для виготовлення продукції, а передача матеріальних цінностей зі складу до комор цехів;

2) передачею у виробництво є звичайне внутрішнє переміщення, тому ми не вважаємо, що такий рух сировини і матеріалів може бути викликаний організаційними обставинами. Наприклад, за досить великої відстані між складом та цехом весь ліміт матеріалів транспортується до комори останнього на початку місяця і вже надалі відпускається у виробництво з комори цеху аналогічно до відпуску матеріальних цінностей зі складу.

За лімітно-забірною картою провадиться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення) і в майбутньому не будуть збуватися. Тут інші додаткові первинні документи не складаються. Відзначимо важливий нюанс про те, що понаднормове відчуження матеріалів можливе тільки за згоди адміністративного персоналу або окремих уповноважених осіб.

У статті “Заробітна плата працівників збуту” відображається сума нарахованої заробітної плати працівникам відділу збуту, як основної, так і додаткової. Підставою для записів за даною статтею є розрахунково-платіжні відомості. Аналогічно відображаються інші витрати, пов’язані зі збутом. Всі ці витрати збираються у відомості № 12 на окремій сторінці, куди заносяться дані на основі первинних документів. Дані відомості № 12 є основною для записів до журналу-ордера № 10, в якому групуються всі витрати.

Аналізуючи організацію обліку витрат на збут, ми з’ясували, що на ТзОВ «Ганц» не відбувається на достатньо високому рівні процес нормування, облік та контроль збутових витрат, при визначенні собівартості виготовленої продукції. Щодо встановлених недоліків в сучасній діяльності суб’єктів господарювання доцільно зазначити їх спроби визначення планових і фактичних показників собівартості продукції, без надання уваги численній кількості чинників, котрі мають суттєвий вплив на вище наведені показники і в значній мірі дають змогу їх оптимізувати.

Потрібно відзначити й недосконалість системи контролю за обліком процесу збуту готової продукції, яка до нині перебуває під впливом не остаточно демонтованої адміністративно-командної системи управління з властивими їй особливостями. З’ясовано, що із трьох діючих основних форм контролю за обліком процесу збуту (попереднього, поточного, наступного) на ТзОВ «Ганц» застосовують, переважно, останню.

Під час створення на підприємстві ефективної системи обліку і контролю за готовою продукцією та витратами на її збут, вважаємо, потрібно враховувати вплив десятків чинників на оперативність та ефективність її функціонування (рис. 8).

Встановлено, що одним із визначальних аргументів впливу чинників на організацію обліку є вибір наявних методик групування витрат на збут із характерними ознаками для планування, обліку і контролю витрат на збут, достовірного відображення фінансово - господарських операцій на синтетичних рахунках, забезпечення узгодженості між бізнес-планами,

прогнозами, кошторисами й фактичними витратами на збут продукції, отримання результативної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень [107, с. 152].

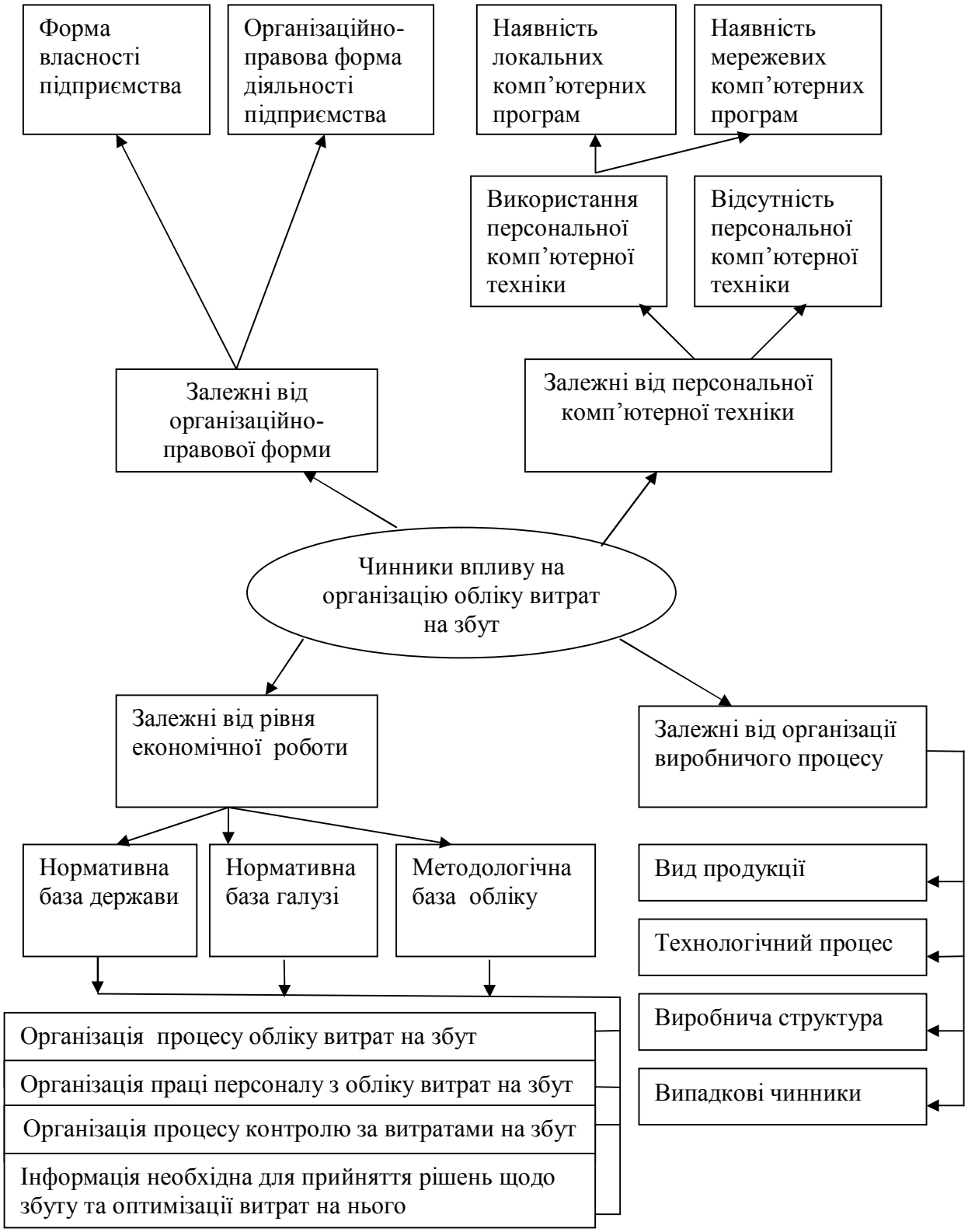


Рис. 8. Класифікація чинників, які впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат на збут готової продукції в ТзОВ «Ганц»

В нинішніх умовах розвитку вітчизняної економіки доцільно докорінно покращити організацію аналітичного обліку витрат на збут готової продукції як важливого чинника виявлення резервів зниження собівартості продукції.

На підставі узагальнених результатів нашого дослідження виявлено, що у практичній діяльності досліджуваного підприємств в системі обліку недостатньо застосовуються принципи лінійної та функціональної систем і програмно-цільового підходу в управлінні.

Отже, не виконуються вимоги щодо підвищення оперативності обліку витрат на збут готової продукції безпосередньо у місцях збуту і саме вирішення проблем удосконалення управління підприємством зумовлює потребу розроблення системи обліку й контролю за витратами на збут, яка б відповідала вимогам ринку із врахуванням специфіки виробництва.

Для зручності виписування рахунків покупцям й документів на відвантаження, а також для роботи з цінами на товари, послуги тощо, пропонуємо користуватись комп'ютерними інформаційними системами обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудована на операційній системі Unix Ware 7.1.1., а також СУБД Oracle 9.I.

У даній системі мають місце усі компоненти, що формують сучасну теоретичну і практичну складову обліку господарської діяльності підприємства в сфері готової продукції у поєднанні із інформаційною теорією.

Комп'ютерні інформаційні системи обліку виконують задані запити через:

- 1) використання трьохступеневого поєднання, що містить сервери з базами даних підприємства, інформацію про клієнтів і сервер вкладок;
- 2) єдину базу даних;
- 3) відкритість системи;
- 4) реляційні системи управління базами даних;
- 5) графічний інтерфейс - за допомогою якого користувач має доступ до всіх видимих екранних об'єктів [82, с. 293-296].

З метою забезпечення ефективного ведення операцій зі збуту готової продукції рекомендуємо використовувати довідник-прайс [77].

Довідник має три рівні. Група довідника — прайс-лист, що містить перелік номенклатурних одиниць або група прайс-листів, а елементи — самі номенклатурні одиниці, тобто товари або послуги, що реалізуються. Запровадження нового прайсу можна здійснювати двома способами: звичайним введенням нової групи, використовуючи відповідну піктограму або за допомогою кнопки Копія [77].

Після завершення набору нормативно-довідкової інформації здійснюється формування первинних даних і, за необхідністю, їхня видача на друк.

Відображення інформації в картці обліку готової продукції на досліджуваних об'єктах здійснюється автоматизовано в міру надходження і відвантаження готової продукції із вказанням залишку за кожним номенклатурним номером.

Видаткові документи, за допомогою яких провадиться реалізація готової продукції, на нашу думку, можна поділити на документи для оптової та роздрібною торгівлі. Поділ є досить умовним, адже завдяки можливості настройки господарських операцій документи системи є універсальними і дозволяють виконувати різноманітні операції, пов'язані із різними аспектами торговельної діяльності.

Під час відвантаження готової продукції зі складу ТзОВ «Ганц» здійснюється формування й виписка рахунка покупцеві (знаходиться в журналі документів — "Рахунки-фактури") на відпуск готової продукції, в якому вказується: дата відвантаження, номер рахунка, фірма, підрозділ, матеріально відповідальна особа, контрагент, форма розрахунків, номер договору, марка готової продукції, номенклатурний номер, ціна за одиницю, кількість, ПДВ, загальна сума з ПДВ.

В міру відвантаження готової продукції здійснюється формування і виписка видаткових накладних (меню журнали — "Видаткові" — Видаткова

накладна). Структура цього документа аналогічна до структури документа "Рахунок покупцеві", а в графі примітки вказуються дані про довіреність, яку виписує покупець.

На підставі сформованої інформації здійснюється реєстрація рахунків та накладних у книзі спеціальної форми, де також вказується, коли була відвантажена готова продукція і коли зроблена оплата.

Таким чином, констатуємо, що використання у роботі бухгалтерії, операційних систем обробки процесів збуту на всіх його стадіях дасть змогу якісно координувати витрати на збут готової продукції підприємства .

Висновки до розділу 2

Консолідуючи результати дослідження обліку готової продукції та її витрат на збут підприємства з виготовлення безалкогольних напоїв ТЗОВ «Ганц», автор констатує:

1. Формуванню достовірних даних щодо витрат на збут продукції (робіт, послуг) буде сприяти внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме: до рахунку 93 «Витрати на збут» до якого слід відкрити три субрахунки: 931 – Витрати на рекламу та маркетинг; 932 – Витрати на зберігання готової продукції; 933 – Транспортні витрати збуту; 934 – Трансакційні витрати; 935 – Інші витрати на збут.

2. Проаналізувавши різні визначення організації бухгалтерського обліку вітчизняними та зарубіжними вченими. Пропонуємо власне визначення організації бухгалтерського обліку щодо готової продукції та її збуту. Організація виступає комплексом елементів з формування єдиного облікового середовища, пріоритетною метою якого є надання користувачам повної та неупередженої інформації щодо забезпечення процесу обліку готової продукції та її збуту.

3. Під час організації обліку витрат на збут готової продукції доречно :

а) встановити перелік статей основних витрат основного виробництва та

склад витрат, що входять у кожену з цих статей. Даний перелік пропонуємо визначати у Положенні про систему організації обліку витрат і калькулювання продукції (робіт, послуг) кожного підприємства;

б) розробити методику і техніку ведення обліку витрат на збут у системі рахунків стосовно форми бухгалтерського обліку, прийнятої в конкретному підприємстві;

в) визначити перелік основних документів, які презентуватимуть витрати на збут готової продукції та їх документообіг .

4. В процесі аналізу організації обліку готової продукції та її витрат на збут, з'ясовано, що в досліджуваному підприємстві відсутній належний щоденний облік і контроль збутових витрат готової продукції, які в кінцевому значенні впливають на собівартість виготовленої продукції. Безпосередньо встановлено недоліки під час віднесення окремих витрат до складу збутових, ігнорування багатьох показників, які б могли сприяти виявленню додаткових чинників впливу на собівартість реалізації безалкогольних напоїв, та належно оптимізувати ці витрати в майбутньому для підприємств цієї підгалузі.

5. Для зручності виписування рахунків покупцям й документів на відвантаження, а також для роботи з цінами на товари, послуги тощо, пропонуємо користуватись комп'ютерними інформаційними системами обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудована на операційній системі Unix Ware 7.1.1., а також СУБД Oracle 9.I. У даній системі зберігається все найважливіше, що входить в існуючу теорію та методологію організації обліку діяльності корпорацій з виробництва безалкогольних напоїв і, водночас, об'єднується із сучасною теорією інформації.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВИТРАТ НА ЇЇ ЗБУТ

3.1. Планування та організація аудиту готової продукції та витрат на її збут

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993 року, аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [166].

Для усвідомлення сутності й логіки методів аудиту, технічних прийомів, ступеня старанності проведення аудиту слід також зрозуміти умови й організаційні рамки його здійснення. Питання пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України».

На території України основними документами, які регламентують діяльність, як незалежних аудиторських фірм (аудиторів) так і діяльність внутрішніх аудиторів є міжнародні і внутрішньо фірмові стандарти (положення).

Для проведення якісного аудиту та подальшого вдосконалення цього поняття розглянемо його трактування у різних країнах. Зокрема згідно із Федеральним Законом РФ «Про аудиторську діяльність» № 307-ФЗ від 30 грудня 2008 року, аудит - незалежна перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності об'єкту аудиту з метою висловлення думки про достовірність такої звітності, де під бухгалтерською (фінансовою) звітністю об'єкту аудиту розуміється звітність, передбачена Федеральним законом від 21 листопада

1996 року N 129-ФЗ «Про бухгалтерський облік», а також аналогічна за складом звітність, передбачена іншими федеральними законами [138].

У Республіці Білорусь аудит регулюється Законом Республіки Білорусь від 8 листопада 1994 р. № 3373-ХІІ "Про аудиторську діяльність" де аудит - це підприємницька діяльність з незалежної перевірки бухгалтерського обліку і бухгалтерської (фінансової) звітності та інших документів організацій, їхніх відокремлених підрозділів, індивідуальних підприємців (далі – об'єкт аудиту), а за необхідності і з перевірки їхньої діяльності, яка повинна відображатися у бухгалтерській (фінансової) звітності з метою вираження думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності та відповідно до скоєних фінансових (господарських) операцій законодавства [137].

Розглянемо детальніше аудит в Україні, і зауважимо, що він здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Наше дослідження проблем аудиту розпочнемо з класифікації видів аудиту, які пропонуємо у розробленій нами таблиці 6.

Таблиця 6

Класифікація видів аудиту згідно з українськими та зарубіжними джерелами [186]

Автор Види аудиту	Адамс Р.	Андрєєв В.Д.	Аренс Е.А., Лоббек Дж..	Кузьмінський А.М.	Робертсон Д.К.	Зубілевич С.Я. Голов С.Ф.	Білуха М.Т.
1	2	3	4	5	6	7	8
Зовнішній	+	+		+	+	+	+
Внутрішній	+	+		+	+	+	+
Фінансової звітності	+	+	+			+	
Оглядова перевірка	+						
Добровільний		+		+		+	

Продовження таблиці 6

1	2	3	4	5	6	7	8
Обов'язковий		+		+		+	
Узгоджений		+					
Консалтинг		+					
Оперативний		+					
Операційний			+		+	+	
Управлінський					+		
На відповідність			+				
Функціональний			+				
Організаційний			+				
Спеціальний			+				
Загальний				+			
Локальний				+			
Незалежний				+			
Залежний				+			
Державний					+	+	+
Приватного сектора						+	
Періодичний						+	
Регламентований							+
Однопредметний							+
Багатопредметний							+
Стратегічний							+
Договірний							+
Запобіжний							+
Перманентний							+

Як свідчать дані таблиці 6, більшість авторів визначають класифікації аудиту на: зовнішній і внутрішній та аудит фінансової звітності. По три із

семи авторів погоджуються визнавати добровільний, обов'язковий, операційний та державний аудит. Решта, наведених у таблиці 3.1., двадцять чотири класифікаційних ознак, визнані лише одним із авторів, що свідчить про малу ймовірність застосування їх в майбутніх наукових дослідженнях і на практиці.

Внутрішній аудит є основним на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Ганц». Він дає змогу постійно відстежувати господарські процеси, що відбуваються в таких підприємствах, тому потрібно було б дати цьому виду аудиту загальну характеристику (рис. 9).

На думку Дорош Н.І., потреби сьогодення визначають кілька основних видів аудиту: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, екологічний аудит [59, с. 24].

Барановський Н.І. для вдосконалення класифікації, як базової передумови для створення ефективної системи контролю за видами виділяє десять ревалентних ознак: за часовим відношенням до господарських процесів, за видами джерел інформації, за формами реалізації, за методами здійснення, за видами суб'єктів, за статусом суб'єктів, за метою проведення, за способом опрацювання інформації, за періодичністю, за повнотою вивчення господарських процесів [7, с. 12].

Існують й інші суперечки, так за твердженням Виговської Н.Г. «...на даний момент існує неузгодженість в трактуванні понять «внутрішній аудит» і «внутрішньогосподарський контроль» та відсутнє чітке розуміння відмінності між ними» [29, с. 294].

Дослідження майже сторічної практики аудиторської діяльності доводять нерозривність і взаємозумовленість двох її функцій – контрольно-оціночної і консультативно-дорадчої. При цьому роль консультативно-прогнозної функції значно зростає за умов турбулентного ринкового середовища [124, с. 166].

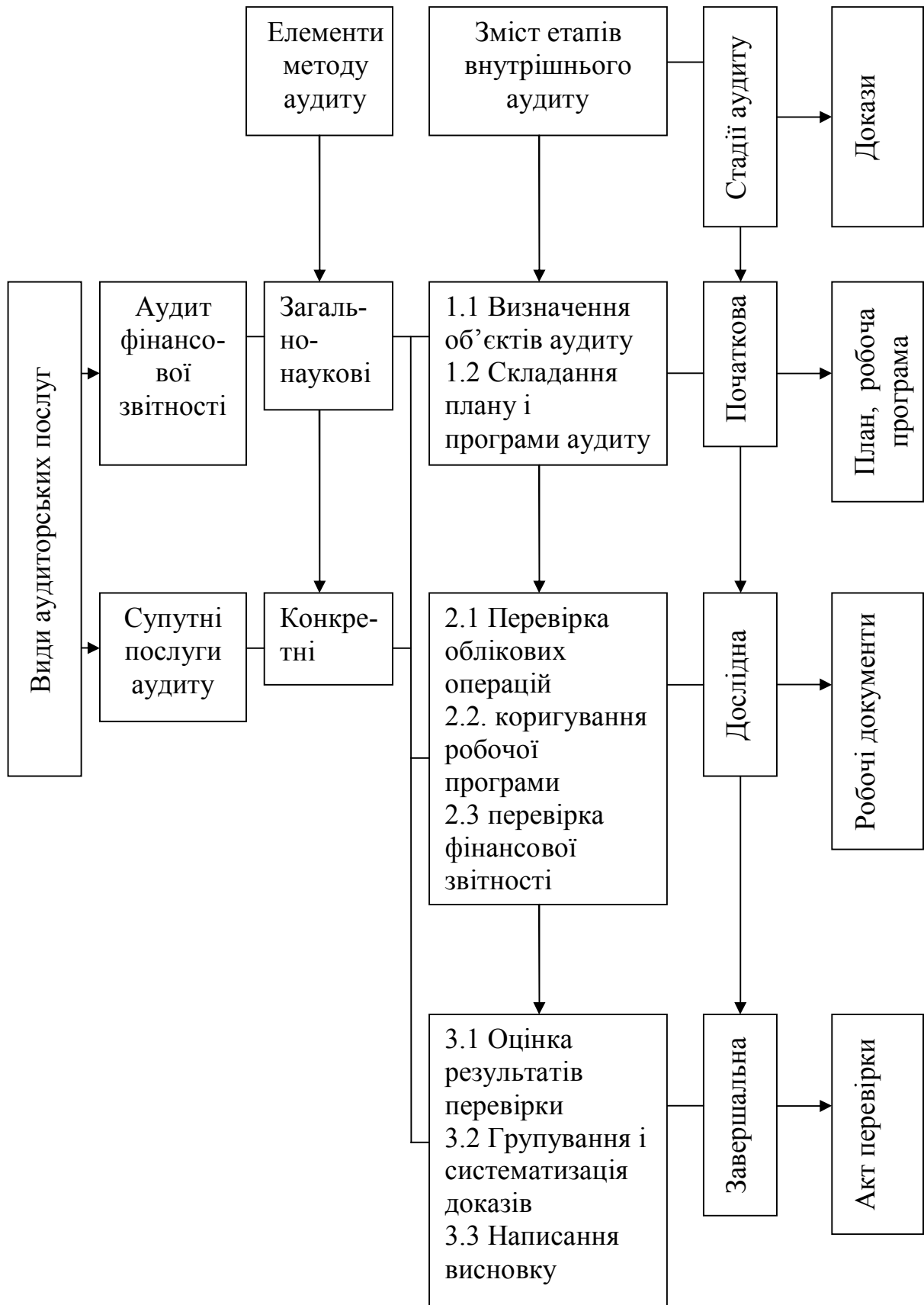


Рис. 9. Внутрішній аудит як система доказовості

У сучасних умовах господарювання, за нашим переконанням, на перший план виступає не стільки збереження, як примноження власності. Цього досягають, насамперед, за рахунок якісного аудиту витрат, в тому числі витрат на збут. Зміст таких аудиторських послуг для кращої наочності представимо у розробленій нами схемі на рисунку 10.

З ціллю якісної організації аудиторської перевірки, на думку Дорош Н.І., необхідно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності виконання аудиторських робіт. Доцільно визначити чотири етапи аудиту: планування та визначення аудиторського підходу; застосування на практиці засобів контролю; проведення аналітичних процедур і безпосередня перевірка здійснених господарських операцій підприємством; підведення підсумків аудиту [59, с. 136].

Одним із найважливіших етапів аудиту є планування. Тут аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту витрат на збут передбачає визначення його стратегії і тактики, побудову загального плану аудиторської перевірки, складання аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

За баченням О. Ласінського «...для прибуткового, стабільного, спрямованого на перспективу бізнесу характерною ознакою є економічно обґрунтована система господарювання, в якій домінуючу роль відіграє система планування» [109, с. 185].

Планування аудиту, на наш погляд — це процес вироблення аудиторської стратегії. Аудитор повинен скласти графік завершення основних етапів операції, який би відображав пріоритетні завдання передбачуваної роботи, і слугував би елементом контролю виконаних операцій.



Рис. 10. Зміст аудиторських послуг з витрат на збут готової продукції

Аудиторський процес готової продукції та витрат на збут складається з етапів які можемо простежити в моделі етапів аудиторського процесу на рис. 11.

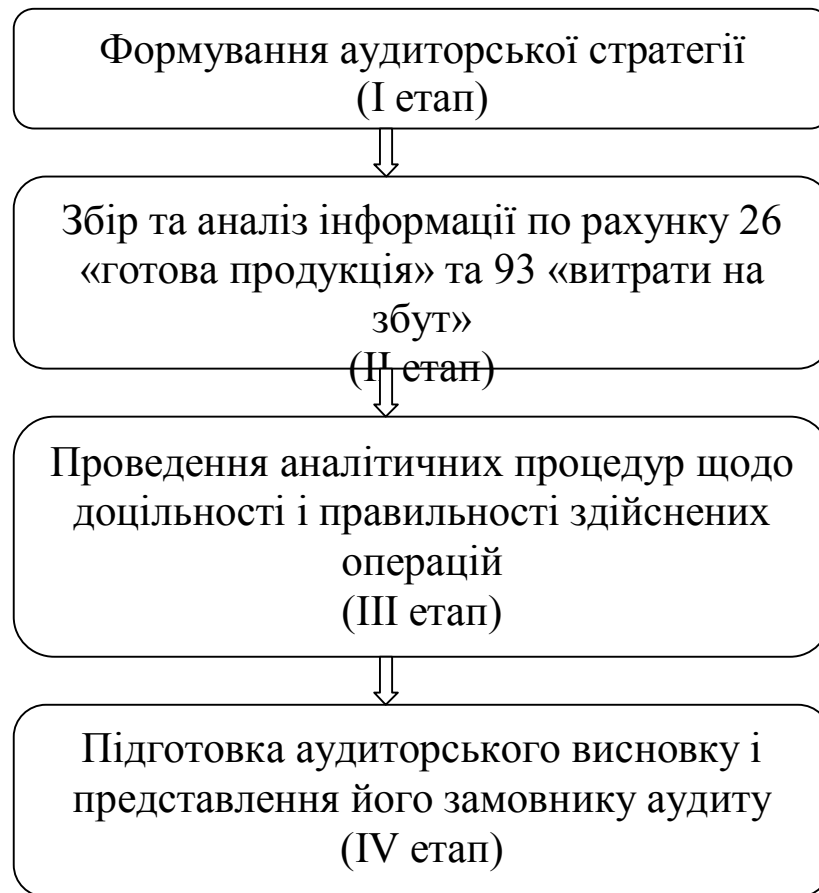


Рис. 11. Модель етапів аудиторського процесу

Вважаємо, що в процесі планування найбільше уваги потрібно приділяти напрямку діяльності замовника, в нашому випадку це підприємство з виготовлення безалкогольних напоїв, яке має свої особливості, історію його діяльності, нинішні умови, територіальне розміщення, майбутню перспективу, вид продукції, ринки її збуту, зміни у структурі виробництва і управління, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, ефективність контролю, зміни у структурі виробництва та управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, ефективність контролю, сутність облікової політики і сфера облікового ризику, організація аудиту в підприємстві, труднощі в його проведенні.

Аудитор повинен мати належний професійний рівень знань про досліджувану галузь і підприємство клієнта зокрема, який дав би йому змогу визначити операції та види діяльності, що, на його погляд, можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансову інформацію. Слід також встановити рівень довіри до даних внутрішнього контролю, викласти у плані та програмі характер, терміни і глибину аудиторських процедур. Адже, внутрішній аудит є провідною ланкою у діяльності підприємства і, безсумнівно, в підприємстві повинен бути присутнім штатний внутрішній аудитор, який мав би оперативно виявляти помилки допущені у фінансово-господарській діяльності, в нашому випадку, підприємства з виготовлення безалкогольних напоїв ТзОВ «Ганц».

В процесі вивчення стану проведення аудиту в досліджуваному підприємстві виявлено, що тут внутрішній аудит, практично не проводиться, а зовнішній, переважно здійснюється один раз в рік. На нашу думку, це негативно впливає на реалізаційну політику, оскільки неможливо оперативно дізнаватись про помилки у витратах, зокрема витратах на збут, особливо у літній сезон. Тому ми надали рекомендації керівнику ТзОВ «Ганц», про реальну потребу запровадження посади внутрішнього аудитора та запропонували власну методику планування аудиторського процесу готової продукції та витрат на її збут.

Під час планування аудиту готової продукції та витрат на її збут пропонуємо готувати попередній бюджет витрат. Для його визначення варто взяти до уваги попередню оцінку властивого ризику контролю, рівня суттєвості, основні види робіт та попередній досвід, що підлягають виконанню.

До рівня суттєвості і ризиків контролю доцільно, на нашу думку, відносити:

а) якість організованого контролю внутрішніми аудиторами, зокрема їх спроможність до виявлення і попередження помилок в обліковій системі підприємства;

б) визначення межі суттєвості помилок по господарських операціях для подальшого проведення аудиту;

в) вірогідність виявлення суттєвих помилок при веденні обліку на підприємстві, які оцінюються на основі попередніх перевірок;

г) виявлення складних господарських операцій, разом з тими, які робилися із використанням суб'єктивного судження бухгалтера (нарахування резервів і таке подібне).

На підставі сказаного вище, пропонуємо взяти до уваги схему визначення попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут готової продукції, що зображена на рисунку 12.

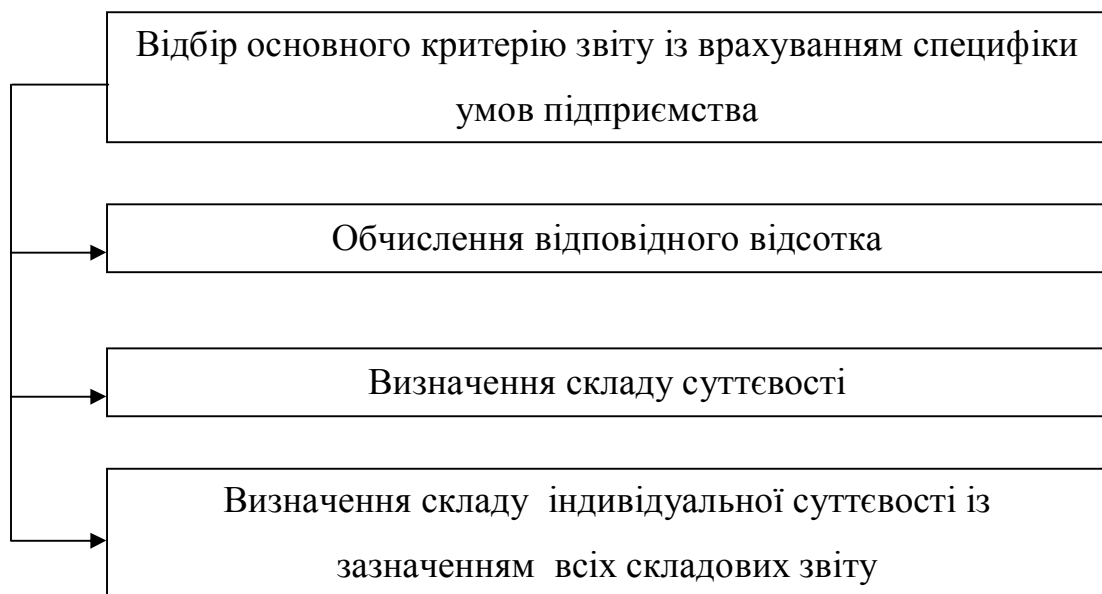


Рис. 12. Стадії визнання попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут

Продовжуючи наше дослідження, детальніше розглянемо в цьому параграфі власне саму організацію аудиту, її стадії, послідовність та методикау аудиторського процесу готової продукції та її витрат на збут в досліджуваному підприємстві.

Зважаючи на те, що визначення організації аудиторського процесу витрат зустрічається рідко, пропонуємо наступне її визначення: організація аудиторського процесу витрат - це дії аудитора, які за допомогою певних методичних прийомів на об'єкт перевірки характеризують аудиторські процедури. Саме через них здійснюють процес аудиту витрат на збут готової продукції.

У відповідну аудиторську процедуру можуть входити один, два або більше методичних прийомів, які використовують у певній послідовності.

Вибір процедур в аудиторському процесі визначається розробленою аудитором методикою, що відображається у програмі перевірки. Процес аудиту, передбачає відповідні стадії.

Важливо зауважити, що серед українських і закордонних вчених-економістів немає єдиного підходу до визначення стадій процесу аудиту витрат на збут, хоч це питання має не тільки важливе теоретичне, а й практичне значення. Є необхідність щодо уточнення термінології стадій (етапів).

Оцінюючи процес аудиту з позиції періоду його виконання, тобто стадій, то, на нашу думку, найближче до правильного визначення стадій підійшов професор М.Т. Білуха. Він поділяє аудиторський процес на такі стадії: організаційна, дослідна, узагальнення та реалізація результатів [12, с. 125].

Проте, на наш погляд, на стадії дослідження і узагальнення аудиту готової продукції та витрат на її збут в підприємствах з виготовлення безалкогольних напоїв неможливо обійтися без елементів організації виконання певних аудиторських процедур. Тому організаційні моменти в більшій чи меншій мірі притаманні всім стадіям процесу аудиту витрат, зокрема і аудиту витрат на збут готової продукції.

Зважаючи на сказане вище, подаємо характеристику стадій процесу аудиту готової продукції та витрат на її збут відображену у працях українських та закордонних авторів (табл. 7).

Таблиця 7

Характеристика стадій процесу аудиту готової продукції та витрат на її збут у працях українських та закордонних вчених-економістів

№ з/п	Прізвища та ініціали вчених-економістів	Назви стадій процесу аудиту	Андреев В.Д.	Мардж. Енені	Джон Віллі	Білуха М.Г.	Кріс Ватерсон
			(Росія)	(США)	(США)	(Україна)	Енні Брігтон (Великобританія)
1	2	3	4	5	6	7	
1.	Дослідження особливостей структури підприємства	+					
2.	Планування аудиту	+					
3.	Перевірка облікових операцій	+					
4.	Співставлення облікових записів із звітністю	+					
5.	Перевірка прибутків і збитків	+					
6.	Підтвердження законності складання фінансової звітності згідно із законодавством	+					
7.	Перевірка звітності і складання висновку	+					
8.	Ознайомлення з підприємством		+				
9.	Проведення процедур аудиту		+				
10.	Складання звіту		+				
11.	Оцінка обсягу перевірки документації за витратами			+			
12.	Перевірка документації за витратами			+			
13.	Підготовка аудиторського висновку			+			
14.	Організаційна				+		
15.	Дослідна				+		
16.	Узагальнення та реалізація результатів				+		

Продовження таблиці 7

1	2	3	4	5	6	7
17.	Оцінка системи обліку та внутрішнього контролю					+
18.	Перевірка аудиторських доказів					+
19.	Підготовка звіту					+

Проаналізувавши стадії (етапи) аудиторського процесу готової продукції та витрат на її збут, показаних у таблиці 7, зробимо висновок, що у джерелах українських вчених їх кількість коливається від трьох до десяти, а у зарубіжних — в середньому по три.

Здійснений нами аналіз назв стадій і етапів аудиту готової продукції та витрат на її збут у різних вчених-економістів дає змогу знайти такі особливості:

а) відповідні назви стадій (етапів) аудиторського процесу готової продукції та витрат на її збут можуть мати разовий характер і не повторюються у працях різних авторів;

б) багато авторів виділяють стадії планування і складання аудиторського висновку та звіту;

в) у працях українських вчених, на відміну від закордонних немає стадій оцінки системи внутрішнього контролю витрат;

г) всюди присутнє незалежне тестування документів, що відображають витрати тощо.

В процесі дослідження нам вдалось з'ясувати, що до відповідних назв стадій процесу аудиту готової продукції та витрат на її збут, які мають разовий характер, можна зарахувати: визначення типу, особливостей і структури управління підприємством з виготовлення безалкогольних напоїв; визначення, оцінку, перевірку важливих внутрішніх контрольних структур.

Переважає більшість вчених-економістів, як видно з таблиці 7, виділяє серед стадій аудиторського процесу планування і побудову аудиторського звіту та висновку.

Проте, одні вчені-економісти обмежуються складанням лише аудиторського висновку, а інші — аудиторського звіту і висновку. Закордонні ж автори вважають, що складання аудиторського звіту є необхідним процесом, адже аудитор зобов'язаний підтверджувати фінансову звітність, а також прозвітувати на зборах акціонерів.

Отже зауважимо, що виокремлення закордонними вченими наступних аудиторських етапів: оцінка системи обліку і внутрішнього контролю, процедури аудиту, незалежне тестування тлумачиться, насамперед тим, що у розвинутих світових країнах аудит готової продукції та витрат на її збут більше орієнтується на аудиторський ризик та оцінку системи внутрішньогосподарського контролю [49, с. 89].

Наявність у закордонній економічній літературі, зокрема у англійських вчених Тімоті Лауверса та Роберта Ремсая, визначення процесу аудиту готової продукції та витрат на її збут як безперервної діяльності трактується тим, що у західних країнах аудит готової продукції та витрат на її збут проводять до початку складання балансу – протягом року, а також після складання уже річної фінансової звітності.

Аудитору необхідно перевірити у документах такі дані :

- назву суб'єкта підприємницької діяльності, який видав відповідний документ;
- зміст і перелік усіх господарських операцій на основі яких складений документ;
- наявність і достовірність підписів відповідальних осіб;
- правильність зазначених сум у платіжних документах та їх відповідність тим, які відображені у рахунках-фактурах;
- доцільність понесених витрат на збут, через перевірку внутрішньої документації, яка затверджена керівництвом і регламентує політику збутових витрат підприємства;
- правильність перенесення даних, щодо збутових витрат із первинних документів у консолідовану фінансову звітність;

–дотримання основних положень з обліку тари в підприємствах, правильне і своєчасне документальне відображення операцій із заготівлі, надходження та відпуску тари за місцями її зберігання й обґрунтованість витрат на її ремонт;

–правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати працівникам, пов'язаних зі збутовою діяльністю;

–дотримання норм витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом;

–правильність відображення сплачених штрафів, пеней, неустойок;

–обґрунтованість списання витрат на утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом, витрат на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування та інших витрат [10, с. 500-501].

В процесі проведення аудиту на господарюючому суб'єкті пропонуємо дотримуватися запропонованої нами схеми проведення аудиту готової продукції та витрат на її збут в досліджуваному підприємстві (рис. 13).

Отже, виходячи з перерахованого вище, спробуємо зробити деякі висновки, зокрема, погоджуємось з багатьма ученими-аудиторами, які пропонують забезпечити організацію аудиторського процесу готової продукції та витрат на її збут за допомогою певних стадій. На нашу думку, найкраще їх класифікувати на підготовчу, основну та завершальну. На підготовчій стадії відбувається ознайомлення із підприємством, в нашому випадку підприємством з виготовленням безалкогольних напоїв, визначення та безпосереднє планування робіт. Під час основної стадії аудиту витрат на збут пропонуємо здійснювати перевірку господарських операцій, пов'язаних зі збутом продукції, та фінансової звітності, де вони відображені. На завершальній стадії доцільно проводити аналіз результатів перевірки, складати звіт про роботу та обов'язково підготувати аудиторський звіт і висновок.

Пропонуємо в досліджуваному підприємстві ТзОВ «Ганц» під час планування організації аудиту готової продукції та витрат на її збут

використовувати програмне забезпечення (для прикладу «Планування аудиту»).



Рис. 13. Схема аудиту готової продукції та витрат на її збут

Його може розробляти кожне підприємство як додаткову підпрограму інтерпретовану під своє підприємство на базі уже існуючих програмних пакетів АСІ чи ІДЕА, або створити самостійно комп'ютерним відділом підприємства власну програму. Вона могла б бути не дуже складною, адже стосувалась би тільки планування.

3.2. Методичні аспекти аудиту готової продукції та витрат на збут

У працях вітчизняних та закордонних вчених існує чимало оригінальних думок щодо цього питання, тому подаємо деякі з них для порівняння у нашій роботі.

Так, М.Т. Білуха дає таке визначення методу аудиторського контролю: “це сукупність способів контролю низки процесів, щодо створення національного продукту та його правове регулювання в сучасних ринкових умовах” [12, с. 140].

Б.І. Валуєв розглядає метод аудиту як "сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню" [27, с. 65].

Вчений-економіст І.Й. Яремко, на відміну від вказаних вище відомих в Україні вчених в галузі обліку і аудиту, дає окреме визначення методу аудиту і методу аудиторської діяльності. Під методом аудиту він розуміє “сукупність способів і прийомів, за допомогою яких можна зробити обґрунтований висновок про достовірність (суттєві розбіжності), повноту і відповідальність чинному законодавству та існуючим нормативам бухгалтерської звітності замовника” [137, с. 15].

Під методом аудиту ці науковці, як стверджує Рудницький В.С., розглядають сукупність способів і прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що розглядаються [186, с.112].

Досліджуючи наведені вище поняття, дотримуємось думки про цілісне використання поняття методу аудиту, а також пропонуємо власне визначення методу аудиту витрат і трактуємо його, як поєднання дій, які використовуються для здійснення аудиту витрат на збут досліджуваного підприємства в межах законодавчої бази України.

На практиці метод аудиту визначається як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів. Останні поділяються на методичні прийоми для проведення перевірки і методичні прийоми для її організації [106, с.113]. Для більшої наочності подаємо класифікацію методів аудиту у графічній формі (рис. 14)



Рис. 14. Класифікація методів аудиту готової продукції та витрат на її збут

Аналізуючи рисунок 14 зауважимо, що не всі методичні прийоми доречні для проведення аудиту готової продукції та витрат на її збут. Найбільш ефективними, вважаємо є документальна та фактична перевірки.

Адже саме вони допомагають якісно перевірити витрати на збут шляхом перевірки:

- 1) за суттю – встановлюється доцільність і правовий статус господарських операцій,
- 2) формальної перевірки – перевірка документів на предмет виправлень, достовірності і законності підписів на документах що супроводжують процес збуту;
- 3) арифметичної перевірки - за якої контролюються правдивість математичних розрахунків у звітності.

Щодо методичних прийомів організації аудиту готової продукції та витрат на збут, то найраціональнішим, вважаємо, буде вибірковий метод, оскільки перевірятимуться тільки ті ділянки господарської діяльності, які стосуються готової продукції та витрат на її збут, а також прийоми організації аудиту із використанням комп'ютерної техніки, оскільки вони дадуть змогу оперативно провести аудиторські процедури готової продукції та витрат на її збут.

Провівши дослідження класифікації методів аудиту готової продукції та витрат на її збут, висловимо власну точку зору з цього питання. Зокрема, в сучасних умовах пропонуємо запровадження нової класифікаційної ознаки процедури використання аудиту в напрямку автоматизації і поділ її на звичайні (некомп'ютерні) та новітні (комп'ютерні). Вони дали б змогу оперативно проводити перевірки навіть щоденно та рідкісніше практичні прийоми, які б поєднували документальну і фактичну перевірку.

Зауважимо також, що складовою методичних прийомів виступають аудиторські процедури. Ці процедури формують певну закономірність і порядок дій аудитора для отримання потрібної інформації під час проведення аудиту.

З метою поліпшення методики аудиту готової продукції та витрат на її збут, варто було б приділити більше уваги нормативній базі вітчизняного аудиту. Нині доцільно її поділяти на зовнішню та внутрішню.

До зовнішнього нормативно-правового забезпечення аудиту витрат відносять Закони України, постанови Верховної Ради, постанови і рішення Кабінету Міністрів України, Аудиторської палати України, П(С)БО, котрі забезпечують достовірність відображених господарських операцій, щодо готової продукції та витрат на її збут.

До внутрішнього нормативно-правового забезпечення аудиту витрат слід віднести нормативно-правові акти з економічної політики підприємства, управлінські документи, що стосуються витрат підприємства, які, переважно, піддаються аналізу та звірці відповідно до діючої методики аудиторського контролю.

Левицька С.О. довела необхідність доповнити нормативні акти аудиту ефективності питаннями визначення: обов'язкових елементів плану та програм проведення аудиту ефективності, критеріїв встановлення рівнів суттєвості аудиторських досліджень, рекомендованого переліку робочих документів, факторів встановлення виду висновку та результатами аудиту [111, с. 14].

Варто зауважити, що, в процесі фахового опрацювання методики аудиту готової продукції та витрат на її збут потрібно використовувати і принципи, які зазначені в Законі України № 996 – XIV і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", зокрема це :

- 1) політика підприємства має бути постійною і послідовною;
- 2) наявність безперервності у діяльності підприємства;
- 3) обережність при оцінці доходів і витрат ;
- 4) вчасність відображення та відповідність активів і зобов'язань;
- 5) відповідність господарських операцій фінансовим реаліям [159, 167].

Зауважимо в нашому дослідженні, що методика аудиту готової продукції та витрат на її збут має впроваджуватись за єдиною схемою і охоплювати ряд елементів, які наведемо нижче :

- 1) визначення найважливіших нормативно-правових актів України;

- 2) опис альтернативних варіантів облікової політики;
- 3) встановлення номенклатури первинних документів обліку;
- 4) визначення переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані з готовою продукцією та витратами на її збут;
- 5) проведення класифікації потенційних зловживань та порушень;
- 6) формування довідника аудитора з метою складання власне програми самої аудиторської перевірки готової продукції та витрат на її збут;
- 7) з'ясування способів одержання аудиторських доказів, котрі використовуються під час перевірки діяльності підприємства.

Тепер перейдемо до детальнішого розгляду наведених вище характеристик, що, за нашим переконанням дасть змогу глибше тлумачити ці поняття (табл. 8).

Таблиця 8

Найважливіші положення методики аудиту готової продукції та витрат на її збут і розкриття їхньої суті [106]

№ з/п	Найважливіші положення методики аудиту готової продукції та витрат на її збут	Розкриття суті методики аудиту
1	2	3
1.	Визначення найважливіших нормативно-правових актів щодо методики аудиту	Встановлює перелік законів, методичних вказівок, які використовує аудитор в процесі проведення перевірки готової продукції та витрат на її збут
2.	Опис альтернативних варіантів облікової політики	Здійснюється опис рішень аудитора, які дають змогу сформулювати відповідні рекомендації з поліпшення діючої облікової політики підприємства

Продовження таблиці 8

3.	Визначення первинних документів за розділами обліку	Дає змогу зробити висновки про застосування типових форм первинних документів
4.	Формування переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані з готовою продукцією	Відображають суть кожної форми обліку, що характерні для підприємств (комп'ютеризованої журнально-ордерної, меморіально-ордерної, журнальної форми, тощо)
5.	Проведення класифікації потенційних зловживань і порушень	Характеризуються потенційні зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку готової продукції та витрат на її збут
6.	Формування довідника аудитора з метою складання програми самої аудиторської перевірки	Вказують на питання, які потрібно вносити до програми контрольної перевірки. Довідники варто складати у формі спеціальних таблиць з потенційними варіантами альтернативних відповідей та висновків щодо готової продукції
7.	З'ясування способів одержання аудиторських доказів, які використовуються під час перевірки	У цукрових заводах застосовуються такі методи: фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, перевірка точності, зустрічна перевірка.
8.	Описання системи основних контрольних процедур, що застосовуються в підприємствах	Застосовуються з метою виявлення потенційних порушень. Ці процедури передбачають: назву контрольної перевірки, мету проведення, перелік засобів, опис техніки виконання, описання форми надання результатів

Отже з інформаційної бази таблиці 8, можемо констатувати, що вдосконаленню методики аудиту готової продукції та витрат на її збут сприятиме насамперед системна консолідація найважливіших положень аудиту, які дадуть змогу систематизувати процес перевірки готової продукції та збутових витрат на підприємстві ТзОВ «Ганц».

Потенційні зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку готової продукції та витрат на її збут, про які йдеться у таблиці 8. можуть проявлятися у відповідних документах наведених на рис.15 «Види недоброякісних елементів».

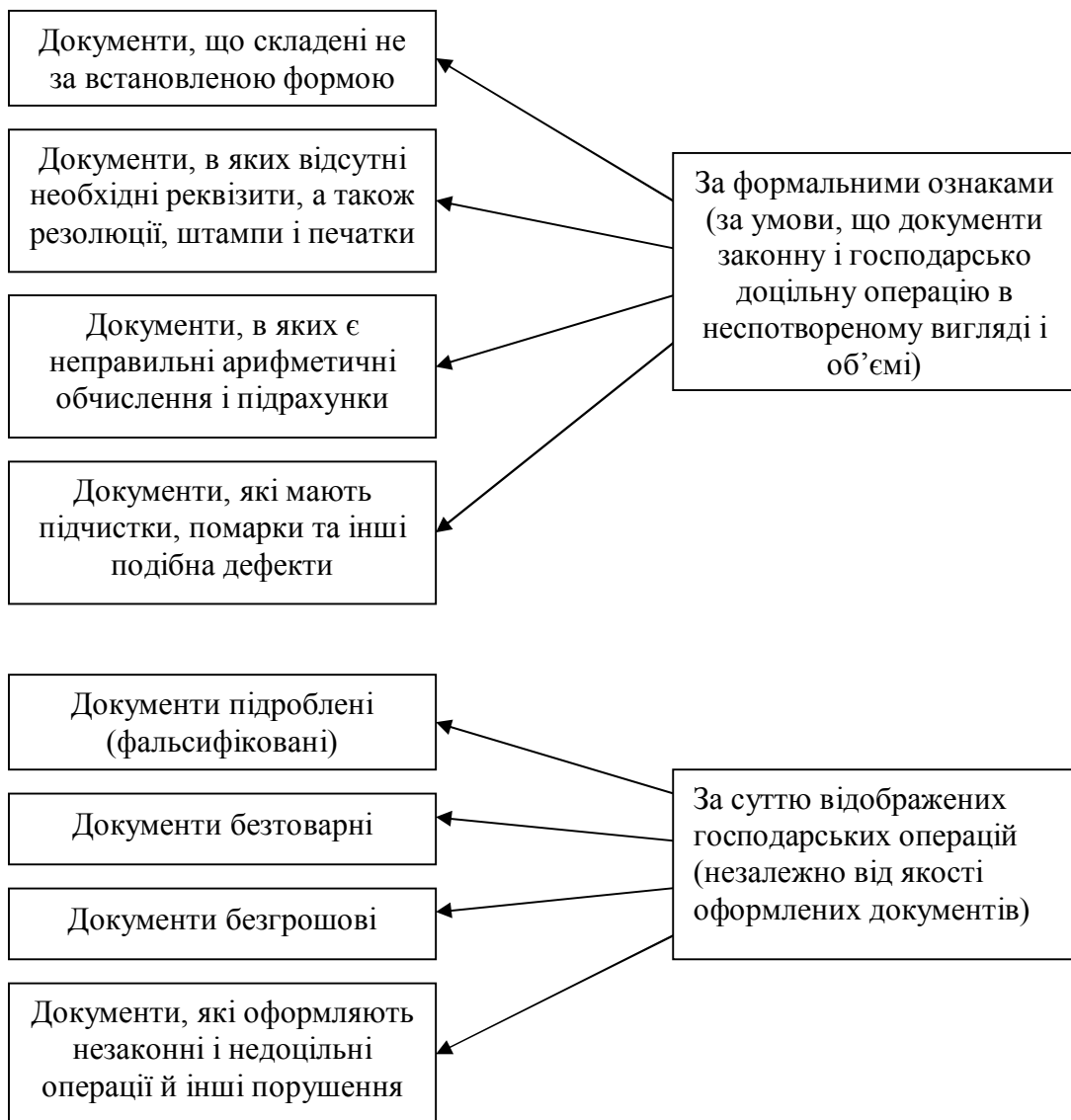


Рис. 15 Види недоброякісних елементів

При здійсненні аудиту безпосередньо витрат на збут передбачена перевірка низки елементів діяльності підприємства і тому для зручності її

реалізації пропонуємо використовувати розроблений нами документ «Методика аудиту витрат на збут» (табл.9). Сформована нами методика аудиту витрат «Оцінка обліку витрат на збут», дасть змогу в практичній діяльності аудитора робити якісну оцінку ведення обліку витрат на збут в підприємстві. Зокрема основним індикатором щодо правильності обліку та доречності здійснених витрат на збут виступатиме сума оцінок.

Таблиця 9

Методика аудиту витрат на збут

№ з/п	Суть питань щодо витрат на збут в підприємстві	Оцінка 0-5 балів	Примітки
1	2	3	4
1	Правильність віднесення витрат до категорії витрати на збут відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 «Витрати»		
2	Вплив ціни реалізації готової продукції підприємства на збутові витрати		
3	Порядок віднесення та списання витрат на збут до собівартості виготовленої продукції		
4	Ефективність та доречність здійснених витрат на збут		
5	Якісний стан складів для зберігання готової продукції призначеної для збуту		
6	Правильність включення до витрат на збут заробітної плати працівників, які забезпечують збут продукції		
7	Здійснення дооцінки та переоцінки об'єктів що задіяні в сфері збуту		

Продовження таблиці 9

1	2	3	4
8	Правильність здійснення амортизаційних відрахувань на обладнання призначене для реалізації готової продукції		
9	Вплив транспортно-заготівельних витрат на реалізаційну ціну виготовленої продукції.		
10	Порядок ведення внутрішньої документації відділу збуту.		
Підсумкова оцінка		Кількість балів	

Якщо вона перевищує 35 балів, то існують підстави зробити висновок, про ефективну збутову політику, яку провадить підприємство. Проте коли оцінка менше 35 балів, то констатується факт, що витрати на збут належним чином не обліковуються, і даний факт господарської діяльності підприємства впливає на зменшення очікуваного прибутку.

3.3. Узагальнення даних за результатами аудиту

Вітчизняна нормативно-правова база із аудиту вимагає складання аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності. Формування аудиторських висновків є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, адже підсумовуються виконані аудиторські процедури, узагальнюються виявлені помилки, визначається їхній сукупний вплив на всю фінансову звітність досліджуваного підприємства та висловлюється думка аудитора про її достовірність, повноту, відповідність чинному законодавству.

Проблеми, пов'язані з методикою і організацією складання висновків аудиторів стали предметом вивчення для багатьох зарубіжних вчених-аудиторів, зокрема таких як: Р. Алборов, В. Андреев, Е. Аренс, Р. Адамс, В. Воронова, О. Галкіна, Дж. Лобек, Г. Дженік, Ф. Дефліз, В. О'Рейлі, М. Хірш,

Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Робертсон, С. Суворова та ін. Дослідженню теоретичних та практичних засад формування аудиторських висновків присвятили власні наукові праці також і вітчизняні вчені, а особливо Г. Давидов, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Рудницький, Б. Усач та інші. Проте, слід зауважити, що і нині все ж залишається низка невирішених наукових проблем щодо складання аудиторських висновків (в тому числі і тих, що стосуються готової продукції та витрат на її збут) в Україні. На нашу думку, ці проблеми спричинені недосконалою аудиторською практикою.

Аудиторський висновок, на наш погляд, – це узагальнюючий документ, підготовлений аудитором, за результатами аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам України з економічних питань, ефективності господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Нині аудиторські висновки складаються у довільній формі, за обов'язкової наявності в них таких пунктів як: заголовок, вступна частина, масштаб перевірки, безпосередні висновки про перевірені факти господарської діяльності, дата перевірки, адреса аудиторської фірми, підписи уповноважених осіб аудиторської фірми [128, с. 57].

Зміст розділів аудиторського висновку, який на тепер використовується в процесі здійснення аудиторської діяльності відображено в таблиці 10.

Таблиця 10

Зміст розділів аудиторського висновку

(в тому числі готової продукції та витрат на її збут) [17, с. 418]

№ з/п	Сегмент висновку	Розділ аудиторського висновку	Зміст
1	2	3	4

1	2	3	4
1.	Вступний сегмент	Заголовок аудиторського висновку для підприємства	<ul style="list-style-type: none"> – Вказується, що аудит проводиться незалежним аудитором; – дається назва аудиторської фірми чи аудитора; – наводиться назва підприємства, що підлягає перевірці; – вказується час початку і завершення перевірки.
2.		Вступ	Інформація про склад перевіреної фінансової звітності і дату підготовки звітності;
2.	Вступний сегмент	Вступ	<ul style="list-style-type: none"> – вказується, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства; – зазначається відповідальність аудитора за аудиторський висновок.
3.	Аналітичний сегмент	Масштаб аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – Необхідний обсяг аудиторської роботи; – безпосередня перевірка стану справ бухгалтерії підприємства; – використання вибіркового способу процесу аудиту.

1	2	3	4
4.	Завершальний сегмент	Висновки аудитора про фінансову звітність	Висвітлюється інформація про перевірену фінансову звітність підприємства.
5.		Дата аудиторського висновку	Показується дата завершення перевірки. Дата проставляється тоді, коли керівник підприємства підписує акт приймання- передавання аудиторського висновку.
6.		Підписи уповноважених осіб аудиторської фірми	Ставиться підпис керівника аудиторської фірми, або іншої уповноваженої особи, яка має сертифікат аудитора.
7.		Адреса аудиторської фірми	Проставляється адреса фактичного місцезнаходження аудиторської фірми.

У випадку розгляду наведеної вище таблиці про зміст розділів аудиторського висновку (включаючи інформацію про готову продукцію і витрати на її збут), зауважимо, що цей процес його складання доволі таки невиправдано громіздкий. Попри те, що кожен пункт надзвичайно важливий, пропонуємо аудиторські висновки формувати за допомогою спеціально модифікованого комп'ютерного забезпечення. Зокрема, за таких умов, аудиторські звіти не складались би у довільній формі, а набували б певної єдиної форми. Дана форма могла б модифікуватись залежно від того чи проходить аудит всієї фінансової звітності чи тільки певної її ділянки, напрямку. Кожна аудиторська фірма могла б налаштувати дану програму

відповідно до своїх традицій і багато параметрів, які поступово заносились би у звіт. Ці параметри могли б заноситись автоматично (без затрат людського часу та енергії).

Усі надбудови до програм повинні будуватись із урахуванням МСА № 700 «Формування висновку та звітування щодо фінансових звітів» та МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення». Звичайно, що є винятки – це відкриті акціонерні товариства. Під час формування аудиторських звітів проведених на таких підприємствах, програмне забезпечення має бути адаптоване до вимог, затверджених Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 25 січня 2001 року № 5 і зареєстрованих в Міністерстві юстиції України 15 лютого 2001р. №139/5330 [106, с. 25].

Аудиторські висновки класифікують за різними факторами, пропонуємо власну класифікацію аудиторських висновків, що базується на результатах аналізу існуючих класифікацій і на нашому розумінні їхнього спрямування (рис. 16).

Аналізуючи інформацію на рисунку 16, звернемо увагу на те, що за аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор у своїй діяльності може висловити думку на рахунок того, яким буде висновок в залежності від наступних факторів:

- 1) вичерпне подання інформації про фінансову звітність дає змогу підготувати позитивний висновок;
- 2) безпосередня невпевненість в інформації про фінансову звітність формує аргументи на користь підготовки умовно-позитивного висновку;
- 3) повна незгода аудитора із інформацією про фінансову звітність в підприємстві сприяє підготовці негативного висновку;
- 4) ненадання належної інформації про фінансову звітність в підприємстві та створення перешкод у роботі дає змогу відмовитись від складання висновку.

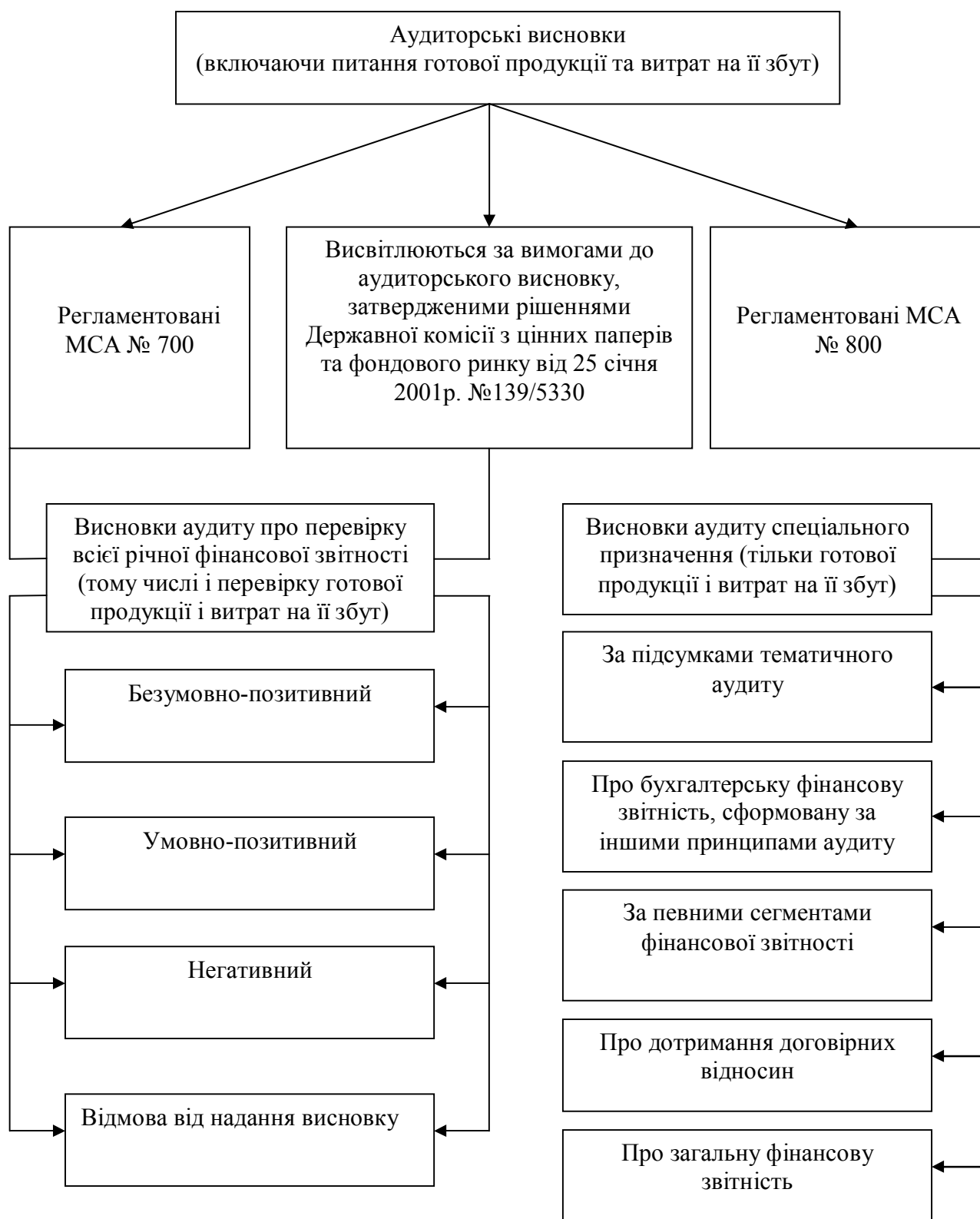


Рис. 16. Класифікація сучасних аудиторських висновків

* Складено автором за [41, с. 333]

Отже, характеризуючи аудит (в тому числі аудит готової продукції і витрат на її збут) пропонуємо власний варіант з формування такого висновку,

із використанням інформаційних технологій. Зокрема, йдеться про програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку. Для персонального комп'ютера варто було б згадати, з метою ефективнішого аналізу про три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку.

Безпосередньо позитивний висновок формувався б за допомогою таких параметрів:

- повністю відображені у звітності пасиви, активи та фінансові результати, які відповідають нормативним вимогам бухгалтерського обліку і звітності;
- фінансова звітність, що базується на реальних облікових даних за відсутності протиріч;
- облікова політика повністю відповідає національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- аудитор дає однозначну згоду на наведені вище параметри.

У випадку невідповідності хоча б одного із згаданих вище параметрів дійсності, та незгодою з ними аудитора, автоматично формується негативний висновок. Думку щодо формування зразу ж негативного висновку, не виділяючи умовно-позитивного висновку пояснюємо тим що негативний висновок матиме ефективніший вплив на підприємство (навіть на певному психологічному рівні), а також у майбутньому можливо зможе запобігти відповідним зловживанням, злочинам та підробці фінансової звітності в підприємствах.

Варто зазначити, що підприємство може замовляти і операційний аудит. За нашим дослідженням, відповідної уваги заслуговує і аудит витрат на збут готової продукції. При безпосередньому дослідженні цих витрат, аудитор має завдання визначити величину їхньої суттєвості, що надалі відобразиться у аудиторському звіті. Зауважимо, що аудиторський звіт за витратами на збут, складається за такими ж принципами, що і аудиторський звіт за фінансовою

звітністю, а на далі його можна формувати й за налагодження комп'ютерних програм.

За МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», в такому аудиторському висновку має бути примітка про принципи бухгалтерського обліку, які провадились протягом того періоду за який робиться звіт про витрати на збут [128].

Узагальнюючи дані за результатами проведеного аудиту готової продукції та витрат на її збут, варто також і класифікувати надання інших послуг, що провадяться аудиторською фірмою. Цю класифікацію пропонуємо у розробленій нами таблиці 11.

Таблиця 11

Класифікація супутніх послуг, що надаються аудиторською фірмою під час аудиту готової продукції та витрат на її збут

№ з/п	Супутні послуги	Характеристика
1	2	3
1.	Модернізація облікової політики підприємства	Удосконалення посадових інструкцій працівників відділу збуту, графіків документообігу
2.	Здійснення економічного аналізу витрат на збут	Підготовка звітів із розрахунками щодо ефективнішої збутової політики
3.	Надання різного роду консультаційних послуг	Проведення курсів з підвищення кваліфікації для працівників відділу збуту, організація професійних семінарів
4.	Реконструкція бухгалтерської доктрини підприємства	Характеризується формуванням регістрів бухгалтерського обліку на підставі первинної документації витрат на збут.

Продовження таблиці 11

5.	Надання експертних послуг	Проблемні ділянки обліку, який стосується готової продукції та витрат на її збут досліджує експерт за допомогою спеціальних методів вивчення, а згодом надає власний висновок
6.	Відстоювання інтересів підприємства в органах ДПС	Захист складеного звіту про облік готової продукції та витрат на її збут в судових органах та в Державній податковій службі України
7	Комп'ютеризація обліку готової продукції та витрат на її збут	Рекомендації щодо впровадження та застосування програмного забезпечення в обліку готової продукції та витрат на її збут

Отже, узагальнюючи дані наведеної вище таблиці звернемо увагу на те, що крім аудиторського висновку під час аудиту, велике значення мають і супутні послуги аудиторської фірми, які можуть відчутно вплинути на систему обліку готової продукції та витрат на її збут в підприємстві, що перевіряється. Адже саме вони мають змогу надавати прогностичні показники, формувати нові показники управлінської структури, системи бухгалтерського обліку та контролю готової продукції та витрат на її збут, які можуть реалізуватись в результаті новітніх проектних ідей.

В процесі підготовки аудиторського звіту за результатами аудиту готової продукції та витрат на її збут, вагомого значення набуває сама якість його складання. Найоперативніший та короткостроковий контроль можуть проводити внутрішні аудитори за безпосереднього моніторингу роботи аудиторської групи, а також - якісно координувати аудит використання персональних комп'ютерів.

Отже, кардинально потрібно змінювати сам підхід до процесу аудиту починаючи із планування завершуючи висновками і може саме тоді аудиторський висновок стане тим індикатором успішності та перспективності підприємств, а в нашому випадку підприємства з виготовлення безалкогольних напоїв.

Висновки до розділу 3

Узагальнивши результати здійсненого дослідження аудиту готової продукції та витрат на її збут на підприємствах з виготовлення безалкогольних напоїв, автор констатує:

1. Аудиторський процес готової продукції та витрат на її збут складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання висновку.

2. З'ясовано погляди вчених-економістів щодо трактування методу аудиту та запропоновано власне визначення поняття методу аудиту витрат. Метод аудиту витрат розглядається, як поєднання дій, які використовуються для здійснення аудиту готової продукції та витрат на її збут певного підприємства в межах вітчизняної законодавчої бази.

Методи аудиту в сучасних умовах запропоновано поділяти на звичайні (некомп'ютерні) і комп'ютерні. Це сприяло б оперативнішому проведенню перевірок, а за стратегічними напрямками – навіть щоденно, а також давало б змогу краще поєднувати документальні і фактичні перевірки.

3. З автоматизації аудиту готової продукції та витрат на її збут відзначимо, що вона охоплює значний перелік проблем, пов'язаних із використанням інформаційних технологій у контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств, в оцінці й надійності інформаційних систем, і, звичайно, у забезпеченні аудиторських процедур.

Дослідження нормативно-правової бази висновків аудиту, призвели до формування пропозиції щодо класифікації аудиторських висновків, що

базується на результатах аналізу існуючих класифікацій і нашому розумінні їхнього спрямування.

Пропонуємо власний підхід щодо формування аудиторського висновку з використанням інформаційних технологій. Зокрема, йдеться про програму, яка б визначала за допомогою запрограмованих параметрів різновид аудиторського висновку. Для персональних комп'ютерів варто було б запровадити тільки три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку.

4. Користь від проведення операційного аудиту, зокрема тільки аудиту готової продукції та витрат на її збут, безумовно позитивно відобразиться на діяльності досліджуваного підприємства, враховуючи постійну відсутність часу для аудиту фінансової звітності.

5. Нині контроль за якістю висновків з аудиту готової продукції та витрат на її збут можуть здійснювати як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти підприємницької діяльності. Найоперативніший та короткостроковий контроль може проводити керівництво підприємства за безпосереднього моніторингу роботи аудиторської групи, а також - якісно координувати аудит використання персональних комп'ютерів. За таких обставин, пропонуємо керівникам підприємств, здійснювати контроль аудиторської діяльності з наглядовою функцією, суттєво не впливаючи на її зміст із власного кабінету чи іншого територіально-віддаленого місця у режимі реального часу.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення проблем теоретико-правової бази обліку готової продукції та витрат на її збут підприємства ТзОВ «Ганц» з метою розроблення та впровадження рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту готової продукції та витрат на її збут. Основні висновки та результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад.

2. Поняття “збут” необхідно розуміти як процес, у результаті якого відбуваються зміна власника товару і повний розрахунок за нього відповідно до наявних домовленостей між покупцем і продавцем. Запропоноване визначення свідчить про спільну змістову природу понять “реалізація” і “збут” продукції підприємства із виготовлення безалкогольних напоїв, як систему дій, котрі забезпечують чітку та цілеспрямовану діяльність із продажу продукції.

3. Кращій ідентифікації витрат на збут готової продукції повинно сприяти внесення змін до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, щодо структури рахунку 93 “Витрати на збут”, а саме рекомендовано відкрити п'ять субрахунків відповідно до найбільш використовуваної класифікації витрат на збут: 931 – витрати на рекламу і маркетинг, 932 – витрати на зберігання готової продукції; 933 – транспортні витрати збуту, 934 – трансакційні витрати, 935 – інші витрати на збут.

4. З метою поліпшення інформаційного забезпечення та оптимізації витрат на збут розроблено еластичний кошторис формування таких витрат та відомість їх обліку. Згадані документи запропоновані для застосування в

плануванні, обліку і аудиті витрат, проведенні аналітичних розрахунків та аналізі базових чинників, що впливають на збут готової продукції галузі.

5. Для автоматизованого оформлення документів на відвантаження продукції, проведення розрахунків із покупцями, а також для раціоналізації ціноутворення на продукцію, товари, послуги слід використовувати комп'ютерні інформаційні системи обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудовані на операційній системі Unix Ware 7.1.1, а також СУБД Oracle 9.I.

6. Введення автором нової класифікаційної ознаки процедури використання аудиту в напрямку автоматизації і поділ її на звичайні (некомп'ютерні) та новітні (комп'ютерні) сприятиме оперативному проведенню аудиту.

7. Обґрунтовано, що ефект від проведення вибіркового аудиту, зокрема тільки аудиту готової продукції та витрат на її збут, позитивно відобразиться на результатах діяльності підприємства. Висновок про аудит за готовою продукцією та витратами на її збут слід формувати за тими ж принципами, що і висновки за всією фінансовою звітністю в системі комплексного аудиту.

8. Удосконалення методики аудиту готової продукції та витрат на її збут для підприємства ТзОВ «Ганц» сприятиме введення у практичну діяльність документу “Методика аудиту готової продукції та витрат на її збут”. Згаданий документ дасть змогу ширше здійснювати перевірку обліку та процесу управління готовою продукцією та витрат на її збут, а також отримувати рекомендації аудитора щодо подальшої оптимізації витрат на збут і можливості збільшення доходу підприємством.

9. З метою розширення інформаційного забезпечення менеджменту щодо результатів аудиту запропонований варіант формування аудиторського висновку з використанням інформаційних технологій – програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку. Для персонального комп'ютера варто зазначати три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку з метою проведення ефективного аналізу.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А.Аврова – М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с.
2. Автономов В.С. История экономических учений [учеб. пос.] / В.С.Автономов, О.И.Ананьин, Н.А.Макашева.- М.: ИНФРА-М, 2001. – 364 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов; - [2-е изд.]. – М.: Узд-тво «Дело и Сервис», 2000. - 432 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навч. посіб.] / П.Й. Атамас - К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
5. Баєвська Л.Л. Бухгалтерський облік в сільськогосподарських підприємствах, інтегрованих з підприємствами інших галузей / Л.Л. Баєвська // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 20 с.
6. Балабанова Л.В. Информационное обеспечение обоснования управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия: [моногр.] / Л.В. Балабанова, Т.И. Алачека – Донецк: ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановского, 2003 – 143 с.
7. Барановський Н.І. Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України/ Н.І. Барановський // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 21 с.
8. Безкоровайна С.В. Управління ціновою політикою підприємства / С.В. Безкоровайна // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством – К., – 2005. – 20 с.
9. Білецька І.І. Механізм підвищення конкурентоспроможності промислового підприємства на олігополістичному ринку / І.І. Білецька //

автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – Дніпропетровськ, 2006. – 20 с.

10. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: [підручник] / М.Д. Білик — К.: КНЕУ, 2003. — 628 с.
11. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С. 3-5.
12. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [підручник] / М.Т. Білуха– К.: Вища школа , 1996. - 320 с.
13. Бланк І.О. Фінансовий менеджмент [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://andrushivka.org.ua/shop-33-32-1600237580/>
14. Боднарчук В.В. Засоби виробництва: економічні поняття та їх місце в системі бухгалтерського обліку / В.В. Болнарчук // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-міжнар. наукової конференції. – М-во освіти і науки України. Житомирський державний технічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 297 -300.
15. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance>
16. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів вузів спеціальності 7.050201 «Менеджмент організацій» та 7.050107 «Економіка підприємств»] / Т.А.Бутинець, Л.В.Чижевська, С.Л. Береза; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: 2000. – 672 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф.Бутинець – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський, фінансовий облік: [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с.

19. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: РУТА, 2001. – 576 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / Ф.Ф. Бутинець– Житомир: ПП „Рута”, 2007. – 328 с.
21. Бутинець Ф.Ф. Облік зовнішньоекономічної діяльності [підруч.] / Ф.Ф.Бутинець, І.В.Жиглей – Житомир: "Рута", 2006. – 388 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в торгівлі: [навч. посіб.] / Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга – Житомир: ПП Рута, 2002. – 576 с.
23. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб. Нормативно-практичні матеріали] / за ред. Р.Л. Хом'яка – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр „Інтелект+” Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2001. – 728 с.
24. Бухгалтерський облік в галузях економіки: [навч. посіб.] / за ред. Є.І. Свідерського– К.: Знання, 2007. – 233 с.
25. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: [навч. – практич. посіб.] / за ред. С.Ф.Голова - Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2006. – 768 с.
26. Быков В.А. Бухгалтерский учет для руководителя / В.А.Быков, С.М.Бичкова, М.Л.Пятов, М.В.Семенова, Я.В.Соколов – [2-е издание, перераб. и доп.] – М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2001. – 320 с.
27. Валуев Б.И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета / Б.И. Валуев // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – Житомир, 2003. - № 2 (24). – С. 61-66.
28. Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах: [практич. руководство] / В.И. Венедиктова [2-е изд.]. – М. : ИНЕ, 2008. – 176 с.
29. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
30. Власов В.М. Финансовый учет: [науч. пособ.] / В.М.Власов – М.: ЮНИТИ, 2005. – 285 с.

31. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект / Н.В. Гавришко // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль – 2001. – 19 с.
32. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП): [навч. посіб.] / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, П.Я.Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
33. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, П.Я.Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
34. Герасим П.М. Наскрізнні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / П.М.Герасим, Р.Ф.Бруханський, П.Я.Хомин - Тернопіль: Астон, 2003. - 363 с.
35. Гетьман В.Г. Финансовый учет : [учеб.] / В.Г.Гетьман. – [3-е изд.перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 816 с.
36. Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт; [переклад Олександр Мінін, Олена Ткач]. – К.: Основи, 2007. - 942 с.
37. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підруч.] / С.Ф. Голов. – [3-тє вид.]. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
38. Голов С.Ф. Фінансовий облік: : [підруч.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976с.
39. Головачев А.С. Организация, нормирование и оплата труда: [учеб. пособие] / А.С.Головачев и [др.]. – [3-е изд., испр.]. – Минск: Новое здание, 2007. – 603 с.
40. Гончарова М.Л. Розвиток та ефективність функціонування підприємств цукробурякового під комплексу / М.Л. Гончарова // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – К., 2006. – 20 с.
41. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб.] / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький, –

- [3-тє видання, перероб. і доп.]. - К.: Знання, 2007. – 443 с.
42. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: [навч. посіб.] / Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г.. - К.: А.С.К.,2007- 416 с.
 43. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.]. / Н.М. Грабова – К.: А.С.К., 2005. – 301 с.
 44. Гринчук Ю.С. Інформаційне забезпечення управління в сільськогосподарських підприємствах / Ю.С. Гринчук // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць. – 2008. - № 12 (91). – С. 135-137.
 45. Гриценко А. А. Зміст і основні напрямки еволюції сучасної парадигми економічної теорії / А.А. Гриценко // Економічна теорія: сучасна парадигма та її еволюція на порозі ХХІ століття. — К., Знання, 2000. – 320 с.
 46. Грубер Й. Економетрія : Вступ до множинної регресії та економетрії / Й.Грубер. – Т. 1. – К.: Нічлава, 1998. – 379 с.
 47. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.М.Гудзенко // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 25 с.
 48. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В.Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т.Щирба – Тернопіль: Економічна думка, 2002. - 190 с.
 49. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: [моногр.] / Гуцаленко Л.В. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
 50. Давидович І.Є. Управління витратами : [навч. посіб.] / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури , 2008. – 320 с.
 51. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: [підруч.] / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк., - К: Знання, 2007. – 469 с.

52. Державна статистична інформація України / [електронний ресурс]. – Режим доступу : [hppt://:www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
53. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [моногр.] / В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
54. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 4. – С. 7-11
55. Джога Р. Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [підруч.] / [Р.Т. Джога, С.В. Свірко, Л.М. Сінельник] ; за ред. проф. Р. Т. Джоги. - К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.
56. Довідник з бухгалтерського обліку / За ред. Ценкпер Н. - Ужгород. "ІВА" 2005. - 356 с.
57. Должанський А.М. Вплив чинників на організацію обліку і контролю витрат / А.М. Должанський // Вісник національного лісотехнічного університету України. – 2009. – Вип. 19.7. – С. 234 – 240.
58. Домбровський В.М. Управлінський облік: [навч. - метод. посіб.] / В.М. Домбровський, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова; за ред. В.М. Домбровського. – Київ: КНЕУ, 2005. – 278 с.
59. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
60. Дупай М.М. Облік та аналіз діяльності підприємств у сфері зовнішньо економічних відносин. [навч. посіб.] / М.М.Дупай, П.М.Денчук, С.В.Питель, П.Я.Хомин. – Тернопіль: Астон, 2003. - 200 с.
61. Дячун О.В. Організація, нормування та оплата праці : [навч. посіб.] / О.В. Дячун. – Львів, 2001. – 220 с.
62. Еванс Дж. Маркетинг / Дж. Еванс, Б. Берман; [пер. с англ.]. - М.: Экономика, 2002 . – 350 с.
63. Економічна енциклопедія. У 3-х томах: Т.1. А-К [за ред. С.В. Мочерного]. – К.: Академія; Тернопіль: Академія народного

- господарства, 2000. – 683 с.
64. Економіка підприємств: [підруч.] / за ред. С.Ф. Покропивоного - Київ: КНЕУ, 2007. – 420 с.
 65. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С.І. Шкарабана, М.І. Сапачова. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. - 405 с.
 66. Євдошак В.І. Облік і контроль витрат цукрового виробництва та формування собівартості продукції: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний торговельно- економічний ун-т. — К., 2006. — 18 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/239707.html>
 67. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / Г.П.Журавель, Я.Д.Крупка, М.С.Палюх, Л.О.Гуцайлюк, Т.І.Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 449 с.
 68. Завитій О.П. Облік і контроль виробничих витрат у тваринництві / О.П. Завитій // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2002. – 20 с.
 69. Завьялов С. Формула успеха: маркетинг / П.С.Завьялов, В.Е.Демидов - [2-е изд., перераб. и доп.]. - М.: Междунар. отношения, 2003. - 320 с.
 70. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики: [підруч.] / А.Г.Загородній, Г.О.Партич, Л.М.Пилипенко – [4-те вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 550 с.
 71. Загородній А.Г. Облік і аудит: [термінологічний словник] / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партич. – Л.: Центр Європи, 2002. – 671 с.
 72. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородній – К.: „Ваплер”, 2007. – 976 с.
 73. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: моног. / З.В. Задорожний – Тернопіль: Економічна думка, 2006.– 336 с.

74. Задорожний З.В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності / З.В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - № 6. – С. 21-22.
75. Задорожний З.В. Проблеми обліку за новими регістрами / З.В. Задорожний // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2-3. – С. 65-66.
76. Залевский В.А. Управленческий учет и анализ формирования целевой себестоимости для целей стратегического менеджмента / В.А. Залевский // Управленческий учет. – 2009. - № 1. – С. 3-13.
77. Захожай В.Б. Автоматизація обліку готової продукції та її реалізації / В.Б. Захожай [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php>
78. Зінченко О.В. Облік матеріальних витрат, проблеми та шляхи вирішення / Зінченко О.В. // Менеджмент : Збірник наукових праць. – 2008. - № 10. – С. 31 – 35.
79. Злупко С. М. Основи історії економічної теорії [навч. посіб.] / С.М. Злупко. — Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 280 с.
80. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. для вузов] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.
81. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: [навч. посіб.] / В.М. Івахненко – [2-ге вид.]. – К.: Знання-Прес, 2005. – 206 с.
82. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посіб.] / С.В.Івахненко – [3-тє вид. випр. і допов.]. – К.: Знання, 2006. – 350 с.
83. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В.Івахненко. - [наук. вид.]. – К., 2005. – 286 с.
84. Івахненко С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід / С.В. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. - С. 38 – 44.
85. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси АПК – 2005. - № 3. –

С. 25-29.

86. Іщенко Я.П. Облікове забезпечення управління витратами в сільському господарстві: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2010. – 22 с.
87. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [моногр.] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
88. Керимов В.Э. Управленческий учет : [учебник] / В.Э.Керимов. – М.: Маркетинг, 2001. – 268 с.
89. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: [навч. посіб.] / О.І. Кобилянська. - [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
90. Коваленко М. Бухгалтерське життя необоротних матеріальних активів / М. Коваленко // Бухгалтерія. - 2003. - № 11. - С. 132-134.
91. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – [3-е изд., перераб. и доп.]. - М.: Фининсы и статистика, 2003. – 752 с.
92. Колісник М. Ера милосердя. Еволюція керування витратами [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.investadviser.com.ua>
93. Колісник М. Еволюція керування витратами [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.investadviser.com.ua>
94. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособ.] / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2007. – 368 с.
95. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Р.М. Косміна. – К.: Вища школа, 2006. - 174 с.
96. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів та необхідність здійснення процесів відтворення / В.В. Костенко // Статистика України. - 2007. - № 1. - С. 73 -75.
97. Костюченко В. Організаційні аспекти впровадження інформаційної системи в холдингу / В. Костюченко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 8. – С. 26-28.

98. Котов В.Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства / В.Ф. Котов. – М.: Экономика, 1980. – 145 с.
99. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Л.М. Крамаровский. - М.: Финансы и статистика. – 2004. – 300 с.
100. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р.И. Криницкий. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 120 с.
101. Крищенко К.І. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / О.В. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2007. - № 6. – С. 9-16.
102. Крупка Я.Д. Облік в будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник, - Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 608 с.
103. Крупка Я.Д. Облік в будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник – К.: Знання, 2008. – 638 с.
104. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві / Н.П. Кузик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2004. – 20 с.
105. Кузьмінський Ю. Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю.Кузьмінський, Р.Мочуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 3. – С. 14.
106. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: [підруч.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравела, 2009 – 544 с.
107. Кулик А.М. Державне регулювання економічного розвитку приватних агроформувань в Україні / А.М. Кулик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.02.03. – організація управління, планування та регулювання економікою. – Львів, 2005. – 21 с.
108. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції: [моногр.] / М.Б.Кулинич. – Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім.

Л.Українки, 2006. – 204 с.

109. Ласінський О. Бюджетне планування в менеджменті фермерських господарств / О. Ласінський // Формування ринкової економіки. Зб. наук. праць. Спец. вип.: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах, в умовах перехідної економіки – К.: КНЕУ, 2003. – 549 с.
110. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
111. Левицька С.О. Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – К., 2005. – 28 с.
112. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика [навч. посіб.] / В.Лень, В.Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 567 с.
113. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: [учеб. для вузов] / В.Г. Линник. – К.: Вища школа, 1986. – 176 с.
114. Литвин Ю.Я. Бухгалтерський облік в сільському господарстві / Ю.Я. Литвин. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 824 с.
115. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: [навч. посіб.] / О.В. Лишиленко – К.: Центр Учбової літератури, 2007. – 524 с.
116. Лытнева Н.А. Бухгалтерський учет: [учеб.] / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2006. – 496 с.
117. Майданевич П.М. Аспекти обліку і розподілу загально-виробничих витрат згідно вимог П(С)БО 16 «Витрати» на підприємствах / П.М. Майданевич // Культура народів Причорномор'я. – 2007. - № 99. – С. 76-77.
118. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. / Н.М. Малюга. - Житомир: ЖІТІ, 2002. - 384 с.

119. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : [навч. посіб. для студентів вищих навч. закл.] / Н.М.Малюга, Ф.Ф. Бутинець; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.
120. Матвієць С. Облік списання орендованих основних засобів / С. Матвієць // Баланс-Агро. - 2006. - № 3. - С. 26 - 27.
121. Маслов Б.Г. Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2009. - № 5. – С. 19 - 28.
122. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 12. – С. 35 - 41.
123. Мельник В.М. Основи економічного аналізу: [навч. посіб.] / В.М. Мельник. – К.: Кондор, 2003. - 128 с.
124. Мельничук С.Г. Розвиток аудиторської практики в маркетинг-орієнтованих системах управління підприємствами / С.Г. Мельничук // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 27-28 травня 2010 р. м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. - С. 166-167.
125. Мех Я.В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства(методологія і організація): [моногр.] / Я.В. Мех. - Тернопіль: ПП «Синтез-Поліграф», 2003. – 340 с.
126. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в системі управління внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): [моногр.] / Я.В. Мех. – Тернопіль : «Економічна думка», 2000. – 553 с.
127. Микитюк П.П. Аналіз впливу інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності підприємства: [моногр.] / П.П. Микитюк – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 296 с.
128. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [пер. з англ.]; за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів

України, 2000. – 1272 с.

129. Мних Є.В. Економічний аналіз: [підруч.] / Є.В. Мних. – Київ: Центр навчальної літератури. 2003. – 412 с.
130. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
131. Муравський В.В. Децентралізація обліку на основі сучасних мережевих технологій / В.В. Муравський, О.А. Шевчук. // Молода наука України: Збірник тез II Всеукраїнської студентської наукової конференції. - Кременчук: КІ ДУЕП, 2008. – С. 148-150.
132. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [моногр.] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
133. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підруч. для студентів вищих навч. закладів] / Л.В. Нападовська. – Київ: Книга, 2004. – 544 с.
134. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. - С. 45-55.
135. Неруш Ю.М. Коммерческая логистика: [учеб. для вузов] / Ю.М. Неруш. - [3-е изд., перераб. и доп.]. - М.: ЮНИТИ, 2003. - 495 с.
136. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; [пер.с англ.]; под ред. Я.В. Соколова. - [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
137. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь: [принят Парламентом Республики Беларусь 08.11.1994 р. № 3373-ХІІ] – Режим доступа : <http://www.lawbelarus.com/repub/sub28.htm>
138. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Федеральный Закон Российской Федерации : [принят Государственной думой Российской Федерации 30.12.2008 р. № 307 – Ф3] – Режим доступа : <http://www.skachatreferat.ru>

139. Облік видів економічної діяльності: [навч. посіб.] / за ред. Гура Н.О. – К.: Знання 2008. - 541с.
140. Овдіюк О.М. Організація маркетингової діяльності малих переробних підприємств АПК / О.М. Овдіюк // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління. – К., – 2005. – 20 с.
141. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на підприємствах / М.Ф. Огійчук. – К.: 2005. – С. 55-96.
142. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства : [підруч.] / О.О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
143. Осипов Ю.М. Філософ господарства : [моногр.] / Ю.М. Осипов. – М.: Изд-во Моск. ун-та, 2006. – 240 с.
144. Опенышев С.П. Сущность, цели, задачи и функции финансового контроля / С.П. Опенышев, В.А. Жуков // Принципы бухгалтерського учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nasledie.ru>
145. Основи ринкової економіки і підприємництва: [підручник] / за ред. В.Я.Боброва – К.: Знання 2007. – 519 с.
146. Основні засоби. Нематеріальні активи. МШП // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2005. - № 2. - С. 4 - 92.
147. Осовська Г.В. Основи менеджменту : [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів] Г.В. Осовська. – К.: «Кондор», 2003. – 556 с.
148. Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: [наук.-метод. вид.] / За ред. д.е.н. проф. Чупіса А.В. - Суми: Довкілля, 2007. – 404 с.
149. Павленко А.Ф. Маркетинг: [підруч.] / А.Ф.Павленко, А.В. Войчак. - К: КНЕУ , 2003. 246 с.
150. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
151. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект : [моногр.] / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.

152. Панкрухин А.П. Маркетинг образовательных услуг.[учеб. пособ.] / А.П. Панкрухин. - М.: - Интерпракс, 2005. – 240 с.
153. Папінова О. Витрати на поліпшення основних фондів: зміни порядку розподілу / О. Папінова // Баланс-комплекс. - 2004. - № 11. - С. 55 - 58.
154. Пархоменко В. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 6. - С. 21-23.
155. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В.М.Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: - Футура ДСД "Лугань", 2008. – С. 243 – 280.
156. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2005. – 260 с.
157. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством / Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів // Вісник Прикарпатського університету. – Серія: Економіка. – Випуск 6. – Івано – Франківськ. – 2008: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/portal>
158. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. [Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291] // Галицькі контракти. Додаток. «Документи для роботи». – 2000. - № 34. – С. 99 - 106.
159. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. - № 7. - С. 82 - 185.
160. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
161. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
162. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>
163. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/2/>

164. Предмет и метод аудита, его задачи и функции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://do.rksi/library/courses/obu/tema 1-1.lbk>
165. Примак Т.О. Маркетинг : [навч. посіб.] / Т.О. Примак. – К. : МАУП , 2004. – 227 с.
166. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 22.04.1993 р. № 3125-XII]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
167. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
168. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 30.11.1999 р. № 291]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
169. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 29.12.2000 р. № 356]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>
170. Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України «Про фіксований с/г податок» та заповнення форми [Електронний ресурс] : Наказ ДПАУ: [прийнято Державною Податковою Адміністрацією України 26.03.2004 р. № 170]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>
171. Про захист економічної конкуренції [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 11.01.2001 р. № 2210 - III]. – Режим доступу : <http://webcache.googleusercontent.com>
172. Про заходи щодо підтримки виробників цукру [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України: [прийнято Кабінетом Міністрів

- України 30.09.2009 р. № 1108]. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/npd/search>
173. Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 06.09.2005 р. № 2809 - IV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>
174. Пустовіт Г. Особливості обліку готової продукції та її реалізації у малих підприємствах / Г. Пустовіт // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – № 7. – С. 27-29.
175. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [моногр.] – / М.С. Пушкар. - Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152 с.
176. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [моногр.] / М.С. Пушкар. - Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
177. Пшенична А.Ж. Удосконалення організаційних форм суб'єктів аудиторської діяльності / А.Ж. Пшенична // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін». 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 432-433.
178. Реслер М.В. Облік витрат і доходів операційної діяльності меблевих підприємств / М.В. Реслер // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль. – 2006. – 20 с.
179. Рожелюк В.М. Принципи управління витратами на підприємстві / В.М. Рожелюк, П.Н. Денчук // Вісник КНТЕУ. – 2007. - № 5. – С. 109-113.
180. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту: моногр. / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”. - 1998. – 196 с.
181. Рябчик А.В. Маркетинг підприємств молокопродуктового підкомплексу України на ринку Російської Федерації / А.В. Рябчик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01. – економіка, організація і управління підприємствами. – К., 2006. – 21 с.
182. Сараєва Г. 1С: Бухгалтерія 8: доступно для бухгалтера / Г. Сараєва, Л.

- Власенко. – Х. : "Фактор", 2009. – 528 с.
183. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
184. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / О.І.Скирпан. - Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 395 с.
185. Шевчук О.А. Облік та управління витратами в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій / О.А. Шевчук // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: тези доп. наук.-практ. конф. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 293-296.
186. Шкарабан С.И. Основы оперативного экономического анализа: [моногр.] / С.И. Шкарабан. – К.: Вища школа, 1988. – 135 с.
187. Юрій С.І. Міжнародні фінанси у ХХІ столітті / С.І. Юрій // Вісник економічної науки України. – 2007. - № 1(11). – С. 183-193.
188. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К.Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2001. - № 39. – С. 25-30.
189. Яковлев Ю.П. Контролінг на базі інформаційних технологій / Ю.П. Яковлев. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
190. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: [моногр.] / І.Й. Яремко. – Львів: Каменяр, 2002. - 192 с.

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Гринів Іванна Миронівна

**ОБЛІК І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ,
ПОВ'ЯЗАНИХ З ЇЇ ЗБУТОМ**

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль – 2013

ДОДАТОК В
Еластичний кошторис витрат на збут за ____рік у ТзОВ «Ганц»

Стаття витрат	Кошторисна потужність виробництва цукру			Розрахункова потужність виробництва цукру		
	Постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Сума, тис. грн.	Постійні витрати, тис. грн.	Змінні витрати, тис. грн.	Сума, тис. грн.
Амортизація основних засобів призначених для збуту						
Заробітна плата працівників збутового відділу (разом з відрахуваннями на соц.заходи)						
Комунальні послуги приміщень призначених для відділу збуту						
Технічне обслуговування апаратури для збуту цукру						
Поточні ремонти приміщень призначених для збуту продукції						
Витрати на лабораторні дослідження якості продукції під час збуту						
Витрати на заходи з охорони праці						
Охорона складів та інших приміщень для збуту продукції						
Інші витрати на збут						
Всього витрати на збут						
Ставка розподілу витрат на збут			X			X
Відхилення ставки розподілу постійних витрат на збут						

ДОДАТОК Г

Перелік робочої документації аудиту

<i>м</i> № n/n	Назва документа або розділу, по якому оформляються документи	Джерело інформації
	Розділ I. Документи по організації аудиту	
1.1	Лист-пропозиція клієнту	аудитор
1.2	Відповідь клієнта	клієнт
1.3	Інша кореспонденція	аудитор, клієнт,
1.4	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Міністерства статистики до порядку підготовки та представлення фінансової звітності	Нормативні документи
1.5	Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Аудиторських алати України до порядку підготовки та представлення	Нормативні документи
1.6	Інформація про судові справи та виставлені па адресу клієнта претензії й оцінка їх з точки зору вимог українського законодавства	Клієнт
1.7	Документація по попередньому обстеженню клієнта	Клієнт
1.8	Договір на проведення аудиту	Клієнт-аудитор
1.9	Документи, що підтверджують розрахунки з клієнтом	Банківські документи
	Розділ II. Організаційна інформація, встановлена законом	
2.1	Дані щодо акціонерів (основні акціонери, адреса, телефон)	Клієнт

2.2	Дані щодо директорів (прізвище, ім'я та по батькові, телефон, факс, сфера відповідальності)	Клієнт
2.3	Дані щодо секретаря (прізвище, ім'я та по батькові, телефон, факс)	Клієнт
2.4	Місцезнаходження органу управління справами	Клієнт
2.5	Копії статуту, засновницького договору, свідоцтва про реєстрацію	Клієнт
	Розділ III. Інформація щодо підприємства і його діяльності	
3.1	Основні види діяльності і розміщення дочірніх підприємств та філій	Клієнт
3.2	Конкретне законодавство і правила (якщо є)	Клієнт
3.3	Історія підприємства (коротко)	Клієнт
3.4	Зведені минулі результати (основні фінансові показники за ряд років)	Клієнт
3.5	Характеристика основного персоналу (освіта, досвід, кваліфікація, досягнення)	Клієнт
3.6	Опис особливостей бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Клієнт
3.7	Схеми організації управління	Клієнт
18	Схеми послідовності операцій	Клієнт
3.9	Контакти клієнта (основні партнери і основні конкуренти)	Клієнт
3.10	Банківська інформація	Клієнт
3.11	Інформація щодо юристів	Клієнт
3.13	Важливі угоди (торговельні договори, договори про продаж з відстроченням платежу або, з орендою, договори щодо позик)	Клієнт

	Особливості оподаткування клієнта	Клієнт
	Розділ IV. Фінансова звітність	
4.1	Баланс (ф. 1)	Копії документів клієнта
4.2	Звіт про фінансові результати (ф. 2)	Копії документів клієнта
4.3	Звіт про власний капітал (ф. 3)	Копії документів клієнта
4.4.	Звіт про рух грошових коштів	Копії документів клієнта
4.5	Примітки до звітності	Копії документів клієнта
4.6	Список виправних проводок, запропонованих клієнту	Копії документів клієнта
4.7.	Список запропонованих клієнту виправних проводок, які стосуються перекласифікації бухгалтерських рахунків	Копії документів клієнта
4.8	Форми для узагальнення інформації стосовно подальшої оцінки аудитором ймовірності нормального функціонування клієнта в реальному майбутньому	Аудитор
4.9.	Огляд деяких аспектів фінансової звітності	Аудитор
4.10	Річна звітність клієнта за попередній рік	Клієнт
4.11	Додаткова або спеціальна звітність клієнта перед державними органами	Клієнт
4.12	Інформація про розподіл дивідендів по акціях клієнта	Клієнт
4.13	Інша звітна інформація	Клієнт

	Розділ V. Документи по вивченню системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	
5.1	Тести контролю і висновки	Аудитор
5.2	Документи, що фіксують відхилення у структурі внутрішнього контролю	Копії документів клієнта з висновками аудитора
5.3	Графік документообігу клієнта	Клієнт
5.4	Опис системи бухгалтерського обліку клієнта	Клієнт, аудитор
5.5	Взаємозішні статті під час проведення консолідації бухгалтерської звітності	Клієнт, аудитор
5.6	Короткий зміст запропонованих виправних проводок і перекласифікацій бухгалтерських рахунків, пов'язаних з процедурами консолідації	Клієнт, аудитор
5.7	Інші документи	Аудитор, клієнт
	Розділ VI. Оцінка ризиків	
6.1	Вказівки відносно ризикових моментів здійснення діяльності в конкретній галузі підприємництва	Висновки аудитора
6.2	Дані про клієнта і вказівки з виявлених проблемних питань	Клієнт, аудитор
6.3	Економічні нормативи, коефіцієнти та різноманітні економічні аналізи	Нормативні документи,
6.4	Оцінка ризику невиявлення	Аудитор
6.5	Загальна оцінка ризиків	Аудитор
6.6	Пропозиції по плануванню процесу аудиту	Аудитор
6.7	Оцінка організації контролю	Аудитор
6.8	Оцінка ризику з боку органів контролю	Аудитор

6.9	Оцінка процесу контролю над поточними операціями	Аудитор
6.10	Оцінка контролю над функціонуванням інформаційних систем (результати і висновки)	Аудитор
	Розділ VII. Оцінка ризику і планування аудиту	
7.1	Довідка (інформація) про підхід та процеси планування	Аудитор
7.2	Документація з оцінки ризику аудита	Аудитор
7.3	Особливі питання, на які клієнт попросив звернути увагу під час аудиту (включаючи листопитування якості попередньо проведеної аудиторської перевірки)	Клієнт, аудитор
7.4	Таблиця проблемних питань аудиту	Аудитор
7.5	План	Аудитор
7.6	Робоча програма	Аудитор
	Розділ VIII. Контроль роботи інших осіб, які брали участь в аудиті	
8.1	Робота внутрішніх аудиторів	Внутрішній аудитор
8.2	Робота інших аудиторів	Інші аудитори
8.3	Робота інших фахівців (юристів, податківців)	Інші фахівці
8.4	Робота, яка делегована іншим дочірнім підприємствам (філіям) аудиторської фірми	Інші аудитори
	Розділ IX. Документальне оформлення аудиторських робіт (по розділах)	

9.1	Аудит необоротних активів	Аудитор, копії документів, що є до-казовим джерелом, аналітичні
9.2	Аудит запасів	- „ -
9.3	Аудит коштів, розрахунків та інших активів	- „ -
9.4	Аудит власного капіталу та забезпечення зобов'язань	- „ -
9.5	Аудит довгострокових зобов'язань	- „ -
9.6	Аудит поточних зобов'язань	- „ -
9.7	Аудит доходів і результатів діяльності	- „ -
9.8	Аудит витрат за елементами	- „ -
9.9	Аудит витрат діяльності	- „ -
9.10	Аудит засновницьких та загальних документів	- „ -