

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

БАЛАБАН Людмила Василівна

**АУДИТ ТА АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ВИПУСКУ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

к.е.н., ст. викладач Черешнюк О. М.

Тернопіль-2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ	6
1.1 Процес виробництва: зміст, характеристика, стратегія	6
1.2 Організація обліку готової продукції та її збуту	19
1.3 Поняття збуту та його функції	25
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	33
2.1 Внутрішній аудит готової продукції на промислових підприємствах: організаційний аспект	33
2.2 Методика аудиту доходів від збуту продукції з метою ефективного управління підприємством	39
2.3 Методика аудиту доходів від збуту продукції з метою ефективного управління підприємством	47
Висновки до розділу 2	55
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	56
3.1 Особливості управлінського аналізу випуску та реалізації готової продукції	57
3.2 Аналіз витрат на збут	63
3.3 Стратегічний аналіз процесу реалізації продукції для визначення рівня економічної безпеки підприємства	71
Висновки до розділу 3	79
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	102

ВСТУП

Актуальність теми. Ефективність управління підприємством залежить від якісно організованої та нормально функціонуючої обліково-аналітичної системи, головна роль в якій належить обліку, в свою чергу, особливе місце в обліку займає система обліку готової продукції та збутової діяльності. Вивчення особливостей системи аудиту та аналізу готової продукції та збутової діяльності і фінансових результатів виробництва, дослідження світового досвіду успішного впровадження інноваційних методів у практичну діяльність та умов для їх ефективного функціонування у вітчизняних підприємствах набуває особливої актуальності під час адекватного реагування на виклики постіндустріального етапу розвитку ринкової економіки України.

В умовах переорієнтації роботи підприємств на задоволення потреб ринку найважливішим питанням є формування політики збуту щодо мінливих вимог споживачів та високого рівня конкуренції. Економічні показники збутової політики впливають на процес функціонування підприємства загалом, а їх аналіз дає змогу виявити проблеми, що виникають у його діяльності.

Отже, вирішення актуальних економічних проблем неможливе без поліпшення бухгалтерського обліку, який забезпечує достовірною та необхідною інформацією підприємства для виконання поглибленого аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень.

Суттєвий внесок у вирішення проблеми підвищення ефективності виробничого процесу підприємств, покращення якості продукції та організації збутової діяльності шляхом уточнення питань аудиту та аналізу належить таким економістам: С. В. Бойко, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, Г. Г. Кірейцева, М. М. Коцупатрого, В. Г. Лінника, Б. М. Литвина, Л. В. Нападовської, О. В. Олійник, В. В. Сопка, М. С. Пушкара, Н. М. Ткаченко, М. Г. Чумаченка; Р. Я. Вейцмана, В. Б.

Івашкевича, А. Ш. Маргуліса, Дж. Нікольсона, В. К. Радостовця, Дж. Рорбаха, О.П. Рудановського, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, І. Ф. Шера та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження аудиту та аналізу випуску готової продукції та її збуту.

Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- визначити підходи до формування стратегії підприємства з частини виготовлення продукції та її збуту;
- дослідити організацію збуту готової продукції;
- сформулювати концепцію внутрішнього аудиту готової продукції;
- узагальнити особливості аудиту якості продукції;
- узагальнити план проведення аудиту доходів від реалізації продукції;
- сформулювати особливості управлінського аналізу випуску та реалізації готової продукції;
- визначити основні фактори прибутковості підприємства від реалізації продукції.

Об'єктом дослідження є процес аудиту та аналітичного вивчення випуску готової продукції та її збуту підприємств, що проходили сертифікацію ДП «Український світлотехнічний інститут».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту і аналітичного дослідження готової продукції та її збуту.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- визначено, що на стратегію виробничої діяльності підприємства впливає конкуренція, ринкова влада споживачів і постачальників, субститути, нові гравці-конкуренти;
- визначено основні функції збуту (транспортування, поділ, зберігання, сортування, встановлення контракту, інформування) та їх вплив на процес виробництва;
- визначено особливості та етапи внутрішнього аудиту готової продукції;
- узагальнено модель послідовності внутрішнього аудиту витрат на якість виробництва та на основі класифікації витрат на якість;
- на основі узагальненої інформації про доходи у первинних документах сформовано план проведення аудиту доходів від реалізації продукції;
- визначено, що прибутковість підприємства залежить від раціонального використання виробничих ресурсів; зниження собівартості продукції; підвищення якості продукції; забезпечення конкурентоспроможності; застосування технічних та організаційних нововведень.

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх практичного застосування при виборі методів аудиту і аналітичного дослідження готової продукції та її збуту.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано дві статті в збірнику наукових праць кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу Тернопільського національного економічного університету.

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

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ

1.1. Процес виробництва: зміст, характеристика, стратегія

Розвиток сучасних умов господарювання характеризується нарощенням конкурентної боротьби між учасниками ринку, їх перенасиченням, зростанням ролі взаємодії з кінцевими споживачами продукції. Одним із засобів боротьби в таких умовах є забезпечення підвищення якості процесу виробництва, що має сприяти підвищенню прибутковості підприємства. З огляду на це реальним інструментом підвищення ефективності функціонування підприємства в сучасних умовах господарювання є регулювання витрат, пов'язаних із випуском продукції, товарів, робіт, послуг, що дозволяє виконувати завдання підвищення якості продукції з урахуванням необхідного рівня прибутковості підприємства.

Досліджуючи зміст процесу виробництва доцільно зазначити, що процес – це послідовна зміна явищ і предметів, що проходить закономірним порядком, сукупність послідовних дій, спрямованих на досягнення певного результату, послідовна зміна станів об'єкту в часі. Тобто для виробничого підприємства процес відображає зміну активів на отримання економічних вигод внаслідок спеціальних керованих дій над ними. Відтак, цими діями є саме виробництво. Виробництво – це процес впливу людини на речовини й сили природи з метою надання їм властивостей і форм, необхідних для задоволення певних потреб.

Регулювання процесу виробництва повинно базуватися на основі використання облікової та контрольної-аналітичної систем, які враховують та конвертуються із системою управління підприємством. Результативність виробничих процесів прямо залежить від ефективності управління виробничими витратами, зокрема втратами. На основі проведеного аналізу

функціональної структури виробничих підприємств узагальнену схему можна представити у вигляді схеми (рис. 1.1).

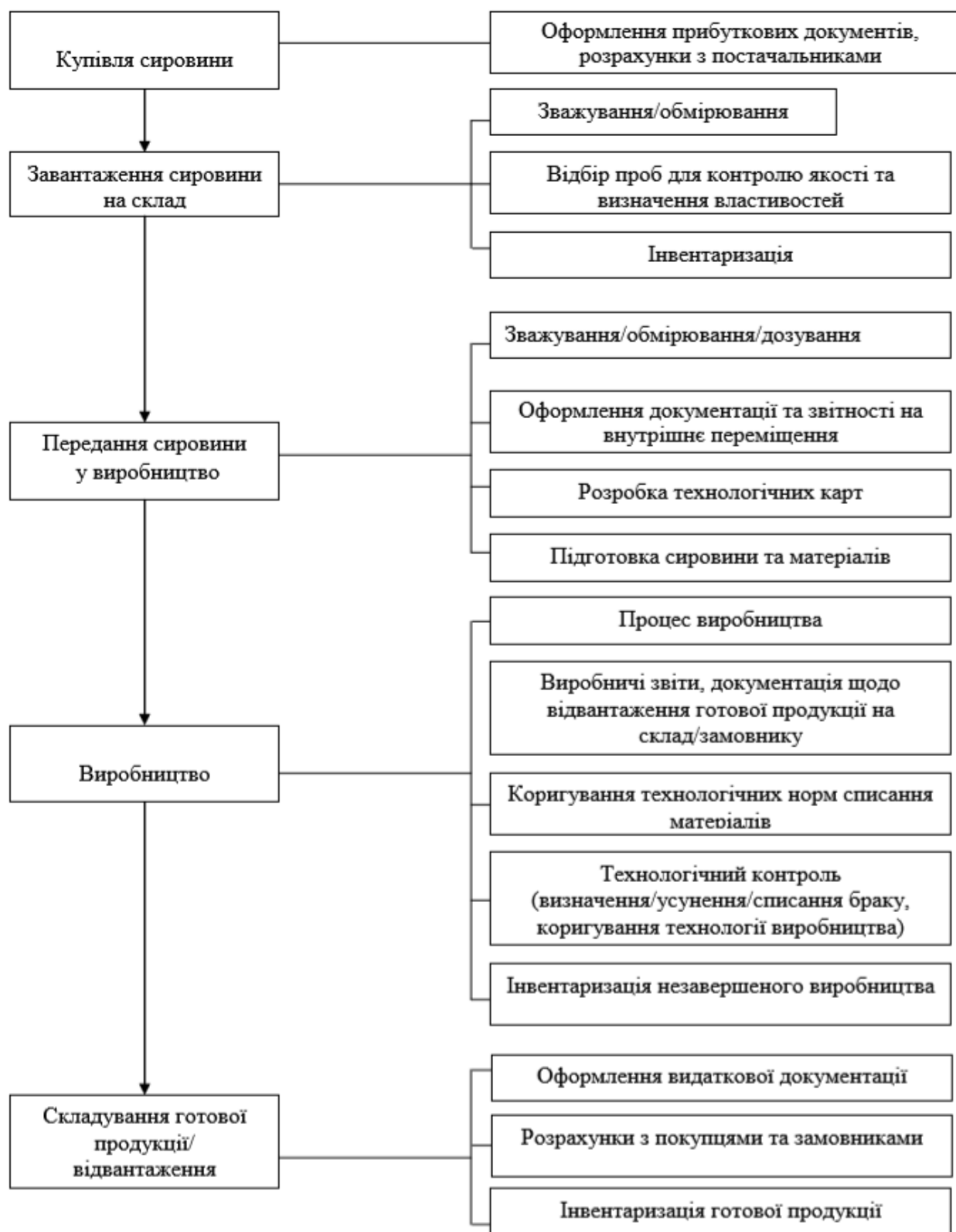


Рис. 1.1. Функціональна структура виробництва

Будь-якому виробничому процесу притаманні певні матеріальні результати. Одним із результатів виробничого процесу є готова продукція,

яка поділяється на основну, супутню і побічну. У процесі дослідження наукової літератури встановлено, що супутня продукція виникає як один із результатів технологічного процесу під час виробництва основного продукту. Зазвичай, це процес комплексної переробки сировини. Класифікація випущеної продукції наведена в табл. 1.1. Основна продукція отримується в результаті виробничо-господарської діяльності і є основною для проведення операційної діяльності.

Таблиця 1.1

Класифікація видів продукції

Ознака класифікації	Вид готової продукції
За формою	Готова продукція, яка має уречевлену форму
	Готова продукція, що має форму результату роботи або послуги
За ступенем готовності	Готова продукція
	Напівфабрикати
	Незавершене виробництво
За конструкторською складністю	Проста
	Складна (основна, побічна, супутня)

Другим видом готової продукції є супутня, яка отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною. Вона відповідає за якістю стандартам і призначена для подальшої обробки (для виготовлення іншого продукту) або відпуску споживачам. Як вихідний елемент виробничого процесу супутня продукція має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Отже, супутня продукція може виникнути у двох випадках: коли в ході переробки сировини виникає два види продукції – основна і супутня (рис. 1.2, блок А). У цьому випадку супутня продукція є готовою. Якщо в процесі виготовлення продукції виникає сировина для іншої продукції, яку обробляють, отримуючи супутню

продукцію (рис. 1.2, блок Б), то така продукція також є супутньою, але потребує доопрацювання перед приведенням у товарний вигляд.

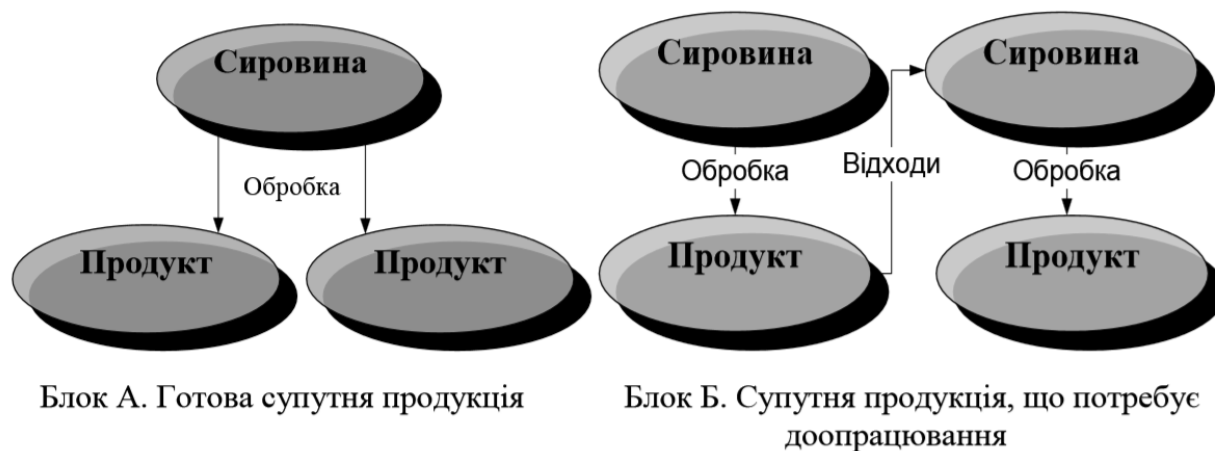


Рис. 1.2. Поділ готової продукції в бухгалтерському обліку

Побічна продукція – це продукт, отриманий під час виробництва для виготовлення іншого продукту. На побічну продукцію припадає частина загальних виробничих затрат, при цьому очікувані прибутки або збитки від його продажу дорівнюють нулю. Під час будь-якого технологічного процесу до виробництва потрапляє певна сировина, в результаті переробки якої отримують готову продукцію, яка буде основною метою виробництва. Але ряд виробництв разом із головним продуктом одночасно в процесі виробництва отримує інший продукт, який відповідає стандартам якості та має кількісний вимірник, може бути відпущеним споживачам або піддаватись подальшій обробці.

Відрізнити побічну продукцію від супутньої, надзвичайно важко і в багатьох випадках навіть недоцільно. Побічну продукцію можна вважати або відходами, або супутньою продукцією. Враховуючи визначену побічну продукцію, єдиним її джерелом можуть стати невикористані залишки сировини, напівфабрикатів, деталей. Проте саме додаткові доходи внаслідок реалізації побічної продукції можуть стати джерелом збільшення економічних вигод.

Сьогодні вартість продукції набагато більша вартості сировини та витрат на виробництво. Вартість готової продукції вже компенсує

загальновиробничі витрати. Супутня продукція є джерелом додаткового прибутку. Створення і реалізація побічної продукції, основним завданням якої є компенсація витрат, є недоцільним, оскільки витрати вже компенсовані. Тому побічну продукцію слід вважати супутньою.

Побічну продукцію також можна вважати відходами, якщо реалізовувати невикористану сировину, деталі, напівфабрикати. Тому виокремлення побічної продукції як окремого об'єкта бухгалтерського обліку є економічно не доцільним, оскільки вона вже обліковується як складова частина двох інших об'єктів бухгалтерського обліку – поворотних відходів і супутньої продукції.

При отриманні побічної продукції у вигляді невикористаної сировини, яку можна одразу запустити у виробничий цикл, слід відображати це як вторинні ресурси або поворотні відходи. В інших випадках побічна продукція обліковується як супутня. Отже, що для цілей бухгалтерського обліку слід вирізняти два об'єкти – готову і супутню продукцію. Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації. А супутньою слід вважати всю іншу продукцію, яка виникла в тому ж виробничому циклі, що і готова, або її потрібно додатково обробити перед реалізацією.

В умовах сучасного виробництва кожен власник виробничого підприємства намагається збільшити конкурентоздатність продукції, яку виготовляє. Цього можливо досягти, зменшивши її собівартість без втрати якості, наприклад, за рахунок зменшення кількості браку. Синтетичний і аналітичний облік браку та втрат від нього ґрунтується на розподілі браку за різними ознаками. Тому слід розглянути типові ознаки, щоб скласти класифікацію браку.

Всі автори виокремлюють такі види браку, як зовнішній і внутрішній, і трактують його практично однаково. Проте існує проблема щодо інших класифікаційних ознак, а також щодо різних назв одного й того ж виду браку. Оцінка роботи працівників та стимулювання основного виробничого

процесу проводиться в результаті виробітку підрозділів, зазвичай, цехів або дільниць, що зумовлює необхідність класифікації браку продукції за місцем його виникнення, що дозволить посилити контроль за якістю праці персоналу виробничих підрозділів підприємства та кількістю продукції невідповідного рівня якості по кожному з підрозділів.

З метою оперативного управління процесом виробництва в контексті подальшого планування потрібно у формулюванні кількості допущеного браку конкретного виду продукції та втрат від нього. Науковець І. М. Ізвекова [22] пропонує поділяти брак за об'єктом на такі види:

1) вихідних матеріалів і сировини (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за винуватцем);

2) продукції, напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт (за місцем виникнення, за можливістю виправлення, за техніко-технологічними особливостями виробництва, за місцем виникнення та за видом продукції).

Поділ браку за об'єктами на брак вихідних матеріалів (сировини) і брак продукції (напівфабрикатів, деталей, вузлів або робіт) викликаний відмінностями у їх економічній сутності, складі витрат, що зараховують до втрат від кожного з об'єктів браку та порядку відшкодування цих витрат [19].

На основі аналізу інформаційних джерел у процесі дослідження виокремлено такі ознаки класифікації браку у виробництві та вплив кожного з видів браку на систему бухгалтерського обліку матеріальних результатів виробничого процесу.

Кожна із запропонованих ознак має важливе практичне значення, класифікація браку дозволяє визначити місце виникнення браку, що допоможе налаштувати систему бухгалтерського обліку претензій та рекламацій. Класифікація за характером дефектів дає можливість визначення витрат для конкретного виду браку та доцільність подальшого його виправлення. Класифікація за причиною виникнення дозволяє спланувати і закласти до бюджету підприємства певні статті витрат, норми та відсоток допустимого браку. Класифікація за винуватцями дозволяє встановити

винних осіб у виникненні браку, визначити сферу повноважень і відповідальності кожної особи, що забезпечить більш оперативний контроль і аналіз витрат на якість у розрізі відповідальних осіб. Технологічний процес є складною системою створення продукції, тому ще одним матеріальним результатом процесу виробництва є відходи. Згідно із Законом України «Про відходи», відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворюються у процесі людської діяльності та не мають подальшого використання за місцем утворення чи виявлення, яких їх власник повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення.

Цим же законом визначається поняття «відходи як вторинна сировина» – це відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови. На сьогодні також не існує чіткого розмежування понять «виробничі відходи» або «побічна продукція». Причому досить часто ці поняття щодо конкретної назви побічної продукції застосовуються довільно.

Більшість підприємств зворотні відходи та побічну продукцію оприбутковують за правилами, встановленими для кожної галузі окремо. Однак потрібно враховувати той факт, що ці правила залежать не тільки від технологічних особливостей виробництва і виду відходів, а й від їх величини.

На основі проведеного дослідження інформаційних джерел із питань класифікації відходів виведено систему класифікаційних ознак, що дозволяє усунути дублювання інформації в обліку та одночасно забезпечують всеохоплююче відображення таких матеріальних результатів виробничого процесу як відходи, дозволяючи побудувати відповідну систему контролю.

У ході проведеного дослідження встановлено, що основними матеріальними результатами виробничого процесу є готова продукція, брак і відходи (рис. 1.3).

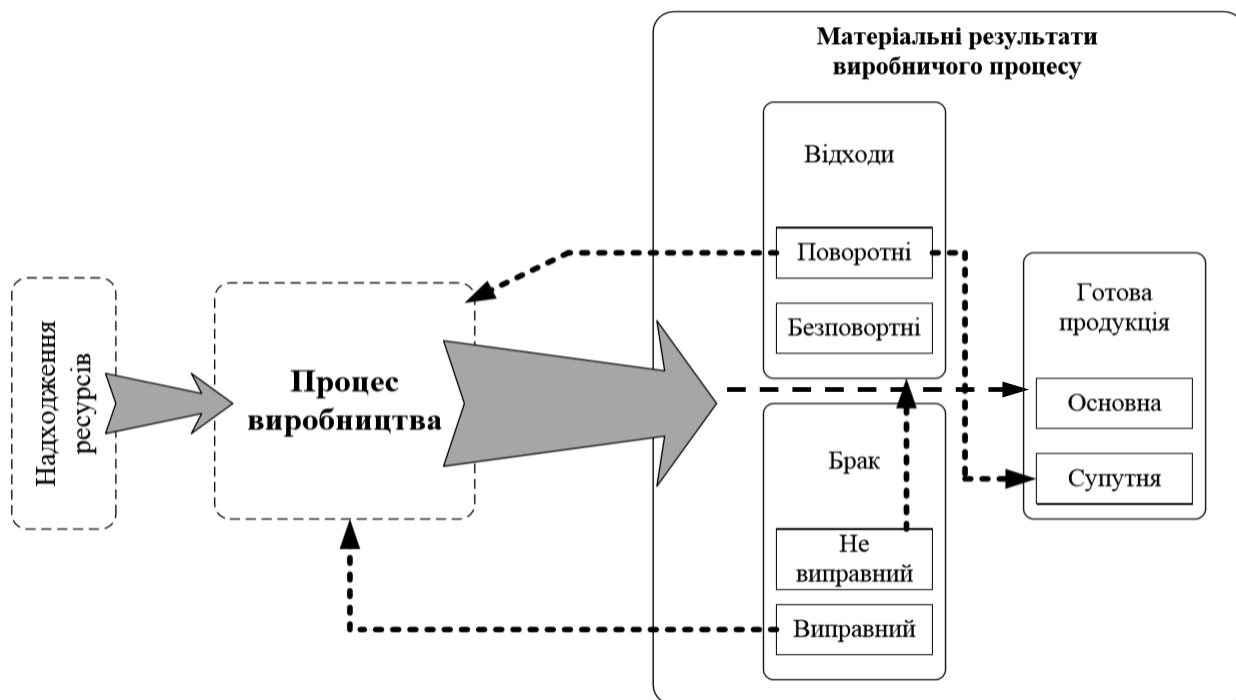


Рис. 1.3. Інтерпретація виробничого процесу

Будь-який виробничий процес починається з використання вхідних матеріалів для процесу виробництва. Потрапляючи в саме виробництво, сировина переробляється в готову продукцію, відходи і брак. На основі проведеного дослідження розроблено концепцію обліково-технічного трактування матеріальних результатів виробничого процесу застосування якої в практиці діяльності вітчизняних підприємств дозволяє максимально ефективно організувати систему бухгалтерського обліку в частині виробничого процесу.

Розроблена класифікаційна схема видів матеріальних результатів є основою для побудови універсального плану рахунків, на основі інформативності облікових даних для потреб управління. Наведені пропозиції дозволяють розробити Наказ про облікову політику, що забезпечить максимальний економічний ефект від організації обліку матеріальних результатів виробничого процесу при мінімальних ресурсних витратах на таку організацію. Сталий розвиток суб'єктів господарювання, забезпечення їх конкурентоспроможності та безперервності діяльності неможливе без отримання достовірної інформації. Орієнтація підприємств на

забезпечення інтересів споживачів, уникнення зростання рівня претензійної роботи на підприємстві та зниження обсягів бракованої продукції зумовлюють потребу створення інформаційно-економічної бази для бухгалтерського обліку та контролю матеріальних результатів виробничого процесу.

Проведене теоретичне дослідження матеріальних результатів виробничого процесу в контексті їх обліково-технічного зіставлення дозволило виокремити такі їх три основні складові, як готова продукція, брак і відходи.

Готовою слід вважати продукцію, яка є технічно завершеною і не потребує додаткової обробки для реалізації. Для потреб бухгалтерського обліку вважаємо, що готова продукція поділяється на основну та супутню. Відходи – будь-які речовини або матеріали, що утворилися в процесі виробничої діяльності та втратили повністю або частково свої первісні споживчі властивості, однак їх можна застосовувати повторно у виробництві як вхідну сировину, або реалізувати як побічну продукцію за наявності відповідних технологій, економічної доцільності залучення до господарської діяльності чи поліпшення екологічного становища.

У ході дослідження встановили, що відходи доцільно класифікувати за такими ознаками: за можливістю використання, за ступенем залучення у виробничий процес і за способом впливу на фінансовий стан підприємства. Відходи бувають поворотні та безповоротні.

Поворотні відходи можуть стати за наявності економічної доцільності та технологічної можливості сировиною для іншого виробництва або побічною продукцією у разі їх реалізації. Безповоротні відходи підлягають утилізації чи захороненню, як через свої небезпечні властивості, так і через економічну недоцільність або відсутність технологічної можливості.

Ще одним матеріальним результатом виробничого процесу є брак – зіпсована та неякісна продукція, яка не відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і не придатна для використання за своїм прямим

призначенням. Брак поділяється на виправний і невиправний. В ході дослідження було виокремлено такі класифікаційні ознаки браку: за місцем виявлення, за характером дефектів, за причиною виникнення, за винуватцями. Проведене дослідження матеріальних результатів виробничого процесу є базисом для розробки та впровадження налагодженої системи бухгалтерського обліку, аналізу й контролю в діяльність підприємств, що забезпечить їх подальший розвиток у сучасних умовах господарювання. Це загалом сприятиме прийняттю ефективних і обґрунтованих управлінських рішень, що дозволяє оптимізувати витрати на виготовлення продукції без зниження її якості.

Зовнішнє середовище, в якому нині функціонують підприємства, стає якісно іншим, характеризується швидкою мінливістю та постійно зростаючим рівнем невизначеності, а отже, і ризиків. У таких умовах все більше керівників констатують, що стратегічне управління є реальним засобом досягнення поставлених цілей, дозволяючи підприємству забезпечити отримання прибутків і збільшуючи його вартість, проте на практиці керівники переважно обмежуються локальними змінами, надаючи перевагу оперативній діяльності над стратегічним рішенням.

У вітчизняній літературі термін «стратегія» характеризується як «загальний, усесторонній план досягнення цілей» [57], «модель поведінки компанії на певному етапі її життєвого циклу або її стратегічної господарської одиниці, ...спрямована на досягнення поставленої цілі при заданому обсязі ресурсів і умовах зовнішнього середовища» [51]. Однак таке формулювання є надто узагальненим і не визначає ролі та призначення стратегії в управлінні підприємством з практичної точки зору. У зарубіжній літературі «стратегію» визначають як «свідомий вибір специфічного комплексу дій для виробництва унікальної вартості, ...досягнення стійкої максимальної ефективності» [84; 4], особливо акцентуючи на тому, що стратегія має забезпечувати підприємству виробництво власних унікальних товарів і послуг способом, що відрізняється від способів конкурентів.

Завдання стратегії – чітке уявлення про те, яку вартість створюватиме підприємство та як буде присвоюватися частина цієї вартості, визначення, яким чином формуватимуться доходи і витрати підприємства в порівнянні з доходами та витратами конкурентів і який зв'язок доходів і витрат з діями, що утворюють «ланцюг формування вартості» (конфігурація економічних функцій або економічних процесів, спрямованих на створення вартості для споживача). Завдяки цьому стратегія виконує роль:

- 1) інструмента розробки та реалізації завдань виробничого, економічного, організаційного, науково-технічного та соціального характеру;
- 2) важеля, що регулює діяльність підприємства, поки поставлені цілі не будуть досягнуті;
- 3) засобу зв'язку підприємства із зовнішнім ринковим середовищем.

Як зазначалося, будь-яка оптимальна стратегія покликана визначати унікальну траєкторію діяльності підприємства. На стабільних прогнозованих ринках таких переваг можливо досягнути завдяки унікальності використання ресурсів або стабільності ринкової позиції. На складних динамічних ринках, яким притаманна непередбачуваність (особливо це стосується сучасного ринку харчової продукції), саме невизначеність можливо і необхідно використовувати як сприятливу перспективу, потенціал конкурентної переваги (табл. 1.2).

Стратегія виробництва продукції спрямована на збільшення прибутку – валового (на реалізовану продукцію), питомого (на одиницю ресурсів) і, головне, на інвестований капітал. Основними складовими формування прибутку підприємства є ціна продукції та послуг і витрати на їх виробництво. Зовнішніми чинниками, які впливають на створення і розподіл вартості [5], є інтенсивність рівня конкуренції на ринку, ринкова «влада» споживачів і постачальників, загрози появи на ринку товарів-субститутів та нових гравців-конкурентів (табл. 1.3).

Таблиця 1.2

Підходи до формування стратегії на підприємствах

	Стабільний прогнозований ринок		Непрогнозований ринок
	стабільна ринкова позиція	унікальність використання ресурсів	
Стратегічна логіка	досягнення кращої ринкової позиції	укріплення унікальності використання ресурсів	використання можливостей, спричинених непередбачуваністю ринку
Джерело переваги	унікальна, ціннісна позиція із системою тісно інтегрованих видів діяльності	унікальні, ціннісні ресурси, які не підлягають копіюванню	ключові процеси та унікальні правила ведення бізнесу
Стратегічні кроки	- визначення привабливого ринку; - знаходження захищеної позиції; - зміцнення і захист позиції	- вироблення бачення; - формування ресурсів; - зміцнення на всіх ринках	- «стрибок у хаос»; - продовження руху; - використання можливостей; - набуття стійкості
Тривалість переваги	стійка	стійка	непередбачувана
Ризики	складно змінити позицію при зміні умов	довготривалість процесу формування нових ресурсів при зміні умов	надмірна захопленість експериментами із потенційними можливостями

Стратегію виробництва продукції в такому разі можна розглядати як знаходження підприємством унікальної траєкторії розвитку, за якої вплив зазначених факторів був би мінімальним. Внутрішніми чинниками впливу на створення і розподіл вартості є можливість стягувати зі споживача більшу ціну, ніж конкуренти, пропонуючи одночасно унікальний та більш ціннісний продукт за відносно нижчих витрат на виробництво продукції у порівнянні з конкурентами через менші операційні витрати та/або ефективніше використання капіталу. У такому разі стратегією виробництва є зрушення відносної ціни та/або відносних витрат на користь підприємства – формування унікального «ланцюга створення вартості».

При побудові ланцюга створення вартості основна увага має приділятися питанню, чи створюється максимальна вартість для споживача при виконанні якихось особливих дій або дій, які не виконують конкуренти, забезпечуючи підприємству отримання максимальних доходів від

використання ресурсів (доходів на інвестований капітал). Це передбачає розв'язок таких задач:

Таблиця 1.3.

Вплив зовнішніх факторів на формування прибутку підприємства

Фактор	Вплив на прибутковість	Характеристика впливу
Конкуренція	зниження ціни; збільшення витрат	При гострій конкуренції створювана вартість передається споживачам у вигляді зниження ціни або втрачається шляхом збільшення додаткових витрат
Ринкова влада споживачів	зниження ціни	Використання могутніми споживачами власної позиції для зниження ціни. Юридичні (промислові) та фізичні (індивідуальні) споживачі більш чутливі до цін, якщо продукція недиференційована; недешева (дорога) по відношенню до інших витрат; не має наслідків для власної діяльності
Ринкова влада постачальників	збільшення витрат	Використання могутніми постачальниками власної позиції для стягнення більш високих цін за власну продукцію або для отримання вигідніших для них умов поставок
Субститути	зниження ціни	Формування межі прибутковості через вплив на криву попиту
Нові гравці-конкуренти	зниження ціни	

1) досягнення балансу вигід і витрат, оскільки стратегія пов'язує зовнішній вплив із внутрішніми факторами;

2) відповідність і узгодженість усіх дій на всіх ланках ланцюга створення вартості, оскільки вартість кожної дії або витрати на неї впливають на виконання наступних дій.

У сучасних умовах прискореного темпу змін і динамічності ринків формування стратегії виробництва продукції передбачає гнучкість, можливість швидкого переналаштування як реакцію на зміни попиту та події на інвестиційному та інноваційному ринках. Поряд з цим, в умовах невизначеності досить важливим залишається принцип сталості, оскільки саме сталість і наступність зміцнюють репутацію підприємства та його відносини із споживачами. Таким чином, стратегія має бути настільки стабільною, щоб гарантувати підприємству найкращу діяльність.

Незалежно від розміру підприємства, стратегія виробництва продукції має гарантувати отримання результату, особливо це стосується своєчасного забезпечення матеріально-технічними ресурсами. Основним завданням стратегії виробництва продукції для малих за розміром підприємств є питання, чи організовуватися у кооперативи (постачальницькі, збутові тощо), а для великих – пошук нових ринків збуту, особливо експортних, з довгостроковими угодами.

Стратегія виробництва продукції – це модель створення унікальної вартості, що забезпечує підприємству досягнення стійкої максимальної ефективності на основі поєднання комплексу дій з мінімізації впливу зміни факторів зовнішнього середовища та формування унікального «ланцюга створення вартості». На прогнозованих ринках традиційно застосовують стратегії унікального використання ресурсів або стабільної ринкової позиції, на непрогнозованих – використання непередбачуваності. Основними задачами при формуванні оптимальної стратегії виробництва на вітчизняних підприємствах є досягнення унікальної пропозиції вартості; адаптації ланцюга створення вартості; балансу вигід і витрат; відповідності й узгодженості всієї системи діяльності; стабільності.

1.2. Організація обліку готової продукції та її збуту

Облік готової продукції містить таку сукупність робіт, при виконанні яких гарантується відмінний і своєчасний облік виробництва, випуску та реалізації готових виробів не тільки загалом за звітний період, але й за короткі відрізки часу та вчасним відвантаженням готової продукції споживачам. Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і

стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад [73].

Обліку готової продукції дасть можливість вчасно відображувати операції з реалізації, відвантаження продукції, розрахунків із покупцями та оформляти належними документами готової продукції, яка була випущена з виробництва, а також забезпечити контроль за виконанням програми випуску, збереження на складах та реалізації продукції. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції зображено на рис. 1 [8].

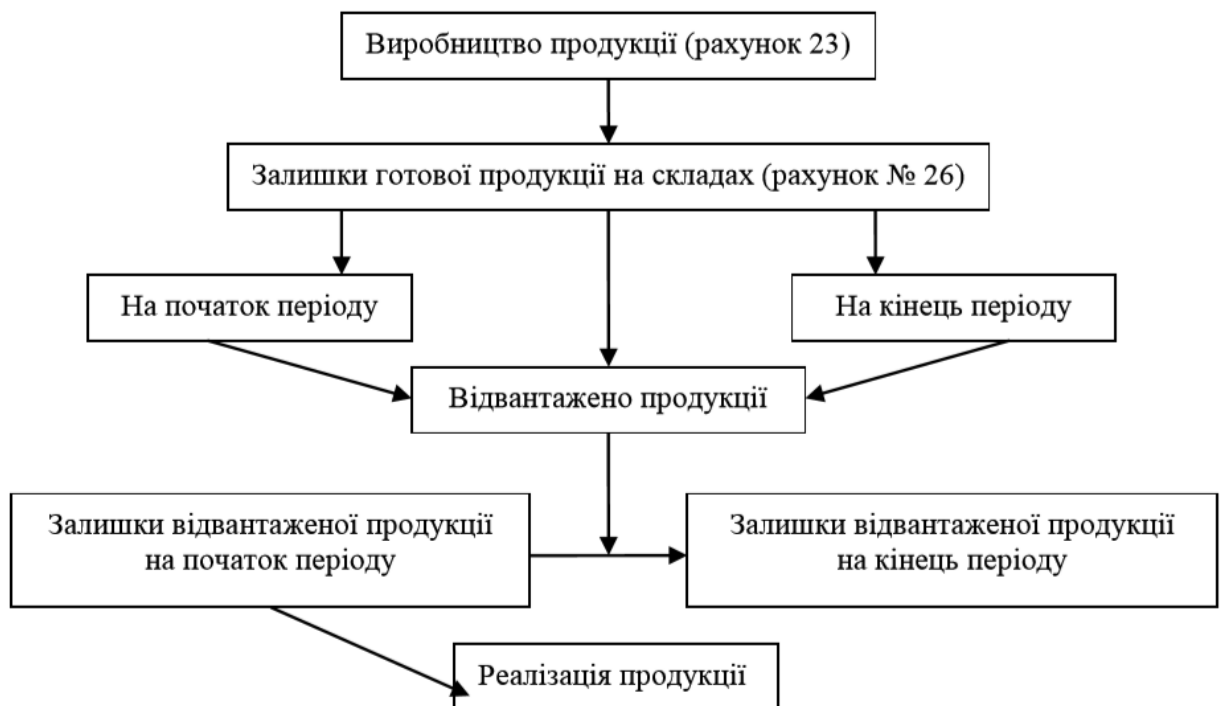


Рис. 1.4. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції

При організації обліку готової продукції основною здатністю є визначення її характеру. Згідно з цим ознаки продукції групуються за формою, ступенем готовності та технологічною складністю. 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 відрізняється від основної, тому що їхні кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Готова продукція на підприємствах проходить такі стадії:

1. Відпуск продукції з виробництва і віддача її на склади.
2. Зберігання продукції на складах підприємства.
3. Відпуск продукції місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям.
4. Відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.
5. Реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Методологія формування інформації про готову продукцію у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності передбачені П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» [66, 67]. Коли були прийняті Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні, виникла необхідність по-іншому відображати господарські операції з випуску готової продукції та її реалізації.

Реалізація готової продукції, яка була випущена, – заключний етап діяльності господарюючого суб'єкта, завершальна фаза циклу його засобів, після закінчення якого формулюються результати господарювання та продуктивність виробництва.

Облік готової продукції відбувається на базі первинних документів – відомостей випуску продукції, накладних, актів; документів, що підтверджують її якість, тобто формування первинної інформації є початковим етапом відтворення діяльності підприємства, тому необхідно забезпечити раціональну організацію формування такої інформації.

У нинішній час на багатьох виробничих підприємствах використовується комп'ютерна техніка, тому вважається правильним вести облік реалізації готової продукції без використання узагальнюючих документів, виняток становить тільки формування оборотносальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція».

Цей документ надає інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Проте цього замало, тому раціонально на основі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри потрібно формувати за видами продукції, покупцями та замовниками, напрямками реалізації.

Повсякденне заповнення цих реєстрів дозволить виконувати оперативний контроль за реалізацією продукції, надходженням доходу, встановленням цін та їх змінами. Випуск готової продукції за звітний місяць відображають у двох оцінках: за фактичною собівартістю і за обліковими цінами (за плановою собівартістю), яка встановлюється наприкінці місяця після систематизації звітної калькуляції, яка опирається на даних аналітичного обліку. Для того, щоб позбутися розбіжностей в оцінці готової продукції, необхідно визначити відхилення між фактичною й умовною вартістю продукції після формування калькуляції та скласти виправні проводки: Дт 26 “Готова продукція”; Кт 23 “Виробництво” (якщо фактична собівартість готової продукції перевищує умовну вартість).

Або сторнувати такий запис, якщо фактична собівартість виявиться меншою від умовної вартості. Розумно на виробничих підприємствах до рахунку 26 “Готова продукція” відкрити два субрахунки: 261 “Готова продукція за обліковими цінами”; 262 “Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни”, а надходження на склад готової продукції відображати записом: Дт 261 “Готова продукція за обліковими цінами”, Кт 23 “Виробництво”.

Також треба відобразити суму відхилень, яка виникає між фактичною виробничою собівартістю готової продукції та її вартістю за обліковими цінами. Якщо фактична собівартість готової продукції виявиться вищою, ніж її вартість за обліковими цінами, то додатково слід сформувати запис: Дт 261 “Готова продукція за обліковими цінами”, Кт 262 “Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікової ціни”, а коли від’ємне значення відхилення, то запис на рахунках обліку буде зворотним.

Відображення на бухгалтерських рахунках запропонованого способу введення субрахунків показано на рис. 2.

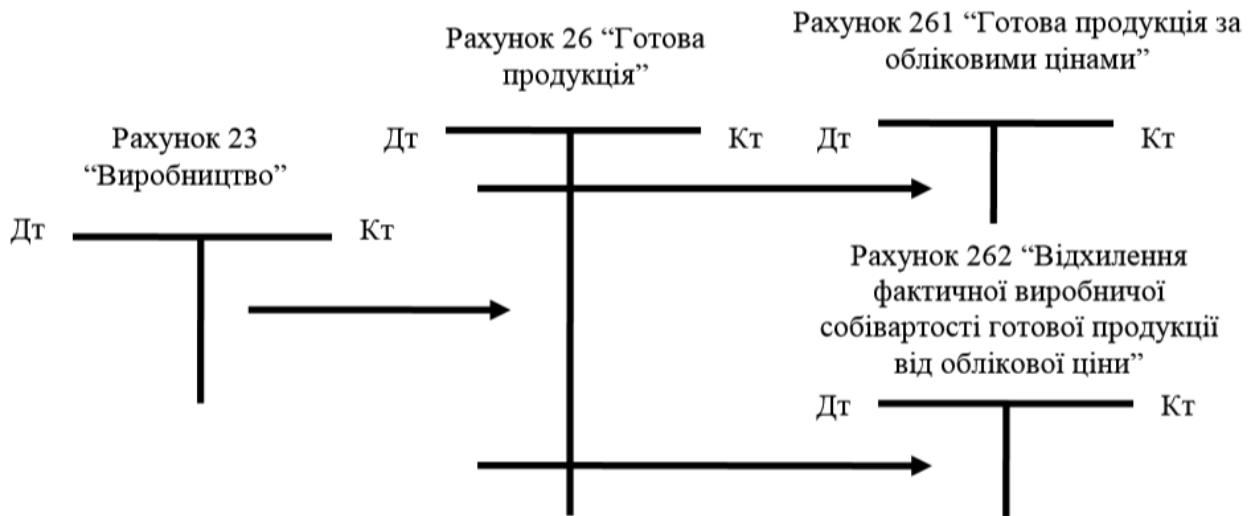


Рис. 1.5 Відображення на бухгалтерських рахунках операцій з використанням субрахунків для виробництва

Доречність відділення показаних субрахунків пояснюється тим, що в аналітичному обліку допустиме відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку – за фактичною виробничою собівартістю, водночас облікові записи в системі рахунків можуть бути різними.

Проте цього замало, треба ще й на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Ці реєстри треба формувати за видами продукції, покупцями й замовниками та напрямками її реалізації. Щоденне заповнення цих реєстрів дозволить здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, надходженням виручки та застосуванням цін та їх змінами. Коли є автоматизована форма, вхідна інформація в процесі ведення здійснюється тільки один раз і певною мірою контролюється програмним забезпеченням, інші процеси відбуваються автоматично.

Тим паче, що програмне забезпечення дозволяє швидко виявити помилку і вказати способи її виправлення, перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів, тобто підвищується

оперативність та достовірність інформації. Автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку дає змогу господарюючому суб'єкту формувати велику кількість розрахунків, звітів, здійснювати фінансовий та економічний аналіз діяльності підприємства.

При цьому витрачений час і вартість на складання цих форм незначні, що дозволяє повністю забезпечити різною інформацією управлінський персонал та скласти наступні розрахунки для прийняття ефективних рішень у сфері реалізації готової продукції [81]. Альтернативний варіант удосконалення обліку готової продукції стосується зниження збитків на підприємствах, тому можна проводити поглиблений облік процесу ведення нереалізованої продукції з торговельної мережі на ці підприємства; коли трапляється повернення, треба оформляти «Акт на повернення продукції», у якому буде описана інформація щодо винуватців та причин повернення продукції.

Для щоденного аналізу й узагальнення інформації щодо повернення продукції розумно формувати відповідним чином “Відомість повернення продукції”, зважаючи на покупців і найменування. Для зниження збитків, коли продукція зберігається на складах та в приладах, які охолоджують продукцію, доречно записувати в обліку всі причини відхилень від норм природного убутку, а також винуватців і випадки їх виникнення. Під час зберігання на складах, вантажно-розвантажувальних роботах, транспортування – записується нестача продукції понад норму природного убутку, її псування, порушення пакувальних матеріалів.

Розмір визначених збитків, які вищезазначені залежить від рівня забезпечення господарюючого суб'єкта необхідним обладнанням, організаційної форми підприємства, ступеня санітарного стану приміщень, а також від швидкості товарного обігу та організації товарного руху. Основні напрями скорочення збитків на стадії реалізації готової продукції на підприємствах: запобігання накопиченню понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції; оптимізацію маршрутів

транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації; запобігання механічним пошкодженням.

1.3. Поняття збуту та його функції

Сучасний етап розвитку підприємницьких структур відбувається в умовах загострення конкуренції та характеризується активізацією зовнішньоекономічної діяльності, пошуком дієвих форм, методів та технологій управління, зростанням вимог споживачів, необхідністю побудови якісної системи інформаційного забезпечення.

У таких умовах суб'єктам господарської діяльності досить складно підтримувати бажаний рівень фінансової результативності, платоспроможності, ліквідності та ділової активності, тобто забезпечувати відповідну фінансову стабільність. В Україні спостерігається тенденція до зростання кількості збиткових підприємств.

Низька ефективності функціонування значної кількості вітчизняних підприємств зумовлена не лише об'єктивними причинами (трансформаційними процесами, реформуванням власності), але й суттєвими прорахунками у сфері менеджменту, що формує необхідність пошуку прогресивних способів та прийомів управління, які б могли забезпечити грамотне акумулювання та розміщення капіталу, цільовий розподіл ресурсів, запобігання необґрунтованому зростанню витрат, покращення ситуації з платоспроможністю та позитивно вплинути на структуру балансу.

З цими проблемами підприємцям допомагає справитися збут. Він являється одним із засобів досягнення поставлених цілей підприємства і завершальним етапом виявлення смаків і переваг покупців.

Сучасні автори [4, с. 187] визначають поняття «збут» по-різному. Так, деякі, наприклад, Л.В. Балабанова, розглядають збут як процес фізичного

переміщення товару й ототожнюють його з поняттями «розподіл» і «товарорух». Інші автори розглядають збут як процес взаємодії з покупцем.

А.П. Панкрухін вважає, що збут – це безпосереднє спілкування продавця та покупця [58, с. 223]. Деякі автори ототожнюють поняття «збут» і «збутова діяльність». Так, П.І. Белінський зазначає, що суть збутової діяльності в узагальненому розумінні полягає в тому, що це є процес просування готової продукції на ринок та організації товарного обміну з метою отримання підприємницького прибутку [5, с. 267].

Збут у широкому сенсі слова – це всі операції з моменту виходу товару за ворота підприємства до моменту передачі купленого товару споживачеві. Збут у вузькому розумінні – це лише кінцева операція, тобто відносини між продавцем і покупцем.

У вітчизняній літературі термін «збут» став синонімом поняття «кінцева реалізація продукції», а діяльність, пов'язана з доставкою продукції, її складуванням, встановленням маршрутів та каналів збуту, дістала назву «розподіл». Розподіл як явище, у свою чергу, об'єднує регулюючу дію будь-яких заходів, що спрямовані на пересування продукції в просторі та в часі від місця виробництва до місця споживання. Весь процес розподілу відбувається з обов'язковим комунікаційним підкріпленням.

Отже збут продукції на зовнішній ринок – процес установаження взаємодії з іноземними контрагентами із метою передачі їм права на оптову партію товару для наступного продажу або переробки. Виробництво і споживання товару зазвичай рознесено в часі й територіально.

Для того, щоб задовольнити потреби споживачів у повному обсязі, недостатньо виготовити товар, який потрібен споживачеві, продумати ефективну цінову політику. Крім цього, товар має бути доставлений, по-перше, у потрібне місце, по-друге, у потрібний час, і по-третє, у потрібній кількості, дані проблеми розв'язують функції збуту.

Безпосередніми функціями збуту є: продовження процесу безпосереднього виробництва (доробка і підготовка до продажу), що

охоплює сортування, фасування, пакування та маркірування. Доробка товару часто здійснюється для пристосування його до місцевих умов, зокрема до вимог регіональної системи стандартів; остаточне визначення вартості й ціни товарів з урахуванням співвідношення попиту і пропозиції; посилення конкурентоспроможності товару завдяки рекламі, наданню комплексу після продажних послуг тощо; дослідження ринку, активний вплив на виробництво на основі вивчення потреб покупців. Відокремлюють основні функції збуту (рис. 1).

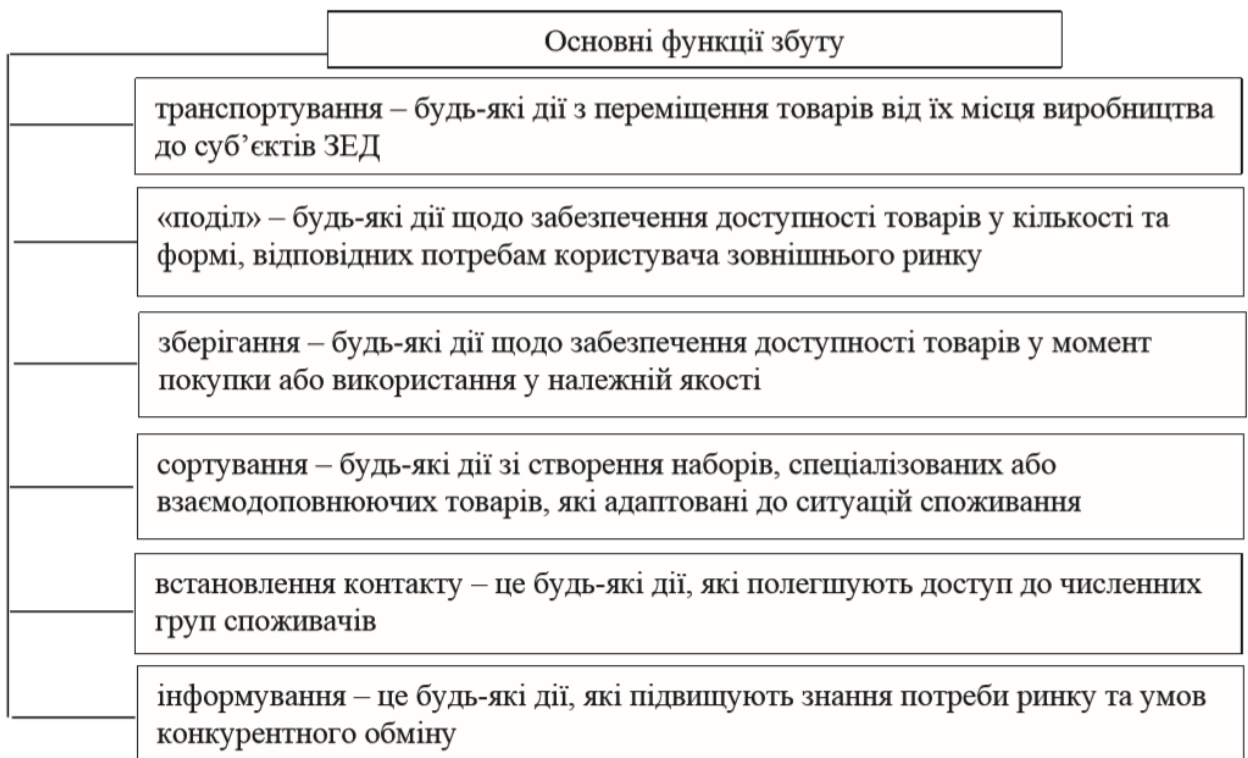


Рис. 1.6. Основні функції збуту

Основне завдання функції транспортування – своєчасно й без ушкоджень забезпечити транспортування товару. Тут можливі дві альтернативи: вибір власного транспорту або послуг спеціалізованої транспортної організації.

Функція безпосередньо за лежить на вибір зовнішнього ринку. Вибір залежить від швидкості, частоти, надійності поставок, віддаленості зарубіжних споживачів, завантаженості транспортних ліній, вартості палива тощо.

Для доставки товарів може бути обрано: автомобільний транспорт; залізничний транспорт; водний транспорт; повітряний транспорт; трубопроводи. Приймаючи рішення щодо налагодження збуту своїх товарів, фірма може скористатися ланцюжком незалежних посередників або обрати таку систему розподілу, за якої всі зовнішні суб'єкти каналу – фірма-виробник, оптова й роздрібна торгівля – діють як єдина система, об'єднати зусилля з іншими зарубіжними компаніями одного рівня або використати декілька каналів розподілу, щоб охопити різні сегменти зовнішнього ринку.

Зберігання товару з моменту виробництва до відвантаження замовлення як етап процесу товароруху склади можуть належати виробникові, посередникові або фірмі, яка здає складські приміщення в оренду. Існують два варіанти організації складування: склади довгострокового зберігання, де товари зберігаються протягом тривалого часу, та регіональні центри розподілу, які використовуються в основному не для зберігання, а для швидкого переміщення товарів торговими посередниками.

Сортування – це групування продукції за сортом, кольором та розміром, а добір – створення широкого асортименту продукції різних марок, цін, моделей, що полегшує і прискорює роботу вибору товару для певного зарубіжного споживача.

Функція встановлення контакту відповідає меті товароруху й визначають ступінь задоволеності іноземних споживачів або зниження витрат: час оброблення одного замовлення; час виконання одного замовлення; час, протягом якого товар зберігається в запасі; частка вантажів, які надійшли неушкодженими; частка випадків своєчасної доставки вантажів; витрати товароруху (у відсотках від обсягу продажу). Сутність встановлення контакту товароруху – у зіставленні поставлених цілей й досягнутих результатів.

Функція інформування пов'язана з підготовкою до відправки іноземному споживачеві необхідної продукції, передбачає перевірку

платоспроможності замовника ЗЕД; прийняття рішення щодо продажу товару; отримання інформації про наявний запас товару; видачу замовлення для складу; оформлення рахунків замовникові та транспортування документів; облік змін запасів товару.

З виходом на зовнішні ринки кількість конкурентів та клієнтів значно зростає, при цьому необхідно сприймати інформацію більш уважно і детально, враховуючи все необхідне для подальшого перебування підприємства на міжнародному ринку [5, с. 146]. При виході на зовнішній ринок змінюється характер роботи з реалізації продукції; у першу чергу, беруться до уваги потреби споживачів і їх задоволеність, а не виробника; виробник стає активним учасником збуту продукції завдяки широкій взаємодії з робітниками торгових організацій.

Детальніше функції збуту розкриваються в каналах збуту, тобто безпосередньо шлях товару від безпосереднього виробника до споживача, включаючи оптових та роздрібних торговців. Будь-який збутовий канал виконує певний набір функцій, необхідних для здійснення обміну:

- вивчення результатів сегментації зовнішнього ринку та планування реклами;
- укладання договорів із суб'єктами зовнішньо-економічної діяльності чи посередниками; облік та контроль виконання договорів;
- розробка плану відвантаження товарів міжнародним клієнтам;
- визначення каналів збуту;
- організація прийому, зберігання, пакування, сортування та відвантаження товарів клієнтам;
- інформаційне, ресурсне та технічне забезпечення збуту товарів;
- стимулювання збуту; встановлення зворотного зв'язку із споживачами та фінансування витрат з функціонування каналів товароруку, збутових операцій.

Таким чином, наявність каналу збуту передбачає розподіл функцій та потоків між учасниками обміну зовнішньо-економічної діяльності [29, с. 85].

У процесі побудови ефективних каналів розподілу збуту виконуватиме стратегічно важливі функції. У загальному вигляді вони зводяться до двох головних напрямів. По-перше, розробляються організаційні заходи щодо побудови каналів збуту з урахуванням загальних корпоративних цілей та завдань (як оперативних, так і стратегічних). По-друге, виходячи з цього, аналізується ефективність наявних каналів розподілу. У результаті розробляється система корпоративних показників оцінювання та відбору посередницької організації.

Збутова діяльність передбачає ефективне виконання комерційних і фінансових функцій. Збут будь-якого продукту пов'язаний із переданням права власності на нього в обмін на компенсацію його вартості.

Тому до головних завдань сучасного відділу збуту належить завдання забезпечення отримання цільового прибутку від виконання торговельно-комерційних операцій. Це, своєю чергою, зумовлює необхідність розроблення систем кредитування, управління цінами, знижками та заборгованістю, прийняттям ризиків тощо.

Крім цього, необхідно постійно виконувати низку операцій з консультування посередників або представників клієнтської бази компанії та підписувати комерційні угоди. Також необхідно забезпечити ефективного виконання логістичних функцій.

Підґрунтям ефективної організації системи збуту виступають також логістичні операції, виконання яких забезпечує наявність необхідної кількості продукції в достатньому асортименті в місцях її реалізації зі збереженням якісних характеристик, які були закладені виробником при її виготовленні.

До цієї групи завдань можна віднести різні гарантії, після продажного обслуговування, надання спеціальних консультацій представникам посередницьких організацій, задіяних у цьому процесі, тощо [12, с. 215].

Необхідність збутової діяльності зумовлена багатоплановою значущістю його в зовнішній діяльності будь-якого підприємства:

- у сфері збуту остаточно визначається результат усіх зусиль підприємства, спрямованих на розвиток зовнішньоекономічної діяльності та отримання максимального прибутку;

- пристосовуючи збутову діяльність до попиту покупців, створюючи їм максимальні вигоди до, під час і після придбання товарів, виробник має значно більше шансів перемогти в конкурентній боротьбі зовнішнього ринку;

- збутова діяльність начебто продовжує процес виробництва, беручи на себе доробку товару та його підготовку до продажу (сортування, фасування, упакування);

- під час продажу ефективніше виявляються та вивчаються потреби іноземних споживачів.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи процесу виробництва продукції та її збуту можна зробити такі висновки:

1. Регулювання процесу виробництва повинно базуватися на основі використання облікової та контрольно-аналітичної систем, які враховують та конвертуються із системою управління підприємством. На основі облікового підходу сформовано інтерпретацію виробничого процесу. Для ефективного функціонування виробничого процесу підприємства необхідний стратегічний план, який базуватиметься на елементах внутрішніх і зовнішніх факторів, а саме конкуренції, ринкової влади споживачів і постачальників, субститутів. Основними задачами при формуванні оптимальної стратегії виробництва на вітчизняних підприємствах є досягнення унікальної пропозиція вартості; адаптації ланцюга створення вартості; балансу вигід і витрат;

- відповідності й узгодженості всієї системи діяльності; стабільності.
2. Управління сучасним підприємством нерозривно пов'язано з використанням інформації про наявність, стан та рух готової продукції. Одним із компонентів продуктивної організації обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінки якісних та кількісних характеристик готової продукції. Удосконалення системи управління готовою продукцією сприятиме підвищенню ефективності її реалізації, а отже і отриманню додаткового доходу. Скорочення збитків на стадії реалізації готової продукції на підприємствах: запобігання накопиченню понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції, оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації, запобігання механічним пошкодженням. Такі заходи призведуть до раціонального використання матеріальних ресурсів та зменшення собівартості продукції.
 3. Низька ефективності функціонування значної кількості вітчизняних підприємств зумовлена не лише об'єктивними причинами (трансформаційними процесами, реформуванням власності), але й суттєвими прорахунками у сфері менеджменту, що формує необхідність пошуку прогресивних способів та прийомів управління збутовою діяльністю. Підґрунтям ефективно організації системи збуту виступають також логістичні операції, виконання яких забезпечує наявність необхідної кількості продукції в достатньому асортименті в місцях її реалізації зі збереженням якісних характеристик, які були закладені виробником при її виготовленні.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Внутрішній аудит готової продукції на промислових підприємствах: організаційний аспект

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

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

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

Будь-яка аудиторська перевірка, в тому числі аудит зберігання та реалізації готової продукції, починається зі складання плану та програми

аудиту, одним з основних положень якого є визначення напрямків та складових системи внутрішнього контролю, які підлягають перевірці.

На практиці проведення суцільних перевірок не завжди є раціональним заходом. Зважаючи на те, що термін перевірки як правило є обмеженим, найчастіше застосовується вибіркова перевірка, що залежить від рівня існуючого аудиторського ризику.

Якщо кількість операцій, які підлягають перевірці, є невеликою, або всю сукупність операцій можна перевірити без значних трудовитрат, тоді проводиться суцільна перевірка. У всіх інших випадках застосовується вибіркоче тестування на основі даних, отриманих у результаті попередніх аналітичних процедур та результатів попередніх аудитів. Кожна служба розробляє свій власний план. Все залежить від цілей перевірки і розміру визначених ризиків. Ризики, пов'язані з аудитом господарських операцій, оцінюються на стадії підготовки плану аудиту і можуть значно впливати на склад вибірки.

Наприклад, якщо протягом періоду, що перевіряється, відбулися значні зміни внаслідок впровадження нової інформаційної системи або її модифікації, то вибірка повинна включати документацію за період до і після впровадження інформаційної системи. Також у вибірку обов'язково включаються об'єкти аудиторської перевірки за періоди, в яких мали місце зміна, заміщення або відсутність відповідальних осіб.

На попередньому етапі перевірки доцільно здійснювати запити до управлінського персоналу підприємства з метою виявлення розподілу повноважень та відповідальності під час здійснення операцій зі зберігання та реалізації продукції. Це дає можливість зрозуміти елементи досліджуваного процесу – основні види продукції, механізм їх реалізації, механізм контролю, типові порушення та інші.

Аби в найкоротші терміни виявити наявні порушення в системі внутрішнього контролю і мінімізувати ризики аудиту, можна запропонувати

таку послідовність перевірки системи обліку готової продукції та її реалізації:

- 1) дослідження та аналіз бізнес-процесу;
- 2) ідентифікація ризиків;
- 3) дослідження результатів попередніх перевірок системи внутрішнього контролю;
- 4) складання плану та програми аудиту.

Інформаційною базою для отримання аудиторських доказів може бути:

- організаційна структура підприємства;
- положення про відділ збуту;
- посадові інструкції співробітників відділу збуту;
- схема документообігу за операціями обліку готової продукції та її реалізації;
- інструкції зі здійснення операцій обліку готової продукції та її реалізації;
- облікова політика підприємства;
- типові договори з покупцями та замовниками;
- положення та інструкції щодо узгодження цінової політики підприємства.

Використання вищезазначеного підходу до планування аудиту системи обліку готової продукції та її реалізації дозволяє оптимально розподілити час та ресурси. При оцінюванні концепції внутрішнього контролю на підприємстві необхідно передусім проаналізувати інформаційні системи підтримки операцій, які є об'єктом аудиторської перевірки.

Тому при плануванні аудиторської перевірки слід вивчити такі питання, пов'язані з інформаційними системами: функціональність, наявність підсистеми контролю та перевірок, право допуску, можливість отримання різних звітних відомостей.

Крім того, слід пам'ятати, що впровадження в періоді, що перевіряється, новітніх інформаційних систем або їх версій несе додаткові

ризика і визначає необхідність виконання додаткових операцій, в тому числі в разі, коли відповідно до підсумків минулих аудитів не було виявлено проблем контролю, пов'язаних із використанням інформаційних систем.

Найбільш складним завданням для внутрішнього аудиту є правильне визначення підпроцесів, що визначатиме ступінь деталізації перевірки. Прикладом таких під- процесів можуть бути “реалізація продукції типу А”, “реалізація продукції типу Б”, “зберігання на складах відкритого типу”, “зберігання на складах закритого типу”, або “спосіб оплати”, “угоди з покупцями та замовниками”, “спосіб замовлення”.

Деталізоване представлення підпроцесів дає можливість визначити конкретні ділянки, які необхідно дослідити в процесі аудиту, але це призведе до збільшення терміну перевірки. Можливо і представлення підпроцесів в укрупненому вигляді - з виділенням їх відповідно до категорій споживачів, різновидів продукції (послуг і робіт) і з урахуванням методик ціноутворення.

При дослідженні бізнес-середовища та тенденцій розвитку галузі здійснюються запити до власників підприємства, керівництва або управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, відповідального за здійснення операцій з готовою продукцією.

У запиті визначається список інструкцій та розпоряджень, які стосуються зазначених процесів та необхідні для їх аналізу. При здійсненні таких запитів слід зосередити увагу на фіксації моментів передання та отримання запитів з метою уникнення непорозумінь, пов'язаних з ігноруванням запитів або порушення строків відповіді.

Альтернативним шляхом отримання інформації можуть бути запити щодо окремих функціональних аспектів господарських операцій. Наприклад, запити щодо підпроцесів виконання заявок, документування відвантаження, оброблення платежів покупців тощо.

Грунтовно розроблені питання нададуть можливість отримати не тільки дані про хід господарських процесів зі зберігання та реалізації готової

продукції, а й розмежувати повноваження та міру відповідальності персоналу при здійсненні таких операцій.

В окремих випадках - можливість розкрити проблемні області і зони, які можуть спричинити підвищення ризику викривлення облікових даних та шахрайства. Але встановити небезпеки, характерні для гідпроцесу, не аналізуючи окремі дії, майже неможливо.

З метою вирішення цієї проблеми аудиторі в рамках гідпроцесів акцентують увагу на так званих контрольних пунктах (дії, контроль яких є обов'язковим і включений до концепції внутрішнього контролю).

При аудиті операцій з продажу використовується такий набір контрольних пунктів:

- зв'язок зі споживачами в період замовлення продукту;
- ціноутворення;
- виконання певних умов продажу;
- видача товару споживачеві (здійснення робіт, надання послуг);
- розрахунки зі споживачами;
- відображення в обліку операцій з переміщення і реалізації товару;
- контроль дебіторської заборгованості.

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

Результатом діяльності з ідентифікації ризиків є їх поділ згідно з визначеними гідпроцесами. Далі здійснюється аналіз ймовірності негативної дії та прогнозованої шкоди. Слід підкреслити, що ризики при цьому аналізуються без урахування контрольних операцій, встановлених фірмою з метою їх зменшення.

Ймовірність будь-якого типу ризику і можливу шкоду слід оцінювати за трибальною шкалою на основі оцінок працівників контрольної-ревізійної управління. Бали присвоюються за таким принципом:

- 1 бал - значна імовірність (велика шкода);
- 2 бали - середня імовірність (незначна шкода);
- 3 бали - невисока імовірність (невелика шкода).

Винятком є аналіз шкоди ризику розкрадання активів (бали присвоюються на підставі суми прогнозованих втрат):

- 1 бал - втрати більше визначеної суми;
- 2 бали - втрати нижче визначеної суми;
- 3 бали - втрати до 50% визначеної суми.

Остаточна оцінка ризику формується як середнє значення балів за показниками “можливість негативної дії” і “прогнозована шкода”. Ризики із середнім остаточним балом більше 2 у план аудиту не включаються.

Для збільшення інформативності підсумків аудиту в сегменти робочих документів, де надається аналіз ризику, можливо включити пропозиції членів групи з виконання завдання щодо визначення присутності ризику, ймовірності його виявлення і прогнозованих втрат.

Після розкриття важливих ризиків і їх оцінки аудиторів зобов'язані дати відповідь на питання стосовно:

- можливості зменшення ризику через зміну процесу;
- методики організації для зменшення рівня ризику;
- встановлених розпорядком.

Інформацію для аналізу ризиків можливо отримати з описів процесів, отриманих на попередніх стадіях планування та розмов, із працівниками підприємства.

Для оцінки наявної на підприємстві концепції внутрішнього контролю слід дізнатися:

- які операції всередині бізнес-процесу враховані з метою уникнення негативних подій;
- які дії повинні здійснюватися з метою своєчасного і економного відновлення стандартного процесу в разі здійснення негативних подій;
- в якій мірі персоналізована відповідальність в контрольних пунктах;

- як розподілені повноваження і можливості між виконавцями контрольних операцій.

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

2.2. Аудит якості продукції, як складова формування ефективного виробництва

Аудит якості продукції, є важливим чинником підвищення її конкурентоспроможності. Сучасний розвиток економіки супроводжується погіршенням стану довкілля та забрудненням харчових продуктів. Шкідливі речовини можуть накопичуватися у них на всіх етапах виробництва, їх зберігання та пакування.

Аудит якості продукції є необхідною за міжнародними стандартами передінвестиційною стадією оцінки ризиків, обов'язковою процедурою оцінки конкурентоспроможності продукції, один із найбільш ефективних засобів залучення громадськості до вирішення проблем екологічно чистої продукції. У сферу розгляду екологічного аудиту входить оцінка захисту довкіллям, оцінка спроможності підприємства виробляти екологічно чисту продукцію, оцінка якості продукції [32].

Система екологічного аудиту побудована з врахуванням правил і процедур, відображених у міжнародних стандартах ISO, а також Рекомендацій ISO, ISO/МЕК, правил ЄС, європейських стандартів серії EN 45000 та ISO 10011. Метою аудиту якості та біологічної безпеки продукції є систематичне оцінювання придатності, адекватності, результативності та ефективності системи управління якістю підприємства для покращання якості продукції та підвищення задоволеності замовників.

Аудит безпечності та якості продукції, на думку авторів, повинен бути і зовнішнім, і внутрішнім. Внутрішній аудит якості повинен стати складовою частиною системи внутрішнього контролю на підприємстві. Він повинен здійснюватися спеціальним підрозділом підприємства. Внутрішні аудитори зобов'язані підпорядковуватися безпосередньо керівнику підприємства і надавати консультації керівництву з питань підвищення якості продукції.

Його результатом є виявлення порушень у виробничому процесі та розроблення рекомендацій. Метою внутрішнього аудиту якості повинно бути не стільки виявлення наявних помилок і порушень у виробничому процесі виготовлення продукції, скільки аналіз можливості підвищення якості продукції. Отже, на вітчизняних підприємствах доцільно проводити внутрішній аудит якості продукції для визначення можливостей її покращення.

Також внутрішній аудит доцільно проводити підприємству для декларування відповідності своєї продукції нормам якості. Сферу внутрішнього аудиту характеризують такі стандарти: Достовірність і повнота інформації, Збереження активів, Раціональність і ефективність використання ресурсів, Досягнення цілей операційної діяльності і програм [33].

Об'єкти внутрішнього аудиту якості продукції підприємства є умовно-постійними. Вони можуть змінюватися зі зміною номенклатури продукції підприємства. Зовнішній аудит якості продукції доцільно проводити покупцям та замовникам продукції підприємств або організаціям за дорученням замовника, а також стороннім незалежним акредитованим організаціям, які здійснюють сертифікацію на відповідність вимогам ДСТУ.

Зовнішній аудит якості, проведений третьою, незалежною стороною, викликає довіру у покупців продукції, а, отже, допомагає забезпечити конкурентоспроможність продукції. Для досягнення максимальних результатів внутрішній аудит якості продукції повинен проводитися у певній послідовності. Початковим етапом роботи внутрішніх аудиторів є планування проведення аудиту. У плані внутрішнього аудиту розкриваються

зміст перевірки, час проведення, називаються виконавці, деталізуються аудиторські процедури.

Завдяки правильній організації процесу внутрішнього аудиту створюються організаційні передумови для оптимізації виконання контрольних аудиторських процедур. Організація внутрішнього аудиту повинна визначатися чіткою постановкою цілей створення на підприємстві служби внутрішніх аудиторів і очікуваних результатів.

Програма аудиту повинна охоплювати такі питання:

складання загального переліку стандартів за аудійованим видом продукції;

опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень;

перевірка організації робіт з хімічного контролю і випробувань продукції, технічної діагностики стану обладнання, за допомогою якого виготовляють продукцію;

контроль метрологічного забезпечення виробництва та якості продукції;

контроль технологічної дисципліни;

аналіз документального підтвердження якісних характеристик продукції;

розрахунок показників якості за описаними формулами; узагальнення результатів: підготовка показників, надання рекомендацій.

Крім того, необхідно розробити проекти планів вибіркового, стандартного та розширеного контролю, а також проекти планів перевірок на випадок виникнення непередбачених обставин.

Однією з основних засад забезпечення належної якості продукції є дотримання нормативних документів (стандартів, настанов з якості), які регламентують основні якісні характеристики продукції та методи їх визначення. Саме тому контроль рівня виконання вимог стандартів повинен стати початковим етапом перевірки якості виготовлюваної продукції, послуг.

Причому потрібно проаналізувати державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості, в аспекті порівняння значень якісних характеристик продукції.

З іншої сторони, проконтролювавши виробничий процес, необхідно зазначити, які значення якісних характеристик продукції можна досягти на підприємстві. Враховуючи нормативні документи (державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості), при аудиті на конкретних підприємствах потрібно розробити стандарти підприємства або процедури з якості, які включали б вимоги до виконання робіт безпосередньо на підприємстві, вимоги до постачання виробничих ресурсів, вимоги до моніторингу виконання та вдосконалення процесів. Наступним етапом аудиту якості продукції є опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень.

Вимоги за кожною характеристикою якості – це органолептичні, хімічні, біологічні та фізичні характеристики продукту, яким він повинен відповідати, щоб вважатися придатним для споживання впродовж терміну його придатності. Причому ці характеристики можуть бути визначені у кількісному або якісному вигляді. Якщо вони визначені якісними показниками, то ці якісні показники необхідно перевести у логічні константи. Іншим важливим моментом є процес документування контрольних-аудиторських процедур.

Для забезпечення ефективності внутрішнього аудиту важливе значення має детальне документування аудиторами результатів перевірок. Це є доказом виконання аудиторської перевірки, відповідно до основних аудиторських процедур.

І саме на підставі задокументованих матеріалів перевірки приймають рішення про заходи щодо підвищення рівня якості продукції. При проведенні аудиту якості продукції доцільно використовувати такі документи:

а) настанови з якості – документи, які надають інформацію внутрішнім та зовнішнім користувачам про систему управління якістю підприємства;

- б) програми якості – документи, які описують, як на підприємстві застосовують систему управління якістю до певних видів продукції;
- в) технічні умови – документи, в яких викладено вимоги підприємства до характеристик продукції;
- г) методичні настанови – документи, в яких вказано рекомендації до продукції;
- д) методики, робочі інструкції – документи, які містять інформацію про порядок виконання робіт;
- е) протоколи – документи, які містять результати проведених досліджень.

На дослідницькій стадії внутрішнього аудиту шляхом виконання аудиторських процедур збираються докази щодо об'єктів аудиту якості продукції. З цією метою використовуються методи хімічного контролю і випробувань продукції, технічної діагностики стану обладнання, за допомогою якого виготовляють продукцію.

Розробка алгоритму однозначного оцінювання якісних характеристик продукції Наступним етапом аудиту є розробка алгоритму однозначного оцінювання якісних характеристик продукції, який повинен охоплювати такі операції. За кожним етапом виготовлення продукції необхідно розробити критерії оцінювання. Для цього для кожної вимоги з їх переліку потрібно визначити граничні значення.

Якщо значення — вимоги-характеристики продукції лежить в заданих межах, то характеристиці присвоюється максимальне значення. Якщо ж значення — вимоги-характеристики знаходиться поза межами заданого діапазону, то характеристиці присвоюється значення менше, ніж максимальне, на відносну величину відхилення одержаного значення характеристики від значення її найближчої границі.

В українському законодавстві поняття витрат на якість введено з прийняттям ДСТУ ат ISO 100000, згідно з яким витрати на якість – це витрати, які виникають при забезпеченні та гарантуванні задовільної якості, а

також витрати, пов'язані з втратами в тому разі, якщо не досягнуто задовільної якості [20]. Процес аудиту витрат на якість має ґрунтуватись на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів аудиту та методичних прийомів узагальнення і реалізації його результатів. Авторське бачення моделі послідовності аудиту витрат на якість подано на рис. 2.2.

На перший погляд етапи та послідовність аудиту витрат на якість є традиційною, як і аудиту витрат діяльності, проте при більш детальному вивченні даного питання (рис. 2.2), маємо можливість спостерігати, що аудит витрат на якість має цілий ряд специфічних відмінностей. Тож, зупинимось на розгляді найсуттєвіших з них.

Невиробничі витрати на якість – це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами.

У обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції [27, с. 455]. У разі, якщо понесені витрати на якість відносяться до складу невиробничих витрат, вони також можуть розподілятися аналогічно загальновиробничим витратам, або ж списуватись на фінансовий результат аналогічно адміністративним витратам.

На наступному етапі аудитор в першу чергу має впевнитись у дотриманні вимог щодо організації обліку витрат на якість, передбачених обліковою політикою підприємства. Тож, першим кроком аудитора має стати

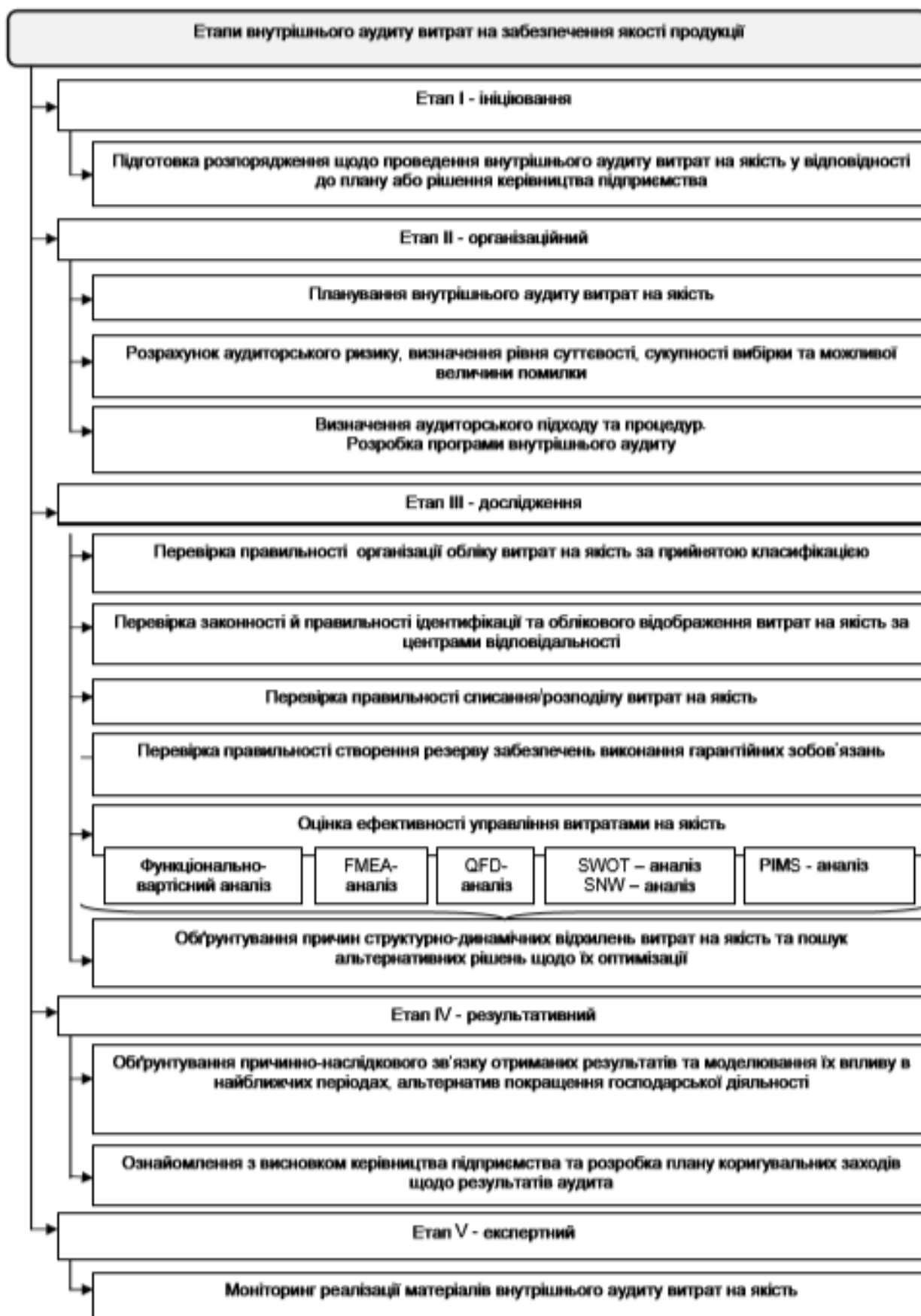


Рис. 2.1 Модель послідовності внутрішнього аудиту витрат на якість виробництва

перевірка правильності визначення (вибору) об'єктів обліку. Слід зазначити, що об'єктами обліку витрат на якість є самі витрати, пов'язані з якістю, які виникають в різних підрозділах підприємства [53]. Наступним кроком має стати перевірка правильності обліку витрат на якість у відповідності до їх класифікації й визначення на цій основі складу витрат (переліку елементів) (рис. 2.3).

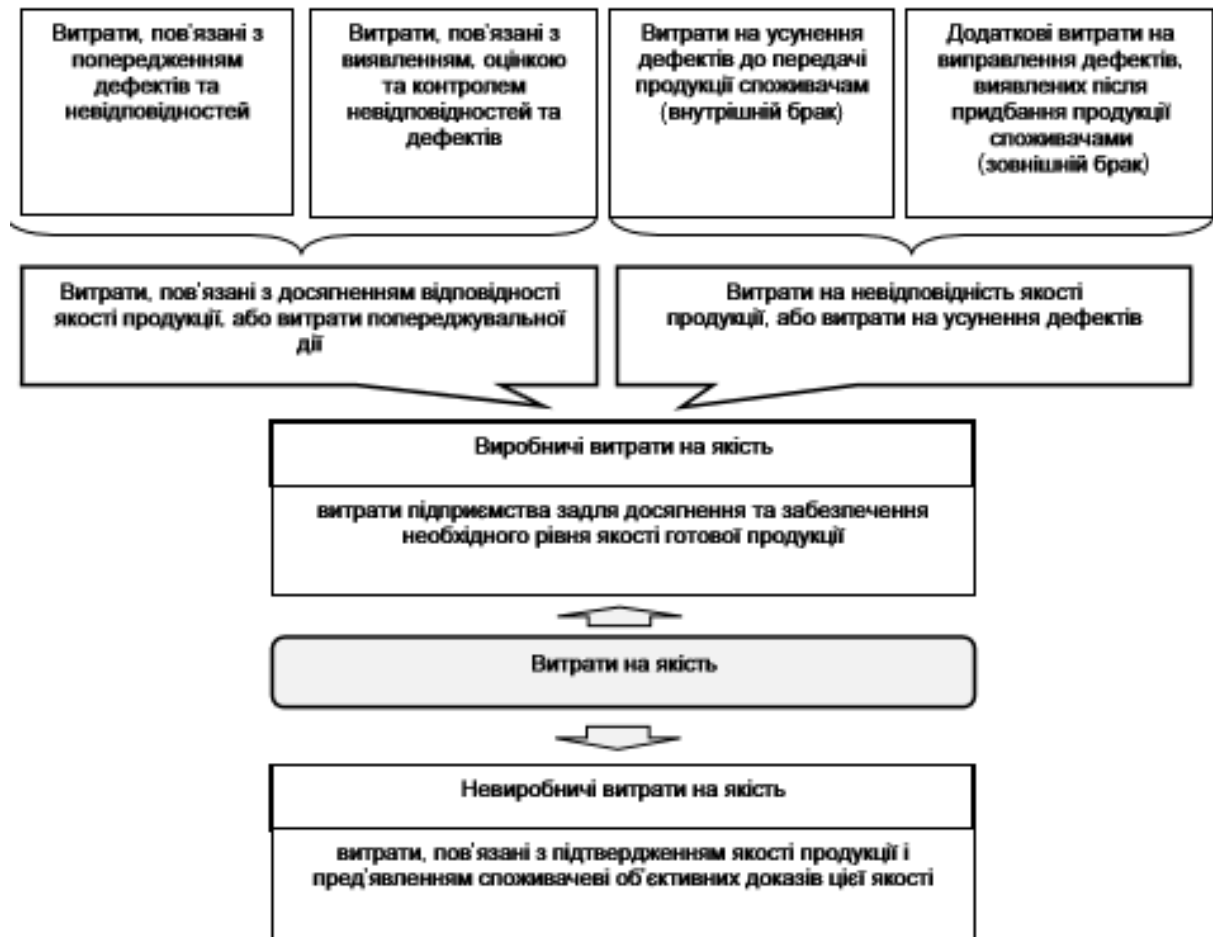


Рис. 2.2 Класифікація витрат на якість

Оскільки на кожному підприємстві розробляється власна система кодування елементів витрат на якість, то на даному етапі перевірки має бути перевірена правильність застосування кодування аналітичних рахунків, призначених для обліку витрат на якість у відповідності до Робочого плану рахунків, оскільки від того, наскільки вірно застосовується кодування витрат, залежить правильність їх відображення в обліку, віднесення до складу виробничих чи невиробничих витрат, правильність покриття, списання чи розподілу.

Для успішної конкуренції продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках підприємствам доцільно проводити внутрішній і зовнішній аудит якості продукції. Внутрішній аудит якості продукції підприємству доцільно проводити для визначення можливостей її покращення та для декларування відповідності своєї продукції нормам якості. Внутрішній аудит якості повинен ґрунтуватися на кількісному оцінюванні якісних характеристик продукції.

Сформована методика дозволить кількісно оцінити якісні показники продукції, встановити їх єдину комплексну оцінку. При проведенні аудиту якості продукції доцільно використовувати настанови з якості, програми якості, технічні умови підприємства, методичні настанови, методики, робочі інструкції, протоколи. Робочі документи аудитора повинні містити загальні та деталізовані вимоги до процесу (критичні для якості), показники виконання вимог, розрахунок загальних показників виконання вимог. На підставі результатів аудиту доцільно проводити маркування продукції, яке б відображало рівень її якості.

2.3. Методика аудиту доходів від збуту продукції з метою ефективного управління підприємством

Загальна проблема аудиту доходів від реалізації продукції полягає в недосконалості методичних підходів для проведення аудиторських перевірок. Метою аудиту доходів від реалізації продукції є встановлення доцільності, достовірності, своєчасності, законності здійснених операцій і правильності їх відображення в обліку. Завдання аудиту доходів від реалізації продукції: перевірити умови визнання доходів від реалізації продукції; стан операцій аналітичного та синтетичного обліку доходів від реалізації продукції, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється; виконати перевірку правильності, повноти та своєчасності

складання супровідної документації операцій, за результатами яких отримано дохід від реалізації продукції, на всіх етапах бухгалтерського обліку.

Предметом аудиту відображення доходів від реалізації продукції в обліково-аналітичному контексті є господарські процеси та операції, що безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції.

Отже, якісне здійснення аудиту щодо обліку, документального оформлення, визначення і законності відображення доходу від реалізації продукції є необхідним для кожного господарюючого суб'єкта. Метою аудиту доходів від реалізації продукції є встановлення доцільності, достовірності, своєчасності, законності здійснених операцій і правильності їх відображення в обліку.

Завдання аудиту доходів від реалізації продукції: перевірити умови визнання доходів від реалізації продукції; стан операцій аналітичного та синтетичного обліку доходів від реалізації продукції, які здійснювало підприємство за період, що перевіряється; виконати перевірку правильності, повноти та своєчасності складання супровідної документації операцій, за результатами яких отримано дохід від реалізації продукції, на всіх етапах бухгалтерського обліку.

Перед початком перевірки аудитор повинен ознайомитися з організаційними та галузевими особливостями підприємства, видами продукції, що ним випускається, обліковою політикою підприємства, робочим планом рахунків, результатами попередніх перевірок. Для планування аудиту доходів від реалізації продукції, аудитору необхідно провести тестування та оцінити стан системи внутрішнього контролю доходів від реалізації продукції на підприємстві. Запропонований тест внутрішнього контролю обліку доходів від реалізації продукції наведено в таблиці 1.

Таблиця 2.1.

Тест внутрішнього контролю обліку доходів від реалізації продукції

Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
	Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5
Чи ведеться окремо аналітичний облік доходів від реалізації продукції: відомості; картки; інше?				
Чи є відповідальні особи за повноту та своєчасність відвантаження продукції?				
Чи здійснюється перевірка первинних документів, які свідчать про дохід від реалізації продукції та передання права власності покупцям та замовникам відповідно до умов Інкотермс 2010?				
Чи укладаються договори на кожний вид реалізованої продукції?				
Чи контролюється зіставлення даних первинних документів з даними по договору на реалізацію продукції з покупцями та замовниками за різних умов відвантаження?				
Чи перевіряються данні первинних документів з даними синтетичного обліку доходів від реалізації продукції?				
Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції боржникам?				
Чи були виявлені випадки реалізації продукції (товарів) без документів на відвантаження?				
Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж готової продукції?				
Чи здійснюється групування облікової інформації, щодо умов визнання доходів від реалізації продукції згідно Інкотермс з метою контролю?				
Чи сформована аналітична картка обліку доходів від реалізації продукції відповідно до умов Інкотермс 2010?				
Чи здійснюється перевірка оподаткування доходів від реалізації продукції на підприємстві при роботі вітчизняними контрагентами та з контрагентами за митною територією України?				
Чи здійснюється перевірка формування даних обліку доходів від реалізації продукції з даними в первинних документах, враховуючи курс НБУ на дату відвантаження?				
Чи відбувається звірка даних синтетичного обліку доходів отриманих від реалізації продукції з іноземними та вітчизняними покупцям з даними фінансової звітності?				
Чи ведеться аналітичний облік реалізації продукції (товарів) та визнання доходів за бартерними угодами?				

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Ця інформація переноситься з регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності. Фіксування усіх господарських операцій, здійснених підприємством, у первинних документах, облікових регістрах та звітності повинен забезпечувати його керівник.

Також він затверджує перелік осіб, які мають право підписувати складені документи. Ці особи несуть відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і звітності та за недостовірність даних, які в них відображені.

Документування операцій з обліку отриманого підприємством доходу характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими. Облікову інформацію про отримані доходи управлінський персонал може отримати з первинних документів, облікових регістрів, Головної книги та форм фінансової та податкової звітності.

Така інформація є важливою для обчислення прибутку до оподаткування та ухвалення управлінських рішень щодо шляхів отримання доходу. Перелік первинних документів, на підставі яких відображаються доходи підприємства від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, наведений в таблиці 2.

Таблиця 2.2

Відображення доходів підприємства в первинних документах

№ з/п	Вид доходу	Первинний документ
1	Дохід від реалізації готової продукції	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
2	Інші операційні доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
3	Дохід від участі в капіталі	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Виписка банку
4	Інші фінансові доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
5	Інші доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Договори та контр- акти із постачальниками і фінансово-кредитними установами

Після оцінки системи внутрішнього контролю доходів від реалізації продукції аудитор, враховуючи результати оцінки, переходить до планування аудиту, для чого складає загальний план аудиту доходів від реалізації продукції на підприємстві. На підставі плану аудиту доходів від реалізації продукції, аудитор складає програму аудиту доходів від реалізації продукції, яка представляє собою деталізований загальний план аудиторської перевірки. Аудит операцій з обліку доходів від реалізованої продукції пропонуємо здійснювати у такому порядку, який зазначено у таблицях 2.3 і 2.4.

Таблиця 2.3

План проведення аудиту доходів від реалізації продукції

№	Етапи	Мета та завдання	Джерела інформації	Аудиторські процедури	Терм. вик.	Відп. ов.
1.	Підготовчий	Дослідити підприємство	Статут підприємства, наказ про облікову політику, звіти попередніх перевірок, накази	знайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, планування аудиту доходів від реалізації продукції		
2.	Основний	Перевірка первинних документів з обліку доходів підприємства	Накладні, рахунки фактури, акти приймання передачі, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, товарні накладні, СМР	- перевірки даних, зазначених у первинних документах, з даними синтетичного обліку доходів, отриманих від реалізації продукції; - зіставлення даних первинних документів з даними по договору на реалізацію продукції покупцям та замовникам за різних умов відвантаження; - перевірка первинних документів, які свідчать про дохід від реалізації продукції та передання права власності покупцям та замовникам відповідно до умов Інкотермс 2010		
		Перевірка визнання і розрахунку доходів від реалізації продукції	Повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності здійснених угод	- перевірка формування даних обліку доходів від реалізації продукції з даними в первинних документах, враховуючи курс НБУ на дату відвантаження; - звірка даних синтетичного обліку доходів отриманих від реалізації продукції іноземним та вітчизняним покупцям з даними фінансової звітності;		

				<ul style="list-style-type: none"> - перевірка відповідності податкового зобов'язання з податку на додану вартість при відображенні в обліку доходів від реалізації продукції; - перевірка оподаткування доходів від реалізації продукції на підприємстві при роботі з вітчизняними контрагентами та з контрагентами за митною територією України; - перевірка аналітичної картки обліку доходів від реалізації продукції відповідно до умов Інкотермс 2010; - перевірка групування облікової інформації, щодо умов визнання доходів від реалізації продукції згідно з Інкотермс 		
3.	Заключний	Формування обґрунтованої інформації про доходи від реалізації продукції	Робочі документи аудитора, звіт	Підготовка та складання аудиторського звіту		

На підставі первинних документів дані про доходи підприємства відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності. Тобто для визначення фінансового результату та заповнення фінансової звітності необхідним є використання інформації не лише з первинних документів, а й зведеної інформації з облікових регістрів та Головної книги. Взаємозв'язок даних про доходи підприємства є важливим для спрощення процесу документування та складання фінансової звітності, а в подальшому і податкової.

Таблиця 2.4

Програма аудиту доходів від реалізації продукції

№	Аудиторські процедури	Мета	Задачі	Аудиторські докази	Метод перевірки	Термін	Виконавець
1	Загальні відомості про підприємство	Знайомство з діяльністю підприємства, планування аудиту доходів від реалізації продукції	Знайомство з діяльністю підприємства	Статут підприємства, наказ про облікову політику, накази	Документальна перевірка, співставлення		
2	Перевірки даних, зазначених у первинних документах, з даними синтетичного обліку доходів, отриманих від реалізації продукції	впевненість у правильності оформлення обліку доходів від реалізації продукції	Перевірка правильності оформлення операцій з обліку реалізації продукції	Акт прийманняпередачі, накладні, товарнотранспортні накладні, рахункифактури, договори на купівлю продажу, облікові реєстри, звітність			
3	Зіставлення даних первинних документів з даними по договору на реалізацію продукції покупцям та замовникам за різних умов відвантаження						
4	Перевірка первинних документів, які свідчать про дохід від реалізації продукції та передання права власності покупцям та замовникам відповідно до умов Інкотермс 2010				Документальна перевірка		
5	Перевірка формування даних обліку доходів від реалізації продукції з даними в первинних документах, враховуючи курс НБУ на дату відвантаження	впевненість у правильності оформлення обліку доходів від реалізації продукції та відображенні їх в обліку	Перевірити повноту та правильність бухгалтерського обліку доходів від реалізації		Документальна перевірка, арифметичний метод		
6	Звірка даних синтетичного обліку доходів, отриманих від реалізації продукції іноземним та вітчизняним покупцям, з даними фінансової звітності						
7	Перевірка відповідності податкового зобов'язання з податку на додану вартість при відображенні в обліку доходів від реалізації продукції						
8	перевірка оподаткування доходів від реалізації продукції на підприємстві при роботі з вітчизняними контрагентами та з контрагентами за митною територією України						
9	Перевірка аналітичної картки обліку доходів від реалізації продукції						

	Відповідно до умов Інкотермс 2010						
10	Перевірка групування облікової інформації, щодо умов визнання доходів від реалізації продукції згідно Інкотермс						
11	Підготовка та складання аудиторського звіту	Сформувати обґрунтований аудиторський звіт про доходи від реалізації продукції	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації	Робочі документи аудитора, звіт	Документальна перевірка, узагальнення, систематизація		

Виявлені помилки аудитор фіксує у робочих документах, форми яких представлено у додатках А, Б, В.

Таким чином сформований на основі напрацювань вітчизняних науковців метод аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством, які включають тест внутрішнього контролю, план проведення аудиту, програму аудиту та форми робочих документів аудитора сприятиме покращенню роботи управлінського апарату та його аналітичності.

Висновки до розділу 2.

Вивчення аудиту випуску готової продукції та її концептуальних основ дозволило зробити такі висновки:

1. Аудит випуску готової продукції організований на підприємстві дозволить ефективно сформувати виробничо-збутову діяльність, визначити пріоритети діяльності. Такий підхід сприятиме уникненню додаткових витрат внаслідок зв'язку зі споживачами в період замовлення продукту; чіткого визначення ціноутворення; виконання

- особливих умов продажу; гнучких розрахунки зі споживачами; контролю за дебіторською заборгованістю.
2. В умовах жорсткої конкуренції внутрішній аудит витрат на якість є надійною гарантією недопущення прийняття необґрунтованих, неправильних та неефективних управлінських рішень. Тож, наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою системи управління підприємством в умовах швидких змін зовнішнього середовища та ускладнення процесів управління бізнесом. Наскільки при цьому внутрішній аудит стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені, а також від обраної методики та послідовності проведення аудиторських процедур. Дотримання ж запропонованої нами послідовності етапів внутрішнього аудиту витрат на якість дозволить підприємствам шляхом прийняття виважених управлінських рішень на основі належно сформованого обліково-аналітичного забезпечення досягти оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її підвищення.
 3. В умовах жорсткої конкуренції внутрішній аудит витрат на якість є надійною гарантією недопущення прийняття необґрунтованих, неправильних та неефективних управлінських рішень. Тож, наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою системи управління підприємством в умовах швидких змін зовнішнього середовища та ускладнення процесів управління бізнесом.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Особливості управлінського аналізу випуску та реалізації готової продукції

У процесі організації збутової діяльності перед керівниками підприємств виникає питання практичного застосування маркетингових та інших методів управління задля забезпечення найбільш ефективного шляху розвитку. За оцінками фахівців, більшість розв'язуваних на підприємствах маркетингових завдань, на сьогоднішній день пов'язані з управлінням просування продукції від виробника до кінцевого споживача. Особливо це притаманно в період розвитку ринку, при якому відбувається посилення залежності підприємств від нестабільного зовнішнього середовища. На жаль, необхідно зауважити невідповідність рівня знань з маркетингу багатьох керівників вимогам сьогоднішнього дня, що ускладнюється відсутністю практичного досвіду організації збутової діяльності в умовах ринку і породжує прийняття необґрунтованих управлінських рішень, обертається втраченою вигодою. Серйозною проблемою в даній області є нестача конкретних, орієнтованих на практику методів управління збутовою діяльністю підприємства. Ті з них, які застосовуються у сфері товароруку, не відображають існуючого становища і не враховують важливих факторів, таких як: коливання рівня доходів населення, співвідношення динаміки доходів та інфляції, не повною мірою враховують фактор конкуренції і сезонних коливань попиту протягом року тощо. Нестабільна законодавча база і система оподаткування змушують товаровиробників вносити вимушені корективи у розроблені канали розподілу продукції, вимагає вливання додаткових фінансових ресурсів.

Ефективність господарської діяльності підприємства залежить від дієздатності управлінської системи підприємства в умовах невизначеності

зовнішнього середовища. Управлінський аналіз випуску та реалізації продукції спрямовано на оцінку як минулих, так і майбутніх результатів, він супроводжує управлінський облік, базується на його інформації та забезпечує прийняття управлінських рішень.

Управлінський аналіз є процесом комплексного аналізу внутрішніх ресурсів і можливостей економічного суб'єкта, спрямованим на оцінку поточного стану бізнесу, виявлення стратегічних проблем. Даний вид аналізу надає інформацію менеджерам та іншим зацікавленим особам для прийняття адекватних стратегічних рішень, вибору стратегії розвитку бізнесу [24]. Місце управлінського аналізу в загальній системі аналізу господарської діяльності схематично зображено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Схема відображення місця управлінського аналізу в загальній системі аналізу господарської діяльності підприємства

Управлінський аналіз є частиною стратегічного менеджменту і спрямований на виявлення та детальне розуміння стратегічно важливих аспектів діяльності і стратегічних проблем. В процесі такого аналізу необхідно виявити відповідність внутрішніх ресурсів і можливостей бізнесу стратегічним завданням. Об'єктом аналізу є минула і майбутня діяльність сегментів бізнесу, інформаційною базою виступають дані, зібрані в системі бухгалтерського управлінського обліку [48].

В їх числі – дані, акумульовані в інших блоках управлінського обліку - сегментарному обліку, плануванні та внутрішній звітності. Таким чином,

управлінський аналіз покликаний акумулювати не тільки кількісну, але і якісну інформацію [29].

Основне завдання управлінського аналізу виробництва продукції на підприємстві – оцінка динаміки за основними показниками структури, асортименту, якості продукції. Інтереси споживачів вимагають виконання плану не тільки за загальним обсягом продукції, але й по всіх її видах, до того ж дотримуючись високого рівня якості.

Аналіз якості продукції ґрунтується на системі численних показників, серед яких слід вирізнити загальні й часткові, прямі й побічної дії. Оцінюючи зміну якості продукції на підприємстві, слід віддавати перевагу об'єктивним і кількісним показникам якості, які забезпечують належну точність визначення якості продукції. Найвдалішою ілюстрацією цього може бути аналіз показника сортності продукції.

У процесі аналізу вивчають і такі побічні показники якості продукції: гарантійний термін роботи, кількість і вартість гарантійних ремонтів у розрахунку на один виріб; наявність рекламаций, їх кількість і вартість; кількість і сума штрафів за поставку неякісної продукції; відсоток браку; пониження сортності продукції за межами підприємства; відсоток повернення продукції для виправлення дефектів; наявність і рівень попиту на даний виріб. Істотне значення при вивченні діяльності підприємства має аналіз ритмічності виробництва продукції.

Ритмічність - рівномірний випуск продукції відповідно до графіка в обсязі й асортиментах, передбачених планом. У сучасних умовах аналіз реалізації продукції є засадничим для проведення комплексного аналізу. Показники реалізації визначають здатність роботи підприємства в умовах ринку. Аналіз реалізації продукції розпочинається з перевірки обґрунтованості планового об'єму, ув'язки його з випуском і відвантаженням, зобов'язаннями по постачаннях продукції відповідно до державних замовлень і укладених договорів.

Завдання аналізу реалізації продукції полягає у визначенні резервів зростання цього показника і вивченні чинників, що вплинули на зміну його об'єму. Велику роль в обґрунтуванні управлінських рішень у побудові ефективної системи управлінського аналізу має маржинальний аналіз, методика якого базується на вивченні співвідношення між трьома групами найважливіших економічних показників: витратами, обсягом реалізації і прибутком, і прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні інших [5]. Послідовність маржинального аналізу наведено на рис. 3.2.

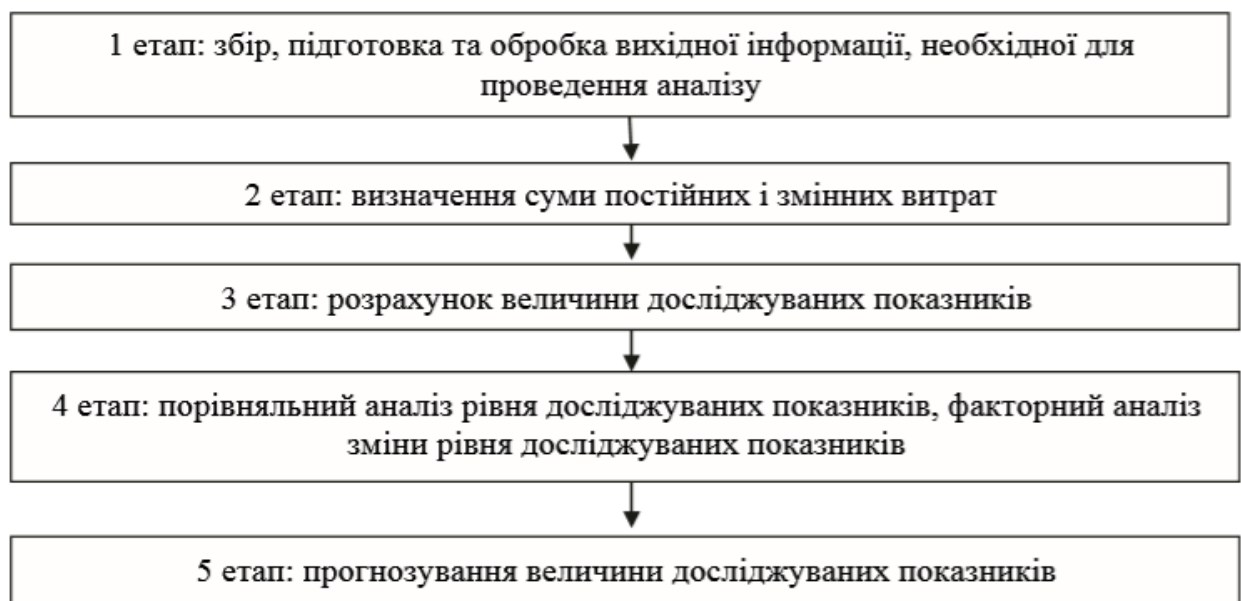


Рис. 3.2. Етапи проведення маржинального аналізу

В рамках аналізу оцінюється ефективність усіх показників використання грошових ресурсів, капіталу, вивчається склад і джерела доходів і напрямків видатків економічного суб'єкта, розглядаються обсяги продажів, собівартості реалізованої продукції з виділенням валових, постійних і змінних витрат та визначення якості.

У глобальному світі проблема якості є актуальною для всіх країн, підприємств та організацій, оскільки тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною. Ця проблема багатогранна і має політичний, соціальний, економічний, науково-технічний, організаційний аспекти.

Організаційний аспект проблеми якості відображає залежність її підвищення від організації суспільного виробництва в цілому. Ця сторона проблеми вирішується за допомогою вдосконалення менеджменту на підприємстві, в тому числі удосконалення систем якості, стандартизації, метрологічного забезпечення тощо. Таким чином забезпечення якості є комплексною проблемою і вирішувати її традиційними методами, а саме виключно шляхом контролю якості готової продукції на підприємстві, практично не можливо.

Має бути комплексний, системний підхід, реалізація якого можлива лише в рамках системи менеджменту якості, що створюється та впроваджується на підприємстві. За свідченнями відомого американського спеціаліста в галузі якості В. Е. Демінга 85% вирішення проблеми залежить не від людей, а від системи управління якістю. Під управлінням якістю розуміють вплив на виробничий процес з метою забезпечення необхідної якості продукції.

Таке розуміння управління містить у собі три складові елементи: суб'єкт управління (хто впливає), об'єкт управління (на що спрямований вплив) і сам механізм впливу. Визначивши об'єкт управління (виробничий процес), зупинимося на механізмі, «технології» управління якістю. Як будь-який процес управління, управління якістю здійснюється шляхом реалізації управлінських функцій. У різних джерелах наводиться такий склад функцій: планування, мотивація, організація, контроль, інформація, розробка заходів, прийняття рішень, впровадження заходів.

Під час управління якістю ці загальноуправлінські функції наповнюються новим змістом і склад функцій управління якістю можна представити таким чином:

- політика в області якості;
- планування якості;
- навчання і мотивація персоналу;
- організація роботи з якості;

- контроль якості;
- інформація про якість продукції, потреби ринку і науково-технічний прогрес;
- розробка необхідних заходів;
- прийняття рішень керівництвом підприємства;
- реалізація заходів;
- взаємодія з зовнішнім середовищем (вирішення питань якості з постачальниками, споживачами, державними органами).

Зазначені функції тісно пов'язані між собою та їхня реалізація являє собою процес управління якістю продукції. Цей процес має охоплювати всі етапи виробництва і може бути поданий у вигляді «петлі якості», зображеної на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Функціональна схема управління якістю продукції

У тому випадку, коли за результатами контролю якості та аналізу отриманої інформації будуть підготовлені, затверджені керівництвом, впроваджені всі необхідні заходи – наступний цикл управління буде вже відбуватись на більш високому рівні.

Формалізована система менеджменту якості створює основу для планування, виконання, моніторингу, вдосконалення діяльності з управління якістю. Система якості має точно відображати потреби організації. Основні поняття та принципи, що містяться в міжнародному стандарті ISO 9000:2015 можуть слугувати цінним керівництвом при розробці системи управління якістю.

3.2. Аналіз витрат на збут

У сучасних умовах господарювання необхідністю є систематичне проведення оцінки ефективності управління збутовою діяльністю, що дасть змогу своєчасно виявити проблеми і розробити заходи щодо їх усунення.

Оцінка ефективності збутової діяльності має на меті: обґрунтування ефективності управління збутовою діяльністю, а саме – вибір оптимального варіанту та визначення кінцевої ефективності збутової діяльності впродовж певного проміжку часу, враховуючи досягнуті результати [59]. І.Д. Падерін І.Д. та К.О. Сорока визначають, що такі складники збутової системи, як структура збутової організації й управління збутом за допомогою логістичних систем, є елементами управління збутовою діяльністю, а управління збутом залежить від потенціалу підприємства та обраної ним збутової політики – сукупності збутових стратегій і комплексу заходів із формування асортименту товарної продукції та ціноутворення, стимулювання збуту, укладання договорів, транспортування та інших аспектів збуту [3].

В.Р. Гуцуляк пропонує для оцінки ефективності управління збутовою діяльністю підприємств використовувати таку систему показників, як: – зростання обсягу збуту; – зростання доходу від реалізації; – зміна рівня рентабельності продажу; – визначення середнього значення показників ефективності реалізації продукції [18].

Оцінка ефективності всіх заходів, пов'язаних із доведенням продукції до споживачів, є одним із найважливіших напрямів удосконалення управління збутовою діяльністю підприємств. На основі аналізу методичних підходів науковців можна дійти висновку, що єдиної загальноприйнятої системи оцінювання ефективності збутової діяльності немає, проте в теорії сформована значна кількість показників для контролювання результатів збуту.

На сучасному етапі розроблена система показників оцінювання результативності й ефективності проведеної підприємством збутової політики, яка представлена такими трьома групами показників, як:

- узагальнюючі показники ефективності всієї виробничо-господарської діяльності;
- показники ефективності використання основних видів ресурсів;
- показники перспективності товарних асортиментів, конкурентоспроможності підприємства.

Система показників виробничо-господарської діяльності підприємства також характеризується такими групами, як:

- показники комплексного аналізу діяльності;
- показники організаційно-технічного рівня виробництва;
- показники виробництва та реалізації продукції; собівартості продукції; прибутку та рентабельності; економічного стимулювання.

Перша група показників є узагальнюючою, синтезуючою інші показники діяльності підприємства. На її основі визначають ефективність роботи підприємства загалом. Організаційно-технічний рівень виробництва характеризує ступінь раціоналізації виробничої діяльності, що виражається в удосконаленні знарядь праці та технології виробництва, засобів і методів організації та управління виробництвом, якості продукції. Він визначає використання виробничих ресурсів і величину авансованих фондів, обсягу виробництва та собівартості продукції.

Тому цей аналіз орієнтований на обґрунтування таких напрямів, як удосконалення науково-технічної та матеріальної бази, рівня організації та управління, які забезпечать умови для розроблення й виробництва оптимального товарного асортименту продукції.

Синтетичними показниками технічного рівня виробництва є озброєність живої праці основними фондами, рівень механізації праці, ступінь відновлення устаткування. Організаційний рівень виробництва слід розглядати через показники використання виробничої потужності підприємства, частки профільної продукції в загальному обсязі виробництва.

Враховувати ці показники в управлінні асортиментною політикою необхідно, тому що підвищення технічного, організаційного рівня виробництва знаходить своє відображення в економічному рівні виробництва.

Під економічним рівнем виробництва розуміють ступінь використання живої та упередженої праці. Ступінь використання живої праці характеризує вироблення продукції на одного працюючого, а показником, що характеризує ступінь використання упередженої праці, є фондоддача [18].

Показники обсягу виробництва та реалізації продукції необхідно подавати у таких двох видах, як товарна і реалізована продукція. Це необхідно для того, щоб усебічно оцінити виробництво продукції – головний кінцевий результат діяльності підприємства. Узагальнюючим показником рівня використання ресурсів виробництва є собівартість продукції. У ній синтезуються витрати загальних засобів на виробництво окремих видів товару, її зниження є стимулом до впровадження у виробництво нової техніки.

Саме в собівартості, з одного боку, узагальнюється комплексна характеристика ефективності виробництва, а з іншого – ураховуються основні причини і фактори, що впливають на цю ефективність. Показники прибутку і рентабельності є загальноекономічними [19]. Вони взаємозалежні

з основними показниками, що характеризують ефективність виробництва: продуктивністю праці, фондovіддачею, матеріалоемністю, собівартістю. Крім показників аналізу виробничо-господарської діяльності, управляючи асортиментною політикою, необхідно також урахувати ступінь забезпеченості підприємства основними видами ресурсів (трудовими, матеріальними, основними засобами).

Це є необхідним, тому що їх кількість і якість є одним із головних обмежень розвитку системи асортиментної політики. Для визначення ефективності управління збутовою діяльністю підприємства використовують таку систему показників, як темп зростання обсягу збуту, темп зростання прибутку від реалізації, абсолютна зміна рентабельності реалізації, абсолютна зміна товарооборотності у днях і темп зростання продуктивності праці, визначення середнього балу.

Виходячи із розглянутих варіантів аналізу збутової діяльності, пропонуємо таку послідовність оцінки ефективності управління збутовою діяльністю підприємства:

- визначити позиції підприємства на ринку;
- дати оцінку ефективності збутових стратегій;
- оцінити економічну ефективність управління збутовою діяльністю;
- проаналізувати ступінь досягнення цілей у сфері маркетингу [72].

Все вищесказане може слугувати чітким планом дій під час контролю за ефективністю управління збутовою діяльністю підприємств. Внаслідок неефективного управління збутовою діяльністю, особливо на пізніх стадіях життєвого циклу, відбувається зниження рівня прихильності споживачів до продукції, виробленої підприємствами.

Щоб цього уникнути, необхідний постійний контроль за виконанням всіх функцій збутової системи підприємства (виробничих, організаційних та управлінських). Оцінка ефективності управління збутом вимагає більш чітких та конкретних заходів, а результати оцінки повинні бути точними [54]. Крім того, використання різноманітних методичних підходів щодо оцінки

управління збутовою діяльністю дає змогу оцінити, наскільки ефективно ведеться збутова діяльність на підприємстві, доцільність впровадження тих чи інших збутових заходів, а також обґрунтувати їх значення для діяльності підприємства загалом.

Розрахунок показників результативності системи реалізації дасть змогу приймати правильні рішення щодо підвищення рівня ефективності і якості збутової діяльності підприємства.

Витрати на збут є суттєвою часткою загальновиробничих витрат і оскільки не тільки виробництво у більшій мірі маркетинг та збут є рушійною силою, що забезпечує фінансову стабільність підприємства. У відповідності до нормативно-законодавчої літератури, а саме Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в Україні, розглядається структура витрат підприємства, собівартість реалізованої продукції виробничо-технічного призначення, яка складається з виробничої собівартості продукції, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [74].

На промислових підприємствах до виробничої собівартості продукції виробничотехнічного призначення включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Витрати промислових підприємств, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Щодо тематики дослідження формування рекламних стратегій, важливим є визначення в структурі собівартості реалізованої продукції питомо вагу та тенденції зміни витрат на збут.

Проведемо аналіз загальновиробничих витрат на промислових підприємствах машинобудівного комплексу, використовуючи методи економічного аналізу, які характеризують зміну обсягів виробничих та

накладних витрат промислових підприємств машинобудівного комплексу, їх динаміку та структуру.

Це дозволить виявити значення загальновиробничих витрат у складі накладних витрат й відповідно собівартості машинобудівної продукції та [4] структуру собівартості машинобудівної продукції в розрізі елементів витрат. Головним напрямом є визначення показників динаміки собівартості готової продукції, накладних витрат, а саме, витрат на збут, адміністративних витрат, інших операційних витрат на підприємствах, які проходили сертифікацію на ДП «Український світлотехнічний інститут».

Для аналізу використовуються дані фінансової звітності за період 2008-2018 рр. Аналіз загальновиробничих витрат першому підприємстві приведено на табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Загальновиробничі витрати та витрати на збут
за 2008-2018 рр. (тис. грн.)

Стаття	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції	51878	65023.9	66419.9	65142	71615	77818	77818	47604	34234	27210	40762
Собівартість реалізованої продукції	43355.8	54826.4	52919.2	55674	63381	72494	72494	45191	32773	22799	33539
Адміністративні витрати	4351.4	5025.4	6171.7	9822	10088	11043	11043	8024	7925	4683	5292
Витрати на збут	1057.4	1432.6	1558.4	1876	2010	2330	2330	1777	563	1481	896
Інші операційні витрати	17338.3	27315.7	30434.4	36895	35574	24936	24936	13508	8476	16005	8164

Згідно з даними табл. 1 чистий дохід від реалізації продукції досліджуваного підприємства погіршився на 38,83% у 2015 р. порівняно з попереднім 2014 р.. Порівнюючи 2015 р. з 2016 р. значення показника погіршилось 28,09%. У 2017 р. цей показник зменшився на 20,52% у порівнянні з попереднім періодом. Це свідчить про нестабільну ситуацію на машинобудівному підприємстві.

Собівартість реалізованої продукції характеризує загальновиробничі витрати підприємства. Цей показник зменшився у 2015 р. на 37,67%, у 2016 р. на 27,5%, у 2017 р. на 30,5% у порівнянні з попереднім роком. Це може бути пов'язано з меншою кількістю реалізованої продукції.

Адміністративні витрати теж дотримуються тенденції спаду показників за аналізований період, так у 2015 р. на 27,34%, у 2016 р. на 1,24%, у 2017 р. на 40,9% у порівнянні з попереднім роком.

Проаналізувавши затрати на збут бачимо, що у порівнянні з 2014 р. у 2015 р. цей показник зменшився на 23,76%, у 2016 р. 68,32% та у 2017 р. відповідно до попереднього року показник збільшився у 2,63 рази.

В свою чергу, інші операційні витрати у порівнянні з попереднім роком зменшились у 2015 р. на 54,17%, у 2016 р. на 37,26%, але у 2017 р. виріс на 188,82% до 16 005 тис. грн.

Аналіз загальновиробничих витрат на другому підприємстві приведено на табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Загальновиробничі витрати та витрати на збут
за 2008-2018 рр. (тис. грн.)

Стаття	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції	1866.6	2300.4	2896	1696	1215	1941	2263	197	1648	1368	4653
Собівартість реалізованої продукції	2037.5	2204.8	2703	2098	349	324	2303	256	1261	1370	4054
Адміністративні витрати	333.6	347.5	357	294	286	214	328	0	300	231	361
Витрати на збут	30.7	36.1	48	54	48	46	60	0	27	18	23
Інші операційні витрати	238.2	234.2	349	324	117	323	200	1026	609	329	359

Дослідивши діяльність другого підприємства табл. 2 доцільно зробити висновок, що чистий дохід від реалізації продукції за період 2008-2010 рр. поступово зростає з 1866,6 тис. грн. – 2011 р. до 2896 тис. грн. – 2013 р. У 2011 р. цей показник різко впав до 1696 тис. грн., та продовжив падіння до 1215 тис. грн. у 2012 р. Найкращим роком для підприємства виходячи з

показника чистого доходу від реалізації продукції товарів, робіт, послуг був 2014 р. – 2263 тис. грн. Проте у 2018 р. він збільшився до 4653 тис. грн.

Щодо собівартості реалізованої продукції можна зробити висновок, що динаміка є негативною. З 2008-2011 рр. цей показник практично незмінний, у 2008 р. – 2037.5 тис. грн. та 2098 тис. грн. у 2011 р. 2009 р. – 349 тис. грн. та 2013 р. 324 тис. грн. характерні різким спадом виробництва та реалізації продукції, що пов'язано зі світовою економічною кризою.

Динаміка адміністративних витрат за аналізований період 2008-2017 рр. була нестабільною, оскільки починаючи з 2011 р. 286 тис. грн. цей показник зменшується до 231 тис. грн. у 2017 р. Щодо витрат на збут, то спостерігається негативна динаміка, так у 2008 р. – 30.7 тис. грн. до 2011 р. витрати мали тенденцію росту до 54 тис. грн., проте з 2012 р. 48 тис. грн. почалось різке падіння показника до 18 тис. грн. у 2017 р., це пов'язано із зменшенням виділених коштів на просування продукції виробничо-технічного призначення.

Данні показника інші операційні витрати свідчать про їх збільшення за аналізований період з 238.2 тис. грн. у 2008 р. до 329 тис. грн. у 2017 р.

Загальноекономічний стан промисловості України є достатньо складним. Аналіз виробництва продукції показав її значну негативну динаміку в Україні, проте для рекламних стратегій важливим є не тільки аналіз виробництва продукції, а і її реалізації. Аналіз показників витрат на збут має важливе значення та дає змогу зробити висновок про наявність нестійких тенденцій пов'язаних з економічною ситуацією в країні, зменшенням ринків збуту та загальносвітовими тенденціями розвитку машинобудівної галузі. Обґрунтоване зростання витрат на збут сприяло би збільшенню обсягів продажів, зміцненню іміджу, тому доцільно звернути увагу на управління не тільки величиною витрат на збут і реалізацію продукції, а й структурою, збільшуючи частку витрат на участь у ярмарках, виставках, конкурсах, що підвищить статус підприємства на промисловому ринку.

3.3. Стратегічний аналіз процесу реалізації продукції для визначення рівня економічної безпеки підприємства

В економічному аналізі результати діяльності підприємства можуть бути оцінені такими показниками, як обсяг випуску продукції, обсяг продажів, прибуток та ін. Однак коли мова йде про оцінку ефективності діяльності підприємства, стає очевидним, що перелічених характеристик недостатньо, тому що вони є абсолютними показниками роботи підприємства. У зв'язку з цим для характеристики ефективності діяльності підприємства в цілому, доходності різних напрямів виробництва в економічному аналізі використовують, зокрема, показники рентабельності. Рентабельність у широкому значенні цього слова означає прибутковість, доходність [79, с. 109].

Рентабельність є найбільш узагальненим, якісним показником економічної ефективності діяльності суб'єкта господарювання, дозволяє порівнювати величину прибутку з розмірами тих засобів, за допомогою яких він отриманий. Тому рентабельність можна інтерпретувати як міру доходності, вигідності, прибутковості бізнесу.

Рентабельність вимірюється відносними показниками, за допомогою яких можна оцінити ефективність роботи підприємства в цілому, а також напрямів його діяльності (виробничої, комерційної, інвестиційної тощо), вигідність виробництва окремих видів продукції і надання певних видів послуг. Необхідно відзначити, що показники рентабельності є важливими елементами, які розкривають факторне середовище формування прибутку, тому вони є обов'язковими при проведенні порівняльного аналізу та оцінці фінансового стану підприємства.

Крім того, велике значення рентабельність має для ухвалення рішень у сферах інвестування, планування, при складанні кошторисів, координуванні, оцінці й контролі діяльності підприємства. Аналіз останніх досліджень і

публікацій. Одним з основних результатів діяльності підприємства є прибуток, який є абсолютним показником його ефективності.

Зауважимо, що деякі західні економісти визначають прибуток як категорію добробуту. Так, Дж. Хікс стверджував, що мета визначення прибутку на практиці полягає в тому, щоб дати людям уявлення про суму, яку вони можуть витратити на споживання, не стаючи біднішими. Суть цього положення в тому, що прибуток слід розглядати як максимальну суму, яку людина може витратити за умови, що її добробут до кінця деякого контрольного терміну не зменшиться.

На сучасному етапі розвитку економіки прибуток від господарської діяльності також трактується більшістю економістів як перевищення доходів над витратами. Зокрема С.Ф. Покропивний [65] та Н.М. Бондар [11] розглядають прибуток як частину виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства. О.О. Гетьман та В.М. Шаповал доводять, що «прибуток являє собою різницю між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, робіт, послуг), між обсягом отриманої виручки та сумою витрат на виробництво та реалізацію продукції» [15].

Дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених свідчать, що абсолютна величина прибутку не дозволяє отримати однозначне уявлення про рівень, або зміну ефективності виробництва. Так, загальна сума прибутку може зростати, коли ефективність виробництва буде незмінною, або навіть і знижуватися.

Така ситуація може мати місце на фоні зростання прибутку за рахунок кількісних факторів виробництва. Наприклад, розширення парку обладнання, розширення штату співробітників. У той же час зауважимо, що рентабельності виробництва (або прибутковості) є похідною від прибутку [68].

При цьому поняття рентабельності в економічній літературі подається в декількох інтерпретаціях. Така обставина свідчить, що рентабельність

виробництва належить до тієї економічної категорії, яка відрізняється своєю складністю. Наприклад, у загальному випадку можна відзначити, що рентабельність виробництва є відносним показником економічної ефективності діяльності підприємства. Крім того, такий показник комплексно відображає використання грошових, трудових і виробничих ресурсів. З іншого боку, рентабельність виробництва можна трактувати як співвідношення доходу та капіталу, який вкладається у створення такого доходу.

Отже, рентабельність виробництва на основі порівняння прибутку з вкладеним капіталом, дозволяє визначити рівень доходності підприємства та порівняти її з альтернативним використанням капіталу, що отримується підприємством за рівних умов ризику. Необхідно відзначити, що, незважаючи на значну джерельну базу досліджень з теорії підвищення ефективності роботи підприємства, проблему збільшення прибутку та рентабельності вивчено недостатньо. Особливо це стосується галузі чорної металургії, де спостерігається падіння виробництва.

Прибуток як джерело виробничого та соціального розвитку є одним з основних факторів у забезпеченні самофінансування підприємства. При цьому можливості підприємства в основному визначаються тим, наскільки його доходи перевищують витрати.

Тому важливу роль у діяльності підприємства відіграє не тільки прибуток, але і його збитки. Останні зазвичай можуть вказувати не тільки на прорахунки, а навіть на помилки в організації виробництва і реалізації збуту продукції. Відзначене дозволяє стверджувати, що прибуток є тим результатом діяльності підприємства, який вказує на його абсолютну ефективність. На рис. 3.4 наведено основні фактори підвищення прибутку підприємства.



Рис. 3.4. Основні фактори підвищення прибутку підприємства

Показники рентабельності виробництва є найважливішими факторами для поточного планування діяльності підприємства. Їх також враховують при визначенні фінансових можливостей підприємства. Показники рентабельності можна розглядати як узагальнюючі критерії економічної ефективності виробництва. Вони відображають у цілому ефективність використання грошових і трудових ресурсів. При цьому підприємство вважається рентабельним, якщо воно є доходним. Дослідження показників рентабельності виробництва дозволяє виявити фактори збільшення прибутків, а також вказати шляхи подальшого розвитку підприємства.

Високий рівень прибутку та значна доходність підприємства прямо залежать від ефективності управлінських рішень. З цих позицій рентабельність виробництва можна трактувати, як один з найважливіших факторів якості управління підприємством. Підприємству постійно необхідно визначати провідні шляхи підвищення рентабельності з тією метою, щоб забезпечити найвищі показники його діяльності [9]. Основні фактори збільшення рентабельності виробництва можна визначити таким чином: чим більший дохід і чим з меншою вартістю основних фондів і обігових коштів його буде досягнуто, тим вищою буде рентабельність виробництва.

При цьому економічна ефективність функціонування підприємства буде значно підвищуватися. Зазвичай, коли виконують аналіз шляхів підвищення рентабельності виробництва, виділяють вплив зовнішніх і внутрішніх факторів. До зовнішніх факторів підвищення рентабельності виробництва можна віднести розширення ринку збуту продукції за рахунок зниження ціни на вироблені товари. Внутрішні фактори вважаються більш значущими, ніж зовнішні. До них можна віднести такі: скорочення собівартості продукції, підвищення обсягів виробництва, збільшення віддачі основних фондів та ін. (рис. 3.5).

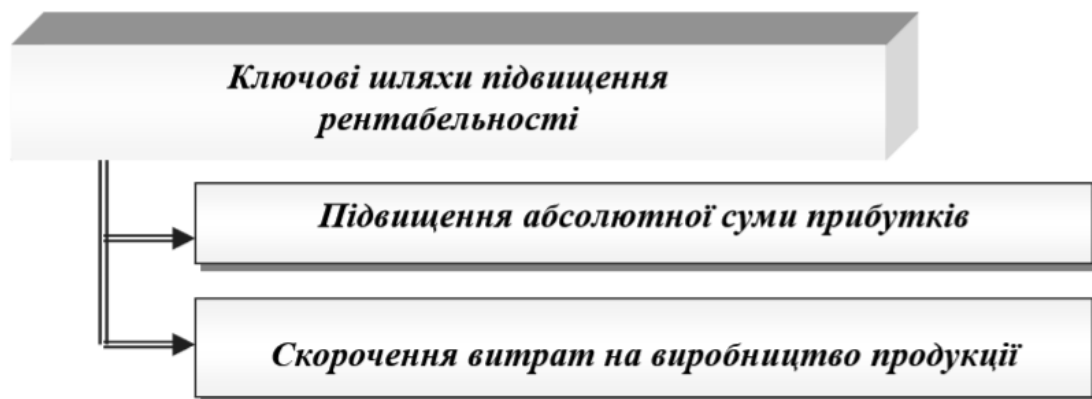


Рис. 3.5. Ключові шляхи підвищення рентабельності

Рентабельність виробництва характеризується широким спектром показників. Вони вказують на шляхи підвищення ефективності виробництва. З іншого боку, показники рентабельності використовуються з метою визначення оцінок ефективності тих коштів, які вкладаються у виробництво продукції. Крім того, аналіз оцінок фінансово-господарської діяльності підприємства також виконують на основі зазначених показників. До найбільш важливих можна віднести такі: рентабельність активів, рентабельність інвестованого капіталу, рентабельність продукції, рентабельність персоналу, рентабельність продажів, коефіцієнт базової прибутковості активів, рентабельність чистих активів та ін.

Безпосередньо аналіз оцінок ефективності досліджуваного підприємства проводився на підставі визначення таких показників рентабельності.

Рентабельність виробництва обчислюється за формулою:

$$PB = Pr/VB \times 100\%, \quad (3.1)$$

де: PB – рентабельність виробництва;

VB – виробничі витрати;

Pr – прибуток, що розраховується з обсягу виробництва.

Такий показник характеризується тією часткою прибутку, що припадає на 1 грн витрачених виробничих фондів.

Рентабельність продукції визначається за формулою:

$$R_{пр} = Pr/C \times 100\%, \quad (3.2)$$

де: R_{пр} – рентабельність продукції;

Pr – прибуток;

C – собівартість.

Вона демонструє суму прибутку на 1 грн. собівартості.

Рентабельність продажів для підприємств можна обчислити за формулою:

$$ROS = Pr/Op \times 100\%, \quad (3.3)$$

де: ROS – рентабельність продажів;

Pr – прибуток;

Op – обсяг продажів, або виручка.

Рентабельність продажів відповідає за ту суму прибутків, яка припадає на 1 грн. виручки. Інколи така оцінка ще має назву загальної рентабельності.

Підприємство для якого ДП «Український світлотехнічний інститут» надавала консультаційні послуги орієнтоване на виробництво харчової продукції. Сучасні технології та обладнання, які впроваджені у виробництво, а також системи контролю якості та випробовувань продукції забезпечують виробництво за вітчизняними та міжнародними стандартами.

Аналіз фінансового стану підприємства виконувався на основі звіту, що характеризує відповідний баланс підприємства. Основні показники балансу подані в табл. 3.6.

Таблиця 3.3

Основні показники фінансової діяльності підприємства

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 498 197	1 842 500
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1 271 830)	(1 516 403)
Валовий: прибуток	2090	226 367	326 097

Аналіз даних табл. 1 показує таке. Підприємство за звітний період отримало від своєї діяльності прибуток у сумі 1419197 тис. грн. Порівняно з минулим роком обсяг прибутку зменшився на 18,7%. В абсолютному значенні це складає 423303 тис. грн. Собівартість реалізованої продукції зросла на 8,4%. Таким чином, на підприємстві мало місце зростання собівартості продукції над доходом. Така ситуація призвела до того, що на 9,8% зменшився валовий прибуток у цілому.

Детальний аналіз ситуації, що склалася, показав таке. Погіршення показників роботи підприємства сталося на фоні погіршення ситуації з виробництва та реалізації готової продукції, тобто основна діяльність підприємства входила в кризову фазу. Це пояснюється і збільшенням витрат від іншої діяльності підприємства. На наступному етапі виконувався аналіз прибутковості підприємства. Основні показники прибутковості подані в табл. 3.4. Вони показують зниження оцінок ефективності діяльності підприємства за всіма основними параметрами порівняно з минулим роком.

Крім того, було визначено й інші показники прибутковості підприємства. Рентабельність майна зменшилася на 16%. Така оцінка показала, що на 1 грн. активів припадало 0,12 грн. чистого прибутку. В минулому звітному періоді ця цифра складала 0,28 грн.

Рентабельність власного капіталу зменшилася майже в 2,1 рази. Так, у минулому звітному періоді на 1 грн. власного капіталу припадала 0,51 грн., у звітному періоді – тільки 0,24 грн.

Таблиця 3.4

Основні показники прибутковості підприємства

Рентабельність	За звітний період	За аналогічний період минулого року
виробництва	0,166	0,143
продукції	0,215	0,178
продажів	0,166	0,143

Аналіз стратегії підвищення ефективності виробництва ґрунтується на особливостях обсягів реалізації харчової продукції.

Аналіз даних підприємства свідчить, що підприємство значну увагу приділяє випуску продукції на експорт. Основними споживачами продукції підприємства є такі країни, як Польща, Словаччина, Литва. У свою чергу, це означає, що перспективи розширення виробництва продукції прямо пов'язуються з розширенням обсягів розробки. На фоні таких міркувань можна відзначити деякі суб'єктивні фактори, які впливають на згортання виробництва продукції. До основних з них можна віднести такі:

- ✓ розширення виробництва;
- ✓ значне загострення конкурентних можливостей на світових ринках продукції;
- ✓ значне зростання цін на сировину;
- ✓ деяка активізація політики імпортозаміщення продукції.

Також можна вказати і на об'єктивні фактори, що стримують можливості розширення ринку продукції. Так, суттєвий вплив на кінцеву вартість продукції має ціна енергоресурсів. Закордонні заводи мають можливість купувати їх за значно меншою ціною, ніж вітчизняні виробники. Ясна річ, така ситуація веде до зменшення собівартості продукції закордонних виробників і переваг у конкурентній боротьбі.

Відзначимо й інший аспект, який суттєвим чином впливає на конкурентоспроможність вітчизняної продукції. Це – її якість. Покращення якості харчової продукції до європейського рівня збільшить довіру споживачів та закріпить продукцію як пріоритетну при виборі.

Результати проведеного аналізу показують, що конкуренція на ринку харчової продукції досить висока. З цих причин кожен виробник шукає шляхи підвищення конкурентоспроможності своєї продукції. Одним з найперспективніших напрямів підвищення конкурентоспроможності продукції може стати реалізація програми енергозаощадження. Для цього необхідно проаналізовано зовнішнє та внутрішнє середовище діяльності підприємства. При цьому встановити можливості та найбільші майбутні загрози.

Отже, для того, щоб утримувати вигідні позиції на ринку виробництва, необхідна систематична робота за всіма напрямками діяльності підприємства, а саме: підвищення якості продукції, удосконалення технологій виробництва та розробка нових видів продукції відповідно до зростаючих ринкових вимог.

Висновки до розділу 3

Вивчення аналізу готової продукції та її збуту дозволило сформулювати такі висновки:

1. Управлінський аналіз дозволяє всебічно вивчити роботу економічного суб'єкта і визначити перспективи його подальшого розвитку. Це здійснюється на основі щоденних відомостей про господарські процеси, про рух тих чи інших матеріальних цінностей та їх негайної аналітичної обробки, яка дозволяє виявляти найбільш суттєві відхилення від запланованих розмірів, давати їм оцінку.

Дослідження готової продукції та її реалізації на вітчизняних та

іноземних ринках є довлі трудомісткий процес, який вимагає як поточної інформації так і перспективних планів. У сучасному менеджменті виробництво продукції залежить від ринків збуту та має пряму залежність від попиту споживачів.

2. Стратегія збуту – це процес поточного планування та організації збутової діяльності, який дає змогу здійснити оптимальний вибір каналу реалізації, його широти та довжини охоплення, а також раціоналізувати співвідношення між фінансовими можливостями підприємства та потребами споживачів. Механізм реалізації маркетингової стратегії збуту являє собою комплекс заходів маркетингового, фінансового та організаційного характеру, що забезпечує взаємоузгодженість інтересів та координує дії усіх учасників реалізації стратегії.
3. В економічному аналізі результати діяльності підприємства можуть бути оцінені показниками як обсягу випуску продукції, обсяг продажів, прибуток. Аналіз цих показників відображає основні елементи виробничої діяльності та їх вплив на фінансовий стан.

ВИСНОВКИ

Вивчення інформаційних ресурсів, аудиту та аналізу готової продукції та процесу її реалізації вітчизняними підприємствами дозволило зробити такі висновки:

1. Для ефективного функціонування виробничого процесу підприємства необхідний стратегічний план, який базуватиметься на елементах внутрішніх і зовнішніх факторів, а саме конкуренції, ринкової влади споживачів і постачальників, субститутів. Основними задачами при формуванні оптимальної стратегії виробництва на вітчизняних підприємствах є досягнення унікальної пропозиції вартості; адаптації ланцюга створення вартості; балансу вигод і витрат; відповідності й узгодженості всієї системи діяльності; стабільності функціонування суб'єкта господарювання.
2. У процесі управління сучасним підприємством стан обліку готової продукції та її реалізації займає головне місце. Сьогодні одним із компонентів продуктивної організації обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінки якісних та кількісних характеристик готової продукції. Для того, щоб удосконалити систему обліку готової продукції, спочатку підприємство повинне організувати систему бухгалтерського обліку для найбільш результативної роботи.
3. Скорочення збитків на стадії реалізації готової продукції на підприємствах: запобігання накопиченню понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції, оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації, запобігання механічним пошкодженням. Такі заходи призведуть до раціонального використання матеріальних ресурсів та зменшення собівартості продукції.
4. Аналіз вітчизняної та зарубіжної літератури показав, що вченими мало

уваги приділяється трактуванню збуту та визначення основних його функцій з урахуванням особливостей виходу на зовнішній ринок. З урахуванням останнього визначено, що збут продукції на зовнішній ринок – процес устанавлення взаємодії з іноземними контрагентами із метою передачі їм права на оптову партію товару для наступного продажу або переробки. Така діяльність полягає в узгодженні роботи на основі вітчизняного та іноземного законодавства. З метою ефективності окресленої роботи в обліку формується інформація про транспортування; встановлення контакту та інформування.

5. На підставі аналізу визначено ділянки обліку готової продукції та її реалізації, для яких характерний найбільший ризик суттєвого викривлення фінансових даних, визначено перелік інформації, яка сприятиме процесу планування внутрішнього аудиту. Реалізація зазначених підходів до планування та організації аудиту готової продукції дозволяє у найкоротший термін виявити недоліки системи обліку та внутрішнього контролю на промисловому підприємстві.
6. В умовах жорсткої конкуренції внутрішній аудит витрат на якість є надійною гарантією недопущення прийняття необґрунтованих, неправильних та неефективних управлінських рішень. Тож, наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою системи управління підприємством в умовах швидких змін зовнішнього середовища та ускладнення процесів управління бізнесом.
7. Запропоновані методичні підходи включають: галузеві особливості підприємства; оподаткування доходів від реалізації продукції на підприємстві при роботі з вітчизняними контрагентами та з контрагентами за митною територією України; особливості обліку та умови визнання доходів від реалізації продукції; формування даних обліку доходів від реалізації продукції, враховуючи курс НБУ на дату відвантаження.
8. Методика проведення аудиту доходів від реалізації продукції дасть

змогу вчасно виявити порушення, отримати достовірну інформацію щодо обліку доходів від реалізації продукції, встановити та усунути проблемні ділянки з досліджуваного питання та знизити їх негативний вплив на ефективне управління підприємством.

9. Аналіз процесу виробництва досліджує обсяги реалізації продукції у динаміці з метою виявлення причин внаслідок зміни реалізованої та нереалізованої продукції. Узагальнено, що аналіз реалізації продукції включає горизонтальний, вертикальний та трендовий аналіз. Для досліджуваного підприємства проведено аналіз динаміки виробництва продукції, аналіз виконання плану обсягу виробництва, аналіз динаміки обсягу реалізації продукції і збалансованість обсягу випущеної і реалізованої продукції. Дослідження виробництва і реалізації продукції підприємства свідчить про необхідність регулювання виробництва продукції на основі розробки та послідовної реалізації товарної політики, оскільки саме за її допомогою визначаються ринкові можливості підприємства. При цьому важливого значення набуває дослідження рівня попиту на дану продукцію. Підприємство на основі результатів маркетингових досліджень повинно формувати перспективну виробничу програму, результатом якої будуть збалансовані взаємозалежні показники обсягів виробництва та реалізація продукції.
10. Стратегія збуту – це процес поточного планування та організації збутової діяльності, який дає змогу здійснити оптимальний вибір каналу реалізації, його широти та довжини охоплення, а також раціоналізувати співвідношення між фінансовими можливостями підприємства та потребами споживачів. Механізм реалізації маркетингової стратегії збуту являє собою комплекс заходів маркетингового, фінансового та організаційного характеру, що забезпечує взаємоузгодженість інтересів та координує дії усіх учасників реалізації стратегії. Формування такого підходу дозволит

управлінському апарату аналітично підтверджувати ключові рішення та підвищити ефективність діяльності.

11. В економічному аналізі результати діяльності підприємства можуть бути оцінені такими показниками, як обсяг випуску продукції, обсяг продажів, прибуток. Проте з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків і характеристики ефективності діяльності підприємства в цілому, доходності різних напрямів виробництва використовують, зокрема, показники рентабельності. Тому для того, щоб утримувати вигідні позиції на ринку виробництва, необхідно систематичне аналітичне дослідження і робота за всіма напрямками діяльності підприємства, а саме: підвищення якості продукції, удосконалення технологій виробництва та розробка нових видів продукції відповідно до зростаючих ринкових вимог.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Maksymenko I. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine / I. Maksymenko, T. Melikhova // *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 3 Number 5. Riga: Publishing House "Baltija Publishing", 2017. — P. 268—275.
2. Атажанов Б. Фінансовий та управлінський аналіз діяльності кредитних організацій // [Електронний ресурс] / Б. Атажанов. – Режим доступу: www.ufin.com.ua
3. Балабанова Л.В. Маркетинг підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Балабанова, В. В. Холод, І. В. Балабанова ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, Ін-т економіки і упр., каф. маркетингового менеджменту. К. : Центр учбової літератури, - 2012. - 612 с.
4. Балабанова Л.В. Управління збутовою політикою: навч. посібник / Л.В. Балабанова, Ю.П. Митрохіна. К.: Центр учбової літератури, - 2011. - 240 с.
5. Белінський П.І. Менеджмент виробництва та операцій : підручник / П.І. Белінський. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – С. 624.
6. Билоусова И. Проблемы совершенствования управленческого учета / И. Билоусова // *Бухгалтерский учет и аудит*. – 2011. – № 4. – С. 35–40
7. Билык М. Д. Организация и методика аудита сельскохозяйственных предприятий: [учебник] / М. Д. Билык. - К. : КНЕУ, 2003. - 628 с.
8. Білоусова І. В. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. - 2003. - № 2. - С. 25-29.
9. Богацька Н.М. Критерії ефективності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Н.М. Богацька, А.Ю. Дуржинська. – Режим доступу: www.rusnauka.com/1_KAND_2010/Economics/10_54764.doc.htm
10. Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом / Болт Г. Дж. – М. : МТ-Пресс, 2001. – С. 268.

- 11.Бондар Н.М. Про критерії ефективності механізму державно-приватного партнерства / Н.М. Бондар // Управління проектами, системний аналіз і логістика: наук. журн. – 2014. – Вип. 13. – С. 244–260.
- 12.Бревнов А.А. Маркетинг малого підприємства / А.А. Бревнов. – К. : ВИРА-Р, 1998. – С. 384.
- 13.Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 7-ме вид., перероб. і доп. Житомир : Рута, 2006. 832 с.
- 14.Герасимчук З.В. Теоретичні основи управлінського аналізу / З.В. Герасимчук// Економічний аналіз: зб. наук. праць Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль: «Економічна думка». – 2013. – Том 14. - № 1. – С. 7 - 16.
- 15.Гетьман О.О. Економіка підприємства: навч. посіб. / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
- 16.Голов С.Ф. В пошуках сучасної парадигми економічного аналізу / С.Ф. Голов // Економічний аналіз діяльності підприємства: міжвід. наук. зб. – К.: КНЕУ. – 2012. – С. 112–117.
- 17.Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. Київ : Лібра, - 2003. - 704 с. 3
- 18.Гуцуляк В.Р. Система оцінки економічної ефективності маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств / В.Р. Гуцуляк // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - № 4. С. 68–70.
- 19.Єфанов В.А. Ефективність прийняття й оцінки управлінських рішень в системі менеджменту за сучасних умов господарювання / В.А. Єфанов, О.Ю. Юрченко // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. - Вип. 1 (4). Т. 1. Полтава: ПДАА. - 2012. - С. 126–130.
- 20.Жадан М. І. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції промислового підприємства / М. І. Жадан, Г. М. Кахадзе // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 1. - С. 68-74.
- 21.Зозуляк М.М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в

- контексті стратегічного управління підприємством / М.М. Зозуляк // Економічний аналіз: зб. наук. праць Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль: «Економічна думка». – 2015. – Том 19. - № 2. – С. 201 - 206.
- 22.Ізвекова І. М. Класифікація браку та її практичне використання підприємств машинобудування / І. М. Ізвекова, Г. О. Король, Н. П. Потрус // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1 (55). – 211–215 с.
- 23.Ільяшенко Н.С. Значення класифікації в управлінні дебіторською заборгованістю на підприємстві / Н.С. Ільяшенко // Економічний простір. — 2009. — № 27. — С. 242—248.
- 24.Ільяшенко Н.С. Організаційно-економічний механізм управління дебіторською заборгованістю / Н.С. Ільяшенко // Держава та регіони. Серія Економіка та підприємництво. — 2009. — N 5. — С. 73—78.
- 25.Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва: дис.... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. - К., 2005. – 232 с.
- 26.Кірейцев Г. Г. Фінанси підприємств : підруч. - Київ : ЦНЛ, 2002. – 268 с.
- 27.Костишин Н. С. Аналіз виробництва як елемент обліково-аналітичного забезпечення діяльності підприємств тютюнової промисловості / Н. С. Костишин // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. - 2010. - Вип. 3. - С. 453-456.
- 28.Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підруч. Київ : КНЕУ, - 2001. - 334 с.
- 29.Кузьмін О.Є. Управління ризиками в інноваційній діяльності : навч.-метод. посібник / О.Є. Кузьмін, Н.Ю. Подольчак, Н.І. Подальчак. – Львів : НУ «Львівська політехніка», 2009. – С. 176.
- 30.Кулаковская Л. П. Основы аудита : [учеб. пособие] / Л. П.

- Кулаковская, Ю. В. Пича. - [3-є изд.]. - К. : Каравелла, 2005. - 312 с.
- 31.Лавриненко С.І. Організація ефективної збутової політики підприємства / С.І. Лавріненко // Маркетинг як найважливіша складова функціонування системи аграрного бізнесу: матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 10-річчю кафедри маркетингу ННІЕ ДДАЕУ 25–26 жовтня 2016 р. Дніпро, - 2016. - С. 48–49.
- 32.Лиса О. В. Особливості внутрішнього аудиту якості продукції / О. В. Лиса, Р. П. Андрушко, З. П. Мирончук // Торгівля, комерція, підприємництво. 2014. - Вип. 16. - С. 181-184.
- 33.Лиса О. Актуальні аспекти контрольно-аудиторських процедур безпечності та якості продукції / О. Лиса, Р. Андрушко // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2014. - № 21(1). - С. 99-104
- 34.Макаренко А.П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П. Макаренко, М.В. Кутова // Інвестиції: практика та досвід: Науково-практичний журнал — 2018 р. — № 2. — С. 18—23.
- 35.Макаренко А.П. Аудит: навч.-метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.
- 36.Макаренко А.П. Інформаційна база заповнення спрощеної звітності — інструмент управління та фінансової безпеки / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова // Часопис економічних реформ. — 2014. — № 1. — С. 26—32.
- 37.Макаренко А.П. Методика аудиту виробничих витрат / А.П. Макаренко, А.В. Кас'яненко // Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. — 2012.— № 1. — С. 138—142.
- 38.Макаренко А.П. Організація і методика аудит: навч.-метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2015. — 190 с.

- 39.Макаренко А.П. Податкове планування та мінімізація податкових ризиків: навч. посібник: [рек. вченою радою ЗДІА] / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова; ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2017. — 260 с.
- 40.Макаренко А.П. Розробка програми аудиту виробничих запасів / А.П. Макаренко, Т.Г. Ярданова // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. — Вип. 2 (11). — Полтава: ПДАА. — 2015. — С. 40—48.
- 41.Макаренко А.П. Удосконалення виробничих витрат на промислових підприємствах / А.П. Макаренко, С.А. Рамазанова // Економіка та держава Науково-практичний журнал — 2018 р. — № 1. — С. 20—26.
- 42.Макаренко А.П. Удосконалення облікових реєстрів з метою своєчасного управління підприємством та контролю за його фінансовою безпекою / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова // Економічний вісник університету. — 2014. — Вип. 22 (1). — С. 85—95.
- 43.Макаренко А.П. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник/ А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова. — Запоріжжя: ЗДІА, 2018. — 602 с.
- 44.Мамонова И.Ф. Оценка эффективности менеджмента / И. Ф. Мамонова // Управление развитием персонала, - 2010. - № 1 (21). - С. 14—20.
- 45.Маркетинговый аудит системы сбыта / Л.В. Балабанова, А.В. Балабаниц. — Донецк : ДонГУЭТ им. М.Туган-Барановского, 2003. — С. 189. 2. Синяева И.М. Управление маркетингом: учеб. пособие / И.М. Синяева. — М. : Вузовский учебник, 2003. — С. 224.
- 46.Меліхова Т. О. Оподаткування в системі обліку: навч.-метод. посібник; ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2015. — 147 с.
- 47.Меліхова Т.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз в системі управління фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, І.О. Федоров // Агросвіт, 2018. — № 2.

- С. 63—70.
- 48.Меліхова Т.О. Економічна безпека підприємства: формування, контроль, ефективність: монографія. — Херсон, Видавничий дім "Гельветика", 2018. — 632 с.
- 49.Меліхова Т.О. Податковий облік та звітність на підприємстві: навч.-метод. посібник / Т.О. Меліхова, О.В. Гамова, Ю.В. Подмешальська; ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2013. — 224 с.
- 50.Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту витрат на виробництво для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, В.В. Височина // Економіка та держава, 2018. — № 1. — С. 69—75.
- 51.Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, М.Ю. Бойко // Інвестиції: практика та досвід. — 2017. — № 1. — С. 34— 39.
- 52.Меліхова Т.О. Удосконалення документування обліку розрахунків з покупцями та замовниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т.О. Меліхова, Ф.О. Гавриленко. — Інвестиції: практика та досвід, 2018. — №2. — С. 24—32.
- 53.Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14.05.2013 р.). — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
- 54.Нитецкий В. В. Аудит: цель и задачи / В. В. Нитецкий // Бухгалтерский учет. - 1993.-№ 3 ,-С . 6- 8.
- 55.Организация и методика аудита : [учебник] / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. - К. : Знание, 2006. - 295 с.
- 56.Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : [підручник] / А. М. Кузь- мінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; заред. А. М. Кузьмінського. - К .: Вища школа, 1993. - 223 с.

57. Падерін І.Д. Маркетинг: навч. посібник / І.Д. Падерін, К.О. Сорока, К.В. Комарова. 2-ге вид., перероб. і доп. Дн-ськ: ДДФА, - 2015. - 260 с.
58. Панкрухин А.Л. Маркетинг : учебник. / А.П. Панкрухин. – М. : Ин-т междунар. права и экономики им. А.С. Грибоедова, 1999. – С. 398.
59. Паска І.М. Організаційно-економічні засади збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / І.М. Паска // Економіка та управління АПК. - 2013. - Вип. 10. - С. 47–53.
60. Петрик О. А. Аудит: методология и организация : [моногр.] / О. А. Петрик. - К., 2003.-260 с.
61. Плаксієнко В.Я. Дослідження виникнення дебіторської заборгованості та її економічної сутності / В.Я. Плаксієнко, Н.С. Ільяшенко // Економіка: проблеми теорії та практики: збірник наукових праць. — Вип. 250: В 9 т. — Т. VI. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. — С. 1531—1536.
62. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник/ Ю.В. Подмешальська, Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. — Запоріжжя: ЗДІА, 2017. — 400 с.
63. Подмешальська Ю.В. Зарубіжний досвід оподаткування заробітної плати в системі обліку / Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова. // Ефективна економіка.— 2016. — № 5.
64. Подмешальська Ю.В. Удосконалення аудиту управління запасами [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська // Ефективна економіка. — 2011. — № — Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>
65. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник / С.Ф. Покропивний. – К.: КНЕУ, 2001. – 352 с.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р., №318 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»,

- затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
- 68.Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу: навч. посіб. / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: ЦУЛ, 2008. – 430 с.
- 69.ПроскурінаН. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: [моногр.] / Н. М. Проскуріна. - К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2011. - 739 с.
- 70.Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [моногр.] / О. Ю. Редько. - К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. - 493 с.
- 71.Савченко В. Я. Аудит : [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. - [2-е изд.]. - К. : КНЕУ, 2006.-328 с.
- 72.Скриньковський Р.М. Маркетинговий менеджмент сільськогосподарських підприємств: теоретичні аспекти і вплив на економічну ефективність / Р.М. Скриньковський // Агросвіт. - 2014. - № 23. - С. 10–14.
- 73.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. 3-ге вид. перероб. і доп. Київ : Алерта, - 2008. - 926 с.
- 74.Томчук О.Ф. Формування портфеля маркетингових збутових стратегій сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / О.Ф. Томчук // Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Гжицького. - 2014. - Т. 16, № 1(2). - С. 194–200.URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvlnu_2014_16_1\(2\)__30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvlnu_2014_16_1(2)__30).
- 75.Чакалова Н. Формування моделі функціонування інформаційного обміну між секторами з обліку, контролю та управління товарною дебіторською заборгованістю / Н. Чакалова // Економічний аналіз. — 2012. — Т. 11 (4). — С. 297—300.
- 76.Чакалова Н.С. Дослідження стану дебіторської заборгованості на

- промислових підприємствах Запорізької області / Н.С. Чакалова// Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 3. — Т. 2. Економічні науки. — Полтава: ПДАА. — 2011. — С. 277—284.
77. Чакалова Н.С. Напрями вдосконалення інструментарію для управління дебіторською заборгованістю підприємств / Н.С. Чакалова// Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 2. — Т. 3. Економічні науки. — Полтава: ПДАА. — 2011. — С. 292—299.
78. Чакалова Н.С. Розробка робочих документів для проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на промислових підприємствах / Н.С. Чакалова // Агросвіт. — 2018. — № 22. — С. 81—90.
79. Швачич Г. Г. Аналіз шляхів підвищення ефективності виробництва / Г. Г. Швачич, О. Г. Холод, Т. В. Чумак // Європейський вектор економічного розвитку. - 2017. - № 1. - С. 108—118.
80. Щербина О. В. Аналіз собівартості в системі управління витратами на борошномельних підприємствах / О. В. Щербина // Екон. вісн. ун-ту : зб. наук. пр. — 2014. — Вип. 23/1. — С. 117-123.
81. Яременко Л. М. Загальні підходи до формування собівартості готової продукції. Вісник соціально-економічних досліджень. - 2012. - № 41(2). - С. 30-37. 10. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 157 с.
82. Яценко В. Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального етапу розвитку суспільства / В. Ф. Яценко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 30(4). - С. 109-113

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу**

БАБАЛАН Людмила Василівна

**АУДИТ ТА АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ВИПУСКУ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ДОСЛІДЖЕННЯ**

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Випускна кваліфікаційна робота за ступенем «магістр»

Частина 2

ДОДАТКИ

Тернопіль-2019

Додаток А

Форма робочого документа аудитора щодо перевірки даних, зазначених у первинних документах, з даними синтетичного обліку доходів, отриманих від реалізації продукції

№ з/п	Найменування контрагента, документ, номер, дата	Дані відповідно до первинних документів	За даними підприємства (синтетичний облік рах. 701, 704)		За даними аудитора (синтетичний облік рах. 701, 704)		Відхилення
			Дт	Кт	Дт	Кт	
1							
2							

Додаток Б

**Форма робочого документа аудитора щодо зіставлення
даних первинних документів з даними договору на реалізацію продукції
покупцям та замовникам за різних умов відвантаження**

№ п / п	Найменування контрагента, документ, номер, дата	Умови передачі продукції, згідно з договором	Первинні документи (які підтверджують перехід права власності продукції)		Зіставлення дат реалізації продукції		Віхилення
			товарно-транспортна накладна	акт приймання-передачі довільної форми	Дата реалізації за первинним документом	Дата реалізації в обліку	
1							
2							
3							

