

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет

ДЕРЕВЕЦЬ Катерина Олексіївна

**«ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ
РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ»**

Дипломна робота

Ступінь вищої освіти – магістр

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування підприємництва

Тернопіль – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ З ПОЗИЦІЇ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ.....	
1.1. Місце облікової інформації про процес реалізації в управлінні діяльністю підприємства	8
1.2. Порядок формування фінансових результатів та їх оподаткування за результатами процесу реалізації.....	15
Висновки до розділу 1.....	26
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ).....	
2.1. Організаційні аспекти обліку процесу реалізації за центрами витрат і доходів.....	27
2.2. Методика обліку й оподаткування реалізації продукції, надання послуг та виконання робіт	40
2.3. Автоматизація обліку та оподаткування реалізації продукції (робіт, послуг).....	51
Висновки до розділу 2.....	61
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	
3.1. Інформаційна база аналізу і аудиту процесу реалізації.....	64
3.2. Особливості аудиту реалізації готової продукції (робіт, послуг).....	72

3.3. Аналіз процесу реалізації на підприємстві.....	79
Висновки до розділу 3.....	84
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91
ДОДАТКИ.....	100

ВСТУП

На сьогоднішній день велике поширення в Україні отримало мале підприємництво, що функціонує у сфері торгівлі та роздрібною реалізації продукції (робіт, послуг). Малі підприємства в Україні функціонують в умовах суттєвих конкурентних відносин, що потребує використання новітніх методів стимулювання процесу реалізації. Завершальним етапом операційного циклу діяльності підприємств є реалізація продукції. Порядку її планування передують виробничий етап. Підприємство повинно виробляти такий обсяг продукції, який потрібний на збутовому ринку. Значну роль в досягненні конкурентоздатності суб'єкта господарювання відіграє система обліку, контролю й аналізу реалізації продукції, так як вона в значній мірі впливає на фінансовий результати діяльності та виступає узагальнюючим показником його функціонування. За таких умов облік має забезпечувати персонал управлінською інформацією, необхідною для своєчасного та ефективного регулювання реалізаційної діяльності, вироблення майбутньої стратегії у виготовленні та реалізації продукції.

Проблемні питання, які пов'язані з урахуванням реалізації та визначення фінансових результатів, в різні періоди розглядалися вітчизняними та зарубіжними економістами. Серед них Атамас П.Н., Білик М.Д., Білуха М.Т., Бородкін О., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Ю.Б., Верига, Ю. А., Голов С.Ф., Грабова М.Н., Гуцаленко, Л.В., Деньга С.М., Загородній А.Г., Задорожний З.-М.В., Замула І.В., Івахненко С.В., Крупка Я.Д., Левицька С. О., Легенчук С.Ф., Мізюк В.В., Нападовська Л., Партин Г.О., Питель С.В., Цал-Цалко Ю.С., Череп О. Г. та інші.

Більшість проведених досліджень характеризуються традиційним підходом до проблем обліку реалізації і прибутку. Багато авторів приділяють увагу обліку на великих підприємствах. У той же час при досить широкому поширенні малого бізнесу в Україні необхідний більш глибокий підхід до розкриття організації обліку в таких підприємствах. При цьому особливу

увагу слід приділяти обліку реалізації готової продукції і визначення фінансового результату від її реалізації у відповідності з галузевим напрямком діяльності малого підприємства. Водночас окремі положення обліку вимагають певного доопрацювання на них з урахуванням сучасних досягнень в міжнародній обліковій політиці. У зв'язку з цим виникає необхідність по-новому осмислити підходи до проблем реалізації, критично оцінити облік в малих підприємствах процесу реалізації та порядок визначення фінансових результатів, привести облікову інформацію у відповідність до вимог ринкової економіки.

Відображення в обліку результатів діяльності підприємства дозволить всім ланкам управління отримати інформацію, необхідну для підвищення ефективності їх роботи.

Метою дипломної роботи є удосконалення обліку та аудиту реалізації готової продукції, а також формування фінансових результатів від її реалізації в підприємствах.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність підприємств України.

Предметом дослідження виступає сучасна система обліку та аудиту реалізації готової продукції і фінансових результатів від її реалізації в підприємствах.

Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. У роботі використані загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, математичні та статистичні методи.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, що регламентують організацію обліку і аудиту реалізації готової продукції і визначення фінансових результатів, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, матеріали органів статистики, облікові дані малих підприємств України .

Результат дослідження полягає в тому, що основні положення дипломної роботи можуть використовуватися як теоретична база для удосконалення системи обліку процесу реалізації продукції та визначення фінансових результатів в досліджуваному підприємстві.

Результати дипломної роботи апробовані на науково-практичних конференціях та у практичній діяльності досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ З ПОЗИЦІЇ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Місце облікової інформації про процес реалізації в управлінні діяльністю підприємства

Значна увага на підприємствах приділяється обліку виробництва, обігу та реалізації готової продукції. Це обумовлено тим, що контроль за рухом готової продукції є гарантом успішної роботи підприємства на ринку. До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена і пройшла випробування, прийнята і укомплектована згідно з умовами договору, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства-виробника і здана на склад або відпущена покупцеві відповідно до діючого порядку оприбуткування продукції. Готова продукція є результатом виробничої діяльності підприємства. Готова продукція має кількісні і якісні характеристики. Кількісні характеристики – це вага, маса або довжина, а якісні – сорт. Кількісна характеристика перш за все, залежить від виду продукції, що випускається. У фінансовому обліку такі вимірники називаються натуральними. Натуральні вимірники використовуються для отримання даних для обліку кількості однорідних об'єктів у відповідних одиницях вимірювання (за об'ємом, площі, вазі, довжині). Натуральні вимірники використовують для обліку кількості матеріальних цінностей. Використання кількісних показників для сортів дає можливість отримувати дані про кількість матеріальних цінностей. Проте готова продукція оцінюється також вартісним вимірником. За допомогою вартісних вимірників узагальнюються всі господарські операції і явища, виражені раніше в натуральних і трудових вимірниках.

Завершальним етапом кругообігу готової продукції є її реалізація. Важливість цього процесу полягає в тому, що продукція підприємства

знаходить своє суспільне застосування. Якщо продукція необхідна суспільству для задоволення виробничих або особистих потреб, то підприємство отримає грошові кошти від реалізації продукції. За отримані кошти підприємство зможе придбати нову партію сировини, з якої знову буде проведена готова продукція. З'являться кошти для оплати праці робітників і службовців.

Неефективна організація виробництва й збуту готової продукції погіршують фінансовий стан підприємства. Для оптимізації управління економічними процесами на підприємстві необхідна своєчасна, достовірна та повна інформація в натуральних та грошовим вимірниках, яка надається обліком. Така інформація – одне з джерел визначення та формування цін, за якими буде реалізовуватися вироблена продукція. На її основі формується план виробництва продукції на день, місяць, рік. Дослідження технологічних, організаційних та інформаційних аспектів процесу випуску і реалізації готової продукції та формування доходів на виробничих підприємствах дозволило нам виділити логічну послідовність стадій даного процесу: підготовка до реалізації готової продукції; приймання готової продукції на склад, її зберігання та відпуск; доставка готової продукції до покупця; адміністративні операції з реалізації готової продукції.

Маючи достатньо необхідний обсяг інформації, підрозділ реалізації готової продукції може на договірних засадах формалізувати взаємовідносини з покупцями (також важлива інформаційна складова) з конкретних питань: обсяг, терміни поставки, ціни, розрахунки та ін. Договори в оперативному режимі можуть постійно коригуватись за всіма показниками. Тому база договорів з покупцями – це відображення фактичних можливостей підприємства та оперативне планування роботи всіх підрозділів підприємства згідно з потребами покупців та можливостями підприємства із задоволення цих потреб (аналогічно системам типу TQM (Total Quality Management) – суцільне управління якістю. Необхідною для підприємства слід вважати й інформацію, що не ввійшла безпосередньо до договору (наприклад, протокол

намірів). Оперативна інформація про потреби покупців є однією із забезпечуючих інформаційних систем прогнозного чи стратегічного планування (управління). Тобто, інформація обліку може використовуватись не лише в оперативному, але і в інших видах управління. Даний вид інформації має високий коефіцієнт використання основним підрозділом процесу реалізації в оперативному режимі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Структура, джерела та користувачі нормативно-довідкової інформації обліку процесу випуску і реалізації готової продукції

Інформація	Джерела інформації	Вид інформації	Користувачі інформації
Довідник нормативно-довідкової інформації «Готова продукція»	Виробничий цех	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ Виробничий відділ
Довідник нормативно-довідкової інформації «Контрагенти- покупці»	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ Виробничий відділ
Довідник нормативно- довідкової інформації «Ціни»	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства
		Нормативно-довідкова	Плановий відділ Виробничий відділ
Довідник потенційних покупців, обсягів, умов та термінів поставки	Підрозділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ
Довідник цін конкурентів за термінами поставки	Різні	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ
Довідник пропонуванних покупцями цін, обсягів, термінів, умов поставки	Різні	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ
Інша інформація з кон'юнктури ринку	Різні	Оперативна	Згідно з функціями підрозділів
Відстані між населеними пунктами	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ Бухгалтерія
Вартість робгт, послуг	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ Бухгалтерія
Засоби перевезень	Різні	Оперативна	Керівник підприємства
			Плановий відділ Бухгалтерія
Вартість митного оформлення	Різні	Оперативна	Менеджери
			Плановий відділ Бухгалтерія

Інша оперативна інформація є суб'єктивною і може мати надзвичайне значення при певних обставинах. Вона не піддається конкретному

групуванню, а є довільною, може бути випадковою, на рівні чуток, разовою, слабкою тощо.

Облік відпуску готової продукції зі складу ґрунтується на базі даних договорів з покупцями, що входить у нормативно-планову довідникову інформацію, та фактичній інформації за складськими і виробничими операціями. На даній стадії розглядається варіант реалізації готової продукції зі складу безпосередньо покупцям. Інформаційні ресурси, що генеруються системою управлінського обліку при відпуску готової продукції покупцям за їх структурою, джерелами та користувачами, подані у табл. 1.2.

Стадія доставки готової продукції до покупця включає операції з навантажувально-розвантажувальних робіт, транспортування, митного оформлення готової продукції тощо, які виконуються у жорстких часових рамках, і, відповідно, обумовлює вирішення завдань оперативного обліку даних операцій. В окремих випадках, згідно з договорами, виникає необхідність надання покупцю додаткових послуг з доставки готової продукції. Оперативний облік операцій з доставки готової продукції сторонніми організаціями полягає у формуванні інформації з виконання ними договірних зобов'язань та здійснення своєчасних розрахунків.

На стадії здійснення адміністративних процедур з реалізації готової продукції, визначаються функції та завдання менеджерів та склад і порядок формування оперативної інформації, необхідної для виконання цих функцій і завдань.

Основною функцією апарату управління є управління, насамперед, виробничими та фінансовими процесами, пов'язаними з основним видом діяльності підприємства. Процес реалізації готової продукції складається, окрім з відпуску готової продукції покупцю та її доставки, ще й з оперативного обліку розрахунків за готову продукцію у розрізі складових ціни та оплаченої суми.

Таблиця 1.2

Структура, джерела та користувачі інформації оперативного управлінського обліку за операціями відпуску продукції покупцям

Інформація	Джерело інформації	Виконавець	Вид інформації	Користувачі інформації
Нормативно-планова	База даних	Підрозділи по блоках	Оперативна Нормативно-довідкова	Відділ збуту
Довідники нормативно-довідкової інформації	База даних	Підрозділи	Оперативна Нормативно-довідкова	Відділ збуту
Портфель замовлень	Договірна база даних	Відділ реалізації	Оперативна Нормативно-довідкова	Відділ збуту
Графік надходження готової продукції	Договірна база даних	Відділ реалізації	Оперативна Планова	Відділ збуту
Графік поступлення готової продукції на склад	База даних	Виробничий цех	Оперативна	Відділ збуту
Оперативного регулювання	Зміни у базі даних	Керівництво	Оперативна	Відділ збуту
Відбірковий лист	Підтвердження графіка відпуску готової продукції	Відділ збуту	Оперативна	Склад готової продукції
Доручення покупця	База даних	Покупець	Оперативна Бухгалтерська	Склад готової продукції
Журнал оперативного обліку відпуску готової продукції	База даних	Відділ збуту	Оперативна	Керівник підприємства Плановий відділ Бухгалтерія
Накладна	База даних	Склад готової продукції	Оперативна Бухгалтерська	Покупець
Картка готової продукції	База даних	Автоматично з бази даних	Оперативна Бухгалтерська	Керівник Плановий відділ Бухгалтерія
Сертифікат якості	База даних	Лабораторія	Оперативна Бухгалтерська	Покупець
Податкова накладна	1. Нормативно-довідкова інформація, 2. База даних	1. Склад готової продукції, 2. Бухгалтерія	Оперативна Податкова	Покупець
Журнал обліку продажів	База даних	Бухгалтерія	Оперативна Податкова	Керівник підприємства Податкова Бухгалтерія
Розрахунки з покупцями	База даних	Бухгалтерія	Оперативна Бухгалтерська	Склад готової продукції

Маючи інформацію оперативного обліку всіх витрат основної діяльності за елементами, як просте сумування цих витрат за кожним процесом та стадіями основної діяльності та за функціональними ознаками (виробнича собівартість, витрати на збут, адміністративні витрати), можливе визначення

повної собівартості готової продукції та її одиниці. Показник повної собівартості використовується для визначення ціни на готову продукцію. Позавиробничі витрати основної діяльності за стадіями даного процесу доцільно групувати за підрозділами підприємства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Інформація про позавиробничі витрати за підрозділами підприємства на основі даних обліку операцій з реалізації продукції

Функціональні витрати	Об'єкт обліку витрат	Суть витрат	Вид інформації	Вид витрат
Норми та нормативи	Позавиробничі	Операційні	Оперативна	Операційні
Витрати на підготовку до реалізації продукції	Відділ збуту	Інформаційно-в договірні	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати на роботу лабораторії	Лабораторія	Визначення якості	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати на роботу складу	Склад готової продукції	Складські	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати по тарі	Тарний склад	Складські	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати на роботу транспорту	Транспортний відділ	Доставка готової продукції	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати на відпуск готової продукції	Відділ збуту	Відпуск готової продукції	Оперативна Бухгалтерська	Витрати на збут
Витрати на керівництво та реалізацію готової продукції	Адміністрація	Управління	Оперативна Бухгалтерська	Адміністративні
Витрати на отримання результатів діяльності	Адміністрація	Управління	Оперативна Бухгалтерська	Адміністративні

Згідно з обліковою політикою підприємства, визначається метод відображення в обліку доходу (виручки) процесу реалізації готової продукції - метод нарахування чи касовий метод. У будь-якому випадку фактор часу відіграє рубіжну роль і потребує фіксації та обліку операцій з часовим параметром у режимі реального часу як за кожною операцією, так і за певний період.

Очевидно, що мінімальною ціною готової продукції є її величина, що покриває всі витрати операційної діяльності. У результаті цього, ціна готової продукції C може бути не менше витрат на одиницю продукції:

$$C > CB + ZB + ADM + PDV + SK \quad (1.1),$$

де CB – виробнича собівартість;

ZB – витрати на збут;

ADM – адміністративні витрати;

SK – інші вирахування з доходу.

Рівність – це ціновий поріг прибутковості. Величина чистого прибутку від реалізації одиниці продукції визначається як величина перевищення ціни над витратами без податку на прибуток. Складові є постійно змінюваними величинами у режимі реального часу з можливістю регулюючого впливу.

Як зазначалось вище, прибуток підприємства – це багатофакторна функціональна залежність таких факторів як витрати підприємства (постійні та змінні), обсяг виробництва та реалізації, ціна та час зі складним математичним моделюванням. На складність моделювання впливає також недосконалість існуючої системи оподаткування, оскільки застосовується подвійне оподаткування і постійна зміна елементів системи оподаткування. Але при застосуванні внутрішньогосподарського обліку стає можливим у режимі реального часу оперативне управління всіма процесами, операціями та явищами основної операційної діяльності виробничого підприємства, облік витрат, доходів підприємства та фінансових результатів від такої діяльності. Це дає змогу оперативного оптимізуючого регулюючого впливу на процеси, операції, явища на рівні центрів затрат, центрів відповідальності та центрів формування доходів підприємства.

Таким чином, на основі облікової інформації існує можливість застосовувати сучасні маркетингові механізми реалізації готової продукції і контролювати процеси з формування витрат та доходів підприємства в ринковому середовищі у режимі реального часу задля досягнення мети діяльності підприємства і виконання своєї місії.

1.2. Порядок формування фінансових результатів та їх оподаткування за результатами процесу реалізації

Облік реалізації готової продукції (робіт, послуг) нерозривно пов'язаний з виникненням доходів і витрат діяльності. Дослідження показують, що дохід в практиці характеризує господарську діяльність підприємства. Дохід – певна грошова сума, що отримується підприємством в результаті виробництва і реалізації благ або послуг за певний період часу. У категорії доходу відбивається економічна результативність діяльності підприємства, його господарської політики, вибору стратегічних і тактичних рішень. Динаміка доходу і його величина свідчать про ступінь ефективності діяльності підприємства, суспільне визнання вироблюваної ним продукції, нарешті, про місце і роль підприємства на відповідному ринку. Як правило, валовий дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції і нереалізаційних доходів.

Виручка від реалізації продукції – це грошові кошти, що поступили на рахунок підприємства від реалізації продукції. Такі доходи – це грошові кошти, отримання яких не пов'язане з безпосередньою діяльністю фірми: відсотки по внесках, дивіденди, отримані штрафи, пені, доходи від валютних операцій і операції з цінними паперами і так далі

При прогнозуванні майбутніх доходів підприємства зазвичай оперують наступними поняттями:

- дохід, який рівний виручці від реалізації всієї продукції;
- середній дохід, що розраховується на одиницю проданої продукції шляхом ділення доходу на кількість реалізованої продукції;
- граничний дохід, що є приростом доходу від продажу додатковій продукції.

Дослідження практичної діяльності показують, що для успішної роботи підприємству необхідно мати чітке уявлення про те, за рахунок чого формуються вище перелічені доходи, що може вплинути на їх збільшення або

зменшення. На наш погляд, можна досягти позитивного результату при однаковому і одноразовому збільшенні всіх чинників виробництва. Така ситуація називається зростанням прибутковості на основі збільшення масштабу виробництва.

Проведені дослідження по формуванню доходу підприємства від реалізації дозволяють зробити наступний висновок, що дохід підприємства це виручка від реалізації продукції, до складу якої входить матеріальні витрати (постійні і змінні), оплата праці працівників і прибуток.

Дослідження показують, що в умовах товарно-грошових відносин чистий дохід підприємства приймає форму прибутку. Левицька С. дає наступну характеристику економічного прибутку: «У економічній теорії і практиці сукупність постійних і змінних витрат відносять до господарських витрат. Господарські сукупні витрати разом з нормальним прибутком складають економічні витрати. Різницю між загальною виручкою і економічними витратами утворюють економічний, або чистий прибуток» [53, с. 27]. Український економіст Мочерний С.В. відносно прибутку підприємства пише наступне: «За реалізовану продукцію підприємство отримує відповідну суму грошей – валову виручку. Одна її частина йде на заміну зношених основних засобів підприємства, інша на заробітну плату працівників, що в сукупності складає собівартість продукції. Різниця між валовою виручкою і собівартістю є прибутком» [37, с.412]. Дослідження економічної суті прибутку в цьому випадку дозволяє встановити, що при визначенні економічного прибутку підприємства, до складу економічних витрат повинні входити витрати понесені у зв'язку з випуском даного об'єму продукції. Проаналізувавши думки відомих вітчизняних і зарубіжних економістів, можна дати наступне визначення економічного прибутку: Економічний прибуток – різниця між валовим доходом (валовою виручкою) і економічними витратами випуску даного об'єму продукції.

До складу доходу від реалізації готової продукції включається загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих

товарів і податків з продажів (ПДВ, акцизного збору і так далі). В той же час слід зазначити, що дохід від реалізації продукції визначається шляхом виключення з доходу від реалізації відповідних податків, зборів, знижок і ін. При цьому дохід не визначається, якщо здійснюється обмін продукцією, подібною за призначенням і з ідентичною справедливою вартістю. Разом з тим, визначений таким чином дохід від реалізації продукції не корегується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної заборгованості.

Критерії визнання доходу, подані в П(С)БО №15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції [68]. У бухгалтерському обліку дохід відображає суму справедливої вартості активів, що отриманих або підлягають отриманню. Це означає, що якщо відбувається відстрочення платежу, унаслідок чого виникла різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію, то така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

Доходи від операційної діяльності обліковуються на рахунку 70 «Доходів від реалізації» і 71 «Інший операційний дохід». Інформація, яка стосується доходів від реалізації готової продукції, формується на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». При цьому слід зазначити те, що аналітичний облік отриманих доходів від реалізації готової продукції слід вести по конкретному замовленню, виду продукції і певним підприємствам-замовникам.

З розвитком економічної теорії наукове визначення «прибутку» постійно удосконалювалося. Юридичне визначення прибутку кваліфікує його як «дохід, отриманий від виробництва і реалізації будь-якого товару або послуги».

З історії економічної думки можна отримати досить велику кількість визначень прибутку підприємства. Усі дослідники сходяться на думці про те, що прибуток є різницею, відхиленням або залишком. У своїх дослідженнях вони одноставно сходяться в тому, що прибуток – це частка, яка міститься у

виручці від продажу готової продукції. Розбіжності, і вельми істотні, виникають при спробі встановити, з яких компонентів складається прибуток.

Дж. Ст. Мілль в дослідженнях визначає прибуток шляхом віднімання з доходів підприємства витрат на закупівлю необхідних товарів і послуг (сировина, транспорт), а також виплаченої заробітної плати персоналу підприємства. Мак-куллох оспорив подібне трактування прибути як «складеного доходу». Його в своїх роботах підтримав А. Маршалл. На їх думку, віднімати з доходу підприємства слідує, окрім витрат, про які писав в своїх роботах Дж. Ст. Мілль, також винагорода використовуваних в даному виробництві капіталів. Проте в їх роботах не указується, про які капітали йде мова: залучених, власних або про пасиви підприємства в цілому. Ґрунтуючись на ідеях Х. фон Тюмена і л. Вальраса, Найт і Уестон ввели поняття «чистого» прибутку («залишку із залишку»), з якого крім вже названих елементів вилучені також винагорода керівництва підприємства і премія за ризик. Велика увага визначенню поняття «прибуток» підприємства приділив К. Маркс. Він називав прибуток перетвореною формою додаткової вартості, породженої всім авансованим капіталом, а джерелом додаткової вартості прийнято вважати працю найнятих робітників. К.Маркс досліджував умови перетворення додаткової вартості в прибуток, показавши об'єктивні і суб'єктивні межі його зростання. Таким чином, ґрунтуючись на дослідженнях економічної науки можна виділити такі основні теоретичні концепції:

- 1) концепцію продуктивного капіталу (прибуток є результатом функціонування капіталу як обов'язкового чинника будь-якого виробництва);
- 2) концепцію стриманості (прибуток – винагорода капіталіста за відстрочення особистого споживання власного капіталу, за ризик в очікуванні ефекту від вкладених у виробництво засобів);
- 3) концепцію прибутку як трудового доходу від підприємницької діяльності у всіх її видах; прибуток як результат існування монополії.

Загальною ознакою вказаних теоретичних концепцій є визнання, що джерелом утворення прибутку є новаторська творча діяльність підприємця.

Розглянута еволюція теоретичних підходів до з'ясування суті прибутку свідчить про її складність і багатогранність. Як кінцевий результат функціонування виробництва прибуток є елементом взаємовідносин усіх учасників виробничого процесу. У цих умовах прибуток виконує певні функції, основоположними з яких є:

1) розподільна – створення фондів грошових коштів, що забезпечують фінансування прийнятих до реалізації програм і стратегій, підтримку оптимальної структури капіталу, зведення до мінімуму ризику банкрутства;

2) стимулююча – зниження витрат виробництва, впровадження інновацій і технічних удосконалень.

Будучи метою і мотивом організації фірми, прибуток утворює її матеріальну основу. За рахунок прибутку фірма удосконалив виробничий процес, здійснює капітальні і фінансові вкладення, фінансує соціальні потреби.

На підприємстві бухгалтерський фінансовий результат є досить умовним і визначається обліковою політикою підприємства (визначення доходів і витрат, оцінка виробничих запасів, амортизаційна політика).

Визначення фінансового результату підприємства відбувається двома способами: лінійним способом – порівняння випуску з минулими витратами; у вигляді бухгалтерського рахунку з визначенням по дебету споживання підприємством минулої праці по її елементах відповідно до рекомендацій ООН: заробітна плата і відрахування на соціальне страхування; податки, що включаються у витрати підприємства відповідно до чинного законодавства; амортизаційні відрахування; інші експлуатаційні витрати. У французькому варіанті загальний результат роботи підприємства визначається шляхом підсумовування прибутку отриманого від експлуатаційної, фінансової і надзвичайної діяльності.

Чинники формування, розподілу і використання прибутку на підприємствах подані на рис. 1.41.

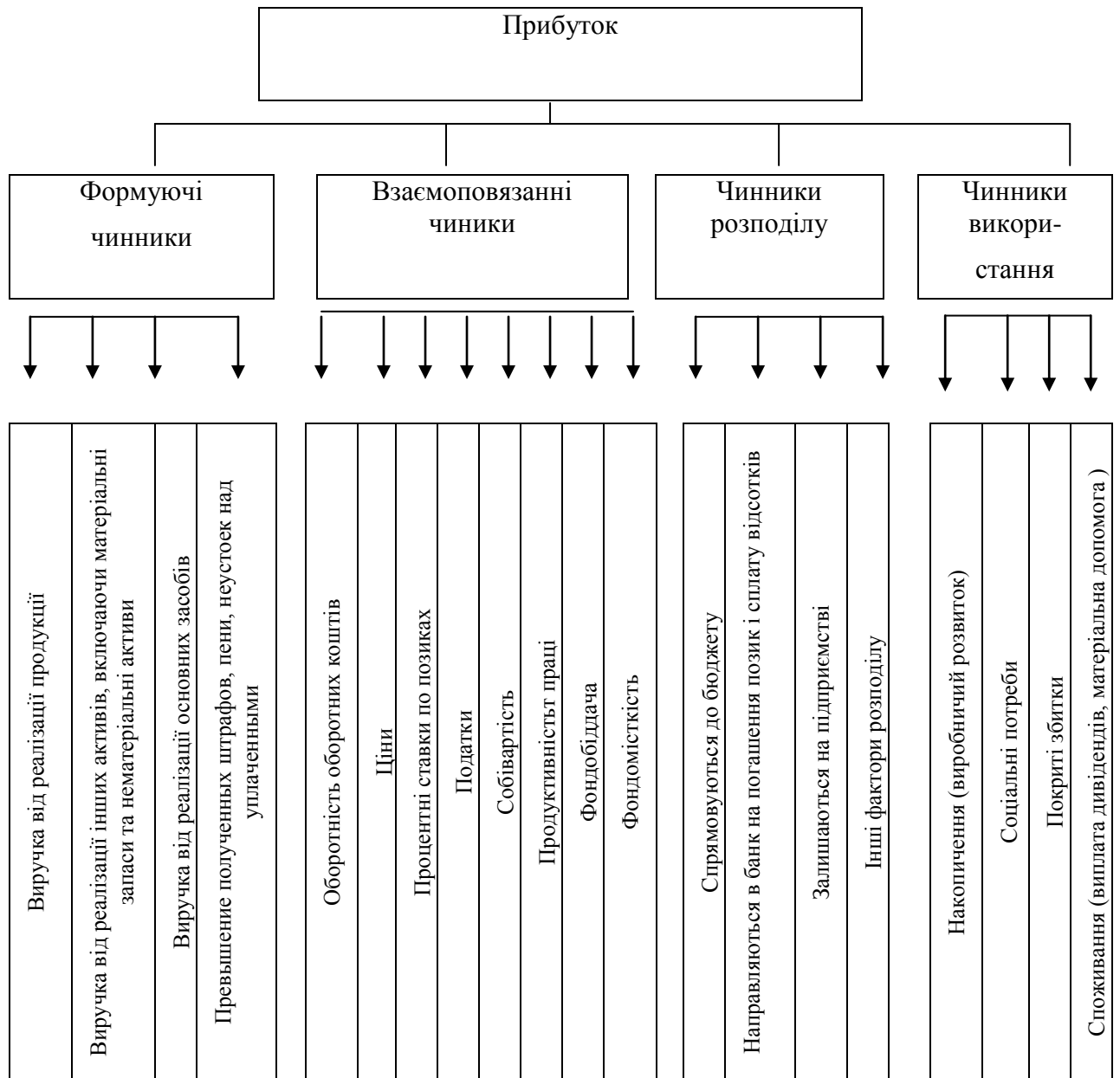


Рис.1.1. Чинники формування, розподілу і використання прибутку на підприємствах

У англomовній практиці підсумковий результат визначається за окремими функціями підприємства: виробництво, реалізація та управління. При обох способах обчислення фінансового результату базою визначення є поділ витрат за окремими елементами. Метод визначення кінцевого результату діяльності «затрати-випуск» дає змогу вирішити проблемні питання в обліковій політиці підприємства:

- фінансовий результат діяльності розраховується за даними фінансового обліку підприємства без калькулювання собівартості продукції та

без визначення фактичної собівартості відвантаженої і реалізованої продукції. Це дозволяє зменшити трудомісткість ручного обліку, підвищити його своєчасність та забезпечити контроль відповідних органів за достовірним розрахунком прибутку, а також підвищується оперативність фінансового аналізу;

- суттєво спрощується контроль за достовірністю обчислення фінансового результату, так як його величина залежить від зростання залишків запасів на початок і кінець періоду, витрат і доходів (реалізації).

Розгляд питань визнання та побілку доходів діяльності суб'єкта господарювання доцільно провести у напрямку аналізу основних положень діючих П(С)БО та рекомендованих до використання МСФЗ.

У національній практиці доходи регулюються нормами П(С)БО 15 «Дохід» та на базі рекомендованого для застосування підприємствами МСФЗ (IAS) 18 «Виручка». Доцільно враховувати, що керівний орган КМСФЗ і Рада зі стандартів фінансового обліку США видали новий варіант стандарту, який стосується виручки (доходу) за клієнтськими договорами. Визначальна модель виділення виручки та сфера її використання суттєво не зазнала змін у порівнянні з рекомендаціями, наведеними в проекті стандарту. Проте, Правління і Рада ще раз дослідила пропозиції щодо різних методик застосування розробленої ключової моделі. Як наслідок, відбулося прийняття ухвали про продовження обговорення проекту, що дасть змогу забезпечити прозорість та зменшити ймовірність непередбачуваних наслідків [15, с.224].

Необхідно дослідити яким чином вплинуть зміни щодо визнання й оцінки доходу, які вказуються у проекті нового стандарту, на формування господарських операцій щодо утворення та визначення фінансового результату як за МСФЗ, так і відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Доцільно розпочати з оцінки теоретичних концепцій організації та методики обліку фінансових результатів за національними стандартами, порівнянню чи їх із МСФЗ.

Дослідження національної та іноземної облікової практики демонструє неоднозначне розуміння таких понять як «фінансові результати», «прибуток (збиток)», «доходи» та «витрати» суб'єктів господарювання різних форм власності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Трактування основних термінів відповідно до П(С)БО і МСФЗ (IAS)
(Складено на основі [59; 68])

Основні дефініції	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
Дохід	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Витрати	Зменшення економічних вигод к вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)	Це зменшення економічних вимог у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками)
Прибуток	Сума, на яку доходи перевищують пов'язані зими витратами	Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат
Збиток	Перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	
Фінансовий результат	-	Різниця між доходами та витратами підприємства за певний час

Подані у таблиці визначення за П(С)БО і за МСФЗ за більшістю критеріями порівняно не відрізняються. Диференційним є те, що дефініція «прибуток (збиток)» у МСФЗ не використовується, а має місце «обліковий прибуток» та «обліковий збиток», тобто прибуток (збиток) до етапу оподаткування, відображений у Звіті про сукупний дохід. Доцільно розглянути більш детально ключові відмінності між П(С)БО та МСФЗ, які стосуються власне доходу діяльності підприємства (табл. 1.5).

**Порівняння П(С)БО та МСФЗ: вплив на бухгалтерський облік
неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(С)БО (Складено на основі [59; 68])**

МСФЗ (IAS) 18 «Виручка»	П(с)БО 15 «Дохід»	Вплив на бухгалтерський облік неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(с)БО
Сфера дії стандарту		
Використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: - продаж товарів; - надання послуг; - використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Перелік операцій, передбачений МСФЗ, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового відображення господарських операцій підприємства
Визначення поняття «дохід»		
Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу	Визначення поняття «дохід» не наводиться, проте відповідно до П(С)БО 1, доходи - це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Визначення поняття «дохід» за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методіку облікового відображення господарських операцій
Не визнаються доходами:		
- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; - сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; - надходження, що належать іншим особам		-
-	-сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); -сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); -сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; -надходження від первинного розміщення цінних паперів	Суми, що не визнаються доходами за П(с)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно сума фінансового результату, визначена за МСФЗ, відрізнятиметься від суми, визначеної за П(с)БО
Класифікація доходів		
- доходи від продажу товарів; -доходи від надання послуг; - відсотки, роялті та дивіденди	-дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи; - надзвичайні доходи	Відмінність класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати і відображенні в ньому інформації про доходи
	Дохід не виникає у випадку:	
Якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, в наступних випадках - у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; -одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; -відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;	-	Передбачені за МСФЗ випадки невиникнення доходу враховують не лише перехід права власності, але і суттєві ризики та переваги володіння активом. Тому в окремих випадках фінансовий результат, визначений за П(с)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСФЗ

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність багатьох спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, оцінки доходів, порядку відображення звітності підприємств тощо. Разом із тим, між цими стандартами існують відмінності:

- розуміння дефініції «дохід» за МСФЗ не враховує зростання активу та зменшення зобов'язання, а лише визначає зростання власного капіталу підприємства. Таким чином, розуміння доходу є ширшим поняттям у іноземній практиці, ніж в національній;

- П(С)БО 15 «Дохід» відрізняється від МСФЗ (IAS) 18 «Виручка» щодо визнання доходом суми попередньої оплати та авансів у формі оплати готової продукції; сума авансу під заставу або в погашення заборгованості; надходження від первинного розміщення цінних паперів;

- диференціація доходів за П(С)БО виділяє види діяльності на відміну від МСФЗ, які класифікуються залежно від предмету отримання доходу. Існуючі різні підходи до диференціації визначають розбіжності в складанні Звіту про сукупний дохід та показані в ньому дані про доходи, тобто статті значно відрізняються за назвами та економічною сутністю;

- МСФЗ при оцінці доходу враховує не тільки юридичний зміст господарських операцій, але також й економічну суть (наприклад, ризики та переваги володіння). Якщо за МСФЗ суб'єкт господарювання залишає за собою значний ризик володіння, то дохід не визначається;

- національні стандарти не визначають та регламентують чинники визнання доходу у момент та після поставки товарів та їх доведення до кінцевого споживача. МСФЗ, натомість, описує ситуації, коли визначення прибутку відбувається лише в момент поставки товару;

- суттєва ідентичність положень П(С)БО до МСФЗ не виникає тоді, коли товари реалізуються з дотриманням гарантійних зобов'язань. Визнання доходу в такому випадку відбувається в момент реалізації за П(С)БО, хоч і можливе виникнення додаткових майбутніх витрат по дотриманню гарантійних зобов'язань;

– також певні операції за МСФЗ розглядаються як інвестування у діяльність підприємства та його фінансову систему, тоді як за П(С)БО такі операції трактуються як звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу.

Проведене порівняння міжнародних і національних положень обліку доходів від реалізації продукції та відображення їх у звітності зумовлюють підсумування, що в МСФЗ наведено більш детально перелік положень, але й національні стандарти також містить можливості неповної визначеності та розмежованості доходів від реалізації продукції з наступним викривленням інформації при формуванні фінансової звітності суб'єктом господарювання. Ідентична ситуація є наслідком національних традицій обліку.

Підсумовуючи, можна зробити висновок, що хоч національні П(С)БО ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не є ідентичними та взаємовиключними. Як наслідок у роботі користувачів фінансових звітів актуальним є вирішення проблеми стандартизації та гармонізації української системи з міжнародними.

Дослідження та порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо доходів від реалізації продукції є теоретичною основою для формування та поліпшення методологічного забезпечення бухгалтерського обліку доходів підприємства.

Порте, подальшого ґрунтовного дослідження потребують питання визнання та оцінка доходу від реалізації продукції за окремими операціями виробництва та збуту з дотриманням принципів бухгалтерського обліку – періодичності, послідовності, нарахування та відповідності доходів та витрат. Наукові пропозиції та практичні рекомендації у напрямку удосконалення зазначених питань підвищити достовірність та аналітичність даних для прийняття ефективних рішень в частині управління фінансовими результатами підприємства.

Висновки до розділу 1

Здійснене дослідження особливостей теоретичних засад обліку й оподаткування процесу реалізації, дозволило зробити наступні висновки:

1. Завершальним етапом кругообігу товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) є їхня реалізація. Завданнями обліку процесу реалізації є забезпечення управлінського персоналу достовірною і своєчасною інформацією про виробничі витрати. Ця інформація є одним з джерел визначення цін, за якими реалізовуватиметься виготовлена продукція (надаватимуться послуги, виконуватимуться роботи). На основі цієї інформації формується план виробництва продукції. Метою підприємства є отримання максимального прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг). У економічній теорії існують різні тлумачення поняття прибуток. В обліку прибуток визначається як різниця між доходами і витратами виробництва. На сучасному етапі не слід віддавати перевагу одному із способів визначення прибутку. Головним завданням є виявлення чинників, які впливають на процес формування прибутку.

2. У міжнародній практиці фінансовий результат визначається за двома варіантами: французькому і англосакському. У роботі проаналізовані і освітлені ці варіанти. Основою визначення фінансового результату в міжнародній практиці є використання методу «затрати-випуск». При цьому витрати враховуються тільки по елементах. Ці вимоги розповсюджуються і є обов'язковими лише для фінансового обліку. Визначення фінансового результату по методу «затрати-випуск» дозволяє вирішити наступні проблеми: фінансовий результат діяльності підприємства визначається за даними фінансового обліку підприємства без калькуляції собівартості продукції і без послідовного визначення фактичної собівартості відвантаженої і реалізованої продукції; спрощується контроль за правильністю визначення фінансового результату, оскільки його величина залежить від зміни залишків ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і доходів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

2.1. Організаційні аспекти обліку процесу реалізації за центрами витрат і доходів

Складність організаційної структури та велика кількість господарських операцій, які здійснюються на ТОВ «Микулинецький Бровар», вимагають пошук гнучких систем управління з метою оптимізації витрат та максимізації доходів, а також прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Одним із шляхів вдосконалення організаційно економічного механізму є децентралізація управління. Децентралізація управлінського процесу дає можливість виявляти ефективність діяльності кожного структурного підрозділу підприємства, здійснювати контроль та планування різних господарських показників і аналізувати відхилення фактичних від запланованих показників.

На думку професора Л. Нападовської, основною метою децентралізації управління є формування гнучких організаційних структур, які в складних виробничо-господарських системах здатні підвищувати ефективність. Перекладання відповідальності та прав на лінійних менеджерів при вирішенні поточних проблем сприятиме ефективнішому вирішенню стратегічних завдань на вищих рівнях управління [67, с.52]. На нашу думку, децентралізація управління визначає місце кожного підрозділу в інформаційному просторі підприємства, делегуючи йому певні повноваження і відповідальність.

Підрозділ, очолюваний керівником, який несе відповідальність за результати його діяльності, має назву центру відповідальності. Центр відповідальності – це сфера (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено

персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює. Облік відповідальності – це система обліку, що забезпечує контроль і оцінку діяльності кожного центру відповідальності, а головною метою обліку відповідальності є допомога менеджерам у складанні звіту про виконання бюджетів та оцінюванні результатів діяльності [23, с.92].

На думку Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовної децентралізація управлінських функцій є однією з основних вимог організації управлінського обліку, оскільки дає можливість визначити оптимальний ступінь деталізації центрів відповідальності та значно підвищити ефективність діяльності управлінського персоналу підприємства шляхом: звільнення вищого керівництва від необхідності вирішення щоденних питань та прийняття оперативних рішень і отримання ним можливості зосередитися на розв'язанні стратегічних проблем і координації зусиль; виключення дублювання однакових функцій керівниками різних рівнів управління; прийняття найоптимальніших і найоперативніших рішень з конкретних проблем тими управлінцями, на рівні яких вони виникають та які глибше розуміють їх суть; поєднання права самостійного прийняття управлінських рішень із закріпленням персональної відповідальності за їх наслідки; підвищення ініціативності, діловитості, наполегливості управлінців, їх досвіду управління, забезпечення морального задоволення від виконаної роботи через посилення відповідальності; забезпечення тісного зв'язку діяльності структурних підрозділів з відповідальністю конкретних осіб, оцінкою роботи кожного підрозділу, визначенням його вкладу в загальні результати діяльності підприємства [76, с.176].

Вчені Л.І. Скібіцька та Скібіцький О.М. під центром відповідальності розуміють посадових осіб організації, яким делеговані повноваження і відповідальність за виконання визначених функцій управління і для яких установлені цільові значення контрольованих показників [80, с.713].

Науковець П.Н. Атамас центром відповідальності називає підрозділ, який очолює керівник, що несе особисту відповідальність за результати його

роботи; облік за центрами відповідальності – це така управлінська бухгалтерська система, яка обробляє планову і фактичну бухгалтерську інформацію про входи (витрати) і виходи (результати) центра відповідальності [15, с.340].

Діюча система обліку доходів та прибутку підприємства потребує сегментації зазначених показників за напрямками, а саме: за товарним асортиментом, групами товару, постачальниками товару, покупцями, регіонами збуту у розрізі менеджерів, які контролюють певні аспекти формування доходів та прибутку, а облік за центрами відповідальності здійснює контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності у розрізі зазначених сегментів.

На думку вченого С.Ф. Голова, створення та функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітності про виконання; аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центру відповідальності [28, с.407].

Як свідчить дослідження існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять «центр витрат» та «центр відповідальності». Так професор Голова С.Ф. [29, с.156] ототожнює їх, а інші [20, с.45] обмежують лише належністю витрат до структурного підрозділу. Але це не завжди правильно. Адже у структурному підрозділі може бути декілька центрів витрат.

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками підприємства, надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень.

Варто погодитись з думкою професора Нападовської Л.В., що центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [67, с.474].

Таблиця 2.1

Визначення понять «центр витрат», «центр відповідальності»

№ з/п	Автор	Трактування
1.	Голов С.Ф. [28, с.407]	Центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру
2.	Партин Г.О., Загородній А. Г. [71, с.103]	Це такі структурні підрозділи підприємства, які виділяються з метою здійснення науково – обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, а тому можуть бути виділеними у якості об'єктів обліку та контролю за витратами
3.	Білоусова І. [18, с.3]	Місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговування виробництва і його управління. Тому до них слід віднести окремі види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні
4.	Атамас П.Н. [15, с.411]	Це структурно – виробничі дільниці підприємств, де відбувається понесення витрат з метою виготовлення продукції або з метою обслуговуючих процесів
5.	Нападовська Л.В. [67, с.234]	Центр відповідальності – це фактично існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником: відділи, цехи, служби, склади, які характеризуються наявністю випуску продукції, затрат і доходів. При здійсненні визначення переліку центрів затрат необхідно враховувати не лише організаційно – виробничу структуру підприємства та структуру витрат, але і можливість здійснення контролю за понесеними витратами у контексті як цілого підприємства, так і їх підрозділів

Слід звернути увагу на те, що при визначенні центрів витрат кожне підприємство, здійснюючи випуск продукції, виконання робіт, надання послуг, провадить цей процес в умовах певної організаційно – виробничої структури, у зв'язку з цим центрами витрат можуть виступати як основні так і допоміжні структурні підрозділи підприємства, разом з тим їх об'єднує цільове спрямування витрат, які виникають у таких підрозділах. Таке трактування хоч є дещо узагальнене, однак повністю охоплює можливості виділення центру витрат.

Між центрами витрат і центрами відповідальності є тісні взаємозв'язки. Як стверджують Хорнгрен Ч.Т. [7, с.68-89], в обліку важливо виділення окремих підрозділів у якості об'єктів обліку. На їх думку, «центри відповідальності – це підрозділи за якими можливо обліковувати виконання їх менеджерами строго встановлених обов'язків».

Крім того, «часто витрати групують за центрами затрат – невеликими ділянками діяльності або сферами відповідальності». Отже, авторами не виключається співпадіння центрів витрат та центрів відповідальності. Разом з тим, перед вказаними центрами постають різні цілі. Основна мета здійснення обліку витрат у виробничих підприємствах за центрами витрат є забезпечення інформації для проведення економічно обґрунтованого процесу калькулювання, а основна мета здійснення обліку за центрами відповідальності – це контроль за показниками собівартості за різними видами продукції, що виготовляється виробничим підприємством з метою управління витратами та досягнення їх оптимального рівня при високій якості продукції.

За існуючою методологією у фінансовому обліку слід виділяти сфери кругообігу господарських засобів за галузями діяльності – промисловість, капітальні вкладення, будівництво, сільське господарство, торгівля тощо. Диверсифікація (проникнення в інші сфери діяльності) вимагає окремого обліку на виробництво і визначення фінансових результатів від кожного виду діяльності. Такий облік дозволяє визначити економічну ефективність кожного виду діяльності і зробити прогноз щодо розширення чи звуження цих сфер діяльності в майбутньому. Практичне значення має виділення окремо в обліку витрат основної діяльності та діяльності невеликих галузей матеріального і нематеріального виробництва (підсобне сільське господарство, освіта, культура, торгівля тощо).

В розпорядження окремих структурних підрозділів виділяються засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюють не лише в

оперативному порядку, а й узагальнюють дані про формування собівартості продукції в регістрах обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, мати можливість калькулювати собівартість продукції.

Крім центрів витрат в економічній літературі використовується також термін «сфера відповідальності». Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші вказують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути одна відповідальна особа (начальник цеху), або кілька, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик – за використання усіх видів енергії, майстри – за використання матеріалів тощо).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху. Сфери відповідальності – це групування витрат на виробництво по окремих підрозділах і відповідальних особах, які контролюють собівартість продукції. Сфери відповідальності поділяють за їх відношенням до процесу виробництва на основні і функціональні. До перших відносять сфери відповідальності, які забезпечують контроль у центрах витрат, до других – які здійснюють контроль у багатьох центрах витрат.

На основі проведених досліджень можна стверджувати, що ТОВ «Микулинецький Бровар» властива чітка структура, у якій кожен підрозділ очолює відповідальна особа, відповідно до чого і є реальна можливість виділення центру відповідальності. На нашу думку, центрами витрат доцільно

виділити або кінцевий продукт діяльності підрозділу (надання послуг певним підрозділом), або частковій операції.

Полеміка вчених розгортається і навколо місця таких елементів у калькуляційних розрахунках. Професор Валусь Б.І. [24, с.694] вважає, що калькуляція не повинна містити такого ступеня деталізації, а відображати лише собівартість об'єкта калькулювання. Варто погодитись з думкою професора Цал-Цалко Ю.С., який вважає, що центри витрат лежать в основі калькулювання, за їх допомогою створюється можливість зберегти системність та ув'язку даних обліку між собою [84, с.255-256]. Необхідно акцентувати увагу на тому, що в процесі організації обліку за центрами витрат та центрами відповідальності у підприємствах відбувається накопичення витрат за центрами відповідальності та їх віднесення на конкретний вид продукції (послуг).

Необхідно розрізняти такі центри відповідальності:

- центри витрат – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність лише за витрати (робочі місця, бригади, ділянки, цехи обслуговуючого та допоміжного виробництва, відділи, служби тощо). Залежно від характеру здійснюваних функцій пропонуємо виділяти виробничі, допоміжні та номінальні центри витрат. Виробничі центри витрат виділяються в цехах основного виробництва. Допоміжні центри витрат виділяються в цехах та на ділянках, які займаються матеріально-технічним забезпеченням та обслуговуванням основного виробництва. Номінальні центри витрат виділяються в функціональних (адміністративних) відділах і службах підприємства;

- центри доходів – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність за доходи (відділи збуту, секції продажу, регіональні представництва тощо);

- центри прибутку – це структурні підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за витрати і доходи та мають можливість оцінити фінансовий результат їх діяльності (магазини, відділення, філії тощо);

- центри інвестицій – це підприємство в цілому, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати та інвестиції у власні активи.

Зауважимо, що в межах виділених центрів відповідальності, крім доходів, витрат, фінансових результатів чи інвестицій, може здійснюватися планування, облік та контроль інших показників діяльності окремих підрозділів, наприклад, обсягів наданих послуг, продуктивності праці, якості продукції, чисельності працівників, кількості відпрацьованих днів, годин, машино-годин або людино-годин, кількості замовлень, ринків збуту тощо.

На думку Л. Нападовської, центр доходу – це підрозділ, керівник якого відповідає за величину доходу, тобто може впливати на величину обсягу діяльності та ціну продукції [67, с.52]. Професор М.Д. Білик центром доходів вважає структурний підрозділ підприємства, керівник якого у виділеному бюджеті відповідає за максимізацію доходу від продажів, не має повноважень по варіюванню цінами й обмежений у витратах коштів (у межах бюджету) [19, с.15].

Варта уваги думка вченого С.Ф. Голова, котрий центр доходу визначає як центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати на виробництво продукції або придбання товарів, що реалізуються, та інвестиції в активи центру. Такі підрозділи відповідають за обсяг продажу, але не завжди мають повноваження контролювати ціни й асортимент товарів. При цьому керівник центру доходу може контролювати витрати на утримання підрозділу [29, с.408].

Ми погоджуємось з професором С. Левицькою, яка вважає напрямками аналітичного забезпечення центру доходу від реалізації товарів – за структурними підрозділами, що займаються збутом; за формою оплати; за видами реалізованих товарів; за категорією покупців [53, с.32].

Центри доходів включають підрозділи маркетингово–збутової діяльності, керівники яких відповідають тільки за виручку від реалізації продукції, товарів, послуг та за витрати, пов'язані з їх реалізацією. Для

аналізу ефективності роботи центру доходів можуть бути використані дані про відхилення від реалізації. Критерієм оцінювання результатів діяльності центру доходів є досягнення планового доходу від реалізації товарів з врахуванням зміни ціни та обсягу реалізації.

Центр прибутку – це структурний підрозділ, керівник якого відповідає за витрати і доходи, при цьому контроль за величиною прибутку покладається на керівника цього підрозділу [67, с.52]. Напрямами аналітичного забезпечення центру прибутку можуть бути економіко–організаційні ділянки формування; структурні підрозділи, що займаються збутом; види реалізованих товарів [53, с.33]. Основним завданням керівника центру прибутку є максимізація прибутку.

Критерієм оцінювання результатів діяльності центру прибутку є досягнення бюджетного показника прибутку. Впровадження системи обліку за центрами відповідальності дозволяє розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, створює умови для формування необхідної звітності за потребами менеджерів всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що приймають на кожному із рівнів [21, с.282]. Побудова управлінського обліку за центрами відповідальності дозволяє пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи підрозділу.

Доцільно запропонувати порядок відокремлення центрів відповідальності підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар». Враховуючи організаційну структуру підприємств, виділимо характерні для нього центри відповідальності різних рівнів управління (рис. 2.1).

З огляду на змінний характер роботи ТОВ «Микулинецький Бровар» спочатку необхідно виділити центри відповідальності першого рівня, які формуються на рівні робочого персоналу.

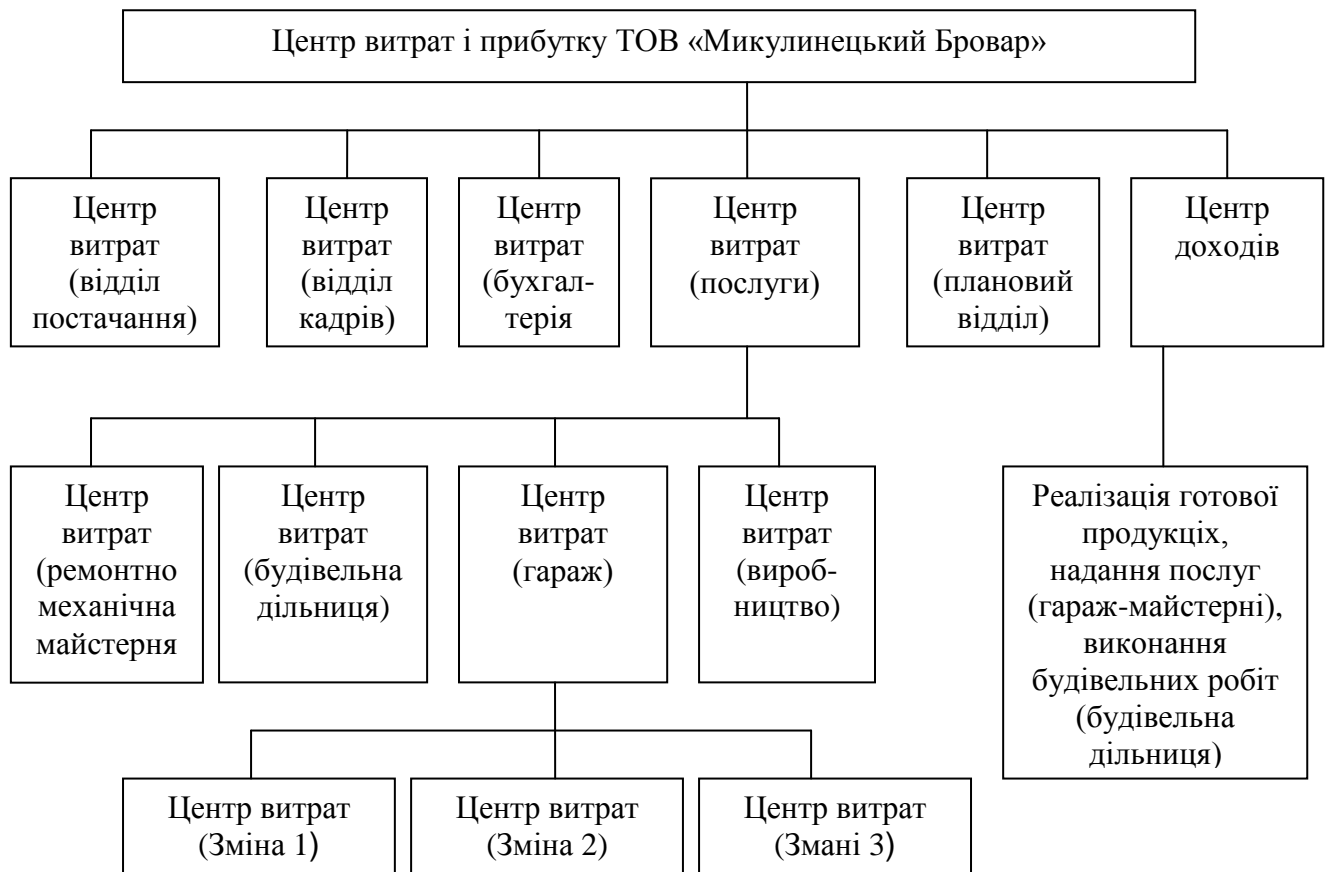


Рис. 2.1. Рекомендована структура центрів витрат і доходів ТОВ «Микулинецький Бровар»

Після цього доцільно встановити більш укрупнені центри відповідальності: другого рівня – у розрізі структурних підрозділів основної (надання послуг), допоміжної (виробництво деталей) та обслуговуючої діяльності (реалізація товарів), третього рівня – у розрізі функціональних відділів, четвертого рівня – в цілому на рівні підприємства.

При цьому доцільно виділити лише один центр доходів – на рівні виробництва продукції (центри доходів з надання послуг і реалізації товарів водночас будуть центрами витрат) і об'єднання центру прибутку та центру інвестицій на рівні усього підприємства. На другому етапі в межах запропонованої ієрархічної структури центрів доцільно встановити персональну відповідальність керівників відповідних підрозділів за результати їх роботи, попередньо згрупувавши центри відповідальності за функціональною ознакою (рис. 2.2).

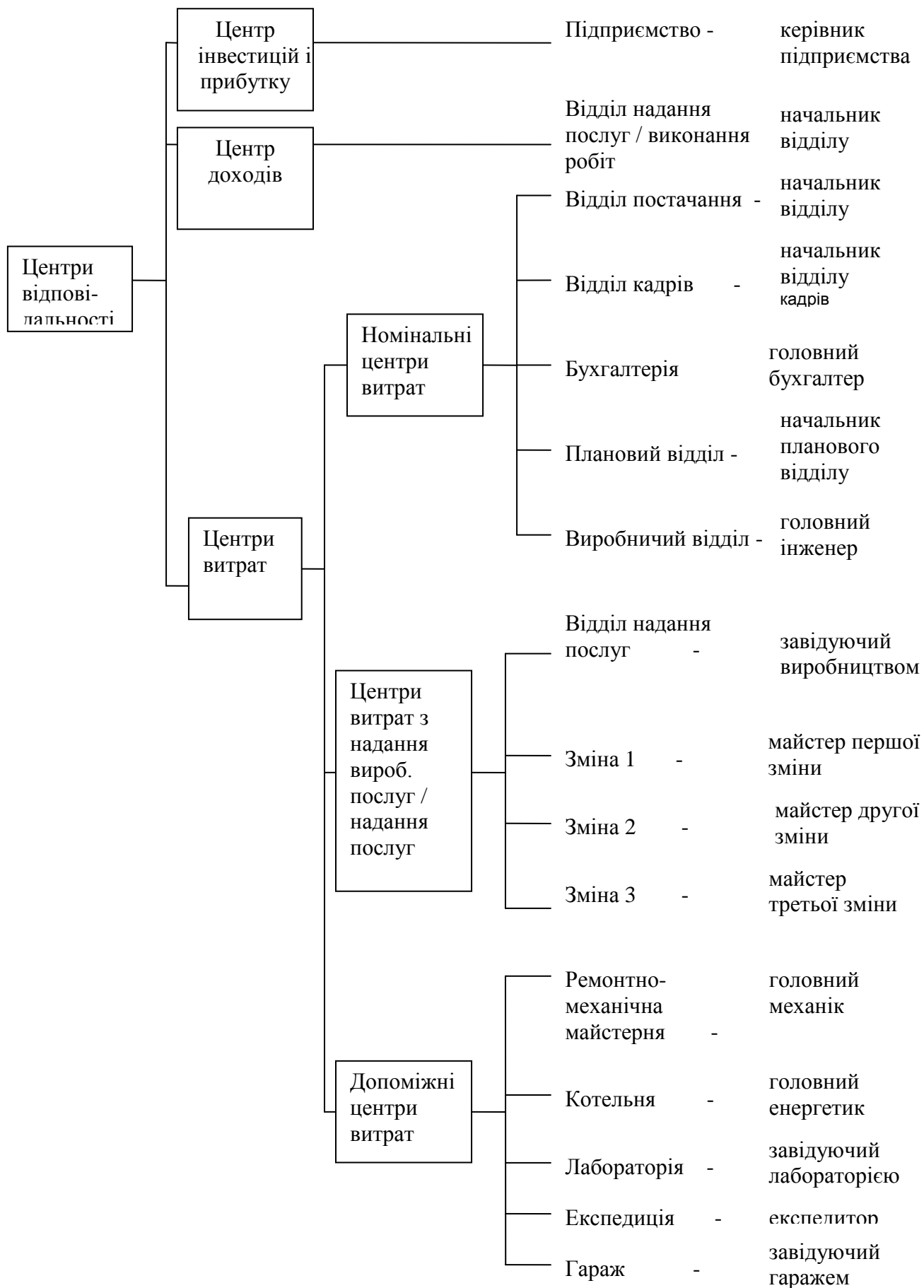


Рис. 2.2. Схема закріплення відповідальності керівників ТОВ «Микулинецький Бровар»

На наступному етапі необхідно закріпити витрати за окремими центрами відповідальності. В основу цього процесу, як справедливо зазначає С. Ф. Голов [29, с.413], покладено принцип контрольованості витрат, згідно з яким витрати центрів відповідальності поділяються на контрольовані і неконтрольовані, а їх керівники несуть відповідальність лише за контрольовані витрати.

Отже, розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень керівників різних рівнів управління ТОВ «Микулинецький Бровар». Витрати, що не контролюються на одному рівні управління, можуть бути контрольованими на іншому (вищому) рівні. Наприклад, загальновиробничі витрати не контролюються на рівні майстра виробничої зміни, але будуть контрольованими на рівні головного механіка чи інженера.

Рекомендований перелік контрольованих витрат на рівні окремих центрів доходів ТОВ «Микулинецький Бровар» є таким:

- з позиції майстрів виробничої зміни: основні матеріали, витрати води, палива та енергії на технологічні потреби, заробітна плата робітників бригади та відрахування на єдиний соціальний внесок від їх заробітної плати;
- з позиції головного механіка: усі прямі і непрямі витрати, пов'язані з основним виробництвом;
- з позиції керівників допоміжних центрів витрат: витрати, понесені на обслуговування основного виробництва;
- з позиції начальника відділу постачання: транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів, витрати на зберігання виробничих запасів та витрати на утримання відділу;
- з позиції керівників інших номінальних центрів витрат: витрати на утримання відділів та управління підприємством;
- з позиції керівника підприємства: усі витрати підприємства.

На рис. 2.3 доцільно навести інформаційно-матричну модель обліку витрат й доходів за центрами відповідальності ТОВ «Микулинецький Бровар».

Центри відповідальності	Центр інвестицій і прибутку	Директор (керівник) підприємства										
	Центр доходів									Начальник відділу надання виробничих послуг		
	Центри витрат	Головний механік				Начальник відділу постачання	Начальник відділу кадрів	Головний бухгалтер	Начальник планового відділу			
		Цех основного виробництва (завідуючий виробництвом)	ремонтно-механічна майстерня (головний механік)	Котельня (головний енергетик)	Будівельна дільниця (Головний інженер)	Відділ постачання	Відділ кадрів	Бухгалтерія	Плановий відділ	Відділ збуту запчастин	Експедиція (експедитор)	Гараж (завідуючий гаражем)
Витрати основного виробництва:												
сировина і матеріали	+											
транспортно-заготівельні витрати					+							
вода на технологічні потреби	+											
паливо та енергія на технологічні потреби	+											
витрати на оплату праці	+											
відрахування на ЄСВ	+											
Загально-виробничі витрати	+											
Витрати допоміжного виробництва		+	+	+								
Витрати на збут										+	+	+
Витрати на управління						+	+	+	+			

Рис. 2.3. Інформаційно-матрична модель обліку витрат за центрами відповідальності ТОВ «Микулинецький Бровар»

Організація ефективної системи обліку витрат й доходів за центрами відповідальності на ТОВ «Микулинецький Бровар» повинна відбуватися у певній послідовності і включати ряд відповідних заходів, а саме: чітке територіальне або функціональне відокремлення центрів відповідальності; встановлення персональної відповідальності керівників центрів за результати їх роботи; закріплення витрат за центрами відповідальності; розробку кошторисів витрат для кожного центру відповідальності; складання внутрішньої звітності про виконання кошторисів витрат; аналіз причин виникнення відхилень фактичних витрат від запланованих та встановлення винних осіб; оцінку діяльності центру відповідальності та його внеску в загальний результат; розробку системи відповідних санкцій до винуватців негативних відхилень; запровадження раціональної системи стимулювання працівників за дотримання кошторисів витрат.

2.2. Методика обліку й оподаткування реалізації продукції, надання послуг та виконання робіт

Бухгалтерський облік реалізації продажу продукції, виконаних робіт і наданих послуг, визначення та відображення в обліку доходів і витрат, податку на додану вартість, а також фінансових результатів від реалізації цінностей є однією з основних, найбільш відповідальних ділянок бухгалтерської роботи. Правильне визначення і відображення в бухгалтерському обліку зазначених показників має велике значення для забезпечення ефективної господарсько-фінансової діяльності підприємства.

В системі обліку на підприємствах надзвичайно цінною є інформація про доходи від реалізації продукції. Реалізація продукції є завершальною стадією циклу кругообігу господарських засобів. В процесі реалізації стабільно працююче підприємство повертає всі витрати на вироблення продукції та її збут, а товар перетворюється в гроші.

При організації обліку готової продукції важливим питанням є визначення її характеру. Готову продукцію за ступенем готовності і технологічної складності (рис.2.4).

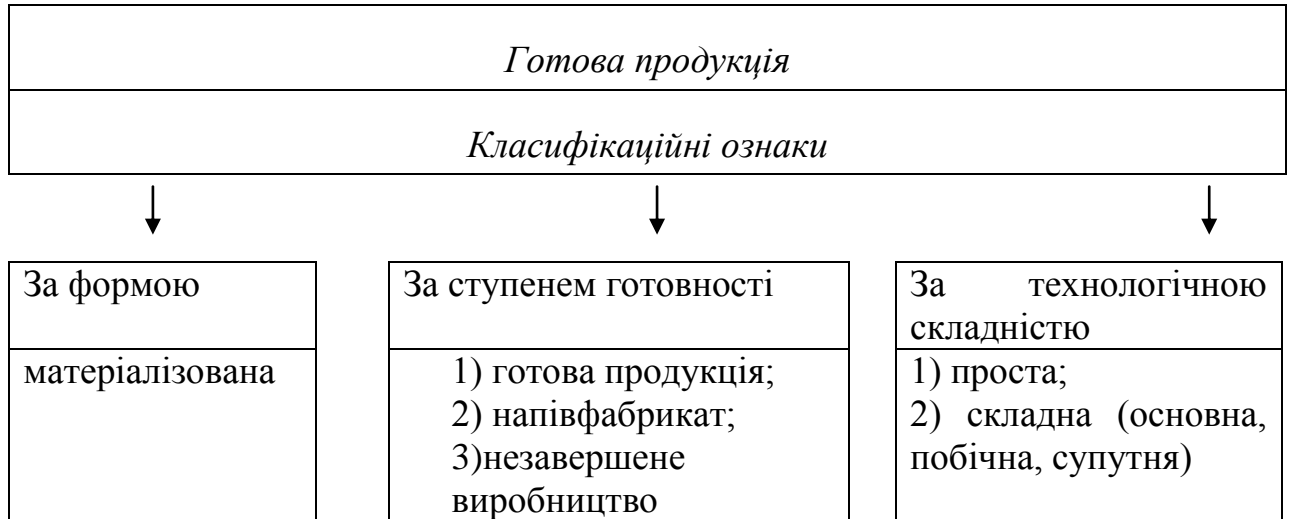


Рис.2.4. Класифікація готової продукції [36, с.134]

За технологічною складністю готову продукцію класифікують на просту і складну. Складна продукція може бути основною, побічною, супутньою. По технічних і інших характеристикам побічна і супутня продукція може не відрізнятися від основної, тому кількісні і якісні параметри визначаються аналогічно основній продукції. Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відвантаженню споживачам. Супутня продукція як початковий елемент виробничого процесу має якісні і кількісні параметри, які повинні отримати вартісну оцінку.

Готова продукція обліковується на підприємстві в місцях зберігання за окремими видами і в встановлених одиницях виміру. Облік її випуску знаходиться під постійним контролем бухгалтерії підприємства, оскільки ритмічність виробництва забезпечує виконання договірних зобов'язань по

відвантаженню продукції покупцям, сприяє забезпеченню своєчасності розрахунків з контрагентами.

Документи на випуск готової продукції щоденно поступають в бухгалтерію, яка веде кількісний і натуральний облік випуску за видами виробів. Після закінчення місяця загальна кількість випущеної продукції оцінюється за фактичною собівартістю. За показниками випуску готової продукції визначається результат роботи підприємства – економія або перевитрати як різниця між фактичною і плановою собівартістю випущеної продукції.

Після завершення виробництва готова продукція поступає на склад, де обліковується за видами і в установлених одиницях вимірювання. Облік готової продукції ведеться в натуральних, умовно-натуральних і вартісних вимірниках. Кількісний облік готової продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар» ведеться в тоннах. Умовно-натуральні вимірники використовуються для узагальнення даних про однорідну продукцію. Випуск продукції з виробництва і передача її на склад, оформляються накладними, відомостями, актами прийому-видачі, в яких указується: дата, склад, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниця вимірювання, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох екземплярах, один з яких для контрагента, а інший – залишається на складі. Кількість виробів, які оприбутковуються на склад, їх вага і об'єм повинні бути достовірно визначені.

Для обліку випуску готової продукції з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції з використанням натуральних і вартісних вимірників. Дані цієї відомості використовуються для контролю за виконанням завдань щодо обсягу виробництва і подальшого відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів впродовж місяця.

Для підвищення контролю за рухом готової продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар» використовують три види складів: склад 1

«Заготівка», склад 2 «Готова продукція», склад 3 «Готова продукція-заготівка». У випадку передачі у виробництво матеріальних цінностей, що зберігаються на складі «Готова продукція-заготівка», комірник оформляє накладну-вимогу, в якій вказується кількість, вид, матеріалу, що відпускається. У встановлені терміни завідувач складом готової продукції здає в бухгалтерію первинні документи, які відображають рух готової продукції. У звіт комірника входить матеріальний звіт (Типова форма №М-19), до якого додаються приймально-здавальні накладні (Типова форма № СЗ-1) і накладні вимоги (форма № М-11), а також видаткові накладні. Для забезпечення своєчасності обліку руху готової продукції в бухгалтерії протягом місяця на основі первинних документів по надходженню і видатків матеріалів ведуть накопичувальні відомості випуску продукції (типова форма № М-14) в натуральних і вартісних вимірниках і накопичувальні відомості відвантаженої продукції [31, с.34-35].

Калькуляція складається на початку місяця і визначає допустимі виробничі витрати на продукцію. В обліку такі калькуляції називаються плановими. Їх складають виходячи з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, витрат праці, використання устаткування і норм витрат щодо організації обслуговування виробництва. На основі цих калькуляцій проводиться оцінка готової продукції за плановою вартістю протягом місяця.

Після того, як фактична собівартість випущеної готової продукції визначена шляхом калькулювання, випуск готової продукції в аналітичному і синтетичному обліку вказується за фактичною собівартістю.

Після визначення фактичної собівартості випущеної продукції в бухгалтерії визначають відхилення фактичної виробничої собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами.

Наступним етапом є визначення виробничої собівартості готової продукції, яку і відображають на рахунках з обліку випуску готової продукції. Синтетичний облік готової продукції ведеться на рахунку 26 «Готова продукція» за первісною вартістю.

Рахунок 26 «Готова продукція» є активним, сальдо дебетове в сумі фактичних витрат, або повної фактичної собівартості відображає кількість готової продукції, яка залишилася на складі на початок місяця: оборот за дебетом відображає надходження за фактичними витратами або повної фактичної собівартості готової продукції на склад з виробництва; оборот за кредитом відображає відпуск готової продукції та її відвантаження покупцям за фактичними витратами.

У ТОВ «Микулинецький Бровар» облік готової продукції ведеться за видами виробленої продукції. Тобто облік передбачає розбивку готової продукції тільки за найменуваннями продукції. Але така схема обліку не дає повного уявлення про рух готової продукції. Адміністрація підприємства не може своєчасно отримувати інформацію про те, який вид продукції за технічними характеристиками користується найбільшим попитом на ринку збуту готової продукції.

У зв'язку з цим неможливо точно скласти виробничу програму і програму збуту підприємства, що в свою чергу може привести до надмірного виготовлення продукції, яка буде незатребувана на ринку. Подібна ситуація може негативним чином позначитися на фінансовому стані підприємства. Тому для підвищення контролю за рухом готової продукції необхідно обліковувати готову продукцію не тільки за видами, а й за технічними характеристиками.

Для здійснення контролю за готовою продукцією як на складі так і в бухгалтерії підприємства, необхідно ввести в аналітичний облік підприємства додаткові субрахунки, на яких готова продукція враховувалася по її технічним особливостям. Завдяки цьому адміністрація підприємства буде мати можливість отримувати додаткову інформацію про потреби ринку у виготовленій продукції.

Прибуток у ТОВ «Микулинецький Бровар» в основному утворюється за рахунок реалізації продукції. Крім того підприємство має інші доходи, які впливають на розмір прибутку. Для обліку доходів, витрат і фінансових

результатів Планом рахунків передбачений окремий клас рахунків: клас 7 «Доходи і результати діяльності», клас 9 «Витрати діяльності». На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів, обов'язкових платежів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати». Всі доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79.

Для обліку реалізації готової продукції, товарів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут». Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також знижки, надані покупцям, інші, що вираховуються з доходу і обліковуються на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Він має такі субрахунки: 701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 704 «Вирахування з доходу».

За кредитом субрахунків 701-703 відображається одержання з доходу, за дебетом, належна сума непрямих податків, суми, які отримані підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій, списання у порядку закриття на рахунок 79.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством). При реалізації продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» використовує метод нарахування, який полягає в тому, що реалізацію відображають у момент відпуску товарів покупцю незалежно від термінів оплати. Наведемо етапи та порядок ведення обліку готової продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар» і рух первинних документів на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Рух первинних документів з обліку готової продукції на підприємстві [32, с.114].

Документальне оформлення операцій з реалізації готової продукції на досліджуваному підприємстві здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: юридичним чи фізичним особам. Реалізація робіт (послуг) оформляється актами на виконані роботи. Якщо реалізують продукцію юридичним особам, товарно-транспортні накладні виписують на основі їхніх доручень. Товарно-транспортні накладні виписують у трьох примірниках,

коли доставка продукції покупцеві проводиться без залучення транспортних засобів інших підприємств, та в чотирьох – якщо перевезення продукції здійснюється залученим автотранспортом. Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – за залученого автотранспорту) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Після доставки продукції покупцеві один примірник залишається в нього, а один чи два із позначками про прийняту покупцем продукцію повертають водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію. Якщо використовувався залучений автотранспорт, четвертий примірник товарно-транспортної накладної залишається у водія і додається до подорожнього листа вантажного автомобіля, а потім його здають у бухгалтерію автотранспортного підприємства, де пред'являють рахунки на транспортні послуги продавцеві чи покупцеві, залежно від того, хто з них замовляв такі послуги.

Товарно-транспортні накладні є уніфікованими та спеціалізованими залежно від того, який вид продукції реалізовується. Проте, незалежно від цього, в кожній товарно-транспортній накладній потрібні обов'язкові реквізити, які тією чи іншою мірою є найважливішими, насамперед, це дата доставки продукції [19, с.22].

Однак, такий реквізит у товарно – транспортній накладній відсутній, що, на нашу думку, не можна вважати нормальним явищем. Дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, не завжди збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за даними товарно-транспортних накладних не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок продукції покупцям. Тим більше, що часто останні за систематичної реалізації (щоденної чи навіть кількаразової протягом дня) виписують на прийняту продукцію власні приймальні квитанції, об'єднуючи в них дані

декількох товарно – транспортних накладних. До того ж, у зв'язку із цим, можуть виникнути суперечки щодо термінів поставки, а за реалізації продукції, на котру встановлено сезонні ціни, навіть збитки, якщо частина продукції буде відправлена в одному періоді, а оплачена за цінами, що існували в іншому. Тому, вважаємо, у центрах відповідальності (складах) підприємства необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються із вказаними під виписування товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, водночас із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дієвий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

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

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

Проте, на практиці нерідко виникають розбіжності між даними продавця та покупця як за масою (кількістю) відправленої в реалізацію продукції, так і за її якістю. В цих випадках необхідно негайно скласти акт про розходження. Варто пам'ятати, що зафіксувати розходження значно легше, ніж встановити причини їхнього виникнення. Щодо якісних параметрів реалізованої продукції, як правило, за даними продавця та покупця надто важко довести,

внаслідок чого виникли розбіжності, особливо тоді, коли повторні аналізи не виконували у незалежних лабораторіях.

Поряд з реалізацією готової продукції підприємство надає послуги (у тому числі ресторанного сервісу) та виконує роботи (з використанням вантажної та будівельної техніки) як своїм працівникам, так і на сторону. Для обліку доходів, пов'язаних з такою діяльністю, використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», рахунок 23 «Виробництво» та субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Основним первинним документом обліку доходів ТОВ «Микулинецький Бровар» на сьогодні при використанні методу визнання «вимірювання та оцінка виконаних підрядних робіт» є «Акт приймання виконаних підрядних робіт» (типова форма №КБ-2в) і «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» (типова форма № КБ-3).

Проаналізувавши структуру цих документів, ми робимо висновок, що вона вимагає вдосконалення. Так зокрема в акті за формою № КБ-2в в розшифровку прямих витрат, крім вартості матеріалів і заробітної плати, необхідно ввести «інші прямі витрати» як одну із типових калькуляційних статей собівартості будівельно-монтажних робіт. «Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд» недоцільно виділяти окремим рядком в цьому документі, оскільки в складі загально виробничих витрат відображається амортизація (зношення) тимчасових (нетитульних) споруд. Через це має місце подвійне відображення одних і тих же витрат.

Щодо зведення і розбирання тимчасових титульних споруд, які є власністю замовників, то витрати на проведення таких робіт можна відображати за цими ж калькуляційними статтями, що й витрати на будівництво основних об'єктів.

Оскільки адміністративні витрати відповідно до п. 15 П(С)БО 18 «Будівельні контракти» можуть в окремих випадках включатися в собівартість будівельно-монтажних робіт, то їх теж доцільно виділити окремою статтею. Назву рядка «Разом вартість будівельно-монтажних робіт», ми вважаємо,

більш обґрунтовано було б змінити на таку: «Разом собівартість будівельно-монтажних робіт», оскільки в попередніх рядках перераховуються складові собівартості об'єктів будівництва, а не їх вартості.

Окремим рядком в Акті доцільно виділити і «витрати на збут» (витрати на рекламу, підготовка об'єкта до здачі тощо). На нашу думку, вимагає вдосконалення також структура Довідки про вартість виконаних підрядних робіт за формою №КБ-3, яка є обов'язковим первинним документом з обліку розрахунків із замовниками незалежно від форм їх власності і джерел фінансування будівництва.

Так зокрема з метою забезпечення співставності показників двох вищеназаних первинних документів дані про вартість будівельно-монтажних робіт необхідно розшифрувати таким чином:

- собівартість будівельно-монтажних робіт всього, в тому числі адміністративні витрати;
- прибуток.

Управлінський облік доходів від основної діяльності повинен здійснюватися в розрізі тих же об'єктів, що й облік витрат з метою їх зіставлення та дотримання відповідного принципу організації бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що виникає проблема у відображенні в обліку штрафних санкцій, виставлених замовникам за невиконання умов договору підряду. ТОВ «Микулинецький Бровар» відображає їх як дохід за будівельним контрактом за кредитом рахунка 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки». На нашу думку, правильнішою є методика відображення їх у складі субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», оскільки такі штрафні санкції є, по суті, претензіями за будівельними контрактами, які входять до доходу від основної діяльності відповідно до п. 10 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». Відображення претензій за будівельним контрактом в складі доходу від основної реалізації дасть можливість більш точно визначити фактичний результат від здачі окремих об'єктів будівництва замовникам.

Завершальним етапом обліку готової продукції (робіт, послуг) є формування звітності підприємстві. Фінансові результати діяльності підприємства відображаються у Звіті про фінансові результати.

Чистий дохід підприємства відображається в рядку 2000 «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати показується. Визначається він шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції непрямих податків, в даному випадку ПДВ.

При заповненні рядка 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» необхідно керуватися вимогами як П(С)БО №9 «Запаси», так і П(С)БО №16 «Витрати».

Основною проблемою при складанні Звіту про фінансові результати, є відображення в ньому нарахованого податку на прибуток. Це пов'язано з тим, що «бухгалтерський» податок на прибуток може істотно відрізнятись від «податкового» податку на прибуток. Для підвищення точності та уникнення спотворення звітності підприємства, необхідно в Звіті про фінансові результати вказувати суму «податкового» податку на прибуток.

2.3. Автоматизація обліку та оподаткування реалізації продукції (робіт, послуг)

В «BAS Бухгалтерія» автоматизовано облік операцій надходження та реалізації товарів і послуг, включаючи оптову, комісійну та роздрібну торгівлю. Усі операції оптової та комісійної торгівлі обліковуються в розрізі договорів із покупцями та постачальниками. Відображаючи реалізацію товарів у програмі, легко можна виписати рахунок на оплату, оформити накладні та рахунки-фактури. Крім того, автоматизовано відображення повернень товарів від покупця до постачальника. Також ведеться облік зворотної багаторазової тари як особливого виду товарно-матеріальних

цінностей. Для роздрібно́ї торгівлі підтримуються технології роботи як з автоматизованими, так і з неавтоматизованими торговельними точками.

В програмі використовуються документи, які оформляють відносини з покупцями та замовниками: відпуск товарів та послуг, оформлення повернення товарів.

Основними перевагами «BAS Бухгалтерія» є: – легке засвоєння програми, тому що робочі місця бухгалтерів згруповані за розділами обліку, і від графічно наочної схеми документообігу легко перейти до заповнення необхідних довідників, перегляду журналів та введення в них нових документів, отримання звітності;

- облік операцій надходження й реалізації товарів і послуг ведеться автоматизовано. При продажу товарів виписуються рахунки на оплату, оформляються накладні й податкові накладні. Всі операції по оптовій торгівлі враховуються в розрізі договорів з покупцями і постачальниками;

- проведення аналізу фінансових результатів діяльності дозволяє оперативно виявити фактори впливу, визначити систему регуляторів, за допомогою яких можливе прийняття визначальних впливових рішень щодо оптимізації діяльності сільськогосподарського підприємства.

Перш ніж приступити до оформлення документів, необхідно розглянути механізм ціноутворення. У BAS передбачено можливість зазначати декілька варіантів цін для довільної номенклатури. Щоб скористатися цією можливістю, перш за все потрібно заповнити довідник «Типи цін номенклатури». Цей довідник призначено для зберігання різних типів цін (заповнюється довідник користувачами самостійно). У ньому для кожного вид цін вказується валюта, метод та порядок заокруглення (рис. 2.7).

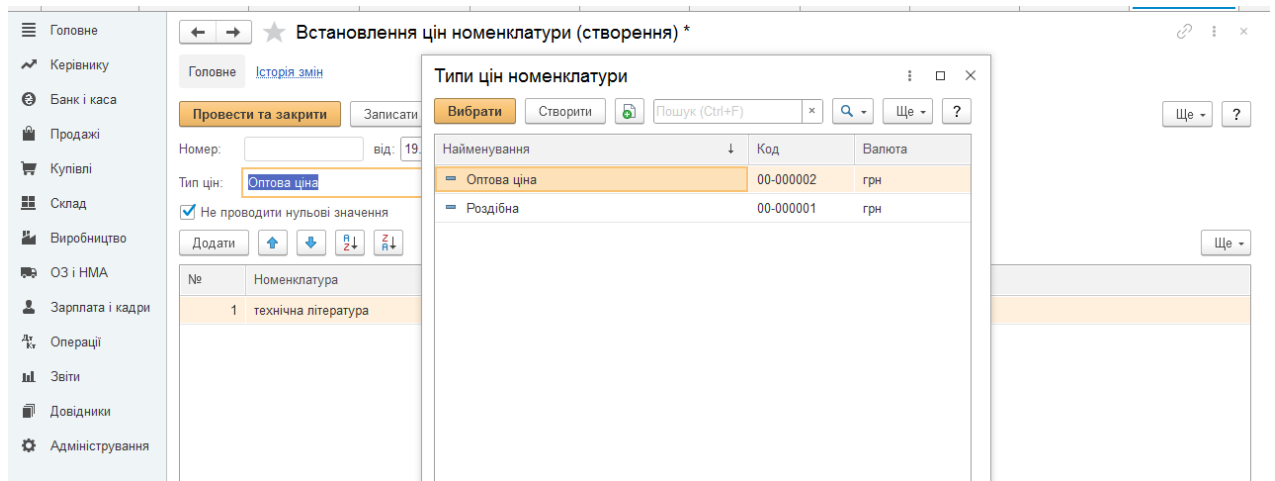


Рис. 2.7. Заповнення довідника «Типи цін номенклатури» в програмі «BAS Бухгалтерія»

Для кожного виду ціни можливо зазначити будь-яку валюту (реквізит «Валюта ціни за замовчуванням»). На етапі виписування документів реалізації (рахунки, накладні) ці ціни будуть перераховані за поточним курсом НБУ у зазначеній валюті документу. Крос-перерахунок з однієї іноземної валюти в іншу здійснюється через курс гривні.

Порядок округлення може бути задано довільно для кожного типу ціни. Задається він у реквізиті «Метод округлення». Округлення цін товарів може здійснюватися у більший чи менший бік. Зокрема, якщо обрано метод округлення «Завжди у велику сторону», то за точності округлення 0,05 ціну реалізації 0,17 грн. буде заокруглено до 0,20 грн. Якщо вибрано метод округлення «За арифметичними правилами», то ціна товару 0,17 грн. за методу округлення 0,05 буде заокруглено до 0,15 грн.

Також передбачено можливість зберігання цін, що включають податок на додану вартість. Для цього в діалоговому вікні включаємо параметр «Ціни включають ПДВ».

Тип ціни (оптова, роздібна) є своєрідною сполучною ланкою, він пов'язує документ з цінами, установленими для переліченої в ньому номенклатури на дату створення документа. Щоб установити створені типи

цін для певної номенклатури, використовують документ «Встановлення цін номенклатури».

Документ «Встановлення цін номенклатури» (головне меню програми «Операції - Документи») призначено для документального фіксування зміни відпускних цін. Особливо цей документ зручний для групового встановлення цін, оскільки за допомогою одного документа «Встановлення цін номенклатури» можна зафіксувати багато відпускних цін, що використовуються підприємством. Насамперед необхідно створити новий документ, натиснувши кнопку «Додати» на панелі вікна або ж увівши його на підставі документа «Надходження товарів та послуг».

У полі «Тип цін» із однойменного довідника вибираємо потрібний тип ціни, який будемо задавати для переліченої нижче номенклатури. На рис. 3.3.2 вибрано тип цін «Оптова», отже, ціни, зазначені в документі, будуть розраховуватися за правилами розрахунку, заданими для типу ціни «Оптова», а саме включатимуть ПДВ та округлятимуться до 0,01.

№	Номенклатура	Ціна	Валюта
1	технічна література	256,00	грн
2	технічна література	222,00	грн

Рис.2.8. Присвоєння типів цін матеріалам на складі в програмі «BAS Бухгалтерія»

Для автоматичного заповнення табличної частини документа можна скористатися кнопкою «Заповнити», вибравши один із запропонованих варіантів заповнення. Як бачимо на рис. 2.8 програма пропонує кілька варіантів автоматичного заповнення. Як правило, варіанти заповнення починаються зі слів «Заповнити...» або «Додати...», якщо у випадному меню вибрано пункт «Заповнити...», таблична частина документа очищується та заповнюється заново відібраними позиціями. Якщо ж вибрано пункт «Додати...», то у табличній частині документа до вже наявних записів додаються вибрані позиції.

При цьому можливі різні варіанти заповнення:

«Заповнити за номенклатурою» — табличну частину буде заповнено з довідника «Номенклатура» всіма позиціями, що в ньому містяться;

«Заповнити за групою номенклатури» – табличну частину буде заповнено товарами, що належать до конкретної групи номенклатури довідника «Номенклатура»;

«Заповнити за цінами номенклатури» – табличну частину буде заповнено значеннями цін із реєстру відомостей «Ціни номенклатури», визначеними на даті оформлення документа відповідно до встановленого відбору;

«Заповнити за надходженням» – табличну частину документа буде заповнено тими товарами та цінами, які визначено у документі надходження. Таке заповнення можливе лише у випадку, якщо у документі надходження зазначено тип цін контрагента. При цьому відповідність між цінами контрагента та цінами підприємства визначається так само, як у попередньому випадку.

Серед запропонованих варіантів заповнення окремо виділяється пункт «Оновити за цінами номенклатури». Вибравши його, можна оновити табличну частину документа відповідно до останніх записів у реєстрі відомостей «Ціни номенклатури».

При виборі будь-якого з цих способів відкривається додаткове діалогове вікно, в якому можна вибрати номенклатурні позиції та типи цін, за якими буде здійснюватися заповнення табличної частини документа. Також для заповнення нового документа номенклатурою зручно використовувати кнопку «Підбір». Заповнивши табличну частину списком номенклатури та вказавши ціни, проводимо документ. При проведенні документа інформація про ціни записується до реєстру відомостей «Ціни номенклатури» за кожною позицією номенклатури. Для цього можна створити новий документ «Встановлення цін номенклатури», заповнивши табличну частину потрібними позиціями ТМЦ та натиснувши кнопку «Змінити».

У верхньому лівому полі вікна вказують дію, яку необхідно виконати: «Додати з документа» - дозволяє копіювати до табличної частини поточного документа табличну частину документа іншого виду. При виборі цієї дії потрібно вказати вид документа, з якого необхідно додати номенклатурні позиції до табличної частини документа. Після вибору виду документа відкривається список документів, з якого потрібно вибрати конкретну копію документа. Цією обробкою зручно користуватися також у тому випадку, якщо необхідно об'єднати в одному документі кілька табличних частин документів інших видів. Копіювання табличної частини провадиться за таким алгоритмом: для кожної номенклатурної позиції у табличній частині вибраного документа перевіряється: чи є така сама номенклатурна позиція у табличній частині вихідного документа. Якщо немає, то вона додається, якщо є, то збільшується кількість вихідної позиції. Ціни для нової позиції встановлюються відповідно до того типу цін, який задано у поточному документі;

«Змінити ціни на %» – дає можливість змінити ціни номенклатурних позицій на певний відсоток. Величина процента задається користувачем/Якщо процент з мінусом, відбувається зменшення ціни;

«Встановити ціни за типом» — дає можливість встановити значення цін за позначеними позиціями номенклатури відповідно до обраного

користувачем типу цін. Цю дію зручно застосовувати у разі, якщо необхідно для різних позицій у табличній частині документа встановлювати різні типи цін. Наприклад, частина позицій в одному документі продається за оптовими цінами, а частина позицій — за дрібнооптовими цінами;

— «Округлити ціни до» – дозволяє зменшити чи збільшити точність визначення цін на позиції номенклатури. Точність можна варіювати від 0,01 до 100.

Першим документом для відображення операцій з реалізації товарів, робіт, послуг у програмі призначень «Рахунок-фактура», який не формує жодних рухів та проводок. Він використовується тільки для формування друкованої форми рахунка. Тому створювати цей документ є сенс у разі, якщо на підприємстві розрахунки з контрагентами здійснюються за допомогою рахунків на оплату,

Для документа «Рахунок-фактура» передбачено введення на підставі документів оплати та відвантаження. Але при цьому просто копіюватимуться сума і товарний склад рахунка, без урахування оформлених раніше оплат або відвантажень в межах цього рахунка. При цьому документ «Рахунок-фактура» через механізм «введення на підставі» створити не вийде. Документ містить три закладки - «Товари», «Тара», «Послуги» (рис. 2.9).

Рахунок на оплату покупцю ДС00-000002 від 24.10.2022 12:44:00

Номер: ДС00-000002 від: 24.10.2022 12:44:00 Банківський рахунок: UA212500000000260033344455, ПАТ «РАЙФФАЙЗЕН Е

Контрагент: ТОВ «Трембіга» [Ціна включає ПДВ, Автоматичний розрахунок ПДВ](#)

Договір: Новий

Товари (2) | Послуги | Додатково

N	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ	% ПДВ	Сума Г
1	Пиво "Микулін" 0,5	460,000	шт	1,000	36,60	16 836,00	20%	
2	Пиво "Троян" 0,5	540,000	шт	1,000	34,16	18 446,40	20%	

Рис. 2.9. Формування Рахунку-фактури на ТОВ «Микулинецький Бровар» в програмі «BAS Бухгалтерія»

Основний документ, яким оформляється продаж ТМЦ. Документ «Реалізація товарів, послуг» (рис. 2.10) (головне меню програми «Продаж») передбачає два види операцій:

«Продаж, комісія» – оформляються операції з продажу чи передачі на комісію ТМЦ. При цьому відвантажуватися може одночасно і власний товар, і одержаний від комітента на комісію; «Обладнання» — оформляється продаж обладнання (не введених в експлуатацію оборотних активів з рахунку 15).

N	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ	%ПДВ	Сума Г
1	Пиво "Микулин" 0,5	460,000	шт	1,000	36,60	16 836,00	20%	
2	Пиво "Троян" 0,5	540,000	шт	1,000	34,16	18 446,40	20%	

Рис. 2.10. Оформлення реалізації товарів на ТОВ «Микулинецький Бровар» в програмі «BAS Бухгалтерія»

Якщо підприємство продає товари, вибирається операція «Продажа, комісія», а що саме оформляється – продаж товару або передача на комісію – визначатиметься за умовами договору з контрагентом. У шапці документу вказуються контрагент та договір, а також склад, з якого реалізуються товари (якщо ввести документ на підставі «Рахунки-фактури», то ці реквізити і табличні частини відповідних закладок буде автоматично заповнено).

Аналогічно до операцій оприбуткування у документах реалізації вказуються параметри операцій із значеннями за замовчуванням (рахунок обліку матеріальних цінностей, схема їхньої реалізації), у випадку їхнього попереднього не вказування. За необхідності параметри конкретних господарських операцій можна змінювати вручну. Значення цін реалізації до

документа також підставляється за умовчанням: або відповідно до типу цін, зазначеного у договорі з контрагентом, або з налаштувань користувача (головне меню програми «Сервіс – Налаштування користувача – Основний тип цін продажу»). При цьому тип цін завжди можна змінити як уручну, так і скориставшись одним із таких способів. Якщо необхідно змінити тип ціни для всього документа, слід користуватися механізмом «Ціни та валюти». Якщо ж тип цін необхідно змінити для всіх або частин номенклатурних позицій, клацаємо по кнопці «Змінити». Як ви пам'ятаєте, за її допомогою відкривається обробка табличної частини документа.

Для реєстрації факту надання послуг іншим організаціям у документі «Реалізація товарів» призначено закладку «Послуги» (рис. 2.11). Послуги записані до того ж довідника «Номенклатура», що й решта ТМЦ, для їхнього обліку використано той самий механізм.

The screenshot displays the 'Послуги' (Services) form in the 'Номенклатура' (Nomenclature) section of the 'BAS Бухгалтерія' software. The interface includes a left sidebar with navigation options like 'Головне', 'Керівнику', 'Банк і каса', 'Продажі', 'Купівлі', 'Склад', 'Виробництво', 'ОЗ і НМА', 'Зарплата і кадри', 'Операції', 'Звіти', 'Довідники', and 'Адміністрування'. The main form area has a top navigation bar with 'Головне', 'Ціни номенклатури', 'Правила визначення рахунків обліку', 'Специфікації номенклатури', and 'Коди номенклатури для ПН'. Below this are buttons for 'Записати та закрити', 'Записати', and 'Створити на підставі'. The form fields are: 'Група: Услуги', 'Найменування: Транспортування', 'Повне найменування: послуги ксерокса', 'Послуга: [checked]', 'Базова одиниця: шт', and 'Код: 00-00000048'. There are also tabs for 'Основні', 'Одиниці виміру', and 'Рахунки'. The 'Облік ПДВ' section includes fields for '% ПДВ:', 'Пільга по ПДВ:', 'Код пільги з ПДВ (згідно з Довідниками податкових пільг):', and 'Код для ПН (по-умовч.):'. There are also checkboxes for 'Вимірюється в сумовому виразі' and 'Оподатковується акцизним податком в роздробі', and a field for 'Стаття декларації акцизного податку:'. The 'Облік виробництва' section is partially visible at the bottom.

Рис. 2.11. Створення виду послуги в «BAS Бухгалтерія»

На закладці «Рахунки обліку розрахунків» заповнюються «Рахунок обліку розрахунків з контрагентом» та «Рахунок обліку розрахунків з

авансів». Рахунки заповнюються відповідно до рахунків, які було задано за умовчанням для шкірного контрагента в реєстрі відомостей «Рахунки обліку розрахунків з контрагентами». За потреби користувач може змінити кореспонденцію рахунків.

На закладці «Додатково вводять інформацію, якої не вистачає та яка буде потрібна для заповнення друкованої форми Акту про надання послуг. Якщо покупець отримує товар за довіреністю, на цій закладці можна запровадити серію, номер та дату виписування довіреності, а також інформацію про особу, яка отримала ТМЦ.

Операцію, сформовану документом, наведено на рис. 2.12.

Головне | Керівнику | Банк і каса | Продажі | Купівлі | Склад | Виробництво | ОЗ і НМА | Зарплата і кадри | Операції | Звіти | Стандартні і регламентовані звіти | Адміністрування

← → ☆ послуги (Номенклатура) *

Головне | Ціни номенклатури | Правила визначення рахунків обліку | Специфікації номенклатури | Коди номенклатури для ПН | Ще...

Записати та закрити | Записати | Створити на підставі ▾

Група: Послуги

Найменування: Транспортування продукції Код: 00-00000050

Повне найменування: Транспортування продукції

Послуга:

Базова одиниця: км Кілометр

Реалізація товарів і послуг 3 від 24.06.2022 12:00:01

Друк | українською мовою | Копій: 1

Виконавцем були виконані наступні роботи (надані такі послуги):

№	Найменування робіт, послуг	Кіл-сть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Транспортування продукції	25	км	12,00	300,00
				Всього:	300,00
				Сума ПДВ:	60,00
				Всього із ПДВ:	360,00

Загальна вартість робіт (послуг) склала без ПДВ Триста гривень 00 копійок, ПДВ Шістдесят

Рис. 2.12. Відображення надання послуг (виконання робіт) на ТОВ «Микулинецький Бровар» в автоматизованому режимі

В операції кілька проводок щодо списання собівартості проданих ТМЦ, реєстрації доходу від реалізації робіт (послуг), а також з ПДВ. У податковому обліку на витрати господарської діяльності списано собівартість реалізованих ТМЦ та відображено дохід, отриманий підприємством. Також документ

реєструє рух у таких реєстрах накопичення, як «Продаж податковий облік», «Очікуваний та підтверджений ПДВ продажів».

Натиснувши на кнопку «Друк», можна отримати друковані форми «Акт про надання послуг» та «Витратна накладна». Інформація із закладки «Послуги» відображається у друкованій формі Акту, а дані із закладок «Товар», «Обладнання», «Тара» відображаються у видатковій накладній, зворотна тара виводиться на друк у окремій таблиці. Документ дає також великі можливості щодо повторного використання наявної у ньому інформації. З екранної форми документа введенням на підставі можна сформувані пов'язані з ним документи.

Висновки до розділу 2

1. Для правильної та ефективної організації обліку реалізації готової продукції (робіт, послуг) за центрами відповідальності необхідно враховувати організаційні і технологічні особливості діяльності підприємства, а також децентралізувати систему управління доходами та витратами, що дасть можливість отримувати більш точну інформацію про їхню сутність та причини виникнення, оперативно реагувати на зміни в господарській діяльності. Конкретизація відповідальності за отримані доходи та прибутки є ефективним засобом контролю, який, в свою чергу, є важливим та необхідним елементом чіткого і своєчасного прийняття управлінських рішень. Організація системи обліку на підприємствах за центрами відповідальності у поєднанні з ефективною системою стимулювання працівників забезпечить контроль за ефективною роботою окремих структурних підрозділів та сегментів, підвищить точність та ступінь деталізації облікових даних і звітності, а також забезпечить високі результати діяльності та надійний фінансовий стан підприємства.

2. При організації обліку реалізації продукції велике значення приділяється первинним документам. Однією з проблем, яка виникає на цій стадії, є відображення в документах руху готової продукції на підприємстві. Це обумовлюється тим, що контроль за рухом готової продукції є гарантом успішної роботи підприємства. Розкриваються особливості побудови документообігу по руху готової продукції в підприємствах. У роботі розроблена схема побудови обліку відвантаження (реалізації) готової продукції, застосування якої дозволяє звести до мінімуму об'єм облікової інформації і підвищити контроль з боку адміністрації за рухом готової продукції.

Також запропоновано вдосконалення типових форм документів з обліку підрядних робіт дозволять уникнути подвійного відображення одних і тих же витрат, забезпечать співставність показників двох первинних документів (Акт приймання виконаних підрядних робіт і Довідка про вартість виконаних підрядних робіт), нададуть можливість замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною «витрати плюс», а відображення претензій за будівельним контрактом в складі доходу від основної реалізації дасть можливість більш точно визначити фактичний результат від здачі окремих об'єктів будівництва замовникам.

3. Визначені особливості побудови фінансового обліку реалізації готової продукції в підприємствах відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Дані рекомендації щодо удосконалення побудови синтетичного і аналітичного обліку в малих підприємствах. Рекомендовано вести облік доходів і фінансових результатів за видами продукції, що випускається і реалізовується. Для обліку витрат по елементах рекомендовано використовувати рахунки класу 8, для обліку виробничої собівартості готової продукції рахівниць – 23 «Виробництво». Відображення в обліку і звітності фінансових результатів діяльності підприємства особливих удосконалень не вимагають у зв'язку із впровадженням нових форм звітів.

Розкриті особливості застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку для автоматизації обліково-аналітичних операцій з реалізації продукції, надання послуг, виконання робіт. Їх використання дозволить збільшити контроль за фінансовим станом підприємства, полегшить облікову роботу унаслідок її автоматизації, дозволить перейти на електронне документування та документообіг в ТОВ «Микулинецький Бровар».

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Інформаційна база аналізу і аудиту процесу реалізації

Військові та пандемічні виклики, трансформація економіки країни, розвиток малого бізнесу, активізація міжнародних економічних відносин зумовлюють потребу в удосконаленні обліку як складової частини формування облікової інформації, використовуваної для аналізу та аудиту процесу реалізації.

Менеджмент підприємства потребує повної, оперативної, неупередженої та релевантної інформації про факти господарської діяльності, їхній характер і особливості, про наявність та реалізацію матеріальних ресурсів, про фінансові результати за результатами процесу реалізації. Базовим джерелом такої інформації є облікові дані у формі перманентного інформаційного потоку про фінансово-господарську діяльність підприємства. Ресурси, які беруть участь в утворенні такого потоку, можна класифікувати на нормативно-довідкові та облікові.

До нормативно-правових ресурсів інформаційного забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації відносяться нормативно-правові документи. Нормативно-правове забезпечення наведених економічних систем – це систематизована сукупність нормативно-правових документів вищих гілок державної влади, Мінфіну України, інших міністерств та відомств, у відомстві яких перебуває регламентування обліку, аналізу й аудиту, а також, кожного індивідуального підприємства, що визначають повноцінне функціонування та динамічний розвиток фінансово-господарської діяльності та соціально-економічних процесів.

До базових видів нормативно-правового забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації доцільно відносити: «Закони України «Про бухгалтерський

облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну контрольно-ревізійну службу», «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про державну податкову службу України»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабміну України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині реалізації), 15 «Дохід», 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 18 «Дохід», 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо)» [32].

Слід зауважити, що нормативно-правова основа аналізу й аудиту процесу реалізацію в Україні розроблена недостатньо, порівняно, наприклад, з нормативно-правовою базою аналізу виробничих витрат. При цьому необхідно врахувати, що в Україні функціонують понад тридцять міністерств, відомств, інституцій та служб, які здійснюють контрольні функції щодо процесу реалізації. Як висновок, у нас присутні комерційні інституції, які не зацікавлені у дієвому державному контролі за процесом реалізації, що призводить до активної корупції та неефективному державному економічному регулюванню.

На сьогодні актуальна потреба у трансформації та удосконаленні системи аналізу й аудиту процесу реалізації, формуванні системи громадського контролю за перебігом системних реформ у галузі економіки й суспільства, покращенні умов та оптимізації витрат на перегляд структури внутрішнього

аудиту та аналізу процесу реалізації для аудиторських цілей, а також підтримання їх в належному стані.

Актуальні систематизації нормативно-правових документів, які регламентують аналіз й аудит процесу реалізації згруповано у рис. 3.1.

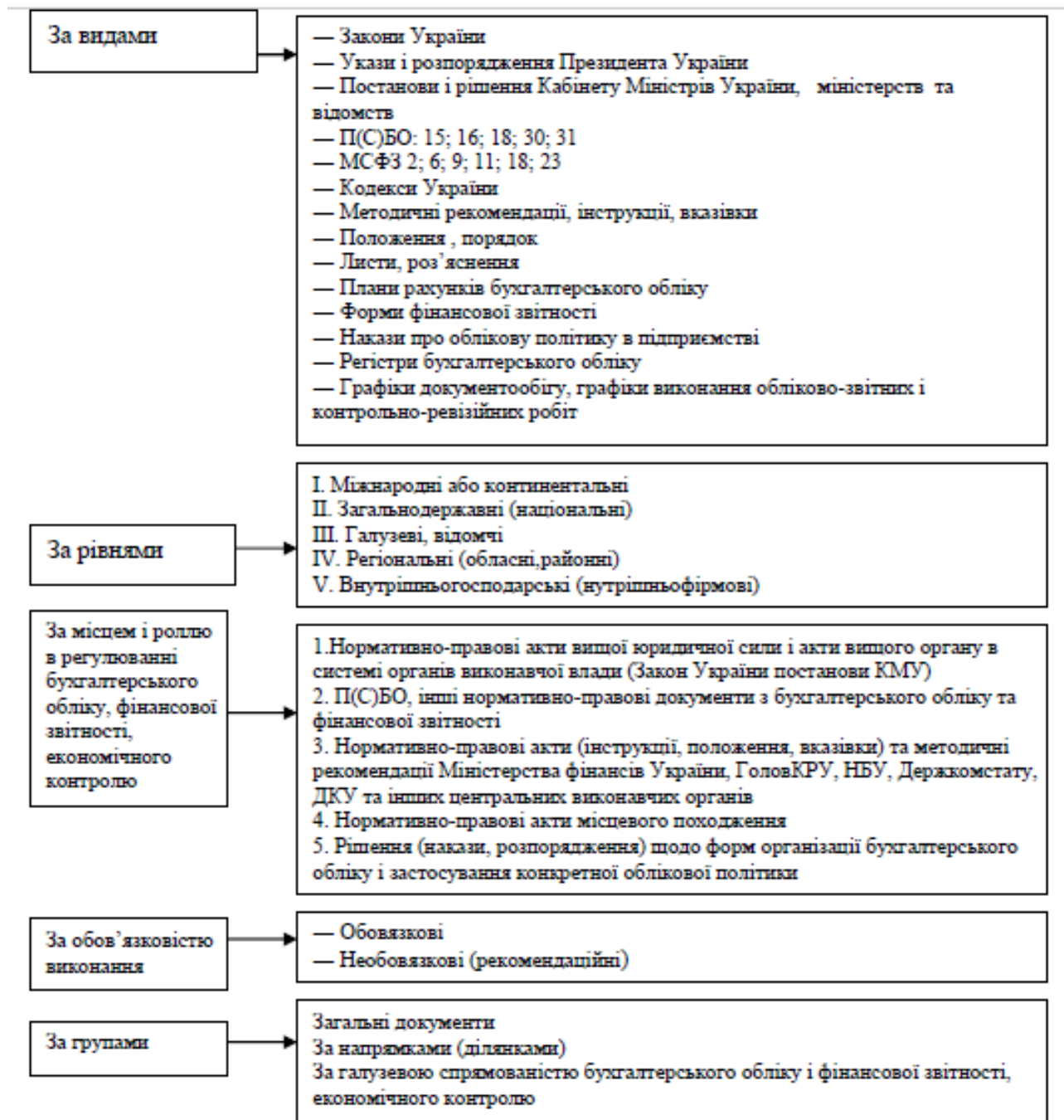


Рис. 3.1. Систематизація нормативно-правового забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації

Доцільно виокремити п'ять основних класифікаційних критеріїв нормативно-правового забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації: вид; рівень; місце й роль в реформуванні та регламентуванні обліку, внутрішньої та зовнішньої звітності, аудиту, аналітичних розрахунків; обов'язковість до виконання; групи.

Щодо покращення нормативно-правових документів України у частині аналізу й аудиту процесу реалізації доцільно виконати наступні організаційні дії:

- здійснити всеохоплюючу інвентаризацію актуальних нормативно-правових національних та зарубіжних документів, пов'язаних з обліком, аналізом і аудитом процесу реалізації для ідентифікації фактів взаємного дублювання й неузгодження положень цих документів;

- періодично (щомісячно, щоквартально чи щорічно) поновлювати довідково-інформаційне забезпечення підприємства щодо обліку, аналізу, аудиту, оподаткування процесу реалізації;

- рекомендовано директорам, головним бухгалтерам, старшим менеджерам, контролерам-ревізорам, внутрішнім та зовнішнім аудиторам, вченим, які працюють з нормативно-правовими документами України щодо аналізу та аудиту процесу реалізації здійснювати робочі нотатки виявлених неточностей й помилок, суперечності наведених документів та формувати власні рекомендації у фахових облікових виданнях таких, як: «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Бухгалтерія», «Бухгалтерія у сільському господарстві», «Дебет-Кредит» та інші; під час проведення круглих столів, наукових і науково-практичних конференцій, семінарів тощо.

Як наслідок, ефективне нормативно-правове забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації є необхідною передумовою організації дієвого правління підприємством.

Але, базовими джерелами інформації залишаються обліково-звітні дані, у яких найбільш повно та достовірно відображаються і систематизується інформація про господарські засоби, витрати за елементами та статтями

калькуляції, доходи за видами діяльності, фінансові результати за результатами реалізації тощо.

Методикою суцільного та перманентного спостереження, узагальнення на рахунках обліку, систематизації, на початкових етапах проведення аналізу й аудиту отримують кількісної характеристики фінансово-господарських операцій, яким на етапі аналітичного дослідження надають якісного означення. На основі порівняння отриманих фактичних даних про доходи і витрати за результатами реалізації з даними нормативно-довідкової інформації, менеджерами можуть здійснювати оперативний аудит за їхніми обсягами, здійснювати контроль параметрів інформаційної системи підприємства, виявляти важливі відхилення від нормального функціонування та процесу реалізації, застосовувати аналітичні методи управління на основі своєчасної та повної аналітичної інформації. Отже, обліково-аналітична інформація відповідно до її місця в управлінні процесом реалізації відповідатиме таким важливим вимогам:

- мінімальний часовий лаг у проведенні операцій з реалізації;
- оперативність для мінімізації витрат часу і праці на її одержання та застосування;
- достовірність та повнота аналітичних даних про виконання договірних зобов'язань з реалізації.

Модель обліково-інформаційного забезпечення аналізу та аудиту процесу реалізації подано на рис. 3.2. Систематизацію інформаційних джерел, що використовуються для аналізу й аудиту процесу реалізації необхідно позиціонувати у межах трьох стадій виробничо-реалізаційного процесу. На першій стадії здійснюється придбання сировини для подальшої переробки та реалізації. Слід зазначити, що залежно від розміру підприємства змінюються обсяги поставки сировинних ресурсів, що, водночас, впливає на напрямок їхнього спрямування: до складу чи безпосередньо у виробничі цехи. Товари можуть надходити і реалізовуватися з різних напрямків: від виробника або покупця, оптово-роздрібних магазинів або фізичних осіб, – від цього залежить

вид первинних документів (товаро-транспортні накладні, накладні, рахунок-фактури тощо). У випадку придбання або реалізації товарно-матеріальні цінності здійснюють кругообіг на складі, то формується товарна книга (картка кількісно-сумового обліку), товарний звіт, відомість про залишки товарів у місці зберігання, накладна на відпуск (реалізацію).

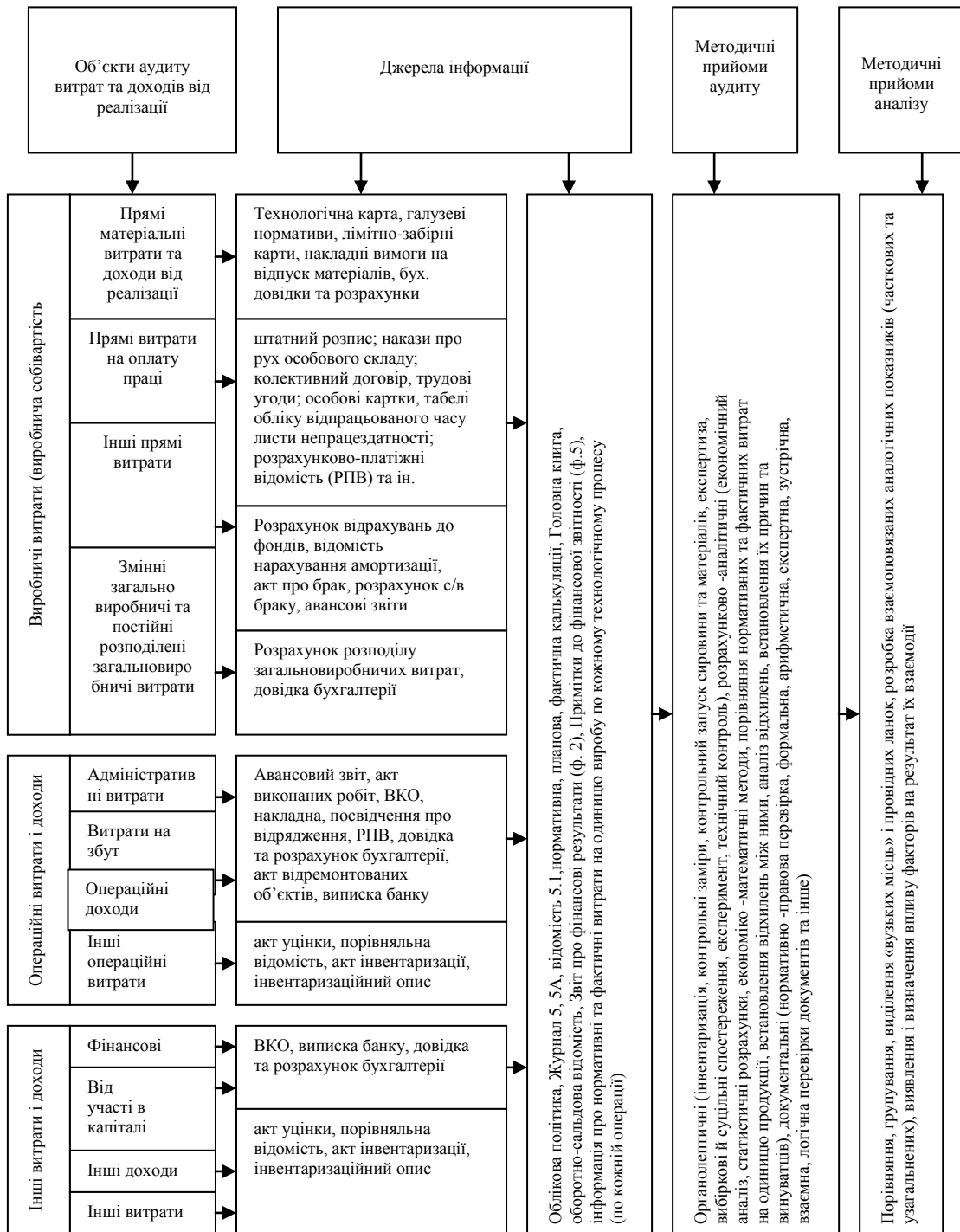


Рис. 3.2. Модель обліково-інформаційного забезпечення аналізу й аудиту процесу реалізації на пивоварних підприємствах

Друга стадія пов'язана з процесом виробництва продукції – «це сукупність господарських операцій, які пов'язані зі створенням продукції» [40]. На цій стадії і обліку можливо побачити дані про витрати сировини на виготовлення продукції та інші витрати доведення її до стану готовності і подальшої реалізації. Ці дані підтверджується первинною документацією, виділеною зі облікової практики ТОВ «Микулинецький Бровар» :

- калькуляційна картка, на підставі якої здійснюють обчислення ціни реалізації на продукцію власного виробництва у ресторанному закладі, який входить до складу досліджуваного підприємства;
- вимога до складу на передачу-одержання товарно-матеріальних цінностей;
- акт про реалізацію готової продукції, що формується на основі систематизованих касових чеків завідувачем виробничого цеху і є додатком до звіту про рух товарно-матеріальних цінностей; □
- денний забірний лист, який формується на кожну матеріально відповідальну особу у двох примірниках якщо роздрібна торгівля відокремлена від основного виробництва, для обліку реалізації товарно-матеріальних цінностей до дрібно роздрібною торговельною мережі;
- замовлення-рахунок, який заповнюється при виконанні дрібносерійного замовлення на виготовлення продукції;
- звіт про рух продукції, що формується щодня завідувачем виробничого цеху у двох примірниках (Перший примірник передається в бухгалтерію; другий за підписом бухгалтера залишається у матеріально-відповідальній особи);
- звіт про рух продуктів – формується при проведенні інвентаризації, в якому фіксуються відхилення між фактичним обліковими даними та нормативними значеннями;

– контрольний розрахунок, що також заповнюється при проведенні інвентаризації.

Як вже було зазначено сировина може передаватися зі складу до виробничого підрозділу пивоварного підприємства. Оперативний та достовірний розрахунок собівартості пивоварної продукції необхідний внутрішнім користувачам бухгалтерської інформації для визначення вартості реалізації.

На третій стадії відбувається сам процес реалізація продукції як фізичний процес її передачі кінцевому споживачеві. Основним показником, який демонструє обсяг господарської діяльності є товарообіг, який є сумою з обороту з реалізації власної продукції та обороту з реалізації придбаних товарно-матеріальних цінностей. На другій стадії заповнюються такі первинні документи:

- розрахункові документи (чеки з реєстратора розрахункових операцій, розрахункові квитанції) на підставі рахунків для покупців;
- акт про передачу товару і тари під час зміни матеріально відповідальної особи, який формується у трьох примірниках (перши та другий примірники залишаються у різних матеріально відповідальних осіб, а третій – передається до бухгалтерії підприємства);
- товарний звіт, де відбувається рух товарів й тари, заповнюється, як правило, щодня у складі двох примірників (перший передається бухгалтерії; другий залишається у відповідальної особи).

Практично всі документи, що складаються в ході технологічного процесу (від закупівлі сировини до реалізації готових страв), надходять до бухгалтерії, де проходять облікову обробку.

Додатково до первинних документів, аналітики та аудитори як джерело отримання облікової інформації про процес реалізації можуть також використовувати:

- аналітичні документи такі, як: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт

(форма №М-19), розрахунково-платіжна відомість (форма №П-49), розрахункова відомість (форма №П-51), журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма №ЕСМ-6), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

- синтетичний журнал 5 або 5А;
- головну книгу в частині рахунків 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 98 «Податок на прибуток»;
- накази, вказівки, розпорядження, пояснювальні записки тощо» [32].

Дальше необхідно здійснити детальніше вивчення і критичну оцінку кожного із наведених інформаційних джерел для проведення аудиту й аналізу процесу реалізації зі застосуванням конкретних контрольно-аналітичних методик за даними досліджуваного пивоварного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар».

3.2. Особливості аудиту реалізації готової продукції (робіт, послуг)

Метою аудиту операцій щодо обліку результатів діяльності, є встановлення достовірності даних первинних документів, що стосуються формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення даних в звітних облікових регістрах, правильності ведення обліку результатів діяльності і його відповідність обліковій політиці підприємства, достовірності відображення і визначення результатів діяльності в звітності, відповідності методики обліку фінансових результатів нормативним документам України.

Аудитор при перевірці обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства ставить перед собою наступні завдання: упевнитися в правильності розділення доходів і фінансових результатів діяльності підприємства за кожною класифікаційною групою; встановити правильність

умов визначення і оцінки доходів і результатів від звичайної діяльності; перевірити правильність накопичення і визначення доходів від реалізації продукції; підтвердити достовірність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій по обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства; підтвердити законність і правильність визначення і відображення в звітності доходів і фінансових результатів діяльності відповідно до принципів бухгалтерського обліку; підтвердити правильність формування чистого прибутку звітного періоду, його розподіл і використання.

Операції з реалізації готової продукції відіграють основну роль при формуванні результатів господарської діяльності малого підприємства. Увага аудиторів при проведенні перевірки правильності класифікації, оцінки і умов визначення доходів та результатів діяльності концентрується на умовах визначення доходів звітного періоду. Відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» дохід визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Аудиторська перевірка правильності визначення фінансового результату від господарської діяльності підприємства відрізняється від перевірки балансових статей активів і пасивів підприємства.

В ході вивчення операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності підприємства встановлюються: облікова політика підприємства щодо організації обліку доходів і фінансових результатів; умови визначення і оцінки доходів і результатів від звичайної діяльності; правильність ведення окремого обліку доходів і фінансових результатів отриманих від здійснення різних видів діяльності; методика формування чистого прибутку підприємства і його використання.

Відповідно до чинного законодавства, визнання доходів, які включаються до складу об'єктів облікового процесу, здійснюється на основі принципів нарахування і відповідності доходів і витрат. Критерії визнання

доходу застосовуються окремо до кожної операції. Разом з тим окремі види доходу відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку мають деякі особливості визнання. Аудиторів необхідно звернути увагу на те, які види надходжень не визнаються доходами. Згідно П(С)БО 15 «Дохід» до таких надходжень відносяться суми податків що підлягають перерахуванню до бюджету (ПДВ, акцизний збір), суми надходжень по договорах комісії і інших аналогічних договорах на користь комітента, суми попередньої оплати за продукцію, суми застав, надходжень тих, що належать іншим особам, надходжень від першого розміщення цінних паперів.

При аудиторській перевірці аудитор повинен звернути увагу на правильність розділення понесених витрат відповідно до отриманих доходів. Тобто йому необхідно встановити, чи дотримує підприємство вимоги П(С) БО 15 «Дохід» і П(С) БО 16 «Витрат», що стосується класифікації понесених витрат і отриманих доходів по відповідних напрямках діяльності. Так, доходи від реалізації готової продукції за національними стандартами обліку зменшуються на: собівартість реалізованої готової продукції, на суму загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, а для малих підприємств на суму витрат за елементами (рахунки класу 8). Операції щодо реалізації готової продукції мають велике значення при формуванні результатів господарської діяльності підприємства, тому їх достовірність є достатньо високою. При аудиті операцій щодо реалізації готової продукції, аудитор використовує внутрішні джерела доказів (розрахунки собівартості реалізованої продукції, накладні на відвантаження готової продукції), змішані джерела доказів (рахунки, виставлені підприємством на оплату за відвантажену продукцію), які можуть бути підтверджені відомостями, отриманими від третіх сторін (підтвердження об'єму дебіторської заборгованості).

Таким чином, аудитор при здійсненні перевірки операцій з обліку доходів від реалізації готової продукції в підприємстві, повинен встановити наявність наказу про облікову політику підприємства з вказівкою умов

визнання доходів від реалізації готової продукції; правильність визначення і законність відображення фактичного доходу від реалізації готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку; законність і обґрунтованість створення резервів сумнівних боргів; правильність відображення даних по договорах, розрахунків по яких здійснюється на бартерній основі; правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку по рахунках: 70 «Доходів від реалізації», 791 «Результат від основної діяльності».

Для встановлення достовірності отриманого прибутку від реалізації готової продукції проводиться перевірка правильності обліку відвантаження і реалізації готової продукції. В ході аудиторської перевірки аудитор повинен підтвердити, що: операції, пов'язані з реалізацією належним чином обґрунтовані; на рахунках бухгалтерського обліку знайшли своє відображення усі реально здійснені договори і угоди з продажу готової продукції; реалізація своєчасно відображена на відповідних рахунках обліку; вартісна оцінка операцій з продажу правильно визначена; суми продажів правильно класифіковані; суми дебіторської заборгованості по рахунках за поставлену готову продукцію достовірно відображені на відповідних бухгалтерських рахунках.

Правильність відображення операцій з реалізації готової продукції встановлюється в ході вибіркової перевірки. Подібна перевірка здійснюється шляхом звірки даних відображених в облікових регістрах підприємства з первинними документами і навпаки. Особливу увагу аудитор концентрує на перевірці наявності необхідного дозволу на здійснення операцій з продажу. Аналогічно перевірці підлягає правильність відображення усіх здійснених операцій з продажу готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку. Перевірка повноти і достовірності відображення сум реалізації готової продукції в бухгалтерському обліку є засобом підтвердження ефективності системи внутрішнього контролю на підприємстві. При перевірці достовірності відображення сум від реалізації готової продукції слід порівняти записи в регістрах бухгалтерського обліку з даними первинних

документів, і так само з документами, які підтверджують приймання відвантаженої продукції, для підтвердження того, що готова продукція була дійсно відвантажена і право власності на неї перейшло до замовника. Одночасно звертається увага на умови постачання для точного визначення моменту переходу права власності.

У разі, коли дату переходу права власності не можливо встановити з наявної документації, аудитор аналізує платежі, заборгованість постачальника, і на підставі цього робить висновок про реальність сум, відображених на рахунку 70 «Дохід від реалізації». Перевірка повноти обліку реалізації продукції проводиться шляхом вибіркової звірки витратних накладних з рахунками-фактурами і даними бухгалтерського обліку. При проведенні такої перевірки аудитор повинен упевнитися, що всі витратні накладні на відпуск готової продукції зібрані і належним чином збережені в бухгалтерії і, що ведеться їх наскрізна нумерація на підприємстві.

При перевірці своєчасності обліку доходів від реалізації аудиторіві необхідно порівняти дати вказані в товарно-транспортних накладних, з датами відповідних рахунків-фактур, датами записів по рахунках реалізації і дебіторської заборгованості. Виниклі розбіжності в датах можуть свідчити про потенційні проблеми в своєчасності обліку реалізації в малому підприємстві. Точний розрахунок сум продажу надає вплив на правильне виставляння рахунків-фактур за відвантаженою продукцією і подальше віддзеркалення цих даних в облікових регістрах. Перевірка правильності оцінки реалізації включає перерахунок даних обліку для виявлення можливих арифметичних помилок. Як правило, в ході дослідження підраховуються підсумкові суми рахунків-фактур або здійснюється перевірка контрольних документів, підготовлених самостійно.

Окрім повного і достовірного обліку даних по реалізованій продукції, так само важливо, щоб ці дані були правильно і в повному об'ємі відбиті в Звіті про фінансові результати.

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання повній і достовірній інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки підприємства. При перевірці Звіту про фінансові результати, щодо доходів і витрат від реалізації готової продукції, аудитор дотримує наступний порядок дослідження показаного в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порядок аудиторської перевірки Звіту про фінансових результатів
(Звіт про сукупний дохід) щодо процесу реалізації

№ п/п	Найменування статті Звіту про фінансові результати	Код рядка	Головна книга	Облікові реєстри	Первинні документи
1	2	3	4	5	6
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	2000	Кредитовий оборот рахунку 70 «Дохід від реалізації» Дебетовий оборот рахунку 70 «Дохід від реалізації»	Відомість №В-6 або Відомість №3-м, Головна книга	Рахунок, договір купівлі-продажу, витратні накладні на відвантаження готової продукції, платіжні вимоги, розрахунок і довідка бухгалтерії, податкові накладні, розрахунок і довідка бухгалтерії
2.	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дебетовий оборот рахунку 90 «Собівартість реалізації»	Відомість №В-6 або Відомість №3-м, Головна книга	розрахунок і довідка бухгалтерії, податкові накладні, розрахунок і довідка бухгалтерії
4.	Матеріальні витрати	2500	Дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво» 80 «Матеріальних витрат»	Відомість №В-2, або Відомість №5-м, Головна книга	Довідка бухгалтерії
5.	Витрати на оплату праці	2505	Дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво» 81 «Витрати на оплату праці»	Відомість №В-2, або Відомість №5-м, Відомість №3-м, Головна книга	Довідка бухгалтерії

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6
6.	Відрахування на соціальне страхування	2510	Дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво», 82 «Відрахування на соціальні заходи»	Відомість №В -2, Головна книга	Довідка бухгалтерії
7.	Амортизація	2515	Дебетовий оборот рахунку 23 «Виробництво», 83 «Амортизація»	Відомість №В -2, Головна книга	Довідка бухгалтерії
8.	Інші операційні витрати	2520	Дебетовий оборот рахунку 84 «Інших операційних витрати»	Відомість №В -2, Головна книга	Довідка бухгалтерії

Таким чином, аудитор в ході перевірки встановлює достовірність заповнення Звіту про фінансові результати шляхом порівняння показників, які містяться у формі звіту, із залишками і оборотами на рахунках Головної книги і реєстрів обліку. Повнота відображення даних з реалізації готової продукції в реєстрах обліку розрахунків з покупцями і замовниками є важливими, оскільки дає можливість адміністрації і бухгалтерії підприємства контролювати оплату непогашеної дебіторської заборгованості. В ході перевірки результатів від реалізації готової продукції аудиторів необхідно зосередити увагу на правильності визначення і відображення результатів від реалізації продукції на субрахунку 79 «Фінансові результати». Використовуючи прийом арифметичної перевірки документів, аудитор в Головній книзі за рахунком 70 «Дохід від реалізації» перевіряє правильність визначення відповідних показників. Аудиторів необхідно з'ясувати чи правильно і своєчасно відображені первинні дані з реалізації готової продукції у відомості №В-6 (відвантаження). Ця відомість використовується для аналітичного обліку доходу від реалізації. У цій відомості аудитор перевіряє своєчасність оплати за відвантажену продукцію і правомірність віднесення в кредит рахунку 791 «Фінансовий результат від основної діяльності» різниці між отриманим доходом і сумою податків (ПДВ). Аудитор стежить за тим,

щоб на рахунку 791 «Фінансовий результат від основної діяльності» здійснювався розгорнуте відображення: за кредитом рахунку сума фактичного доходу від реалізованої (відвантаженої) продукцію, за дебетом – собівартість реалізованої (відвантаженою) продукції, витрати виробництва по рахунках класу 8 «Витрат по елементах», сума нарахованого податку на прибуток. Особлива увага контролю за фінансовими результатами від реалізації готової продукції приділяється при організації внутрішнього аудиту на підприємстві. Його ефективність, в порівнянні із зовнішнім аудитом, обумовлена тим, що на ранньому етапі можна виявити більш рентабельні види продукції і тим самим уникнути значних фінансових втрат від виробництва продукції з низьким попитом.

Окрім цього, в процесі спостереження за оформленням документів, пов'язаних з реалізацією готової продукції, внутрішній аудитор може на початковій стадії виявити недоліки в первинному обліку. Це, у свою чергу, дає можливість удосконалити систему руху документів, правильно розподілити роботу між працівниками підприємства, що в цілому здійснить позитивний вплив на ефективність процесу реалізації готової продукції на підприємстві.

3.3. Аналіз процесу реалізації на підприємстві

При проведенні аудиту фінансових результатів аудитор в своїй роботі застосовує прийоми економічного аналізу. Для характеристики ефективності виробництва і реалізації готової продукції (робіт, послуг) слід застосовувати систему узагальнюючих та індивідуальних показників, а також моделі запасів незалежного попиту. До узагальнюючих показників належать матеріаловіддача, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношень темпів зростання обсягів виробництва і матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт рентабельності продажів.

Модель економічного розміру потреби у готовій продукції. Принцип її дії ґрунтовано на визначенні конкретного моменту, коли потрібно запускати виробництво, що відповідає певному рівневі запасу готової продукції. Рівень запасу визначають як залишок готової продукції перед минулим її виробництвом. Основним економічним критерієм у даній системі є загальні витрати на виготовлення і зберігання продукції, які описують рівнянням:

$$TC = DC + (D/Q) \cdot S + (Q/2) \cdot H, \quad (3.1)$$

де TC – сумарні річні витрати;

D – річна потреба в готовій продукції;

C – собівартість одиниці готової продукції (послуги, роботи);

Q – оптимальна кількість готової продукції (робіт, послуг) яку можна виготовити і реалізувати.

Оптимальну кількість називають економічним розміром виготовлення і розраховують за формулою:

$$Q_{opt} = \sqrt{\frac{2DS}{H}}, \quad (3.2)$$

де S – витрати на виготовлення одиниці продукції;

H – річні витрати зберігання.

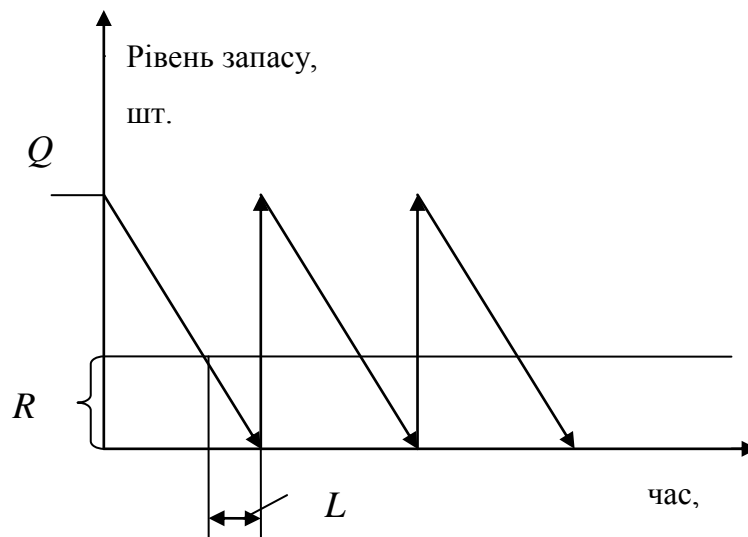


Рис. 3.3. Динаміка формування витрат моделі

Ця модель проста в застосуванні, але потребує дотримання багатьох умов на підприємстві, а саме:

- попит відомий і є постійним, про це свідчить постійний рівень запасу в кількості Q штук для кожної продукції, зображених на рис. 3.9;
- поточний час, час між виробництвом і отриманням готової продукції є відомим та є постійним, про що свідчать однакові відрізки часу;
- змінними є тільки витрати на виробництво і зберігання.

Прибуток є основним показником ефективності роботи підприємства. Її зростання створює фінансову основу для самофінансування діяльності підприємства. Тому при аудиторському контролі прибутку вивчаються як чинники формування, так і розподіли її. Аудитор за допомогою аналізу детально вивчає ці чинники і на підставі отриманих даних робить висновки про фінансову стійкість підприємства. Економічний аналіз в аудиті широко використовують як зовнішні, так і внутрішні аудитори.

$$R = d_{cp} \cdot L, \quad (3.3)$$

У підприємствах це фінансовий результат від реалізації готової продукції (робіт, послуг). Для оцінки загального рівня і динаміки фінансових результатів від реалізації готової продукції за даними звітного балансу підприємства аудитор складає аналітичну таблицю (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

Аналіз показників фінансових результатів від реалізації готової продукції в
ТОВ «Микулинецький Бровар»

№ п/п	Показник	За 2020 р., грн.	За 2021 р., грн.	У % до базових показників
1.	2.	3.	4.	5.
1.	Виручка від реалізації готової продукції без податку на додану вартість	251 600	319 200	127%
2.	Витрати на виробництво реалізованої продукції	213 860	277 704	130%
3.	Прибуток від реалізації готової продукції	37 740	41 496	106%

Подані в табл. 3.2 дані дозволяють аудиторів зробити висновок, що ТОВ «Микулинецький Бровар» отримало досить високі показники у звітних періодах. Порівнюючи результати від реалізації готової продукції за звітний період з аналогічним періодом минулого року, аудитор встановлює, що дохід від реалізації готової продукції збільшився на 22% при зростанні витрат на виробництво цієї продукції на 25%, що привело до збільшення прибутків на 6%. Проте в аудитора можуть виникнути сумніви, чи є це досягненням підприємства, або на отримані результати здійснили вплив такі чинники як зростання цін на продукцію при зниженні об'ємів виробництва. Тому аудитор досліджує конкретні причини зміни показників по кожному з чинників, які могли мати вплив на формування прибутку підприємства. Прибуток від реалізації готової продукції в цілому по підприємству залежить від чотирьох чинників першого рівня залежності: об'єму реалізації продукції, її структури; собівартості і рівня середньореалізаційних цін.

Як правило, адміністрація підприємства при прогнозуванні виробництва і реалізації продукції спирається на результати минулого періоду. Тобто минулий період стає планом на поточний період діяльності підприємства. У зв'язку з цим аудитор використовує дані за минулий звітний період як планові на поточний звітний період при проведенні аналізу фінансових результатів.

Для проведення аналізу прибутку аудитор використовує дані табл. 3.3. План по сумі прибутку від реалізації продукції в аналізованому періоді перевиконаний на 2274грн. Якщо порівняти суму прибутку, обчисленого виходячи з фактичного об'єму і асортименту продукції, але при планових цінах і плановій собівартості продукції, аудитор встановлює наскільки вона змінилася за рахунок об'єму і структури реалізованої продукції:

$$П(vpn, yd) = 41310 - 37740 = +3570 \text{ грн.} \quad (3.4)$$

Щоб знайти вплив на прибуток лише обсягу продажів, аудитору необхідно плановий прибуток помножити на відсоток перевиконання (недовиконання) плану з реалізації продукції в оцінці за плановою собівартістю або в натурально-умовному численні ($162\text{т} : 148\text{т} \times 100 - 100 = +9,5\%$) і результат ділить на 100:

$$П_{vpn} = 37740 \times (+9,5) : 100 = +3585\text{грн.} \quad (3.5)$$

Потім аудитор визначає вплив структурного чинника (з першого результату віднімається другий)

$$Пуд = 3570 - 3585 = -15\text{грн.} \quad (3.6)$$

Вплив зміни собівартості готової продукції (робіт, послуг) на суму прибутку аудитор встановлює за допомогою порівняння фактичної суми витрат з плановими:

$$Пс = 234090 - 267786 = -33696\text{грн.} \quad (3.7)$$

Зміна суми прибутку за рахунок відпускних цін на продукцію визначається зіставленням фактичної виручки з умовною, яку б підприємство отримало за фактичний об'єм реалізації готової продукції при планових цінах:

$$Пц = 307800 - 275400 = +32400\text{грн.} \quad (3.8)$$

Результати розрахунків показують, що план прибутку перевиконаний в основному за рахунок збільшення середньореалізаційних цін. Зміна структури товарної продукції також сприяла зменшенню суми прибутку на 15 грн. У зв'язку із збільшенням собівартості продукції сума прибутку зменшилася на 33696 грн., не дивлячись на збільшення обсягу продажів на 3585 грн.

За допомогою цього методу аудитор має достовірну інформацію про фінансове становище підприємства, може надати адміністрації (засновникам

аудиту) підприємства рекомендації щодо удосконалення контролю за реалізацією продукції. А також, вказати на причини зниження отриманого прибутку і напрямку його можливого збільшення в наступних звітних періодах.

Висновки до розділу 3

1. Одним з напрямів вдосконалення нормативно-правового забезпечення управління виробничими витратами є дослідження джерел інформації для їх аналізу. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку виробничих витрат підприємств варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 15, 16, 18, 30, 31, 33 (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 18, 23); Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

2. Процес реалізації – це комплекс процедур просування продукції до споживача. Значну роль в підвищенні ефективності цього процесу займає аудит. Аудит процесу реалізації продукції може бути проведений в різних розрізах. Безпосередньо така перевірка може бути складовою частиною комплексної перевірки підприємства, яка проводиться з метою підтвердження звітності. Не меншу увагу необхідно приділяти питанням впровадження внутрішнього аудиту процесу реалізації продукції. При цьому враховується можливість виникнення наступних помилок: дані щодо здійснених операцій не відображені на рахунках бухгалтерського обліку; на рахунках відображені фіктивні операції з руху готової продукції в підприємстві. Розроблена

методика проведення внутрішнього аудиту руху готової продукції на підприємствах.

3. Одним з напрямів аудиту є вивчення фінансових результатів діяльності підприємства. Мета аудиту операцій з обліку результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів, що стосуються формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених облікових регістрах, правильності ведення обліку результатів діяльності і його відповідність обліковій політиці, достовірність відображення результатів діяльності в звітності підприємства, відповідність методики обліку фінансових результатів відповідним нормативним документам України.

4. Організація належного контролю за фінансовими результатами від реалізації готової продукції пов'язана із оптимізацією служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Його ефективність, в порівнянні із зовнішнім аудитом, обумовлюється тим, що на ранньому етапі можна виявити більш рентабельна види продукції і тим самим уникнути значних фінансових втрат. При проведенні внутрішнього аудиту фінансових результатів аудиторіві в своїй роботі слід застосовувати методи економічного аналізу. Економічний аналіз дозволяє аудитору оцінити рентабельність випуску окремих видів продукції, та загальну рентабельність самого підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукової задачі, що полягає в вдосконаленні методики обліку, оподаткування, аудиту та аналізу процесу реалізації. Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети та дають змогу зробити певні висновки й внести пропозиції:

1. У розвитку людського суспільства і з появою товарної форми виробництва продукція створена людиною, зайняла центральне місце в суспільстві. Готова продукція – це продукція, що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад. Реалізація продукції відбувається за вартістю, яка є результатом взаємодії корисності та витрат підприємства за цінами, які складаються на ринку в результаті коливання попиту й пропозиції.

2. Для суб'єкта економічної діяльності реалізація має визначатися при настанні таких умов: передавання права власності, контролю та управління, а також ризиків і вигід, які пов'язані з правом власності; упевненість в отриманні компенсації та можливості її достовірної оцінки. Процес реалізації має дві сторони та характеризується двома економічними категоріями – прибутками й витратами, порівняння яких дає змогу визначити фінансові результати діяльності підприємства. Облік прибутків і видатків треба вести за кожним видом продукції, що допоможе виявити найбільш прибуткові види продукції.

Завданнями обліку процесу реалізації є забезпечення управлінського персоналу достовірною і своєчасною інформацією про виробничі витрати. Ця інформація є одним з джерел визначення цін, за якими реалізовуватиметься виготовлена продукція (надаватимуться послуги, виконуватимуться роботи). На основі цієї інформації формується план виробництва продукції. Метою

підприємства є отримання максимального прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг). У економічній теорії існують різні тлумачення поняття прибуток. В обліку прибуток визначається як різниця між доходами і витратами виробництва. На сучасному етапі не слід віддавати перевагу одному із способів визначення прибутку.

3. У міжнародній практиці фінансовий результат визначається за двома варіантами: французькому і англосакському. У роботі проаналізовані і освітлені ці варіанти. Основою визначення фінансового результату в міжнародній практиці є використання методу «затрати-випуск». При цьому витрати враховуються тільки по елементах. Ці вимоги розповсюджуються і є обов'язковими лише для фінансового обліку. Визначення фінансового результату по методу «затрати-випуск» дозволяє вирішити наступні проблеми: фінансовий результат діяльності підприємства визначається за даними фінансового обліку підприємства без калькуляції собівартості продукції і без послідовного визначення фактичної собівартості відвантаженої і реалізованої продукції; спрощується контроль за правильністю визначення фінансового результату, оскільки його величина залежить від зміни залишків ресурсів на початок і кінець періоду, витрат і доходів.

4. Для забезпечення ефективного обліку реалізації готової продукції (робіт, послуг) слід організувати його за центрами відповідальності, для чого необхідно враховувати організаційні і технологічні особливості діяльності підприємства, а також децентралізувати систему управління доходами та витратами, що дасть можливість отримувати більш точну інформацію про їхню сутність та причини виникнення, оперативно реагувати на зміни в господарській діяльності. Конкретизація відповідальності за отримані доходи та прибутки є ефективним засобом контролю, який, в свою чергу, є важливим та необхідним елементом чіткого і своєчасного прийняття управлінських рішень. Організація системи обліку на підприємствах за центрами відповідальності у поєднанні з ефективною системою стимулювання працівників забезпечить контроль за ефективною роботою

окремих структурних підрозділів та сегментів, підвищить точність та ступінь деталізації облікових даних і звітності, а також забезпечить високі результати діяльності та надійний фінансовий стан підприємства.

5. При організації обліку реалізації продукції велике значення приділяється первинним документам. Однією з проблем, яка виникає на цій стадії, є відображення в документах руху готової продукції на підприємстві. Це обумовлюється тим, що контроль за рухом готової продукції є гарантом успішної роботи підприємства. Розкриваються особливості побудови документообігу по руху готової продукції в підприємствах. У роботі розроблена схема побудови обліку відвантаження (реалізації) готової продукції, застосування якої дозволяє звести до мінімуму об'єм облікової інформації і підвищити контроль з боку адміністрації за рухом готової продукції.

Також запропоновано вдосконалення типових форм документів з обліку підрядних робіт дозволять уникнути подвійного відображення одних і тих же витрат, забезпечать співставність показників двох первинних документів (Акт приймання виконаних підрядних робіт і Довідка про вартість виконаних підрядних робіт), нададуть можливість замовникам контролювати витрати підрядних організацій, особливо при використанні контракту за ціною «витрати плюс», а відображення претензій за будівельним контрактом в складі доходу від основної реалізації дасть можливість більш точно визначити фактичний результат від здачі окремих об'єктів будівництва замовникам.

6. Визначені особливості побудови фінансового обліку реалізації готової продукції в підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Дані рекомендації щодо удосконалення побудови синтетичного і аналітичного обліку. Рекомендовано вести облік доходів і фінансових результатів за видами продукції, що випускається і реалізовується. Для обліку витрат за елементами рекомендовано використовувати рахунки класу 8, для обліку виробничої собівартості готової продукції рахівниць – 23 «Виробництво». Відображення в

обліку і звітності фінансових результатів діяльності підприємства особливих удосконалень не вимагають у зв'язку із впровадженням нових форм звітів.

Розкриті особливості застосування комп'ютерних систем бухгалтерського обліку для автоматизації обліково-аналітичних операцій з реалізації продукції, надання послуг, виконання робіт. Їх використання дозволить збільшити контроль за фінансовим станом підприємства, полегшить облікову роботу унаслідок її автоматизації, дозволить перейти на електронне документування та документообіг в ТОВ «Микулинецький Бровар».

7. Процес реалізації – це комплекс процедур просування продукції до споживача. Значну роль в підвищенні ефективності цього процесу займає аудит. Аудит процесу реалізації продукції може бути проведений в різних розрізах. Безпосередньо така перевірка може бути складовою частиною комплексної перевірки підприємства, яка проводиться з метою підтвердження звітності. Не меншу увагу необхідно приділяти питанням впровадження внутрішнього аудиту процесу реалізації продукції. При цьому враховується можливість виникнення наступних помилок: дані щодо здійснених операцій не відображені на рахунках бухгалтерського обліку; на рахунках відображені фіктивні операції з руху готової продукції в підприємстві. Розроблена методика проведення внутрішнього аудиту руху готової продукції на підприємствах.

8. Одним з напрямів аудиту є вивчення фінансових результатів діяльності підприємства. Мета аудиту операцій з обліку результатів діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів, що стосуються формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених облікових регістрах, правильності ведення обліку результатів діяльності і його відповідність обліковій політиці, достовірність відображення результатів діяльності в звітності підприємства, відповідність методики обліку фінансових результатів відповідним нормативним документам України.

9. Організація належного контролю за фінансовими результатами від реалізації готової продукції пов'язана із оптимізацією служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Його ефективність, в порівнянні із зовнішнім аудитом, обумовлюється тим, що на ранньому етапі можна виявити більш рентабельні види продукції і тим самим уникнути значних фінансових втрат. При проведенні внутрішнього аудиту фінансових результатів аудиторіві в своїй роботі слід застосовувати методи економічного аналізу. Економічний аналіз дозволяє аудитору оцінити рентабельність випуску окремих видів продукції, та загальну рентабельність самого підприємства.

Порівнюючи результати від реалізації готової продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» за звітний період з аналогічним періодом минулого року, можна зробити висновок, що дохід від реалізації готової продукції збільшився на 22% при зростанні витрат на виробництво цієї продукції на 25%, що привело до збільшення прибутків на 6%. План по сумі прибутку від реалізації продукції в аналізованому періоді перевиконаний на 2274грн. Результати розрахунків показують, що план прибутку перевиконаний в основному за рахунок збільшення середньореалізаційних цін. Зміна структури товарної продукції також сприяла зменшенню суми прибутку на 15 грн. У зв'язку із збільшенням собівартості продукції сума прибутку зменшилася на 33696 грн., не дивлячись на збільшення обсягу продажів на 3585 грн.

За допомогою цього методу аудитор має достовірну інформацію про фінансове становище підприємства, може надати адміністрації (засновникам аудиту) підприємства рекомендації щодо удосконалення контролю за реалізацією продукції. А також, вказати на причини зниження отриманого прибутку і напрямку його можливого збільшення в наступних звітних періодах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Aiming for Global Accounting Standards. Kees Camfferman, Stephen A. Zeff. Oxford University Press. Business & Economics. 2015. 728 p.
2. Automation of financial reporting and technical accounting Don't get left behind. KPMG LLP. 2019. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/uk/pdf/2019/09/automation-of-financial-reporting-and-technical-accounting.pdf>.
3. Carlon Shirley, McAlpine Rosina, Lee Chrisann, Mitrione Lorena, Ngaire Kirk, Wong Lily. Financial Accounting : Reporting, Analysis And Decision Making. 6th Edition. John Wiley & Sons Australia Ltd. QLD, Australia. 2019. 1216 p.
4. Connolly Ciaran. International Financial Accounting and Reporting. 8th edition. Chartered Accountants Ireland. Dublin 2, Ireland. 2018. 634 p.
5. Gupta Anshu. Automation in accounting and financial reporting process: a study on digital lending. 2022. Volume 14. 1-11.
6. Hongmu Lee. Risk Management. Fundamentals, Theory, and Practice in Asia. Springer Singapore, 2021. 242 p. URL: <https://doi.org/10.1007/978-981-16-3468-0> URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-981-16-3468-0>
7. Horngren C. T., Sundem G. L. Introduction to Management Accounting. Ninth Edition. Prentice. Holl. 1993. 256 p.
8. Kuzminskyi I. A., Rizvanli M. B. Managerial accounting system as information environment of strategic management. Незалежний аудитор. 2018. № 23. –С. 2–8.
9. Miller-Nobles Tracie, Mattison Brenda, Matsumura Mae Ella. Horngren's Financial & Managerial Accounting, The Managerial Chapters, Global Edition. Pearson Education Limited. Harlow, United Kingdom. 2018. 864 p.

10. Muravskiy Volodymyr. Accounting and Cybersecurity: Monograph. Scientific Editor – Z.-M. Zadorozhnyi. Kindle Publishing, KDP, Seattle. USA. 2021. 200 p.
11. Vicki C. Baard, John Dumay. Interventionist Research in Accounting: A Methodological Approach. Routledge, 2020 URL: <https://www.routledge.com/Interventionist-Research-in-Accounting-A-Methodological-Approach/Baard-Dumay/p/book/978113857916>
12. Warren Carl, Tayler CMA William, Jones Jefferson. Financial & Managerial Accounting. 15th edition. CENGAGE Learning Custom Publishing. Mason, OH, United States. 2019. 1552 p.
13. Zadorozhnyi, Z.-M., Ometsinska, I., & Muravskiy, V. Determinants of Firm's Innovation: Increasing the Transparency of Financial Statements. Marketing and Management of Innovations. 2021. 2, 74-86. URL: <http://doi.org/10.21272/mmi.2021.2-06>.
14. Zadorozhnyi, Z.-M., Sudyn, Y., & Muravskiy, V. Goodwill Assessment in Enterprise Management: Innovative Approaches Using Computer and Communication Technologies. Marketing and Management of Innovations. 2018. 4, 43-53. URL: <http://doi.org/10.21272/mmi.2018.4-04>.
15. Атамас П.Н. Управлінський облік: навч. посіб.; М–во освіти і науки України, Дніпропетров. ун–т економіки та права. 2–ге вид. К.: ЦУЛ, 2009. 440 с.
16. Базалієва Л. В. Науково-теоретичні та методичні основи управління трансакційними витратами підприємства : монографія. Харків : Вид. ХНЕУ, 2019. 164 с.
17. Білик М.Д. Методичні підходи до формування центрів фінансової відповідальності на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. №12. С. 151–156.
18. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції. Бухгалтерський облік і аудит. 2006. № 9 С. 3-5.

19. Білуха М., Микитенко Т. Теоретичні та методологічні принципи електронного обліку господарської діяльності. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 12. С. 15-24.
20. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. Бухгалтерський облік і аудит. 2001. №2. С. 45-53.
21. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
22. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – 162 с.
23. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: підручник / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, А.С. Мороз. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2020. 320 с.
24. Валуєв Ю. Б. Функції управління промисловим підприємством: дискусійні питання теорії. Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 207: в 5 т. Том 3. Дніпропетровськ: ДНУ. – 2005. С. 683-694.
25. Вареня В. Витрати та доходи майбутніх періодів в обліку та звітності. Главбух. 2020. № 5 (556). С. 15-21.
26. Верига, Ю. А., Левченко З. М., Ватуля І. Д. Звітність підприємств : навч. посіб.– 2-ге вид., доповн. і переробл. К. : ЦУЛ, 2018. 776 с. ISBN 978-966-364-651-0.
27. Відображення в бухгалтерському обліку окремих операцій: роз'яснення Мінфіну. Бібліотека головбуха. 2019. № 6. С. 126-130.
28. Голов С.Ф. Управлінський облік. К.: Лібра, 2003. 704 с.
29. Голов С.Ф. Фінансовий облік : підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. К. : Лібра, 2005. 976 с.

- 30.Грабова М. Н. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. К., 2018. 272 с.
- 31.Грещак М.Г., Коцюба О. С. Управління витратами: навч. метод. посіб. для самот. вивч. дисц. К.: КНЕУ, 2011. 131 с.
- 32.Гринавцева Є.В. Особливості застосування та методика проведення внутрішнього аудиту реалізації готової продукції та визначення фінансового результату у малих підприємствах. Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. Частина І. Вип. 4. Кіровоград: КДТУ, 2013. С.113-119.
- 33.Гуцаленко, Л. В. Марчук У. О., Мельянова Л. В. Облік і звітність суб'єктів малого бізнесу : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2019. 392 с. ISBN 978-611-01-1663-3.
- 34.Данилюк М. О., Лещій В. Р. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами. Івано-Франківськ : Місто НВ, 2019. 242 с.
- 35.Данченко О.Б., Донець О. М., Бедрій Д. І. Врахування ризиків в процесі проведення функціонально-вартісного аналізу. Вісник ЧДТУ. Математичне моделювання, обчислювальні методи та управління проектами. 2017. № 2. С. 60–63.
- 36.Деньга С.М. Еккаутинг ефективності вкладення капіталу в торгівельну сферу. – Ч.2. – Категорії та методологія оцінювання: монографія. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. 301 с.
- 37.Економічна енциклопедія: [у 3-х т.]. Т.1 / редкол.: Мочерний С.В. (відп. ред.) [та ін.]. К., 2000. 864 с.
- 38.Жидєєва Л.І., Колісник О.П. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою) : навч. посіб.; Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь : УДФСУ, 2020. 178 с. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5111/1/4711_IR.pdf
- 39.Загурський О.М. Фінансовий аналіз. Кредитно-модульний курс. Київ. ЦУЛ, 2019. 472 с.

- 40.Задорожний З.-М. В. Проблеми нормативного забезпечення обліку витрат на будівництві. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського і управлінського обліку в умовах глобалізації: монографія. Тернопіль: Університетська думка, 2020. С. 42-53.
- 41.Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання: монографія. Житомир, 2021. 257 с.
- 42.Іванчук Н. В. Звітність підприємств : навчальний посібник. Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2021. 208 с.
- 43.Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2006. 349 с.
- 44.Ізмайлов Я.О., Свірко С.В., Легенчук С.Ф. та інші. Облік та оподаткування в умовах інвестиційно-інноваційного розвитку, цифровізації та глобалізації економічних відносин: монографія. К.: Вадекс, 2021. 408 с.
- 45.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями) URL: <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.
- 46.Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками: монографія / П. О. Куцик, Р. А. Марценюк, Ф. Ф. Макарук, М. Ю. Чік. Львів : ЛТЕУ, 2020. 280 с. ISBN 978-617-602-276-3.
- 47.Історія бухгалтерського обліку: навч. посіб. / Л. М. Васільєва, Н. В. Бондарчук, О. П. Бондарчук та інші. Дніпро : Гарант СВ, 2017. 224 с.
- 48.Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородній А. Г. Економічний аналіз : підруч; За ред. проф. А. Г. Загороднього. 3-тє вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2018. 487 с.

49. Конфігурація BAS Бухгалтерія. Редакція 2.1. Посібник з ведення обліку.
URL: <https://its.1c.ua/db/basaccua>.
50. Крикавський Є. В. Логістика для економістів. Львів : В-во нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2018. 448 с.
51. Крупка Я. Д., Муравський В. В. Повна автоматизація первинного обліку як можливість вилучення людського чинника з інформаційного процесу. Наука молода: зб. наук. праць ТНЕУ. Тернопіль : Економічна думка, 2008. № 9. С. 161-166.
52. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності [Електронний ресурс] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, . 3-тє вид., переробл. і доповн. Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.
53. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. №2. С. 27–35.
54. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ. Вісник ЛКА. Львів : В-во ЛКА, 2018. Вип. 35. (Серія економічна) С. 218-222.
55. Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія. Ж. : ЖДТУ, 2017. 204 с.
56. Маслій В., Питель С. Статистичний аналіз географічної структури прямих іноземних інвестицій в Україну. Вісник економіки. 2021. № 2. С. 160-175.
57. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості затверджені Наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007 р. № 373. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
58. Михальська О. Л., Швець В. Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат : монографія. К. : Кондор, 2019. 223 с. ISBN 978-617-7582-99-0.

59. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності.
URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text
60. Мізюк В.В. Суб'єкти малого підприємства: особливості ведення обліку та звітності. Все про бухгалтерський облік. 2013. №5. С.4-9.
61. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Центр навчальної літератури. 2003. 412 с.
62. Муравський В. Застосування інформаційних технологій у первинному обліку торговельних, розрахункових і транспортних операцій. Вісник КНТЕУ. 2009. № 3. С. 69-76.
63. Муравський В.В. Організаційні аспекти делегування обліковоконтрольних повноважень з використанням інформаційно-комунікаційних технологій. Бізнес-інформ. 2013. № 11. (423). С. 128–132
64. Муравський В.В. Організаційні аспекти формування і подання фінансової звітності під впливом інформаційної технології гіпертексту. Вісник ЖДТУ, 2009. № 1 (47). С. 2-9.
65. Муравський В.В. Селекція та облік програмного забезпечення для автоматизації діяльності торговельних підприємств. Вісник ЖДТУ: Економічні науки. 2010. 3 (53). С.162-164.
66. Назарова І.Я., Муравський В.В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера: навчальний посібник. Тернопіль: «Крок», 2016. 301 с.
67. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств умовах ринкових відносин. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 10. С. 45–56.
68. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [України].
URL: <http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku>
69. Облік, аналіз, аудит. Актуальні питання : монографія / А. В. Шайкан [та ін.]. Кривий Ріг : Чернявський Д. О., 2019. 212 с.

- 70.Омецінська І.Я., Починок Н.В. Нормативно-правове регулювання ціноутворення в Україні. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації: моногр.; за наук. ред. д.е.н., проф. З.М.В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 15-25.
- 71.Партин Г.О., Загородній А. Г. Управлінський облік: навч. посіб. –2-ге вид., випр. і доп. К.: Знання, 2007. 303 с.
- 72.Податковий кодекс України №2755-IV від 02.12.2010 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
- 73.Позняковська Н.М. Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції : монографія / Н.М. Позняковська, С.Я. Зубілевич та ін. Рівне: НУВГП, 2019. 414 с.
- 74.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996 – XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>.
- 75.Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів / Наказ Мін. статистики України від 21.06.96 р. № 193. [Електронний ресурс] URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329>.
- 76.Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2013. 257 с.
- 77.Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2007. 359 с.
- 78.Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія. Тернопіль, Карт-бланш, 2007. 152 с.
- 79.Рожелюк В., Питель С. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу переробки продукції. Світ фінансів. 2019. Вип. 1. С. 121–131.

- 80.Скібіцька Л.І., Скібіцький О.М. Менеджмент підприємницької діяльності. Кн. 1: Організація бізнесу: навч. посіб. К.: Кондор, 2009. 896 с.
- 81.Тридід О. М., Азаренкова Г. М., Борисенко І. І. Логістика : навч. посіб. К. : Знання, 2019. 566 с.
- 82.Фаріон В. Я. Формування та облік витрат періоду операційної діяльності підприємств. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах глобалізації : монографія / за наук. ред. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 135-146.
- 83.Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний [та ін.]. 4-те вид., доповн. та переробл. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 451 с.
- 84.Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2002. 656 с.
- 85.Цивільний Кодекс України / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
- 86.Череп О. Г. Удосконалення оптимізації витрат на складування матеріально-технічних запасів на підприємствах. Формування ринкових відносин в Україні. 2020. № 6. С. 16-36.
- 87.Ширягіна О. Е. Методика аналізу фінансових результатів підприємства. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 5. 93 с.
- 88.Шкіря Н.Л. Аудит [: навч. посіб. / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізник та інші. Л. : Магнолія 2006, 2008. 224 с.
- 89.Юденко В. А. Аналіз фінансових результатів підприємства в сучасних умовах. Фінанси України. 2013. № 8. 160 с.
- 90.Ясишена В.В. Проблемні аспекти методології та організації обліку нематеріальних активів: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 330 с. ISBN 978-966-654-588-9.