

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

**Аудит і аналітичне дослідження випуску готової продукції
та її збуту**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Магістерська робота

ЗМІСТ

	Вступ.....	3
Розділ 1.	Теоретичні аспекти обліково-аналітичного та аудиторського процесу реалізації готової продукції	7
1.1.	Поняття готової продукції, як складової частини запасів підприємства.....	7
1.2.	Визнання та оцінка готової продукції	14
1.3.	Загальні підходи до формування системи обліку й аудиту реалізації продукції в підприємстві.....	23
	Висновки до розділу 1.....	36
Розділ 2.	Облік як інформаційна база реалізації готової продукції	37
2.1.	Процес формування первинних документів і аналітичне відображення руху готової продукції.....	37
2.2.	Облік витрат на виробництво та обчислення собівартості готової продукції	49
2.3.	Зведений облік реалізації готової продукції та витрат пов'язаних зі збутом.....	54
	Висновки до розділу 2.....	61
Розділ 3.	Організація та методика аудиту готової продукції та її збуту.....	63
3.1.	Планування та організація аудиту готової продукції та витрат на її збут	63
3.2.	Методичні аспекти аудиту готової продукції та витрат на збут.....	77
3.3.	Узагальнення даних за результатами аудиту	93
	Висновки до розділу 3.....	100
	Висновки і пропозиції.....	102
	Список використаної літератури.....	104

Вступ

Актуальність теми. Нові умови господарювання обумовили істотні зміни методології й організації бухгалтерського обліку. Значно розширилися повноваження організацій по відображенню власних господарських операцій. Вони самостійно вибирають методи оцінки виробничих запасів й способи розрахунку собівартості робіт, розробляють облікову політику, визначають конкретні методики, форми та техніку ведення і організації бухгалтерського обліку та аудиту. Іншими словами, у даний час централізовано встановлюються тільки загальні правила бухгалтерського обліку, а конкретизація їх та механізм виконання розробляються на кожному підприємстві самостійно виходячи з умов його діяльності.

В ринкових умовах господарювання всі підприємства отримали повну оперативну самостійність – яку і скільки випускати продукції, з ким співробітничати і кому продавати свої вироби, як організувати і відповідно планувати всі виробничі процеси. Зрозуміло, що ця свобода дій надається для належного врахування кон'юнктури ринку, його потреб і вимог. Важливим моментом для підприємств виробничої діяльності є виробництво й реалізація продукції, яке необхідне для забезпечення потреб населення. Тому планування виробництва і реалізації продукції є основним завданням тактичного або перспективного плану підприємства.

Виробнича програма підприємства являється системою адресних завдань з виробництва й доставки продукції споживачам у розгорнутій номенклатурі, асортименті, відповідної якості і у встановлені терміни згідно з договорами поставок. Готова продукція відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Вони становлять значну частку в активах балансу підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при

висвітленні інформації про його фінансовий стан. Тому від правильної їх оцінки в значній мірі залежить фінансовий результат того чи іншого суб'єкта господарської діяльності.

Інформаційною базою дослідження слугують законодавчі акти, нормативно-довідкова інформація, спеціальна література, проблемні статті, провідних фахівців в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, які опубліковані у спеціалізованих журналах та періодичних виданнях. Зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати», а також праці вітчизняних та іноземних економістів: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, В.А. Дерія, В.П. Завгороднього, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкаря, Н.М.Ткаченка. Серед західних фахівців з цього питання слід відмітити наступних: Б.А. Райзберг, Г. Мюллер, А.А. Мазаракі, Е. Бріттона, Н. Дж. Еквілайна та інших, роботи цих авторів носять дискусійний характер з деяких питань й потребують подальших досліджень та наукових розробок. Тому удосконалення теорії і практики ведення обліку та аудиту випуску готової продукції та її збуту в сучасних умовах соціально-економічного розвитку стає нагальною потребою та визначає актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою написання магістерської роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку та аудиту випуску готової продукції та її збуту.

Для більш ефективного розкриття мети в магістерській роботі потрібно вирішити такі **завдання**:

- ✓ дослідити сутність та значення категорії «готова продукція»;
- ✓ вивчити й дослідити особливості класифікації та оцінки готової продукції підприємства;

- ✓ провести огляд нормативної бази та виявити проблемні питання щодо обліку й аудиту готової продукції та її збуту;
- ✓ розкрити особливості документального оформлення надходження і використання готової продукції на підприємстві;
- ✓ висвітлити методику первинного обліку операцій з готовою продукцією та її реалізацією;
- ✓ сформулювати практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку та аудиту готової продукції;
- ✓ провести аудит випуску та процесу реалізації готової продукції досліджуваного підприємства;
- ✓ сформулювати пропозиції щодо напрямів підвищення ефективності процесу реалізації готової продукції.

Об'єкт і предмет дослідження. Предметом дослідження даної роботи є проблеми організації обліку та аудиту випуску готової продукції та її збуту. Об'єкт дослідження – дані поточного обліку і звітності досліджуваного підприємства. Досліджуваним підприємством виступає ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій з питань, що вивчалися. В процесі дослідження вивчалися Закони України, Укази Президента України, праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених з теорії та методології обліку та аналізу виробничих запасів, Міжнародні стандарти та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти, що регулюють бухгалтерський облік.

При вивченні окремих питань застосовувались економічні методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний; у процесі теоретичного осмислення проблем – дедуктивний. Застосовувались методи деталізації, групування, узагальнення, а також спостереження, монографічний метод сприяв вивченню окремих об'єктів

господарської діяльності та ефективних методів управління, а графічний – для наочного зображення результатів дослідження.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в уточненні економічної сутності поняття «готова продукція» та удосконаленні її класифікації, розгляді проблемних питань щодо організації та методики обліку та аудиту випуску готової продукції та її збуту.

Практичне значення одержаних результатів. Врахування розроблених у процесі дослідження пропозицій щодо обліку та аудиту готової продукції та її збуту сприятиме підвищенню ефективності обліку на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» й підвищить аналітичність, якість і своєчасність облікової інформації підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези на тему: «Суть готової продукції, як складової частини запасів підприємства».

Структура і обсяги роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ТА АУДИТОРСЬКОГО ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Поняття готової продукції, як складової частини запасів підприємства

В ринкових умовах господарювання готова продукція відіграє важливу роль у складі його оборотних активів та займає домінуючу позицію у здійсненні його діяльності. Готова продукція є уречевленим результатом діяльності підприємства, а відповідно і об'єктом ведення бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю. Випуск й реалізація продукції впливає на фінансові результати роботи суб'єкта підприємництва, адже реалізація готової продукції – це основне джерело формування доходу підприємства.

Виробництво готової продукції та її реалізація завершує операційний цикл у діяльності суб'єкта господарювання. Підприємство має виробляти ту продукцію, яка користується попитом на ринку збуту. Головну роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє система контролю за реалізацією продукції, оскільки вона впливає на фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи суб'єкта господарювання. За таких умов завданням обліку є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень. Це актуалізує питання розгляду сутності та змісту категорії «готова продукція», що сприяє подальшому визначенню основних напрямів розвитку конкурентоспроможності суб'єктів

господарювання.

Слід зазначити, що поняття «готова продукція» в працях науковців з'явилося не відразу, історично йому передувало поняття «товар», що розумілось значно ширше. Саме цьому поняттю й присвячено безліч досліджень вчених різних епох і економічних течій. Сьогодні поняття «готова продукція» прийнято тлумачити досить одноманітно завдяки законодавчим документам, що діють у сфері бухгалтерського обліку.

Зауважимо, що в ринкових умовах господарювання під категорією «готова продукція» розуміють продукцію, яка повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад чи передана замовнику.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [132]. Порівняння цього визначення із тлумаченням такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці свідчить про практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

Оскільки, готова продукція, відповідно до чинного законодавства, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані (виготовлені) в минулому і в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду, то в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно не знижувати витрат на виробництво цієї продукції та не завищувати її оцінки.

В економічній літературі існує декілька підходів щодо визначення

самого поняття «готова продукція», що обумовлює особливості підходів до її обліку. Наявність різноманітних підходів до терміну «готова продукція» пояснюється важливістю досліджуваної дефініції в економічній науці.

На думку Ф.Ф. Бутинця, готовою вважається продукція, повністю завершена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки). Це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції [15, 405].

В.В. Сопко зазначає, що готова продукція – продукція, завершена у виробництві і підготовлена до продажу чи відправки замовнику, до вивезення з підприємства-виробника [156].

О.А. Подолянчук та І.С. Захарчук, вважають, що готова продукція є матеріальним результатом виробничої діяльності суб'єкта господарювання, де виробничі запаси приймають на відміну нову якість. Виробництво речової продукції, суб'єкт господарювання може надавати послуги й виконувати певні роботи іншим суб'єктам господарювання. Таким чином, автори виокремлюють два види продукції: готову продукцію та виконання послуг та робіт [31].

На думку М. Чумаченка – готова продукція представлена конкретними запасами й виробами на складі, обробка та випробування яких закінчені, а також проведена відповідна перевірка встановленим технічним вимогам й передана на склад чи реалізована безпосередньо замовнику [163, 4].

У свою чергу, Н.М. Ткаченко трактує готову продукцію, як продукцію, що пройшла всі послідовні стадії технічного процесу, включаючи упаковку, маркування, контроль якості і готова до реалізації [159].

І.Ю. Чаун відносить вже готову продукцію до частини оборотних засобів підприємства, котрі ще не були використані, але вже надійшли до місця зберігання. Дане формулювання дає досить обмежені критерії, так як

не цілком зрозуміло, за яким критерієм необхідно класифікувати готову продукцію, яка буде перебувати в місцях зберігання для майбутніх виробничих потреб підприємства [162].

На відміну Т. Алексеєнко описує готову продукцію, як готовий до споживання виріб, напівфабрикат, послугу або роботу, котра завершила технічну обробку на підприємстві та здійснила усі необхідні етапи технічного випробовування й укомплектована згідно з договором поставки та відповідає всім технічним вимогам, а також не буде потребувати обробки та доукомплектування в господарстві, а буде передана на склад суб'єкта господарювання. Отож, готова продукція є матеріальним результатом діяльності суб'єкта господарювання. Слід зазначити, що крім випуску продукції, яка має матеріальну форму, також можна здійснювати окремі послуги й роботи іншим суб'єктам господарювання [5, 220].

О.В. Маркус та І.О. Романюк готову продукцію розглядають з точки зору затрат підприємства й надходження виробничих запасів на підприємство, щоб в технологічному процесі перетворити їх на готову продукцію, що в результаті отримає характерну особливість продукції, а саме, як частину оборотних активів підприємства [109, 351].

В.В. Боднарчук розглядає виробничі витрати, як сукупність певного виду сировини чи матеріалів, але не зазначає період їх споживання та джерела фінансування, також не розкриває економічну природу готової продукції, а відносить до оборотних активів та результату процесу виробництва [12, 297].

Як зазначає В.М. Бойко готова продукція є засобами виробництва, котрі повторно ще не були використані у виробництві, але, дане тлумачення, на його думку, буде достатньо згрупованим та не дає чіткого розмежування продукції у структурі активів підприємства [9, 5].

Судячи з вищезазначених визначень, категорія «готова продукція» характеризується з різних точок зору.

На нашу думку, це поняття потребує уточнення з погляду системності

визначення та практичного використання. Вважаємо, що готова продукція – це об’єкт реалізації, тобто головне джерело отримання прибутку для підприємства, а також частина запасів, що може споживатися на самому підприємстві, тобто бути внутрішнім ресурсом виробництва. А також, готова продукція – це продукція, яка виготовлена за певними стандартами, з використанням необхідної сировини, має повністю завершену форму, яка пройшла усі стандарти контролю якості в середині підприємства, а також відповідає усім нормам, тобто цілком завершений продукт та готовий до передачі на склад підприємства чи до вибуття на сторону.

Частиною матеріально-виробничих запасів, є готова продукція, яка призначена для продажу (кінцевий результат виробничого циклу, активи, завершені обробкою (комплектацією), технічні та якісні характеристики яких відповідають умовам договору або вимогам інших документів, у випадках, встановлених законодавством).

Визначено основні вимоги, яким повинна відповідати готова продукція, призначена для продажу:

- готова продукція є повністю закінчена і укомплектована;
- відповідає стандартам;
- прийнята службою технічного контролю;
- забезпечена відповідним паспортом, сертифікатом, гігієнічним висновком та іншими необхідними документами, що засвідчують її якість і комплектність. [30, 54]

Слід зауважити, що готова продукція, відповідно до чинного законодавства та нормативно-правових актів, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані в минулому, а в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду. Тому в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно ні не знижувати витрат на виробництво даної продукції, та не завищувати її оцінки. Інакше готова продукція не буде приносити суб’єкту господарювання економічну вигоду при її реалізації чи обміні, вона не буде вважатись

активом й необхідно буде списати її з балансу підприємства.

Порівнявши різні тлумачення категорії «готова продукція» можна стверджувати, що – це виріб або напівфабрикат, послуга чи виконана робота, яка пройшли усі стадії технологічного процесу на даному підприємстві, та відповідає затвердженим нормативам чи умовам договору та прийнята технічним контролером підприємства й здана на склад чи передана споживачеві відповідно до порядку прийняття продукції.

Взаємозв'язок між виробництвом, залишками й реалізацією готової продукції відображено на рис. 1.1.

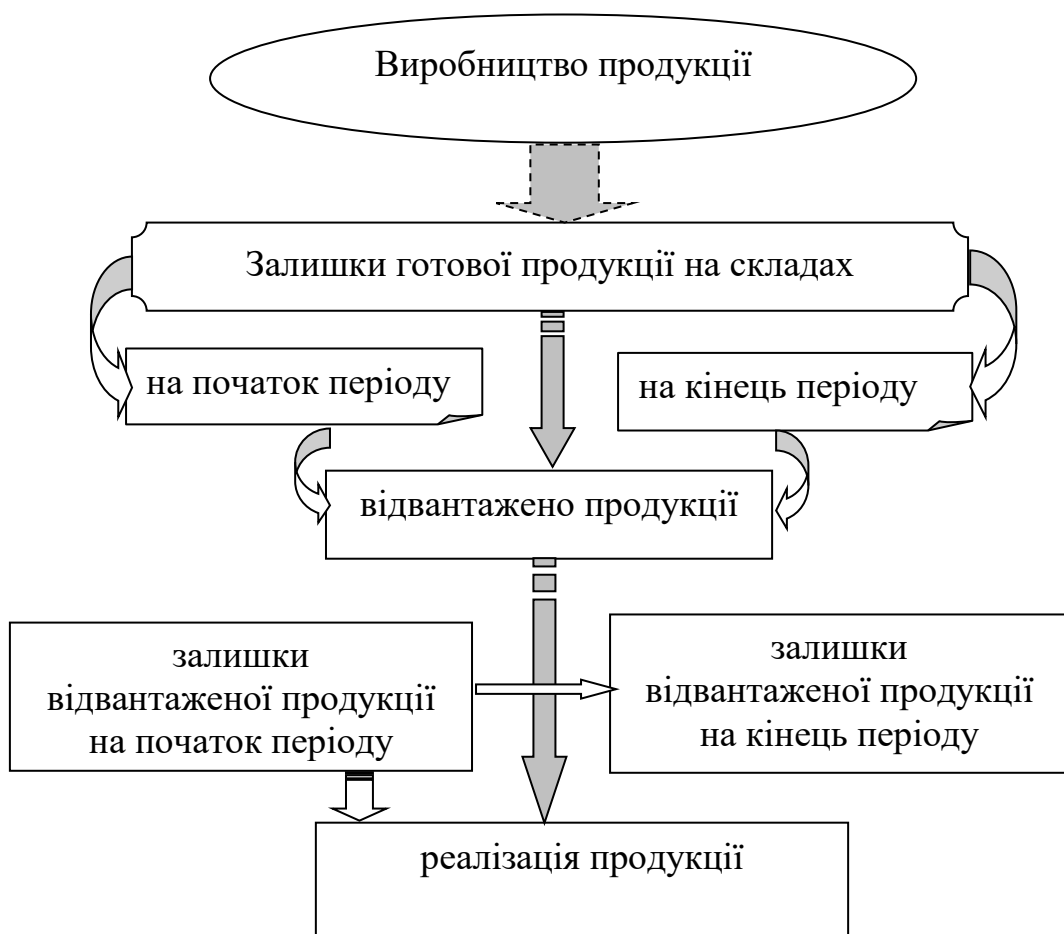


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції [5, 220]

На ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» готова продукція проходить технологічні операції:

- випуск продукції з виробництва й передача її на склад підприємства;

- зберігання продукції на складі підприємства;
- відпуск готової продукції для внутрішніх потреб основних цехів, чи для збуту тощо;
- реалізація готової продукції й одержання грошей від покупців за відпущену готову продукцію.

Для кращого уявлення про призначення готової продукції доцільно дослідити її класифікацію. Адже, при організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою готову продукцію групують за формою, ступенем готовності й технологічною складністю (рис. 1.2.). [155, 340]



Рис. 1.2. Класифікація готової продукції за її характером

Таким чином, можна зробити висновок, що готова продукція – це об’єкт облікової системи, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва й продажу продукції, слугує засобом для досягнення основної мети функціонування суб’єкта господарювання. Визначено, що готова продукція є головним джерелом отримання прибутку для підприємства, а також частиною запасів, що може споживатися на самому підприємстві, бути внутрішнім ресурсом виробництва.

1.2. Визнання та оцінка готової продукції

Правильне й своєчасне управління запасами при їх використанні сприяє реалізації сучасних концепцій управління в ринкових умовах господарювання. Великі резерви збільшення ефективності діяльності підприємства закладені саме в раціональному управлінні запасами.

Завдяки економії на закупівлі, зменшенню витрат транспортування, забезпечення надійності постачання і виробництва, попередження можливих коливань цін на матеріальні ресурси через систему буферних запасів, урахування сезонних коливань виробничої програми або попиту, виконання графіка виробництва визначають ефективність економіки підприємства.

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку є оцінка, яка тісно пов'язана з іншими складовими. В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» [132], вартість визначається згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [131].

Як зазначено в П(С)БО 9 «Запаси» – це активи, які:

- утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності;
- перебувають в процесі виробництва для даного продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [132].

У відповідності до МСФЗ «Запаси» – це активи, які утримуються з метою подальшого продажу під час звичайної діяльності та перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу виготовлюваного продукту, чи утримуються як сировина й матеріали, які призначені для виробничого споживання з метою реалізації виготовлюваної готової продукції чи виконаних робіт (наданих послуг) [96].

Дане трактування запасів, наведене у п.6 МСФЗ 2 «Запаси», а саме:

- усе, що під цим формулюванням, наведено у п.6, відображено у

підпункті (а), — це у загальновідомих термінах не що інше, як товари;

- все, що за змістом підходить під критерій, названий у підпункті (b), — це промислова продукція, а також роботи/послуги у стадії незавершеного й завершеного виробництва продукції;

- усе, що об'єднує підпункт (с), — це запаси, що перебувають на складах підприємства до передачі їх у виробництво, тобто сировина й матеріали [96].

Слід зазначити, що відповідно до МСФЗ 2 «Запаси» підпадають:

- товарні запаси;
- запаси сировини й матеріалів;
- запаси окремих етапів виробництва;
- готова продукція, надані послуги [96].

Оскільки, до МСФЗ 2 «Запаси» не застосовується до оцінки запасів, які мають у своєму розпорядженні виробники продукції сільського і лісового господарства, сільгосппродукції на момент її збору, а також корисних копалини тією мірою, якою вони оцінюються за чистою продажною ціною відповідно до прийнятої методики обліку в цих галузях. Зі сфери застосування МСФЗ 2 також виключаються запаси товарних брокерів й трейдерів, оскільки вони оцінюють наявні запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж [96].

Зазвичай запаси повинні відображатися за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою продажною ціною.

Оцінка за собівартістю – це означає оцінити актив за сумою сплачених (або таких, що підлягають сплаті) грошових коштів чи їхніх еквівалентів або за справедливою вартістю іншого відшкодування, переданого постачальникові на дату придбання.

Чиста продажна ціна – це, як випливає з п.6 МСФЗ 2 «Запаси», можлива при нормальному ході справ ціна продажу, яка визначається розрахунковим шляхом, за мінусом [96]:

- витрат на завершення виробництва;

— витрат, необхідних для здійснення продажу.

Для того, щоб визначити чисту продажну ціну запасів, необхідно попередньо оцінити витрати з доведення даних активів до стану, в якому вони будуть використовуватись за призначенням чи будуть реалізовані на сторону. А це означає, що збиток в даному випадку визнається раніше, ніж він фактично формується. Відтак дані витрати віднімають від поточної ринкової (справедливої) вартості активу.

Слід зауважити, що при розрахунку чистої продажної ціни враховується призначення запасів.

Справедлива вартість частіше визначається виходячи з ринкових цін на тотожні активи, ніж за ціною укладених компанією договорів з контрагентами. Чиста продажна ціна може не відображати ринкову ціну, у разі коли підприємство відвантажує контрагентам товари за цінами, які не відповідають дійсному стану ринку таких активів. В разі коли запаси передбачається використовувати з метою виконання вже укладених контрактів, при визначенні чистої продажної ціни рішення виноситься виходячи з цін, зазначених у відповідних договорах, а саме п.31 IAS 2.

Відповідно, чиста продажна ціна розраховуватиметься на кожну номенклатурну одиницю запасів, що є в наявності, чи, як це зазначено у п.29, - постатейно. Однак в окремих випадках допускається їх групування – це можливо, якщо йдеться про запаси, що належать до одного асортименту продукції, яка випускається, й має однакове призначення чи кінцеве використання, або, які не можуть бути оцінені у відриві від інших статей даного асортименту п.29 МСФЗ 2 [96].

Сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Й так само списується сума, в яку будуть оцінені виявлені нестачі.

Щодо Національних стандартів обліку, то відповідно до вимог бухгалтерського стандарту НСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємства України ведуть бухгалтерський облік за принципами, що забезпечують якісне складання фінансової звітності. Одним

із них є принцип обачності, згідно з яким методи оцінки статей балансу (звіту про фінансовий стан), в тому числі й виробничих запасів, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат й завищенню оцінки активів та доходів даного підприємства [104].

Такий принцип вимагає постійного уточнення на дату балансу (звіту про фінансовий стан) вартості виробничих запасів й інших матеріальних цінностей. Вона повинна визначатися за справедливою вартістю, під якою розуміють відновлювану вартість, тобто, собівартість придбання. [20].

На нашу думку, запаси ТзОВ «Тернопільського машинобудівного заводу» необхідно періодично перецінювати для забезпечення їх достовірного відображення в балансі (звіті про фінансовий стан) за справедливою вартістю.

Оскільки, переоцінка запасів проводиться за чистою вартістю, якщо на дату балансу (звіту про фінансовий стан) їх ціна знизиться, або вони будуть зіпсовані чи застарілі, або будь-яким іншим чином втратять первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається за кожним номенклатурним номером запасів, а саме, очікувана ціна продажу мінус витрати на їх підготовку до продажу та реалізацію.

У випадку, якщо чиста вартість реалізації вища від первинної (дооцінка), то на суму збільшення чистої вартості, але не більшу від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих активів.

Слід зауважити, що П(С)БО 16 «Витрати» визначає два поняття собівартості готової продукції, а саме:

- собівартість реалізованої продукції;
- виробнича собівартість продукції [131].

На нашу думку, запаси є однією з найважливіших ознак які включаються до собівартості продукції, робіт, послуг (матеріальні затрати становлять 57-68% собівартості продукції).

До виробничої собівартості продукції входять наступні витрати

(рис.1.3).

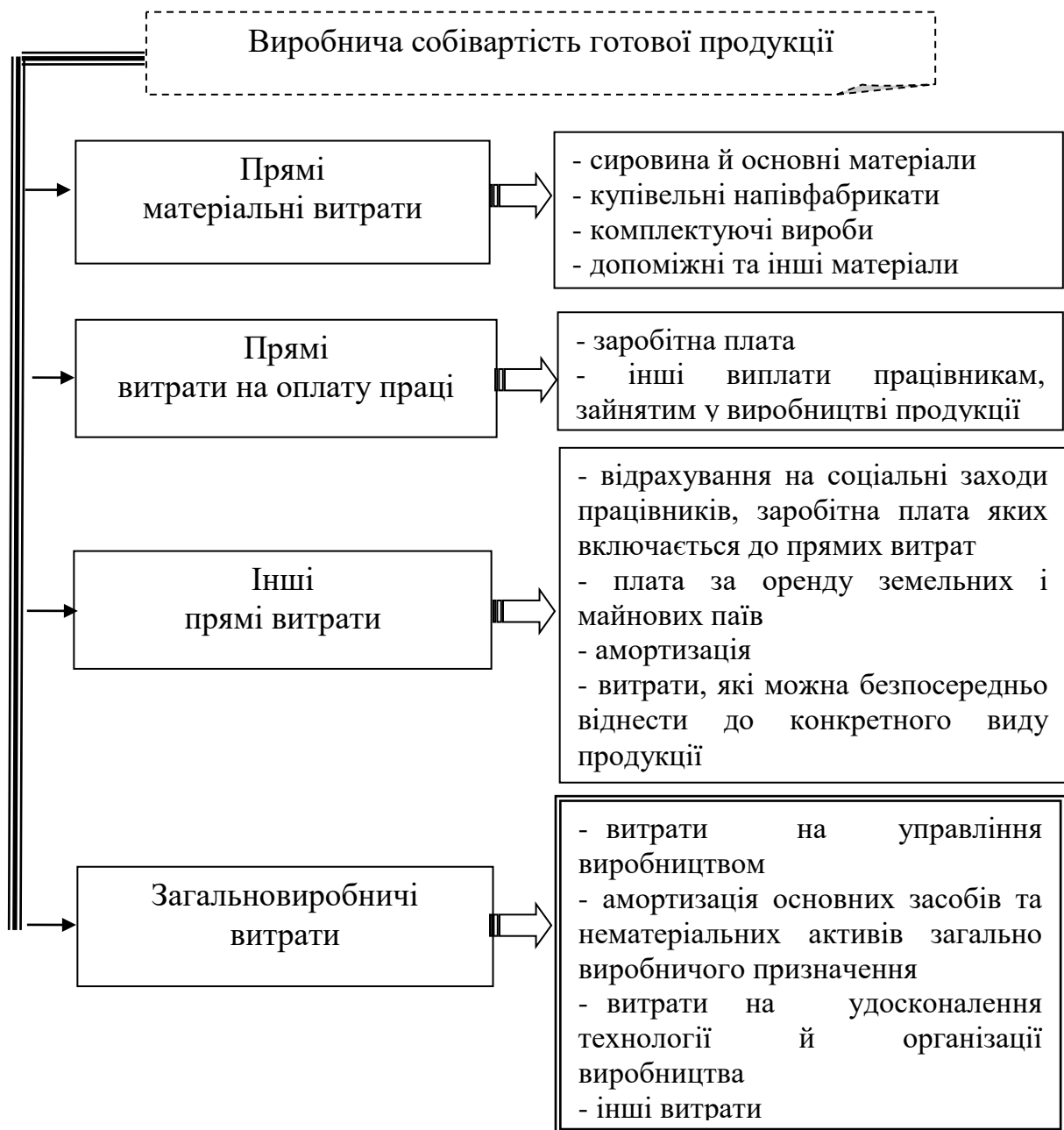


Рис. 1.3. Склад витрат виробничої собівартості готової продукції [39, 247]

Перелік й склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції встановлюється на підприємстві ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини, основних матеріалів, що створюють основу продукції, яка виготовляється, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших

матеріалів.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданих послуг [39].

На ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, а саме, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних й майнових паїв, амортизаційні відрахування тощо.

Слід зауважити, що ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до собівартості готової продукції не включає, а списує на витрати звітного періоду.

Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод», в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» [132].

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів [78, 213]:

- метод ідентифікованої собівартості, в сучасних умовах господарювання не є поширеним, оскільки за своєю специфікою має досить вузьке застосування для запасів, які відпускаються та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень та проектів, а також запасів, які не замінюють один одного. Варто зазначити, що така методика не потребує глибокого обґрунтування, оскільки, вартість списання визначаються за цінами, які були обумовлені договором замовлень.

- метод середньозваженої зваженої собівартості проводять за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та одержаних у звітному

місяці. Зазначимо, що цей метод оцінки на нинішній день найбільш прийнятний для великої кількості підприємств, оскільки кожне наступне списання проводиться за середньою собівартістю, що в свою чергу, не має різкого впливу на коливання собівартості готової продукції.

- метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими. Даний метод найчастіше застосовується для запасів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною.

- метод нормативних затрат полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей й чинних цін. Суть даного методу полягає в тому, що на підприємстві встановлюються облікові ціни, якими впродовж місяця користуються для оцінки списання запасів.

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рисунку 1.4.

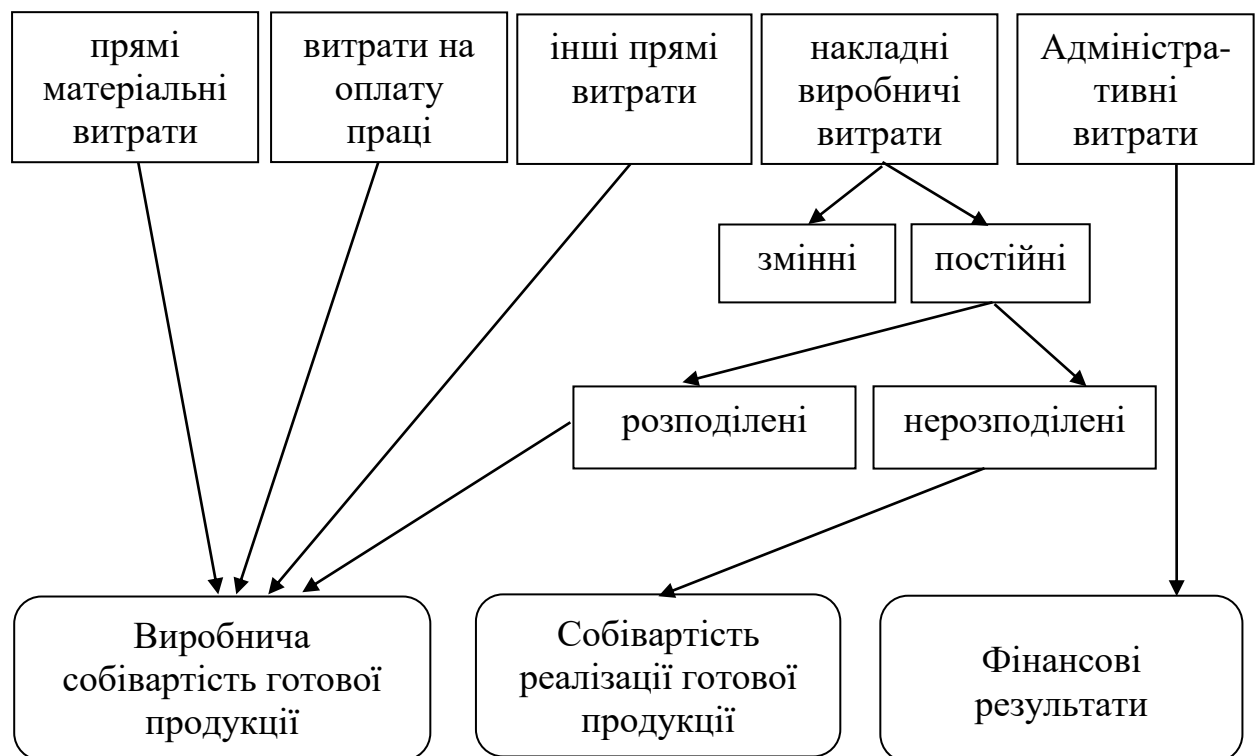


Рис. 1.4. Порядок формування первісної вартості готової

продукції [15, 407]

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів [15, 407].

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки, а саме:

- оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартісна;
- оцінка, що визначається за домовленістю сторін.

Слід зазначити, що наприкінці місяця загальну кількість випущеної готової до реалізації продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства й фактичною собівартістю. За даними відомості випуску готової продукції визначають фінансовий результат роботи суб'єкта господарювання у процесі виробництва, а саме: різниця між фактичною й взятою для обліку собівартістю випущеної продукції, економію чи перевитрати. В обліку її оцінюють за «твердими» (сталими) обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами чи за фактичною виробничою собівартістю). Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції й реалізованої продукції.

У випадку її оцінювання за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю.

Собівартість реалізованої продукції складається з наступних витрат (рис. 1.5).

Собівартість визначається тільки по реалізованій продукції, використовуючи дані виробничої собівартості й позавиробничих витрат:

$$\text{Псп} = \text{Кр} \times \text{Сво} + \text{Пв}; \quad \text{Псо} = \text{Псп} / \text{Кр} \quad (1.1)$$

де Псп – повна собівартість усієї реалізованої продукції (робіт, послуг);

Сво – виробнича собівартість калькуляційної одиниці продукції у звітному періоді.

Кр – кількість реалізованої продукції (робіт, послуг) в натуральних одиницях виміру;

Пв – позавиробничі (комерційні) витрати;

Псо – повна собівартість одиниці реалізованої продукції (робіт, послуг).

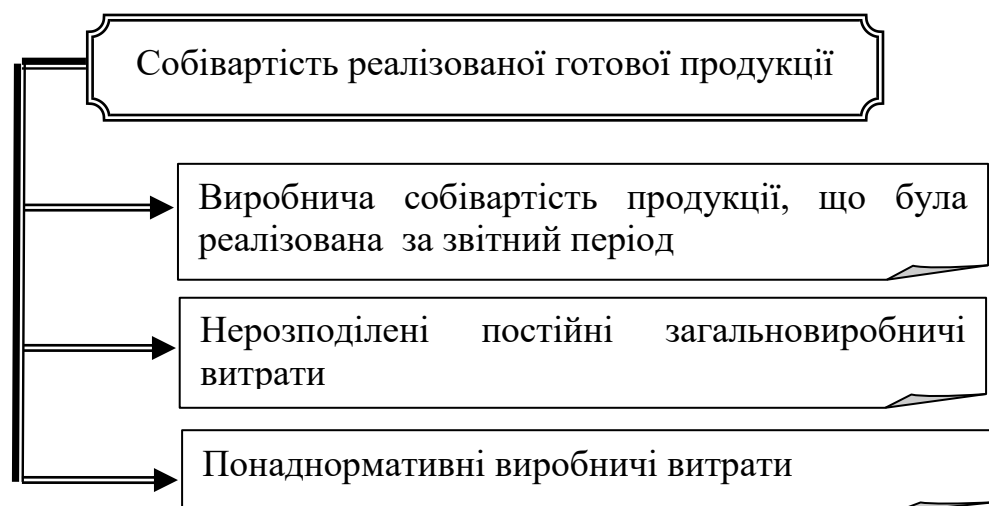


Рис. 1.5. Склад собівартості реалізованої готової продукції

Отже, від правильної оцінки готової продукції залежить й правильність подальшого її обліку. На ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання усіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому у поточному обліку ТзОВ «Тернопільського машинобудівного заводу» готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості.

Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції

на складах оперативно-бухгалтерським методом.

1.3. Загальні підходи до формування системи обліку й аудиту реалізації продукції в підприємстві

Результатом діяльності будь-якого підприємства є випуск готової продукції, виконання робіт чи надання послуг, як кінцевий результат, отримання прибутку. Чітко налагоджений облік забезпечує необхідною та достовірною інформацією суб'єктів господарювання для виконання всебічного аналізу та аудиту господарської діяльності.

Провівши аналіз наукових праць відомих вітчизняних фахівців, які досліджували питання обліку готової продукції та її реалізації на промислових підприємствах, зазначимо, що вагомий внесок у розвиток питань зробили: Ф.Ф. Бутинець, П.К. Германчук, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, З.В. Задорожний, Л.В. Нападовська, Я.Д. Крупка, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко та інші. Значну увагу автори звертають на питання обліку готової продукції та її реалізації, формування витрат на її зберігання.

Основну частину товарної продукції підприємства становить готова продукція. Здебільшого вона призначена для реалізації, але певна її частина може споживатися на підприємстві (внутрішньозаводський оборот). До готової продукції зараховують також виконані для замовників роботи та послуги автотранспорту, ремонтного виробництва, будівельно-монтажні роботи. Якщо на підприємстві, поряд з виробництвом, здійснюють капітальні вкладення, то виконані послуги також відображають в обліку як готову продукцію.

Оскільки, готова продукція включена до запасів підприємства, то і відображається на рахунках Класу 2 «Запаси».

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено застосовувати:

— для відображення інформації про затрати на виготовлення продукції – рахунок 23 «Виробництво» (в Інструкції № 291 прямо указано, що цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на

виробництво продукції взагалі і, зокрема, для обліку витрат на промислових підприємствах);

— для відображення руху готової продукції – рахунок 26 «Готова продукція»;

— для відображення руху напівфабрикатів власного виробництва – рахунок 25 «Напівфабрикати».

Напівфабрикати можуть використовуватися підприємством у власному виробництві, а можуть реалізовуватися на сторону як готова продукція. Тому підприємства повинні вести окремий облік обох груп напівфабрикатів. Якщо напівфабрикати власного виробництва використовуються підприємством тільки для власних потреб, рух і залишки враховуються на рахунку 23 «Виробництво».

Якщо ж виготовлені підприємством напівфабрикати використовуються для продажу, то тоді їх створення відображається по дебету рахунка 25 «Напівфабрикати», а вибуття – по кредиту вказаного рахунка.

Прикладів, коли напівфабрикати одночасно є і сировиною або комплектуючими, і продукцією, безліч (наприклад, чавун, який виплавляється, може бути об'єктом продажу як готова продукція або напівфабрикатом, тобто сировиною для виплавки сталі).

Надходження готової продукції власного виробництва на склад відображається по дебету рахунка 26 «Готова продукція» за фактичною виробничою собівартістю.

Інструкцією № 291 передбачена можливість в аналітичному обліку відображати готову продукцію за обліковими цінами. У цьому випадку при списанні такої продукції з рахунка 26 «Готова продукція» сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень й вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Рівень відхилень визначається шляхом розподілу сумарної величини відхилень на початок місяця і відхилень по продукції, що надійшла на склад з виробництва

у звітному місяці, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця і вартості оприбуткованої за звітний місяць на склад готової продукції за обліковими цінами. Сума відхилень, яка відноситься до реалізованої продукції, відображається по кредиту рахунка 26 «Готова продукція» і дебету рахунків, на яких відображене вибуття готової продукції.

Слід зауважити, що в сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку П(С)БО не передбачає відображення готової продукції за обліковими цінами.

Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід». Згідно даного нормативного акту, дохід визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, яке зумовлює збільшення власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визначення доходу, зазначені в П(С)БО використовуються для кожної операції [130].

В бухгалтерському обліку визнані доходи систематизуються за групами:

- виручка від реалізації продукції (робіт чи послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Встановлення методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства, в тому числі витрат на збут та їх розкриття у фінансовій звітності розкриває П(С)БО 16 «Витрати» [131].

Створені запаси включають до балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства за первісною вартістю, що для готової продукції є виробничою собівартістю. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та над нормованих виробничих витрат [131].

Світова практика розрізняє дві моделі щодо формування собівартості готової продукції, а саме: французьку та англосаксонську, тобто визначення повної та неповної собівартості. Відповідно до діючих в Україні законодавчих норм, то, собівартість калькулюється на основі розрахунків неповних витрат, але з одночасним розподілом непрямих постійних загальновиробничих витрат й включенням їх у собівартість реалізації продукції. Тому, на вітчизняних підприємства й у тому числі на ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» формують виробничу собівартість, собівартість реалізації, а також з метою достовірності розрахунку цінової політики використовують повну собівартість виготовленої продукції.

Як відмічає В.Я. Фаріон, до виробничої собівартості готової продукції, включається:

- прямі матеріальні витрати (вартість матеріалів, сировини, комплектуючих робіт);
- прямі затрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати);
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі затрати (витрати на управління процесу виробництва, амортизаційні відрахування, витрати на охорону праці та техніку безпеки);
- інші прямі витрати (інші виробничі витрати) [160, 176].

До основної діяльності відносять операції, пов'язані з реалізацією продукції (товарів, послуг), які є визначальною метою створення підприємств чи організацій і забезпечують основну частку його доходу.

Оскільки, доходи, пов'язані з основною діяльністю на підприємствах та в організаціях, включають:

- дохід від реалізації товарів;
- дохід від реалізації робіт, послуг.

Продаж (реалізація) товарів, робіт, послуг на підприємствах та в організаціях обліковується на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Наведемо характеристику рахунку, який використовується для

накопичення інформації про доходи від реалізації (див. табл.1.1) [15, 409].

Таблиця 1.1

Характеристика рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Використовують підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій
704	Вирахування з доходу	За дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції і товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунка 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

Розрахункові документи вважають пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося методом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подачі їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків). Для обліку підприємством доходів (виручки) від реалізації готової продукції передбачений субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

рахунка 70 «Доходи від реалізації».

Протягом року по кредиту субрахунку 701 відображається загальна сума доходу підприємства від реалізації готової продукції разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), які включені в ціну продажу, по дебету субрахунку 701 – суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів). Крім того, по дебету відображається щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Собівартість реалізованої продукції за новим Планом рахунків відображаються на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» рахунка 90 «Собівартість реалізації». У дебет субрахунку 901 у кореспонденції з рахунками 26 «Готова продукція» і 91 «Загально виробничі витрати» списується виробнича собівартість реалізованої готової продукції в частині змінних і розподілених постійних загальнозаводських витрат. Дебетові обороти субрахунку 901 також закриваються в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, які враховуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», списуються безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Напряму на вказаний рахунок 79 списуються і витрати, пов'язані зі збутом (реалізацією, продажем) готової продукції або напівфабрикатів, облік яких ведеться на спеціально передбаченому для цих цілей рахунку 93 «Витрати на збут».[72, 303]

Основними завданнями обліку готової продукції на підприємствах та в організаціях незалежно від форм власності, а також в ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» в системі організації повинно бути:

- систематичний контроль за випуском готової продукції, станом її запасів і збереженням на складах, обсягом виконаних робіт та послуг;
- вчасному і правильному документуванні оформлення відвантаженої і відпущеної продукції (робіт, послуг);

- контроль за виконанням плану договорів-поставок за обсягом та асортиментом реалізованої продукції, організацією розрахунку з покупцями;
- вчасному і достовірному визначенні результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) та їх облік.

Виконання цих завдань залежить від ритмічності роботи підприємства, правильної організації збуту та складського господарства, вчасного документального оформлення господарських операцій.

Забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання вимагає економічно грамотного управління їх діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку й глибоко та системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани й управлінські рішення, здійснюють контроль за виконанням їх, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку.

Для того, щоб краще зрозуміти роль та завдання економічного аналізу в умовах переходу до ринку, визначимо його основні ознаки:

- ✓ комплексне, системне дослідження економічних явищ і процесів, яке потребує вивчення прояву економічних законів і категорій ринкової економіки;
- ✓ об'єктивна оцінка ефективності виробничо-фінансової діяльності, зокрема прибутковості та конкурентоспроможності, які є основними критеріями цієї ознаки;
- ✓ глибокий аналіз ринкового середовища;
- ✓ прогнозування та пошук резервів і можливостей їх мобілізації в найближчий час та на перспективу;
- ✓ вироблення пропозицій за результатами аналізу щодо прийняття оптимальних управлінських рішень та їх реалізації.

Перехід до ринкової економіки змінює роль економічного аналізу, його основну мету та завдання. Якщо за директивно-планової системи

економічний аналіз виконував, як правило, функцію контролю за виконанням централізовано затверджуваних планів та визначення відповідності господарської діяльності підприємства економічній стратегії домінуючої політичної партії, то в теперішній час посилюється роль таких сфер досліджень, як:

- ринкове середовище;
- конкурентоспроможність;
- ефективність управління фінансовими ресурсами;
- економічні ризики;
- обґрунтованість та дієвість механізму реалізації управлінських рішень.

Головними завданнями економічного аналізу в ринковій економіці є:

- ◆ вивчення механізму дії економічних законів, визначення закономірностей й тенденцій економічних явищ та процесів у конкретних умовах підприємства;
- ◆ контроль за виконанням планів, прогнозів, управлінських рішень, за ефективним використанням економічного потенціалу підприємства;
- ◆ вивчення впливу об'єктивних і суб'єктивних, зовнішніх й внутрішніх факторів на результати господарської діяльності, що дає змогу об'єктивно оцінювати роботу суб'єкта господарювання, правильно діагностувати його стан й прогнозувати розвиток на перспективу, виявляти основні напрями пошуку резервів підвищення його ефективності;
- ◆ оцінювання результатів діяльності господарства з виконання планів досягнутого рівня розвитку економіки, використання наявних можливостей і діагностика його становища на ринку товарів та послуг, що сприяє виробленню більш ефективної політики управління бізнес-процесами;
- ◆ оцінювання ступеня фінансових та операційних ризиків і вироблення внутрішніх механізмів управління ними з метою зміцнення ринкових позицій підприємства та підвищення доходності бізнесу;
- ◆ пошук резервів підвищення ефективності виробництва на основі

вивчення передового досвіду та досягнень науки і практики;

◆ розробка проекту управлінського рішення для усунення виявлених недоліків та освоєння резервів підвищення ефективності господарської діяльності. [73, 21]

Аналіз готової продукції та її реалізації передбачає:

– оцінку зовнішніх та внутрішніх резервів випуску готової продукції та її реалізації;

– виявлення інтенсивних та екстенсивних резервів виробництва і реалізації продукції.

– аналіз резервів організації виробничого процесу;

– аналіз резервів приросту реалізації продукції.

У процесі проведення аудиторської перевірки на підприємстві необхідно приділити увагу на наступні основні питання:

— дотримання встановленого порядку обліку доходів;

— наявність аналітичного обліку реалізованої продукції (робіт і послуг) по їхніх видах і групам;

— чи відповідають звітні дані про реалізацію і відвантаження готової продукції (робіт і послуг) первинним документам й бухгалтерським записам;

— чи зареєстровано як учасника зовнішньоекономічної діяльності в Міністерстві зовнішньоекономічних зв'язків України з присвоєнням номера і коду діяльності;

— наявність у підприємств ліцензій на експорт, імпорт продукції по видах і кількості експортованої й імпортованої продукції;

— своєчасність і повноту розрахунків за вивезену продукцію;

— чи здійснювалися бартерні операції і правильність відображення їх в обліку;

— дотримання підприємствами граничних рівнів торгової та оптово-збутової націнки;

— правильність нарахування й перерахування податку на додану вартість, акцизного збору, митного збору;

- повноту надходження виторгу від продажу товарів;
- повноту й правильність відображення реалізованих товарів по торгових об'єктах;
- наявність договорів на реалізовану продукцію й відповідність вартості проданого товару умовам договору;
- правильність віднесення сум на статтю балансу «Товари, роботи і послуги, термін яких не наступив»; чи не порушувався порядок відображення в обліку реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- на правомірність списання готової продукції;
- правильність списання позавиробничих витрат;
- повноту відображення господарських операцій;
- інші питання, що мають безпосереднє відношення до обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації.

Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку його повноти й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. [14, 89]

Для проведення аудиту повинна існувати:

- інформація у формі, що дозволяє її перевірити;
- стандарт (критерії), за допомогою яких аудитор може оцінити дану інформацію.

Критерії оцінки цієї інформації також можуть суттєво змінюватися. Залежно від мети аудиту використовуються відповідні критерії оцінки.

При проведенні аудиту завжди повинні бути чітко окреслені межі відповідальності аудитора. Основний метод містить визначення господарської системи й періоду часу. В більшості випадків господарська система є юридичною особою (корпорацією, державною установою, підприємством). Але в окремих випадках систему визначають як підрозділ, відділ чи фізичну особу. Типовим періодом часу для виконання аудиту є рік.

Також аудит може бути квартальним, місячним або за періодом повного існування системи.

Основними стадіями аудиту є:

- накопичення й оцінка свідчень. Оскільки, свідчення – це будь-яка інформація, яку використовує аудитор, щоб визначити відповідальність встановленим критеріям інформації, яка піддається кількісній оцінці. Свідчення можуть набувати різних форм, включаючи усні відповіді клієнтів, письмові контакти з третіми особами та особисті спостереження аудитора. Важливо отримати свідчення, якість і обсяг яких будуть достатніми для досягнення цілей аудиту [113, 150].

- компетентна незалежна особа. Аудитор повинен бути кваліфікованим, щоб добре розуміти критерії та знати типи і кількість свідоцтв, необхідних йому для аналізу і правильного складання висновку.

- висловлення про результати – остання стадія аудиту. Аудиторський висновок може бути різним, але в усіх випадках він повинен інформувати користувачів про те, наскільки відповідає встановленим критеріям інформація, що піддається кількісній оцінці.

Завдання аудиту визначається законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності. У зв'язку з тим, що основною метою аудиту є формулювання та висловлення думки про достовірність фінансової звітності, він повинен вирішувати наступні завдання:

- ✓ підтвердити (не підтвердити) статті фінансової звітності;
- ✓ дослідити достовірність та відповідність показників звітності даним Головної книги, регістрам аналітичного обліку, первинним документам;
- ✓ вивчити взаємоузгодженість показників фінансової звітності з даними квартальної та проміжної бухгалтерської звітності;
- ✓ оцінити можливість подальшого функціонування підприємства;
- ✓ оцінити вплив подій після дати балансу на фінансову звітність;
- ✓ прослідкувати за своєчасністю подання бухгалтерської звітності

до відповідних державних органів. [14, 326]

Завданням аудиту є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів і донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації [113, 151].

Слід зауважити, що економічний контроль, однією з форм, якого є аудит, в умовах ринку має надійно захистити майно і кошти підприємства (незалежно від форми власності). Основним видом такого контролю є внутрішньогосподарський, який на сьогодні, на жаль, малоефективний з причин високого рівня тінізації. Функцію внутрішнього контролю на підприємстві може виконувати також контролінг – концепція ефективного управління підприємством і забезпечення її довготермінового існування. Він визначає економічність роботи окремих структурних підрозділів підприємства, а також здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень.

Основними об'єктами організації обліку, і аудиту є:

- номенклатура (сукупність) даних;
- рух носіїв номенклатури даних (документообіг, документопотік);
- праця виконавців, безпосередньо пов'язаних з технологією облікового, аналітичного і контрольного процесів;
- технічне, інформаційне, ергономічне і соціальне забезпечення бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту;
- динамічний розвиток та безперервне поліпшення системи з обліку, аналізу й аудиту.

В процесі дослідження питань з організації обліку та аудиту використовуються наступні прийоми і способи: моделювання, проектування, графічний спосіб, анкетування (тестування), спостереження, експертна оцінка, розрахунковий та аналітичний способи тощо.

Для ефективного ведення обліку й аудиту на підприємстві необхідні певні передумови:

- ✓ забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами;
- ✓ визначення видів форм і способів ведення обліку, аналізу й аудиту; обсягів та термінів подання облікових, звітних, контрольних і аналітичних відомостей зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- ✓ встановлення певної мережі зв'язків облікової, аналітичної та контрольної служб з іншими структурними підрозділами і службами підприємства, а також зовнішніх зв'язків;
- ✓ створення оптимальної системи планування розвитку, управління та регулювання обліку, аналізу й аудиту;
- ✓ належне організаційне, технічне та інформаційне забезпечення облікового, аналітичного та контрольного процесів [59].

Суть раціональної організації обліку й аудиту на підприємстві полягає у тому, щоб забезпечити ефективне їх ведення шляхом використання різноманітних прийомів та способів організації діяльності облікового, аналітичного та контрольного апарату.

Завдання раціональної організації обліку й аудиту передбачають:

- налагодження чіткого порядку документообігу й контролю за ним;
- забезпечення дотримання загальних вимог щодо бухгалтерського обліку й фінансової звітності на підприємстві;
- створення умов для поєднання усіх видів господарського обліку без їх дублювання й пропусків інформації;
- підготовка альбомів робочих форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності, контрольних-розрахункових і аналітичних таблиць, інструкцій до них;
- забезпечення умов праці та відпочинку для підвищення продуктивності праці осіб, зайнятих обліковим, аналітичним і контрольним процесами;
- оптимізація планування, управління, та регулювання обліком, аналізом і аудитом на всіх етапах і ділянках;
- систематичний нагляд за обліковим, аналітичним і контрольним процесами з метою їх поліпшення та скорочення витрат на них [76, 324].

Організація обліку й аудиту потребує нормативно-правового забезпечення, що є сукупністю законодавчих актів, поплонень, інструкцій, рекомендацій, довідників, вказівок, переліків та інших регламентів, розроблених і затверджених Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, міністерствами і відомствами і їх представництвами на місцях; спеціалістами підприємств, організацій.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи результати дослідження теоретичних основ поняття готової продукції, можна зробити наступні висновки:

1. Готова продукція – це частина запасів, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

2. З'ясовано, що при організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію слід групувати за формою (готова продукція, що має уречевлену форму та готова продукція, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція; напівфабрикати й незавершене виробництво) та технологічною складністю (проста; складна).

3. Встановлено, що у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання. Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху готової продукції та визначенні її вартісних характеристик. В зв'язку з цим у поточному обліку готову продукцію слід оцінювати за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка готової продукції за «твердими» обліковими цінами дозволить вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-

бухгалтерським методом.

РОЗДІЛ 2.

ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Процес формування первинних документів і аналітичне відображення руху готової продукції

Правильна й раціональна організація обліку готової продукції на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» забезпечується чіткою системою документообігу і строгим порядком оформлення операцій руху готової продукції. Призначення первинного документа – підтвердити певний господарський факт, звернути на цей факт увагу того чи іншого виконавця або керівника.

Всі операції пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском продукції на цьому підприємстві оформляються супровідними документами, форми яких затверджені в установленому порядку Міністерством Статистики України – наказом №139 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів» від 26.06.1996р. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд повинен визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства. Спочатку необхідно належним чином оформити документи на одержання чи відпуск готової продукції. Документи повинні мати назву організації, нумерації, підписи спеціально уповноважених осіб. Цей процес є досить складним, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити власне надходження необхідної інформації, як для обліку так і для контролю та оперативного управління рухом продукції [19, 89].

Документальне оформлення руху готової продукції, її наявності та витрачання є досить складним процесом.

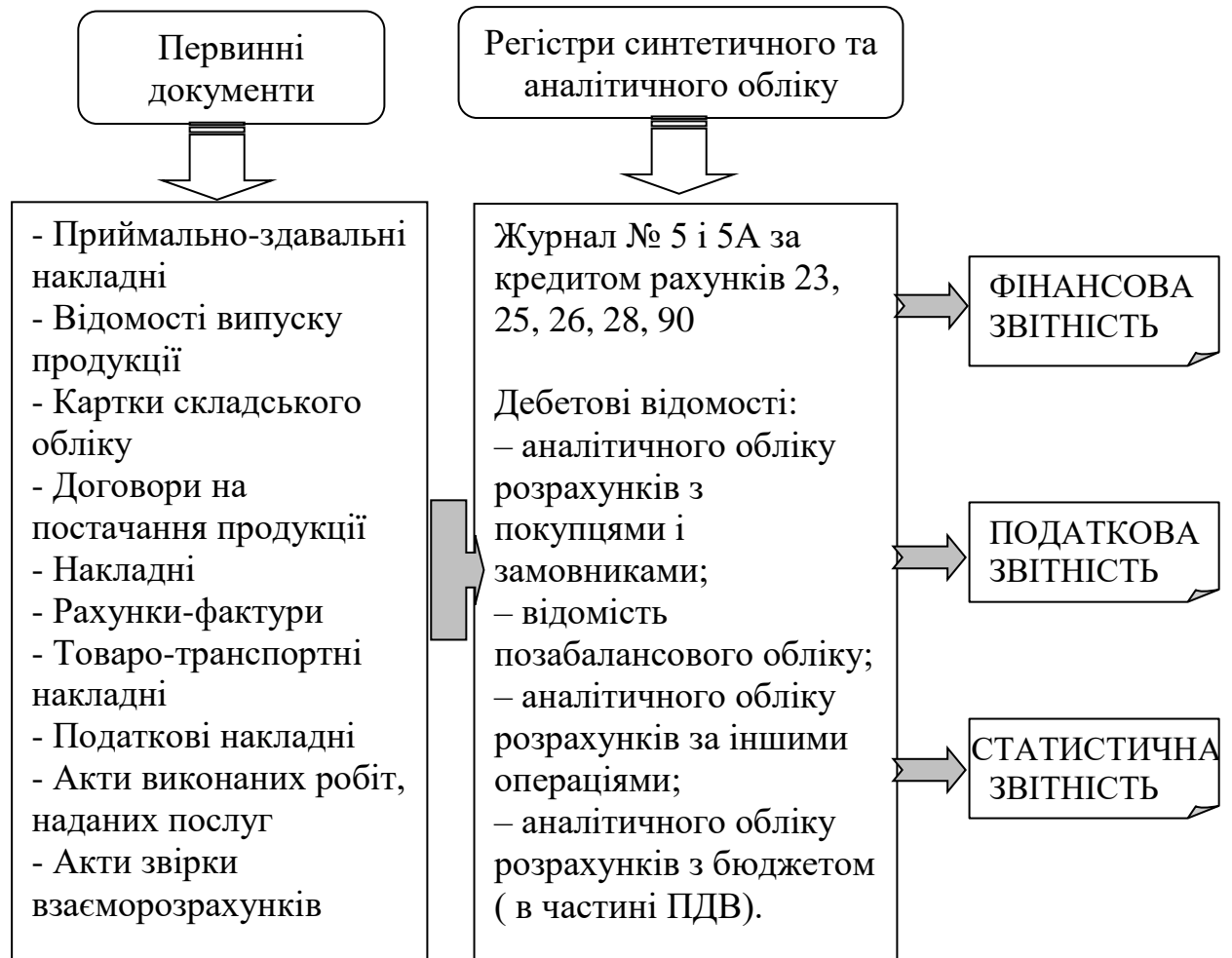
Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами [72, 304]:

- в сортових картках складського обліку – в бухгалтерії складають та обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

- безкартковим способом – кожного дня складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва та руху готової продукції у розрізі складів та інших місць зберігання.

В даному випадку, необхідно звертати особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування й відпуску та по залишках продукції.

Кожна господарська операція щодо руху продукції повинна бути оформлена відповідним первинним документом визначеної форми (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Загальна схема документообігу з обліку руху
готової продукції [72, 313]**

Документи можуть бути однорядковими чи багаторядковими, що залежить від способу обробки даних про рух готової продукції. Однорядкові документи фіксують лише одну операцію; при ручній обробці їх зручно групувати за номенклатурними номерами оприбуткованої продукції. Багаторядкові документи фіксують багато номенклатурних номерів готової продукції, що зручно для введення даних оператором у комп'ютер. Із метою зменшення документообігу доцільно застосовувати багаторядкові документи. Відсутність обов'язкових реквізитів робить документи недійсними, а при ревізії вони вважаються такими, що не мають юридичної сили.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування

продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг повинні вимірюватися, підраховуватися і, при необхідності, зважуватися.

На ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» готова продукція з виробництва потрапляє на склад та відвантажується покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.

Документального оформлення наявності та руху готової продукції й товарів є аналогічним обліку наявності і руху виробничих запасів. Так, при надходженні виготовленої продукції із підрозділів основного і допоміжного виробництв на склад даного підприємства оформляється «Прибутковий ордер» (типова форма № М-4).

Надходження на склад підприємства ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» товарів, що були придбані з метою подальшого продажу, здійснюється за допомогою документів «Товарно-транспортна накладна» (типова форма М-6), або «Прибутковий ордер». Для оплати реалізованої підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється «Рахунок-фактура».

А відвантаження зі складу підприємства ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» реалізованої продукції здійснюється на підставі документа «Товарно-транспортна накладна», чи «Видаткової накладної» тощо.

Надходження й вибуття зі складу готової продукції знаходить своє відображення в «Картках складського обліку матеріалів». За результатами змін, які відбуваються із готовою продукцією на протязі місяця, до бухгалтерії підприємства ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» подається «Звіт про рух матеріальних цінностей», за даними якого бухгалтером вносяться зміни до «Оборотної відомості по товарно-матеріальних рахунках».

На підставі здавальних накладних, які виписуються в двох примірниках й складається відомість випуску продукції. Оскільки, оцінка в звітному періоді здійснюється за фактичною собівартістю й за обліковими цінами з окремим відхиленням від фактичної собівартості. А на прикінці місяця однією з обов'язкових умов є облік готової продукції за фактичною собівартістю, що здійснюється за даними аналітичного обліку.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості готової продукції за обліковими цінами визначається як добуток рівня (відсотка) відхилень й вартості відпущеної зі складу готової продукції за обліковими цінами. Відсоток відхилень визначається діленням суми відхилень на початок місяця з сумою відхилень з продукції, що надійшла на склад із виробництва за звітний місяць, на суму вартості залишку готової продукції за обліковими цінами на початок місяця та вартості оприбуткованої за звітний місяць з виробництва на склад готової продукції за обліковими цінами.

При визначенні фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та надання послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

На ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» реалізованою продукцією вважається продукція (товари, роботи, послуги), на яку покупцеві було пред'явлено розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків.

Слід зазначити, що відпуск готової продукції здійснюється на підставі договорів про реалізацію продукції. Готова продукція може відправлятися покупцю із залученням послуг перевізника. Законодавство України

використовує кілька понять, пов'язаних з оплатою послуг перевізника:

- фрахт – винагорода чи компенсація, що сплачується за договором фрахтування за використання транспортного засобу.
- провізна плата – це плата за перевезення вантажу згідно договором.
- тариф – грошове відображення вартості надання послуги на вантажні перевезення, сума, встановлена відповідно до чинного законодавства України перевізником за перевезення одиниці ваги вантажу.
- збір сума, що додається до тарифу й буде сплачена за послуги при транспортуванні вантажу та яка визначається згідно з умовами перевезення чи обслуговування при даному перевезенні.

Форма й порядок розрахунків, а також випадки зміни розміру оплати за перевезення вантажів й надання інших послуг, пов'язаних з цим, визначаються перевізником з вантажовідправником при укладенні ними договору на перевезення вантажів.

Зазвичай основний документ, який передує здійсненню реалізації готової продукції виступає договір, який укладений з покупцем чи замовником. Незважаючи на те, що договір є більш фінансово-юридичним документом, що регулює права та обов'язки сторін, він містить інформацію, яка має важливе значення й для обліку. Це насамперед умови поставки продукції, обсяги, вартість, а також терміни виконання.

Таким чином, в залежності від виду готової продукції її реалізація оформлюється та відображається в обліку досліджуваного підприємства по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад. В такому разі будуть оформлені первинні документи і задіяні бухгалтерські рахунки показані на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики [15 с.409]

Якщо продукція не має натуральних параметрів – робота (ремонт) або послуга (транспортні послуги), то в бухгалтерському обліку випуск рівнозначний передачі продукції замовнику, і тому факт випуску відображається в бухгалтерському обліку таким чином, як показано на рис. 2.3.

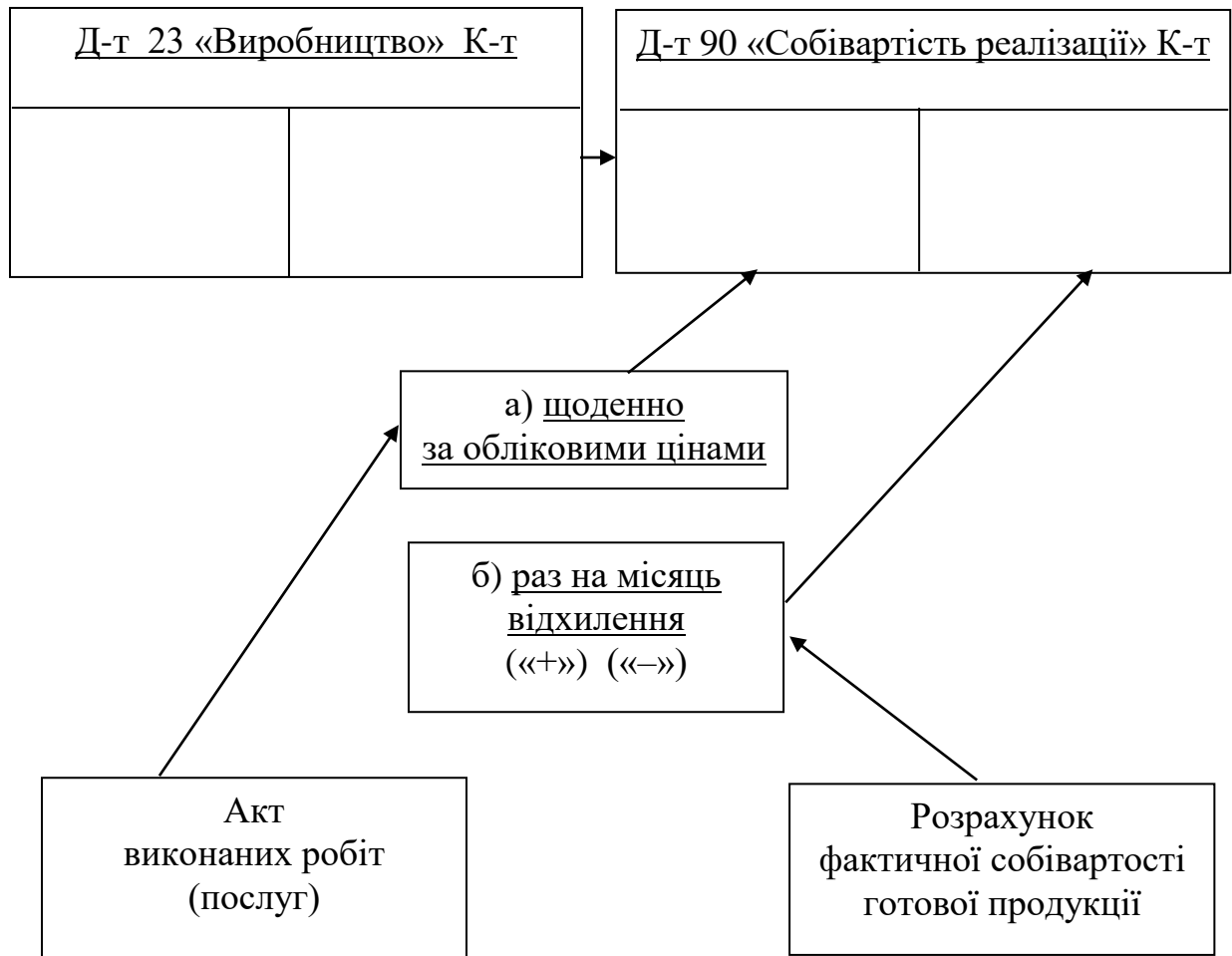


Рис. 2.3. Облік випуску готової продукції, що не здається на склад і не має кількісних та якісних характеристик [15, 409]

Відпуск (відвантаження) продукції споживачеві оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера і дати договору з замовником, назви та реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни і вартості.

Готова продукція обліковується на підприємстві за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру [27, с.334]:

- натуральних (характеризують кількість, обсяг та вагу продукції відповідно до їх фізичних властивостей, використовують для кількісного обліку готових виробів);
- умовно-натуральних (показники, необхідні для одержання узагальнених

показників з обліку однорідної продукції, що визначають за допомогою певних коефіцієнтів співвідношення вартісним (ціннісним) показником виготовленої продукції є обсяг товарної продукції і вартісних показників).

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному виразі.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання організований на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» таким способом, як в сортових картках складського обліку.

При такому способі в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання. Залишки готової продукції періодично інвентаризуються.

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження й відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

У кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Відповідно, аналітичний облік прийому й відпуску готової продукції, який оформлюється прибутковими й видатковими документами, здійснюється за видами готової продукції, яка може відобразитися за обліковими цінами (плановою собівартістю, оптовими та відпускними цінами тощо) з виділенням в регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами. Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на

збут є накладна, рахунок, ВКО, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Облік готової продукції забезпечує контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірному асортименту на всіх стадіях її руху; зберіганням готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування й в дорозі); своєчасною випискою документів на відвантаження; поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль своєчасного здійснення платежів; використанням матеріальних і фінансових ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звітти відбуватиметься її відвантаження та реалізація. Водночас можливий інший підхід, коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо в цехах, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують. [15, 412]

Основні рахунки щодо руху готової продукції наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні бухгалтерські проводки з обліку реалізації готової продукції на ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№ п/п	Первинні документи	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	2	2	3	4
1	Накладна	Оприбуткована на склад готова продукція	26	23
2	Накладна	Відображені в складі готової продукції напівфабрикати власного виробництва, призначені для реалізації на	26	25
1	2	3	4	5
3	Акт інвентаризації	При інвентаризації виявлені лишки готової продукції	26	719

4	Накладна	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як матеріали	20	26
5	Накладна	Готова продукція, призначена для власних потреб, оприбуткована як МШП	22	26
6	Накладна	Використана готова продукція для внутрішніх потреб цехів;	23	26
7	Акт інвентаризації	Недостача, виявлена при інвентаризації готової продукції, віднесена на винну особу	375	26
8	Накладна	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26
9	Накладна	Використана готова продукція для адміністративних потреб	92	26
10	Накладна	Використана готова продукція для поза виробничих потреб	93	26
11	Накладна	Списана вартість готової продукції, використаної для досліджень, що здійснює підприємство	941	26
12	Накладна	Списані витрати, пов'язані із знеціненням готової продукції	946	26
13	Договір, накладна	Відвантажена готова продукція	36	701
14	Договір, накладна	Відображення суми податкових зобов'язань	701	641
15	Табель, розрахунково-платіжна	Відображення витрат пов'язаних зі збутом готової продукції: - витрати на оплату праці - нарахування єдиного соціального внеску	93 93	66 65
16	Бухгалтерська довідка	Списання суми витрат на збут	79	93
17	Бухгалтерська довідка	Списання на фінансовий результат - собівартість реалізації готової продукції - дохід від реалізації готової продукції	791 701	901 791

Слід зауважити, що облік готової продукції включає таку систему робіт, при виконанні яких виконується своєчасний та правильний облік

виробництва, випуску й реалізації готових виробів не тільки в цілому за звітний період, але і за менші проміжки часу, контроль за цілісністю й своєчасним відвантаженням готової продукції покупцям.

Отже, інформація про наявність та рух готової продукції на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» відображена на рахунку 26 «Готова продукція» (табл. 2.2.).

Таблиця 2.2

Характеристика рахунку 26 «Готова продукція»

Шифр та назва	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Облікові реєстри	Місце в звітності
26 «ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ»	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Журнал-ордер № 10	Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) р. 1103

Цей рахунок активний, балансовий, показує запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва. По дебету рахунку відображається надходження готової продукції з виробництва на склад за первісною вартістю, по кредиту – її відпуск. Залишок по даному рахунку є тільки дебетовим й показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

На основі проведеного дослідження систематизуємо основні завдання щодо обліку готової продукції:

- своєчасний контроль за виробництвом готової продукції у розрізі показників як її обсяг, асортимент, якісь;
- комплексний й вірогідний облік готової продукції на складі, систематичний контроль за її збереженням та станом;
- своєчасний та постійний облік відвантаженої та реалізованої продукції, достовірний та чітка організація розрахункових операцій з покупцями та замовниками;
- облік й контроль дотримання кошторису бюджетних, непрямих та інших витрат, пов'язаних із збутом готової продукції;
- своєчасне й достовірне визначення результатів від реалізації готової продукції та їх облік.

Зазначимо основні норми регулювання обліку готової продукції стосовно її визначення та правильного формування, відображення на рахунках обліку й оформлення відповідними первинними документами, систематизації реалізації продукції відображення її оцінки за обліковими, оптовими цінами та цінами реалізації, формування прибутку чи збитку від її збуту.

Регулювання обліку та аудиторського контролю готової продукції та її збуту відбувається за допомогою Податкового Кодексу України [139], Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [134], П(С)БО 9 «Запаси» [132], П(С)БО 15 «Дохід» [130], П(С)БО 16 «Витрати» [131], Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [135], інших нормативних документів, затверджених Міністерством фінансів, Міністерством статистики, а також внутрішніми розпорядчими документами ТзОВ «Тернопільського машинобудівного заводу».

2.2. Облік витрат на виробництво та обчислення

собівартості готової продукції

ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» виробляє продукцію у відповідності із заключеними договорами, розробленими плановими завданнями з асортименту, кількості й якості. Керівництво підприємства, в першу чергу, повинно приділяти увагу питанням збільшення обсягу виготовляємої продукції, розширення її асортименту і покращення якості продукції, вивчаючи потреби ринку.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки, що прийняті ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» згідно з обліковою політикою – первісна вартість та оцінка, що визначається за домовленістю сторін .

У бухгалтерському обліку первісна вартість готової продукції не змінюється, окрім випадків, передбачених п. 24 П(С)БО 9 «Запаси» [132].

Як зазначено в п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» – є визначення двох понять собівартості готової продукції [131]:

- собівартість реалізованої продукції;
- виробнича собівартість продукції.

Необхідно зауважити, що до 1 січня 2004 року планування, облік і калькулювання собівартості продукції у промисловості здійснювалося відповідно до Типового положення № 473. Після 1 січня 2004 року вказаний документ утратив чинність. Прямим підтвердженням того служить вказівка п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»: перелік й склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством самостійно.

В сучасних умовах сьогодення усі підприємства повинні керуватися положеннями стандартів й узаконеним правом самостійного визначення статей калькулювання. Тому розглянемо детально основні елементи виробничої собівартості продукції.

До виробничої собівартості продукції входять:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загально виробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати включають вартість:

- сировини й основних матеріалів;
- купованих напівфабрикатів;
- комплектуючих виробів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Сировина й основні матеріали становлять основу вироблюваної продукції на досліджувальному підприємстві ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі». Допоміжні матеріали включаються до виробничої собівартості тільки тоді, коли вони безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат.

Для того щоб визначити вартість матеріальних запасів, використаних для виготовлення готової продукції, слід застосувати один з методів оцінки запасів, передбачених П(С)БО 9 «Запаси»:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат.

Прямі витрати на оплату праці включають:

- заробітну плату;
- інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного її виду.

Інші прямі витрати об'єднують усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції:

- відрахування на соціальні заходи працівників, заробітна плата яких включається до прямих витрат;
- плата за оренду земельних і майнових паїв;

- амортизація;
- інші витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції.

Загальновиробничі витрати становлять значний перелік через своє різноманіття, а саме::

- витрати на управління виробництвом, до яких відносяться оплата праці апарату управління цехами, дільницями (наприклад, зарплата начальника цеху, економіста цеху, бухгалтера цеху), відрахування на соціальні заходи таких працівників, витрати на службові відрядження вказаного персоналу тощо;

- амортизація основних засобів загально виробничого призначення, тобто верстатів, ліній, робочого і силового обладнання тощо;

- амортизація нематеріальних активів загально виробничого призначення (наприклад, комп'ютерної програми, яка використовується для бухгалтерського обліку операцій з випуску продукції);

- витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів або інших необоротних активів загально виробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;

- комунальні витрати, пов'язані з експлуатацією виробничих приміщень (такі як плата за освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію тощо.);

- витрати на обслуговування виробничого процесу (заробітна плата працівників внутрішнього технічного контролю, комірників, підсобних робітників тощо.);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища (наприклад, вартість спецодягу і спецвзуття, затрати на створення й утримання об'єктів очистки води і повітря тощо);

- інші витрати, куди включаються такі, як втрати від браку, оплата простоїв тощо.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загально виробничі витрати поділяються на:

- постійні;
- змінні.

Перелік і склад постійних і змінних загально виробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Постійні загально виробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління виробництвом, які практично не змінюються при зміні обсягу робіт.

У зв'язку з тим що постійні виробничі витрати розподіляються пооб'єктна, підприємству необхідно визначитися з базою розподілу. Критерієм (при нормальній потужності) може служити обсяг вироблюваної продукції, сума заробітної плати, кількість годин праці тощо.

Оскільки, фактична потужність може не збігатися з нормальною, то підприємству треба визначити нормальну потужність, а вже потім визначати базу розподілу. При цьому якщо фактична потужність виявиться меншою від нормальної, то виникнуть нерозподілені постійні загально виробничі витрати, які включаються до складу собівартості реалізованої (зверніть увагу – саме реалізованої, а не виготовленої) продукції в період їх виникнення. Змінні загально виробничі витрати – це витрати на обслуговування й управління виробництвом, які, як правило, змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Змінні витрати також розподіляються на кожний об'єкт витрат за тією ж базою, що й постійні, але виходячи з фактичної потужності, тобто потужності звітного періоду.

Собівартість реалізованої продукції складається з:

- ✓ виробничої собівартості тієї продукції, що була реалізована за звітний період;
- ✓ нерозподілених постійних загально виробничих витрат;
- ✓ наднормативних виробничих витрат.

Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) представлено на рисунку 2.4.

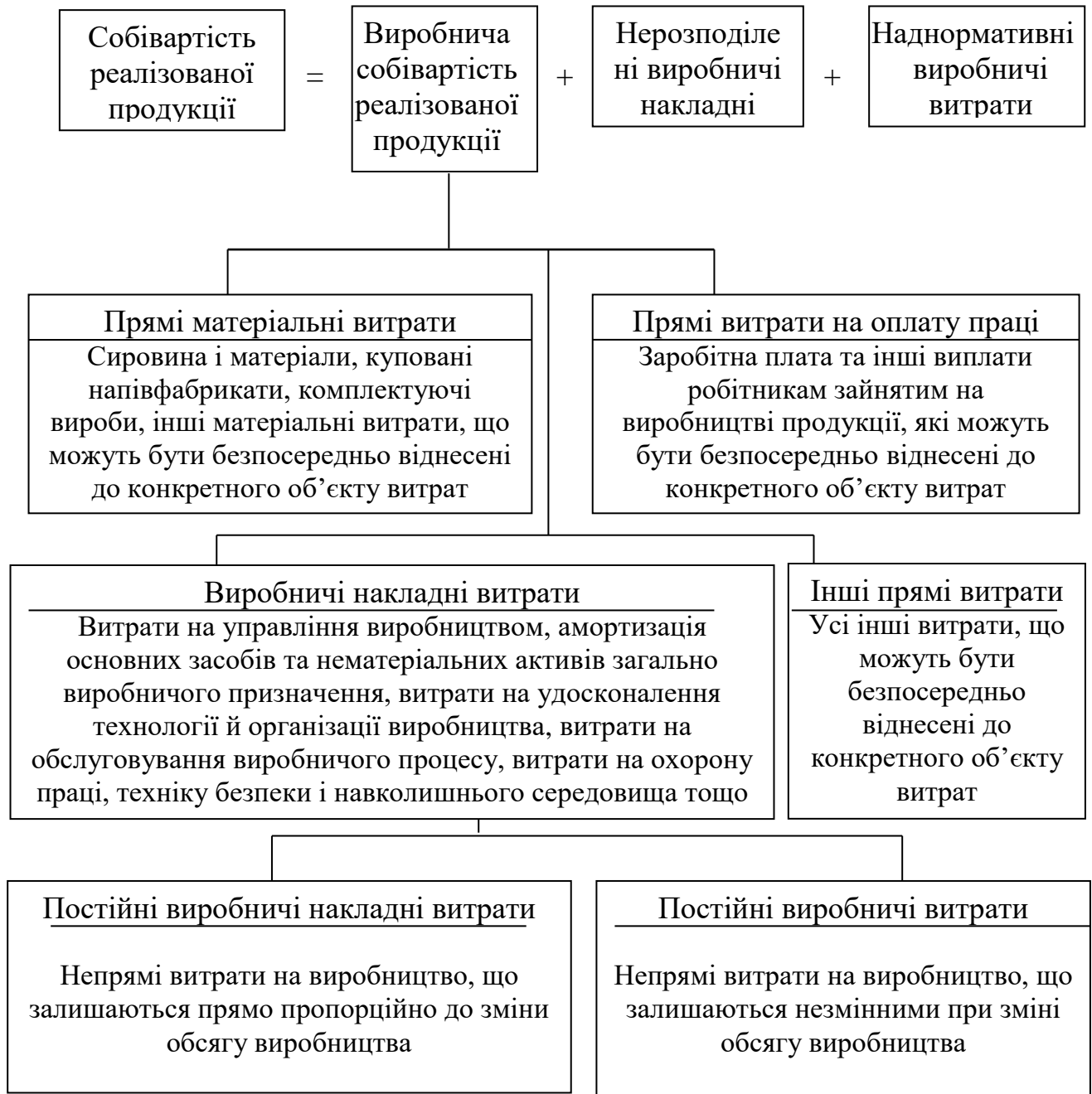


Рис. 2.4. Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Основні бухгалтерські проводки з обліку собівартості реалізації на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 90 «Собівартість
реалізації» на ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списана собівартість виконаних робіт	903	23
2	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26
3	Списана собівартість реалізованих товарів	902	28
4	Списана сума нерозподілених загальновиробничих витрат	90	91
5	Відображена собівартість реалізованої продукції	79	90

Для правильного визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції доцільно на кінець звітної періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробку продукції в процесі виробництва.

На нашу думку, облік витрат та визначення фактичної собівартості випуску готової продукції на досліджувальному підприємстві є надзвичайно складним та трудомістким.

2.3. Зведений облік реалізації готової продукції та витрат пов'язаних зі збутом

Реалізація продукції завершує операційний цикл діяльності суб'єкта господарювання, в ринкових умовах процедури планування передусім виробничий процес. Підприємство має виробляти ту продукцію, яка користується попитом на ринку збуту. Головну роль в забезпеченні конкурентоспроможності суб'єкта господарювання відіграє система

контролю за реалізацією продукції, оскільки вона впливає на фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи підприємства.

Важливою складовою організації обліку готової продукції є облік її реалізації або збуту. Оскільки, він є самостійною підсистемою в загальній системі обліково-економічної інформації.

Слід зауважити, що науковці мають свої погляди щодо визначення поняття «процесу реалізації».

О.В. Лишилєнко стверджує, що процес реалізації – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [82, 107].

М.Ф. Огійчук, вважає, що процес реалізації завжди передбачає відчуження активів, які належать суб'єкту господарювання, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [112, 56].

Як зазначає П.Л. Сук – процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт й наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [152, 330].

Сутність категорії «реалізація продукції» за економічним змістом характеризується кінцевим результатом роботи суб'єкта господарювання, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку.

В бухгалтерському обліку даний процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам й організаціям.

В сучасних умовах господарювання завданнями обліку процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

- визначення кількості й вартості відвантаженої готової продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм готову продукцію, виконані роботи чи надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;
- облік витрат пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт й послуг, а також просування їх на ринку (витрати на рекламу);
- визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт чи наданих послуг суб'єктом господарюванн. [22].

Процес реалізації можна розділити на етапи, які схематично відображено на рис. 2.5.

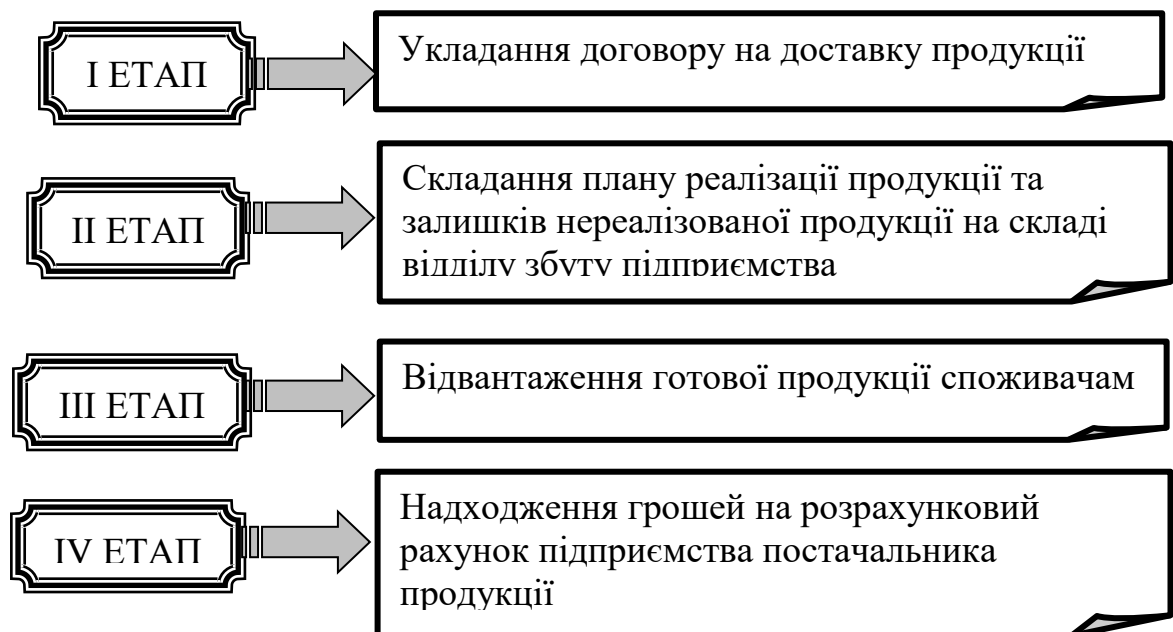


Рис. 2.5. Етапи процесу реалізації

Оскільки, що процес реалізації передбачає, передачу готової продукції від виробника покупцеві, й відповідно – проведення розрахунків згідно з договірною ціною відпущеної продукції.

Слід зауважити, що кожен вид готової продукції, який буде

реалізований матиме дві оцінки, а саме: одну для самого виробника – це виробнича собівартість, та іншу – для покупця – це ціна реалізації. В сучасних умовах господарювання для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними й встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

Для бухгалтерського обліку операцій з відвантаження й реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт та послуг, а також розрахунків з покупцями на ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод» використовуються журнал-ордер № 6 та відомості № 6.

Організація обліку операцій з відвантаження та реалізації продукції (робіт, послуг) здійснюється згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також П(С)БО, затвердженими Міністерством фінансів України.

Відомість обліку реалізації (форма №В-6) ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод» використовують для обліку реалізації й розрахунків з покупцями та визначення фінансових результатів – відомість форми №В-6 (оплата) або форми №В-6 (відвантаження) залежно від встановленого порядку визначення виручки від реалізації продукції:

- за сумою зарахованих на рахунок в установі банку коштів, одержаних у касу підприємства, або за якою проведено залік заборгованості, заповнюють відомість форми №В-6 (оплата);

- за вартістю відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), що зазначена в оформлених для сплати покупцем (замовником) розрахункових документах, заповнюють форму №В-6 (відвантаження).

Записи у відомостях здійснюються позиційним способом за кожним рахунком, покупцем, видом продукції (робіт, послуг).

У графах «Направлено у продаж продукції (робіт, послуг) звітного місяця» відображається собівартість відвантаженої продукції (робіт, послуг) з кредиту рахунків обліку виробничих запасів або витрат на виробництво та її вартість за продажними цінами згідно з рахунком, який пред'явлено

покупцю.

Наприкінці місяця записи у відомість («шахову») форми №В-9 провадяться із цієї відомості тільки у частині вартості реалізованої продукції (робіт, послуг) із графи «За продажними цінами» (кредит рахунка «Реалізація»). Виявлений фінансовий результат у відомості форми №В-6 (оплата) у графі «Прибуток за місяць» використовується для записів у відомість форми №В-4 операцій за рахунком «Прибутки і збитки».

Дебетове сальдо за рахунком «Реалізація» (графи відомості «Залишок на кінець місяця») відображає залишок відвантаженої продукції (робіт, послуг), яка не сплачена покупцями і замовниками на кінець місяця.

Відомість форми №В-6 (відвантаження) об'єднує облік розрахунків з покупцями (дебіторська заборгованість) – рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та облік реалізованої продукції (робіт, послуг).

Несплачена дебіторська заборгованість обліковується у відомості форми №В-6 (відвантаження) за продажними цінами, а у відомості форми №В-9 облік розрахунків ведеться з використанням рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

У відомості № 5 й журналі-ордері № 6 по кредиту рахунка 26 «Готова продукція» у кореспонденції з дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» відображається сума виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду. Реалізація робіт, послуг відображається по кредиту рахунка 23 «Виробництво» й дебету субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» (журнал-ордер № 6).

Виготовлення продукції передбачає обов'язковість її реалізації, яка неможлива без витрат на збут. Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією продажем) продукції, товарів, робіт та послуг, ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут».

Оскільки, реалізація продукції є завершальною стадією кругообігу засобів суб'єкта господарювання, на якій здійснюються товарно-грошові

відносини між виробником продукції та її покупцем.

Витрати на збут на ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» включають наступні витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) готової продукції:

- ✓ витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- ✓ витрати на ремонт тари; оплата праці і комісійні винагороди продавцям;
- ✓ витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- ✓ витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- ✓ витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- ✓ інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Рахунок 93 «Витрати на збут» є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів. По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг), по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дані по рахунку 93 «Витрати на збут» відображаються в Звіті про фінансові (Звіт про сукупний дохід) результати в рядку з аналогічною назвою.

На рисунку 2.6 наведено схему формування витрат по рахунку 93 «Витрати на збут» за економічними елементами ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

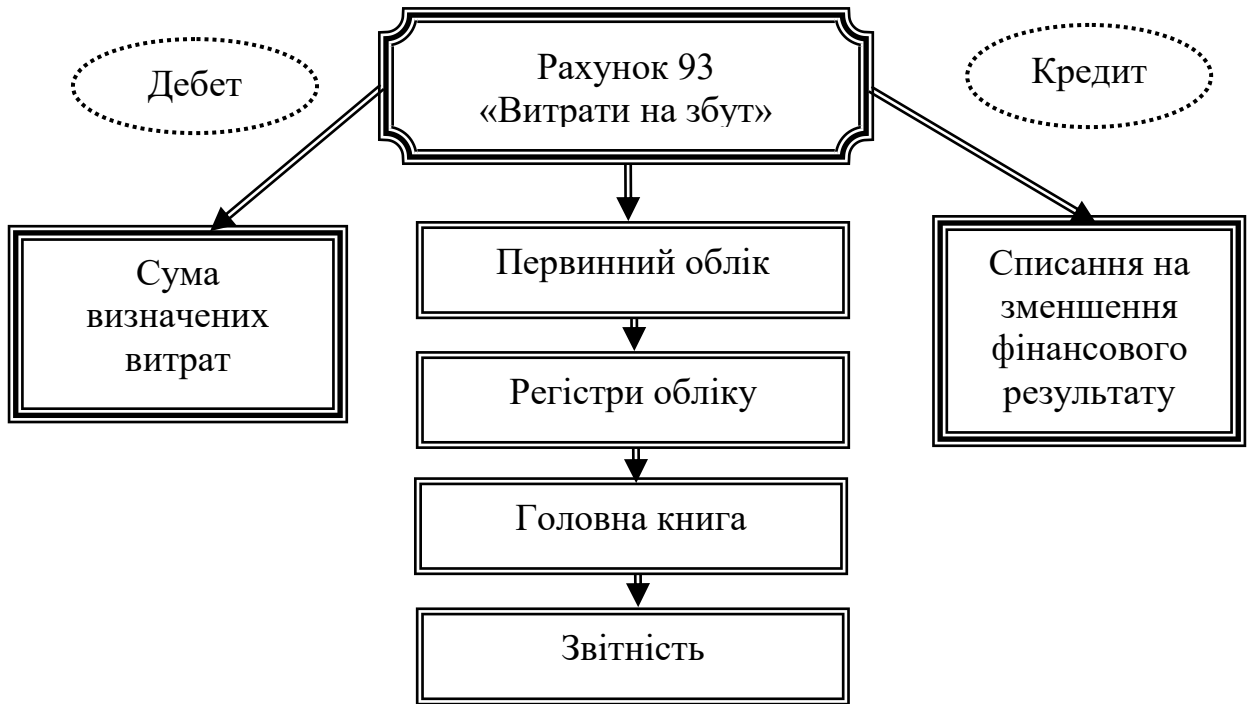


Рис. 2.6. Схема формування витрат по рахунку 93 «Витрати на збут»

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут», які відбуваються на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» наведені в таблиці 2.4

Таблиця 2.4

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 93 «Витрати на збут» на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93	13
2	Списано пакувальні матеріали	93	20
3	Передано в експлуатацію МШП для потреб по збуту	93	22
4	Включено у витрати на збут вартість готової продукції, використаної для потреб по реалізації	93	26

1	2	3	4
5	Оплачено готівкою витрат на збут	93	30
6	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93	327
7	Списано витрати на збут звітнього періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	93	39
9	Отримано маркетингові послуги	93	631

У зв'язку з тим, що затрати на збут є частиною собівартості проданої готової продукції та впливають на фінансовий результат доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком.

В даному випадку щомісячно затрати розподіляються наступним чином:

- затрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;
- транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) – за видами реалізованої продукції, їх списують наприкінці місяця.

Висновки до розділу 2.

У результаті дослідження методики та організації обліку готової продукції та її збуту нами сформульовано наступні висновки:

1. Дослідивши особливості документального оформлення операцій з готовою продукцією, можна стверджувати, що з використанням комп'ютерної техніки на підприємстві облік реалізації готової продукції ведеться без застосування узагальнюючих документів. Виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 «Готова продукція», яка надає інформацію щодо оборотів й залишків готової продукції. Разом з тим, на нашу думку, цього недостатньо, тому запропоновано на підставі первинних документів скласти реєстри

документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки тощо.

2. Готова продукція – це об’єкт облікової системи, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, слугує засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства. Визначено, що готова продукція є головним джерелом отримання прибутку для підприємства, а також частиною запасів, що може споживатися на самому підприємстві, бути внутрішнім ресурсом виробництва.

3. Для забезпечення ефективного контролю готової продукції на підприємстві бухгалтерська служба зобов’язана: здійснювати контроль за своєчасністю й повнотою проведення інвентаризації; вимагати надання матеріалів інвентаризацій в бухгалтерську службу; стежити за своєчасним завершенням інвентаризацій і документальним оформленням їх результатів; відображати на рахунках бухгалтерського обліку виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю готової продукції і даними бухгалтерського обліку. Саме завдяки зазначеним заходам керівництво та власники підприємства мають можливість перетворити інвентаризацію з банальної формальності на дійсно важливий інструмент господарського контролю.

4. Встановлено, що у товарно-транспортній накладній слід відображати кількісні та якісні параметри реалізованої продукції. Щодо перших, то у даному документі вони чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. У зв’язку із цим до товарно-транспортної накладної запропоновано додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість хлібобулочної продукції, що реалізується.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ ЗБУТУ

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

В сучасних умовах усе більшу увагу приділяють процесу реалізації, під яким розуміють комплекс процедур просування продукції до споживача. Значну роль у підвищенні ефективності цього процесу займає аудит.

Закон України «Про аудиторську діяльність» зазначає, що аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [133].

Аудиторська діяльність довела свою ефективність, як в зарубіжних країнах, так і в Україні, але сьогодні в аудиті України виникла напружена ситуація, яку науковці й практики характеризують по різному: від звичайної, робочої до кризової. В основі цих думок лежать більш суб'єктивні фактори, ніж об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації, що і визначило цільову спрямованість даного дослідження, а саме, провести об'єктивний, логічний аналіз реальної ситуації і визначити шляхи подальшого розвитку аудиту в Україні [6].

Міжнародний досвід встановлення аудиту доводить вкотре про те, що аудиторська перевірка – це загально прийнята перевірка, без якої просто неможливо проводити цивілізований бізнес. Так головне її призначення – це проведення незалежної перевірки фінансової звітності та іншої інформації

про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою формування висновків стосовно їх фінансового стану і достовірності його відображення в бухгалтерському обліку та звітності у відповідності з чинним законодавством і встановленими нормативами [113].

Тобто, аудиторські послуги для нашої держави відносно молодий вид діяльності, але з розвитком господарської діяльності і переходом України до ринкової економіки загалом, виникає різка необхідність інтенсивного розвитку аудиту, адже саме він є значним фактором в організації та контролю фінансової звітності на будь-якому підприємстві [151].

Послуги аудитора в основному виникають на сьогоднішній день у зв'язку з такими обставинами:

- можливість надання необ'єктивної інформації з боку її адміністрації в разі конфлікту між ними та користувачами цієї інформації (власниками, інвесторами, кредиторами);
- залежність наслідків прийнятих рішень (а вони можуть бути дуже важливими) від якості інформації;
- необхідність спеціальних знань для перевірки інформації;
- відсутність інформації у користувачів та доступу до неї для оцінки її якості.

Аудит у західній теорії й практиці прийнято вважати процесом, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці і стосовної до специфічної господарської системи, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям.

Так у науковій літературі, що присвячується проведенню аудиту готової продукції та її збуту, головна увага приділяється висвітленню мети та завдань аудиту, та не всі автори пропонують програми для проведення аудиту, й ще менше авторів пропонують програми, які можуть бути зорієнтовані на великі підприємства.

Ряд цих та інших проблем господарюючих суб'єктів призвели до потреби в послугах експертів, які б були незалежними і мали відповідну

підготовку, кваліфікацію, досвід й дозвіл на право надання такого роду послуг.

Розвиток ринкової економіки дає поштовх щодо необхідності даного виду діяльності, адже аудит, як зазначають Н.В. Тиквій та Є.М. Гулько є одним із елементів контролю є саме тим чинником, що дозволяє вчасно виправляти помилки та запобігати шахрайству в будь-якій організації [158].

Основною причиною для впровадження аудиту в Україні є те, що в ринкових умовах фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами господарювання, і тому зростає потреба у достовірній обліковій й звітній інформації про їх діяльність. Зокрема, така інформація необхідна:

- власникам господарюючих суб'єктів для визначення стратегії їх розвитку;
- банкам для прийняття рішення про доцільність надання кредиту;
- інвесторам (місцевим та іноземним) при вкладанні своїх капіталів у інші господарюючі суб'єкти;
- постачальникам для одержання гарантій повної оплати за відвантажені товари, виконані роботи та надані послуги;
- акціонерам для контролю за роботою адміністрації товариства;
- державним органам для планування потреб макроекономіки та оцінки податкових надходжень до бюджету тощо [158].

Для розуміння сутності та логіки методів аудиту, а саме – технічних прийомів, ступінь відповідальності проведення аудиту, слід також дотримуватись професіоналізму та умов його здійснення. Права та обов'язки пов'язані з роботою й професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України [133].

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

Для проведення якісного аудиту та подальшого вдосконалення цього поняття розглянемо його трактування у різних країнах.

Зауважимо, що як в Україні, так і за кордоном, аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Зосередимо нашу увагу на проблемах аудиту й розпочнемо з класифікації видів аудиту, які пропонуємо у розробленій нами таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація видів аудиту згідно з українськими та зарубіжними джерелами [167]

ВИДИ АУДИТУ \ АВТОР	Адамс Р.	Андрєєв В.Д.	Аренс Е.А., Лоббек Дж..	Білуха М.Т.	Голов С.Ф., Зубілевич С.Я.	Кузьмінський А.М.	Робертсон Д.К.
1	2	3	4	5	6	7	8
Зовнішній	+	+	-	+	+	+	+
Внутрішній	+	+	-	+	+	+	+
Добровільний	-	+	-	-	+	+	-
Обов'язковий	-	+	-	-	+	+	-
Узгоджений	-	+	-	-	-	-	-
Фінансової звітності	+	+	+	-	+	-	-
Оглядова перевірка	+	-	-	-	-	-	-
Оперативний	-	+	-	-	-	-	-
Операційний	-	+	-	-	+	-	+
Організаційний	-	-	+	-	-	-	-
На відповідність	-	-	+	-	-	-	-
Функціональний	-	-	+	-	-	-	-
Спеціальний	-	-	+	-	-	-	-
Загальний	-	-	-	+	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7	8
Локальний	-	-	-	+	-	-	-
Незалежний	-	-	-	+	-	-	-
Періодичний	-	-	-	-	+	-	-
Регламентований	-	-	-	+	-	-	-
Однопредметний	-	-	-	+	-	-	-
Багатопредметний	-	-	-	+	-	-	-
Стратегічний	-	-	-	+	-	-	-

Проаналізувавши дані таблиці 3.1 вважаємо, що більшість авторів визначають класифікації аудиту на: зовнішній й внутрішній та аудит фінансової звітності. Як засвідчує практика, більшість авторів погоджуються визнавати добровільний, обов'язковий та операційний аудит. Решта, наведених у таблиці класифікаційних ознак, визнані лише одним із авторів, що засвідчує про малу імовірність застосування їх наукових дослідженнях, а також застосування їх на практиці.

В сучасних умовах господарювання є актуальним і внутрішній аудит, завдяки якому є змога постійно відстежувати господарські процеси, що відбуваються в таких підприємствах, тому потрібно було б дати цьому виду аудиту загальну характеристику (рис. 3.1).

Н.І. Дорош зазначає, що потреби сьогодення визначають декілька видів аудиту, а саме: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, екологічний аудит [44, 24].

В.В. Боднарчук вважає, що для вдосконалення класифікації, як базової передумови для створення ефективної системи контролю за видами виділяє десять ревалентних ознак: за часовим відношенням до господарських процесів, за видами джерел інформації, за формами реалізації, за методами здійснення, за видами суб'єктів, за статусом суб'єктів, за метою проведення, за способом опрацювання інформації, за періодичністю, за повнотою вивчення господарських процесів [12, 298].

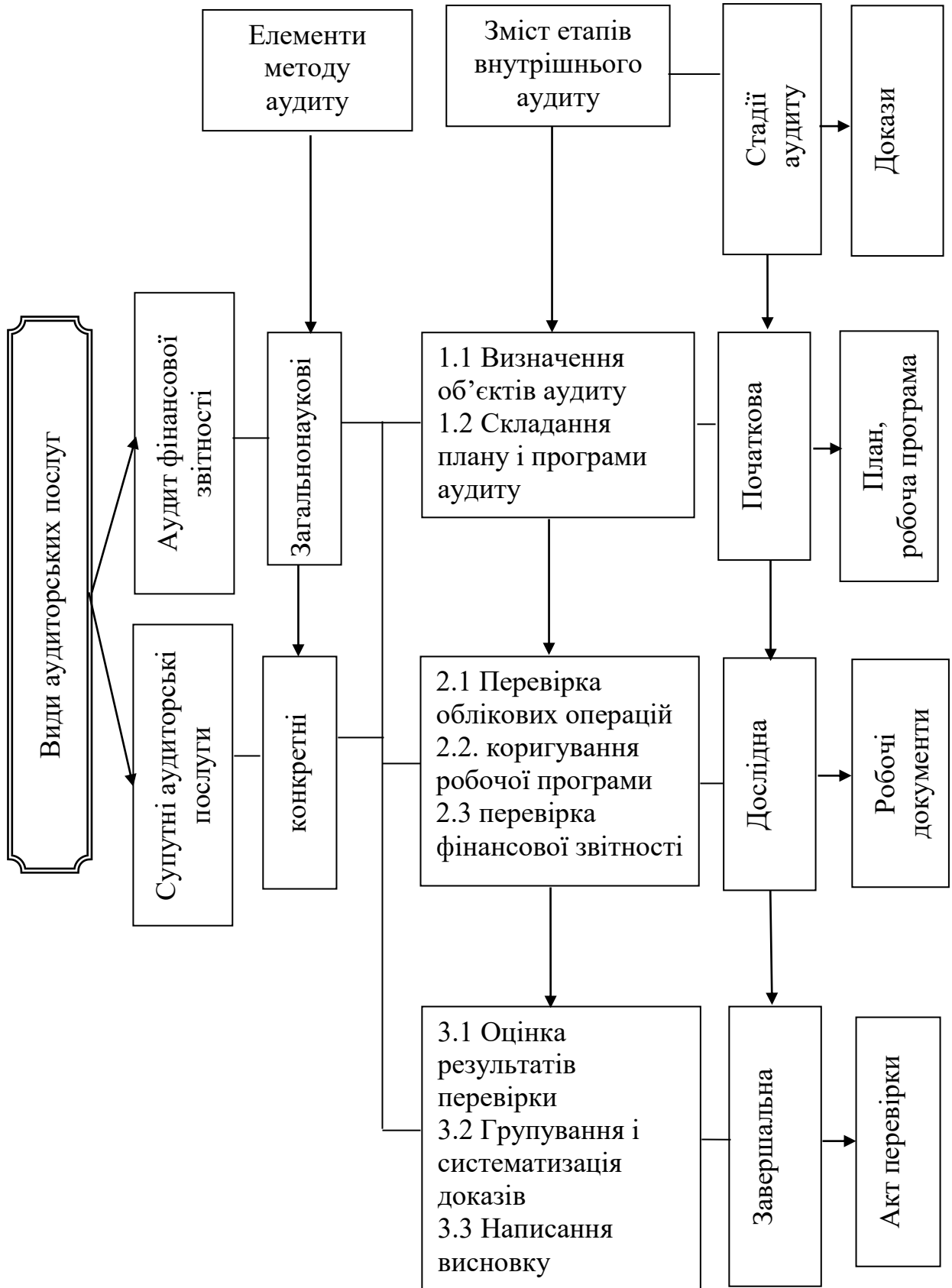


Рис. 3.1. Внутрішній аудит як система доказовості

Н.Г. Виговська коментує, що на даний момент існує неузгодженість в трактуванні понять «внутрішній аудит» і «внутрішньогосподарський контроль» та відсутнє чітке розуміння відмінності між ними [21, 294].

При дослідженні аудиторської діяльності можна побачити нерозривність та взаємозумовленість двох її функцій, а саме, – контрольної й консультативно-дорадчої. В даному випадку роль консультативно-прогнозна функції значно зростає при умові ринкового середовища [164].

С.І. Дерев'янка та Н.П. Кузик розглядають внутрішній аудит як регламентовану внутрішніми документами організації діяльність з контролю складових управління [6, 298]. Притаманність внутрішньому аудиту компетентної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства підкреслює Р.А. Алборов [3] зазначаючи, що внутрішній аудит є формою внутрішнього контролю.

В умовах сьогодення на перший план виступає не лише збереження, а примноження власності суб'єкта господарювання. Цього досягають, насамперед, за рахунок якісного аудиту витрат, в тому числі витрат на збут. перелік таких аудиторських послуг відображено на рисунку 3.2.

Для того, щоб аудиторської перевірки була проведена якісно Н.І. Дорош вважає за необхідність дотримуватись чіткої послідовності виконання аудиторських робіт.

Для цього необхідно визначити етапи аудиту, а саме [44]:

- ✓ планування та визначення аудиторського підходу;
- ✓ застосування на практиці засобів контролю;
- ✓ проведення аналітичних процедур й безпосередня перевірка здійснених господарських операцій підприємством;
- ✓ підведення підсумків аудиту.

Вважаємо, що одним із важливих етапів аудиту буде планування. При цьому аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати та обліковувати процеси професійної діяльності для того, щоб забезпечити на

кожній стадії здійснення аудиту ефективні процедури.

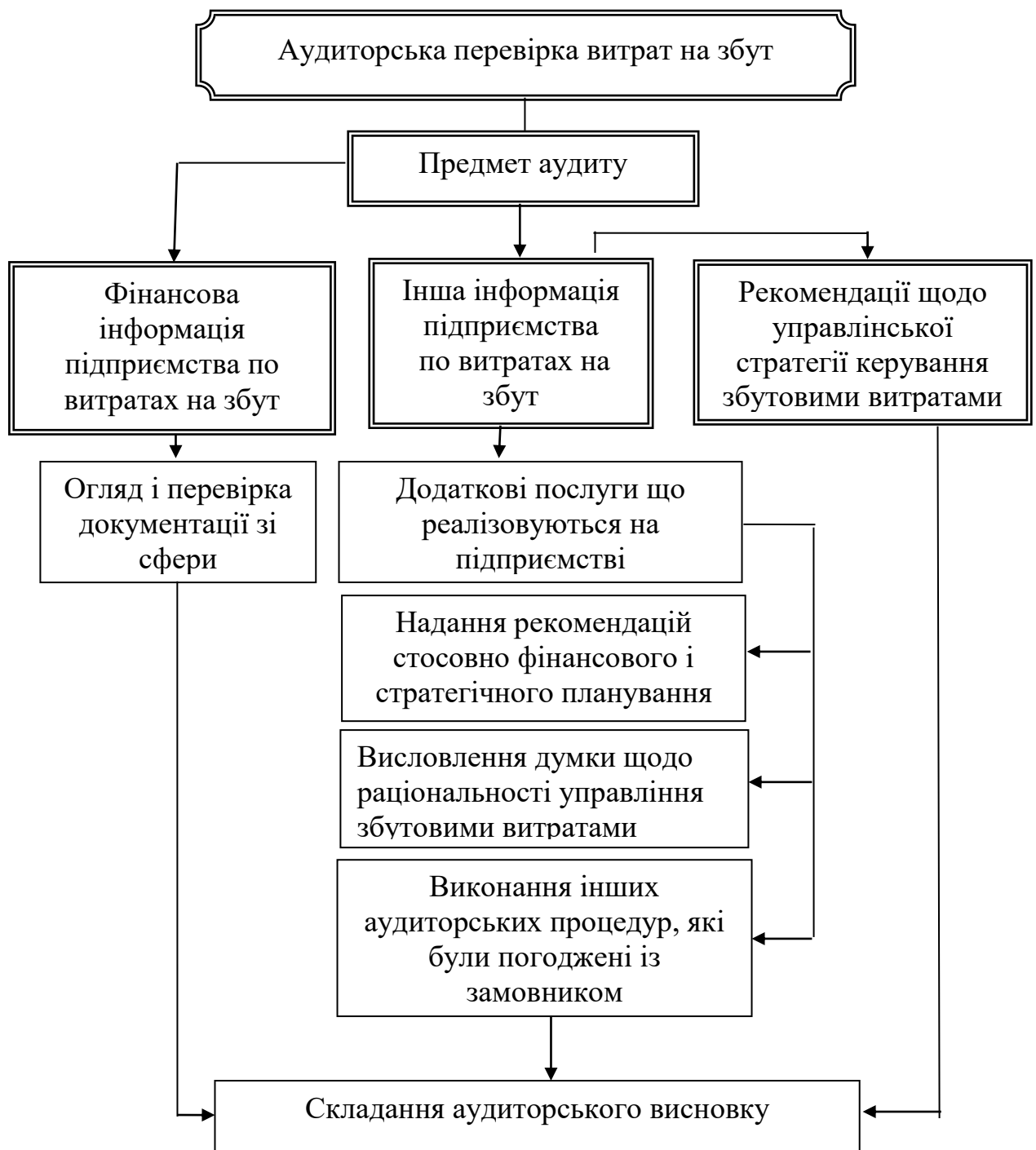


Рис. 3.2. Зміст аудиторських послуг з витрат на збут готової продукції

Оскільки, планування аудиту витрат на збут передбачає визначення не тільки його стратегії й тактики, але і побудову загального плану аудиторської перевірки та складання аудиторської програми, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

О.О. Орлова зазначає, для прибуткового, стабільного, спрямованого на

перспективу бізнесу, характерною ознакою є економічно обґрунтована система господарювання, в якій першочергову роль займає система планування [114, 76].

На нашу думку, планування аудиту – це процес вироблення аудиторської стратегії, де аудитор повинен скласти графік завершення основних етапів операції, який буде відображати пріоритетні завдання аудиторської роботи, та слугувати елементом контролю виконаних операцій.

Процес проведення аудиту готової продукції та витрат на збут складається з окремих етапів які відображено на рис. 3.3.

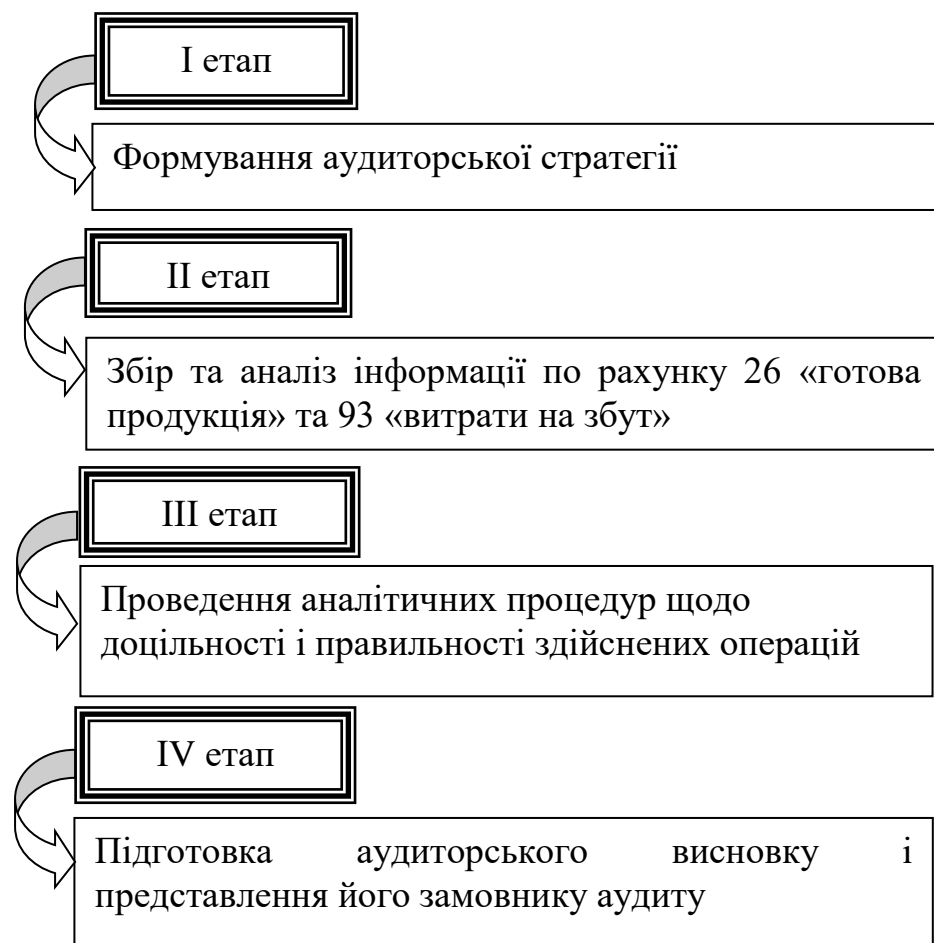


Рис. 3.3. Модель етапів аудиторського процесу

Отже, в процесі планування аудиту найбільше уваги потребує напрям діяльності замовника, адже має особливості діяльності, кризові умови господарювання, ринки збуту, зміни в структурі виробництва й управління, перспективи розвитку виробництва на перспективу, ефективність контролю,

зміни в структурі виробництва та управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, ефективність контролю, сутність облікової політики й сфера облікового ризику, організація аудиту в підприємстві, труднощі в його здійсненні.

В умовах сьогодення аудитор повинен мати високий професійний рівень знань про досліджувану галузь та саме підприємство клієнта, а саме, для змоги визначити операції та види діяльності, що, на його погляд, можуть суттєво вплинути на фінансову інформацію. Необхідно також встановити рівень довіри до даних внутрішнього контролю, врахувати в плані та програмі характер, терміни й діапазон аудиторських процедур. Оскільки, внутрішній аудит виступає провідною ланкою в діяльності суб'єкта господарювання й, рекомендовано, в підприємстві включити в штатний розпис посаду внутрішнього аудитора, який зобов'язаний оперативно виявляти помилки допущені у фінансово-господарській діяльності суб'єкта господарювання.

В процесі вивчення стану проведення аудиту в досліджуваному підприємстві ТЗОВ «Тернопільський машинобудівний завод» виявлено, що на даному підприємстві внутрішній аудит не проводиться, а зовнішній, переважно здійснюється один раз в рік.

Вважаємо, що – це негативно впливає на реалізаційну політику досліджувального підприємства, оскільки неможливо оперативно дізнаватись про помилки у витратах, зокрема витратах на збут.

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

До рівня суттєвості й ризиків контролю доцільно відносити:

- якість організованого контролю внутрішніми аудиторами, зокрема їх спроможність до виявлення і попередження помилок в обліковій системі

- підприємства;
- визначення межі суттєвості помилок по господарських операціях для подальшого проведення аудиту;
 - вірогідність виявлення суттєвих помилок при веденні обліку на підприємстві, які оцінюються на основі попередніх перевірок;
 - виявлення складних господарських операцій, разом з тими, які робилися із використанням суб'єктивного судження бухгалтера.

Визначення попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут готової продукції відображено на рисунку 3.4.

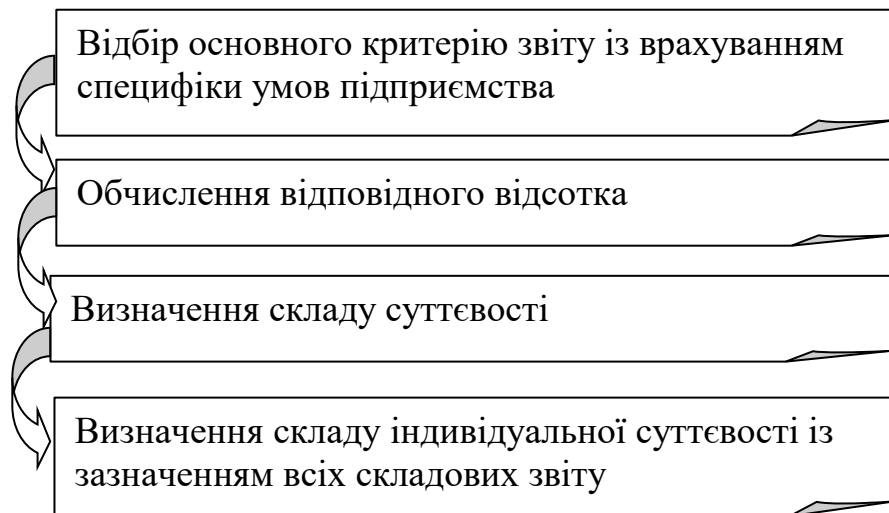


Рис. 3.4. Стадії визнання попередньої загальної та індивідуальної суттєвості на стадії планування аудиту витрат на збут

Детальніше розглянемо власне саму організацію аудиту, її стадії, послідовність та методику аудиторського процесу готової продукції та її витрат на збут на досліджуваному підприємстві.

Зважаючи на те, що визначення організації аудиторського процесу витрат зустрічається рідко, пропонуємо трактування організації аудиторського процесу витрат, а саме – це дії аудитора, котрі за допомогою конкретних методичних прийомів на об'єкт перевірки й характеризують аудиторські процедури. Саме через них відбувається здійснення процесу

аудиту витрат на збут готової продукції.

Оскільки, зазвичай в аудиторську процедуру може входити один, два а то й більше методичних прийомів, які будуть використовуватися у відповідній послідовності. Вибір процедур в аудиторському процесі визначається розробленою аудитором методикою, що відображається в програмі аудиторської перевірки. Також процес аудиту передбачає відповідні стадії.

Необхідно звернути увагу на те, що в науковців немає єдиного підходу до визначення стадій процесу аудиту витрат на збут, хоч це питання має не тільки важливе теоретичне, а й практичне значення.

Оцінюючи процес аудиту з позиції періоду його виконання, тобто стадій, то, необхідно зауважити, що найближче до правильного визначення стадій підійшов М.Т. Білуха, поділяючи аудиторський процес на такі стадії:

- організаційна;
- дослідна;
- узагальнення;
- реалізація результатів [10, 125].

Проте, вважаємо, що на стадії дослідження й узагальнення аудиту готової продукції та витрат на її збут на досліджуваному підприємстві неможливо обійтися без елементів організації виконання певних аудиторських процедур. Тому організаційні моменти в більшій чи меншій мірі притаманні всім стадіям процесу аудиту витрат, зокрема й аудиту витрат на збут готової продукції.

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

Переважає більшість науковців виділяє серед стадій аудиторського процесу планування й побудову аудиторського звіту та аудиторського

висновку.

Проте, одні обмежуються складанням лише аудиторського висновку, а інші – аудиторського звіту та аудиторського висновку.

Отже, зауважимо на виокремленні вченими наступних аудиторських етапів: оцінки системи обліку й внутрішнього контролю, процедури аудиту, незалежне тестування тлумачиться, насамперед тим, аудит готової продукції та витрат на її збут більше орієнтується на аудиторський ризик та оцінку системи внутрішньогосподарського контролю [60, 89].

При здійсненні аудиту аудиторю необхідно перевірити у документах такі дані:

- назву суб'єкта підприємницької діяльності, який видав відповідний документ;
- зміст та перелік всіх господарських операцій на основі яких складений даний документ;
- наявність й достовірність підписів відповідальних осіб;
- правильність зазначених сум у платіжних документах та їх відповідність тим, які відображені у рахунках-фактурах;
- доцільність понесених витрат на збут, через перевірку внутрішньої документації, що затверджена керівництвом підприємства й регламентує політику збутових витрат;
- правильність перенесення даних, щодо збутових витрат із первинних документів у консолідовану фінансову звітність;
- дотримання основних положень з обліку тари в підприємствах, правильне і своєчасне документальне відображення операцій із заготівлі, надходження та відпуску тари за місцями її зберігання та обґрунтованість витрат на їх ремонт;
- правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати працівникам, пов'язаних зі збутовою діяльністю;
- дотримання норм витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом готової продукції;

- правильність відображення сплачених штрафів, пеней та неустойок;
- обґрунтованість списання витрат на утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом, витрат на гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування та інших витрат [29].

В процесі проведення аудиту на господарюючому суб'єкті пропонуємо дотримуватися запропонованої схеми здійснення аудиту готової продукції та витрат на її збут в досліджуваному підприємстві (рис. 3.5.).



Рис. 3.5. Схема аудиту готової продукції та витрат на її збут

Отже, на основі проведеного дослідження, погоджуємось з науковцями-аудиторами, які пропонують забезпечувати організацію аудиторського процесу готової продукції та витрат на її збут за допомогою конкретних стадій. вважаємо, що доцільно класифікувати на підготовчу, основну та завершальну, адже на підготовчій стадії відбувається

ознайомлення із даним підприємством, визначення та безпосереднє планування робіт.

Під час основної стадії аудиту витрат на збут пропонуємо здійснювати перевірку господарських операцій, пов'язаних зі збутом продукції, та фінансової звітності, де вони відображені. На завершальній стадії вважаємо доцільним проводити аналіз результатів перевірки та скласти звіт про роботу й обов'язково підготувати аудиторський звіт та аудиторський висновок.

Пропонуємо в досліджуваному підприємстві ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» під час планування організації аудиту готової продукції та витрат на її збут використовувати програмне забезпечення для планування аудиту.

Розробити підприємству, як додаткову, підпрограму на базі вже існуючих програмних пакетів АСІ або ІДЕА, чи створити самостійно комп'ютерним відділом підприємства власну програму.

3.2. Методичні аспекти аудиту готової продукції та витрат на збут

Система управління підприємством має забезпечувати досягнення максимального економічного ефекту його фінансово-господарської діяльності, постійний розвиток та посилення ринкових позицій. Досягнення таких цілей особливо ускладнюється проявом кризових явищ в економіці України протягом тривалого періоду. В умовах фінансової кризи підвищується ймовірність порушень бізнес-процесів як об'єктивного, так й суб'єктивного характеру, проявів відвертого шахрайства та фінансових махінацій. Можливість втримати підприємство на ринку у даних умовах забезпечується, перш за все, мінімізацією фінансових втрат.

Прийняття оптимальних рішень в умовах динамічного розвитку ринкових відносин базується насамперед на значному обсязі даних, які необхідно зібрати, відповідним чином опрацювати, перетворивши в достовірну інформацію. Формування якісної інформаційної бази, перш за все, щодо внутрішніх процесів на підприємстві виступає об'єктивною передумовою його успіху.

Р.А. Албаров трактує аудит як перевірку будь-якої частини процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності. [3]. Аудит системи управління готовою продукцією та її збуту стосується перспектив господарської діяльності. Його особливість полягає в тому, що ефективність операцій та певних заходів, встановити набагато важче ніж їх відповідність законодавчим актам та тому подібне. Важливою проблемою проведення аудиту управління готовою продукцією є встановлення критерію ефективності. Тому методика його проведення має певні особливості для конкретних галузей та підприємств.

Зауважимо, що методи перевірки прийнято підрозділяти на дві групи:

- методи фактичної перевірки;
- методи документальної перевірки.

До основних методів фактичної перевірки, якими можуть користатися аудитори, виходячи з права самостійно визначати форми і методи перевірки, керуючись вимогами нормативних актів і умов договору з суб'єктом чи змісту доручення державних органів, відносяться:

- ✓ огляд;
- ✓ обстеження;
- ✓ інвентаризація;
- ✓ контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- ✓ лабораторний аналіз якості готової продукції;
- ✓ експертна оцінка;
- ✓ опитування;
- ✓ перевірка обсягів виконаних робіт.

Аудитору також необхідно дослідити контрольні процедури, такі як:

- ✓ наявність внутрішніх інструкцій;
- ✓ посібників і реальність їхнього застосування;
- ✓ поділ обов'язків;
- ✓ методи складання документації готової продукції;
- ✓ схеми документообігу тощо.

До методики документальної перевірки відносять виявлення замаскованих правопорушень, які зовні відбиваються в облікових даних в основному в трьох формах:

- 1) протиріччя в змісті окремого документа;
- 2) протиріччя між змістом декількох взаємопов'язаних документів;
- 3) відхилення від звичайного порядку руху цінностей.

При проведенні аудиторської перевірки з'ясовується, чи дотримуються на підприємстві П(С)БО 9 у частині визначення вартості матеріальних запасів та яка методика застосовується для їх оцінки при їх надходженні. Джерелами для перевірки наявності та руху матеріальних цінностей є реєстри синтетичного і аналітичного обліку, звіти матеріально-відповідальних осіб з прикладеними до них документами, тощо. [113, 152]

При аудиторському дослідженні, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від випуску готової продукції до їх зберігання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Оскільки, аудит не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух готової продукції та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності матеріальних цінностей) [106].

У працях науковців існує різноманіття думок щодо цього питання,

тому подаємо деякі з них для порівняння у нашій роботі.

Так, М.Т. Білуха дає таке визначення методу аудиторського контролю: це сукупність способів контролю низки процесів, щодо створення національного продукту та його правове регулювання в сучасних ринкових умовах [10, 140].

Н.Л. Шкіря та Т.Г. Нікульникова розглядають метод аудиту як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню [168, 76].

О.Г. Череп трактує своє бачення визначення методу аудиту й методу аудиторської діяльності. Під методом аудиту він розуміє «сукупність способів і прийомів, за допомогою яких можна зробити обґрунтований висновок про достовірність (суттєві розбіжності), повноту і відповідальність чинному законодавству та існуючим нормативам бухгалтерської звітності замовника» [164].

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

Слід зауважити, що на практиці метод аудиту визначається як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів. Останні поділяються на методичні прийоми для проведення перевірки й методичні прийоми для здійснення її організації [113, 92].

При перевірці докладної інформації щодо випуску та збуту готової продукції аудитор використовує наступні методи, а саме:

- перевірка – вивчення проведених записів, документів чи наявності активів (інвентаризація, візуально);
- спостереження – нагляд за процесом або процедурою (спостереження за процесом інвентаризації);
- запит і підтвердження – це процес звернення за необхідною

інформацією до внутрішніх служб суб'єкта господарювання. Зауважимо, що запити можуть бути офіційно-письмові, неофіційно-письмові, усні. Підтвердження – це відповіді на запити;

- обчислення – арифметичні дії щодо точності сум у первинних документах й облікових записах чи проведення незалежних підрахунків.

Для перевірки правильності і повноти відображення в обліку і звітності реалізованої продукції, робіт та послуг і розрахунків з покупцями та замовниками застосовуються наступні аудиторські процедури:

- перевірка відповідності фактичної оцінки готової продукції, робіт чи послуг методу оцінки, встановленому обліковою політикою організації;
- перевірка відповідності оцінки відвантаженої продукції, наданих робіт чи послуг методу оцінки, встановленому обліковою політикою організації;
- перевірка правильності відображення в обліку продукції, виробленої з давальницької сировини;
- перевірка повноти відображення в обліку випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- перевірка повноти відображення в обліку відвантаженої і реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг;
- перевірка правильності відображення в обліку виготовленої, але ще не реалізованої продукції, замовлених робіт чи послуг;
- перевірка супровідних документів на реалізовану продукцію;
- перевірка виписок банківських рахунків, де відображається поступлення грошових коштів на відповідний рахунок підприємства за реалізовану покупцям та замовникам продукцію, роботи чи послуги;
- перевірка актів звірки заборгованості за реалізовану продукцію, роботи чи послуги;
- перевірка наявності документів претензійного характеру чи позовних заяв до органів судової влади про відшкодування сумнівної чи безнадійної заборгованості по якій ще не минув строк позовної давності;

- перевірка договорів між підприємством та покупцями і замовниками.

Оскільки, аналітичні процедури – це процедури, які передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій відповідній інформації чи відхиляються від прогнозованих сум.

Основні прийоми аналітичних процедур:

- процентні порівняння;
- коефіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства;
- балансовий метод.

Зазначимо, що при балансовому методі відбувається:

- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з плановими (кошторисними). При цьому оцінюється методика планування та перевіряється, чи клієнт у фінансовій звітності не вказав планові показники;

- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з середніми галузевими даними;

- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності і пов'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, зіставлення й аналіз змін відносних показників, розрахованих у різні періоди;

- порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з не бухгалтерськими даними (даними, що не увійшли до фінансової звітності);

- аналіз змін протягом певного часу показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних із ними, при цьому здійснюється порівняння статей балансу і аналіз їх різких змін.

Зазвичай аналітичні процедури рекомендується використовувати:

- 1) під час планування аудиторських процедур;
- 2) як процедури перевірки на суттєвість з метою скорочення ризику невиявлення за окремими твердженнями фінансової звітності;
- 3) як остаточний (заключний) огляд фінансової звітності на стадії

завершення аудиту.

Класифікація методів аудиту відображена на рисунку 3.6.



Рис. 3.6. Класифікація методів аудиту готової продукції та витрат на її збут

Як відображено на рис. 3.6., зауважимо, що не всі методичні прийоми доречні для проведення аудиту готової продукції та витрат на її збут.

Найбільш ефективними, вважаємо є документальна та фактична перевірки. Оскільки, саме вони допомагають якісно перевірити витрати на збут шляхом перевірки:

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

При застосуванні методичних прийомів організації аудиту готової продукції та витрат на її реалізацію, найраціональнішим вважаємо вибірковий метод. Оскільки перевірятимуться тільки ті ділянки господарської діяльності, що стосуються готової продукції та витрат на її збут, а також прийоми організації аудиту із використанням комп'ютерної техніки, що дасть змогу оперативно провести аудиторські процедури готової продукції та витрат на її реалізацію.

Провівши дослідження класифікації методів аудиту готової продукції та витрат на її збут, пропонуємо свої бачення щодо даного питання. А саме, в сучасних ринкових умовах пропонуємо впровадження нової класифікаційної ознаки процедури використання автоматизованого аудиту, поділивши її на звичайні – без використання ІТ програм та новітні – з використанням відповідних ІТ програм. Це в свою чергу дасть змогу оперативно проводити перевірки навіть щоденно та інші практичні прийоми, котрі будуть поєднувати документальну та фактичну перевірку.

Також зауважимо, що складовою методичних прийомів будуть виступати аудиторські процедури. Дані процедури формують певну закономірність й порядок дій аудитора для отримання важливої інформації під час здійснення аудиту.

З метою поліпшення методики аудиту готової продукції та витрат на її

збут, варто було б приділити більше уваги нормативній базі вітчизняного аудиту. В кризових умовах господарювання доцільно її поділяти на зовнішню та внутрішню.

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

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

Погоджуємося з О.А. Петрик, яка довела необхідність доповнити нормативні акти аудиту ефективності питаннями визначення: обов'язкових елементів плану та програм проведення аудиту ефективності, критеріїв встановлення рівнів суттєвості аудиторських досліджень, рекомендованого переліку робочих документів, факторів встановлення виду висновку та результатами аудиту [127, 91].

В процесі фахового опрацювання методики аудиту готової продукції та витрат на її збут потрібно використовувати й принципи, які зазначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зокрема це :

- 1) політика підприємства має бути постійною та послідовною;
- 2) наявність безперервності у діяльності підприємства;
- 3) обережність при оцінці доходів та витрат ;
- 4) вчасність відображення та відповідність активів і зобов'язань;
- 5) відповідність господарських операцій фінансовим реаліям [148, 432].

Дотримуємось думки, що методика аудиту готової продукції та витрат

на її збут має впроваджуватись за єдиною схемою та охоплювати ряд елементів, які наведемо нижче :

- визначення найважливіших нормативно-правових актів України;
- опис альтернативних варіантів облікової політики;
- встановлення номенклатури первинних документів обліку;
- визначення переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані з готовою продукцією та витратами на її збут;
- проведення класифікації потенційних зловживань та порушень;
- формування довідника аудитора з метою складання власне програми самої аудиторської перевірки готової продукції та витрат на її збут;

б) з'ясування способів одержання аудиторських доказів, котрі використовуються під час перевірки діяльності підприємства.

Тепер перейдемо до детальнішого розгляду наведених вище характеристик, що, за нашим переконанням дасть змогу глибше тлумачити ці поняття (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Найважливіші положення методики аудиту готової продукції та витрат на її збут і розкриття їхньої суті [148]

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

1	2	3
4	Формування переліку реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що пов'язані з готовою продукцією	Відображають суть кожної форми обліку, що характерні для підприємств (комп'ютеризованої журнально-ордерної, меморіально-ордерної, журнальної форми, тощо)
5	Проведення класифікації потенційних зловживань і порушень	Характеризуються потенційні зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку готової продукції та витрат на її збут
6	Формування довідника аудитора з метою складання програми самої аудиторської перевірки	Вказують на питання, які потрібно вносити до програми контрольної перевірки. Довідники варто складати у формі спеціальних таблиць з потенційними варіантами альтернативних відповідей та висновків щодо готової продукції
7	З'ясування способів одержання аудиторських доказів, які використовуються під час перевірки	Підприємствах застосовуються такі методи: фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, перевірка точності, зустрічна перевірка.
8	Описання системи основних контрольних процедур, що застосовуються в підприємствах	Застосовуються з метою виявлення потенційних порушень. Ці процедури передбачають: назву контрольної перевірки, мету проведення, перелік засобів, опис техніки виконання, описання форми надання результатів

Отже, аналіз інформаційної бази таблиці 3.2, дає можливість підтвердити, що покращенню методики аудиту готової продукції та витрат на її збут сприятиме насамперед системна консолідація найважливіших положень аудиту, які дадуть змогу систематизувати процес перевірки готової продукції та збутових витрат на підприємстві ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Відмітимо, що зловживання та порушення, котрі найчастіше зустрічаються в обліку готової продукції та витрат на її збут, про які йдеться

у таблиці 3.2., можна виявити у документах, наведених на рис.3.7.

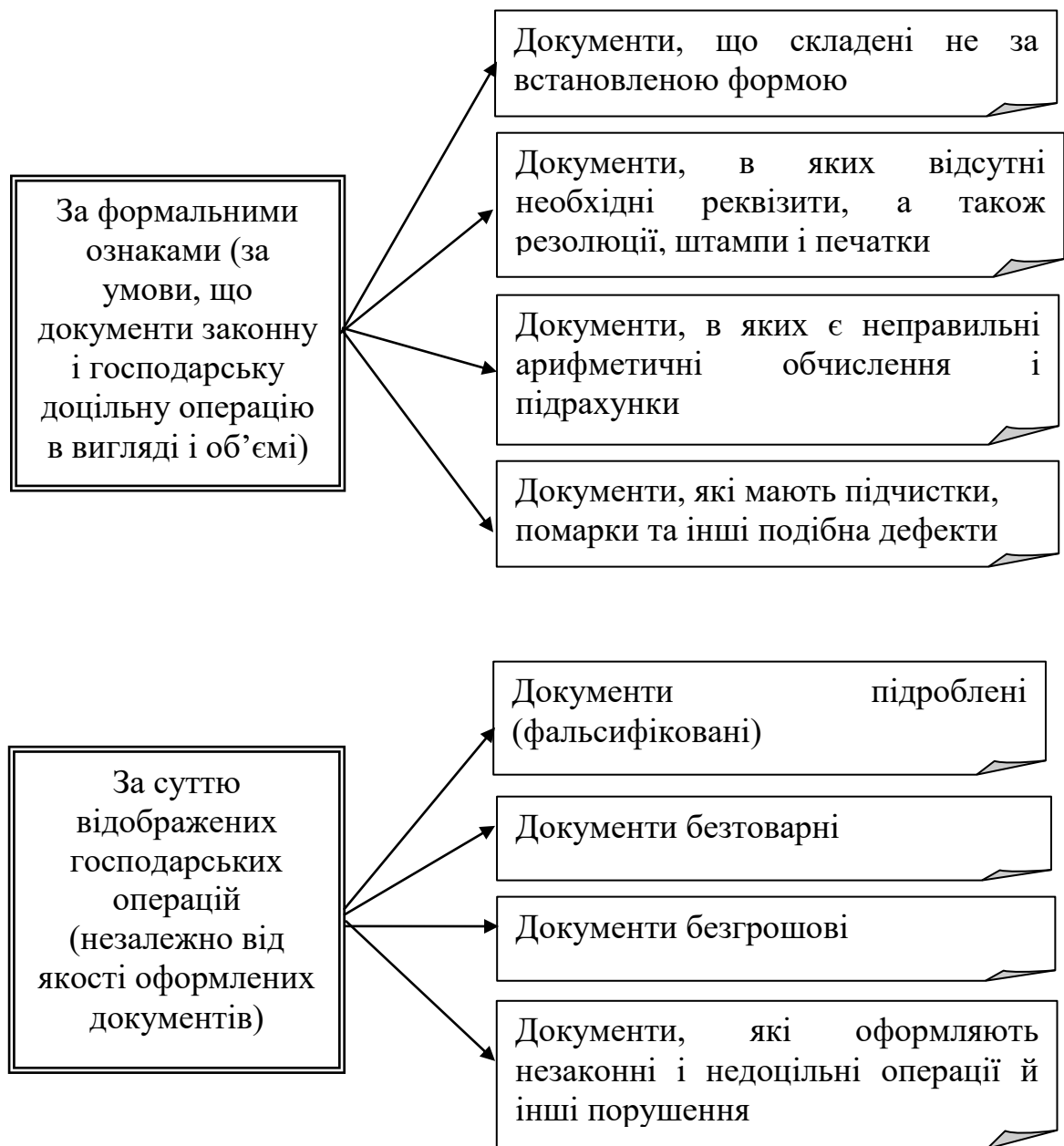


Рис. 3.7. Види недоброякісних елементів

Отже, здійснивши аудиту обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод», зазначимо, що він розпочався з правильності і повноти відображення в обліку вартості готової продукції (чи робіт послуг). Для цього були перевірені первинні документи і звіти по випуску і здачі продукції, а також аналітичний облік на складах. При перевірці аудитор перевіряв правильність оцінки даних на

складах. Завищення як і зниження вартості продукції аудитор фіксує в акті. На практиці мають місце випадки, коли в обсяг продукції включається продукція, що не виготовлялася, тому аудитор перевіряє первинні документи, а також їхню юридичну законність. Аудитор здійснює перевірку виконання договірних умов постачань готової продукції, якщо маються відхилення, то виявляються причини, які привели до недопоставки продукції. У випадку, якщо підприємства сплатили штрафи за недопоставки продукції, аудитор виявляє причини і винуватців по порушенню договірних умов. Фактичний обсяг усієї відвантаженої продукції покупцям на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» перевіряється аудитором за даними журналу-ордера №6. Відповідно аудитор визначає не тільки загальний обсяг постачань продукції по підприємству в цілому, але і встановлює розмір їхній по кожній покупці окремо.

Аудитор особливу увагу приділяє перевірці правильності відображення у журналі №6 даних первинних документів, по відвантаженню готової продукції. Перевіряються всі суми включені у журнал-ордер, у випадку виявлення невідповідності, аудитор з'ясовує причини і відбиває це в акті.

При перевірці аудитор з'ясовує законність установлення цін на готову продукцію (товари, послуги і роботи). Приступаючи до цієї перевірки, аудитор використовує законодавчі акти України в частині встановлення граничних норм націнок, а також граничного рівня рентабельності продукції.

Правильність застосування цін перевіряється по рахунках постачальників і накладним і платіжним документам на відпустку продукції (товарів, робіт і послуг). При перевірці рахунків встановлюється, чи не допускалися випадки завищення зниження цін, суми торгових націнок на продукцію. Доцільно, щоб аудитор при відпустці продукції торговим організаціям громадянам на місці продажу переконався в правильності встановлення цін на товари, готову продукцію. Встановлення фактів порушень застосування цін і тарифів, аудитор відзначає в акті перевірки.

При перевірці ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» аудитор здійснює контроль за правильністю оформлення касових звітів, повнотою відображення реалізованих товарів. Це досягається шляхом перегляду даних звіту і відбитків касового апарата, а також шляхом раптової перевірки торгової ділянки.

Аудитор здійснює перевірку правильності і своєчасності складання рахунка платіжних доручень-вимог за відвантажену продукцію. Особлива увага звертається при перевірці на правильність оформлення платіжних документів і надходження засобів на розрахунковий рахунок.

Відповідно до журналу-ордеру №6, перевіряється правильність відображення по статтях балансу. При цьому данні по статтях «Готова продукція», «Товари» повинні відповідати залишкам готової продукції на складах підприємства.

Основним моментом перевірки вірогідності облікових і звітних даних про реалізовану продукцію є ретельний розгляд додатків до виписки банку платіжних документів, на підставі яких проводяться записи в журналі-ордері №6. При частковій оплаті аудитор перевіряє дані по журналу-ордеру №6 шляхом зіставлення загальної суми рахунка-накладної, зареєстрованої у відомості, з оцінками в цій же відомості про оплату і списання.

В даний час багато підприємств використовують попередню оплату за готову продукцію, тому аудитор ретельно з'ясовує по кожнім покупці суму попередньої оплати і розрахунки по них. Часто зустрічаються випадки, коли підприємство під видом попередньої оплати робить перерахування сум, що не обкладаються податком на додаткову вартість (ПДВ). При перевірці аудитор виявляє випадки не обкладання сум ПДВ, а також обґрунтованість перерахованої суми.

При перевірці розрахунків за готову продукцію в порядку бартерних угод на ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі», аудитор виявляє, чи вся сума включена в обсяг реалізації, чи обкладалася ПДВ і в яких цінах здійснювався бартерний обмін.

При перевірці ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод», що здійснюють торгівлю через розрахунок готівкою, аудитор особлива увага приділяє складанню товарного звіту, до якого повинні бути прикладені копії касових чеків. Аналізуючи суми, включені в обсяг реалізації з копіями товарних чеків, аудитор порівнює по номенклатурі з приходом цих товарів і визначає ступінь включення всіх сум в обсяг реалізації й обґрунтованість цін на товари. Аудитор перевіряє відповідність аналітичного обліку товарів їхньому синтетичному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливо ретельному аналізу на ТзОВ «Тернопільський машинобудівний завод» підлягає списання готової продукції (товарів). Аудитор розкриває правомірність списання і відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Аудитор здійснює контроль за правомірністю списання поза виробничих витрат на собівартість реалізованої готової продукції (роботи, послуги).

При здійсненні перевірки на ТзОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» аудитор аналізує правильність визначення результатів від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг) по кожній номенклатурі, а також відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку й у звітних даних ф. №1 і №2 річної і квартальної звітності.

При здійсненні аудиту безпосередньо витрат на збут передбачена перевірка низки елементів діяльності підприємства і тому для зручності пропонуємо використовувати методику, відображену в табл.3.3.

Таблиця 3.3

Методика аудиту витрат на збут

№ з/п	Суть питань щодо витрат на збут в підприємстві	Оцінка 0-5 балів	Примітки
1	2	3	4
1	Правильність віднесення витрат до категорії витрати на збут відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 «Витрати»		

1	2	3	4
2	Вплив ціни реалізації готової продукції підприємства на збутові витрати		
3	Порядок віднесення та списання витрат на збут до собівартості виготовленої продукції		
4	Ефективність та доречність здійснених витрат на збут		
5	Якісний стан складів для зберігання готової продукції призначеної для збуту		
6	Правильність включення до витрат на збут заробітної плати працівників, які забезпечують збут продукції		
7	Здійснення дооцінки та переоцінки об'єктів що задіяні в сфері збуту		
8	Правильність здійснення амортизаційних відрахувань на обладнання призначене для реалізації готової продукції		
9	Вплив транспортно-заготівельних витрат на реалізаційну ціну виготовленої продукції		
10	Порядок ведення внутрішньої документації відділу збуту		
Підсумкова оцінка		Кількість балів	

Сформована методика аудиту витрат, а саме, «Оцінка обліку витрат на збут», дасть змогу в практичній діяльності аудитора робити якісну оцінку ведення обліку витрат на збут в підприємстві. Зокрема основним індикатором щодо правильності обліку та доречності здійснених витрат на збут виступатиме сума оцінок.

Отже, за результатами наведеної таблиці можна стверджувати, якщо результат перевищує 35 балів, то існують підстави зробити висновок про ефективну збутову політику, яку проводить підприємство. Проте коли оцінка менше 35 балів, то можна зробити висновок, що витрати на збут належним чином не обліковуються, й даний факт господарської діяльності підприємства впливає на зменшення очікуваного прибутку.

3.3. Узагальнення даних за результатами аудиту

Вітчизняна нормативно-правова база із аудиту вимагає складання аудиторського висновку при здійсненні аудиту фінансової звітності.

Формування аудиторських висновків є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, адже підсумовуються виконані аудиторські процедури, узагальнюються виявлені помилки, визначається їхній сукупний вплив на всю фінансову звітність досліджуваного підприємства та висловлюється думка аудитора про її достовірність, повноту, відповідність чинному законодавству.

Проблеми, пов'язані з методикою й організацією складання висновків аудиторів стали предметом вивчення для багатьох зарубіжних вчених-аудиторів, зокрема таких як: Р. Алборов, В. Андрєєв, Е. Аренс, Р. Адамс, В. Воронова, О. Галкіна, Дж. Лобек, Г. Дженік, Ф. Дефліз, В. О'Рейлі, М. Хірш, Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Робертсон, С. Суворова та ін. Дослідженню теоретичних та практичних засад формування аудиторських висновків присвятили власні наукові праці також і вітчизняні вчені, а особливо Г. Давидов, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Рудницький, Б. Усач та інші. Проте, слід зауважити, що і нині все ж залишається низка невирішених наукових проблем щодо складання аудиторських висновків (в тому числі і тих, що стосуються готової продукції та витрат на її збут) в Україні. На нашу думку, ці проблеми спричинені недосконалою аудиторською практикою.

На наш погляд, аудиторський висновок, – це узагальнюючий документ, підготовлений аудитором, за результатами аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам України з економічних питань, ефективності господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів [6, 259].

Нині аудиторські висновки складаються у довільній формі, за обов'язкової наявності в них таких пунктів як: заголовок, вступна частина,

масштаб перевірки, безпосередні висновки про перевірені факти господарської діяльності, дата перевірки, адреса аудиторської фірми, підписи уповноважених осіб аудиторської фірми [113, 158].

Зміст розділів аудиторського висновку, який використовується в процесі здійснення аудиторської діяльності відображено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Зміст розділів аудиторського висновку (в тому числі готової продукції та витрат на її збут) [6, 259]

№ з/п	Сегмент висновку	Розділ аудиторського висновку	Зміст
1	2	3	4
1	Вступний сегмент	Заголовок аудиторського висновку для підприємства	<ul style="list-style-type: none"> - Вказується, що аудит проводиться незалежним аудитором; - дається назва аудиторської фірми чи аудитора; - наводиться назва підприємства, що підлягає перевірці; - вказується час початку і завершення перевірки.
2		Вступ	Інформація про склад перевіреної фінансової звітності і дату підготовки звітності
2	Вступний сегмент	Вступ	<ul style="list-style-type: none"> - вказується, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства; - зазначається відповідальність аудитора за аудиторський висновок.
3	Аналітичний сегмент	Масштаб аудиту	<ul style="list-style-type: none"> - необхідний обсяг аудиторської роботи; - безпосередня перевірка стану справ бухгалтерії підприємства; - використання вибіркового способу процесу аудиту.

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

В разі розгляду наведеної вище таблиці про зміст розділів аудиторського висновку (включаючи інформацію про готову продукцію й витрати на її збут), зауважимо, що процес його складання досить громіздкий. Попри те, що кожний пункт є важливим, пропонуємо аудиторські висновки формувати за допомогою ІТ програм. Зокрема, при автоматизації аудиторського звіту він набуде певної єдиної форми. Дана форма могла б модифікуватись залежно від того чи проходить аудит всієї фінансової звітності чи тільки певної її ділянки, напрямку. Кожна аудиторська фірма могла б налаштувати дану програму відповідно до своїх традицій та принципів роботи .

Слід зазначити, що усі надбудови до програм повинні будуватись із урахуванням МСА № 700 «Формування висновку та звітування щодо фінансових звітів» та МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення». Звичайно, що є винятки – це відкриті акціонерні товариства.

Під час формування аудиторських звітів проведених на таких підприємствах, програмне забезпечення має бути адаптоване до вимог,

Аналізуючи інформацію на рисунку 3.8, зазначимо, що за аудиторської перевірки фінансової звітності аудитор у своїй діяльності може висловити думку на рахунок того, яким буде висновок в залежності від наступних факторів:

- вичерпне подання інформації про фінансову звітність дає змогу підготувати позитивний висновок;
- безпосередня невпевненість в інформації про фінансову звітність формує аргументи на користь підготовки умовно-позитивного висновку;
- повна незгода аудитора із інформацією про фінансову звітність в підприємстві сприяє підготовці негативного висновку;
- ненадання належної інформації про фінансову звітність суб'єкта господарювання та створення перешкод в проведенні аудиту дає змогу відмовитись від складання висновку.

Отже, характеризуючи аудит в тому числі аудит готової продукції та витрат на її збут пропонуємо власний варіант з формування такого висновку, Аудиторські висновки включаючи питання готової продукції та витрат на її збут із використанням інформаційних технологій. Зокрема, йдеться про програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку. Для персонального комп'ютера варто було б згадати, з метою ефективнішого аналізу про три види аудиторських висновків: позитивний, негативний та відмова від складання висновку.

Безпосередньо позитивний висновок формувався б за допомогою таких параметрів:

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

- аудитор дає однозначну згоду на наведені вище параметри.

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

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

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

Узагальнюючи дані за результатами проведеного аудиту готової продукції та витрат на її збут, варто також й класифікувати надання інших послуг, що провадяться аудиторською фірмою. Цю класифікацію пропонуємо у розробленій нами таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

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

№ з/п	Супутні послуги	Характеристика
1	2	3
1.	Модернізація облікової політики підприємства	Удосконалення посадових інструкцій працівників відділу збуту, графіків документообігу

1	2	3
2.	Здійснення економічного аналізу витрат на збут	Підготовка звітів із розрахунками щодо ефективнішої збутової політики
3.	Надання різного роду консультаційних послуг	Проведення курсів з підвищення кваліфікації для працівників відділу збуту, організація професійних семінарів
4.	Реконструкція бухгалтерської доктрини підприємства	Реконструкція бухгалтерської доктрини підприємства
5.	Надання експертних послуг	Проблемні ділянки обліку, який стосується готової продукції та витрат на її збут досліджує експерт за допомогою спеціальних методів вивчення, а згодом надає власний висновок
6.	Відстоювання інтересів підприємства в органах ДПС	Захист складеного звіту про облік готової продукції та витрат на її збут в судових органах та в Державній податковій службі України
7.	Комп'ютеризація обліку готової продукції та витрат на її збут	Рекомендації щодо впровадження та застосування програмного забезпечення в обліку готової продукції та витрат на її збут

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

В процесі підготовки аудиторського звіту за результатами аудиту готової продукції та витрат на її збут, вагомого значення набуває сама якість його складання. Найоперативніший та короткостроковий контроль можуть проводити внутрішні аудитори за безпосереднього моніторингу роботи

аудиторської групи, а також – якісно координувати аудит використання персональних комп'ютерів.

Отже, суттєво потрібно змінювати сам підхід до процесу здійснення аудиту починаючи з планування та завершуючи висновками і може саме тоді аудиторський висновок стане тим індикатором успішності та перспективності підприємств.

Висновки до розділу 3

Узагальнивши результати здійсненого дослідження аудиту готової продукції та витрат на її збут на досліджувальному підприємстві можна зробити наступні висновки:

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

2. З'ясовано погляди вчених-економістів щодо трактування методу аудиту та запропоновано власне визначення поняття методу аудиту витрат.

Метод аудиту витрат розглядається, як поєднання дій, які використовуються для здійснення аудиту готової продукції та витрат на її збут певного підприємства в межах вітчизняної законодавчої бази.

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

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

Дослідження нормативно-правової бази висновків аудиту, призвели до

формування пропозиції щодо класифікації аудиторських висновків, що базується на результатах аналізу існуючих класифікацій і нашому розумінні їхнього спрямування.

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

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

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

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

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

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

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

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

плануванні, обліку і аудиті витрат, проведенні аналітичних розрахунків та аналізі базових чинників, що впливають на збут готової продукції галузі. 5. Для автоматизованого оформлення документів на відвантаження продукції, проведення розрахунків із покупцями, а також для раціоналізації ціноутворення на продукцію, товари, послуги слід використовувати комп'ютерні інформаційні системи обліку (KICO) діяльності корпорацій, що побудовані на операційній системі Unix Ware 7.1.1, а також СУБД Oracle 9.I.

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

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

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

9. З метою розширення інформаційного забезпечення менеджменту щодо результатів аудиту запропонований варіант формування аудиторського висновку з використанням інформаційних технологій – програму, яка за допомогою запрограмованих параметрів визначала б різновид аудиторського висновку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А.Аврова – М.: Бератор-паблишинг, 2007. – 324 с.
2. Автономов В.С. История экономических учений учеб. пос. / В.С.Автономов, О.И Ананьин, Н.А. Макашева.- М.: ИНФРА-М, 2001. –364 с.
3. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – С. 12, 2018
4. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – № 20. – С. 203-209
5. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
6. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов; - [2-е изд.].– М.: Узд-тво «Дело и Сервис», 2000. – 432 с.
7. Алексеенко Т. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на переробних підприємствах АПК. / Т. Алексеенко. // Економічний аналіз. 2016. – Випуск 11, Частина 4. С.219-222
8. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. / П.Й. Атамас - К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
9. Аудит: навч. посіб. / С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О.Олійник, О.М. Ганайло. – К.: «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
10. Балабанова Л.В. Информационное обеспечение обоснования управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия: [моногр.] / Л.В. Балабанова, Т.И. Алачека – Донецк: ДонГУЭТ

им. М. Туган-Барановского, 2003 – 143 с.

11. Білецька І.І. Механізм підвищення конкурентоспроможності промислового підприємства на олігополістичному ринку / І.І. Білецька // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління підприємством. – Дніпропетровськ, 2006. – 20 с.

12. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [підручник] / М.Т. Білуха – К.: Вища школа , 1996. - 320 с.

13. Бланк І.О. Фінансовий менеджмент [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://andrushivka.org.ua/shop-33-32-1600237580/>

14. Боднарчук В.В. Засоби виробництва: економічні поняття та їх місце в системі бухгалтерського обліку / В.В. Болнарчук // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-міжнар. наукової конференції. – М-во освіти і науки України. Житомирський державний технічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 297 -300.

15. Бойко В.М. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / В.М. Бойко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - № 9. – С. 4-8.

16. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/finance> 16. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студентів вузів спеціальності 7.050201 «Менеджмент організацій» та 7.050107 «Економіка підприємств»] / Т.А.Бутинець, Л.В.Чижевська, С.Л. Береза; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: 2000. – 672 с.

17. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф.Бутинець – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 512 с.

18. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в торгівлі: навч. посіб. / Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга – Житомир: ПП Рута, 2002. – 576 с.

19. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський, фінансовий облік: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 756 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / Ф.Ф. Бутинець – Житомир: РУТА, 2001. – 576 с.
21. Бухгалтерський облік в галузях економіки: навч. посіб. / за ред. Є.І. Свідерського – К.: Знання, 2007. – 233 с.
22. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Нормативно-практичні матеріали. /за ред. Р.Л. Хом'яка – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «Інтелект+» Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2001. – 728 с.
23. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навч. – практич. посіб. / за ред. С.Ф.Голова – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2006. – 768 с.
24. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
25. Вороніна В.Л. Шляхи вдосконалення обліку готової продукції / В.Л. Вороніна, В.В. Черниш // Економіка і підприємництво: теоретико-методологічні аспекти обліку, аналізу та контролю. – 2013. – С. 128.
26. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект / Н.В. Гавришко // автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль – 2001. – 19 с.
27. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах / П.М.Герасим, Г.П.Журавель, П.Я.Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
28. Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт; [переклад О. Мінін, О. Ткач]. – К.: Основи, 2007. – 942 с.
29. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф. Голов. – 3-тє вид. –

К.: Лібра, 2006. – 704 с.

30. Голов С.Ф. Фінансовий облік: [підруч. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976с.

31. Головачев А.С. Организация, нормирование и оплата труда: учеб. пособие / А.С.Головачев и [др.]. – [3-е изд., испр.]. – Минск: Новое здание, 2007. – 603 с.

32. Гончарук Я.А. Аудит: навч. посіб. / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький, – [3-тє видання, перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.

33. Готова продукція та особливості її обліку / Н.С. Петришина, О.О. Радзіонова // Наука й економіка. – 2014. – Вип. 1. – С. 53-56.

34. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств / О.А. Подолянчук, І.С. Захарчук // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – №2. – С. 18-22.

35. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навч. посіб. /Грабова Н.М., Кривонос Ю.Г. – К.: А.С.К., 2017 – 416 с.

36. Гринавцева О.В. Організація обліку готової продукції в металопрокатних підприємствах малого бізнесу. // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 189: В 4т. Том I. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2014. – С.163–170.

37. Гриценко А. А. Зміст і основні напрямки еволюції сучасної парадигми економічної теорії / А.А. Гриценко // Економічна теорія: сучасна парадигма та її еволюція на порозі ХХІ століття. — К., Знання, 2000. – 320 с.

38. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств / Н.М.Гудзенко // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2006. – 25 с.

39. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для вnz / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 424 с.

40. Гуцайлюк З. В. Аудит в Україні: з чого все починалося? / З. В. Гуцайлюк // Незалежний аудитор. – 2015. – № 5 (16). – С. 33-35
41. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: [моногр.] / Гуцаленко Л.В. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
42. Давидович І.Є. Управління витратами : навч. посіб. / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури , 2008. – 320 с.
43. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: підруч. / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк., - К: Знання, 2007. – 469 с.
44. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [моногр.] /В.А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272с.
45. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 4. – С. 7-11
46. Довідник з бухгалтерського обліку / За ред. Ценкпер Н. - Ужгород. "ІВА" 2005. - 356 с.
47. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
48. Економічна енциклопедія. У 3-х томах: Т.1. А-К / за ред. С.В. Мочерного. – К.: Академія; Тернопіль: Академія народного господарства, 2000. – 683 с.
49. Економіка підприємств: підруч. / за ред. С.Ф. Покропивоного - Київ: НЕУ, 2007. – 420 с.
50. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С.І. Шкарабана, М.І. Сапачова. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. – 405 с.
51. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / Г.П.Журавель, Я.Д.Крупка, М.С.Палюх, Л.О.Гуцайлюк, Т.І.Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
52. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики:

підруч. / А.Г.Загородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 550 с.

53. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Л.: Центр Європи, 2002. – 671 с.

54. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: моног. / З.В. Задорожний – Тернопіль: Економічна думка, 2006.– 336 с.

55. Захожай В.Б. Автоматизація обліку готової продукції та її реалізації /В.Б. Захожай [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ecolib.com.ua/article.php>

56. Зінченко О.В. Облік матеріальних витрат, проблеми та шляхи вирішення / Зінченко О.В. // Менеджмент : Збірн. наук. праць. – 2008. - № 10.– С. 31 – 35.

57. Злупко С. М. Основи історії економічної теорії навч. посіб. /С.М. Злупко. – Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2001. – 280 с.

58. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономистъ, 2003. – 618 с.

59. Івахненков В.М. Курс економічного аналізу: [навч. посіб.] / В.М. Івахненков – [2-ге вид.]. – К.: Знання-Прес, 2005. – 206 с.

60. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. / С.В.Івахненков – 3-тє вид. випр. і допов. – К.: Знання, 2006. – 350 с.

61. Івахненков С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С.В.Івахненков. - наук. вид. – К., 2005. – 286 с.

62. Івахненков С.В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід / С.В. Івахненков // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. - С. 38 – 44.

63. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [моногр.] / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

64. Касич А. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку / А. Касич. // Економіка. 2016, - №11 – С.33-36.

65. Кобилянська О.І. Фінансовий облік: навч. посіб. / О.І. Кобилянська. - 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
66. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 3-е изд., перераб. и доп.. – М.: Фининсы и статистика, 2003. – 752 с.
67. Кондраков Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособ. / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: Инфра-М, 2007. – 368 с.
68. Косміна Р.М. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р.М. Косміна. – К.: Вища школа, 2006. – 174 с.
69. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів та необхідність здійснення процесів відтворення / В.В. Костенко // Статистика України. - 2007. - № 1. – С. 73 -75.
70. Костюченко В. Організаційні аспекти впровадження інформаційної системи в холдингу / В. Костюченко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 8. – С. 26-28.
71. Котов В.Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства / В.Ф. Котов. – М.: Экономика, 1980. – 145 с.
72. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль / Л.М. Крамаровский. – М.: Финансы и статистика. – 2004. – 300 с.
73. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р.И. Криницький. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 120 с.
74. Крищенко К.І. Удосконалення організаційно-економічного механізму управління оплатою праці / О.В. Крищенко // Україна: аспекти праці. – 2015. - № 6. – С. 9-16.
75. Крупка Я.Д. Фінансовий облік підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.В. Гудзь. – 4-те вид доп. і перероб. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.
76. Крупка Я.Д. Облік в будівництві / Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник – К.: Знання, 2008. – 638 с.

77. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві / Н.П. Кузик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2004. – 20с.
78. Кузьмінський Ю. Бухгалтерська інформація в управлінських рішеннях підприємств харчової промисловості / Ю.Кузьмінський, Р.Мочуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 3. – С. 14.
79. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підруч. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравела, 2009 – 544 с.
80. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції: [моногр.] / М.Б.Кулинич. – Луцьк: РВВ «Вежа» Волин. держ. ун-ту ім. Л.Українки, 2006. – 204 с.
81. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік навч. посіб. / О.П. Кундря-Висоцька. – К.: Алерта, 2004. – 303 с.
82. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики / В.О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
83. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика навч. посіб. / В.Лень, В.Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 567 с.
84. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: учеб. для вузов / В.Г. Линник. – К.: Вища школа, 1986. – 176 с.
85. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. / О.В. Лишиленко – К.: Центр Учбової літератури, 2007. – 524 с.
86. Лютнева Н.А. Бухгалтерський учет: учеб. / Н.А. Лютнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2006. – 496 с.
87. Майданевич П.М. Аспекти обліку і розподілу загально-виробничих витрат згідно вимог П(С)БО 16 «Витрати» на підприємствах / П.М. Майданевич // Культура народів Причорномор'я. – 2014. - № 99. – С. 76-77.
88. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. /Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ,

2002. – 384с.

89. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку : навч. посіб. для студентів вищих навч. закл. / Н.М.Малюга, Ф.Ф. Бутинець; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 476 с.

90. Маслов Б.Г. Теоретические аспекты понятия «себестоимость» для целей учетно-аналитической системы / Б.Г. Маслов // Управленческий учет. – 2009. - № 5. – С. 19 - 28.

91. Мардус Н.Ю. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації / Н.Ю. Мардус, Я.Ю. Ткаленко; Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/microcad/2013/s16.pdf>.

92. Маркус О.В. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами / О.В. Маркус, І.О. Романюк // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 26 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua/>

93. Мачуга Р. Організаційні передумови проектування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємстві / Р. Мачуга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 12. – С. 35 - 41.

94. Мельник В.М. Основи економічного аналізу: навч. посіб. / В.М. Мельник. – К.: Кондор, 2003. - 128 с.

95. Мельничук С.Г. Розвиток аудиторської практики в маркетинг-орієнтованих системах управління підприємствами / С.Г. Мельничук // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 27-28 травня 2010 р. м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. - С. 166-167.

96. Мех Я.В. Інформаційне забезпечення управління внутрішніми резервами підприємства(методологія і організація): [моногр.] / Я.В. Мех. - Тернопіль: ПП «Синтез-Поліграф», 2003. – 340 с.

97. Мех Я.В. Обліково-аналітична інформація в системі управління

внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): [моногр.] / Я.В. Мех. – Тернопіль : «Економічна думка», 2000. – 553 с.

98. Микитюк П.П. Аналіз впливу інвестицій та інновацій на ефективність господарської діяльності підприємства: [моногр.] / П.П. Микитюк – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 296 с.

99. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [пер. з англ.]; за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

100. МСБО 2 «Запаси» / [Електроний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021

101. Мних Є.В. Економічний аналіз: підруч. / Є.В. Мних. – Київ: Центр навчальної літератури. 2003. – 412 с.

102. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: У 2 т. Т.1 / С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.

103. Муравський В.В. Децентралізація обліку на основі сучасних мережевих технологій / В.В. Муравський, О.А. Шевчук. // Молода наука України: Збірник тез II Всеукраїнської студентської наукової конференції. - Кременчук: КІ ДУЕП, 2008. – С. 148-150.

104. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [моногр.] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

105. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для студентів вищих навч. закладів / Л.В. Нападовська. – Київ: Книга, 2004. – 544 с.

106. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. – С. 45-55.

107. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>

108. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2

«Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon3.rada.gov.ua>

109. Никонович М.О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / М.О. Никонович, К.О. Редько / за ред. Є.М. Мниха. – К.: Київ нац. торг.-екон. ун-т 2006. – 472 с.

110. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; [пер.с англ.]; под ред. Я.В. Соколова. - [2-е изд.]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

111. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : Закон Республики Беларусь: [принят Парламентом Республики Беларусь 08.11.1994 р. № 3373-ХІІ] – Режим доступу : <http://www.lawbelarus.com/repub/sub28.htm>

112. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами / О. В. Маркус, І. О. Романюк // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 26. – С. 350– 357.

113. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / за ред. Гура Н.О. – К.: Знання 2008. – 541 с.

114. Овдіюк О.М. Організація маркетингової діяльності малих переробних підприємств АПК / О.М. Овдіюк // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 – економіка, організація і управління. – К., – 2005. – 20 с.

115. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на підприємствах / М.Ф. Огійчук. – К.: 2005. – С. 55-96.

116. Огійчук М.Ф. Організація і методика аудиту навч. посібн. / М.Ф. Огійчук, К.О. Устенкова. – К.: Алерта, 2016. – 304 с.

117. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства : підруч. / О.О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.

118. Опеньшев С.П. Сущность, цели, задачи и функции финансового контроля / С.П. Опеньшев, В.А. Жуков // Принципы бухгалтерського учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nasledie.ru>

119. Основи ринкової економіки і підприємництва: підручник / за ред. В.Я.Боброва – К.: Знання 2007. – 519 с.
120. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 2010. – № 2(49). – С. 121-126
121. Осовська Г.В. Основи менеджменту : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / Г.В. Осовська. – К.: «Кондор», 2003. – 556 с.
122. Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: [наук.-метод. вид.] / За ред. д.е.н. проф. Чупіса А.В. – Суми : Довкілля, 2007. – 404 с.
123. Павленко А.Ф. Маркетинг: підруч. / А.Ф.Павленко, А.В. Войчак. – К: КНЕУ , 2003. 246 с.
124. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
125. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект : [моногр.] / В.М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
126. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017. – Випуск №10. – С. 803-810
127. Панкрухин А.П. Маркетинг образовательных услуг. учеб. пособ. / А.П. Панкрухин. – М.: - Интерпракс, 2005. – 240 с.
128. Папінова О. Витрати на поліпшення основних фондів: зміни порядку розподілу /О. Папінова //Баланс-комплекс. – 2004. - № 11. – С.55–58.
129. Пархоменко В. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. - № 6. – С. 21-23.
130. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні / В.М.Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ: - Футура ДСД "Лугань", 2008. –

С. 243 – 280.

131. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2005. – 260 с.

132. Петришина Н.С. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації / Н.С. Петришина, Р.В. Перун; ПВНЗ «Хмельницький економічний університет» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_1_9.pdf.

133. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством / Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів // Вісник Прикарпатського університету. – Серія: Економіка. – Випуск 6. – Івано – Франківськ. – 2008: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal>

134. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Збірник систематизованого законодавства. – 2003. - № 7. - С. 82 - 185.

135. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com> 161.
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>

136. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com>

137. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>

138. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-ХІV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>

139. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 30.11.1999 р. № 291]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

140. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 29.12.2000 р. № 356]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

141. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://books.efaculty.kiev.ua/finpd/2/>

142. Предмет и метод аудита, его задачи и функции [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://do.rksi/library/courses/obu/tema 1-1.lbk>

143. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI із внесеними змінами і доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

144. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України: [прийнято Верховною Радою 22.04.1993 р. № 3125-XII]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>

145. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV]. – Режим доступу : <http://portal.rada.gov.ua>

146. Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 30.11.1999 р. № 291]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

147. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства Фінансів України : [прийнято Міністерством Фінансів України 29.12.2000 р. № 356]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

148. Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України «Про фіксований с/г податок» та заповнення форми [Електронний ресурс] : Наказ ДПАУ: [прийнято Державною Податковою Адміністрацією України 26.03.2004 р. № 170]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>

149. Про захист економічної конкуренції [Електронний ресурс] : закон України: [прийнято Верховною Радою 11.01.2001 р. № 2210 - III]. – Режим доступу : <http://webcache.googleusercontent.com>

150. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: [моногр.] – / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2007. – 152 с.

151. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [моногр.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334с.

152. Пшенична А.Ж. Удосконалення організаційних форм суб'єктів аудиторської діяльності / А.Ж. Пшенична // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін». 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – С. 432-433.

153. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика : [Електронний ресурс] / Реслер М.В. // Збірник наукових праць ЧДТУ. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/

154. Рожельюк В.М. Принципи управління витратами на підприємстві / В.М. Рожельюк, П.Н. Денчук // Вісник КНТЕУ. – 2007. - № 5. – С. 109-113.

155. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту: моногр. / В.С. Рудницький. – Тернопіль: “Економічна думка”. - 1998. – 196 с.

156. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. 3-тє вид., перероб і доповн. – К. : Знання, 2016. – 663 с.

157. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль, 2006. – 20 с.

Семенюта А.В. Готова продукція та її реалізація як обліково-аналітичні категорії / А.В. Семенюта. // Экономика – Бухгалтерский учет и аудит. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://www.sworld.com.ua/konferu5/19.pdf>

159. 155. Скирпан О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / О.І.Скирпан.

– Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 395 с.

160. 156. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 7. – С. 339-341.

161. Сопко В. та ін. Бухгалтерський облік: навч. посібник. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / В. Сопко та ін. – Тернопіль: Астон, 2009. – 496 с.

162. Тиквій Н.В., Гулько Є.М. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки [Електронний ресурс] /Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_ADEN_2010/Economics/68842.doc.htm

163. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник для студентів екон. спец. вищ. навч. зал. – 6-те вид. / Н.М. Ткаченко. – К.: А. С. К., 2002. – 784 с.

164. Фаріон В. Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості / В. Я. Фаріон // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали ІІ між нар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с. – С. 176-178.

165. Чацкіш Ю.Д., Гейер Е.С. Організація бухгалтерського обліку. [навч. посібн] / Ю.Д. Чацкіш, Е.С. Гейер, О.А. Наумчик. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.

166. Чабанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. / Н.В. Чабанова, Ю.А. Василенко. – К.: Вид. центр “Академія”, 2002. – 456с.

167. Чаюн І.Ю., Бондар І.Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства: навчальний посібник. / І.Ю. Чаюн, І.Ю. Бондар.– К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т. 2002. – 111 с.

168. Череп О.Г., Буряк І.В., Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах. / О.Г. Череп, І.В. Буряк. // Вісник ЖДТУ Економічні науки. – 2015 – № 3(53).

169. Чаюн І.Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства: навчальний посібник./ І. Ю. Чаюн, І. Ю. Бондар. – Київ. нац.

торг. – екон. ун-т. 2014. – 111 с.

170. Чумаченко М. Сучасні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С.3-7

171. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту /Н.С. Шалімова // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №1. – С. 55–62

172. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г. Аудит: навчальний посібник. / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова. – Львів: „Манголія 2006”, 2007. – 224 с.

173. Шевчук О.А. Облік та управління витратами в умовах розвитку сучасних інформаційних технологій / О.А. Шевчук // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації: тези доп. наук.-практ. конф. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 293-296.

174. Юровский Б. Себестоимость продукции / Б. Юровский // Планирование. Учет. Анализ. – Харьков, 2012. – № 6. – 203 с.