

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку

ДИПЛОМНА РОБОТА
освітній ступінь – «Магістр»

на тему: **ОБЛІК І АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ**

Виконав: студент спеціальності
8.03050901 «Облік і аудит»
(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

Прийменко Тетяна Василівна

(прізвище, ім'я, по-батькові)

підпис

Керівник

к.е.н., доцент Полятикіна Лариса Іванівна

(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я, по-батькові)

підпис

Рецензент

(посада, місце роботи, прізвище, ім'я, по-батькові)

підпис

Суми – 2016

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і менеджменту

Кафедра бухгалтерського обліку

Освітній ступінь 8.03050901 «Магістр»

Спеціальність «Облік і аудит»

Затверджую:

Завідувач кафедри

О.П. Славкова

« _____ » _____

201 _____ р.

ЗАВДАННЯ

НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

Прийменко Тетяни Василівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Облік і аудит готової продукції
(база практичного дослідження ТОВ АФ «Низи» Сумського району
Сумської області)»

керівник роботи **Полятикіна Лариса Іванівна, к.е.н., доцент**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від 02. 12. 2015 р. № 4754 -н

2. Строк подання студентом закінченого проекту (роботи) «25» січня 2016 року

3. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та
установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо -
нормативні акти з питань обліку і аудиту, монографії, фахові наукові статті та доповіді на
міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та
вдосконалення обліку, аналізу і аудиту.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

дослідити економічну сутність категорії «готова продукція»;
вивчити законодавчо-нормативну базу з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику підприємства;
проаналізувати показники наявності та руху готової продукції;
розкрити стан організації обліку наявності та руху готової продукції;
виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення;
проаналізувати сучасний стан незалежного аудиту та запропонувати шляхи покращення;
сформулювати висновки та пропозиції.

5. Дата видачі завдання:

20 жовтня 2014 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломного проекту(роботи)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	жовтень 2014 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	грудень 2014 р. – березень 2015 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	червень 2015 р.	
4.	Підготовка третього розділу дипломної роботи	жовтень 2015 р.	
5.	Підготовка і публікація тез доповідей на наукових конференціях, статей	вересень 2014 р. – грудень 2015 р.	
6.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	грудень 2015 р.	
7.	Підготовка кінцевого варіанту магістерської роботи	грудень 2015 р.	
8.	Виконання та публікація автореферату	до 25січня 2016 р.	
9.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	4 - 10 січня 2016 р.	
10.	Рецензування магістерської дипломної роботи	18 - 23січня 2016 р.	
11.	Представлення дипломної роботи на кафедру, деканат факультету	до 25 січня 2016 р.	
12.	Підготовка доповіді, презентації до дипломної роботи та її попередній захист	1 - 4 лютого 2016 р.	
13.	Захист дипломної роботи магістра	05.02 – 06.02. 2016 р.	

Студент _____ Прийменко Т.В.
(підпис)(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____ Полятикіна Л.І.
(підпис)(прізвище та ініціали)

Перевірку на автентичність проведено.
Дипломна робота допущена до захисту _____
(підпис)(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Прийменко Т.В. Облік і аудит готової продукції. – Рукопис.

Магістерська робота на здобуття першого наукового ступеня магістра за спеціальністю 8.03050901 – «Облік і аудит», - Сумський національний аграрний університет, Суми, 2016.

Магістерська робота присвячена питанням обліку і аудиту готової продукції та пошуку шляхів її вдосконалення на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю Агрофірма «Низи» Сумського району Сумської області. Досліджені питання сутності готової продукції та її вплив на результати діяльності підприємства. Проведений аналіз господарської діяльності підприємства, що досліджується. Подані рекомендації щодо вдосконалення обліку і аудиту готової продукції для підприємств агропромислового комплексу України.

Ключові слова: готова продукція, облік, аудит, оцінка, рахунок.

АННОТАЦИЯ

Прийменко Т.В. Учет и аудит готовой продукции. – Рукопись.

Магистерская работа на соискание первой ученой степени магистра по специальности 8.03050901 – «Учет и аудит», - Сумской национальный аграрный университет, Сумы, 2016.

Магистерская работа посвящена вопросам учета и аудита готовой продукции и поиска путей ее совершенствования на примере Общества с ограниченной ответственностью Агрофирма «Низы» Сумского района Сумской области. Исследованы вопросы сущности готовой продукции и ее влияние на результаты деятельности предприятия. Проведен анализ хозяйственной деятельности предприятия, которое исследуется. Даны рекомендации относительно совершенствования учета и аудита готовой продукции для предприятий агропромышленного комплекса Украины.

Ключевые слова: готовая продукция, учет, аудит, оценка, счет.

ANNOTATION

Pryimenko T.V. Accounting and audit of the finished product. – Manuscript.

Master's thesis on competition of a scientific degree of the first master's degree in 8.03050901 – «Accounting and audit» - Sumy national agrarian University, Sumy, 2016.

Master's thesis is devoted to the issues of accounting and audit of the finished product and find ways of improvement on the example of the Limited Liability Company Agricultural company "Nizy" Sumy region. The research question of the essence of the finished product and its impact on the company's operations. The analysis of the activity of the investigated enterprises. Recommendations on improvement of accounting and audit of finished products for agro-industrial complex of Ukraine.

Keywords: finished products, accounting, audit, evaluation, account.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ, ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	11
1.1. Готова продукція, як економічна категорія	11
1.2. Нормативне регулювання обліку і аудиту готової продукції	23
1.3. Теоретико-методологічні основи обліку і аудиту готової продукції	34
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	48
2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства	48
2.2. Організація інформаційної системи обліку та аудиту	58
2.3. Склад, оцінка та первинний облік готової продукції	72
2.4. Синтетичний і аналітичний облік готової продукції	81
2.5. Розробка облікової політики з питання обліку готової продукції	86
РОЗДІЛ 3. АУДИТ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	95
3.1. Методика проведення аудиторської перевірки	95
3.2. Аудит готової продукції	105
3.3. Документальне оформлення аудиту готової продукції	115
ВИСНОВКИ	124
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	128
ДОДАТКИ	139

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Економічні трансформації та перетворення, які відбуваються в Україні, прямо взаємопов'язані з пошуком принципово сучасних підходів до управління виробництвом, здійсненням виробничих процесів, виготовленням кінцевої продукції споживання, котра є однією з провідних елементів процесу виробництва будь-якого підприємства.

Впровадження таких підходів потребує адекватних змін в структурі обліку, та відповідно, визначає необхідність модернізації системи облікової інформації, потрібної для ухвалення правильних управлінських рішень.

Стрімкі перетворення економічних умов обертаються до бухгалтерського обліку господарства, як до основної бази інформаційного забезпечення органів управління, та змушують провадити нові правила та вимоги, такі як, відображення правдивих процесів виробництва, дотримання змін у нормативному законодавстві, надання результативної та оперативної інформації, потрібної для ухвалення господарських рішень.

Ефективне застосування виробничих запасів, товарів та готової продукції, як основних важливих часток оборотного капіталу – є фундаментальною основою успішної господарської діяльності підприємства та отримання максимально високих грошових прибутків. Розвиток ринкових відносин встановлює новітні умови їхньої оперативної організації. Інфляційні процеси, низька платоспроможність та кризові явища примушують підприємства змінювати господарську політику по відношенню до реалізації готової продукції, досліджувати нові канали збуту та надходження продукції, вивчати проблемні аспекти їх ефективного використання.

Реалізація виготовленої готової продукції є кінцевою ціллю діяльності сільськогосподарського підприємства, завершальна стадія кругообігу його засобів, по закінченню якого розраховуються результати господарювання та ефективність виробничих процесів, що в результаті формують прибуток

підприємства та визначення обсягів продукції на наступний період.

Тема магістерської роботи, з якої ведеться дослідження є актуальною, так як визначає оптимізацію сукупних матеріальних ресурсів, що дозволять обґрунтувати планові обсяги потреб у готовій продукції та інші господарські фактори. А також вирішує питання про потребу у вдосконаленні обліку та аудиту готової продукції, наближення його до міжнародних стандартів.

Стан вивчення проблеми. На протязі останніх років, проблемними питаннями з обліку і аудиту готової продукції займалися провідні українські вчені-економісти, а також іноземні фахівці даної сфери. Найбільш всебічно та ґрунтовно критичні питання обліку досліджено в працях наступних економістів: Вороніна В.А., Черниша В.В., Бутинця Ф.Ф., Глібко В.М., Хом'яка Р.Л., Сопко В.В., Ткаченка Н.М., Креміня О., Сука Л.К., Бірюкова О., Телегунь М.І., та інші.

Все ж таки проблема обліку готової продукції підприємства є значущою і на момент сьогодення та потребує серйозного розв'язання в умовах діяльності нинішньої ринкової економіки. Поряд з тим у дослідженому аспекті даного питання не вистачає системно-комплексного методу для отримання потрібної інформації, пов'язаної з аудитом та обліком готової продукції.

Мета та завдання дослідження. Метою дипломної магістерської роботи є теоретико-методологічне дослідження сутності та пошук шляхів вдосконалення обліку і аудиту руху готової продукції підприємства, а також розроблення облікової політики з теми дослідження.

Для досягнення зазначеної мети в роботі було сформовано наступні основні завдання:

- обґрунтувати та підсумувати теоретичні, методологічні та концептуальні основи обліку і аудиту готової продукції в економічній літературі, з'ясувати економічну сутність поняття продукції в контексті здійснення обліку;
- дослідити інформаційне забезпечення аналізу готової продукції та

напрямки її покращення, встановити ступінь впливу готової продукції на господарську діяльність об'єкта;

- вивчити класифікаційні ознаки готової продукції та узагальнити практичну діяльність організації руху готової продукції господарства;

- запропонувати пропозиції та рекомендації з питання обліку та контролю готової продукції підприємства відповідно до вимог системи управління, розробити елементи облікової політики обраної теми роботи.

Об'єкт дослідження. Товариство з обмеженою відповідальністю Агрофірма «Низи» Сумського району Сумської області.

Предмет дослідження. Склад, оцінка, аналіз, первинний, синтетичний і аналітичний облік руху готової продукції, напрямки вдосконалення обліку і аудиту готової продукції підприємства.

Методи дослідження. В процесі виконання магістерської роботи були проведені дослідження на теоретичному та практичному рівнях пізнання. Для досягнення мети дослідження були застосовані наступні методи: при аналізі організаційного змісту та теоретичних основ – монографічний та історично-економічний методи; при розрахунку економічних показників – метод порівняльного аналізу та статистичне групування; для розрахунку обсягів виробництва готової продукції – розрахунковий метод; при теоретичних узагальненнях та розроблення пропозицій по вдосконаленню обліку та аудиту – системний аналіз та абстрактно-логічний метод; зустрічна перевірка; економіко-статистичний метод та інші.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою для написання дипломної роботи були: матеріали первинного, синтетичного, аналітичного обліку; статистична та бухгалтерська річна звітність; довідкова та нормативна література; матеріали первинного друку; наукові публікації провідних вчених за темою дослідження.

Джерела для написання дипломної роботи. Закони України, нормативно-правові акти міністерств та відомств України, наукові праці економістів, аудиторів, бухгалтерів, періодичні видання, первинна

документація, річна звітність за 2012 – 2014 роки.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Магістерська робота виконана відповідно до напрямків науково-дослідних робіт Сумського національного аграрного університету з теми «Організаційно-економічні основи функціонування, уніфікації обліково-аналітичних процедур та оперативного контролю сільськогосподарських підприємств» (УДК. 0114 U 001560 номер державної реєстрації).

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна здійсненого дослідження полягає у визначенні та впровадженні шляхів удосконалення обліку і аудиту готової продукції, а також розроблення елементів облікової політики з теми дослідження.

За результатами проведеного дослідження схарактеризовано низку положень, що відзначаються науковою новизною:

- визначено теоретично-методологічні основи, сутність готової продукції господарства та підходи до їх оцінки у нинішній економічній літературі;
- здійснено аналіз господарської діяльності ТОВ АФ «Низи» Сумського району Сумської області шляхом використання останніх аналітичних методик з обліку та аудиту готової продукції;
- представлені шляхи поліпшення обліку та контролю готової продукції, зокрема окремих складових облікової політики.

Практичне значення отриманих результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що проведені дослідження дають можливість вдосконалити облік і аудит руху готової продукції на підприємстві на основі застосування новітніх та передових методів дослідження.

Матеріали проведених досліджень, отримані в результаті написання дипломної роботи, передані на досліджуване підприємство та на кафедру бухгалтерського обліку Сумського національного аграрного університету.

Дослідження та отримані результати написання магістерської роботи, слугуватимуть необхідним теоретичним, навчальним та практичним

матеріалом для проведення семінарських та лекційних занять викладачами кафедри, студентам спеціальності «Облік та аудит».

Апробація результатів дослідження. Наукові положення основних результатів дослідження, висновки та пропозиції доповідалися та отримали позитивний відгук на науково-практичній конференції студентів Сумського національного університету, яка відбулася навесні 2015 року.

Запропоновані на загальних зборах керівників усіх структурних підрозділів ТОВ АФ «Низи» Сумського району Сумської області за темою дослідження принципи та положення, були рекомендовані до введення в дію.

На основі матеріалів дипломної роботи було опубліковано тези щодо теми дослідження, заслухані на вище зазначених науково-практичних конференціях студентів.

Публікації. Провідні положення магістерської роботи опубліковані в збірнику наукових робіт та матеріалах науково-практичних конференцій студентів, співробітників та аспірантів Сумського національного аграрного університету (1 – 8 листопада 2014 р., 10 – 11 листопада 2015р.). – В.3т. / Т.1. – Суми, 2015, у наукових роботах – «Вдосконалення обліку готової продукції шляхом впровадження сучасних інформаційних систем» та «Особливості відображення готової продукції у фінансовій звітності».

Обсяг і структура роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох основних розділів, висновків та списку використаних джерел, що налічує 104 найменування. Роботу викладено на 139 сторінках тексту, містить 5 таблиць, 8 рисунків та 15 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ, ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Готова продукція, як економічна категорія

Зближення України зі світовим ринком товарів та послуг, належне зростання рівня конкурентної боротьби на національному ринку продукції, підвищена складність та динамічність економічної сфери вимагає від керівників сільськогосподарських підприємств прикладення серйозних старань для створення ефективного механізму управління і діяльності господарства, а також підштовхує вітчизняних товаровиробників до підвищення конкурентоспроможності своєї продукції, яка обмежена за умов функціонування застарілих технологій, обмеження фінансових ресурсів та проведення обновлюваних процесів щодо налагодження виробництва та управління ресурсами до необхідних умов розвитку сучасної економіки.

Сільське господарство в Україні є чи не однією з провідних ланок народного господарства країни. Приміром, галузь рослинництва, тваринництва та переробна галузь є основними напрямками розвитку сільського господарства. В ході виконання даної роботи, нами був зроблений висновок того, що облік готової продукції на підприємстві є головним напрямком бухгалтерського обліку. Одержання правдивої інформації про виробництво продукції господарством набуває сама в даний момент, на етапі становлення та піднесення ринкових відносин.

Нормативно-правове забезпечення та регулювання обліку готової продукції здійснюється у відповідності до чинного законодавства за допомогою законодавчих документів, таких як: закони України, накази та постанови міністерств, методичні рекомендації та інструкції, положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші [68].

В обстеженні літературних джерел, різні автори по своєму виражають своє сприймання та бачення визначення і характеристики готової продукції та її обліку на підприємствах сільського господарства.

Для функціонування неперервного процесу товарообігу на підприємстві потрібні відповідні запаси готової та товарної продукції. А тому, товари у співвідношенні з готовою продукцією необхідно досліджувати як матеріальну базу товарообороту, так як вони є сукупністю товарів, які надійшли до господарства з різних каналів надходження та призначені для майбутньої реалізації кінцевим споживачам та для особистого вживання.

Кожна держава, будь-яке суспільство потребує ведення сільського господарства, як невід'ємної галузі народного господарства, яка турбує інтереси майже кожної особи. Практично вся частина фонду споживання створюється в рахунок сільськогосподарської продукції. Це відіграє надзвичайно вагомую роль у розвитку ринкової економіки, що спричиню потребу у вдосконаленні обліку для управління на всіх її стадіях.

Особливості діяльності підприємств сільського господарства за нинішніх економічних умов та цінність для них готової продукції, як опорної складової під час становлення стратегії розвитку, визначають та обумовлюють актуальність дослідження проблеми ефективності управління та обліку готової продукції та сільськогосподарської продукції в цілому [100].

Сьогоденний розвиток ринкових відносин, поява нових організаційно-правових форм господарств, посилення конкуренції, потреба у впровадженні та застосуванні інформаційних програм спричинили пошук нових підходів до ведення обліку готової продукції на сільськогосподарських товариствах. В результаті чого з'являється необхідність вдосконалення системи управління та обліку готовою продукцією [18].

Однією з умов досягнення високих результатів господарської діяльності підприємства та зростання її ефективності є стабільне та повсякденне формування виробничих запасів та готової продукції, а також вправне управління ними. Схвалення рішень щодо обліку та управління готовою

продукцією впливає на всі складові діяльності товариства: зміна обсягу товарообороту, вартість доходів та витрат, прибутковість та рентабельність господарства [52].

Сутність та актуальність дослідження проблеми обліку готової продукції полягає в тому, що кінцевим результатом діяльності сільськогосподарського та будь-якого підприємства є реалізація готової продукції та отримання максимально високих прибутків. В результаті вартість продукції переходить із ділянки виробництва у сферу обігу.

Структура ринкового економічно-організаційного механізму у досить вагомій мірі залежить від вдосконалення методики та організації комплексного економічного аналізу, особливо на рівні господарства, як первинної ланки економічної системи держави. В умовах ринкової економіки облік та аналіз частково змінює свою цільову організацію, значно поглиблюється та поширюється ділянка аналітичного пошуку та діагностики, удосконалюється методологія та організація системних досліджень [1].

Ринковий економічний механізм можна розбирати як взаємодію елементів ринку: ціни, конкурентної боротьби, попит та пропозиція, а також кон'юнктура, яка визначає спрямованість економічної поведінки населення та координує його інтереси, та діє на підставі відповідних економічних законів.

Співвідношення категорій пропозиції і попиту пояснює ринкова кон'юнктура, а їх правильний взаємозв'язок має значення балансу між попитом і пропозицією на ринку.

Реальна економічна ситуація, яка склалася на ринку в момент теперішнього часу і є кон'юктурою ринку. Вона може бути зміненою за участі визначальних факторів, які включають:

- обсяг виготовлення готової продукції;
- величину товарних запасів;
- динаміку грошових потоків надходження та ціни;
- правильну організацію торгівлі та рекламування.

Визначення аналізу та оцінки ринкової кон'юнктури нададуть можливість господарству купувати чи реалізовувати продукції за найбільш вигідними цінами та ефективно керувати власними матеріальними та грошовими ресурсами.

Беручи до уваги певні особливості розвитку ринку України, можна чітко встановити фундаментальні напрямки розвитку кожної ринкової складової, у тому числі й продовольчого ринку, зокрема його базової складової – готової продукції [14].

Сьогоденний стан сільськогосподарського ринку України також характеризується низкою негативних особливостей:

- низька платоспроможність населення;
- зменшення виробничих обсягів сировини та продукції сільськогосподарського призначення;
- зниження аудиторії споживачів за рахунок власного забезпечення населення;
- скорочення рівня споживання продуктів харчування;
- зростання чисельності та питомої ваги дрібних низько товарних операторів ринку;
- збільшення виробництва готової продукції переробними підрозділами;
- продаж готової продукції в рахунок оплати плати та видача заробітної плати у вигляді натуральної оплати;
- розбіжність між закупівельними та роздрібними цінами на готову продукцію, сировину і матеріали;
- локалізація регіональних ринків в рахунок зв'язку з наглядом органів місцевого самоврядування сільськогосподарської та готової продукції.

При вивченні ринку готової продукції застосовують системний аналіз, який вивчає об'єкт як комплекс елементів, які формують одну єдину систему. Він передбачає оцінку поведінки об'єкта, як системи з усіма факторами, що впливають на його функціональну діяльність [60].

Комплексне вивчення ринку готової продукції на рівні регіону складається з послідовних дій:

- визначення стану виробництва продукції та його економічної ефективності;
- формування сировинних та матеріальних ресурсів господарства, конкурентні відносини між ними за сировинні зони;
- товарна пропозиція готової продукції та вивчення її визначальної структури;
- оцінка рівня монополізації ринку;
- визначення попиту та цінової політика в господарстві та на ринку готової продукції;
- підсумок результатів дослідження та аналізу ринку, обґрунтування майбутніх перспектив розвитку;
- передбачення кон'юнктури ринку на регіональному рівні.

При проведенні аналізу виробництва готової продукції слід дослідити положення та тенденції розвитку сільськогосподарської діяльності у сукупності. Необхідно проаналізувати динаміку та дотримання виконання плану валового виробництва продукції, та плану по обсягу і асортименту товарної продукції підприємства.

Методичне забезпечення дослідження продукції як економічної категорії базується на певних методах отримання та аналізу економічної інформації. Правдивість та надійність даних, що отримані при дослідженні, характеризуються науково обґрунтованою програмою статистичного спостереження та надійністю встановленого інструментарію дослідження, розробкою та застосуванням категорійного апарату при отриманні аналітичних даних та контролю їх на правдивість, вправне та об'єктивне використання різноманітних методів обробки та аналізу першочергової наукової інформації [13].

При використанні економічного аналізу вивчають предмет з умовним розкладанням його на складові частини (об'єкти, ознаки чи властивості).

Кожна з частин аналізується відокремлено, але в межах одного цілого. Для прикладу – аналіз попиту готової продукції проводять в цілому по регіону та по кожному адміністративному району.

Сукупність економічних взаємовідносин за допомогою яких відбувається виробництво, розмежування, обмін та споживання готової продукції з метою задоволення потреб споживачів та отримання високих прибутків у відповідності до виконуваних функцій складають ринок готової продукції. Характерними рисами ринку готової продукції сільського господарства є те, що його продукція належить до продуктів щоденного попиту та характеризуються сезонністю виробництва, а також незначним періодом реалізації.

Ринок готової продукції галузі рослинництва та тваринництва є особливими складовими продовольчого ринку. Без його розвитку неможлива стабільна економіка країни і її економічна безпека. Досить актуальним це питання характерне нашому регіону, адже більшість підприємств здійснюють саме молочно-зернову спеціалізацію та в середньому продукція нагромаджує 30-40 % аграрного ринку держави. Це дає змогу постійно оновлювати оборотні кошти товаровиробників [9].

Основною задачею сільськогосподарського підприємства є задоволення та забезпечення попиту суспільства високоякісною готовою продукцією. Темпи збільшення обсягу виготовленої продукції, зростання її якісних властивостей безпосередньо мають вплив на основні економічні показники діяльності господарства.

Обсяг виробництва та об'єм реалізації продукції є взаємопов'язаними показниками, які в результаті утворюють готову продукцію. В умовах обмежених виробничих можливостей та безмежного попиту на головне місце виходить обсяг виробництва. В міру нагромадження ринку та посилення конкурентної боротьби не виробництво визначає обсяг продажу, а навпаки, можливий обсяг продажу є основою розроблення виробничої програми.

Господарство повинно виробляти лише ту продукцію і в такому обсязі, які воно може реалізувати [87].

Зростання обсягів виробництва готової продукції є головним напрямком посилення економіки підприємства. Головним завданням виступає забезпечення задоволення зростаючих потреб споживачів в продукції споживання. Поміж вирішальних умов реалізації даного завдання є вдосконалення матеріально-технічної бази, поступова інтенсифікація виробництва, поліпшення умов його розташування та спеціалізації, покращення ступеня використання земельних угідь та інших ресурсів.

Обсяг валової продукції зумовлює інші економічні показники, які показують рівень застосування ресурсів виробництва, собівартість та рентабельність продукції окремих галузей, прибуток та загальну рентабельність господарства у сукупності. Отже, ґрунтовне та глибоке дослідження показників виробництва продукції повинно бути в центрі уваги економічної служби. Роль аналізу виробництва готової продукції збільшується в умовах діяльності господарювання на повному господарському розрахунку, розвитку в них відносин між окремими підрозділами господарства та фермерськими господарствами [41].

Галузь рослинництва та тваринництва – основні сфери сільськогосподарського виробництва. Для задоволення потреб в господарському виробництві, рослинництво повинно забезпечити збільшення валового збору врожаю, підвищити відсоток урожайності зернових культур, збільшити виробництво інших основних видів продукції, забезпечити виробництво кормів та створити кормову базу для галузі тваринництва [31].

Кожна галузь сільськогосподарського підприємства характеризується низкою особливостей. Галузь рослинництва, як ланка економічної діяльності, характеризується використанням землі, що є однією із основних засобів виробництва. Земельні ресурси є незамінними засобами виробництва, проте вони постійно зношуються, в результаті чого через певний період часу їх треба змінювати та оновлювати. При ефективному та раціональному

використанні земельних угідь, вони не будуть зношуватися, а навіть будуть підвищувати свою родючість.

Рослинництву також притаманні певні особливості, які впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для даної галузі характерний сезонний характер виробництва, простій між фазами виконання технологічних процесів та отримання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві відбуваються досить тривалий період часу, причому відбувається це нерівномірно, технологічний процес залежить від природно-кліматичних умов і не може бути пришвидшений за рахунок процесу інтенсифікації. Бухгалтерська служба підприємства повинна вправно та достовірно вести облік витрат на виробництво та облік готової продукції [23].

Наступною рисою галузі рослинництва є застосування сільськогосподарськими товаровиробниками частки продукції від власного виробництва, наприклад зерно від посіву.

Виробничий ланцюг у галузі рослинництва є дуже затратним та довгостроковим процесом. Він складається з різних виробничих процесів, що виконуються протягом всіх сезонних періодів. Технологічний процес виробництва складається з такого комплексу робіт як: підготовка земельної ділянки до посіву (боронування, культивація), посадка насіннєвого матеріалу, догляд за посівами, безпосередній збір урожаю [43].

Відповідно до зазначених особливостей виробничого процесу галузі, в обліку відбувається розмежування витрат та отримання підсумкових результатів за суміжними періодами виробництва та сільськогосподарськими культурами, за видами робіт, за статтями затрат, за підрозділами господарства та інше [34].

Всі перелічені особливості виробництва у галузі рослинництва мають вплив на організацію, ведення обліку та управління, а точніше на класифікацію витрат, методи обліку та калькулювання собівартості, форму організації обліку на підприємстві.

Таким чином, безперечно галузь рослинництва є провідною в сільськогосподарському виробництві, адже майже всі господарства в країні впроваджують даний вид діяльності. Вона забезпечує потребу суспільства в продукції харчування, а також є основою для розвитку тваринницької галузі.

Галузь тваринництва являю собою систему взаємопов'язаних ланок сільського господарства. Вона постачає населенню найцінніші продукти харчування – м'ясо, яйця, молоко, забезпечує промисловість сировиною, а галузь рослинництва – органічними добривами. Тваринництво включає ряд підгалузей, основними з яких є скотарство та свинарство. Всі галузі та підвиди галузей реалізують власні функції для задоволення потреб споживачів в продуктах харчування, предметах першої необхідності [6].

Галузь скотарства є найбільшою галуззю тваринництва, що заснована на розведенні великої рогатої худоби. В галузі сконцентровано більше половини умовного продуктивного поголів'я тварин. Основною продукцією даної галузі є м'ясо та молоко. Залежно від продукції розрізняють напрямки спеціалізації скотарства: 1) молочне; 2) молочно-м'ясне; 3) м'ясне та м'ясо-молочне. Також, дає чималу кількість сировини для переробної промисловості. Скотарство споживає найрізноманітніші зелені, грубі та соковиті, концентровані корми, а також віддають найбільшу кількість органічних добрив [5].

Процес розвитку ланки скотарства повинно ґрунтуватись на принципах інтенсифікації та спеціалізації, вдосконалення його ведення, вдосконалення селекційно-племінної роботи, організації агросервісного обслуговування товариств, збільшення поголів'я великої рогатої худоби, покращення її породного складу та племінних властивостей, поглиблення спеціалізації діяльності господарства на виробництво яловичини та молока, покращення системи утримання і відгодівлі худоби [27].

Винятково важливе значення треба приділяти проблемам розвитку кормової бази та вдосконаленню відгодівлі. Переорієнтація польового виробництва кормів на зростання зернофуражних та зернобобових культур,

багаторічних трав, збагачення раціону годівлі високобілковими та концентрованими кормами надасть змогу в майбутньому вивести скотарство на новий рівень та збільшити виробництво молока та яловичини.

Галузь свинарства є наступною за масштабом галуззю тваринництва після скотарства. Вона виготовляє одну третину усього валового виробництва м'яса. На дану галузь припадає майже 15 % умовного поголів'я продуктивної худоби. Виробляється м'ясо, сало, шкура та другорядна сировина для виробничого та промислового господарства. В залежності від типу відгодівлі в свинарстві виділяють типи спеціалізації: 1) м'ясний; 2) беконний; 3) м'ясо-сальний; 4) сальний. Висока плодючість, швидкий період розвитку, скороспілість та вигідність, висока вартість кормів та високий вихід м'яса при забої спричиняють значні економічні прерогативи свинарства над іншими галузями тваринництва.

Економічним призначенням тваринницького виробництва є забезпечення суспільства продукцією. Екологічне призначення полягає у забезпеченні землеробства органічними добривами, внесення яких у ґрунти повертає в природу велику кількість органічної маси, підтримує підвищення родючості земель, вмісту гумусу, розвитку мікрофлори, інтенсифікації ґрунтотворного процесу та кругообігу речовин в породі. Отже, проблемам розвитку тваринництва, вдосконаленню чистоти його ведення треба надавати особливо важливої уваги [87].

На жаль, протягом останніх років в Україні має місце катастрофічне зниження поголів'я продуктивної худоби та досить великий спад тваринництва. Основною причиною зменшення продуктивності галузі тваринництва є зміна структури виготовлення кормів та скорочення обсягів виробництва зернобобових культур та багаторічних трав, припинення діяльності комбикормових заводів, зменшення кормів та біологічних домішок. Досить значна незбалансованість кормів за всіма елементами не дає можливості досягти високої продуктивності худоби.

Питанню розвитку комбікормової та біологічної кормової промисловості та стабільного збільшення виробництва концентрованих кормів потрібно приділити першорядного значення. Сільськогосподарські підприємства не мають у розпорядженні обґрунтованих норм та раціонів годівлі худоби. В минулі роки інженери намагалися створити баланс у кормовій базі для забезпечення більш-менш збалансованої годівлі тварин. Нині ж, агрономи та зоотехніки практично не надають допомоги населенню. За відсутності ветеринарної служби зменшується вихід приплоду поголів'я та збільшується її падіж.

Кожна галузь тваринництва повинна розроблювати комплексну програму виходу із кризового стану в залежності від економіки, важливості для продовольчого забезпечення суспільства, доцільності капітальних вкладень, зоотехнічних та ветеринарних заходів, а також природно-кліматичних умов.

Неодмінною умовою підтримання виробництва продукції сільського господарства на відповідному рівні є стабільна наявність частини оборотних засобів у формі предметів праці. Для здійснення процесу виробництва, господарство повинно в своєму розпорядженні мати необхідні запаси насінневого та посівного матеріалу, кормів, добрив, засобів захисту рослин та тварин, паливних матеріалів, запасних частин та інших виробничих запасів. При їх застосуванні зростають витрати на виробництво. Кінцевим результатом виробничого процесу є отримання готової продукції, внаслідок чого предмети праці перетворюються у форму продукції [42].

До продукції належить сирий продукт, який не закінчив первинну промислову обробку, та виготовлений для власних потреб виробництва. До готової продукції відносять продукцію, яка пройшла стадії обробки, випробування та комплектації згідно умовам договорів поставки, відповідає стандартам, пройшла технічний контроль та здана на склад або замовнику відповідно діючого порядку прийняття готової продукції. Всі частини

виробничого процесу (матеріали, сировина), що знаходяться на різних етапах формують незавершене виробництво [41].

Готова та товарна продукція може бути зменшена за своїми обсягами, внаслідок переведення їх з однієї облікової групи до іншої, та списання їх на витрати у виробництво в якості запасів, в результаті реалізації, та за результатами проведених інвентаризацій та виявлених нестач.

Готова продукція на сільськогосподарському товаристві проходить наступні етапи:

- відпуск продукції з виробництва та здача до місць її зберігання;
- безпосереднє зберігання продукції на складах;
- відпуск готової продукції на місці та відвантаження покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб господарства;
- реалізація готової продукції споживачам.

Основною метою обліку та контролю готової продукції є формування та підтримка їх величини та тому рівні, що дозволить забезпечити постійну реалізацію кожного виду продукції за умов мінімальних затрат. Для досягнення успіху бухгалтерська та економічна служби повинні вести своєчасний облік готової продукції, обчислювати термін зберігання запасів, періоди виконання замовлення та кількість замовлених одиниць товару за один раз.

Основними завданнями обліку щодо готової продукції є:

- правильне та економічно обґрунтоване розмежування затрат за основним виробництвом, та за культурами, групами та видами тварин та культур;
- отримання необхідної інформації за основними статтями витрат;
- вчасне та повне оприбуткування продукції з місць виробництва;
- систематизація та узагальнення даних для розрахунку собівартості продукції;
- надання необхідних інформативних даних про витрати за підрозділами товариства для контролю за виконанням поставлених завдань;

- своєчасне оформлення господарських операцій, пов'язаних із отриманням, збереженням та витрачанням продукції, первинною документацією;
- отримання на будь-яку дату правдивих даних про кількість готової продукції у місцях збереження та виробничих підрозділах;
- послідовний контроль, доречне виявлення запасів продукції, що не використана підприємством та яку можна реалізувати для мобілізації внутрішніх резервів;
- формування та подання фінансової звітності контролюючим органам.

Від бухгалтерської та економічної служби господарства потрібне вміння не тільки обчислити необхідну кількість готової продукції, але й здатність розробити графіки постачань, розрахунок оптимальних партій нових замовлень населення, вибороти зв'язок між обсягом продажу та величиною запасів, за потреби організувати складування запасів, приймати до уваги вимоги сьогоденного економічного ринку готової продукції, постійно проводити фінансовий аналіз потреб у готовій продукції та товарах, обчислювати витрати, та зважувати політику у сфері цін на продукцію [59].

Таким чином, нами було досліджено теоретично-економічні аспекти обліку готової продукції сільськогосподарського підприємства, також було розглянуто, що собою являє готова продукція – як економічна категорія в цілому, а також встановлено основні завдання бухгалтерської служби щодо її обліку.

1.2. Нормативне регулювання обліку і аудиту готової продукції

В умовах ринкової економіки все більше зростає роль господарської діяльності, контроль ефективності якої є залежним від організації та ведення обліку. Організація бухгалтерського обліку готової продукції не може бути ефективною без належного її нормативного регулювання. На даний момент

законодавча база, на основі якої чиниться регулювання обліку товарів та готової продукції, є дещо несучасною та застарілою. Затвердження державою нових нормативно-правових актів суттєво відстає від реалій сучасності. Під впливом економічно-інтеграційних факторів господарська діяльність вдосконалюється більш швидкими темпами, ніж її нормативне забезпечення, а тому правова регламентація сфери обліку готової продукції підприємства вимагає її періодичного вдосконалення.

Метою дослідження нормативного регулювання є оцінка та критичний аналіз стану нормативно-правового забезпечення обліку для його покращення та пристосування до умов господарювання конкретного господарства, виду економічної діяльності. Спираючись на мету дослідження, встановлені основні завдання для її досягнення:

- з'ясувати сутність категорії нормативного регулювання обліку;
- встановити та охарактеризувати особливості правового забезпечення обліку в державі;
- провести аналіз нормативного регулювання обліку та сформулювати відповідні результати.

На створення та функціонування нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні впливають такі явища:

- економічне становище в країні;
- податкова політика;
- національні особливості;
- користувачі та завдання, що вони перед собою зазначають;
- юридичне становище;
- взаємовідносини з іншими країнами.

Нормативне регулювання обліку та аудиту, у нашому розумінні, це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (представницької, виконавчої та законодавчої), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, та власне, кожного товариства, що забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток

бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю та державного аудиту у державі.

Головним фундаментальним документом, що визначає правові засади регулювання, організації, ведення та здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 року прийнятий Верховною Радою України зі змінами, внесеними згідно із Законами 03.09.2015 року.

Даним законом вказується мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Метою ведення бухгалтерського обліку та подання звітності є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам неупередженої і правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, для прийняття альтернативних рішень [70].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачається, що контроль за дотриманням законодавства про облік та звітність відбувається відповідними органами в межах їх компетенції, передбачених законами.

Спираючись на даний закон, сільськогосподарське підприємство має право самостійно:

- формувати облікову політику господарства;
- вибирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядок та способи реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та методики обробки облікової інформації;
- приймати правила документообігу та технологію обробки облікових даних, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку;
- розробляти систему та форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій, затверджувати права та обов'язки окремих працівників на підписання бухгалтерської документації;

– асигнувати на окремий баланс філії, відділення та відокремлені підрозділи, що зобов'язані вести бухгалтерський облік, з включенням показників їх звітності до зведеної звітності господарства.

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 із змінами та доповненнями прийнятий Верховною Радою України дає визначення наступних понять: вироблена продукція – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції та доставленої в пункт виміру; виробництво підакцизної продукції – технологічний процес, у тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу речовини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизної продукції, надання таким товарам інших властивостей, які призводять або не призводять до збільшення обсягів такої продукції [62].

Також Податковим кодексом України визначається поняття «маркетингових послуг» та складу витрат на збут, які включають витрати на рекламу та дослідження ринку продукції, порядок їх визнання та врахування даних витрат при визначення оподаткованого прибутку.

Поряд із податковим визначенням реклами, необхідно зазначити значимість Закону України «Про рекламу» № 270/96 – ВР від 03.07.1996 року із поточною редакцією 28.12.2015 року. Даний закон визначає правові основи рекламної діяльності в Україні, в тому числі по відношенню до готової продукції, регулювання відносин, які виникають в процесі виробництва, розповсюдження та споживання реклами, як відповідної ланки маркетингових зв'язків та комунікацій [75].

Формулювання основних засад цінової політики та регулювання відносин, які виникають в процесі формування, встановлення та застосування цін на готову продукцію визначено в Законі України «Про ціни та ціноутворення» № 5007-VI від 21.06.2012 року [77].

Одним із основних нормативних документів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» затверджений наказом Міністерства

фінансів України від 20.10.1999 року № 246, який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

Згідно даного стандарту, запасами вважають:

- активи, що утримуються для подальшого продажу за умов господарської діяльності;
- перебувають на стадії виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для завдань бухгалтерського обліку запаси залучають сировину, основні та допоміжні матеріали, товари у вигляді матеріальних цінностей, малоцінні та швидко зношувані предмети, незавершене виробництво та готову продукцію. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», готовою продукцією вважають таку, яка виготовлена на підприємстві та призначена для реалізації, відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншим нормативним актом. Відповідно, у зазначених правових документах, роботи та послуги не є частиною готової продукції [66].

Доводом такої думки є норми П(С)БО «Запаси», що для господарств, витрати на виконання робіт та послуг, щодо яких підприємством не визначено доходу є незавершеним виробництвом.

Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» згідно з наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290. 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 [63].

Визнані доходи систематизуються в бухгалтерському обліку за наступними групами: 1) виручка від реалізації продукції (робіт чи послуг); 2) інші операційні доходи; 3) фінансові доходи; 4) інші доходи.

Встановлення методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати господарства, в тому числі про витрати на збут та їх розкриття у фінансовій звітності розкриває Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 27/4248 від 19.01.2000 року.

Створені запаси включають до балансу підприємства за первісною вартістю, що для готової продукції є виробничою собівартістю. Згідно з П(С)БО «Витрати», собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та над нормованих виробничих витрат [64].

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).

Беручи до уваги галузеву структуру функціонування сільських господарств, то їхня діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, що включає певні характерні твердження. Так у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затвердженого наказом Міністерства фінансів України 18.11.2005 року № 790, зазначено, що сільськогосподарська діяльність – являє собою процес управління біологічними перетвореннями для отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів в кінцевому результаті. В свою чергу активи, отримані в процесі відокремлення від біологічного активу та

призначені для внутрішнього споживання, перетворення або реалізації зазначається як сільськогосподарська продукція [65].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 року № 291 (із змінами від 18.06.2015 року № 573), встановлює призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства.

Зазначеною Інструкцією про застосування плану рахунків обліку передбачено поняття готової продукції, до якої належить продукція, отримана від рослинницьких та тваринницьких галузей господарства, що призначена для реалізації на сторону та для іншого невиробничого споживання; продукція для споживання в галузі тваринництва у вигляді кормової бази; продукція, вирощена для відгодівлі тварин (зелена маса, корми, плоди); побічна продукція, відходи, насіннєвий та посадковий матеріал та інша продукція [30].

Наказом № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» передбачено для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції рахунок 26 «Готова продукція» [72].

Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» № 929 від 21.12.2007 року, розроблений з метою забезпечення методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, в тому числі й готової продукції, в сільськогосподарських підприємствах.

Спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів на підприємстві – є первинними документами, що застосовуються в

окремих галузях, з урахуванням їх специфіки виробництва. Облік запасів та готової продукції є одним з елементів бухгалтерського обліку, оперативного обліку господарських операцій по господарству в цілому.

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності затверджених наказом Міністерства фінансів України 28.03.2013 року № 433 розглянуто питання відображення інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про сукупний дохід, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал [49].

Усі зазначені форми звітності та склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868 [53].

Рішенням аудиторської палати від 30.11.2006 року, установлене обов'язкове застосування суб'єктами аудиторської діяльності Міжнародних стандартів аудиту, на зміну Національним стандартам, починаючи з 01.01.2007 року.

Аудиторськими стандартами прийнято вважати документи, які формулюють єдині базові вимоги та загальні заходи для проведення аудиторської перевірки. На основі стандартів аудиту формуються навчальні програми для підготовки кваліфікованих аудиторів та рівні вимоги для проведення підсумкових іспитів. Стандарти аудиту є основою для доведення у судових органах якості здійснення аудиту та встановлення міри відповідальності аудитора [73].

Стандарти аудиту характеризують загальний підхід до проведення перевірки, зазначають масштаб перевірки, види звітів, питання методології та ґрунтовні принципи, яких повинні дотримуватись спеціалісти аудиту. Дотримання стандартів дозволить забезпечити відповідний рівень гарантій результатів проведеного аудиту. У разі, якщо аудитор відступає від їх основ, то він повинен охарактеризувати причину відхилень від стандартів.

Основним призначенням аудиторських стандартів є:

- забезпечення високої якості здійснення аудиту;
- допомога користувачам осмислити процес перевірки;
- впровадження в аудиторську практику нових наукових здобутків;
- усунення зайвого контролю з боку держави;
- примноження суспільного іміджу фаху аудитора;
- допомога у встановленні комунікацій між клієнтом та аудитором;
- взаємозв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Стандарти аудиту повинні пристосовуватись під економічні зміни. Виходячи з таких змін стандарти підлягають періодичному перегляду.

Нині розрізняють аудиторські стандарти таких рівнів: міжнародні, національні та внутрішні.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) призначені уодноманітнити підхід до аудиту на міжнародному просторі та сприяти розвитку аудиту в країнах, де ступінь професіоналізму нижчий загальносвітового.

Щодо регулювання обліку готової продукції теоретично визначають чотири рівні регулювання: 1) найвищий – Закони України, Укази Президента, постанови КМУ; 2) вищий – нормативні документи Міністерства фінансів України; 3) середній – нормативні акти, методичні рекомендації та інструкції; базовий – робоча документація, яка формує облікову політику підприємства.

Також нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку можна класифікувати на наступні групи:

- закони, як нормативні акти вищої юридичної сили;
- акти вищого органу в системі органів виконавчої влади;
- положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші правові документи з обліку та звітності, що затверджені Міністерством фінансів України, який є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- нормативно-правові акти та розроблені методичні рекомендації розроблені на основі П(С)БО з урахуванням специфіки та наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- рішення, щодо організації обліку та використання облікової політики, що ухвалюються керівництвом на основі документів найвищого порядку.

Наведена класифікація передбачає, що перша та друга групи споріднені між собою, як акти законодавчої та виконавчої гілки центральних органів влади держави, а тому не потрібно їх роз'єднувати, а також, у поданій класифікації пропущено нормативно-правові акти місцевого призначення. Останні використовуються рідко, але вони існують у різних формах та видах методичних вказівок, положень і роз'яснень, пов'язаних з місцевим фінансуванням, податками, кадровою політикою, діяльністю у певній галузі держави.

Нормативно-правові документи щодо обліку та фінансової звітності групують у відповідності до таких рівнів:

- міжнародні або континентальні нормативні документи обліку і звітності (Міжнародні стандарти фінансової звітності, Директиви Європейського Союзу);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента, Верховної Ради України та Кабінету Міністрів);
- загально-облікові документи (акти Міністерства, Державного комітету статистики України, Національного Банку України, Державного казначейства, Державної фіскальної служби та інші);
- галузеві або відомчі (акти профільних міністерств та відомств України). Даний рівень є найслабшою складовою у нормативному регулюванні обліку та аудиту, так як на даному етапі становлення не зовсім повністю досліджена;
- внутрішньогосподарські або внутрішньо фірмові.

Нормативно-правові документи України, що мають відношення до обліку та аудиту готової продукції, постійно перебувають під наглядом

економістів, вчених та практиків бухгалтерського обліку. В результаті відбуваються періодичні зміни та доповнення у нормативно-правових актах, виникають абсолютно нові або покращені акти. Наприклад, до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та 16 «Витрати» від моменту їх затвердження до сьогодні вносились суттєві корективи по п'ять разів. Вказані зміни і доповнення робились не випадково, а в результаті визнання Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на практиці.

Провівши дослідження та аналіз нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту на всіх рівнях, вільно можна запропонувати наступні шляхи вдосконалення:

- провести систематизацію законодавчих актів та нормативної документації, яка має відношення до здійснення обліку у Бухгалтерський кодекс України;
- на рівні Міністерства фінансів реалізувати інвентаризаційний процес усіх нормативно-правових актів, пов'язаних з обліком, для виявлення дублювання та неузгодження положень таких актів неврегульованих ситуацій;
- провадити робочі записи виявлених суперечностей та незгод вище зазначених актів особами, які працюють з нормативною документацією та формулювати свої висновки і пропозиції у бухгалтерських публікаціях з проблемних питань обліку.

Отже, відповідне нормативно-правове регулювання обліку є особливо важливим аспектом ефективної організації обліку та аудиту на будь-якому підприємстві. Без належного регулювання господарство приречене на вагомій штрафи та банкрутство.

В Україні закладені правові засади нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку, що дають змогу підприємству індивідуально вирішувати питання з приводу його ведення, також створена відповідна база для обчислення показників економічного розвитку за

системою національних рахунків та загалом пришвидшили облік до міжнародної діяльності.

Майбутні дослідження варто проводити в напрямку детального вивчення та критичного оцінювання кожного із перелічених актів правового забезпечення обліку, з метою конкретизації назв, змісту, форм, застосування вітчизняного та іноземного досвіду, зменшення суперечностей, розбіжностей та незрозумілих до тлумачення термінів.

1.3. Теоретико-методологічні основи обліку і аудиту готової продукції

З щоденним розвитком ринкової економіки та запровадженням національних стандартів бухгалтерського обліку суб'єктам господарювання відведено вагомі права та можливості в реалізації власних економічних інтересів, вибору способів і методів організації виробничого та збутового процесів готової продукції, організації та методології її обліку.

Призначення та завдання бухгалтерського обліку визначаються з двох точок зору – з точки зору держави та господарства. Основна мета діяльності підприємства – отримання прибутку. Для досягнення поставленої цілі на підприємстві постійно повинна бути необхідна оперативна інформація про фінансові та матеріальні ресурси, кадрове забезпечення та наявний контроль за їх рухом в процесі виробничої та реалізаційної діяльності. Для отримання такої інформації застосовують аналітичні дані бухгалтерського обліку. Аналітичні дані використовують для раціонального та цільового застосування ресурсів, контролю за їх збереженням та для порівняння результатів діяльності. Держава користується такою інформацією для контролювання сплати податків, для ухвалення адміністративних рішень на рівні держави.

На бухгалтерський облік в Україні покладено три основні функції: облікову, аналітичну та контрольну. Облікова функція обліку є функціональною підсистемою, яка забезпечує зворотній зв'язок у всій

управлінській системі. Облік накопичує інформацію про рух матеріальних та грошових ресурсів, їхній склад, кадри та забезпечує систему управління на господарському та зовнішньому рівнях. Контрольна та аналітична функції сприяють збереженню власності господарства та забезпечують надходження коштів до бюджетів та фондів. Контрольна функція бухгалтерського обліку має важливе значення не тільки окремо від інших функцій, а й як засіб економічної дії на якість роботи товариства [82].

Це означає, що облік має не тільки попереджувати про негативні аспекти в діяльності, неефективне застосування ресурсів, але і забезпечити уникнення утворення таких явищ, шляхом правильної організації роботи облікової служби підприємства.

На рівні господарства аналіз інформації надає можливість приймати рішення з розвитку та вдосконаленню виробничих процесів зі зниженням витрат.

Зовнішня інформація надає можливість державі приймати рішення на макрорівні, з метою покращення роботи окремих підрозділів виробництва, розвитку регіонів та держави у сукупності, вирішення фіскальних проблем, таких як забезпечення надходжень до бюджету та фонди необхідних коштів.

Отже, найбільш необхідну та першочергову роль бухгалтерський облік відіграє в інформаційному забезпеченні виробничих процесів та є часткою системи управління. Головним завданням обліку, що виринає з цього – забезпечення достовірною, правдивою та своєчасною інформацією для ухвалення управлінських рішень різними структурами господарства та зовнішніми користувачами. Потреба та важливість функцій потребує постійного вдосконалення бухгалтерського обліку [26].

Даючи оцінку інформації, яку містить будь-яка звітність, потрібно вернути увагу на дотримання наступних правил:

- вигідна та корисна інформація для досягнення зазначених цілей підприємства;

- достатня кількість інформації, для багато функціонального користування;
- своєчасність представлення інформації. Загальна концепція інформаційних технологій, ґрунтується на тому, що вирішальним фактором для підприємства є надання відповідної інформації відповідним користувачам у необхідний період часу. Важлива актуальність даних, а не отримана в минулому;
- корисна при плануванні, контролі та ухваленні рішень;
- зрозумілість, економічність та сумісність з іншою інформацією господарства.

Важливість бухгалтерського обліку, вагомість виконуваних бухгалтерським обліком функцій потребують постійного оновлення. На даному етапі однією з першочергових задачею в організації обліку є започаткування прогресивних форм обліку, заснованих на використанні прогресивних комп'ютерних технологій [24].

У річній звітності сільськогосподарської організації особливе місце у складі оборотних активів займає готова продукція, так як від об'єму виробництва та реалізації залежний показник прибутку підприємства. Введення в дію Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку значно вплинуло на облікові позиції господарства, виникла потреба у новому відображенні господарських операцій, щодо виготовлення та продажу готової продукції.

Інформативні запити, які пов'язані з обліком та аудитом готової продукції досліджували та вивчали як вітчизняні, так і іноземні спеціалісти в даній області. Найбільш всебічно проблемні запитання висвітлили в своїх працях наступні дослідники-вчені: Вороніна В.А., Бутинець Ф.Ф., Черниш В.В., Глібоко В.М., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Хом'як Р.Л., Огійчук М.Ф., Телегунь М.І., Лишиленко О.В., Бірюкова О., Кухарський М. та інші. Утім питання обліку продукції сільськогосподарських організацій і на даний момент є актуальним та вимагає серйозного та кардинального рішення в

умовах функціонування теперішньої ринкової економіки. Недостатні системні та комплексні підходи щодо вивчення обліку готової продукції не дає змогу отримувати повну інформацію, потрібну для ухвалення правильних управлінських рішень.

Для розкриття сутності дослідження спочатку необхідно розглянути наукові підходи обґрунтування та тлумачення сутності поняття – готова продукція.

Бутинець Ф.Ф. у своїх роботах, описував готову продукцію як таку, яка повністю завершила обробку, цілком укомплектована та пройшла всі необхідні випробування. Тобто це виріб, певна робота або послуга, що закінчила всі технологічні обробки, відповідає стандартам угод, прийнята технічною перевіркою господарства та відправлена на склад або замовникам, згідно з діючим порядком отримання продукції [10-11].

Аналогічної думки дотримуються Вороніна В.Л. та Черниш В.В., які також вважають, що готова продукція допускається тільки в тому випадку коли завершені всі технологічні стадії її обробки, продукція відповідає встановленим нормативним стандартам та прийнята технічним контролем у даному господарстві [15].

На думку Глібоко В.М. та Бушан О.П. – готова продукція є матеріальним результатом виробничої діяльності господарства, коли виробничі запаси приймають нову якість. Окрім виробництва речової продукції, товариство може надавати послуги та виконувати певні роботи іншим господарствам. В обліку даний вид продукції матиме назву – виконані роботи та надані послуги, на відміну від готової продукції. Таким чином, автори виокремлюють два види продукції: готову продукцію та виконання послуг та робіт [17].

Сопко В.В. в роботі зазначає наступне: готова продукція – це виробнича послуга конкретного підприємства, яка пройшла виробничий технологічний цикл у відповідності до заданих стандартних норм заключного

договору, оприбуткована у місця зберігання та призначена для реалізації споживачам [88].

У наукових публікаціях Хом'як Р.Л. та Шваб Л.І. готова продукція представлена конкретними запасами та виробами на складі, обробка та випробування яких закінчені, проведена перевірка відповідності встановленим технічним умовам та передана на склад або реалізована безпосередньо замовнику [103].

Вітчизняний економіст Ткаченко Н.М. в своїх економічних виданнях описує готову продукцію, як виріб, напівфабрикат, послугу або роботу, яка повністю завершила технічну обробку на підприємстві, здійснила всі етапи технічного випробовування, укомплектована згідно з угодою поставки, відповідає технічним установам, та не вимагає наступної обробки у господарстві і передана на склад товариства. Готова продукція є матеріальним результатом діяльності підприємства у виробництві. Крім випуску продукції матеріальної форми, може здійснювати певні послуги та роботи іншим підприємствам [96-97].

Необхідно зазначити, що не дивлячись на досить масштабні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності готової продукції, єдиної позиції серед вчених економістів та бухгалтерів не виявлено. Дане питання потребує подальшого дослідження та вивчення напрацювань.

Узагальнюючи всі наведені науковцями визначення готової продукції, можна стверджувати, що готова продукція – це матеріально-речовинна продукція, виконані роботи та надані послуги. Але, відповідно методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними ланками економіки, готова продукція містить товари, які зберігаються на підприємстві, що їх виготовляють та використовують для постачання іншим інституційним секторам та одиницям та які не призначені для подальшого переробітку на товаристві.

Кремінь О. та Правда М. у своїй статті «Облік реалізації готової продукції» надають таке твердження готовій продукції. Готовою продукцією вважається тільки та, обробіток якої вже завершений, здійснене укомплектування, проведена відповідність встановленим вимогам, прийнята та здана до сховищ або реалізована замовникам. Якщо технічними умовами визначено реалізацію продукції під наглядом представника покупця, то продукція вважається готовою тільки у разі, коли вона прийнята представником покупця та оформлена актом приймання. Готова продукція, яка призначена для передачі споживачу та не оформлена актом передачі й не передана на склад, вважатиметься незавершеним виробництвом.

У своїх роботах Огійчук М.Ф. вагому увагу надавав завданням обліку готової продукції. Основним із завдань він вважав вчасне оформлення первинної документації та всі господарські операції, пов'язані з рухом сільськогосподарської продукції, виконання своєчасного та поточного нагляду за оприбуткуванням та виданням продукції, запобігання нераціональному та незаконному витрачання продукції, отримання на певну дату правдивих даних про кількість продукції та виявлення продукції, що може бути реалізована для мобілізації внутрішніх резервів [56].

Значну увагу Сук Л.К. у своїй роботі «Облік витрат, виходу продукції рослинництва та розрахунок її собівартості» приділяв об'єктам обліку в рослинництві, до яких він заносить готову продукцію, сільськогосподарські послуги та роботи, витрати яких підлягають розподілу та інші об'єкти.

Якщо затрати можна віднести безпосередньо на вирощування конкретної сільськогосподарської культури під урожай теперішнього періоду, то їх обліковують на аналітичних рахунках об'єктів першої групи. На рахунках об'єктів другої групи розраховують витрати на господарських роботах під урожай наступного періоду. Витрати, що відносяться до декількох об'єктів одночасно та належать до розподілу – обліковуються у третій групі. Витрати по кормовому виробництві та деякі інші обліковуються

по четвертій групі. По встановлених чотирьох облікових групах затверджено відповідну номенклатуру об'єкту обліку витрат [92].

Даний автор стверджує, що методичними рекомендаціями з планування та калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських товариств встановлено перелік об'єктів планування та обліку з виробництва продукції галузі рослинництва.

Кухарський М. та Гулик З. в статті «Питання обліку виробничих запасів та продукції сільськогосподарського виробництва на підприємствах» позначають певні суперечності в Інструкції про застосуванні плану рахунків та положенні стандарті бухгалтерського обліку, що стосується обліку виробничих запасів, готової продукції та висвітлення даних про їх наявність у бухгалтерському балансі. Дані розбіжності ведуть до непорозуміння в обліку та неоднакового відображення господарством інформації в балансі підприємства про наявність запасів та продукції, а тому облік потрібно удосконалити, внести зміни до переліку зазначених статей другого розділу балансу, зважити певні аспекти сільськогосподарського виробництва.

Щонайперше в бухгалтерському балансі у статті виробничих запасів, як вказують автори, відображали лишки запасів, а у статті готової продукції – залишки готової продукції, а тому при складанні річного балансу не було ніяких складностей при відображенні лишків по зазначеним статтям. З прийняттям нового Плану рахунків облік виробничих запасів ведеться на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси», а облік готової продукції на рахунку 26 «Готова продукція». Проте в інструкції про застосування плану рахунків для обліку запасів знову виникають суперечності. В розділі, де зазначається характеристика рахунку «Виробничі запаси» автори пропонують облік кормової бази, посадкового та насінневого матеріалу призначити на рахунку субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Розбіжності були вирішені в результаті внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків.

Саме про подібні розбіжності у своїх працях «Облік продукції сільськогосподарського виробництва» зазначає Телегунь М.І.. Автор наголошує на те, що раніше в обліку продукцію, отриману від різних ланок рослинницького та тваринницького виробництва, групували в залежності від її наступного використання на різних рахунках, а саме 10 «Насіння та корми», 40 «Готова продукція», 05 «Сировина та матеріали», то наразі готова продукції згідно нового Плану рахунків визначається на рахунку 26 «Готова продукція» [95].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 поняття готової продукції тлумачить наступним чином: до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла всі випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками та відповідає технічним умовам і стандартам [30].

Телегунь М.І. вказує, що продукція сільськогосподарського виробництва не підлягає під такі характерні умови. Вона радить обліковувати всю продукцію сільського господарства на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а для обліку готової продукції створити рахунок 270 «Готова продукція».

У роботах Лишиленко О.В. розкрита наступна інформація. Готова продукція та товари на підприємство можуть надходити в результаті:

- діяльності підрозділів основного та допоміжного виробництв, що займаються виготовленням готової продукції;
- взаємодії з організаціями постачальниками при купівлі продукції з метою наступного їх продажу;
- оприбуткування залишків готової продукції та товарів в результаті проведених інвентаризацій.

Готова продукція та товари можуть знижуватися за своїми об'ємами та обсягами, зокрема:

- в результаті переведення їх з однієї облікової групи до іншої та списання їх на затрати виробництва в якості виробничих запасів;
- в результаті здійснених інвентаризаційних перевірок та встановлення нестач товарів та готової продукції;
- внаслідок реалізації фізичним та юридичним особам.

Щодо документального оформлення руху готової та товарної продукції, то необхідно відмітити, що він є спів ставним обліку наявності та руху виробничих запасів.

У статті «Особливості обліку готової продукції та її реалізація» Пістовий Г. представляє способи оцінки готової продукції. Способи оцінки готової продукції в поточному обліку та у балансі встановлені в обліковій політиці підприємства. У відповідності до Акта на оприбуткування в обліку готова продукція відображається за фактичною собівартістю, тобто за виробничою собівартістю у сумі з відхиленням фактичної виробничої від нормативної собівартості.

Сук Л.К. засвідчує, що порядок обліку затрат має будуватися відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» без застосування рахунків дев'ятого класу «Витрати діяльності».

Зазначений автор розділив операційні витрати на дві групи, до першої групи належать витрати, що враховуються до виробничої собівартості, прямі нематеріальні затрати – загальновиробничі витрати, а до другої групи включаються витрати, що не враховуються до виробничої собівартості – адміністративні та витрати на збут [91].

Витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції паралельно групують за об'єктами обліку, якими виступають сільськогосподарські культури або групи однорідних за технологією вирощування культур чи видів тварин. Для ведення обліку повинен бути введений окремий регістр, в якому витрати обліковуються за видами, зазначають коди кореспондуючих рахунків.

Документальне оформлення господарських операцій може здійснюватися з застосуванням самостійно розроблених підприємством документів, які повинні обов'язково містити реквізити типових форм бланків, зазначає у своїй роботі «Облік затрат та виходу продукції рослинництва» Лавріненко Л., в якій розповідає про облік витрат. З погляду на біологічну ознаку сільськогосподарської продукції та агротехніку її виробництва облік затрат вирощеного урожаю проводиться у суміжні роки. Одна частка припадає на період збору урожаю, а інша – під урожай майбутнього року [40].

Бірюкова О. досліджувала визначення реалізації готової продукції у статті «Облік реалізації готової продукції». Реалізація готової продукції – являє собою господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності, яка характеризує передачу права власності на продукцію, надану послугу чи виконану роботу іншому об'єкту господарської діяльності в обмін на рівноцінну суму грошових коштів або боргових зобов'язань [4].

Датою здійснення реалізації продукції вважають дату передання права власності на продукцію згідно з зазначеними умовами поставки, визначеними обома сторонами, незалежно від терміну здійснення оплати за продукцію. Для обліку реалізації продукції, послуг або робіт Планом рахунків обліку затверджені рахунки 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 93 «Витрати на збут», зазначає Бірюкова О.

Коміренко В. у статті «Розрахунок собівартості продукції рослинництва» представляє обчислення собівартості продукції. Розрахунок собівартості є останнім заключним етапом бухгалтерського обліку процесу виробництва [33].

При розрахунку собівартості необхідно дотримуватися Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг сільськогосподарського підприємства, затвердженими Наказом Міністерства аграрної політики України [46].

Об'єктами калькуляції собівартості в рослинництві є основна та супутня продукція, а в галузі тваринництва – приплід та приріст. До розрахунку фактичної собівартості продукції, спочатку виконуються підготовчі роботи, основне призначення яких полягає в розрахунку суми витрат окремих видів продукції рослинництва та тваринництва.

Також даний автор запевняє, що до пункту Методичних рекомендацій з планування обліку та калькулювання собівартості продукції, затрати на обробіток земельних площ, на яких занепав урожай від стихійного лиха, списується як надзвичайні витрати.

Таким чином, бухгалтерській службі треба провести аналітичну вибірку витрат за пересіяною культурою та згрупувати їх залежно від виду проведених робіт. Після чого, частку витрат списати за кредитом аналітичного рахунку загиблої культури на дебет аналітичного рахунку пересіяної заново сільськогосподарської культури.

Досить велике значення приділяється реалізації готової продукції за угодами постачання, так як даний процес є одним з найважливіших економічних показників роботи, який визначає ефективність та доцільність діяльності підприємства. В обсяг реалізації включена відвантажена та відпущена продукція, надані послуги, не залежно від того чи зараховані вони на розрахунковий рахунок господарства.

На думку Бабаєва Ю.А. процес здійснення реалізації закінчує кругообіг господарських засобів товариства, що надає змогу виконувати зобов'язання перед державним бюджетом, банками по позиках, працівниками, постачальниками та відшкодовувати інші виробничі затрати. Не виконання плану продажів викликає повільне обертання оборотних коштів, пені за недотримання договірних зобов'язань перед замовниками, затримання платежів та розрахунків, погіршує фінансовий стан підприємства [12].

Кондракова Н.П. поряд з об'ємами продажу зазначає планування суми майбутнього прибутку від реалізації готової продукції. Але автор зазначає неможливість такого планування, тому що при затвердженні продажних цін

на продукцію, до її складу включається визначена сума або відсоток виручки. Якщо обсяг продукції, яка призначена для реалізації за договорами, примножити на ціну, то в результаті отримаємо її продажну вартість за встановленим планом, а виходячи з відсотка виручки чи прибутку, визначається планова сума прибутку. Це є базою розрахунку авансових платежів або помісячних відрахувань до бюджету податку на прибуток підприємства.

Фактична сума прибутку розраховується кожного місяця, як різниця між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю (витрати на збут з додаванням виробничої собівартості) за мінусом суми податку на додану вартість та акцизів [25].

При становленні бухгалтерського обліку на підприємствах за твердженням Козлової Є.П., вагоме місце займає облік готової продукції, її реалізація та відвантаження, так як він невимушено має вплив на фінансові показники господарської діяльності.

До завдань бухгалтерського обліку готової продукції, на думку даного автора повинні відносити:

- безперервний контроль за відпуском готової продукції, станом її запасів та збереження на складах, обсягом виконаних робіт та зроблених послуг;
- контроль за виконанням плану договорів поставки за обсягом та асортиментом проданої продукції, для оцінки роботи збутових управлінців;
- вчасне та достовірне документування відвантаженої та відпущеної зі складів продукції, чітка організація розрахунків з замовниками;
- точний розрахунок сум за реалізовану продукцію, фактичних затрат на виготовлення та збутову діяльність, визначення фактичної виручки та прибутку.

Вдале виконання зазначених завдань залежить від ритмічності роботи товариства, належної організації збуту та складського господарства,

вчасності документального оформлення бухгалтерських господарських операцій.

Провівши аналіз поглядів сучасних економістів на економічну категорію готової продукції, можна затвердити, що у роботі Оглобіна А.А. готова продукція розглядається з точки зору затрат господарства на поповнення виробничих запасів для майбутнього перетворення у продукцію, що вирівнює характерну особливість продукції, як частину оборотних активів підприємства [35].

Іваниєнко В.В. та Шомштейн А.А. у своїх економічних роботах розглядають виробничі витрати, як сукупність певного виду сировини та матеріалів, але не зазначають на період їх споживання та джерела фінансування. Також автори не розкривають економічну природу готової продукції, а відносять їх до оборотних активів та результатів процесу виробництва.

Бойко В.М. вважає готову продукцію засобами виробництва, які повторно ще не використані у виробництві, проте, таке твердження, на його думку є достатньо узагальненим та не дає чітко розмежувати продукцію в структурі активів господарства [8].

Економіст Борисов А.А. пропонує відносити готову продукцію до частини оборотних засобів господарства, що ще не використані, але надійшли до місць збереження. Таке визначення носить достатньо обмежені критерії, так як не зрозуміло, яким чином класифікувати готову продукцію, що перебуває у місцях збереження для майбутніх виробничих потреб господарства.

В той же час, Кружкова Р.В. готовою продукцію вважає запаси на складах господарства та не має тверджень стосовно термінів її використання та джерел. Досить обґрунтовано є визначення товарної продукції, які зазначають склад та період застосування продукції, проте, у їх встановленні також не має рекомендацій щодо відшкодування витрат на їх виготовлення.

Проведені дослідження вказують на те, що ряд авторів щодо готової продукції, як результату людської праці не відносять незавершене виробництво. Така різниця між трактуванням вказує на те, що розкриття сутності будь-якої категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Таким чином, на думку авторів, для цілей обліку твердження терміну готової продукції, як облікової та економічної категорії повинна містити такі основні моменти, як визначення термінів та напрямків застосування, а також джерела та канали відшкодування вартості виробничих запасів на виробництво готової продукції.

На відміну від всіх досліджених понять, запропоноване визначення готової продукції в нормативних документах бухгалтерського обліку характеризує матеріальну та витратну природу готової продукції, одночасно з відокремленням їх від сукупних матеріальних ресурсів товариства, встановлює джерела відшкодування їх вартості.

Дослідивши теоретично методологічні основи обліку та аудиту готової продукції, можна запевнитись, що вони підтверджують вагомість і розуміння сутності поняття – готової продукції, так як вона займає досить значну частку у структурі оборотного капіталу.

Для товариств виробництва сільськогосподарської продукції, готова продукція є не тільки продукцією, як продукту обробки чи переробки, що доведений до відповідного стану застосування, а й є продукцією для процесу сільськогосподарського виробництва. Наприклад: зерно та зерновідходи, солома, гичка, отримані плоди, насіння, молоко – можуть бути повторно використані у виробничому процесі з ефективним цільовим вжитком.

Всебічне різноманіття підходів до актуальності досліджуваної категорії викликане різними поясненнями у діючих положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативних і правових актах. Наведені авторські тлумачення поняття, на нашу думку, матиме чималий вплив на вдосконалення методологічного підходу до обліку і аудиту готової продукції та неупереджене висвітлення у фінансовій звітності товариства.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю Агрофірма «Низи» Сумського району знаходиться в північно-західній частині Сумської області у селищі міського типу Низи, розташований у північній частині лівобережного українського лісостепу. Добре налагоджене транспортне сполучення з обласним центром. Відстань до центру міста складає приблизно 26 кілометрів.

Агрофірма «Низи» затверджена у формі товариства з обмеженою відповідальністю відповідно до Закону України «Про господарські товариства України» та інших нормативних документів, і діє на підставі статуту підприємства. Утворено господарство 16 жовтня 1998 року фізичними особами – громадянами України шляхом об'єднання майнових паїв. Статутний капітал зареєстровано у сумі 3 мільйони гривень та розподілений між засновниками. Господарську діяльність реалізовує згідно з українським законодавства.

Фінансово-господарська діяльність господарства здійснюється відповідно до настанов облікової політики даного товариства. Складовою часткою організації бухгалтерського обліку є перелік документації, яка використовується для висвітлення господарських операцій. Облікова політика передбачає прозорість для зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, що наводиться у підсумковій звітності підприємства. За результатними даними фінансової звітності визначається майновий та фінансовий стан підприємства, його платоспроможність, головні фактори господарювання, тенденції для вдосконалення і розвитку діяльності та інші показники.

ТОВ АФ «Низи» це юридична особа, що має власний товарний знак, печатку з назвою господарства, відкриті розрахунковий та інші рахунки в банку, власні оборотні та основні кошти. Підприємство уповноважено укладати угоди від свого імені, набувати майнові та особисті немайнові права і обов'язки. Керівник підприємства – Гнилицький Андрій Миколайович. Головним бухгалтером призначено Чистякову Оксану Миколаївну.

Предметом господарювання є виробництво продукції рослинництва та тваринництва, переробка та продаж готової продукції. Головним видом діяльності підприємства є відгодівля та реалізація молодняку худоби та свиней. Корми для годівлі худоби закупаються на стороні.

На даний момент ТОВ АФ «Низи» характеризується такими виробничими підрозділами: 1) Відгодівельний комплекс; 2) Племінний завод розведення свиней «Штепівка» (с. Штепівка, Лебединського району).

Головний офіс та бухгалтерія підприємства розташовані в селищі Низи. На центральній ділянці розміщується: ферма молодняку ВРХ, свиноферма, молочнотоварна ферма, гараж, ремонтна майстерня, тракторно-рілльнича бригада, заправка для автомобілів та їдальня для працівників.

Загалом, кліматичні умови придатні для виробництва і вирощування всіх необхідних для Сумської області сільськогосподарських культур, так як території притаманний помірно-теплий клімат. Мають перевагу типові чорноземи та менш широковідомі слабо злиті болотні землі.

Територія господарства вміщує два населених пункти з приблизною кількістю 3000 осіб, в тому числі 1500 осіб – працездатне населення. У виробництві зайнято 93 особи. Борги по оплаті праці відсутні. Товариство функціонує стабільно, відбувається розширення.

Для проведення аналізу організаційно-економічної характеристики ТОВ «Низи» були використані аналітичні дані фінансової звітності господарства за останні три роки (2012-2014 роки) (Додаток А).

Процес піднесення виробництва сільськогосподарської продукції в кожному товаристві характеризується таким поняттям як спеціалізація.

Спеціалізація формує напрям розвитку сільського господарства і сприяє концентрації певного виду продукції за природно-економічними зонами та по кожному виробничому підрозділі.

Виробнича спеціалізація господарства аналізується за основними товарними ланками та продуктами, що отримують найбільшу виручку від реалізації. Структуру товарної продукції господарства продемонстровано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Склад та структура товарної продукції ТОВ АФ «Низи»

Назва галузі та видів продукції	Роки						В середньому за три роки		Динаміка за три роки, тис. грн.
	2012		2013		2014				
	Виручка, тис. грн.	Питома вага, %	Виручка, тис. грн.	Питома вага, %	Виручка, тис. грн.	Питома вага, %	Виручка, тис. грн.	Питома вага, %	
Зернові та зернобобові	2389,2	29,0	2600,7	29,6	1143,3	8,3	2044,4	19,9	-1245,9
Соняшник	336,3	4,1	0,0	0,0	1601,8	11,6	646,0	6,3	1265,5
Соя	338,0	4,1	72,7	0,8	1135,8	8,2	515,5	5,0	797,8
Інша продукція	91,4	1,1	102,5	1,2	70,1	0,5	88,0	0,9	-21,3
Всього по рослинництву	3154,9	38,3	2775,9	31,6	3951,0	28,7	3293,9	32,1	796,1
Приріс ВРХ	890,5	10,8	1501,6	17,1	2077,6	15,1	1489,9	14,5	1187,1
Приріс свиней	1729,3	21,0	1723,1	19,6	3947,4	28,6	2466,6	24,0	2218,1
Молоко	1988,9	24,1	2689,2	30,6	3704,9	26,9	2794,3	27,2	1716,0
Інша продукція	35,8	0,4	57,5	0,7	69,0	0,5	54,1	0,5	33,2
Всього по тваринництву	4644,5	56,3	5971,4	68,1	9798,9	71,1	6804,9	66,3	5154,4
Всього по рослинництву тваринництву	7799,4	94,6	8747,3	99,7	13749,9	99,8	10098,9	98,4	5950,5
Послуги в сільському господарстві	443,6	5,4	27,2	0,3	31,0	0,2	167,3	1,6	-412,6
Продукція сільського господарства і послуги	8243,0	100,0	8774,5	100,0	13780,9	100,0	10266,1	100,0	5537,9

Розрахунки показали, що найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції господарства в середньому за 3 роки, займає такий вид продукції як молоко і складає 27,2 %. Дещо менша частка припадає на вирощування

свиней – 24,0 % , зернові та зернобобові культури – 19,9 % та приріс ВРХ – 14,5 %. Виходячи з отриманих результатів можна стверджувати, що господарство ТОВ АФ «Низи» має спеціалізацію по виробництву молока з добре вираженим вирощуванням свиней. Враховуючи те, що питома вага основного виду продукції в структурі рослинництва і тваринництва займає більше 30%, то можна констатувати, що підприємство має середній рівень спеціалізації. Дослідження показали, що досить низьку частку в структурі виручки в цілому по господарству, займають послуги, лише 1,6 %. Це свідчить про відсутність переробних цехів на підприємстві.

Виходячи з проведених розрахунків було встановлено, що дохід в цілому по організації має тенденцію до зростання, що пояснюється збільшенням виручки від реалізації соняшника на 1265,5 тис. грн., сої на 797,8 тис. грн., приріс ВРХ та приріс свиней на 1187,1 тис. грн. та 2218,1 тис. грн. відповідно, а також молока на 1716,0 тис. грн. Причиною цього стало підвищення цін реалізації по зерновим культурам та молоку, а також нарощування обсягів реалізації сільськогосподарської продукції.

Негативною тенденцією є скорочення виручки від реалізації по зерновим та зернобобовим на 1245,9 тис. грн. та іншої продукції рослинництва на 21,3 тис. грн. Скорочення можна пояснити тим, що на підприємстві відбулося обмеження обсягів реалізації, в результаті чого зменшився попит на ринку.

Отже можна зазначити, що саме в цих сферах відбувся процес поглиблення спеціалізації. Слід відмітити, що основні та допоміжні галузі в товарному виробництві підібрано раціонально, оскільки побічна продукція від реалізації зернових використовується в якості кормової бази для галузі тваринництва. Побічна продукція тваринництва використовується як органічні добрива.

Таким чином, можна констатувати, що спеціалізація, яка склалася на підприємстві відповідає запланованим, природно-кліматичним умовам та має попит на ринку, оскільки є всі сприятливі умови для виробництва

перерахованих вище видів продукції. Позитивним моментом є географічне розміщення підприємства, що пояснюється близькістю до споживчих центрів.

Підґрунтям матеріального виробництва у сільськогосподарському виробництві виступають земельні ресурси. Територія господарства характеризується помірно-теплим кліматом. Серед ґрунтів превалюють типові чорноземи та менш поширені опідзолені та слабо злиті, болотні ґрунти.

Ґрунт є першорядним засобом виробництва основної продукції сільського господарства і доцільне землекористування має бути наслідком ретельного ведення господарства. Від характеру і рівня ефективності використання землі залежить розвиток продуктивних сил і масштаби виробництва підприємства (Таблиця 2.2).

Таблиця 2.2

Склад та структура земельних ресурсів ТОВ АФ «Низи»

Види угідь	Роки							Різниця (+/-) 2014р. від 2012р. га
	2012		2013		2014			
	Площа, га	Питома вага, %	Площа, га	Питома вага, %	Площа, га	Питома вага, %	В т.ч. взято в оренду	
Всього с-г угідь	1565,0	1000,0	1565,0	100,0	1565,0	100,0	1565,0	0,0
у т.ч. рілля	1270,0	81,2	1270,0	81,2	1270,0	81,2	1270,0	0,0
інші угіддя	295,0	18,8	295,0	18,8	295,0	18,8	295,0	0,0

Розрахунки показали, що найбільшу питому вагу займають такі сільськогосподарські угіддя як рілля – 81,2 %. Аналізуючи загальні відхилення площі угідь в 2014 році, порівняно з 2012 роком, можна стверджувати, що площа не змінилася.

Аналізуючи структуру земельного фонду, можна затвердити, що земля використовується інтенсивно, оскільки питома вага ріллі складає 81,2 %. Інші угіддя використовуються не інтенсивно, оскільки їх питома вага складає

лише 18,8 %. Розмір паю складає 1565 га і вся площа видається в оренду і це означає те, що були видані державні акти на землю.

Можна зробити узагальнюючий висновок про те, що землі сільськогосподарського призначення використовуються досить ефективно, так як валова продукція в постійних цінах на 100 га угідь у 2014 році порівняно з 2012 роком зросла на 40,5 %.

Виробнича діяльність господарства надзвичайно залежна від трудових ресурсів. Процес планування ефективного використання робочих ресурсів розпочинається з аналізу наявності забезпечення робочих місць робітниками належної кваліфікації та ступеню їх використання.

Чисельність колективу підприємства залежить від правильної організації, характеру, об'єму складності, трудомісткості виробничих та керівних процесів, рівня їх механізації. Більш упереджено персонал визначається середньообліковою кількістю працівників, які офіційно працевлаштовані на підприємстві. Ефективність використання трудових ресурсів наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка середньооблікової чисельності працівників та ефективність використання робочої сили ТОВ АФ «Низи»

Показники	Роки			Відхилення (+/-) 2014р. від 2012р.
	2012	2013	2014	
Середньооблікова чисельність працівників, усього осіб	104	96	93	-11
із них: в рослинництві	48	36	30	-18
в тваринництві	56	60	63	7
Кількість відпрацьованих днів одним працівником за рік, днів	275	278	281	6
Фонд оплати праці, тис. грн.	2586,4	2415,6	2364,3	-222,1
Середньорічна заробітна плата 1 робітника, тис. грн.	24,9	25,2	25,4	0,5
Вироблено ВП на 1-го середньорічного працівника (тис. грн.)	79,6	106,3	125,0	45,4

Проаналізувавши динаміку середньооблікової чисельності працівників та ефективність використання робочої сили було встановлено, що у 2014 році

в порівнянні з 2012 роком середньооблікова чисельність працівників зменшилась на 11 осіб. Головною причиною таких змін стало зменшення чисельності працівників в рослинництві на 18 осіб поряд із незначним збільшенням чисельності працівників в тваринництві на 7 осіб.

Кількість відпрацьованих днів одним робітником за досліджуваний період збільшилась на 6 днів. Поряд із збільшенням кількості відпрацьованих днів 1 робітником у звітному році спостерігається збільшення виробництва валової продукції 1 робітником на 45,4 тис. грн. Дані показники свідчать про інтенсивне використання робочої сили, що є позитивним явищем для підприємства.

Щодо фонду оплати праці, то за проаналізовані роки він зменшився на 222,1 тис. грн. Головну роль у зміні фонду оплати праці відіграло зменшення кількості працівників на 11 осіб, при цьому середньорічна заробітна плата зросла на 0,5 тис. грн.

Отже можна зробити висновок, що на даному господарстві спостерігається негативна динаміка щодо скорочення чисельності працівників, однак відбувається інтенсивне та ефективне використання робочої сили.

Головним з фундаментальних факторів нарощення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції є ефективне забезпечення їх оборотними засобами в потрібній кількості та продуктивне їх вживання у виробництві. Призначення основних засобів в ході виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлює характерні установи до інформації про наявність, хід, стан і застосування основних засобів.

Оцінка наявності та стану основних засобів товариства надасть перспективу розрахувати показники та шляхи більш ефективного їх використання, дає можливість прогнозувати потребу в залучених коштах для надбання нових основних засобів. Забезпеченість основними засобами наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Забезпеченість основними засобами та ефективність їх
використання ТОВ АФ «Низи»**

Показники	Роки			Відхилення (+/-) 2014р. від 2012р.
	2012	2013	2014	
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	5996,0	5956,0	5856,0	-140,0
Валова продукція в постійних цінах, тис. грн.	8274,7	10205,4	11623,2	3348,5
Фондозабезпеченість, тис. грн.	383,1	380,6	374,2	-8,9
Фондоозброєність, тис. грн.	57,7	62,0	63,0	5,3
Фондовіддача, грн.	1,4	1,7	2,0	0,6
Фондомісткість, грн.	0,7	0,6	0,5	-0,2

Розрахунки показали, що показники фондозабезпеченості мають тенденцію до зростання на 8,9 тис. грн. Причиною цього стало скорочення вартості основних засобів на 140,0 тис. грн. Це свідчить про досить неефективне використання основних засобів.

Аналізуючи рівень фондоозброєності, можна сказати, що цей показник збільшився на 5,3 тис. грн. На цей ріст вплинуло зменшення основних засобів на 140,0 тис. грн. та зменшення чисельності працівників на 11 осіб. Фондоозброєність зростає і призводить до збільшення продуктивності праці. Це свідчить про інтенсивне використання основних засобів, а також про підвищення рівня інтенсифікації та виробничих можливостей підприємства.

Рівень фондовіддачі підвищився на 0,6 грн., що спричинено зростанням валової продукції на 3348,5 тис. грн. та скороченням вартості основних виробничих фондів на 140,0 тис. грн. Це свідчить про не ефективне використання основних засобів. Рівень фондомісткості зменшився на 0,2 грн. за аналогічних причин, що й фондовіддача.

Можна зробити узагальнюючий висновок про те, що підприємство ТОВ АФ «Низи» достатньо забезпечено основними фондами та основні засоби використовуються інтенсивно, але недостатньо ефективно.

На даний момент, фактично не має єдиного підсумкового показника для формування та визначення рівня ефективності діяльності сільськогосподарського товариства. Така оцінка базується на застосуванні системи взаємопов'язаних показників, що висвітлюють дію і конфігурації прояву об'єктивних економічних закономірностей у виробництві, з урахуванням всіх властивостей, вплив різних факторів на виробничий процес. Розглянемо таблицю 2.5.

Таблиця 2.5

Динаміка основних економічних показників господарської діяльності ТОВ АФ «Низи»

Показники	Роки			Відхилення (+,-) 2014р. від 2012р.	Відхилення 2014р. до 2012р., %
	2012	2013	2014		
Валова продукція в постійних цінах 2010 року, тис. грн.	8274,7	10205,4	11623,2	3348,5	140,5
на 100 га с-г. угідь, тис. грн.	528,7	652,1	742,7	214,0	140,5
на 1-го середньорічного робітника, тис. грн.	79,6	106,3	125,0	45,4	157,1
на 100 грн. основних засобів, грн.	138,0	171,3	198,5	60,5	143,8
Товарна продукція	8243,0	8774,5	13780,9	5537,9	167,2
на 100 га с-г. угідь, тис. грн.	526,7	560,7	880,6	353,9	167,2
на 1-го середньорічного робітника, тис. грн.	79,3	91,4	148,2	68,9	187,0
Валовий прибуток (збиток)	-1477,0	-818,0	314,0	1791,0	-21,3
на 100 га с-г. угідь, тис. грн.	-94,4	-52,3	20,1	114,4	-21,3
на 1-го середньорічного робітника, тис. грн.	-14,2	-8,5	3,4	17,6	-23,8
Чистий збиток	-2641,0	-1731,0	-1328,0	1313,0	50,3
на 100 га с-г. угідь, тис. грн.	-168,8	-110,6	-84,9	83,9	50,3
на 1-го середньооблікового працівника, тис. грн.	-25,4	-18,0	-14,3	11,1	56,2

Розрахунки показали, що валова продукція на 100 га сільськогосподарських угідь в 2014 році в порівнянні з 2012 роком

збільшилася на 214,0 тис. грн. Причиною стало збільшення вартості валової продукції на 40,5 %. При цьому темпи скорочення площі с.-г. угідь значно нижчі за темпи скорочення валової продукції і тому це свідчить про ефективне використання земельних площ на підприємстві.

Аналізуючи валову продукцію на 1 середньорічного робітника, можна сказати, що вона зросла на 45,4 тис. грн. Темпи скорочення чисельності працівників складають – 10,6 %, що значно нижче за темпи скорочення валової продукції. Ця ситуація свідчить про ефективне використання робочої сили та трудових ресурсів на господарстві.

Валова продукція на 100 грн. основних засобів за період дослідження зросла на 43,8 %. Причиною цього стало збільшення вартості валової продукції на 40,5 % та зменшення основних засобів на 140,0 тис. грн. Така ситуація свідчить про неефективне використання основних засобів.

Товарна продукція на 100 га господарських угідь в 2014 році порівняно з 2012 роком підвищилась на 5537,9 тис. грн. Причиною цього стало зростання виручки від реалізації на 10266,1 тис. грн., що пояснюється збільшенням обсягів реалізації та зростанням попиту на ринку.

Вартість товарної продукції на 1 працівника збільшилася на 87 %. Причиною цього стало зменшення чисельності працюючих на 11 осіб, та нарощування виручки від реалізації на 5537,9 тис. грн. І тому спостерігається збільшення товарної продукції на 1 робітника, що призводить до збільшення навантаження на кожного працюючого.

На підприємстві валовий збиток на 100 га сільськогосподарських угідь в звітному році порівняно з базисним повністю убув та прибуток збільшився на 114,4 тис. грн. Причиною стало скорочення валового збитку на 78,7 %. Аналізуючи валовий збиток на 1 середньорічного робітника, можна констатувати, що відбувається зменшення на 17,6 тис. грн., на що вплинуло зменшення валового збитку на 78,7 % та чисельності робітників на 11 людей.

Аналізуючи чистий збиток на 100 га угідь, можна помітити тенденцію до зменшення на 49,7 %. Причиною стало зниження чистого збитку на 1313,0

тис. грн. Чистий збиток на 1 середньооблікового працівника скоротився на 11,1 тис. грн. Причиною стало зниження чистого збитку на 49,7 % та зменшення чисельності працюючих на 11 осіб.

Таким чином, можемо зазначити, що основні економічні показники господарської діяльності підприємства мають тенденцію до покращення, що в подальшому призведе до ще більшого нарощення прибутковості та доходності.

2.2. Організація інформаційної системи обліку та аудиту

На даний час в Україні відбувається становлення нової економічної системи, головною особливістю якої є ринкові відносини. Характерних змін зазнають і важелі управління.

Зміни умов господарської діяльності, необхідність пристосування до системи управління потребують не тільки удосконалення його організації, але й потребу в перерозподілі завдань управління за рівнями відповідальності та формами їх взаємозв'язку. Йдеться про нову систему обліку та управління, зумовлену попитом та закономірностями ринкової системи господарювання, що пов'язані із задоволенням суспільних потреб, забезпеченням інтересу працівників у досягненні найкращих результатів та всебічному застосуванні нових інформаційних технологій.

Заволодіти лідируючим положенням на ринку, забезпечити ефективну роботу працівників, освоїти нову структуру управління – все це основні завдання, які ставить перед собою керівник підприємства. Особливо це стосується бухгалтерської та аудиторської діяльності, адже це зумовлює велике використання пакетних програм обліку та аудиту, які підвищують оперативність обробки даних та вірогідність надання точної інформації, приймання найоптимальніших альтернативних фінансових та управлінських рішень.

Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві та подання фінансової звітності до податкових органів в умовах сучасної зміни економіки є важливою ціллю. Досить зрозуміло, що автоматизована програма обліку не замінить професійного фахівця, але надасть можливість зекономити дорогоцінний час та сили за рахунок комп'ютерних операцій, швидко знайти математичні помилки, охарактеризувати поточний фінансовий стан господарства та його майбутні перспективи.

У функціональному плані інформаційна бухгалтерська система повинна правильно розраховувати математичні розрахунки, забезпечувати підготовку заповнення, перевірку та друк звітної документації, виконувати нехибне перенесення облікових даних з однієї форми в іншу, забезпечувати доступ до минулорічної документації та звітності.

Для забезпечення вказаних можливостей, інформаційна система повинна налічувати єдину базу даних по поточному стану обліку на підприємстві та в архіві, для легкого отримання відомостей на запит користувача. В залежності від характеристик обліку, бази даних повинні відповідати структурі затвердженого плану рахунків, який задає головні параметри налагодження системи на необхідну облікову діяльність.

Наявність ліцензованої та надійної інформаційної системи означатиме безпеку та захищеність програми від збоїв та можливо, навмисних випадків знищення аналітичних даних. Актуально, щоб в разі збою, пошкоджену базу даних можна було відновити зі збереженням всієї інформації.

Найбільш популярною та широко розповсюдженою інформаційною системою автоматизації бухгалтерського обліку та аудиту зазначають програму «1С: Бухгалтерія». Дана програма є комплексним програмним продуктом, що призначений для оптимізації та автоматизації бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності, управління підприємством будь-якої форми власності. Програма має резерви гнучкої настройки, яка дає можливість індивідуально налаштувати її до потреб та особливостей підприємства.

Головними завданнями програми «1С: Бухгалтерія» є ведення аналітичного та синтетичного обліку різних структурних підрозділів.

Автоматизований облік готової продукції, її рух та реалізація може бути побудована з використанням таких основних етапів.

Першим принципом (етапом) роботи в програмі є створення нормативно-довідкової бази. В програмі можна створити наступні довідники, необхідні для обліку руху готової продукції:

- довідник товарів (робіт, послуг);
- довідник контрагентів;
- довідник договорів;
- довідник користувачів;
- довідник цін.

Для вибору необхідного довідника в меню надається його структурна побудова (рис. 2.1).

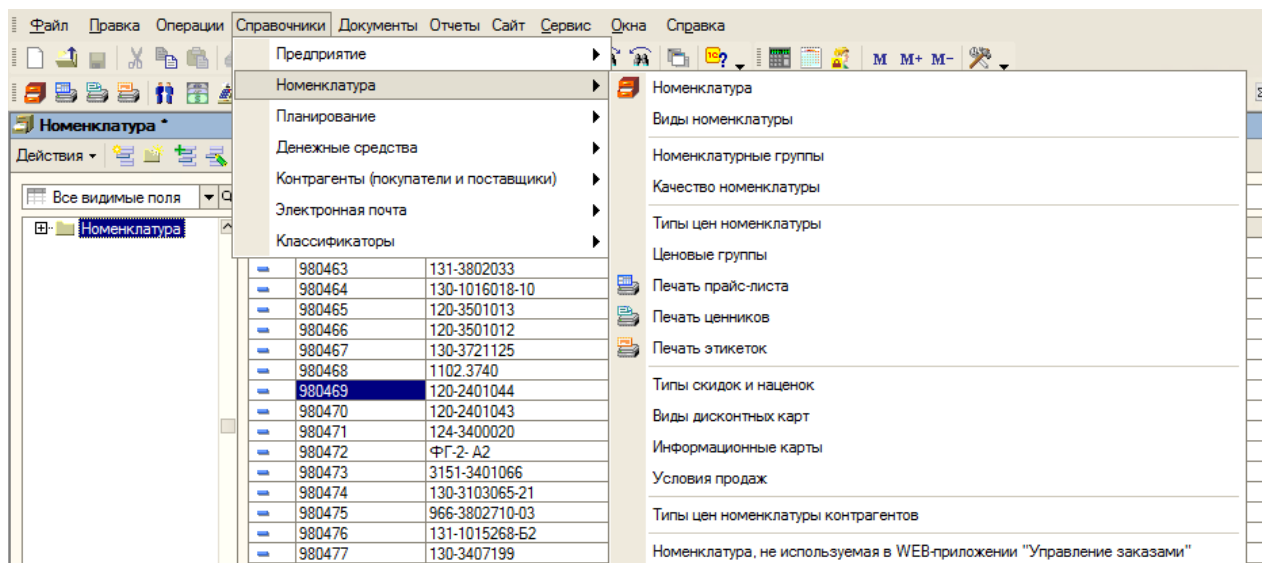


Рис. 2.1 Вікно «Довідники»

Довідник контрагентів застосовують для організації обліку розвантаження, виписки рахункових документів у розрізі покупців, та для висвітлення процесу реалізації продукції та товарів. Основними реквізитами є: код та назва покупців-організацій, фізична адреса та банківські реквізити.

Довідник договорів з поставок готової продукції призначений для аналізу постачань продукції, та для розрахунку отримуваних сум і здійснення

передбачення з отримання грошових коштів за надану продукцію. Його структура: код фонду утримувача, код покупця, назва, сума платежу згідно договору та номенклатурний номер.

Довідник користувачів потрібен для заповнення платіжної документації від постачальників та підрядників. Реквізити довідника: код користувача, назва, фізична адреса та реквізити банку товариства.

Довідник цін розрахований для вигідної виписки рахунків покупцям, також для роботи з цінами продукції. Даний довідник значно полегшує роботу бухгалтера у випадку, якщо кількість асортименту у довіднику товарів досить широкий.

Для вводу залишків готової продукції на складах застосовують функцію «Картка складського обліку готової продукції». Відображаємо структуру картки, куди бухгалтер по кожному реквізиту заносить залишки за кожним номером номенклатури.

Висвітлення даних по картці обліку продукції відбувається автоматизовано в міру надходження та відвантаження товарної продукції із зазначенням залишку.

Продаж готової продукції здійснюється у супроводі видаткових документів, які можна умовно поділити на документи для роздрібною та для оптової торгівлі. Умовний поділ, тому що є певні настройки господарських операцій, які надають можливість виконувати різні функції щодо торгівельної діяльності. До документів роздрібною торгівлі залучають «Видаток з роздрібною точки» та «Передача в роздрібну торгівлю». Щодо оптової торгівлі – «Видаткова накладна», «Зведена видаткова накладна», «Повернення покупця».

Відвантаження товарів, готової продукції супроводжується формуванням та випискою рахунка покупцю, в якому зазначають дату здійснення відвантаження, номер рахунку-фактури, назва організації, підрозділ та матеріально відповідальна особа, контрагент, номер договору,

форма розрахунку, вид продукції та його номенклатурний номер, кількість, ціна за одиницю, сума ПДВ, загальна сума.

При відвантаженні також формують «Видаткову накладну», в якій вказують інформацію про довіреність, згідно якої здійснюється відпуск товарної продукції.

Виходячи з сформованої інформації відбувається реєстрація рахунків і накладних у книзі особливої форми, в якій вказують коли була здійснена реалізація продукції та коли відбулася оплата за неї.

При застосуванні програми «1С: Бухгалтерія 8.2» можливо обліковувати всі виробничі процеси розпочинаючи з моменту купівлі сировини та матеріалів до реалізації готової продукції. При цьому, всі виробничі операції будуть автоматично відображені і в бухгалтерському обліку і в податковому обліку. На протязі виробничого місяці всі затрати, пов'язані з виробництвом будуть відображені на рахунках обліку витрат.

Повна комбінація дій бухгалтерії з обліку операцій виробничого характеру міститься в розділі «Виробництво» автоматизованої програми. Послідовність операцій розпочинається із оформлення документа «Вимога-накладна». Особливістю є те, що всі запаси призначені для виробництва готової продукції, повинні спочатку бути оприбутковані на склад, а вже потім можуть передаватися у виробництво.

Готова продукція оприбутковується на склад за плановою собівартістю. Далі, в кінці місяця, на підставі інвентаризації оприбутковуються залишки незавершеного виробництва. Кінцевою операцією виробництва є визначення фактичної собівартості готової продукції, з включенням до підсумку загальновиробничих витрат.

Розберемо послідовність дій з обліку виробництва у програмі «1С: Бухгалтерія 8.2». Вигляд вікна «Виробництво» наведено на рис. 2.2.

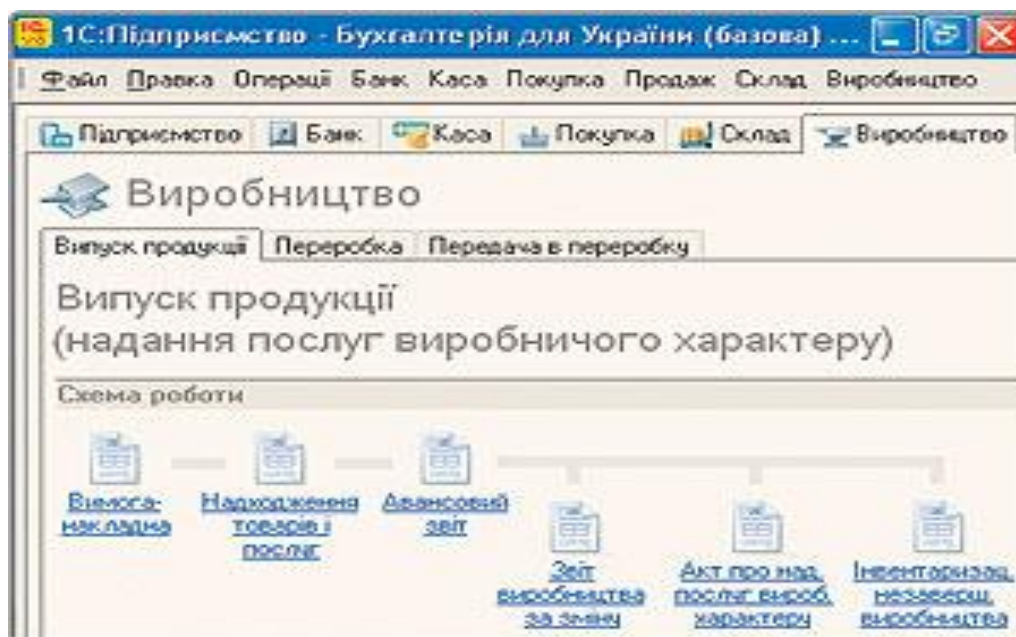


Рис. 2.2 Вікно «Виробництво»

Для здійснення передачі матеріалів на виробництво зі складу формують документ «Вимога-накладна». Вся вартість матеріалів, що зазначена в документі, буде списана на витрати виробництва. В даному документі можна зазначити різні види затрат: виробничі, загальновиробничі, витрати на збут та адміністративні витрати. В обліку вони відповідають списанню вартості матеріалів на відповідні рахунки.

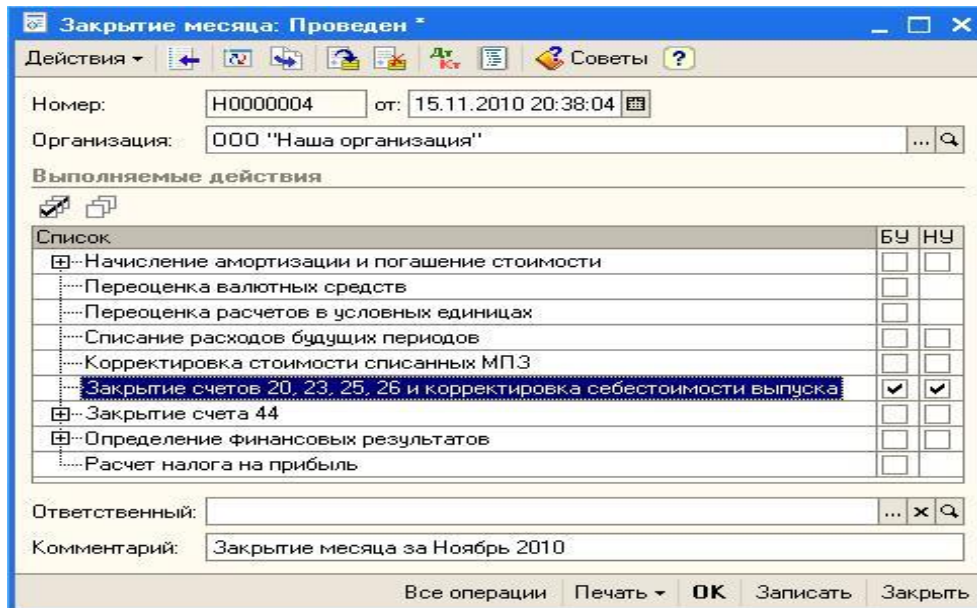
Перерахунок матеріалів, вказаних у документі, прикріплюють до відповідної номенклатурної групи, яка встановлює аналітику витрат (рахунки витрат). Розподіл загальновиробничих витрат при визначенні собівартості готової продукції буде зроблено саме на зазначену номенклатурну групу матеріалів.

Підсумкове обчислення собівартості продукції розраховується автоматично за допомогою документу «Закриття місяця» (рис. 2.3). даний документ супроводжує досить значну частину регламентних операцій в обліку господарства. Особливістю є те, що кожна регламентна операція проводиться один раз на місяць для бухгалтерського обліку, та один раз на квартал для податкового обліку.

Для оформлення регламентних операцій застосовують:

- коригування фактичної вартості номенклатури;

- визначення собівартості готової продукції;



Список	БУ	НУ
☒ Начисление амортизации и погашение стоимости	☐	☐
..... Переоценка валютных средств	☐	☐
..... Переоценка расчетов в условных единицах	☐	☐
..... Списание расходов будущих периодов	☐	☐
..... Корректировка стоимости списанных МПЗ	☐	☐
☒ Заккрытие счетов 20, 23, 25, 26 и корректировка себестоимости выпуска	☒	☒
☒ Заккрытие счета 44	☐	☐
☒ Определение финансовых результатов	☐	☐
..... Расчет налога на прибыль	☐	☐

Рис. 2.3 Вікно «Закриття місяця»

На протязі місяця облік готової продукції обчислюється за плановою собівартістю, а в кінці місяця розраховується фактична її собівартість. При визначення фактичної собівартості виготовленої продукції готують записи на різницю між нормативною та фактичною собівартістю готової продукції, відбувається розподіл прямих та непрямих витрат за виробничими підрозділами.

Після того, як відбулося оприбуткування продукції, наступним етапом є її реалізація. Реалізація готової продукції характеризується одним з ключових моментів господарської діяльності товариства. В результаті цього процесу з'являється соціальна необхідність виготовленого продукту, його відповідність потребам покупця чи замовника. Шляхом порівняння отриманих доходів і витрат товариства визначається фінансовий результат.

Стан розрахунків з замовниками і покупцями за реалізовану готову продукції на початок періоду, та стан розрахунків на кінець звітного періоду відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Дохід від реалізації готової продукції визначається за наступних умов:

- споживачеві передані ризики та вигоди, які пов'язані з правом власності на продукцію;

- господарство не здійснює в подальшому управлінські та контрольні функції за реалізованою готовою продукцією;
- сума виручки може бути достовірно визначена.

Документація з реалізації готової продукції зберігається у вікні «Продаж», наведеного на рис. 2.4.

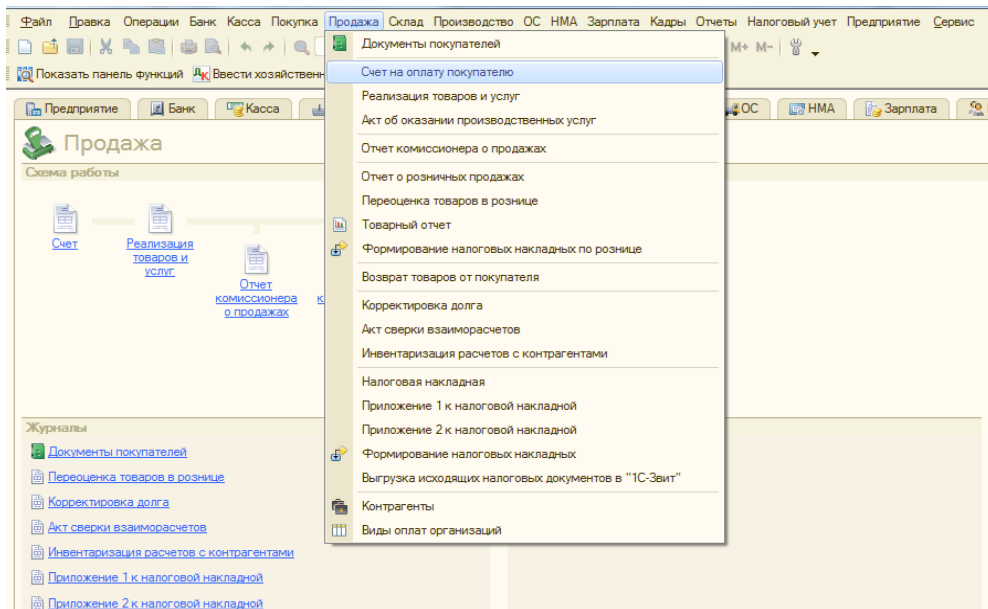


Рис. 2.4 Вікно «Продаж»

Перед початком реалізації оформляємо документ «Рахунок на оплату покупцеві», натиснувши на ньому у закладці та оформивши всі необхідні поля та реквізити (рис. 2.5).

The screenshot shows the 'Рахунок на оплату покупцеві' (Invoice to Buyer) window. The 'Записаний' (Recorded) tab is active. Fields include:

- Номер: АЛ000000001
- Дата: 12.01.2014 12:00:02
- Организация: Альфа
- Контрагент: Дельта
- Склад: Основной склад
- Адреса достав...
- Відповідальний: Терещенко Сергій Петрович
- Договір: Договір з покупцем 01/07
- Банківський рах...: Поточний в ПАТ "ПРИВАТБАНК", м. Київ

 The table below shows the goods:

№	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна	Сума б/зни...	Знижка	Сума	% ПДВ	Сума ПДВ
1	Цвяки	50,000	кг	1,000	10,00	500,00		500,00	20%	100,00
2	Шуруповерт а...	40,000	шт	1,000	250,00	10 000,00		10 000,00	20%	2 000,00
3	Саморізи по д...	150,000	упак	1,000	30,00	4 500,00		4 500,00	20%	900,00
4	Електролобі...	80,000	шт	1,000	420,00	33 600,00		33 600,00	20%	6 720,00

 At the bottom, the total amount is 58 320,00 (грн) and the VAT is 9 720,00.

Рис. 2.5 Вікно «Рахунок на оплату покупцеві»

Після заповнення даного документу, для оформлення накладної на відвантаження продукції правою кнопкою вибираємо створити документ «Реалізація товарів і послуг» (рис.2.6).

Реалізація товарів і послуг: Продаж, комісія. Проведений

Операція • Ціни й валюта... Ді • Поради ?

Номер: 00000000003 від: 14.01.2013 12:00:01

Організація: ПП "Фермер" Склад: Зерносквище

Контрагент: ПП Мрія Договір: Основний договір

Документ розрахунку: T X Q

Товари (2 поз.) Послуги (0 поз.) Рахунки розрахунків Додатково Друк

№	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна	Сума	% ПДВ	Сума ПДВ	Всього	Рівня
1	Горіх	200,000	ц	1,000	260,00	52 000,00	20%	10 400,00	62 400,00	271
2	Гренка	200,000	ц	1,000	505,00	101 000,00	20%	20 200,00	121 200,00	271

Тип ціни: Основна ціна продажу Автоматичний розрахунок ПДВ.

Всього (грн): 183 600,00

ПДВ (зверху): 30 600,00

Коментар:

Видаткова накладна Друк • ОК Записати Закрити

Рис. 2.6 Вікно «Реалізація товарів і послуг»

Оцінка готової продукції при здійсненні її реалізації залежить від елементів облікової політики господарства, в частині оцінки запасів при вибутті з підприємства. Для вірного відображення таких операцій необхідний контроль лишків запасів. У випадку, якщо у вікні «Налаштування параметрів обліку» системи «1С: Підприємство 8.2» зазначено прапорець, що відключає функцію контролю лишків, то при списанні готової продукції система не буде здійснювати контроль за правильністю дій бухгалтера та можливе неправильне визначення собівартості вибуття продукції.

Для достовірного розрахунку собівартості готової продукції, які підлягають реалізації необхідно:

- оформити та зробити проведення документу оприбуткування та вибуття готової продукції в хронологічному порядку, за системним годинником спочатку надходження та оприбуткування, а після – реалізація. Якщо ж документи оформляють минулим числом, то хронологічний порядок необхідно встановити шляхом пере-проведення документації за допомогою

функції «Групове пере-проведення документів» у командному меню «Сервіс».

– звірити єдність значень облікових параметрів в операціях з надходження та вибуття.

Складовою часткою ціни реалізації є податок на додану вартість, що враховується в ціну продукції за ставкою 20 відсотків до об'єкта оподаткування. Об'єктом оподаткування виступають операції платників податку.

Відображення господарських дій з реалізації в бухгалтерській програмі позначається видом торгівлі. При здійсненні торгівлі операція реалізації відображають документом «Реалізація товарів та послуг» із зазначенням операції «Продаж, комісія». Документ оформляють в розрізі договору «З покупцем».

Номенклатуру продукції, яка підлягає продажу, вказується у вкладці «Товари». Заповнюючи перелік продукції можна застосовувати функцію «Підбір», що дає змогу бачити лишки товарно-матеріальних цінностей господарства.

Для оформлення кореспонденції по даному документу необхідно зазначити рахунки обліку готової продукції та ТМЦ, взаєморозрахунків з контрагентами та відображення операцій з реалізації. Як правило, рахунок виручки від реалізації та собівартості пов'язані однозначною відповідальністю. Усі потрібні дії таких відповідностей керуються у довіднику «Схеми реалізації». Так як в одному документі можуть відображатися операції з реалізації різних видів готової продукції, то для кожного окремого виду передбачається можливість зазначення своєї індивідуальної схеми.

Розрахунок собівартості розраховується співвідношенням дати документу та дати обліку. Податкова собівартість розраховується визначенням податкової собівартості залишків продукції, яка списується.

Відбиття в автоматизованій системі обліку операцій, пов'язаних з поверненням вже придбаної продукції відбувається документом «Повернення товарів від покупця» (рис. 2.7). Даний документ можна створити використовуючи функцію «На підставі» до документу реалізації товару.

Розрахунок собівартості готової продукції, яка повертається можна ручним способом – облікова сума зазначається користувачем в полі документу «Собівартість» (реквізити доступні для редагування, якщо в документі не заповнене поле «Документ відвантаження», або автоматичним способом – поле «Документ відвантаження» заповнюється з зазначенням на документ продажу.

№	Номенклатура	Серия номенкл...	Количе...	Ед.	К.	Цена	% скид...	Сумма
1	Кран торм. обр. действия <ДК>		1,000	шт	1,000	400,00		400,00

Тип цен: Закупочная

Всего (грн): **400.00**
НДС (сверху): **0.00**

Комментарий:

Возврат от покупателя Печать OK Записать Заккрыть

Рис. 2.7 Вікно «Повернення товарів від покупця»

Для проведення аналізу та визначення руху готової продукції, при використанні функції «Вихідна документація», можна сформувати наступні звіти:

- оборотна відомість з готової продукції;
- залишки готової продукції;
- інвентаризаційна відомість;
- картка виду готової продукції;
- товарний звіт.

Оборотна відомість з готової продукції надає інформацію про визначення кількісного руху, початкових та кінцевих залишків, надходження та вибуття продукції за певний проміжок часу (Додаток Б). Період може бути задано будь-який. Даний звіт забезпечить перевірку достовірності ведення кількісного аналітичного обліку в програмі. Розходження в отриманих результатах за даними даного звіту та бухгалтерським оборотно-сальдовою відомістю будуть показувати, що при проведенні документів у русі готової продукції зустрічаються хиби в документуванні господарських операцій.

Відомість по залишкам готової продукції надає залишки продукції по формі, плану рахунків, постачальник чи по виробничому підрозділі, та забезпечує перевірку вірності ведення кількісного та бухгалтерського обліку. Бухгалтер може сформувати звіт по залишкам за певними реквізитами, такими як організація, підрозділ або вид товарної продукції та іншими ознаками.

Інвентаризаційна відомість готової продукції на меті має визначення залишків продукції по підрозділу, відповідальних особах, рахунку формування інвентаризаційного опису на задану дату. Результатом формування звіту є Інвентаризаційна відомість.

Практичним способом контролю за рухом готової продукції є картка готової продукції. Завданням складання такої картки – це аналіз виробничого циклу певного виду продукції в розрізі окремих документів по підприємствах-покупцях, матеріально відповідальних особах, виробничих підрозділах.

Вихідна інформація в автоматизованій програмі «1С: Бухгалтерія» містить наступний перелік звітів по готовій продукції:

- реалізація за контрагентами;
- відомість реалізації готової продукції;
- аналіз відвантаження та оплати;
- дебіторська заборгованість за термінами виникнення;
- оборотно-сальдова відомість;

- оборотно-сальдова відомість по рахунку.

Відомість реалізації готової продукції за контрагентами створюється у випадку, якщо чисельність найменувань продукції не перевищує відмітки в одну тисячу найменувань, та відображає обсяги реалізації по кожному контрагенту в розрізі назви продукції. Звіт представлений у вигляді таблиці, у верхній частині наведено найменування товарів, в рядках відповідні контрагенти.

Можливість створення Відомості реалізації готової продукції є основою для формування звіту з реалізації продукції з висвітленням торговельної оцінки. Аналіз відвантажень пред'являє стан взаєморозрахунків із покупцями за певний період часу. Для проведення аналізу зазначають конкретну організацію, період, бухгалтерський рахунок, валюту та контрагента.

Розрахунки з дебіторами в розрізі строку виникнення заборгованості знаходить місце у «Звіті по дебіторській заборгованості за термінами виникнення». Фахівець обирає період аналізу взаєморозрахунків, підприємство, напрямок діяльності, рахунок та національну валюту. Наслідком створення звіту є аналіз документації в перетині сплати, що закривають дебіторську заборгованість.

Особливу роль при організації автоматизованого обліку готової продукції на підприємстві займає використання функцій для одержання інформаційних довідок. Формуючи комп'ютерний документ, бухгалтер може отримувати паперові аналоги документів за допомогою пристроїв друку, для перевірки інформаційних даних. Застосування автоматизованих документів за встановленими даними бухгалтер може здійснювати контроль за наступними встановленими параметрами:

- перевірка правильності складання кореспонденції рахунків, використовуючи довідник «проводки господарських операцій»;
- контроль за законністю та достовірністю здійснення розрахунків;

- контроль повноти вихідної інформації, використовуючи первинні дані та дані розрахунків;
- вчасність виконання розрахунків та оформлення результатів на бухгалтерських рахунках.

Оформлення факту переміщення продукції з одного місця збереження до іншого в автоматизованій системі підтверджується складанням документу «Переміщення товарів» з видом операції «Товари, продукція» (рис. 2.8).

Переміщення товарів: Товари, продукція. Проведений

Операція: Дію

Номер: 000000000001 від: 15.01.2013 12:00

Організація: ПП "Фермер"

Відправник: Комо... Отримувач: Пекарня

Товари (8 поз.)

№	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Рахунок від...	Рахунок отр...	Подат. призн.(ПДВ)
1	Сухе молоко	300,000	кг	1,000	201	201	Опод. ПДВ
2	Сіль	300,000	кг	1,000	201	201	Опод. ПДВ
3	Олія	150,000	л	1,000	201	201	Опод. ПДВ
4	Дріжді	600,000	кг	1,000	201	201	Опод. ПДВ
5	Цукор	400,000	кг	1,000	201	201	Опод. ПДВ
6	Борошно в/г	10 500,000	кг	1,000	26	201	Опод. ПДВ
7	Борошно 1г	10 500,000	кг	1,000	26	201	Опод. ПДВ
8	Борошно 2г	10 500,000	кг	1,000	26	201	Опод. ПДВ

Відповідальний: Студент Н.І.

Коментар:

Переміщення товарів Друк OK Записати Закрити

Рис. 2.8 Вікно «Переміщення товарів»

Даний документ призначений для оформлення передачі номенклатурних позицій між різними цехами чи складами. Як склад «Відправник» зазначається те місце зберігання, з якого відбувається розвантаження продукції, а склад «Одержувач» - місце, куди надходить відвантажена продукція.

Таким чином, нами було розглянуто як відбувається організація інформаційних систем обліку готової продукції на підприємстві із використанням спеціальної бухгалтерської програми «1С: Підприємство 8.2».

2.3. Склад, оцінка та первинний облік готової продукції

Правильна структурна побудова бухгалтерського обліку продукції частково залежить від визначення характеру самої продукції. Відповідно до такого характеру продукцію можна згрупувати за рівнем готовності, формою, конструктивною та технологічною складністю побудови.

За рівнем готовності до реалізації продукцію поділяють на такі види:

- готова продукція – така продукція, яка пройшла виробничий цикл та підлягає реалізації споживачам у відповідності до всіх встановлених норм та стандартів;
- напівфабрикати – продукція часткових виробничих етапів, яка повністю не завершила технологічний цикл обробки;
- незавершене виробництво.

За своєю формою готову продукцію можна розділити на:

- матеріальну – характеризується уречевленою формою і являє собою виріб;
- результат виконаних робіт;
- результат наданих послуг.

Відповідно до конструктивної та технологічної складності продукція може поділятися на складну та просту. В той же час може вважатися основною, вторинною та супровідною. Вторинна та супровідна продукція за технічними характеристиками нічим суттєвим не розбігається від основної, а тому кількісні та якісні характеристики подібні до основної продукції. Вторинною продукцією вважають продукцію, яка утворилася в комплексному виробництві одночасно з основною та на відміну від супровідної не вимагає зайвих затрат. Щодо супровідної продукції, то вона як вихідна частина виробництва має якісні та кількісні ознаки, які повинні одержати вартісну характеристику.

Товариство виготовляє продукцію у відповідності до укладених договорів, розроблених планових завдань по асортименту, якості та кількості.

Якісні властивості готової продукції являють собою сукупність ознак, які характеризують рівень здатності продукції задовольняти потреби покупців відповідно до їх призначення. Продукція сільського господарства має різнобічне цільове призначення. Відповідно даної характеристики продукція може поділятися на три типи: сировинну, посередню та продукцію кінцевого споживання.

Сировинна сільськогосподарська продукція застосовується для промислового переробітку (частина зерна, соняшник, буряк). Посередня продукція – призначена для чергового використання в процесі виробництва (корми та насіння). Продукція кінцевого споживання – це готова продукція, що завдяки якісним ознакам безпосередньо використовується для споживання (молоко, зернова продукція).

Будь-якому з перелічених видів продукції властиві якісні показники. Під якісними показниками розуміється кількісний вираз однорідних ознак продукції, що влаштовують потреби споживачів відносно їх цільового призначення та способів використання.

Якісні характеристики можна поділити на такі підвиди: 1) біологічні показники; 2) транспортабельні показники; 3) технологічні показники.

Біологічні показники означають придатність продукції до споживання. Їхня залежність ґрунтується на біологічних та фізіологічних особливостей рослин та тварин в процесі догляду та вирощуванні за ними. Основними показниками вважають вміст білків, жиру, вітамінів та інших елементів. Важливо не забувати, що дані біологічні ознаки якості є динамічними та залежать від кліматичних умов та можуть змінюватися від впливу людей.

Транспортабельні показники притаманні для всіх наведених видів сільськогосподарської продукції, так як визначають їх придатність до перевезення та розвантажувальних процесів. В свою чергу, технологічні показники характеризують властивості сільськогосподарської продукції, що є важливими для ефективної її переробки.

Показники надійності вказують на придатність готової продукції до зберігання біологічних і технологічних ознак якості при перевезенні та збереженні.

Оцінка запасів, товарів та готової продукції є одним з найважливіших методів бухгалтерського обліку та дуже поєднана з іншими його складовими елементами. Помилка при оцінці продукції може мати негативний результат та вплив на розмір чистого прибутку як в поточному періоді, так і в подальшому. Спираючись на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» визначено, що пріоритетною вважається оцінка активів господарства, виходячи з затрат на придбання та виробництво.

Способи та порядок визначення оцінки виробничих запасів та готової продукції залежить від напрямків їх надходження.

Придбані за плату запаси при їх первісному визнанні оцінюються та зараховуються на баланс за первісною вартістю. Під первісною вартістю розуміють собівартість, що складається з наступних фактичних витрат:

- грошова сума, яка сплачена згідно з заключного договору з постачальником, за мінусом непрямих податків;
- сума ввізного мита;
- сума непрямих податків з купівлею продукції, що не відшкодовуються господарству;
- транспортні та заготівельні затрати (на заготівлю продукції, оплата за розвантажувальні роботи, страхування ризиків транспортування);
- інші витрати, що пов'язані з купівлею продукцією для запланованих завдань.

Сільськогосподарська продукція, що виготовлена власне підприємством, при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зниженою на передбачувані витрати на місці продажу чи за виробничою собівартістю згідно до стандарту обліку. Первісне визначення продукції відображають в тому періоді, в якому вона була відділена від біологічного активу.

Основними складовими виробничої собівартості готової продукції є:

- прямі матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- розподілені загальновиробничі витрати;
- інші прями витрати.

Собівартість готової продукції не включає затрати, що пов'язані з операційною діяльністю, а саме збутові витрати, адміністративні та інші операційні витрати. Склад та список статей калькулювання виробничої собівартості продукції затверджений у наказі про облікову політику товариства.

Фактична кількість готової продукції встановлюється безпосередньо на місці оприбуткування за не включенням відходів, усушки, угару зеленої маси при сінажу.

А отже, на баланс продукція оприбутковується після процесів очищення та сортування, неочищена та не відсортована продукція фіксується в обліку лише в кількісному виразі.

До первісної вартості готової продукції не відносяться, але включаються до затрат минулого звітного періоду, в якому вони були встановлені такі витрати:

- понаднормові втрати та нестача запасів;
- відсоток за користування позиками;
- витрати на збут;
- інші загальногосподарські витрати, що не пов'язані безпосередньо з купівлею та транспортуванням продукції.

При відпуску продукції у виробництво, при реалізації готової продукції споживачам та іншому їх вибутті, на підприємстві можна обирати методи оцінки запасів:

- метод середньозваженої собівартості;
- метод нормативних витрат;
- метод ціни продажу.

Метод середньозваженої собівартості є одним з найпоширенішим, і його сенс полягає у тому, що при різноманітній ціні на продукцію визначається їх середня ціна, за якою потім списується собівартість. Одночасно з цим, визначають суму кількості одиниць запасів на початок року та їх вартість і одиниць запасів, куплених протягом року, та їхню вартість. Потім, суму добутоків кількості запасів та вартості ділять на кількість продукції, яка в результаті дає середньозважену собівартість одиниці продукції на кінець року.

Метод нормативних витрат застосовують при серійному виробництві. Його поняття полягає у тому, що запаси оцінюються за нормативною собівартістю в балансі, що складається з суми нормативних затрат на одиницю виробу. Спочатку ці витрати прогнозуються господарством, ретельно перевіряються та змінюються для максимального приближення їх до фактичних. Термін перегляду норм витрат не встановлений, так як визначається на погляд підприємства. Розбіжність від встановлених нормативів обліковується на окремих регулюючих рахунках.

Метод оцінки за цінами продажу ґрунтується на застосуванні роздрібної торгівлі середнього відсотка торгової націнки на продукцію. Даний метод використовуються здебільшого господарствами, що мають значну номенклатуру продукції з приблизно однаковим рівнем націнки. Собівартість реалізованої продукції розраховується як різниця між продажною вартістю та сумою торгової націнки. Вартість націнки визначається як добуток роздрібної вартості реалізованої продукції на середній відсоток націнки. Середній відсоток націнки розраховується діленням залишку націнок на початок місяця і націнок за місяць на продажну вартість отриманої у даному місяці продукції та залишок продукції на початок звітного місяця.

Сільськогосподарське підприємство може самостійно обрати один з двох варіантів ведення системи обліку: періодичну або постійну.

Періодична система пояснює надходження та вибуття запасів і продукції, їх залишки під час складання звітності згруповуються на відповідну дату. Постійна ж система обліку означає що облік за рухом і залишками запасів відображається станом на закінчення робочого дня. Така система є більш точною, так як надає оперативні дані, але такий процес трудомісткий. Застосовуючи один метод оцінки при одночасному використанні двох систем обліку, може надати різні суми виданих у виробництво запасів, так як наявна різниця в часі відображення оцінки.

Отже, від правильного ведення бухгалтерського обліку залежить правдивість даних про отриманий господарством прибуток та збереження продукції і запасів. Вибір методу оцінки має бути обґрунтованим та зваженим, з врахуванням системи обліку, адже в майбутньому набуває суттєвий вплив на фінансовий результат, облікову політику та структуру балансу товариства.

Виробництво сільськогосподарської продукції визначається багатоманітними способами та умовами надходження, збереження і використання одержаної готової продукції.

Одним з найвідповідальнішим етапом у діяльності господарства є збирання урожаю. Від того, як правильно організований облік залежить збереження продукції та сума сплачених податків підприємством. Також особливістю є специфіка галузі, яка становить специфічні умови до оформлення первинної документації, та їх різноманітності.

Щодо продукції галузі рослинництва, то дана продукція надходить на господарство в досить швидкі терміни при різних кліматичних та погодних умовах. А отже, вагомим засобом збереження урожаю та продукції рослинництва виступає вчасний та вірно організований бухгалтерський облік. Відповідальними за даний вид роботи працівниками господарства, ведеться облік вирощеного врожаю в процесі його руху від поля до місць їх зберігання. Перед початком збирання врожаю необхідно провести відповідну організаційну роботу, що включає перевірку якості підготовки місця

прийому та збереження отриманої продукції, стану вагового господарства, а також інструктаж працівників току та матеріально відповідальних працівників за збереження готової продукції.

Для відображення господарських операцій з обліку врожаю культур застосовують встановлені єдині форми первинних документів для сільськогосподарських господарств.

Урожай отриманий від зернових культур збирають роздільним чи прямим комбайнуванням. Первинний облік зернової продукції може здійснюватися трьома способами: 1) використання путівок на вивезення продукції з поля; 2) застосування реєстрів на вивезення зерна та іншої продукції з поля; 3) використання талонів та інших реєстрів. Підприємство самостійно обирає найбільш оптимальний спосіб відповідно до умов та специфіки своєї діяльності. ТОВ АФ «Низи» для ведення своєї діяльності обрало перший спосіб оприбуткування зернової продукції, а саме використовують путівки на вивезення зернової продукції з поля.

Перед безпосереднім збиранням врожаю, бухгалтерія товариства надає кожному комбайнеру необхідну кількість бланків путівок, кожна путівка містить назву підприємства. У свою чергу комбайнер, на кожне відправлення продукції від комбайна формує путівку у трьох примірниках, із зазначенням свого прізвища, імені та по батькові, відділ куди буде направлено зерно, вид та сорт продукції, серійний номер автомобіля, особисті дані водія, вказує бункерну масу зерна та залишає свій підпис. Оформлену путівку комбайнер віддає водію, який затверджує підписом отримання зерна на всіх примірниках.

Продукція, яка надійшла на тік або до місця зберігання, зважується вагарем в обов'язковому порядку, при цьому вагар повинен передати другий та третій примірник путівки завідувачу током, який залишає третій примірник для надання звіту, а інший – віддає водію.

В кінці дня складається Відомість руху зерна та іншої продукції, яка разом з усіма первинними документами по надходженню передається до

бухгалтерського відділу товариства. Отримана на тік або зерносховище зернова продукція обліковується завідувачем току у Книзі складського обліку, в якій для кожного виду та сорту культури відведено необхідну кількість сторінок, на яких обліковують отримане, відправлене та видане зерно в кількісному виразі. Підставою для записів у Книзі складського обліку є Відомість руху зернової та іншої продукції.

Отримана на тік зернова продукція, у більшості випадків потребує додаткового сушіння та сортування. Процеси, пов'язані з очищенням оформляють документом Актом на сортування та сушіння продукції галузі рослинництва, що складається єдиними примірником на кожну партію (Додаток В). Акт підписують завідувач току, вагар, бригадир та агроном. Даний документ слугує підставою для оприбуткування очищеного зерна за сортами, та відходів які придатні до використання, та списання відходів і втрат від усихання зернової продукції. Очищене та відсортоване зерно передається з току на хлібоприймальні пункти або до сховищ продукції та оформляються товарно-транспортними накладними у трьох екземплярах: перший та другий екземпляри видають водію, а третій залишають на місці відправлення.

Досить незначна кількість продукції рослинницької галузі використовують у вигляді кормів для худоби. Корми, згодовані худобі внаслідок випасу, в реєстрах обліку не оприбутковують. Кількість згодованих кормів вираховує агрономічна служба, шляхом зважування зеленої маси продукції, та в результаті цього складають Акт на оприбуткування пасовищних кормів.

Скошена зелена маса трав та гички, коренеплодів та інші культури, що призначені на корм худобі повинні бути зважені. Наприкінці дня бригадир тваринницької галузі записує кількість згодованої маси у Відомість витрат кормів у двох примірниках: один екземпляр знаходиться у бригадира рослинницької галузі і є підставою для оприбуткування зеленої маси, інший

екземпляр залишається у бригадира і слугує для списання зеленої маси на витрати тваринництва.

Приготовані грубі та соковиті корми оприбутковує спеціальна комісія та передає на зберігання фуражирам та завідувачу ферм. Кожен вид прийнятих кормів оформляється Актом прийнятих грубих і соковитих кормів. Відпуск кормів з місця їх зберігання супроводжується за Відомістю витрат кормів, що складається бухгалтерією на кожну групу тварин на підставі запланованих раціонів годівлі. Дану відомість ведуть кожного дня із зазначенням кількості витрачених кормів, які наприкінці місяця перераховуються на кормові одиниці.

На підставі відомості складають Журнал обліку затрат кормів. Всі первинні документи про виробничий рух кормів після перевірки та запису до Книги складського обліку та Журналу обліку затрат кормів передають до бухгалтерської служби підприємства.

Першорядним первинним документом з обліку отримання молока великої рогатої худоби є Відомість обліку надою молока, що ведеться завідувачем ферми. У відомості за кожною дояркою щоденно записується кількість корів, кількість надоєного молока протягом всього дня. Завідувач ферми щоденно вираховують відсоток жиру в молоці за кожною групою корів і розподіляє молоко в стандартне та одновідсоткове. Відомість надою молока складають в єдиному екземплярі протягом 15 днів та зберігають на фермі. Кількість отриманого молока та його жирність затверджує доярка власним підписом.

Для щоденного обліку руху молочної продукції протягом місяця на фермі складається Відомість руху молока. Після закінчення звітного періоду один примірник Відомості руху молока разом з Відомістю обліку надою молока, лімітно-забірними картками та супровідними документами з витрачення молока передають до бухгалтерії. Інший примірник відомості є підставою для списання та оприбуткування молока в Книгу складського обліку.

Вагому роль в обліку має вчасне оформлення отримання приплоду тварин. Приплід телят та свиней оприбутковують та оформляють Актом на оприбуткування приплоду тварин, складений у двох примірниках завідувачем фермою та зоотехніком. Перший примірник акта надають в бухгалтерію господарства наступного дня після його заповнення, інший примірник, одночасно із Звітом про рух худоби та птиці на фермі, подають до бухгалтерії в кінці місяця.

Акт на оприбуткування приплоду містить записи індивідуально по кожній голові приплоду телят, а по свиням записують в цілому за статевою ознакою. Вказують також, за якою особою була закріплена кожна тварина, що дала приплід, описують кличку, номер, вагу та кількість приплоду, зазначають особливі ознаки. Переведення тварин із групи в групу оформляється Актом на переведення тварин.

Зазначений порядок встановлений з метою забезпечення контролю за оприбуткуванням приплоду від худоби. Адже якщо протягом місяця буде загибель новонароджених тварин, то в разі відсутності на них актів на приплід, практично не будуть оформлені й акти вибуття, що спричинить помилку та недостовірність економічної інформації.

2.4. Синтетичний і аналітичний облік готової продукції

Для підсумування інформації про рух готової продукції на підприємстві використовують рахунок 26 «Готова продукція». Під готовою продукцією розуміють таку продукцію, яка виготовлена з використанням давальницької сировини та матеріалів та встановлена як завершальна у договорі між замовником та підприємством виробником. Виготовлена готова продукція включається до статті балансу за первісною вартістю.

За дебетом рахунку «Готова продукція» висвітлюють надходження готової продукції від особистого виробництва підприємства. При списанні продукції з рахунку, сума відмінності фактичної виробничої собівартості від

вартості з обліковими цінами вираховується у відсотковому значенні, що обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок періоду та відхилень по продукції, що була здана протягом звітного періоду, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума розбіжностей фактичної собівартості продукції від її вартості за обліковими цінами, що співвідноситься до реалізованої продукції, відображають по кредиту рахунку 26 «Готова продукція» та дебетом відповідних рахунків.

У кінці місяця за аналітичними даними обліку витрат, що були понесені на виробництво розраховується фактична собівартість готової продукції.

Досліджуване підприємство на даному рахунку також обліковують продукцію, отриману від власних підрозділів господарства, що призначена для продажу суспільству та для іншого використання невиробничого характеру; продукцію, призначену для споживання в тваринницькій галузі та для виготовлення кормів; продукцію для годівлі тварин та супутню продукцію і відходи, отримані при доведенні товарної продукції та насіння до належного стану; насіння та посадковий матеріали.

Досить рідко, даний рахунок використовується для обліку продукції, що придбана для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, які куповані для комплектування, не враховуються до собівартості готової продукції, яка виготовляється на даному господарстві, а належить окремо до відшкодування покупцями.

Для узагальнення інформації про собівартість готової продукції застосовують рахунок бухгалтерського обліку 90 «Собівартість реалізації». В наслідок порівняння оборотів по дебету та кредиту рахунку формується фінансовий результат господарства від основної діяльності. По дебету рахунку відбивається фактична собівартість продукції, що реалізована в кінці року. Так як цей рахунок закривається після закриття рахунків витрат, то на момент співставлення сальдо по дебету рахунку формується собівартість з урахуванням накладних та основних витрат.

Фінансові результати господарства щодо реалізованої продукції та в цілому обліковуються на рахунку 79 «Фінансові результати» та рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок фінансових результатів є номінальним та немає сальдо на кінець року, то рахунок нерозподілених прибутків є пасивним та відображає сальдо в балансі підприємства.

Розрахований фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переміщують у склад рахунку 44 «Нерозподілені прибутки», одночасно дебетуючи рахунок фінансових результатів та кредитують рахунок нерозподілених прибутків-збитків.

Облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків поточного та минулого періоду, а також використаного в поточному періоді прибутку ведуть на рахунку 44. По кредиту даного рахунку відбувається отримання та збільшення прибутку від видів діяльності товариства, по дебету відображають отримані збитки та використання прибутку. Облік на рахунку здійснюють за субрахунками наростаючим підсумком від початку звітного року, до його розподілу та списання на кінець року. Такими є вимоги до складання податкової та фінансової звітності.

Аналітичний облік приймання та вибуття готової продукції здійснюється на підставі видаткових та прибуткових документів, а також робиться за видами готової продукції, що може відображатися за обліковими цінами з підкресленням в регіонах відхилень фактичної собівартості продукції від їх вартості за обліковими цінами.

Для правильної організації обліку та управління готовою продукцією інформаційні дані повинні формуватися щодо стану запасів готової продукції у місцях її зберігання, вчасності та вірності її оприбуткування, збереження, своєчасності розвантаження, а також щодо здійснення обов'язків за доставкою продукції замовникам, тобто керівник господарства повинен мати всю необхідну інформацію про готову продукцію підприємства, її наявність, місце та умови збереження, відповідальні працівники.

Готова продукція зберігається в спеціально відведених та пристосованих для збереження приміщеннях, оснащених ваговимірjuвальними приладами, які забезпечують точний підрахунок кількості прийнятої та відпущеної продукції.

Відповідальність за прийняття, збереження та відпуск готової продукції покладено на матеріально уповноважених осіб. Для забезпечення її швидкого прийняття та видачі, та для проведення інвентаризаційних перевірок продукцію розміщують у коморах, на піддонах з обов'язковим зазначенням матеріальних етикеток, на яких вказують найменування продукції, марку, одиницю виміру, гатунок, номенклатурний номер, норму запасу та ціну.

Складський облік готової продукції вважають по предметним обліком за разовими та накопичувальними видатковими документами. Складський облік здійснюють двома варіантами:

- кількісно-підсумковий варіант – паралельне ведення регістрів кількісно-сумової та кількісно-сорткової форм в бухгалтерії і на складі;
- оперативно-бухгалтерський варіант – бухгалтерія оформляє картки та книги складського обліку та передає їх в журнал реєстрації завскладом під розписку.

В системі «1С: Підприємство 8.2» документально можна відтворити наступні складські операції, пов'язані з готовою продукцією:

- оприбуткування продукції, яка надійшла на склад в результаті відшкодування за претензіями, безоплатного надходження або внеску готової продукції до статутного капіталу;
- оприбуткування лишків під час інвентаризації;
- інвентаризація місць збереження готової продукції;
- списання нестач або простроченої готової продукції;
- переміщення готової продукції у склади для власного використання продукції на господарські потреби, в тому числі на виробничу діяльність;
- коригування облікових даних при пересортуванні;

– формування новостворених об'єктів складського обліку з готової продукції, яка перебуває на складі.

Синтетичний та аналітичний облік готової продукції ведеться в програмі «1С: Бухгалтерія 8.2». На основі первинних документів по надходженню, переміщенню та вибуттю продукції бухгалтер заносить дані у документи конфігурації, які є аналогами первинних документів. Після проведення документів програма автоматично розносить дані на рахунки бухгалтерського обліку. Для того, щоб сформувати стандартні звіти, необхідно в програмі «1С: Бухгалтерія» перейти на закладку «Склад» і в колонці «Звіти» вибрати необхідний звіт. Сформувавши оборотно-сальдову відомість бухгалтер може побачити в розрізі груп виробничих запасів сальдо на початок періоду, обороти за період та кінцеве сальдо (Додаток Д). Оборотно-сальдова відомість є регістром синтетичного обліку. Для отримання детальних даних по рахунку необхідно сформувати аналіз рахунку (Додаток Е) та картку рахунку.

Готова продукція обліковується у господарстві за місцями її збереження та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних або умовно-натуральних. Безпосередньо на складі в облікових регістрах готова продукція розраховується в числовому виразі.

Створення в системі номенклатури готової продукції та її чисельності відбувається через Картку обліку готової продукції, в яку бухгалтер для початку заносить залишки кожного номенклатурного номера на дату занесення, а після цього через автоматичне формування відповідних електронних первинних документів у картці наводиться надходження продукції в місця зберігання чи відвантаження її з вирахуванням залишків по кожному номенклатурному номеру.

Розвантаження готової продукції з місця збереження проводиться із формуванням та випискою рахунку-накладної на відпуск готової продукції, яка спільно з відповідною нормативною інформацією є базою для оформлення та роздрукування платіжної вимоги-доручення. Відбувається

автоматичне занесення рахунків-накладних до Книги реєстрації рахунків-накладних, в якій зазначається коли здійснено відвантаження та отримано оплату за продукцію підприємства.

«Ведення інформаційної бази» є функцією, яка передбачає створення копій інформації для збереження в архіві, відновлення та перезапису в інші модулі бухгалтерського обліку. Функція «вихідна інформація» призначає формування відомості руху продукції на складах в розрізі номенклатури, відомості аналітичного обліку та відомості аналізу розвантаження готової продукції її відпуску та реалізації, відомості визначення результатів від реалізації, а також моделі рентабельності готової продукції.

Таким чином, нами було досліджено як на підприємстві налагоджена організація первинного обліку готової продукції. Визначили якими первинними документами оформлюються ті чи інші господарські операції при русі готової продукції, а також проаналізували, яким чином відбувається рух продукції від початкового етапу до завершальної стадії виробництва. Також було розглянуто організацію обліку готової продукції в господарстві, а саме, як здійснюється синтетичний та аналітичний облік готової продукції у господарстві.

2.5. Розробка облікової політики з питання обліку готової продукції

Ефективність організаційних та управлінських рішень, насамперед залежать від правильно розробленого інформативного підґрунтя та повноти, об'єктивності та правдивості представлених облікових і аналітичних даних, що залежать від детального та ретельного ступеня дослідження облікової політики господарства.

Присутність на законодавчому рівні диференційованих варіантів провадження бухгалтерського обліку готової продукції веде до того, що облікова політика є одним із фундаментальних інструментів регламентування обліково-аналітичного забезпечення управлінської системи.

Водночас з тим, у господарській діяльності суб'єкту господарювання проглядаються негативні аспекти в частині формального характеру в процесі створення облікової політики, неправильне врахування впливу галузевих властивостей на облікове висвітлення продукції, застосування стандартизованих визначень та приділення необхідної уваги питанням створення положення про облікову політику на підприємстві.

Результативна та доцільна організація бухгалтерського обліку господарства повинна розпочинатися з розроблення його облікової політики, що передбачає обґрунтований вибір комплексу прийомів та процедур організації та ведення обліку з переліку загальноприйнятих державою.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» поняття облікової політики означає сукупність принципів, процедур та методів, які використовуються для складання та подання фінансової звітності до відповідних органів. Також облікова політика визначає необхідні прийоми ведення обліку на підприємстві, з рахуванням конкретних умов ведення його господарської діяльності.

Отже, облікову політику господарства необхідно аналізувати з одного напрямку, як сукупність методології регулювання бухгалтерського обліку в Україні в особі уповноважених органів влади, а з іншого напрямку сприймати як сукупність визначених способів організації та форм обліку, затверджених господарством на основі загальноприйнятих правил та властивостей господарської діяльності.

На рівні держави облікова політика повинна брати до уваги наступні елементи внутрішнього та зовнішнього середовища: ступінь розвитку ринкової економіки та рівень демократизації суспільства, розповсюдження процесу інтеграції економіки у світовий простір, а також правила міжнародних інституцій щодо стандартизації обліку. Для досягнення цієї цілі країна розробляє та затверджує законодавчі та нормативні документи, які регулюють питання статистичного та бухгалтерського обліку і звітності.

Облікова політика господарства визначається та затверджується самостійно керівником та головним бухгалтером організації відповідним Наказом про облікову політику або розпорядженням з обов'язковим роз'ясненням методичних принципів побудови обліку, техніки складання та ведення фінансової звітності, організації роботи бухгалтерії підприємства. Українське законодавство надає великі права для формування облікової політики.

Облікова політика є вагомим правовим документом роботи бухгалтерської служби. В ній необхідно відобразити організацію обліку та всі положення які мають неоднозначне роз'яснення в офіційних документах. Виникнення політики базується на тому, що законодавством передбачено застосування альтернативних варіантів обліку, а роль бухгалтера в товаристві переростає від реєстратора господарських операцій до учасника їх проведення.

Облікова політика може бути змінена за наступних умов:

- зміна умов та розділів статуту господарства;
- зміна правил органів, що затверджує стандарти обліку;
- новостворені положення облікової політики забезпечують достовірне відображення операцій у фінансовій звітності.

Інформація, яка стосується подій чи операцій, що відрізняються за будовою або змістом від попередніх операцій, та події що не мали місце раніше не є підставою для зміни облікової політики.

Формування облікової політики повинно проводитись у взаємодії з основними принципами бухгалтерського обліку та звітності. Від складових частин облікової політики господарства залежить правдиве відображення господарських операцій та інформаційні дані у фінансовій звітності.

Облікова політика має зважати на такі основні елементи товариства:

- організаційно-правова структура та форма власності господарства;
- параметри господарства за обсягами діяльності, асортименту продукції, чисельності працівників;

- вид економічної діяльності;
- відносини з податковими органами, присутність пільг та умови їх отримання;
- матеріально-технічна база облікової та аналітичної роботи, рівень кваліфікованих працівників підприємства;
- умови забезпеченості ресурсами та умови збереження та реалізації готової продукції;
- способи мотивації та стимулювання роботи і відповідальності.

Розробляючи облікову політику підприємства, обирають зазвичай один із запропонованих варіантів обліку, що передбачений нормативним законодавством. У разі, коли чинним положенням не регламентується порядок ведення обліку відповідно певного об'єкту, то товариство індивідуально обирає його, опираючись на принципи діяльності та дотримуючись встановлених положень бухгалтерського обліку.

З теоретичної точки зору облікову політику можна досліджувати в чотирьох основних аспектах, а саме в методологічному, технологічному, теоретичному та організаційному. Методологічний аспект облікової політики характеризується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України. Технологічна основа затверджена Планом рахунків та Інструкцією його використання. Теоретичний аспект облікової політики розробляється бухгалтерами, які досліджують її розроблення для методологічного та організаційного забезпечення.

Головним завданнями облікової політики ТОВ АФ «Низи» щодо здійснення його господарської діяльності є:

- встановлення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та його філіалах та підписання з ними договорів про повну матеріальну відповідальність (Додаток Ж);
- затвердження складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та графіку проведення інвентаризацій (Додаток З);

- розробка та затвердження робочого плану рахунків господарства;
- організація первинного обліку руху продукції на підприємстві;
- розробка графіку документообігу;
- визначення методики бухгалтерського обліку за елементами основних частин облікової політики.

У частині облікової політики щодо готової продукції необхідно розглядати обов'язкові складові, які характеризують та розкривають її зміст. На даний час не розроблено єдиного підходу до систематизації складових частин облікової політики.

Серед основних складових облікової політики операцій з готовою продукцією можна виділити наступні елементи:

- визначення та затвердження первинної оцінки готової продукції;
- встановлення облікової одиниці обліку продукції;
- визначення методу оцінки готової продукції та розрахунок торговельної націнки;
- порядок здійснення інвентаризації готової продукції;
- інші питання для організації обліку готової продукції на підприємстві.

Окрім зазначених основних аспектів облікової політики можна виділити і організаційну частину, яка включає організацію обліку в частині відображення операцій з готовою продукцією та передбачає встановлення технічних засобів, що забезпечать правильне ведення бухгалтерського обліку.

Елементами організаційного аспекту облікової політики щодо готової продукції виступають наступні:

- відповідальні особи за ведення обліку в розрізі операцій з готовою продукцією, визначення їх прав та обов'язків в посадових інструкціях;
- перелік матеріально відповідальних осіб за збереження, надходження та вибуття готової продукції з підприємства;
- формування плану рахунку в частині операцій з готовою продукцією;

- формування складу інвентаризаційної комісії;
- затвердження графіку документообігу з операцій готової продукції (Додаток К).

Застосування представлених елементів облікової політики при формуванні самої облікової політики підприємства дає можливість головному бухгалтеру впроваджувати різносторонню та всеохоплюючу інформацію про операції з руху готової продукції в розрізі інформаційних запитів управлінської системи.

Кожна організаційна будова товариства характеризується відповідною структурою управління, що визначається системою взаємно підлеглості та характером взаємовідносин між працівниками різних рівнів управління та господарювання. Проте, підприємство має свою певну структуру, що характерна тільки даному господарству але з урахуванням основних загальних характеристик.

Проводить господарську діяльність керівник підприємства, якому підпорядковуються усі без винятку працівники товариства. У безпосередньому розташуванні керівника перебуває його штатний персонал, а саме секретар, референт та фахівець з правознавства. Керівнику також підпорядковуються певні функціональні служби, такі як служба архіву, комунікаційна та інформаційна служба, служба внутрішнього контролю на підприємстві.

Структурна організація підприємства представлена наступними відділами: бухгалтерія господарства, економічний відділ, підрозділ рослинницької та тваринницької галузі.

Структурна складова бухгалтерії складається з таких облікових груп: група обліку розрахункових та касових операцій, група обліку матеріальних затрат, ОЗ, виробничих запасів та аналітична група зведеного обліку.

Облікова група розрахункових та касових операцій функціонує для ведення обліку по оплаті праці та її розподілення, безпосереднього здійснення розрахункових процесів з покупцями та замовниками продукції, а

також операцій по касі господарства. На дану облікову групу покладене завдання ведення синтетичного та аналітичного обліку дебіторської і кредиторської заборгованості, та розрахунку резервів боргів, по яких є невпевненість у поверненні.

Група обліку матеріальних затрат відповідає за оброблення інформації по витратах товариства у відповідності до економічних елементів та статей калькуляції собівартості продукції. Також виконується аналіз собівартості продукції та співставлення відхилень від зазначених норм.

Облікова група з основних засобів здійснює облік ОЗ та нематеріальних активів. Основними завданнями даної групи є ведення обліку власних та отриманих об'єктів ОЗ та орендних майнових комплексів, що відносяться до складу основних засобів; облік нематеріальних активів; нагляд за станом незавершеного будівництва; нарахування амортизації на об'єкти ОЗ та аналіз ефективного застосування основних фондів агрофірми.

Група обліку виробничих запасів здійснює синтетичний і аналітичний облік запасів матеріалів основного та допоміжного виробництва, сировини, паливо-мастильних матеріалів, комплектуючих виробів, запасних частин, напівфабрикатів, матеріалів будівництва та інших матеріалів, які призначені для споживання в ході нормального операційного циклу. Також, обов'язками даної групи є ведення обліку готової продукції у місцях її зберігання та контроль за її виданням.

Зведена облікова група реалізовує зведення всієї облікової інформації по господарській діяльності, на підставі даних інших облікових підрозділів, формує фінансові результати та складає повний комплект звітності на підприємстві. Обов'язками групи також є аналіз ефективності діяльності господарства та контроль дотримання виробничих нормативів та завдань.

Досить вагоме місце в складі облікової політики підприємства має формування документообігу та графіку документообігу. Основним завданням документообігу є прискорення руху документів для ефективнішого процесу організації обліку та надання користувачам вчасно інформації для прийняття

зважених управлінських рішень. Документообіг встановлюється головним бухгалтером та є обов'язковим для всього персоналу. Порядок документообігу ґрунтується на характері та особливостях господарських операцій та їх оформлення, а також від структури господарства та бухгалтерської служби.

Графік документообігу повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів та виконавців, через які проходять всі первинні документи, встановити мінімальний термін його збереження в підрозділах, та сприяти покращенню облікової політики, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, нарощення рівня його автоматизації.

Даний графік зазвичай створюється у вигляді схеми чи просто переліку робіт зі створення, перевірки чи роботи з документами, який чиниться кожним виробничим підрозділом господарства, та всіма працівниками із встановленням їх взаємозв'язку та терміну виконання робіт (Додаток Л).

В процесі розробки облікової політики, головний бухгалтер сільськогосподарського підприємства повинен брати до уваги всі варіанти та переваги забезпечення управлінського обліку та аналізу показників господарської діяльності підприємства з метою подання внутрішнім і зовнішнім користувачам неупередженої інформації щодо діяльності товариства.

Відповідальність за стан та правильність ведення бухгалтерського обліку, документальне здійснення всіх господарських операцій на підприємстві покладена на головного бухгалтера господарства, призначеного безпосередньо директором.

До основних обов'язків головного бухгалтера ТОВ АФ «Низи», відповідно до чинного законодавства відносять:

- забезпечення дотримання господарством затверджених єдиних методологічних правил та принципів здійснення бухгалтерського обліку, формування та подання у зазначені терміни фінансової та податкової звітності;

- оформлення належних матеріалів, при виявленні фактів нестачі чи розкрадання, відшкодуванням витрат за крадіжку чи навмисного псування активів та майна господарства;
- постійний контроль за оперативним відображенням господарських операцій на рахунках обліку.

Права, обов'язки та відповідальність посадових працівників підприємства закріплюються кваліфікаційними посадовими інструкціями.

Посадова інструкція працівника розроблена та затверджена керівником товариства та головним бухгалтером на основі типових характеристик спеціальності працівників. Так як окремі типові характеристики містять тільки завдання та обов'язки, керівник може доповнити інструкції завданнями, що належать до складу статутів, регламентів, пам'яток та інших нормативних документів, затверджених керівництвом за домовленістю з профспілковими чи іншими уповноваженими на це трудовими органами.

Вміло розроблена та сформована облікова політика дозволяє врегульовувати організацію фінансового та управлінського обліку в ТОВ АФ «Низи», надання достовірної звітності про фінансовий стан та результати діяльності господарства за звітний період. Наказ про облікову політику є довгостроковим документом для відображення господарських операцій.

За результатами проведеної роботи встановлено доцільність та необхідність формування облікової політики підприємства щодо операцій по готовій продукції. Беручи до уваги спектр варіантів законодавства обґрунтовані основні складові елементи облікової політики операцій з руху готової продукції, застосування яких забезпечить достовірне визначення фінансових результатів господарської діяльності та дозволить отримати необхідну інформацію для відображення в обліку та фінансовій звітності. Перспективами майбутніх досліджень є критичний аналіз наявних методичних підходів до облікового відображення готової продукції.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методика проведення аудиторської перевірки

Багаторічний досвід становлення аудиту характеризує нас те, що проведення аудиторської перевірки являється нормою, без якої сучасний бізнес не здатен працювати в повному обсязі. Головне призначення аудиторських перевірок полягає у незалежній перевірці фінансової, податкової звітності та всієї інформації, що має відношення до фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, для формування обґрунтованих висновків щодо фінансового стану, правильності і достовірності відображення даних в обліку і звітності у відповідності до чинного законодавства та встановлених нормативів.

Основна діяльність досліджуваного господарства направлена на отримання максимально високого прибутку, для задоволення споживчих потреб суспільства, а отже і на зростання обсягів готової продукції. Реалізація виготовленої готової продукції — завершальна мета діяльності господарюючого суб'єкта, фінішний етап на якому формуються результати діяльності підприємства та ефективність його виробництва.

Актуальність аудиту виготовленої продукції полягає в тому, що для сільськогосподарського підприємства дана продукція є результатом сезонної діяльності, і у випадку вдалої повної реалізації, підприємство отримує дохід від реалізації, одна частина якого наповнить бюджет, інша частина являє собою стартовим капіталом для продовження виробничої діяльності, покриття виробничих затрат.

Аудит та аудиторська перевірка виступають як форми інтелектуальної діяльності та мають певні риси організації та методики їх здійснення. Асоціації аудиторів та бухгалтерів об'єднали загальний досвід методики

обліку і аудиту у різних країнах з різними формами власності та господарювання у єдині міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено, що аудиторська перевірка повинна здійснюватися на підставі двохстороннього договору між аудитором чи аудиторською фірмою та підприємством-замовником (Додаток М).

Незалежність на даному етапі перевірки виявляється у виборі замовника. Проте в міжнародних стандартах обов'язково вказується на необхідність оцінки всіх аспектів незалежності під час укладання такого договору, тому що аудиторська компанія несе відповідальність за порушення вимог до незалежності та результати аудиту будуть визнані недійсними.

Поділ відповідальності за оцінку звітності між аудитором та підприємством-замовником базується на Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні та статті 18 Закону України «Про аудиторську діяльність». Даний закон також виділяє право аудитора на залучення до участі у аудиторських перевірках спеціалістів різного економічного та правового профілю на договірних засадах. Так чи інакше, але питання відповідальності інших аудиторів та фахівців залишилось нерозв'язаним на рівні законодавства та правових нормативів. В аудиторському висновку, на даний аспект обов'язково звертається увага [69].

Взаємозв'язок підприємства, що замовляє перевірку з аудиторською компанією має розпочинатися з відправлення аудиторській фірмі листа-пропозиції, із зазначенням мети аудиторської перевірки та переліком послуг, які бажає отримати підприємство-замовник. Перед укладенням угоди на проведення аудиту рекомендовано зібрати максимально точну та в повному обсязі необхідну інформацію, щодо замовника та дані про фінансово-економічну діяльність підприємства. Процедура можна спростити, якщо підготувати інформаційну анкету з питаннями, що цікавить аудиторську фірму [3].

Після прийняття рішення про укладання угоди аудиторська компанія повинна відправити на адресу замовника лист-зобов'язання аудиторської організації про надання згоди на проведення аудиторської перевірки. Обов'язковим додатком до угоди на проведення аудиту слугує список супутніх послуг, що можуть бути надані аудитором.

Аудитор, що буде здійснювати перевірку має ретельно планувати свою діяльність за трьома основними аспектами: 1) надасть аудитору перспективу отримати необхідну кількість даних про стан справ замовника; 2) допоможе зменшити витрати на проведення перевірки; 3) надасть можливість зменшити або ж уникнути суперечностей із замовником.

Аудиторська перевірка може проводитись незалежними особами – аудиторами, аудиторськими компаніями, що уповноважені суб'єктами господарювання на його здійснення. Аудитором може виступати фізична особа, за наявності відповідного сертифікату, що визначає її кваліфікаційну придатність на проведення аудиторської діяльності в межах території України [61].

Перед процесом аудиту необхідно визначитися з основною метою та завданнями планування аудиторської діяльності. Основними завданнями планування аудиту є наступні:

- розмежування етапів та встановлення терміну роботи із підприємством замовником;
- розрахунок суми витрат на проведення роботи;
- раціональне розмежування робочого часу аудитора;
- залучення групи спеціалістів для цілісної роботи з замовником;
- зазначення розділів проведення процедури, визначення найбільш значущих для висловлення кінцевої думки;
- створення необхідних умов для контролю за процесом аудиту;
- налагодження співпраці з бухгалтерією, щодо питань фінансового планування.

Процес планування аудиторської перевірки можна розділити на декілька основних послідовних етапів, а саме:

- попереднє планування;
- накопичення загальної інформації;
- накопичення інформації про права та обов'язки підприємства-замовника;
- визначення оцінки аудиторського ризику;
- проведення внутрішньогосподарського контролю замовника та надання оцінки ризику контролю;
- проектування загального плану аудиторської перевірки та розробка програми аудиту.

Для проведення аудиторської перевірки, що стосується готової продукції, аудитор повинен підготувати Загальний план аудиту (Додаток Н). Початковим пунктом загального плану аудиту готової продукції виступає повне вивчення та дослідження діяльності господарства. Фахівець вивчає організаційні та технологічні властивості виробництва, ознайомлюється з основними видами продукції що виготовляється та матеріальними ресурсами, що забезпечують її виготовлення.

До організаційних властивостей виробництва відносяться етапи проходження технологічного процесу від надходження матеріалів і сировини з місць їх зберігання до безпосереднього оприбуткування готових виробів на склад продукції, після проходження етапу технологічного контролю.

Наступним етапом плану перевірки повинна бути документальна перевірка установчих та розпорядчих документів, а також документації про державну реєстрацію товариства з обмеженою відповідальністю.

Необхідно приділити увагу перевірці дотримання на агрофірмі положень затвердженої облікової політики. З'ясувати, чи відбувалися на підприємстві зміни в обліковій політиці, перевірити достовірність дотримання положень та вимог, затверджених наказом про облікову політику, - один з наступних етапів загального аудиторського плану [104].

Одним з ключових етапів проведення аудиту готової продукції виступає етап перевірки стану надходження та збереження готових виробів, а отже, їх фактична наявність на складі на момент здійснення перевірки. Первинними джерелами перевірки є матеріали проведення інвентаризацій. В результаті достовірності звітності за операціями з готовою продукцією, аудитор робить аналіз та порівняння даних обліку з фактичними даними, з метою накопичення інформації для висновку. Також проводиться розрахунок собівартості продукції, та перевірку правильності її визначення [38].

Завершальним пунктом загального плану аудиторської перевірки є висловлення незалежної думки і розробка пропозицій, стосовно правильності усунення недоліків та виправлень порушень, отриманих безпосередньо під час проведення перевірки.

Невід'ємною частиною плану аудиторської перевірки є положення по плануванню керування і контролю якості здійснюваного аудиту. В плані необхідно передбачити наступні аспекти:

- ретельне формування аудиторської групи, визначення чисельності та кваліфікації фахівців, що будуть залучені до аудиторської перевірки;
- направлення аудиторів на конкретні ділянки перевірки у відповідності до їх професійних навиків та посадових рівнів;
- проведення інструктажу аудиторській групі про їхні права та обов'язки, ознайомлення їх з фінансово-господарською діяльністю господарства, та із завданнями загального плану аудиторської перевірки;
- постійний контроль за виконанням плану, якістю роботи залучених працівників, правильності роботи з робочими документами та обґрунтованим оформленням одержаних висновків;
- письмове оформлення особистої думки члена аудиторської групи при виявленні розбіжностей в обґрунтуванні певного факту між головним аудитором та іншим фахівцем.

Аудиторська фірма перед безпосереднім здійсненням перевірки певного об'єкта, повинна визначити в загальному плані аудиту місце

внутрішнього аудиту підприємства, та врахувати необхідність залучення фахівців-експертів у процес здійснення перевірки.

Аудитор, дотримуючись вимог, перед початком складання плану аудиторської перевірки, безперечно повинен мати власну думку про структуру внутрішнього контролю товариства. Достатня уява про структуру контролю дозволить спеціалісту передбачити можливі відхилення, ступінь ризику, а також вчасно розробити методiku проведення аудиту для усунення таких відхилень. Аудитор отримує інформацію про замовника, визначаючи особливості методів і процедур стосовно кожного елементу структури контролю, і з'ясовуючи, застосовують їх на підприємстві та чи працюють вони в процесі здійснення господарської діяльності [58].

Власна думка про структуру здійснення внутрішнього контролю, необхідного при розробці плану здійснення аудиторської перевірки, тобто для встановлення і прийняття рекомендованих дій при можливому відхиленні матеріалів, формується на основі вже накопиченого раніше досвіду використання матеріалів та результатів позаминулорічних аудиторських перевірок, на основі використання анкет працівників підприємства-замовника, нагляд за дотриманням і виконанням своїх обов'язків і аналізу розроблених аудитором планом процедур та заходів, та залучення допоміжної документації. Для отримання інформації про раціональне застосування процедур і заходів фахівець аналізує бухгалтерські дані, звітність та іншу документацію.

Дослідження оцінки внутрішньої системи аудиту це важливий етап планування аудиторської перевірки, адже основною метою є створення основи для аудиту, а саме розподіл часу проведення, визначення виду та розрахунок об'єму процедур. А тому, правильність і якість здійснення перевірки, буде залежить від того, наскільки грамотно та достовірно аудитор-спеціаліст проведе дослідження системи внутрішнього аудиту підприємства. Провести внутрішньогосподарський аудит можна за допомогою Анкети вивчення внутрішнього контролю підприємства (Додаток П).

Внутрішньогосподарська система аудиту буде вважатися ефективною, в тому випадку, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, і дає змогу вчасно її виявити та усунути. Оцінюючи ефективність роботи внутрішньогосподарської системи аудиту, аудиторська фірма повинна зібрати необхідну кількість аудиторських доказів. Якщо ж аудиторська фірма приймає рішення покластися на систему внутрішнього аудиту і систему бухгалтерського обліку для отримання достатнього ступеню впевненості в достовірності бухгалтерської звітності, вона повинна відповідним шляхом скорегувати увесь об'єм аудиторської перевірки [57].

Програма проведення аудиторської перевірки є складовою загального плану аудиту, демонструє деталізований перелік та пояснює зміст аудиторських процедур, що необхідні для практичного застосування плану перевірки. Програма аудиту характеризує себе, як докладна поетапна інструкція для самого аудитора, залучених спеціалістів та власне керівника аудиторської фірми, і є засобом контролю за якістю здійснення аудиту.

Аудитор повинен документально оформити програму аудиту (Додаток Р), нумерувати кожен здійснену аудиторську процедуру (проставляючи номер або код). Це необхідно для того, аби в процесі перевірки мати можливість робити посилання на ті чи інші процедури у робочих документах аудитора.

Засоби контролю у вигляді програми тестів, уособлюють сукупність дій, які призначені для збору інформаційних даних про функціонування системи внутрішньогосподарського обліку і контролю на підприємстві. Головним призначенням програми тестування є виявлення істотних недоліків суб'єкта господарювання, розбіжностей у веденні господарської діяльності.

Програма проведення аудиторських процедур містить у собі послідовний перелік дій спеціаліста для конкретних деталізованих перевірок. Аудиторські процедури розкривають детальну перевірку правильності та достовірності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо по

бухгалтерських рахунках. Для планування аудиторських процедур, аудитор повинен визначити, яким розділам бухгалтерського обліку необхідно приділити увагу для перевірки, та розробити по кожному розділу обліку необхідну програму перевірки.

За умов зміни методики проведення перевірки та в залежності від отриманих результатів аудиторських процедур, програма аудиту може переглядатися, змінюватися та бути доповнена. Всі причини зміни та їх результати необхідно задокументувати.

Після завершення процесу планування загальний план аудиту і програма проведення аудиту повинні бути належним чином оформлені документально і завізовані у встановленому порядку.

Здійснення аудиторської перевірки завжди супроводжується відповідним ризиком. Аудитор повинен чітко засвоїти, в чому саме полягає аудиторський ризик, з'ясувати його суть, особливості, складові частини, його гранично допустимий рівень. Від визначення ступеню ризику буде залежит рішення в погодженні аудитора на здійснення перевірки фінансової звітності або відмову від її проведення, розробка плану перевірки, період та термін перевірки, вибір методів, напрямків та прийомів проведення аудиту, для того, щоб провести оцінку аудиторського ризику для виконання своїх безпосередніх професійних обов'язків з мінімальним ступенем допущення порушень, помилок в ході перевірки, забезпечення якомога ефективнішої аудиторської перевірки [89].

Під аудиторським ризиком розуміють ризик хибного неправильного надання висновку після завершення виконання усіх аудиторських процедур перевірки. Аудиторський ризик включає: 1) власний ризик; 2) ризик контролю; 3) ризик виявлення.

Всі можливі ризики, які пов'язані з функціонуванням господарства, а саме сукупність помилок та неточностей, що можуть бути виявлені в результаті роботи діяльності господарства являють собою власний ризик.

Ризик виявлення даних помилок можуть бути підкріплені дією різних внутрішніх та зовнішніх факторів, які прямо не пов'язані з підприємством-замовником (відсутність робочих місць, конкурентна боротьба, інформаційні потоки), та інших зазначених обставин:

- ринок реалізації та збуту продукції;
- особливості організації та управлінська структура товариства;
- політика здійснення господарської діяльності;
- кадрова та штатна політика;
- кваліфікація та професіоналізм персоналу, дотримання виконання обов'язків.

Власний ризик аналізується аудитором на початковому етапі планування аудиторської перевірки, в момент, коли відбувається знайомство з господарською діяльністю підприємства, умовами здійснення господарювання, структурою і організацією управління та іншими організаційними питаннями.

Ризик контролю являє собою факт того, що неправдива інформація, що може виникнути і бути суттєвою окремо або разом з іншою неправдивою інформацією, не буде вчасно виявлена та попереджена системою внутрішньогосподарського контролю, з'являється ризик, що такі помилки не можна буде попередити вчасно та вони все ж таки будуть мати місце допущеними, або не будуть виявлені після виникнення. Фахівець за короткий термін не зможе виправити ситуацію що склалась, але йому необхідно оцінити ситуацію, для правильного планування аудиту. Тому, при визначенні ступеню ризику контролю, аудитори здійснюють аналіз оцінки надійності, дієвості та ефективності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-замовника [2].

Суть ризику системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що можуть бути допущені помилки в результаті документування господарських операцій, кореспонденцій, неправильного відображення їх в аналітичних

регістрах бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності (зміна законодавства, інструкцій, положень).

Ризик виявлення являє долю похибки в проведенні аудиту, яку аудитор або інший спеціаліст може дозволити при діючій на підприємстві-замовника системі обліку і внутрішньогосподарського контролю при дотриманні умов якості здійснення робіт і відповідності їх встановленим нормативам аудитором. Тобто, ризик виявлення характеризує, що помилки які є суттєвими можуть не бути виявленими в ході здійснення аудиторської перевірки.

Ризик виявлення є підсумковим результатом проведення аудиторської перевірки, тому аудитор несе за його результати відповідальність, тобто даний ризик визначає ступінь якості рівня його діяльності. Отже, аудитор повинен зробити все можливе, щоб мінімізувати даний ризик, для цього треба провести велику кількість аудиторських процедур, обрати правильний спосіб отримання аудиторських свідчень.

Таким чином, аудитору необхідно підтвердити визначення аудиторського ризику документальним записом. Дуже часто власний ризик та ризик контролю оцінюється як єдине ціле. Для цього аудитор повинен проаналізувати всі можливі типові помилки і порушення, що можуть бути виявлені, встановити наявні та відсутні процедури контролю за веденням бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, провести оцінку впливу недоліків щодо управління підприємством-замовником та ризику виявлення, а також об'єми та період аудиторської перевірки [57].

Висновки аудитора, що здійснював перевірку по всіх розділах аудиторської програми, документально підтверджені в робочих документах і слугують фактичним матеріалом для написання аудиторського звіту, який надається у письмовому вигляді керівнику підприємства, та аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора), також є основою для висловлення об'єктивної оцінки аудитора про бухгалтерську діяльність та звітність господарюючого суб'єкта.

3.2. Аудит готової продукції

Серед першорядних завдань всіх галузей господарства України в період реформування економіки є нарощення обсягів виробництва та оволодіння ринку виготовленою продукцією та товарами з платоспроможним попитом. Виходячи з цього, головним завданням контролю в сучасних умовах виступає активний вплив на виробничі процеси, для забезпечення споживачів доброякісними та сертифікованими готовими продуктами, послугами та товарами.

Основною метою проведення аудиторської перевірки готової продукції є перевірка відповідності, достовірності та правильності висвітлення господарських операцій, щодо руху готової продукції, а також законність відображення в бухгалтерському обліку та звітності доходу від реалізації виготовленої продукції, доходів та затрат господарської діяльності та отримані фінансові результати.

Найголовнішими цілями та завданнями аудиту виготовленої продукції можна виділити наступні:

- проведення аналізу та надання об'єктивної оцінки підприємницької діяльності досліджуваного товариства;
- контроль за правильним, достовірним та вчасним оформленням первинної документації про рух готової продукції у відповідальних осіб;
- встановлення відповідності аналітичного обліку за партіями та видами продукції, що реалізується даним синтетичного обліку;
- перевірка документації з проведення попередніх інвентаризацій готової продукції;
- перевірка контролю за відвантаженням продукції та розрахунками із замовниками за укладеними договорами;
- контроль за правильним оформленням господарських операцій у податковому та бухгалтерському обліку та за достовірністю формуванню результатів з продажу готової продукції;

- правильність розрахунку собівартості продукції реалізації та визначення фінансових результатів;
- перевірка законності операцій з руху готової продукції, виявлення суттєвих порушень та розбіжностей.

Зазначені цілі і завдання аудиту повинні бути виконані за кожним із каналів реалізації готової продукції. Процес планування прибуткових каналів реалізації на даний момент в ринкових умовах, вартий особливої уваги. Щонайперше підприємства були залежні від сировинних зон певних переробних господарств і були зобов'язані всю вироблену продукцію реалізовувати таким підприємствам, проте наразі, підприємства мають право самостійно обирати яким товариствам продавати свою продукцію, незалежно від форм господарювання.

Фахівці зі збуту мусять обирати найбільш ефективні та обґрунтовані канали реалізації, що за своїм умовами підходять даному господарству. Найбільш за все це стосується продукції, що формує виробничу спеціалізацію агрофірми.

Таким чином, провідними потоками реалізації продукції виступають:

- продаж продукції безпосередньо самим товариством або через посередницькі організації (товарні біржі) та виконання торгівельних операцій за зразками продукції через уповноважених представників;
- реалізація заготівельним підприємствам на основі угод контрактації, підписаних між підприємством та іншою організацією;
- поставка продукції, що підлягає реалізації через особисту торговельну мережу;
- продаж готової продукції та товарів на основі двохсторонніх угод за готівку та за обміном іншим товариствам;
- отримання позик готовими товарами, що враховуються у складі реалізації;

- реалізація готової продукції робітникам підприємства з готівкові кошти, в рахунок оплати праці або виплата у вигляді натуральної заробітної плати.

Переходячи безпосередньо до проведення аудиту готової продукції, на початковому етапі необхідно виділити основні напрямки аудиту, за якими буде здійснюватися перевірка:

- контроль за виконанням виробничої програми з виробництва готової продукції;
- перевірка обсягів реалізації виготовленої продукції;
- перевірка розрахунку фактичної собівартості реалізованої готової продукції.

Основними інформаційними джерелами отримання інформації та надання аудиторських доказів при проведенні перевірки готової продукції є: документація на право виконання підприємницької діяльності, документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, сертифікати та ліцензії, договори з покупцями, свідоцтво платника податку на додану вартість, наказ про облікову політику.

До первинних документів належать: довіреності, акти приймання готової продукції, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти здачі-прийому наданих послуг чи робіт, вантажні декларації, дані про проведення інвентаризацій. До облікових реєстрів аналітичного та синтетичного обліку враховують: карточки складського обліку виготовленої продукції, оборотні відомості у розрізі номенклатури та відповідальних осіб, книга обліку продаж, документація про результати попереднього аудиту, головна книга та дані фінансової і податкової звітності.

Надаючи оцінку загальним та внутрішньо нормативним документам підприємства-замовника, можна отримати повну необхідну інформацію про саме підприємство та його діяльність, особливості технології виробництва, повний перелік номенклатури товарів, їх фактичну наявність та потребу, кількість місць та умови зберігання. Необхідно приділити увагу дослідженню

наказів про призначення та звільнення матеріально відповідальних осіб, та розпоряджень про здійснення заходів внутрішньогосподарського контролю, проведення процесу інвентаризації. Це надасть спроможності аудитор визначити об'єм інформації, який підлягатиме дослідженню, охарактеризувати свої можливості, та встановити необхідний термін здійснення аудиторської перевірки.

Вивчаючи нормативні та загальні документи підприємства, фахівець аудиту становить перед собою питання, яким треба приділити увагу при подальшому дослідженні інформації. Наприклад, якщо в результаті перевірки аудитор досягнув висновку про те, що певний вид готової продукції є обмеженим, виникає потреба вистежити її рух та встановити, чи не мало місце розкрадання або заміни іншою продукцією із зменшенням якісних характеристик. Розбір інформації в наказах про призначення матеріально відповідальних осіб та їх рекомендацій за особовими справами надає змогу зосередити увагу на ступені довіри до цих осіб. Присутність наказів про проведення заходів по збереженню готової продукції, про отриманні наслідки проведених перевірок та здійснених інвентаризацій в підсумку формують думку аудитора по відношенню до системи господарського контролю на підприємстві.

Опрацювання договорів та розпоряджень стосовно відповідальних осіб господарства надає аудиторі змогу сформулювати думку про дотримання вимог законодавства замовником у роботі з даною категорією робітників.

Виняткова увага приділяється документам господарських операцій, що нотують порушення в русі надходження та видачі продукції. До таких належать акти отримання матеріальних цінностей в разі незбіжності їх документам постачальника по якісним та кількісним характеристикам товару, вимоги на відпуск понад зазначені норми. В таких випадках треба звернути увагу на визначення втрат за конкретними операціями, встановлення винних осіб і пред'явлення до них претензій, з відшкодуванням завданих збитків.

Аудиторська перевірка є документальною, а отже зобов'язує супроводжувати контроль документуванням, тобто висвітлювати отриману інформацію в робочій документації. До робочих документів аудитора можна віднести:

- затверджений план та програма перевірки;
- дублікати первинної документації, що свідчать про господарські операції (акти, протоколи, інвентаризаційні описи, довідки) складені працівниками підрозділу, залученими до аудиту, та слугують доказом записів в акті перевірки;
- довідки та заяви працівників з питань, що виникають в ході перевірки;
- реєстри бухгалтерського обліку та звітність;
- результати проведених інвентаризацій;
- схеми документообігу;
- розрахунковий аналіз фінансових показників;
- документація зустрічних перевірок та твердження незацікавлених осіб;
- матеріали, що свідчать про роботу, яка виконувалась під наглядом аудитора;
- копії бухгалтерської, управлінської та податкової звітності підприємства.

Перерахунок робочої документації аудитора, що прикладається до результатів проведеної перевірки, формулює безпосередньо сам аудитор, який здійснює аудит. Основною вимогою до робочих документів аудитора це їх переконливість, правдивість та суттєвість при наданні висновків та пропозицій вдосконалення, що виходять з матеріалів проведеного аудиту. А отже, обмежень по отриманню доказів не встановлюється.

Одними з першорядних методів проведення аудиту готової продукції становлять обстеження, опитування, інвентаризація та експертна оцінка аудиту.

Користуючись методом огляду, експерт висвітлює умови зберігання продукції, документації та приміщень в яких зберігається товарна продукція.

В процесі огляду, можуть бути знайдені докази порушень та зловживань, якщо мали місце бути. Метод обстеження – це продовження огляду, з паралельним дослідженням документації як з нормативними, так і виправдним отриманням роз'яснень від відповідальних осіб. Продуктивні результати надає обстеження при перевірці виробничої технології продукції на місцях їх виробництва, при порядку прийому, зберігання та реалізації продукції і товарів.

Процес проведення інвентаризації надає можливість аудитору встановити фактичну наявність продукції та порівняти її з обліковими даними бухгалтерського обліку. Початковим етапом проведення інвентаризації є надання Наказу Про проведення інвентаризації (Додаток С). Метод інвентаризації вважається найбільш ефективним методом дослідження правдивості показників балансу, які є складовими елементами фінансової звітності.

В акті про інвентаризацію, аудитору необхідно перевірити наявність всіх підписів членів постійно діючої інвентаризаційної комісії, бо їх відсутність можуть бути причиною визначення результатів не правдивими та не дійсними. Обов'язково перевіряється чи прикріплені до документів, які надаються для оформлення опису нестачі продукції та псування, рішення судових чи слідчих органів, які підтверджують відсутність винних осіб або ж відновлення на стягнення завданого збитку з винної особи.

Експертна оцінка – процес встановлення вартості продукції та надання загальної характеристики із залученням аудитором професійних експертів з конкретного питання.

Проведення аудиту готової продукції умовно можна поділити на чотири складові частини:

- аудит обліку оцінки готової продукції;
- аудит неврахованої продукції;
- аудит обліку відвантаження та реалізації продукції;
- аудит обліку затрат на реалізацію.

На підприємстві готову продукцію оцінюють двома способами: за оптовими цінами реалізації та за плановою виробничою собівартістю.

Оптові ціни використовуються як облікові. При тривалих оптових цінах, даний варіант оцінки готової продукції є найоптимальнішим, так як дає можливість співставляти оцінку продукції в поточному обліку та звітності, що є важливим для контролю за достовірним визначенням товарного випуску. Але при помітному коливанні рівня оптових цін такий спосіб втрачає свої привілеї.

Планова виробнича собівартість базується як тверда облікова ціна. З використанням даного способу оцінки характерна необхідність поодинокого обліку відхилень фактичної виробничої собівартості продукції від планової. Перевагами цього способу є забезпечення згуртованості в плануванні обліку. Але, якщо нормативна собівартість часто змінюється, то оцінка залишків продукції стає складним завданням.

При проведенні аудиту обліку оцінки готової продукції, аудитору необхідно перевірити наступні напрямки:

- достовірність відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, пов'язаних з відпуском готової продукції;
- правильне та своєчасне оформлення первинних документів на передачу продукції з виробництва до місць зберігання;
- встановлення розрахунку виробничої собівартості готової продукції за видами замовлень;
- правильність обчислення та списання сум відхилень фактичної собівартості від нормативної;
- правильність складання бухгалтерської кореспонденції з обліку відпуску готової продукції;
- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по балансових записах рахунку «готова продукція» із даними у головній книзі та у балансі;
- правильність визначення оцінки готової продукції.

Бувають випадки, коли продукція не оформлюється документами прийому-здачі цеху чи складу господарства, та не відображається в облікових даних бухгалтерії, тоді таку продукцію називають неврахованою.

Заниження оцінки продукції надає перспективу відповідальним особам підприємства вилучити частину виручки, що складає різницю між реалізованою та заниженою в обліку вартості готової продукції.

Так як, неоформлена продукція не відображається в бухгалтерських документах, то в більшості випадках її фактична наявність визначається на основі документації, яка характеризує технологічні процеси виробництва такої продукції, наприклад – дані на виплату заробітної плати, документація оперативного обліку на відпуск готової продукції, а також оформлений вивіз продукції з місця зберігання – накладні та рахунки-фактури.

В деяких ситуаціях неврахована продукція може бути виявлена шляхом зіставлення документів, які відображають отримання продукції: документальне підтвердження з місця зберігання, дані інвентаризації готової продукції на складах з обліковими даними в момент проведення інвентаризації. При перевірці аудитор повинен дослідити всю інформацію, яка дає право висловити думку про наявні або відсутні випадки відпуску неврахованої продукції.

При встановленні факту матеріального збитку аудитор повинен мати на увазі, що виготовлення продукції з неврахованих залишків сировини не є достатньою підставою для тлумачення про присутність матеріального збитку. Матеріальний збиток буде присутній тоді, коли неврахованої продукції не виявиться, тобто вона буде вивезена з господарства без свого висвітлення в обліку.

Використовують безліч способів аналізу та перевірки документів при встановленні факту випуску неврахованої продукції. До таких способів відносять порівняння даних інвентаризацій складів готової продукції господарства та даних обліку в місцях зберігання (виявлені при цьому надлишки продукції, утворення яких за рахунок недовантаження покупцям

враховується, підтверджує, що вся продукція товариства враховується, за умови відсутності помилок в обліку); зіставлення документів, які свідчать про вивіз продукції та товарів з товариства з даними бухгалтерського обліку в цехах та на складі. Результатом такого порівняння може бути встановлення випадків вивозу не оприбуткованої продукції, яка не була списана у витратах та не зазначена у нестачах.

Відвантажена продукція – підвид готової продукції та товарів, розрахунково-платіжні документи що здані до банку, але ще не здійснена оплата замовниками. Процес реалізації готової продукції проводиться за одним з варіантів наступних цін: за вільними відпускними цінами, збільшеними на суму податку на додану вартість; за державними регульованими оптовими цінами та тарифами, збільшеними на суму податку; за державними роздрібними цінами, що включають податок на додану вартість.

При перевірці відвантаженої та реалізованої продукції аудитор повинен перевірити:

- наявність договорів на поставку готової продукції та правильне їх оформлення;
- правильність оформлення документації та ціни на відвантажену продукцію;
- достовірне встановлення відпускних цін з урахуванням оплати витрат по доставці продукції згідно заключного договору постачання;
- правильність оформлення документів на відпуск продукції з місця їх зберігання постачальника;
- вчасне пред'явлення платіжних доручень за відвантажені продукцію в банк;
- організацію складського обліку готової продукції;
- достовірність ведення аналітичного та синтетичного обліку відвантаження та реалізації продукції.

Продаж продукції завжди супроводжується певними затратами, особливо це стосується витрат на збут. До таких витрат відносять наступні витрати: витрати на укомплектування виробів на складах; витрати пов'язані з доставкою в зазначене місце транспортування; комісійні збори та відрахування, що виплачують збутовим посередникам; реклама; представницькі витрати ті інші.

Завдання аудитора під час проведення аудиту даної ділянки обліку полягає в такій роботі:

- правильне додавання витрат до складу витрат на збут та їх достовірне визначення;
- дотримання встановлених нормативів на рекламну організацію (оподаткований прибуток в разі перевищення нормативів має бути підвищений на суму збільшення);
- достовірне та вчасне документальне висвітлення операцій по надходженню та відпуску продукції на місцях їх збереження;
- правильність складання бухгалтерської кореспонденції;
- правдиве ведення аналітичного обліку по рахунку «витрати на збут» та відомості по ним;
- оформлення та відображення в обліку товарообмінних операцій між підприємствами;
- зі ставність даних синтетичного і аналітичного обліку записам оборотно-сальдовим відомостям та в балансі.

Таким чином, нами було розглянуто правильність та достовірність проведення процедури аудиту, щодо надходження та руху готової продукції на підприємстві. Встановлено та визначено основні засади здійснення аудиту, прояснені обов'язки аудитора при розроблені завдання перевірки та дослідження, дотримання нормативного законодавства в ході здійснення аудиторської перевірки.

3.3. Документальне оформлення аудиту готової продукції

В процесі проведення аудиторської перевірки, всі дії та методи аудитора направлені на досягнення єдиної мети аудиту, а саме формування об'єктивної і незалежної думки про правдивість та достовірність фінансової звітності підприємства-замовника.

В умовах сьогодення діє актуальне питання щодо здійснення аудиту, результат якого повинен бути документально оформлений належним чином. Відповідна організація перевірки, забезпечення можливості контролю роботи спеціаліста, покращення якості роботи потребують досить повного дослідження даного питання.

У відповідності до Міжнародного стандарту аудиту № 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», результати проведення аудиторської перевірки оформляються у вигляді аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора), який надається по закінченню проведення аудиторської перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання, незалежним аудитором, який і проводив власне дану процедуру, та повинен містити в собі чітку думку та інформацію щодо перевіреної звітності господарства. Багато рекомендацій можна надавати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише тієї, що стосується фінансової звітності [51].

Звіт незалежного аудитора складається з ціллю донести думку аудитора спеціаліста про перевірену ним бухгалтерську документацію та фінансову звітність зовнішнім користувачам, засновникам, власникам та працівникам підприємства. Єдиною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість та доступність легкого сприйняття. Тому рекомендована структура побудови висновку та наведена в ньому інформація повинна бути типовою.

Аудиторський висновок (Додаток Т) повинен бути складений українською мовою, вартісні показники зазначаються в національній валюті

України. Будь-які виправлення в звіті незалежного аудитора не дозволяються.

Єдиного зразка написання звіту незалежного аудитора не має, тому він може складатися у довільній формі, але обов'язково при цьому в ньому повинні бути зазначені наступні розділи: 1) заголовок висновку; 2) вступ висновку; 3) масштаб перевірки; 4) думка аудитора про фінансову звітність; 5) підпис спеціаліста, що здійснював перевірку.

На першому етапі, в заголовку висновку зазначається інформація, що процедура аудиту була здійснена незалежним аудитором. Вказується назва аудиторської компанії або ж аудитора. Наводиться повна назва товариства, що підлягало перевірці, а також терміни проведення аудиту.

Інформація про склад фінансової звітності, строки її підготовки та подання наводяться у вступі до висновку. В даному розділі також подається інформація про відповідальність керівництва підприємства щодо правильності складання фінансової звітності, про відповідальність незалежного аудитора за висловлення незалежної думки, щодо діяльності підприємства-замовника, який підтверджується робочими документами та результатами проведеної аудиторської перевірки.

У розділі масштаб перевірки аудиторської думки треба зазначити масштаб аудиту та зміст і порядок проведених робіт. Даний розділ надає впевненості його користувачам у тому, що процес аудиту був здійснений у відповідності до вимог українського законодавства та нормативів, що регулюють аудиторську діяльність і правильність ведення бухгалтерського обліку, або у відповідності до вимог міжнародних стандартів. В даному розділі також зазначається, що аудиторська перевірка була завчасно спланована і підготовлена з досить великим рівнем впевненості в тому, що наявна фінансова звітність підприємства не містить суттєвих помилок та викривлень.

Після, зазначається що головний аудитор, в процесі своєї роботи, застосовував принцип вибіркової перевірки інформації та під час здійснення аудиту брав до своєї уваги лише суттєві помилки. Також подається

інформація про принципи бухгалтерського обліку, що були використані на підприємстві в процесі аудиторської перевірки.

В кінці аудиторського висновку проставляється дата висновку, в той день, коли керівник підприємства ставить свій підпис на акті прийому-передачі звіту незалежного аудитора. Але також, дата може проставлятися і перед вступною частиною аудиторського висновку, а не тільки біля підпису аудитора. Дане питання вирішується самостійно на думку обох сторін.

Звіт незалежного аудитора повинен мати підпис керівника аудиторської компанії, що здійснювала перевірку, або уповноваженої ним на це особи, яка має відповідну серію сертифікату аудитора України на необхідний вид проведеного аудиту.

У висновку вказується точна адреса місцезнаходження аудиторської компанії та відповідний номер ліцензії на аудиторську діяльність. Дана інформація зазначається в кінці висновку, після проставлення підпису головного аудитора, а також, може бути проставлена в матриці банку аудиторської компанії.

До звіту незалежного аудитора додається вся бухгалтерська та фінансова звітність суб'єкта господарювання, відносно якого здійснювалась аудиторська перевірка. З метою ідентифікації на формах звітності проставляється підпис аудитора або ставиться спеціальний штамп аудиторської компанії.

Щодо характеру аудиторського висновку, то висновок може надаватися позитивним, умовно-позитивним, негативним або також можлива відмова від надання аудиторського висновку про фінансову звітність досліджуваного підприємства. Надаючи негативний висновок або відмову від надання, аудитор може надати короткий та змістовний перелік пояснень, які змусили його зробити такий висновок. За побажанням замовника, аудитор також може надати докладну інформацію про свій вибір у додатку до аудиторського висновку.

Позитивний аудиторський висновок надається лише в тому випадку,

якщо головний аудитор впевнений у правильності складання фінансової звітності, дотриманні принципів бухгалтерського обліку і контролю, вважає, що вся документація відповідає встановленим правилам та вимогам, за змістом та структурою не суперечать відомим даним про одиницю, що перевіряється, та що вони містять всю необхідну інформацію, яка стосується фінансової документації та звітності.

Основними моментами, які дають підставу аудитору надати позитивний висновок, виступають наступні фактори:

- аудитору було надано всю необхідну для проведення процедури інформацію;
- відведена для роботи інформація в повній мірі розкривала реальний стан діяльності господарюючого суб'єкта;
- надана інформація містила адекватні, повні та достовірні дані з усіх визначальних питань;
- фінансова документація відповідала заданим настановам прийнятої на підприємстві облікової політики та вимогам положень стандартів бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність складена відповідним чином за формою, що затверджена в установленому порядку;
- фінансова та інша звітність заповнена на основі правдивих облікових показників й не містить суттєвих розбіжностей.

В ході перевірки, якщо аудитор не виявив порушень або знайшов недоліки, які не відбиваються на законності функціонування, не призводять до втрат державі, засновникам та акціонерам, то аудитор має право зафіксувати такі дані в аналітичній частині звіту незалежного аудитора. Якщо ж під час аудиту виникли певні підозри щодо достовірності тих чи інших використаних даних, але при цьому була надано переконливе та умотивоване пояснення таких рішень, то аудитор не зобов'язаний висвітлювати цю інформацію у висновку. І все таки, при таких чинниках може затвердити позитивний аудиторський висновок.

Спираючись на різні чинники, за різних ситуацій формат аудиторського висновку може бути зміненим. Всі корективи стандартного позитивного висновку трактуються як відхилення від висновку. З метою пояснення різних відхилень застосовуються поняття: обмеження, модифікація та доповнення.

На обмеження у висновку спираються у випадку, коли надається розуміння моментам невідповідності аудиту українським нормативам за браком інформації або розбіжностей від принципів бухгалтерського обліку.

Висновок з обмеженнями пояснює наступні випадки:

- відгук про розбіжності з діючими в державі принципами обліку;
- неможливість надання висновку в зв'язку з порушенням незалежності аудитора;
- відзив про незначний та неповний масштаб аудиторських процедур;
- немога надання висновку, що свідчив би про правдивість звітності у зв'язку з неадекватністю правдивої інформації.

У звіті незалежного аудитора потрібно вказувати будь-яку обмеженість інформації, яка виникла в результаті невиконання необхідних аудиторських робіт.

Будь-яка фактична підозра або розбіжність в інформації може бути основою для відмови від надання позитивного висновку. Майбутній вибір варіанту надання висновку буде залежить від рівня сумніву або невпевненості. В такому випадку спеціаліст може надати умовно-позитивний аудиторський висновок.

Вирізняють два основних критерії, за яких може надаватися умовно-позитивний висновок: фундаментальна невпевненість та незгода.

Основними причинами фундаментальної невпевненості є:

- вагомі обмеження в розмірі здійснення аудиту пов'язані з тим, що аудитору було надано неповну потрібну інформацію й тлумачення, через що він не може виконати всі потрібні аудиторські процедури;
- ситуаційні обставини та розбіжності в поглядах, сумнів у правдивості висновків у визначальній ситуації;

– суперечливе тлумачення певних параграфів українського законодавства, що може привести до серйозних наслідків і загроз продовження діяльності в майбутньому.

Головними факторами незгоди виступають:

- невідповідність системи бухгалтерського обліку або способу здійснення облікових операцій;
- розбіжності в оглядах, що стосуються відповідності фактів чи сум у фінансовій звітності показникам обліку;
- ґрунтовна незгода з повнотою і способом відображення фактів в обліку і звітності;
- несумісність чинному законодавству та затвердженим нормам порядку оформлення або проведення операцій.

Невпевненість або ж незгода стають поглибленими в тому випадку, коли вплив чинників, що викликали невпевненість та незгоду, на фінансову документацію досить широкий, та може значно викривляти реальний стан справ в повному обсязі або в основному. Необхідно зважувати спільний ефект всіх незгод та сумнівів. Присутність необґрунтованих розбіжностей та сумніви надає аудитору підстави висловити умовно-позитивний висновок з коментарями. Наявність обґрунтованої незгоди виступає основою для надання негативного висновку.

У всіх ситуаціях, коли аудитор надає висновок, що різниться з позитивним, то він має надати пояснення всіх істотних основ та причин його невпевненості та сумнівів. Дані причини стисло пояснюються в окремому розділі аудиторського висновку з виносом на розділ, в якому зазначається негативний висновок або вказується відмова від надання висновку. Тут можна посилатися на більш деталізоване висвітлення вказаних моментів в іншій документації, що отримує замовник.

Висновок аудиторської перевірки можна вважати модифікованим, якщо він містить додаткові роз'яснення, але про обмеження в ньому не наводяться інформаційні дані.

Зазвичай, модифікований звіт аудитора включає такі моменти:

- визнання або сумнів у неперервній діяльності господарюючого суб'єкта;
- зміна принципів бухгалтерського обліку та облікової політики протягом терміну проведення перевірки;
- виправлення, які необхідно внести в бухгалтерський облік за результатами перевірки;
- пояснення з приводу спирання на висновки інших спеціалістів;
- тлумачення минулорічних аудиторських висновків та доповнення до них.

Розширеним аудиторським висновком можна назвати висновок, в якому окрім стандартних висловлювань, мають місце коментарі до інформації, що не включається в основну фінансову звітність, а саме такі:

- додатковий розділ, з наголосом на важливу інформацію;
- розбіжність даних інформації у пояснювальній довідці даним балансу;
- настанови на обмеженість поквартальних даних або відсутність аналітичного обліку.

Одним з різновидів модифікованих висновків є надання негативного аудиторського пояснення. Негативний висновок рекомендується у випадках, якщо на думку аудитора, інформація про фінансову звітність досить істотно недостовірна та викривлена, що її не має сенсу вважати об'єктивною та розкриваючи реальний економічно-фінансовий стан господарства, результати його господарювання та рух грошових засобів відповідно до затверджених принципів бухгалтерського обліку та положень стандартів, чи містить спроби шахрайства. Стандарти бухгалтерського обліку потребують достовірного і неупередженого надання фінансових свідчень.

Негативний аудиторський висновок необхідно формулювати в тих випадках, коли вплив будь-якого непорозуміння з керівництвом настільки визначальне і ґрунтовне для фінансової звітності, що, на думку фахівця аудиту, замало видозмінювати висновок, для розкриття відхилення або

неповного характеру фінансової звітності. Інакше кажучи, надаючи негативний висновок, аудитор допускає, що на його погляд звітність не відповідає затвердженим вимогам та нормативам, є недостовірною та не об'єктивною, облікові дані істотно викривлені. Також повинна мати місце незгода, яка має визначальний вплив.

Незгода та непорозуміння може торкатися фінансової звітності у повному обсязі та і в окремих її підрозділів, наприклад конкретних форм звітності, певних розділів чи ознак. Виявлені аудитором істотні порушення облікової політики, викривлення загальних підсумків звітності, не повне висвітлення інформації, недотримання законодавства зумовлюють до надання негативного аудиторського висновку.

Відмова від аудиторського висновку проводиться при обмеженні роботи аудитора, у разі коли він не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських фактів, а отже, сформулювати свою точку зору щодо фінансової звітності. Обмеження обсягу роботи аудитора можуть виступати управлінським персоналом підприємства-замовника, коли аудитор, на їх погляд, не буде проводити необхідну методику роботи.

Обмеженнями масштабу аудиторської перевірки можуть фігурувати:

- відмова персоналом аудитору у спостереженні за проведенням інвентаризації наявної готової продукції чи запасів;
- надання аудитору облікових записів з невірною інформацією;
- неможливість проведення потрібних аудиторських процедур.

В умовах ситуацій обмеження аудитор спланувати проведення альтернативних обґрунтованих процедур, для отримання необхідної кількості відповідних аудиторських даних, що підтвердять безумовно-позитивну точку зору. При наявності обмежень обсягу робочих документів, в аудиторському висновку необхідно пояснити такі обмеження та зауважити допустимі коректування фінансової звітності, які могли б мати місце за відсутності обмеження.

Окрім відомих нам видів аудиторських висновків про перевірку

фінансової звітності мають місце висновки спеціального призначення. Такі висновки надаються за результатами проведення спеціальних аудиторських завдань за ініціативи господарюючого суб'єкта або на вимогу слідчих та правоохоронних органів.

При викладенні своєї точки зору аудитор має дотримуватися суворої об'єктивності, уникати безпідставних оцінок, висновків та тверджень діяльності певних осіб чи підрозділу, що перевіряється, і оформляти обвинувальні твердження. Коментарі про порушення та хиби, одержані усно або у вигляді письмових заяв окремих осіб, до висновку залучати не можна. Кожен зазначений у ньому факт повинен бути ґрунтовно перевірений аудитором.

У випадку, якщо керівник чи інша посадова особа має зауваження чи заперечення за матеріалами проведеного контролю, вона зобов'язана підписати документ про перевірку й водночас доповнити його своїми письмовими коментарями. У разі, коли необхідно прийняти термінові міри по виправленню виявлених порушень, складають проміжні аудиторські звітні документи, що направляються керівництву, що призначили аудит, з наступним внесенням їх у загальний документ про аудиторську перевірку.

Отже, таким чином, кожна стадія аудиторської перевірки повинна бути підкріплена відповідними робочими документами, послідовність яких надає можливість притримуватись заведеної черговості документації у даній справі. Вибір методики оформлення робочих документів залежить певним чином, від форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, а також від власного досвіду та кваліфікованості аудитора. Варіація подання документації визначається їх призначенням, методом та каналом їх одержання або складання, характером даних, що вони тлумачать.

ВИСНОВКИ

Особливості діяльності сільськогосподарського підприємства в сучасних економічних умовах та цінність для нього готової продукції, як основного елементу для розроблення стратегії розвитку визначають актуальність ефективного бухгалтерського обліку та проведення аудиту готової продукції.

Першочерговим призначенням готової продукції для ТОВ АФ «Низи» є забезпечення твердої пропозиції товарів та продукції з урахуванням купівельного попиту. В свою чергу, пропозиція готової продукції повинна бути виражена у вигляді сформованого асортименту для відповідного типу сільськогосподарської організації. Таким чином, асортимент продукції є стартовим кроком для створення товарних запасів.

Вдосконалення використання управлінської діяльності по відношенню до готової продукції сприяє покращенню процесу виробництва, зростанню виготовлення продукції, підвищенню продуктивності праці та фондівіддачі. Ступінь економічної ефективності застосування готової продукції залежить від кліматично-економічних умов, забезпеченості трудовими та фінансовими ресурсами, а також іншими економічними факторами.

Виходячи з отриманих результатів можна зазначити, що досліджуване господарства має спеціалізацію по отриманню молока з чітко вираженим вирощуванням свиней та виробництвом продукції зернових та зернобобових. Спираючись на те, що питома вага основного виду продукції в загальній структурі складає майже одну третину, то отримуємо середній рівень спеціалізації господарства. Така спеціалізація товариства відповідає запланованій, відображає зв'язок з природно-кліматичними умовами та висвітлює попит на ринку, так як наявні всі необхідні складові для виробництва всіх зазначених видів продукції.

Необхідно зауважити, що всі фундаментальні економічні показники господарської діяльності мають тенденцію до покращення, та в майбутньому

спричинить збільшення доходів та прибутків підприємства, а ефективність виготовлення продукції сільськогосподарського призначення перебуває на досить стабільному рівні.

Достатньо вагомими резервами поліпшення використання готової продукції та виробничих потужностей є поліпшення структури товарних та виробничих запасів. Через те, що зростання випуску продукції досягається тільки у основних підрозділах, то необхідно збільшувати їх частку в загальному обсязі основних фондів. Зростання основних фондів виробництва призведе до збільшення фондомісткості продукції. Тому потрібно встановити оптимальну виробничу структуру господарства, що буде важливим кроком у кращому використанні готової продукції.

Розробка ефективної системи управління та виробництва готової продукції на досліджуваному підприємстві пришвидшить оборотність капіталу та збільшить його доходність, знизить поточні затрати, та в результаті підвищить прибуток та рентабельність господарства.

В роботі бухгалтерської служби основними недоліками товариства можна вказати те, що незважаючи на використання автоматизованої форми обліку та оновлене програмне забезпечення, ведення складського обліку та складання фінансової звітності здійснюється вручну, без використання комп'ютерної програми. Підприємство має всі можливості для швидкого та вчасного здійснення господарських процедур автоматизованим способом.

Тому в якості рекомендації для покращення ефективності роботи бухгалтерії господарству треба взяти консультацію у фахівців, щодо обліку та подання звітності у автоматизованому вигляді. Це спростить процедуру підготовки та складання документації та зекономить багато часу головному бухгалтеру даного підприємства.

Також, до негативних аспектів економічно-господарської діяльності господарства можна віднести збитковість. Провівши аналіз та дослідивши динаміку прибутку, було з'ясовано, що на протязі останніх років в кінці звітного періоду за результатами діяльності агрофірма отримує збиток. Не

дивлячись на таку ситуацію, підприємство продовжує провадити свою фінансово-господарську діяльність та застосовує всі потенціальні шляхи та ресурси для виправлення ситуації, для налагодження фінансового стану, зниження збитку та нарощення прибутковості.

Дослідивши основні положення та методику проведення аудиторської перевірки руху готової продукції на підприємстві, можна зазначити, що на підприємстві системі внутрішньогосподарського контролю приділяють досить значну увагу. Практично кожна господарська операція має відповідне та правильне документальне оформлення. Частково впроваджено положення автоматизації, що дозволяє заносити аналітичні дані безпосередньо до комп'ютерних програм, уникаючи заповнення бланків документів. Такі заходи призначені полегшити роботу працівників бухгалтерії, прискорити формування фінансової звітності та надати необхідну інформацію в короткий термін аудитору на його вимогу.

Зростання ефективності аудиту без застосування автоматизованої техніки неможливе. Кажучи про удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю в цілому, мають на увазі, що контроль є головною функцією управління, що дає оцінку надійності системі збору, збереження та переробки виробничо-фінансової інформації господарських одиниць.

Беручи до уваги досить вагому діяльність нашого товариства, з легкістю можна запевнити, що там обертається значна кількість документації. Для вирішення завдань оптимізації бухгалтерського обліку з урахуванням технологічних властивостей господарства керівництвом зазначено загальні правила документообігу та затверджено графік.

Керівництво господарства створило необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення дотримання підрозділами та робітниками господарства правомірних правил бухгалтерії з дотримання оформлення та представлення до обліку документів. Окрім того, господарством вжито всі необхідні заходи для уникнення несанкціонованого доступу до документації та її збереження на протязі встановлених термінів.

Необхідність процедури аудиторської перевірки пояснюється тим, що найбільш правдивим джерелом отримання інформації про господарську діяльність підприємства є аналітичні дані бухгалтерського обліку та звітності. Проведення аудиту готової продукції є складовою загального аудиту підприємства.

Аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності дуже впливає на виявлення негативних сторін в діяльності господарства, встановлення їх причинно-наслідкових взаємовідносин, сприяють запобіганню збитків, нестач та втрат у діяльності. Аудит руху готової продукції дає змогу охарактеризувати стан готової продукції на місцях її збереження, достовірність та відображення її обліку.

Система контролю підприємства представлена працівниками бухгалтерії, кожному з яких керівництвом відведено певну частину обов'язків. В межах своєї компетентності та отриманих повноважень, працівники виступають ініціаторами здійснення перевірок. Таким чином, виникають передумови для прояву та мобілізації виявлених резервів господарства, які вельми суттєво впливають на збільшення ефективності виробництва, посилення режиму заощадження.

Лишається відкритим питання щодо об'єктивності отриманих в даний спосіб результатів перевірки. Так як, порушуються основні положення професійної етики аудиторів. Таким чином, саме керівнику підприємства доводиться вирішувати, до якої міри можна покладатися та застосовувати у подальшій економічно-господарській діяльності отриману інформацію.

Таким чином, проведений аналіз господарської діяльності, організації обліку та аудиту на підприємстві нами було запропоновано шляхи покращення їх організації, подані заходи по організації обліку і аудиту, впровадження в практичну діяльність яких буде сприяти підвищенню ефективності виробництва в цілому по підприємству ТОВ АФ «Низи» Сумського району Сумської області.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрного підприємства України: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / В.Г. Андрійчук. – К.: КНЕУ, 2001. – 528с.
2. Аудит. Практикум: Навч. посіб. / [Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г.]. - К.: Центр учбової літератури, 2009. – 304с.
3. Аудит: 3-тє видавництво, перероблене і доповнене: Навч. посіб. / [Гончарук Я.А., Рудницький В.С.]. – К.:Т-во «Знання», 2012. – 443с.
4. Бірюкова О. Облік реалізації готової продукції / О. Бірюкова // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2009. – №19. – 5с.
5. Богацька Н.М. Організація внутрішнього руху товарних запасів в підприємстві / Н.М. Богацька // Вісник КНТЕУ. – К.: 2010. – 74с.
6. Богацька Н.М. Сутність, мета та задачі управління товарними запасами – один із сучасних аспектів діяльності підприємства роздрібної торгівлі / Н.М. Богацька // Зб. наук. пр. ДНУ. Вип.191. – Дн.:2012. – 186с.
7. Бондаренко О.С. Сучасні моделі управління виробничими та збутовими запасами / О.С. Бондаренко // Економіка та держава. – 2013. – № 3.
8. Бондарюк І.Л. Нормативно-правові аспекти дослідження витрат торговельних підприємств / І.Л. Бондарюк // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Збірник наукових праць. Серія «Економіка». – 2008. – Вип. 10. Частина 2. – С. 17 – 22.
9. Бугуцький О.А. Ефективність виробництва сільськогосподарської продукції в Україні / О.А. Бугуцький // Економіка АПК –2008 – №8 – 51с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 7-ме вид., доп. і перероб. / Ф.Ф. Бутинець // – Житомир: Рута, 2009. – 832с.
11. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності

- «Облік і аудит»./ [Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 544с.
12. Буфатіна І. Облік у виробництві /І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №57, 20 червня. – С. 4 – 17.
 13. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / [Хом'як Р.Л., Партин Г.О., Корягін М.В. та ін.]; за ред. Р.Л. Хом'яка. – 2-е вид. – Львів : «Інтелект- Захід», 2011. – 820с.
 14. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / За ред. проф., доктора економ. наук В.В. Сопка та О.В. Бойка. – Фенікс, 2012. – 468с.
 15. Вороніна В.Л. Особливості документального відображення руху готової продукції / В.Л. Вороніна, В.В. Черниш // Кримський економічний вісник. – 2013. – Частина І. – 277с.
 16. Герасимук О. Облік господарських операцій в сільськогосподарських підприємствах / О. Герасимук // Бухгалтерія у сільському господарстві – 2010. – № 19. – 21с.
 17. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: підруч. / В.М. Глібко, О.П. Бушан // – К. : Юрінком Інтер, 2009. – 224с.
 18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади і коментарі; практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко.// – К.: Лібра, 2010. – 840с.
 19. Грачова Р. Облік сільськогосподарської продукції на момент її збору / Р. Грачова // Дебет – Кредит. – 2011. – №26 С. 23 – 25.
 20. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Л. В. Гуцаленко // – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 372с.
 21. Данько Т.В. Аналіз та уточнення сучасних підходів до класифікації затрат підприємства / Т.В. Данько, М.В. Волікова // Вісник НТУ «ХП». – 2012. – №16. – С. 101 – 107.

22. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2. – С. 77 – 83.
23. Довбенко В.І. Потенціал та розвиток підприємства / В.І. Довбенко, В.М. Мельник // – Львів: Вид. нац. Ун. «Львівська політехніка», 2010. – 232с.
24. Економіка підприємства: Навчальний посіб. / [за заг. ред. П.В.Круша, В.І. Подвігіна та ін.]. - К.: Ельга-Н., КНТ, 2011. – 780с.
25. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник / Г.В. Савицька // – К.: Знання, 2014. – 654с.
26. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика : наукова доповідь / В.М. Жук // – К. : Інститут аграрної економіки, 2012. – 90с.
27. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №6 С. 34 – 42.
28. Івахненко С.В. Інформаційні технології в бухгалтерському обліку та аудиті: Навч. посіб. / С.В. Івахненко // – К.: Знання – Прес, 2010. – 349с.
29. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року № 69 зі змінами та доповненнями. // [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 // [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
31. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь на Міжнародній

науково-практичній конференції. Подільського державного аграрно-технічного університету 24-25 вересня 2009 р / Г.Г. Кірейцев // – Кам'янець-Подільський, 2009. – 32с.

32. Ковальчук Т.М. Теорія економічного аналізу: навчально-методичний посібник / Т. М. Ковальчук // Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. -. Чернівці : Рута, 2008. – 392с.
33. Коміренко Л.В. Документальне оформлення надходження зернової продукції від урожаю та облік її на складі. / Л.В. Коміренко // Облік і фінанси АПК. – 2010. С. 34 – 38.
34. Кононенко Л.А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі / Л.А. Кононенко // Розвиток наукових досліджень – 2013: Матеріали третьої міжнародної науково-практичної конференції, (м. Полтава, 26 – 28 листопада 2007року). – Полтава: Видавництво «Інтер Графіка», 2013. – Т. 10. – С. 86 – 88.
35. Корнієнко В. Бухгалтерських облік витрат на виробництво готової продукції / В. Корнієнко // – 2012. - № 4. – 56с.
36. Корнієнко В. Документальне оформлення надходження зернової продукції від урожаю та облік її на складах / В. Корнієнко // Облік і фінанси АПК – 2012 – № 2. – С. 34 – 39.
37. Круглова О.А. Оцінка ефективності управління товарними запасами на підприємствах роздрібної торгівлі / О.А. Круглова // Торгівля, комерція, підприємництво: Зб. наук. праць Львівської КА. – Львів: Вид-во ЛКА, 2013. – С. 42 – 47.
38. Крушельницька О.В. Управління матеріальними ресурсами підприємства / О.В. Крушельницька // – К.: Кондор, 2010. – 162с.
39. Куліш М.Ю. Економічна ефективність виробництва та реалізації продукції // Формування високоефективного виробництва та ринку продукції в АПК південного регіону України / За ред. М.Ю. Куліша, І.І. Червена – Миколаїв, 2010 року – С. 57 – 62.

40. Лавріненко Л. Облік витрат і виходу продукції рослинництва та тваринництва / Л. Лавріненко // Баланс Агро – 2011 – № 14. – С. 25 – 27.
41. М'яка С. І. Особливості обліку готової продукції у фермерських господарствах / С. І. М'яка // Облік і аудит. – 2012. – № 47. – С. 44 – 49.
42. Маренич Г.Г. Бухгалтерський облік в Агроформуваннях / Г.Г. Маренич // Розділ 29 Облік витрат підприємства. Галузі тваринництва та об'єкти обліку витрат виробництва. – К., 2012. – 708с.
43. Маренич Т.Г. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т.Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21 – 26.
44. Масленніков О. Шляхи ефективного управління товарними запасами кооперативної торгівлі /О. Масленніков // Науковий вісник. – 2012. – № 15. – С. 380 – 384.
45. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006 р. № 1315 // [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid04673.html>
46. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 // [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>
47. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 року № 145 [Електронний ресурс]: <http://www.uazakon.com/big/text1380/pg1.htm>
48. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>

49. Методичні рекомендації щодо заповнення форм звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791/>
50. Міжнародний стандарт аудиту № 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту». // [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
51. Міжнародний стандарт аудиту № 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності». // [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
52. Мороз О.В. та ін. Методологічні підходи до визначення ефективності сільськогосподарського виробництва / О.В. Мороз // Статистика України – 2012 – №4 – 11с.
53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
54. Несенко П.Г. До питання удосконалення обліку витрат на виробництво в рослинництві /П .Г. Несенко // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. Вип. 6 (13). Одеський ДСТІ. – Одеса, 2011. – 167с.
55. Ніколашин А.О. Розрахунок економічної ефективності використання бухгалтерської комп'ютерної системи в с-г підприємствах / А.О. Ніколашин // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №8. – С. 47 – 50.
56. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огійчук // – Київ, 2012. С. 672 – 678.
57. Організація та методика аудиту / [Демченко В.В., Попович В.В., Максименко Н.Г. та ін.]. – Друк, 2012. – 288с.
58. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. / В.П. Пантелеев // Державна академія

- статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 491с.
59. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3 – 21.
 60. Пастухова В.В. Стратегічне управління підприємством: філософія, політика, ефективність / В.В. Пастухова //. – К.: КНЕУ, 2011. – 302с.
 61. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 219 – 228.
 62. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
 63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
 64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
 65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
 66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

67. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання / П.Я. Попович // Економічна думка – 2011 – С. 107 – 114.
68. Правдюк Н.Л. Проблеми удосконалення фінансового обліку в сільському господарстві держави / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2012. – №8 – С. 104 – 108.
69. Про аудиторську діяльність: Закон України затверджений Верховною радою України від 22.04.93 року за номером 3126-XII (з наступними змінами та доповненнями) // [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року №996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
71. Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid04693.html>
72. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291 // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
73. Про затвердження Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) як Національні стандарти аудиту, рішення Аудиторської палати України від 18.04.03 року №122.
74. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005р.
75. Про рекламу: Закон України від 3 липня 1996 р. № 270/96-ВР // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/270/96-вр>

76. Про удосконалення обліку виробництва продукції: Наказ Державного комітету статистики України, Міністерства аграрної політики України та Державного комітету по земельних ресурсах від 09.06.2003 р. №174/166/152
77. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21 червня 2012 р. № 5007-VI // Сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5007-17>
78. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба // – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260с.
79. Рєпін В.В Бізнес-процеси компанії: побудова, аналіз, регламентація / В.В. Рєпін // - М.: РІА «Стандарти та якість», 2007. – 240с.
80. Римар Г.А. Нормативно-правове забезпечення обліку витрат у будівництві / Г.А. Римар // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту : збірник тез за матеріалами І міжнародної наукової конференції., 11-13 травня 2012 р., Житомир – Севастополь : ЖДТУ, 2012. – 264с.
81. Романчук К.В. Правове регулювання рекламної діяльності : зарубіжний досвід та національні перспективи / К.В. Романчук, А.В. Лисюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 4. – С. 311 – 319.
82. Світова економіка: Підручник / [Філіпченко А.С., Рогач О.І. та ін.] – К.: Либідь, 2009. – 640с.
83. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на готову продукцію / Н.В. Секіріна // Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2011. – № 2. – С. 235 – 245.

84. Сливка Я.В. Акційна ціна: проблеми відображення в бухгалтерському обліку / Я. В. Сливка // Вісник ЖДТУ. С 2010. М № 3 (53). – С. 174 – 178.
85. Сліпачук О. Управління запасами / О. Сліпачук // Довідник економіста. – 2011. № 6. – С. 73 – 76.
86. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю. О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14 – 18.
87. Сокіл О.Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств / О.Г. Сокіл // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 108 – 114.
88. Сопко В.В. Бухгалтерський облік / В.В. Сопко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>
89. Стандарти аудиту та етики: Навчальний. посібник / [Пилипенко І.І., Редько О.Ю.]. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2013. – 277с.
90. Строїч С. Первинка в сільському господарстві / С. Строїч // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №54 С. 62 – 70.
91. Сук Л.К. Калькулювання собівартості та аналітичний облік продукції / Л.К. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2010. – №8 С. 7 – 9.
92. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л.К. Сук, Л. П. Сук // – К. : Каравела; Піча Ю. В., 2009. – 624с.
93. Сучасні підходи до управління матеріальними ресурсами медичного закладу / [Ю.В. Вороненко, Н.Г. Гойда, І.С. Зозуля, В.М. Михальчук та ін.] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.umj.com.ua/article/50889/suchasni-pidxodi-do-upravlinnya-materialnimi-resursami-medichnogo-zakladu>
94. Тарасенко Н.В. Економічний навч. посібник для студ. вищ. закладів освіти / Н.В. Тарасенко // .-4-те вид., стер. - Л. : Новий Світ-2010, - 344с.

95. Телегунь М.І. Облік продукції сільськогосподарського виробництва / М.І. Телегунь // Бухгалтерія в сільському господарстві країни. – 2009. – № 2 С. 10 – 12.
96. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручн. для студ. економ. спец. ВНЗ / Н.М. Ткаченко //. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2012. – 784с.
97. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Н.М. Ткаченко // – К.: Алерта, 2011. – 1080с.
98. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю й аналізу: навч. посібник / І.Д. Фаріон, І.В. Перемозова // Тернопільський національний економічний ун-т. - Т.: Економічна думка, 2007. – 714с.
99. Фатюха Н.Г. Облікова політика торговельного підприємства: / Н.Г. Фатюха, І.В. Бобіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/78372.doc.htm
100. Формування і розвиток потенціалу сільськогосподарського підприємства / [Є.А. Бельтюков, Т.І. Черкасова, Л.А. Некрасова]; за редакцією Є.А. Бельтюкова // – Одеса: Інтерпринт, 2009. – 456с.
101. Халевицька Т. Г. Облік процесу реалізації продукції: теорія та практика / Т. Г. Халевицька // Аграрний вісник Причорномор'я, Економічні науки. – 2009. – № 49. – С. 57-65.
102. Халевицька Т.Г. Деякі питання, щодо вдосконалення обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах / Т.Г. Халевицька // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки. Вип. 5 (10). Одеський ДСТІ. – Одеса, 2010. С. 178 – 183.
103. Шваб Л.І. Економіка підприємства : Навч. посіб. / Л.І. Шваб //. – К. : Каравела, 2014. – 568с.
104. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба // – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340с.

ДОДАТКИ