

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит готової продукції та напрями їх удосконалення»

(за матеріалами ПАТ «Базис» м. Чернігів)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Момот Катерина Ігорівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11.2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту готової продукції	6
1.1. Економічна сутність, види, порядок визнання та оцінки готової продукції	6
1.2. Роль обліку і аудиту готової продукції, їх нормативно-правове регулювання	18
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту у ПАТ «Базис».....	23
Висновки за розділом 1.....	33
Розділ 2. Сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення обліку готової продукції У ПАТ «Базис»	36
2.1. Сучасний стан та практика організації обліку та документального оформлення руху готової продукції.....	36
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку готової продукції, порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності.....	44
2.3. Проблеми та напрями удосконалення обліку готової продукції	53
Висновки за розділом 2.....	57
Розділ 3. Аудит готової продукції та напрями його удосконалення	59
3.1. Організація та планування аудиту готової продукції	59
3.2. Методика аудиту готової продукції та типові помилки в її обліку ..	65
3.3. Порядок узагальнення результатів аудиту готової продукції	75
Висновки за розділом 3.....	82
Висновки	84
Список використаних інформаційних джерел	90
Додатки	100

ЗМІСТ

Вступ.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	8
1.1. Економічна сутність, види, порядок визнання та оцінки готової продукції.....	8
1.2. Роль обліку і аудиту готової продукції, їх нормативно-правове регулювання.....	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту у ПАТ «Базис»	25
Висновки за розділом 1.....	35
РОЗДІЛ 2	38
СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ У ПАТ «БАЗИС».....	38
2.1. Сучасний стан та практика організації обліку та документального оформлення руху готової продукції.....	38
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку готової продукції, порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності	46
2.3. Проблеми та напрями удосконалення обліку готової продукції	55
Висновки за розділом 2.....	59
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ.....	61
3.1. Організація та планування аудиту готової продукції.....	61
3.2. Методика аудиту готової продукції та типові помилки в її обліку	67
3.3. Порядок узагальнення результатів аудиту готової продукції	75

Висновки за розділом 3.....	82
ВИСНОВКИ.....	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

В умовах ринкової економіки підприємствам надані значні права і можливості у реалізації своїх економічних інтересів, організації виробництва, збуту продукції. Для кожного підприємства готова продукція відіграє важливу роль у складі його оборотних активів та займає домінуючу позицію у здійсненні його діяльності. Готова продукція є уречевленим результатом діяльності підприємства, а відповідно і об'єктом ведення бухгалтерського обліку. Випуск і реалізація продукції впливає на фінансові результати роботи підприємства, адже реалізація готової продукції - це основне джерело формування доходу підприємства.

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

Перераховані проблеми потребують розв'язання, і зумовлюють актуальність теми дослідження.

Загальні питання обліку та аудиту готової продукції висвітлювались у працях відомих вітчизняних учених. Значну увагу їм приділяли зарубіжні та

вітчизняні вчені: Бейгельзімер М. Г., Безруких П. С., Бутинець Ф. Ф., Валусь Б. І., Голов С. Ф., Гуцайлюк З. В., Жилкіна Л. В., Єфіменко В. І., Карпенко О. В., Карпенко Є. А. Кужельний М. В., Кулик В. А., Ліberman Л. В., Левін В. С., Ночовна Ю. О., Прохар Н. В., Сопко В. В. Тішков І. Е., Ткаченко Н. М., Цуркану В. І., Чечета А. П. та інші.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних і методичних засад обліку та аудиту готової продукції підприємства та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

Відповідно до поставленої мети в дипломній роботі поставлено такі завдання:

- розкрити економічну сутність, види, порядок визнання та оцінки готової продукції;
- дослідити роль обліку і аудиту готової продукції, їх нормативно-правове регулювання;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльності та постановку обліку і аудиту у ПАТ «Базис»;
- дослідити сучасний стан та практику організації обліку готової продукції у ПАТ «Базис»;
- розкрити методику синтетичного та аналітичного обліку готової продукції у ПАТ «Базис» та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності;
- дослідити проблеми та визначити напрями удосконалення обліку готової продукції;
- охарактеризувати порядок організації та планування аудиту готової продукції;
- дослідити методику аудиту готової продукції та систематизувати типові помилки в її обліку;
- дослідити порядок узагальнення результатів аудиту готової продукції.

Об'єктом дослідження є процеси обліку і аудиту готової продукції підприємства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та прикладні підходи до обліку та аудиту готову продукції підприємств.

Суб'єктом дослідження у дипломній роботі виступає ПАТ «Базис».

У дипломній роботі були використані наступні методи дослідження: системний підхід (облік готової продукції вивчався у його зв'язку з іншими елементами системи бухгалтерського обліку); аналіз і синтез, індукція та дедукція (дані методи застосовувались при проведенні аналітичних процедур з вивчення та вдосконалення обліку готової продукції ПАТ «Базис»); моделювання (шляхом представлення у роботі рисунків та схематичного матеріалу).

Інформаційною базою для написання роботи були нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком готової продукції, монографії, посібники та періодична література, а також первинні документи та фінансова звітність підприємства ПАТ «Базис».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту готової продукції у ПАТ «Базис». Зокрема обґрунтовано поняття "готова продукція", розкрито її економічну сутність та значення як об'єкт бухгалтерського обліку у ПАТ «Базис». Запропоновано на основі існуючих методів оцінок готової продукції, найбільш ефективні для ПАТ «Базис» методи оцінки готової продукції виходячи із специфіки діяльності товариства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробленні пропозицій, які спрямовані на створення обліково-аналітичного забезпечення управління процесами виробництва та реалізації готової продукції у ПАТ «Базис».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність, види, порядок визнання та оцінки готової продукції

В науковій літературі поняття «готової продукції» тлумачиться, як продукції, котра повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування, відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад чи передана замовнику.

Обґрунтовуючи суть готової продукції, БутинецьФ. Ф. вводить поняття „і придатна для споживання” [11, 85].

До цього трактування Должанський М.І. та Должанський А.М. додають, що „готова продукція може мати, а може не мати кількісні та якісні характеристики, але завжди продукція має вартісну характеристику. Усі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу”.

Такі автори, як Г. П. Журавель та П. Я. Хомин, відмічають, що готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником. Проте науковці не надають особливого значення оцінці ні запасів, ні готової продукції зокрема.

Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [73].

Порівнявши це визначення із тлумачення такого виду продукції у

міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

На нашу думку під готовою продукцією необхідно розуміти частину матеріально-виробничих запасів, призначених для продажу (кінцевий результат виробничого циклу, активи, завершені обробкою (комплектацією), технічні та якісні характеристики яких відповідають умовам договору або вимогам інших документів, у випадках, встановлених законодавством). Наведене визначення відрізняється від існуючих тим, що є більш деталізованим і сприятиме удосконаленню обліку готової продукції.

Оскільки готова продукція, відповідно до чинного законодавства, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані (виготовлені) в минулому і в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду, – то в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно не знижувати витрат на виробництво цієї продукції і ні не завищувати її оцінки. Якщо готова продукція не може принести підприємству економічну вигоду від її реалізації чи обміну, то вона не буде вважатись активом і повинна бути списана з балансу.

Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства. Крім випуску речовинної продукції (машин, взуття, одягу, хліба, цукерок тощо), підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги. Наприклад, ремонтні роботи, перевезення вантажів своїм автотранспортом для інших підприємств та ін. На відміну від речовинної продукції, під якою розуміється вираз "Готова продукція", цей вид продукції називають "виконані роботи та послуги".

Усі елементи виробничого процесу - сировина, матеріали, паливо тощо, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво.

Готова продукція на промисловому підприємстві проходить такі операції:

- а) випуск продукції з виробництва і здача її на склади,
- б) зберігання продукції на складах підприємства,
- в) відпуск продукції на місці однороднім і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;
- г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та ін.;
- г) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Усі елементи виробничого процесу — сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу.

На рис.1.1. наведено взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції.

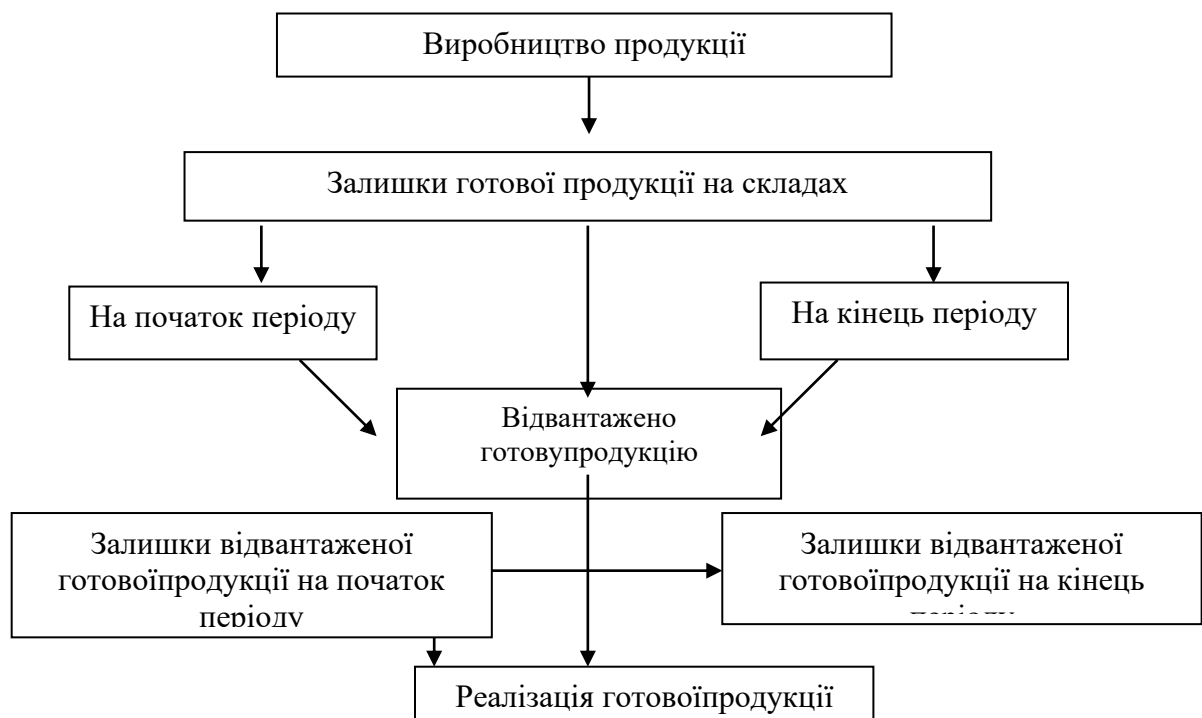


Рис 1.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції.

Готовою продукцією, призначеною для продажу, вважають закінчені обробкою вироби, які пройшли випробування, приймання і відповідають технічним вимогам і стандартам.

При розкритті економічної сутності готової продукції важливою є її класифікація. Готова продукція за характером класифікується наступним чином (рис. 1.2).

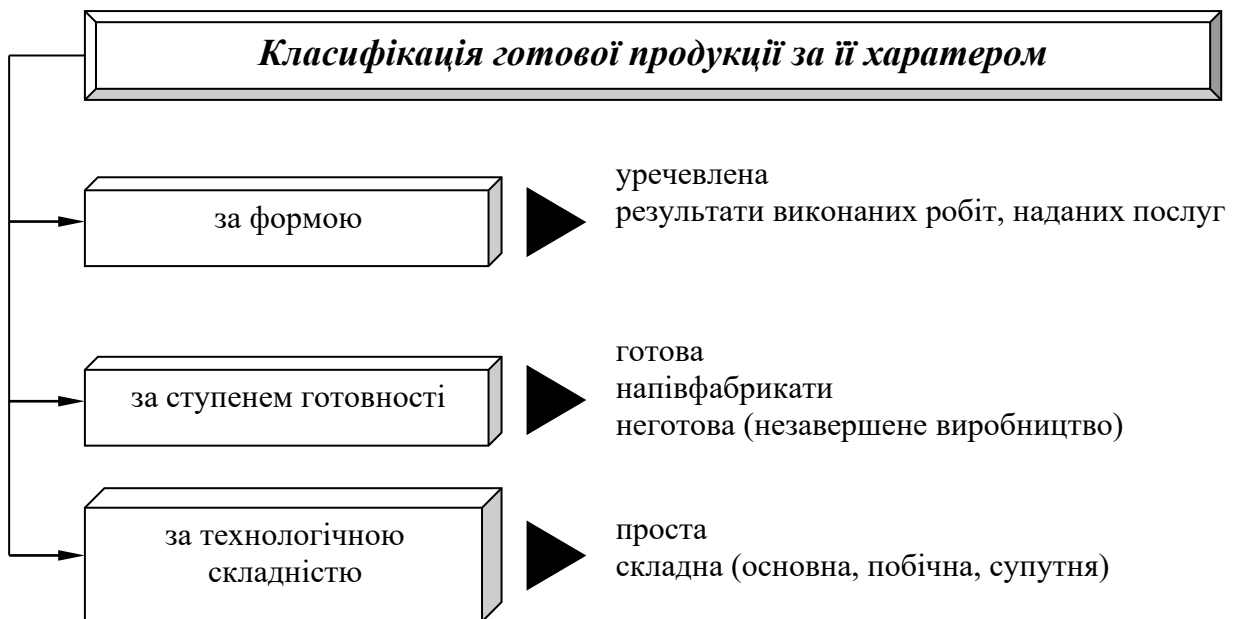


Рис. 1.2. Класифікація готової продукції за її характером

За формою продукцію поділяють на таку, яка має

- уречевлену форму, тобто являє собою виріб (наприклад, трактор, хліб, пшениця тощо);

- яка має форму результату роботи (ремонт) або форму послуги (перевезення вантажу).

За ступенем готовності продукцію поділяють на готову, напівфабрикати (напівпродукти) та неготову.

Готова — це продукція, яка придатна для вживання;

Напівфабрикати також готові для виробничого споживання;

Неготова — незавершене виробництво.

Готовою вважається така продукція, яка повністю відповідає стандартам, а в разі їх відсутності технічним, договірним або іншим умовам, прийнята з

виробництва на склад, а в окремих випадках на неї складають сертифікат або інший документ про якість.

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

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному циклі (процесі) одночасно з основною. Супутньою продукцією під час вироблення томатної пасти є помідори. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам.

Побічна продукція – це продукція, що утворюється в комплексних виробництвах паралельно з основною і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

Підприємства виробляють продукцію у відповідності із заключними договорами, розробленими плановими завданнями з асортименту, кількості і якості. Керівник підприємства, в першу чергу, повинен приділяти увагу питанням збільшення обсягу виготовленої продукції, розширення її асортименту і покращення якості, вивчаючи потреби ринку. [25; с.232].

В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 9 «Запаси».

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» готова продукція визнається активом, якщо:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічну вигоду, пов'язану з її використанням;
- її вартість може бути достовірно визначена [8].

В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки така вартість може бути визначена лише після збирання всіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та руху готової продукції для визначення її вартісних

характеристик. Для визначення первісної вартості продукції (робіт, послуг) використовується П(С)БО 16 “Витрати”.

Витрати на виробництво готової продукції включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати.

П(С)БО 16 “Витрати” визначає два поняття собівартості готової продукції:

- 1) собівартість реалізованої продукції;
- 2) виробнича собівартість продукції [72].

До виробничої собівартості продукції входять наступні витрати (рис.1.3).

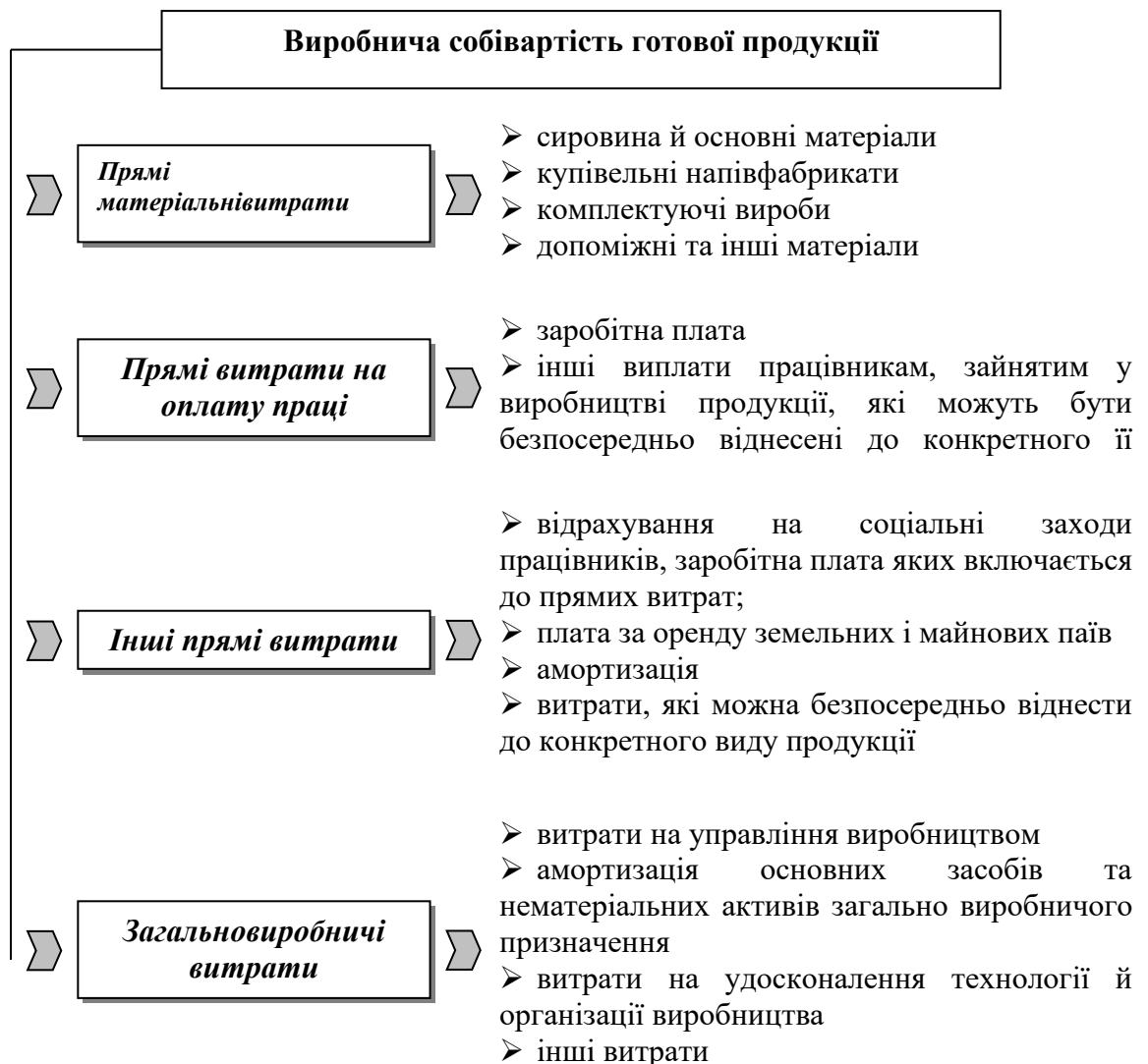


Рис. 1.3.Склад витрат виробничої собівартості готової продукції

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством.

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

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизаційні відрахування та ін.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати до собівартості готової продукції не включаються, а списуються на витрати звітного періоду.

Оцінка готової продукції це спосіб визначення ціни продукції на усіх етапах її створення та реалізації, яка може здійснюватись в бухгалтерському обліку та звітності в вартісному вимірі, яка встановлюється в сумі фактичних затрат, що пов'язуються з виробництвом продукції. В момент здійснення продажу готової продукції оцінка їх здійснюється за одним з таких методів [39, с. 48]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці продукту;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження товарів (Fifo);
- нормативних затрат; – ціни продажу.

Метод Fifo базується на припущенні, що готова продукція використовуються в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси які були придбані першими продаються чи використовуються першими. Даний метод найчастіше застосовується для

запасів, що швидко псуються за умови, що грошова одиниця є стабільною.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.

Сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг являє собою метод калькулювання (визначення собівартості). Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва, а також визначених на підприємстві центрів витрат, по яких здійснюється узагальнення інформації про витрачені ресурси.

У ході проведеного дослідження було виявлено відсутність єдиної думки серед спеціалістів і науковців щодо визначення методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

До цього часу в науковій та науково-практичній літературі проводяться дослідження проблеми взаємозв'язку методів обліку витрат на виробництво та калькулювання.

Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості.

У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, виходячи із тлумачення їх сутності.

Більшість авторів ототожнювали ці поняття, що пояснюється в умовах існування командно-адміністративної економіки повною підлеглистю обліку витрат на виробництво цілям калькулювання. Визначення методу обліку витрат давалося разом з визначенням методу калькулювання собівартості продукції. Ця точка зору підкріплювалася і діючими на той час нормативними документами. Інші економісти зауважують, що метод обліку

витрат виробництва і метод калькулювання продукції є поняттями неоднозначними. Таку думку підтримують І.А. Басманов, В.В. Сопко, А.Н. Петрик.

проф. В.Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення і порядок формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання - це “сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об’єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць”. Проф. В.Ф. Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а, відповідно, і їх методів, проте не дає чіткого визначення методу обліку витрат.

Науковці, які дотримуються другого підходу, облік витрат розглядають як калькулювання у тій чи іншій формі. Тобто калькулювання собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат та є нерозривними.

У вітчизняній та зарубіжній практиці фінансового та управлінського обліку утворились і використовуються більше десятка методів калькулювання і обліку витрат. Проте несистематизоване викладення сутності цих методів у науковій і спеціальній літературі не дає можливості чітко розібратися в особливостях кожного з них.

Найбільш поширені методи калькулювання виробничих затрат та їх коротку характеристику наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Характеристика методів калькулювання (за [66, с. 21])

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати “збираються” за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції

Продовж. табл. 1.1

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	“Збирається” сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод “директ-костинг”	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод “стандарт-костинг”	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів. Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має “західне” походження
Метод “поглинутих” затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

Кожен з методів має цілу низку як переваг, так і недоліків, тому кожне підприємство повинно самостійно підходити до вибору методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який найбільш повно задовольняє би функціонування підприємства.

Факторами, що спонукають до вибору того, чи іншого методу обліку витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи дані фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості готової продукції.

Таким чином методи обліку витрат на виробництво та методи

калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, методом обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

В результаті проведеного дослідження розглянуто сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції та розкрито питання про їх взаємозв'язок.

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Наочно порядок формування первісної вартості готової продукції наведений на рис. 1.4.

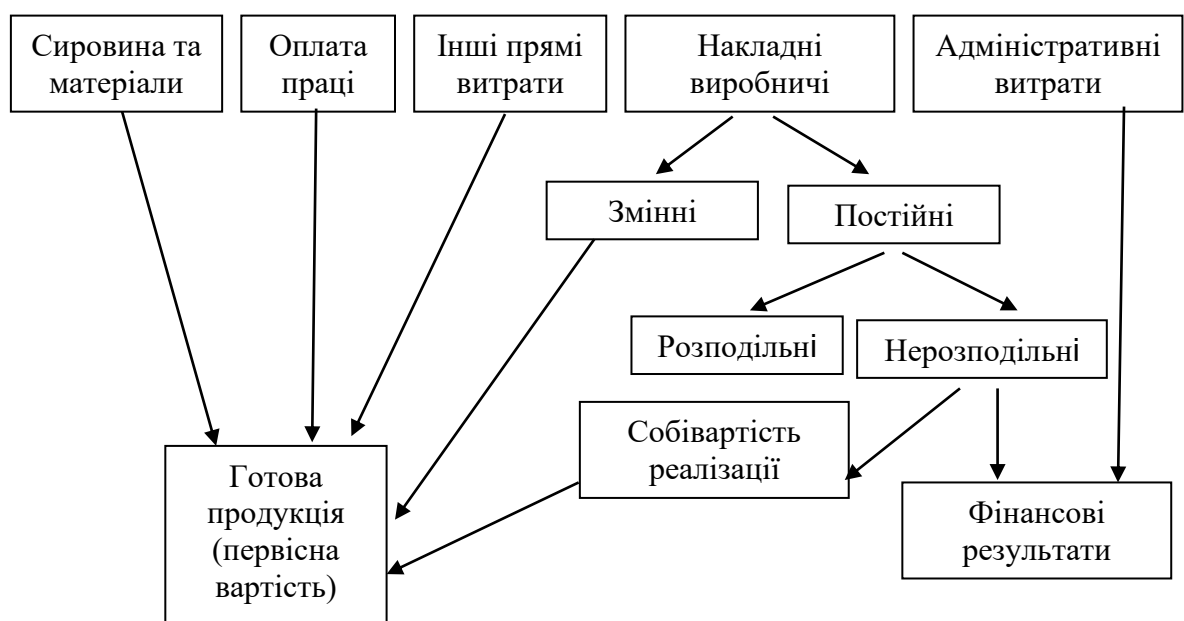


Рис.1.4. Порядок формування первісної вартості готової продукції

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

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

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

Наприкінці місяця загальну кількість випущеної продукції оцінюють за прийнятими в обліку цінами підприємства і фактичною собівартістю.

За даними відомості випуску готової продукції визначають результат роботи підприємства у процесі виробництва (різниця між фактичною і взятою для обліку собівартістю випущеної продукції), економію або перевитрати. У поточному обліку її оцінюють за „твердими” обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами або за фактичною виробничою собівартістю). Якщо готову продукцію оцінюють за середньорічною плановою собівартістю, то відхилення планової собівартості від фактичної обліковують окремо. На кінець місяця ці відхилення розподіляють між залишками нереалізованої продукції і реалізованими виробами. При оцінюванні її за іншими цінами відхилення визначають як різницю між цими цінами та фактичною собівартістю

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

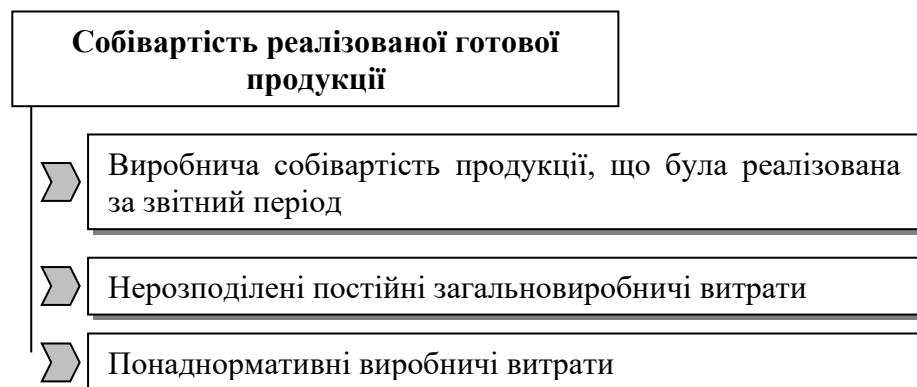


Рис. 1.5.Склад собівартості реалізованої готової продукції

Повна собівартість визначається тільки по реалізованій продукції, використовуючи дані виробничої собівартості і поза виробничих (комерційних) витрат:

$$Псп = Кр \times Сво + Пв; Псо = Псп : Кр \quad (1.1)$$

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

Сво – виробнича собівартість калькуляційної одиниці продукції у звітному періоді.

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

Пв – поза виробничі (комерційні) витрати;

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

Відмітимо, що облік та аудит готової продукції суворо регламентується різними нормативно-правовими актами і відіграє значну роль в управлінні будь-яким суб'єктом господарювання. А тому в наступному питанні дипломної роботи необхідно приділити увагу з'ясуванню ролі обліку і аудиту готової продукції та їх законодавчому регулюванню.

1.2. Роль обліку і аудиту готової продукції, їх нормативно-правове регулювання

Бухгалтерський облік запасів в цілому та готової продукції зокрема повинен забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження запасів, їх внутрішнє переміщення, вибуття;
- інформацією для складання звітності про запаси.

Об'єктом обліку є активи, які відповідають одночасно наступним вимогам:

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

Збільшення обсягів виробництва та насичення ринку товарами з платоспроможним попитом є одним з найважливіших завдань усіх галузей господарства України на етапі реформування економіки. Тому основним завданням контролю у сучасних умовах є активний вплив на процеси виробництва з метою забезпечення споживачів високоякісними товарами (роботами, послугами).

Основні завдання аудиту готової продукції та операцій з продажу товарів (робіт, послуг) є:

- перевірка правильності та своєчасності оформлення документів про рух готової продукції і товарів у матеріально відповідальних осіб;
- контроль за відвантаженням продукції та розрахунками з покупцями відповідно до укладених контрактів;
- контроль за операціями з продажу товарів;
- перевірка правильності оформлення операцій у бухгалтерському і податковому обліку та точності визначення результату з продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

Готова продукція є важливою ділянкою для дослідження, оскільки більшість підприємств України займається її виробництвом та реалізацією. Поліпшення організації обліку готової продукції є основним способом досягнення соціальної та економічної ефективності діяльності підприємства.

Для виробничого підприємства готова продукція є результатом його діяльності, а її реалізація є доходом, частина якого поповнює бюджет, а решта, дає змогу продовжувати виробничо-господарську діяльність.

Інформація щодо відображення випуску та реалізації готової продукції має бути достовірною, що забезпечується аудиторською перевіркою.

В умовах переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності та повної інтеграції національної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір актуалізується питання нормативного регулювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Це стосується також бухгалтерського обліку готової продукції. Невідповідність окремих положень чинних нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік і контроль готової продукції, неузгодженість окремих норм П(С)БО та МСФЗ щодо порядку оцінки готової продукції, відсутність галузевого регулювання бухгалтерського відображення призводить до зменшення достовірності у забезпеченні інформаційних потреб користувачів для прийняття рішень.

Нормативне регулювання будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку є принциповим питанням для досягнення достовірності облікових даних та задоволення інформаційних потреб користувачів, зокрема в розрізі інформації про готову продукцію. Чинні нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік готової продукції не враховують галузевих особливостей бухгалтерського обліку готової продукції

Порядок ведення бухгалтерського обліку та аудиту готової продукції на підприємстві регулює ряд нормативно-правових документів, покликаних забезпечити:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;

- достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів;

- тощо.

Порядок бухгалтерського обліку готової продукції визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені трьома рівнями (міжнародний, державний та рівень підприємства), що будують систему

нормативного регулювання бухгалтерського обліку готової продукції (рис. 1.6.).

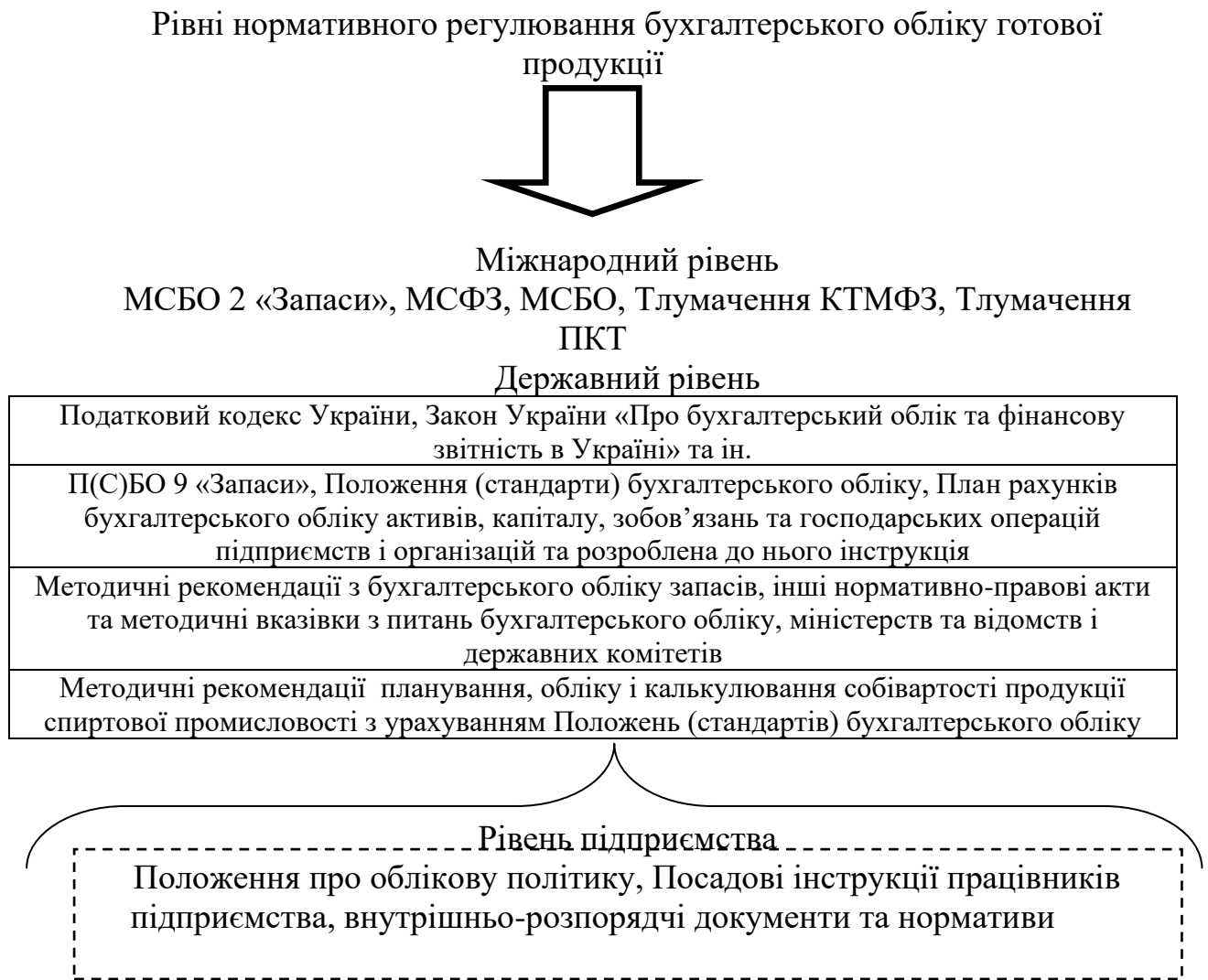


Рис. 1.6. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку готової продукції

Вищезазначені нормативні документи мають різний правовий статус із дотриманням положень нормативно- правових актів вищого рівня.

Основою для ведення бухгалтерського обліку готової продукції є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”[4]. Крім того концептуальні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію підприємства і розкриття її у фінансовій звітності визначені П(С)БО 9 “Запаси”[8], що становлять основу бухгалтерського обліку готової продукції підприємства.

На основі вивчення нормативно-правових актів ми здійснили характеристику нормативно-правового регулювання обліку та аудиту готової продукції (додаток А).

Відмітимо, що законодавчо-нормативна база, що регулює питання обліку запасів, і в тому числі готової продукції, не є досконалою внаслідок розмитості наведених визначень окремих понять, не достатності опрацювання методичних аспектів ведення бухгалтерського обліку.

Так, ні Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запасами", ні Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів не розкрито види знижок, методологію та методику їх відображення на рахунках та в регістрах бухгалтерського обліку. А як відомо на підприємствах торгівлі надання знижок є доволі розповсюдженим.

Неврегульованим залишається питання відображення втрат як природних, так і понаднормативних. Було б логічним природні втрати (усушку, випаровування), зважаючи на те, що такі втрати пов'язані безпосередньо з діяльністю підприємства і є невід'ємним елементом торгівельної діяльності направленої на отримання доходу відображувати у складі витрат операційної діяльності. А понаднормативні витрати, як такі що не пов'язані з отриманням доходів списувати за рахунок коштів відповідних резервів, нерозподіленого прибутку минулих років або шляхом рівномірного списання за рахунок прибутків, отриманих в поточному році, а можливо рівними частинами впродовж кількох наступних років. Такий підхід сприятиме реалізації в бухгалтерському обліку принципу відповідності доходів та витрат, коли витрати пов'язані з отриманням доходу.

На нашу думку, подальше удосконалення нормативної бази, яка регулює бухгалтерський облік готової продукції полягає в удосконаленні та доопрацюванні положень щодо їх уцінки, надання знижок, відображення природних та понаднормативних витрат, первинного оформлення операцій з готовою продукцією тощо.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту у ПАТ «Базис»

Суб'єктом дослідження у дипломній роботі обрано Публічне акціонерне товариство «Базис», яке розміщено у м. Чернігів, по вул. Любецька 70.

ПАТ «Базис» є юридичною особою, створеною відповідно до законодавства України, набуває прав юридичної особи з моменту його державної реєстрації та здійснює свою діяльність відповідно до законодавства України та статуту.

Товариство створено для здійснення виробничої, комерційної та посередницької діяльності, а також надання послуг в сфері торгівлі з метою одержання прибутку. Основним видом діяльності ПАТ «Базис» є роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. Також воно може здійснювати інші види діяльності, що не заборонені прямо і у виключній формі чинним діючим законодавством України.

Товариство діє на основі і в повній відповідності із законодавчими і нормативними актами в області підприємницької діяльності, а також Статутом товариства, при повному господарському розрахунку, самостійності і самофінансуванні, веде самостійний бухгалтерський облік і відкриває банківські рахунки на своє ім'я.

Майно товариства становлять основні і оборотні засоби, інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Джерелом формування майна підприємства є :

- грошові, матеріальні та інтелектуальні внески засновників;
- прибуток, отриманий від реалізації цінних паперів, робіт, послуг та інших видів діяльності.

Загальною комерційною метою діяльності товариства є отримання прибутку через підприємницьку діяльність.

Прибуток суб'єкта господарювання утворюється з надходжень від

господарської діяльності після покриття матеріальних і прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. З балансового прибутку товариства сплачує податки, передбачені Законом України, платежі до бюджету та інші заборгованості. Чистий прибуток, одержаний після вищеписаних розрахунків, залишається в повному розпорядженні Товариства.

Діяльність ПАТ «Базис» можна розділити на 4 основні види: оптова торгівля, роздрібна торгівля, надання послуг у сфері ресторанного господарства через мережу кафе та їдалень, надання послуг у сфері розваг та дозвілля.

За даними управлінської звітності товариства питома вага у валовому товарообороті кожного виду діяльності у 2018 році наступна:

- оптова торгівля – 71,2%;
- роздрібна торгівля – 10,0%;
- послуги у сфері ресторанного господарства – 17,2%;
- послуги у сфері розваг – 1,6%.

Так як основним видом діяльності ПАТ «Базис» є оптова торгівля, то це зумовлює певні ризики діяльності, адже оптової торгівлі в Україні, яка була створена в минулі роки, опинилась не в кращому стані.

Характерною тенденцією розвитку оптової торгівлі останніх років в Україні є поступове скорочення кількості оптових підприємств за рахунок укрупнення, злиття, об'єднання малих і середніх оптових структур, розвиток оптово-роздрібною мережі. Кількість підприємств оптової та роздрібною торгівлі починаючи з 2010 року значно скоротилася. У 2016 році порівняно з 2010 роком кількість підприємств знизилася на 23382 одиниць.

За даними Державної служби статистики України, за січень 2018 року оборот торгівлі становив 1,4 мільярда гривень і збільшився у порівнянні з січнем 2017 року на 12,4%. За цим показником Чернігівщина посіла 4 місце серед регіонів України.

Покращення споживчих настроїв населення відбувається на фоні активного розвитку і зміцнення інфраструктури профільної сфери економіки.

Розвитку підприємств торгівлі у певній мірі сприяє залучення прямих іноземних інвестицій. За 9 місяців минулого року обсяг таких вкладень склав близько 2,2 мільйона доларів. Загалом у цій галузі освоєно понад 94 мільйони гривень.

Значну роль у формуванні роздрібного асортименту, його повноти і стабільності відіграє оптова торгівля. Станом на 1 жовтня 2017 року в області діяли 440 профільних підприємств, які заробили на 16% більше аналогічного відліку часу минулоріч. У структурі оптового товарообігу найбільша частка (85%) припадала на непродовольчі товари, майже 15% – на продовольчі.

Виважена економічна політика керівників підприємств позитивно відобразилася на фінансових показниках діяльності суб'єктів господарювання оптової та роздрібної торгівлі, ремонту автотранспортних засобів та мотоциклів. Великі та середні підприємства цієї галузі за підсумками січня-вересня 2017 року отримали понад 83 мільйони гривень валового прибутку. Питома вага прибуткових підприємств перевищувала чисельність збиткових (76% проти 24% загальної кількості підприємств).

Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств профільної сфери була найбільшою серед інших галузей економіки і становила близько 24%.

Крім того, в області забезпечено вищу, ніж у середньому по Україні, питому вагу реалізації товарів вітчизняного виробництва (у тому числі місцевого) через торговельну мережу підприємств – юридичних осіб (область – 63,7%, Україна – 53,2%).

ПАТ «Базис» забезпечує повний комплекс послуг дистрибуції продуктів використовуючи сучасні методики та багаторічний досвід роботи на українському ринку і стало одним з впевнених лідерів даної галузі. Будучи великим дистриб'ютором, карта обслуговування товариства покриває майже всю територію Чернігівської області та включає комплексне обслуговування підприємств ресторанного господарства.

Дистрибуція продуктів харчування - необхідний і важливий процес, який повинен бути реалізований на високому професійному рівні. ПАТ «Базис» робить все можливе, щоб постійно підвищувати якість свого обслуговування, поліпшувати результативність та представляти партнерам і клієнтам посправжньому європейський сервіс дистрибуції.

Бренди, з якими працює товариство, - це кращі вітчизняні виробники, продукція яких, завдяки дистрибуції товариством продуктів харчування, виявляється на полицях магазинів в найбільших торгових мережах. Основними постачальниками ПАТ «Базис» у 2018 році були ТОВ «ТЕРРА ФУД» (ТМ «Біلالінія», ТМ «Ферма», ТМ «Тулечинка», ТМ «Преміале» та інші), ТОВ «КЕРНЕЛ-ТРЕЙД» (ТМ «Щедрий дар», ТМ «Чумак», ТМ «Стожари», ТМ «Маринадо» та інші), ТОВ «Люсторф» (ТМ «На здоров'є», ТМ «Селянське», ТМ «Бурёнка» та інші), ПАТ «Луцьк Фудз» (ТМ «Руна», ТМ «Рідний край»), ТОВ СП «Вітмарк-Україна» (ТМ «Джаффа», ТМ «Наш сік», ТМ «Соковита», ТМ «Чудо-Чад» та інші), ДП «Староконстянтинівський молочний завод» (ТМ «Наш молочник», ТМ «Народний продукт», ТМ «Вершкова долина» ,ТМ «Арсеніївський» та інші), ПАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат», ТОВ «АВІС», ТОВ ТД «Тайфун – 2000» (ТМ «Пікнік», ТМ «Cremeoire»).

Потужні логістичні схеми і ефективність роботи співробітників товариства - це головні пріоритети ПАТ «Базис». Як провідний дистриб'ютор України, товариство реалізує товари як безпосередньо, так і через національні та регіональні роздрібні мережі.

На основі даних додатків Б, В, Д проведемо аналіз основних фінансово-економічних показників ПАТ «Базис» за 2016-2018 роки (табл. 1.2).

В результаті проведеного аналізу майна Публічного акціонерного товариства «Базис» ми виявили, що протягом 2018 року мала місце стійка тенденція до збільшення загальної вартості активів.

Таблиця 1.2

**Основні фінансово-економічні показники діяльності ПАТ «Базис» за
2016— 2018 роки**

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Зміни в абсолютних величинах 2018 р. від		Темпи зростання (зниження) 2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
Капітал (станом на кінець періоду)							
Загальний капітал, тис. грн.	40538	38615	51042	10504	12427	125,91	132,18
Власний капітал, тис. грн.	20655	22193	34135	13480	11942	165,26	153,81
у тому числі:							
- власний оборотний капітал	-7008	-3655	14616	21624	18271	-208,56	-399,89
- нерозподілений прибуток або непокриті збитки	19007	20623	32800	13793	12177	172,57	159,05
Позиковий капітал, тис. грн.	19883	16422	16907	-2976	485	85,03	102,95
у тому числі:							
- поточна кредиторська заборгованість	19883	16422	16907	-2976	485	85,03	102,95
Ресурси							
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	27607	25811	19488	-8119	-6323	70,59	75,50
Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	12875	12767	31523	18648	18756	244,84	246,91
Середня кількість працівників, осіб	438	360	320	-118	-40	73,06	88,89
Фонд оплати праці, тис. грн.	15329,2	15577,7	19611,4	4282,2	4033,7	127,93	125,89
Економічні показники							
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	170032	177189	199035	29003	21846	117,06	112,33
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	135145	144846	159787	24642	14941	118,23	110,32
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	34887	32343	39243	4356	6900	112,49	121,33

Продовж. табл. 1.2

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Зміни в абсолютних величинах 2018 р. від		Темпи зростання (зниження) 2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток), тис. грн.	3484	3904	19024	15540	15120	546,04	487,30
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток), тис. грн.	722	1932	17556	16834	15624	2431,58	908,70
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток), тис. грн.	668	1701	14468	13800	12767	2165,87	850,56

Протягом даного періоду вартість активів збільшилась на 22931,0 тис. грн (темп росту становить 132,18%). Дана динаміка є позитивною оскільки може вплинути на збільшення обсягів діяльності підприємства та прибутку.

За даними таблиці ми спостерігаємо що фінансування діяльності досліджуваного підприємства на початок 2018 року здійснюється за рахунок власного капіталу 57,47% загальних коштів на кінець 2017 року. На кінець року структура джерел фінансування дещо змінилась, а саме збільшилась частка власного капіталу та поточних зобов'язань.

Зміни власного капіталу на 100% відбулися за рахунок отриманого прибутку, а саме збільшився на 456,0 тис. грн. Найбільша складова поточних зобов'язань належить короткостроковим кредитам банків та поточній кредиторській заборгованості за товари, роботи, послуги.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу товариства у 2017 році становила 360 осіб. Крім того, на підприємстві протягом минулого року працювало 3 сумісника та 1 особу було залучено для виконання робіт за трудовою угодою. 11 осіб працювало на умовах неповного робочого дня. У порівнянні з минулим роком середньооблікова чисельність штатних працівників зменшилась на 81 особу або на 18,5%.

На оплату праці працівників товариством у 2017 році витрачено 15577,7 тис.грн., у тому числі фонд оплати праці штатних працівників склав 15429,7 тис.грн., позаштатних - 98,0 тис.грн., мобілізованих - 50,0 тис.грн. Фонд оплати праці збільшився у порівнянні з 2016 роком на 248,5 тис.грн. або на 1,6%, у тому числі штатних працівників - на 281,4 тис.грн. (+ 1,9% до минулого року).

Товариство забезпечує підбір кадрів, кваліфікація яких відповідає виробничим (професійним) вимогам. Товариством приділяється увага підвищенню кваліфікації робітничих професій працівників, які працюють у товаристві мають досвід та навички роботи вищого рівня кваліфікації, укладаються договори для підготовки спеціалістів.

Середньооблікова чисельність штатних працівників товариства за 2018 рік проти 2017 року зменшилась на 40 осіб або на 11,2% і становить 317 працівників. Крім того, середньооблікова чисельність позаштатних працівників складає 3 особи, з них: 2 - зовнішні сумісники, 1 - працює за цивільно-правовим договором.

Фонд оплати праці всіх працівників товариства у 2018 році збільшився на 25,9% проти 2017 року і становить 19611,4 тис.грн., з нього: фонд оплати праці штатних працівників - 19488,0 тис.грн., позаштатних працівників - 123,4 тис.грн. Зростання з 01.01.2018р. мінімальної заробітної плати до 3200 грн. спричинило підвищення посадових окладів та тарифних ставок у товаристві протягом року на 56,3%.

Крім того, товариство збільшило витрати на утримання робочої сили у 2018 році проти минулого року на 31,9%, що становить 518,4 тис.грн., а саме:

- витрати на соціальне забезпечення працівників (матеріальна допомога у зв'язку зі смертю родича, хворобою працівника, медогляд, страхування водіїв) - 71,0 тис.грн.;

- витрати на культурно-побутове обслуговування (придбання медикаментів, забезпечення працівників фільтрованою питною водою, проведення культурних заходів) - 41,5 тис.грн.;

- витрати на професійне навчання (опалювачів, водіїв навантажувачів тощо) - 7,6 тис.грн.;

- інші витрати на робочу силу (оплата відряджень, забезпечення спеціальним та санітарним одягом, взуттям, засобами індивідуального захисту та гігієни, молоком, проїзними квитками) - 398,3 тис.грн.

Товариство забезпечує підбір кадрів, кваліфікація яких відповідає виробничим (професійним) вимогам. Товариством приділяється увага підвищенню кваліфікації робітничих професій працівників, які працюють у товаристві мають досвід та навички роботи вищого рівня кваліфікації, укладаються договори для підготовки спеціалістів.

Обов'язок щодо ведення бухгалтерського обліку в ПАТ «Базис» покладається на бухгалтерську службу, яка є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується головному бухгалтеру (рис.1.8.).

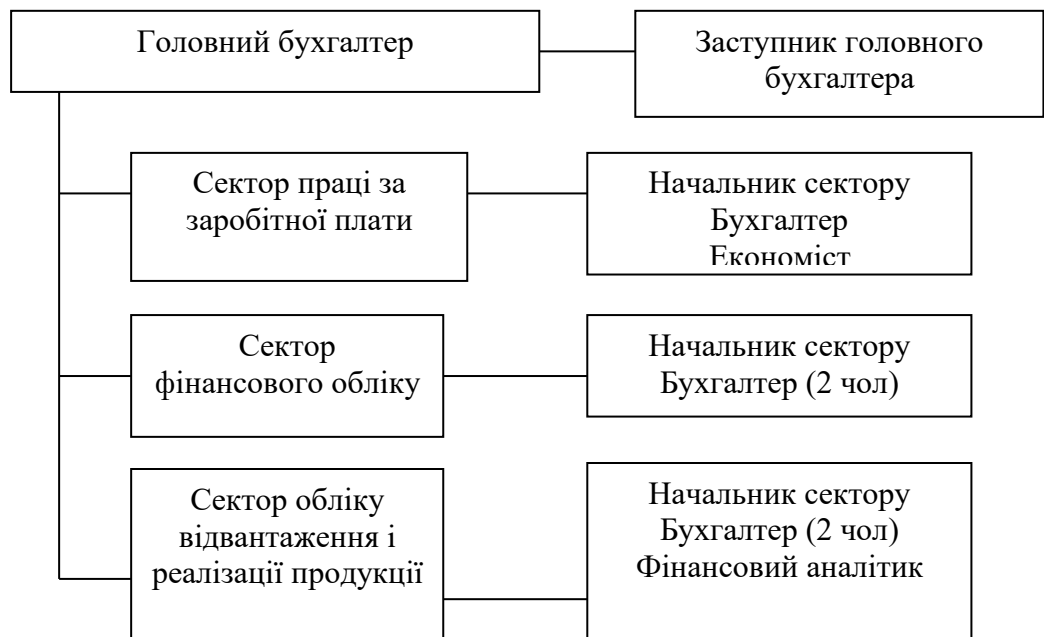


Рис.1.8. Структура бухгалтерії ПАТ «Базис»

Права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються законом України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні», наказом «Про облікову політику» та затвердженими посадовими інструкціями.

Головний бухгалтер згідно наказу «Про облікову політику» наділений правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах. Він здійснює організацію та ведення бухгалтерського обліку на основі встановлених правил його ведення, забезпечує щоденне ведення та контроль за достовірністю, правильністю та повнотою відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій і здійснює наступні операції:

- операцій з векселями;
- операцій по формуванню витрат по статтях та напрямках діяльності та правильність їх розподілу та закриття;
- операцій по формуванню доходів та витрат;
- операцій по відображенню нарахувань заробітної плати тощо.
- складання фінансової та податкової звітності.
- Бухгалтер з обліку готової продукції та розрахункових операцій здійснює наступні операції:
 - банківських операцій;
 - розрахунків по підзвітних сумах;
 - розрахунків з працівниками по отриманих позиках, отриманих ТМЦ та послуг;
 - операцій по придбанню та списанню ТМЦ (МШП, витратних матеріалів, бланкової продукції тощо);
 - операцій по придбанню, переміщенню та продажу товарів, послуг, готової продукції;
 - операцій по відображенню знижок згідно обраного положення про умови продажу;
 - операцій по закриттю дебіторської та кредиторської заборгованості;
 - операцій списання безнадійних та сумнівних боргів.

У ПАТ «Базис» перебуває на загальній системі оподаткування, є

платником податку на додану вартість, а облік ведеться із застосуванням технологічної платформи «1 С Підприємство 8.0», конфігурації «Управління торгівлею».

На кожному підприємстві вагомого значення набуває процес документообігу, який полягає в створенні, перевірці, обробці первинних документів в бухгалтерському обліку, передачі в архів. Важливість даного процесу, на нашу думку, добре обгрунтована Ф.Ф.Бутинцем, який підтверджує її через можливі негативні наслідки, які можуть виникнути при неправильній організації даного процесу. Вони наступні:

- несвоєчасна доставка звітної інформації (документів);
- не прогнозованість маршрутів руху звітних і управлінських документів;
- відсутність відповідальних через не закріпленість документів за відповідними співробітниками;
- неможливість прийняття рішень без залучення додаткової інформації (яка не міститься в документах)[18].

Отже, даний процес на кожному підприємстві досить важливий і він повинен бути добре організований, щоб не виникало проблем в оформленні документів, як результат в наданні звітності, щоб підприємству не доводилось нести додаткові витрати, пов'язані зі сплатою штрафів.

Для того, щоб спроектувати систему документообігу, необхідно встановити порядок створення і руху документів на підприємстві, а також визначити коло осіб, відповідальних за їх заповнення чи прийняття рішення по них, все це становить систему управління документообігом.

Ми вважаємо, що система управління документообігом на підприємстві повинна містити наступні етапи, які ми наводимо на рис. 1.8.

У ПАТ «Базис» дана система не є цілісною, адже в ній відсутній один головний елемент – створення графіку документообігу. Цей момент є досить вагомим недоліком, адже необізнаній особі досить важко зорієнтуватися в процесі передачі документів.



Рис. 1.8. Етапи створення системи управління документообігу

Висновки за розділом 1

В даному розділі дипломної роботи нами розглянуто економічну суть готової продукції та її класифікацію. Окрім того визначені основні завдання її обліку, способи оцінки готової продукції при випуску з виробництва та продажу.

За результатами проведеного дослідження ми дійшли висновку, що готова продукція має такі особливості: повністю закінчена обробкою на даному підприємстві; прийнята відділом технічного контролю; не потребує подальшої обробки; відповідає встановленим стандартам чи технічним умовам, якісним характеристикам.

Для цілей обліку готова продукція класифікується за формою (уречевлена та результати виконаних робіт і наданих послуг), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати і незавершена обробкою готова продукція) і технологічною складністю.

Оцінюється готова продукція за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і П(С) БО 16 «Витрати». Оцінка здійснюється за одним із таких методів: метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; метод середньозваженої собівартості, ФІФО; метод нормативних затрат; метод ціни продажу.

Облік готової продукції повинен забезпечити: контроль за виконанням завдань по випуску продукції; зберігання готової продукції за обсягом, асортиментом та якістю; своєчасну виписку документів на відвантаження; використання фінансових і матеріальних ресурсів за допомогою складання фактичних і планових калькуляцій собівартості продукції.

Сьогодні однією зі складових ефективної організації обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінювання кількісних та якісних характеристик готової продукції. Для того щоб удосконалити систему обліку готової продукції, підприємства перш за все повинні організувати систему бухгалтерського обліку для найбільш ефективної роботи.

Актуальність і значимість аудиту готової продукції та її реалізації на підприємстві полягає в тому, що результатом діяльності будь-якого виробничого підприємства або організації є випуск готової продукції, виконання робіт або надання послуг. Вартість готової продукції переходить зі сфери виробництва в сферу обігу, де визначаються кінцеві фінансові результати й фінансова стійкість підприємства. З цього й постає питання приділення більшої уваги до обліку готової продукції та здійснювання перевірки шляхом аудиту.

Для цілей бухгалтерського обліку готова продукція входить до складу запасів. Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку

інформації про запаси та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 «Запаси». Крім П(С)БО 9 необхідно враховувати методологічні принципи відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси».

Дослідження проведено за матеріалами ПАТ «Базис», яке займається оптовою та роздрібною торгівлею, надання послуг у сфері ресторанного господарства через мережу кафе та їдалень.

Для ведення обліку у товаристві створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером. Для ведення обліку та складання звітності товариство використовує міжнародні стандарти. Загалом облік відповідає вимогам чинного законодавства.

За результатами проведеного аналізу основних фінансово-економічних показників за 2016 – 2018 роки ми дійшли висновку, що товариство у 2018 році мало більш стійкіший фінансовий стан на ринку, свою господарську діяльність здійснювало 66,88% самостійно.

До шляхів покращення фінансового стану на товаристві доцільно віднести такі заходи:

- системний і постійний фінансовий аналіз діяльності;
- організацію обігових активів відповідно до існуючих вимог з метою оптимізації фінансового стану;
- впровадження управлінського обліку і на цій підставі оптимізацію витрат підприємства;
- оптимізацію розподілу виручки;
- впровадження сучасної системи управління грошовими потоками;
- розробка і реалізація стратегічної фінансової політики підприємства.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН, ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ У ПАТ «БАЗИС»

2.1. Сучасний стан та практика організації обліку та документального оформлення руху готової продукції

З метою ефективної роботи облікового апарату, для забезпечення достовірності формування інформації про об'єкти обліку, а в тому числі і про готову продукцію та її реалізацію, у ПАТ «Базис» слід налагодити чітку організацію облікового процесу.

Особливу увагу при цьому приділяють формуванню структури облікового апарату, встановленню завдань, функцій працівників, які здійснюють облікові процедури, визначенню нормативів – внутрішніх розпорядчих документів, які регламентують та контролюють облікові роботи бухгалтерської служби. Основним таким документом у ПАТ «Базис» є Наказ про облікову політику підприємства (додаток Е). У товаристві цей документ затверджено у січні 2017 року і до сьогодні він не змінювався.

Стосовно обліку витрат, в обліковій політиці ПАТ «Базис» окреслено питання щодо переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Згідно Наказу про облікову політику ПАТ «Базис» до виробничої собівартості належать:

- 1) прямі витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі

Обліковий процес щодо контролю за випуском готової продукції та її реалізації має ряд об'єктів, а саме: чітко налагоджені норми взаємозв'язку

між цехами та складами готової продукції, контроль за дотриманням виробничої програми, облік витрат на збут, організація обліку ПДВ, організація обліку реалізації продукції, контроль за її збереженням та одержанням прибутку; організація роботи відділу бухгалтерії.

Щоб налагодити чітку організацію такого складного облікового процесу необхідно підприємству дотримуватись ряду передумов. Оцінимо дотримання таких завдань у ПАТ «Базис» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Виконання умов раціональної організації обліку готової продукції та її реалізації на ПАТ «Базис» є:

Умови раціональної організації обліку готової продукції	Відмітка про виконання	
	Так	Ні
Належна організація технологічного процесу, що сприяє повному та своєчасному оприбуткуванню хлібобулочної та кондитерської продукції	+	-
Забезпечення підприємства складами для зберігання готової продукції	+	-
Визначення матеріальної відповідальності за кількістю та якістю продукції, що зберігається та реалізовується	+	-
Раціональна діяльність відділу збуту хлібопродукції	+	-
Забезпеченість кваліфікованими обліковими спеціалістами	+	-
Забезпечення засобами автоматизації обліку готової продукції на складах	-	+

За результатами проведеного аналізу, можемо підсумувати, що на ПАТ «Базис» для раціональної організації обліку готової продукції та її збуту здійснено достатні попередні роботи, чітко налагоджений та модернізований й механізований технологічний процес випікання хлібобулочних виробів, створені складські приміщення, забезпечено їх кваліфікованими обліковими працівниками, досконало налагоджений збут продукції. Однак, негативним моментом є відсутність графіку документообороту та не належне забезпечення засобами автоматизації обліку готової продукції на складах, адже такі засоби знаходяться тільки у бухгалтерії підприємства.

З метою удосконалення обліку готової продукції у ПАТ «Базис» ми розробили графік документообігу в частині обліку готової продукції (додаток Ж).

Тому основним завданням організації бухгалтерського обліку випуску та реалізації готової продукції є: виявлення обсягу випущеної з виробництва продукції, придбаних товарів, їх реалізації, виявлення фактичних витрат з виготовлення продукції чи придбання товарів, аналіз і контроль собівартості виробленої продукції, визначення кінцевих результатів діяльності підприємства. Це може бути досягнуто лише за рахунок чітко налагодженого руху первинних документів.

Основні документи, якими супроводжується рух готової продукції наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Документальне оформлення руху готової продукції на підприємстві

На ПАТ «Базис» готова продукція з виробництва потрапляє на склад та відвантажується покупцям. При надходженні виготовленої продукції із

підрозділів основного і допоміжного виробництв на склад товариства оформляється „Прибутковий ордер” (типова форма № М-4). Прибутковий ордер одному примірнику складається матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад.

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

На ПАТ «Базис» договори зберігають у бухгалтерії, але облікові працівники не приділяють належної уваги для контролю поставок за цими договорами, адже поставки здійснюються у відділі збуту та зі складів. Тобто виникає розрив між передачею документів. На нашу думку, доцільно обліковому працівнику, який займається відображення операцій щодо розрахунків з клієнтами слідкувати за виконанням умов договорів. А менеджерам з поставок необхідно зберігати копії таких документів, або сформувані зведений документ „Графік відвантаження замовлених обсягів”, у якому буде відображена наступна інформація – обсяг і терміни поставок хлібобулочних виробів у розрізі окремих партій. Це допоможе проконтролювати доцільність та своєчасність здійснення поставки, виконання умов щодо й цінової політики. Саме такі графіки можуть бути основою забезпечення чіткого виконання договорів, що поряд із позитивним впливом на формування іміджу підприємства дає змогу чітко організувати виробничий процес, уникати провалів у роботі центрів відповідальності. Оскільки ПАТ «Базис» має доволі широкий асортимент продукції, обсяги виробництва здійснюються достатніми кількостями, працює підприємство у три зміни, має велику кількість покупців, то формування такого Графіка буде для нього особливо важливим та перенесе наголос контролю за ходом операцій на відповідальних осіб безпосередньо на місцях. При цьому слід

підтримувати взаємозв'язок між бухгалтерією підприємства та його збутовими центрами відповідальності щодо контролю за виконанням договорів.

Документальне оформлення операцій з реалізації продукції здійснюється за товарно-транспортними накладними або накладними – залежно від того, яким покупцям вона реалізовується: підприємствам чи фізичним особам.

Реалізуючи готову продукцію підприємствам – юридичним особам, у ПАТ «Базис» на основі доручень виписують товарно-транспортні накладні. Їх формують:

- у трьох примірниках – якщо доставка продукції покупцеві здійснюється без залучення транспортних засобів інших підприємств;
- в чотирьох – при перевезенні продукції залученим автотранспортом.

Один примірник товарно-транспортної накладної з підписом водія про отриману для перевезення продукцію залишається в центрі відповідальності (складі) підприємства, а два (чи три – при залученому автотранспорті) видаються йому як супровідні документи на продукцію. Один примірник ТТН залишається у покупця після доставки продукції, а один чи два з позначками про прийняту покупцем продукцію повертається водієві, який здає товарно-транспортну накладну в той центр відповідальності (склад), де він отримав продукцію.

Форма товарно-транспортної накладної є встановленої форми затвердженої відповідно до вимог виду продукції та її властивостей. Цей документ має ряд обов'язкових реквізитів. Насамперед це дата доставки продукції. Але у товарно-транспортній накладній, яка заповнюється на ПАТ «Базис» такий реквізит відсутній. А дата складання товарно-транспортної накладної, зазначена в ній, в основному не збігається з фактичною доставкою продукції, особливо тоді, коли перевезення здійснюється на значну відстань. Тому за інформацією, що наведена у згаданому документі, не завжди можна контролювати фактичне виконання графіків поставок хлібобулочної

продукції покупцям.

На нашу думку, на складах ПАТ «Базис» необхідно чітко контролювати дати фактичного відвантаження продукції. У випадках, коли вони не збігаються з вказаними при виписуванні товарно-транспортних накладних у бухгалтерії підприємства (відділі збуту), обов'язково зазначати це, наприклад, поряд із підписами особи, яка відпустила продукцію, та водія, який прийняв її для перевезення, і особи, якій здано продукцію (вантажоодержувача). Це дасть змогу уникнути непорозумінь щодо оплати за продукцію сезонного характеру та забезпечити дійовий контроль за дотриманням графіків її реалізації.

Так само важливим є контроль часу прибуття, вибуття та простою при виконанні вантажно-розвантажувальних операцій, оскільки перевищення нормативів спричинює псування продукції, а отже, збитки.

Ще одним важливим реквізитом товарно-транспортної накладної є відображення кількісних та якісних параметрів реалізованої продукції. Щодо перших, то у цьому документі вини чітко прописуються і контролюються, а от другі – якісні показники – не завжди можна навести в потрібному обсязі. Тому доцільно до товарно-транспортної накладної додавати специфікації та сертифікати якості або результати аналізів, котрі вичерпно характеризують якість готової продукції, що реалізується.

Для оплати реалізованої підприємством готової продукції на адресу покупця виставляється „Рахунок-фактура”. В рахунку-фактурі зазначається вся необхідна інформація, яка вказується платником у банківських платіжних документах: найменування постачальника і покупця; назви і коди обслуговуючих банків; номери розрахункових рахунків підприємств; найменування цінностей, за які буде проведено оплату та сума як без, так із урахуванням ПДВ (за умови, якщо постачальник є платником такого податку).

Надходження рахунку-фактури від постачальника на підприємство здійснюється заздалегідь з метою отримання від покупця за передплатою

передбаченої суми або разом із надходженням матеріальних цінностей.

Підтвердженням оплати покупців за готову продукцію є виписка банку.

Якщо готова продукція відпускається за готівку, то внесення готівки в касу відбувається за прибутковим касовим ордером.

Оприбуткування до каси коштів оформлюється прибутковим касовим ордером (форма № КО-1), який підписується головним бухгалтером або іншою особою, уповноваженою керівником підприємства.

Про приймання готівки стороні, що внесла грошові кошти видається квитанція прибуткового ордеру за підписами головного бухгалтера і касира, засвідчена печаткою юридичних осіб.

У разі застосування реєстратора розрахункових операцій (РРО), або використання розрахункової книги (РК), оприбуткування готівки є реєстрація через РРО або фіксація в РК (з видачею покупцю розрахункового документу про прийняття готівки) та щоденне відображення таких операцій в повній сумі в книзі обліку розрахункових операцій (КОРО) . Оприбуткуванні через РРО або з використання розрахункової книги готівкові кошти підлягають здачі до каси.

За великої номенклатури запасів в ПАТ «Базис» застосовується оперативно-бухгалтерський метод аналітичного обліку.

За цим методом кількісно-сортний облік запасів на складах ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку, які відкриваються бухгалтерією на кожний номенклатурний номер запасів. Матеріально відповідальна особа в цих картках записує кожну операцію з надходження та відпускання матеріалів і визначає залишок запасів. Підставою для записів є первинні документи на оприбуткування та відпускання запасів.

Бухгалтерія постійно контролює правильність ведення складського обліку відповідно до первинних документів. Контроль здійснюється за графіком безпосередньо на складі в присутності матеріально відповідальної особи. Бухгалтер перевіряє правильність записів і визначення залишків, що

підтверджує своїм підписом у картці. Потім за реєстром забирає первинні документи для бухгалтерської обробки.

Після такого контролю картки складського обліку перетворюються з реєстрів оперативного обліку в реєстри оперативно-бухгалтерського обліку та в бухгалтерії не потрібно вести аналітичний облік наявності та руху запасів за кожним номенклатурним номером. Бухгалтерія здійснює означений тільки в грошовому виразі та за однорідними групами в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.

На основі накладних, що виписуються у двох примірниках, складається відомість випуску продукції.

Оцінка у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво).

Для ефективної роботи і можливості в майбутньому отримати прибуток товариству потрібно контролювати не тільки виробничу, а й повну собівартість готової продукції. Але у товарно-транспортну накладна такий показник ніякому разу не потрібно вносити. Краще перед збутом здійснити відповідні підрахунки у додатковому документі, а з метою полегшення трудомісткості, такі операції доцільно виконувати в електронному вигляді на відповідних носіях з одночасним формування товарно-транспортної накладної та аналітичної відомості щодо реалізації конкретної партії продукції. Це допоможе активно впливати на формування фінансових результатів від реалізації, оскільки це дає їм змогу вибрати оптимальний варіант з усіх можливих, комбінувати поставки продукції окремими партіями різним купцям.

Таким чином, організовуючи облік на ПАТ «Базис» необхідно належної уваги приділяти вимогам до здійснення облікових та управлінських робіт,

чітко визначити об'єкти процесу організації, встановити відповідальних осіб. Усі операції відображати належно оформленими первинними документами, а також сформуванати графік їх руху щодо обліку готової продукції.

Інформація про виробництво та реалізацію готової продукції на основі первинних документів відображається на рахунках аналітичного і синтетичного обліку, а тому в наступному питанні доцільно дослідити методичні підходи до обліку готової продукції та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку готової продукції, порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності

Готова продукція обліковується на підприємствах за місцями її зберігання та окремими видами у встановлених одиницях виміру: натуральних, умовно-натуральних. А в облікових регістрах інформація про готову продукцію обліковується в кількісному виразі.

Облікові операції комірник заносить у реєстри вручну, тому, на нашу думку, ПАТ «Базис» необхідно повністю автоматизувати складський облік.

Облік витрат та визначення фактичної собівартості випуску готової продукції, її руху та реалізації є на підприємстві надзвичайно складним та трудомістким об'єктом обліку.

При надходженні на склад готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю. Цю вартість готової продукції формують на рахунку 23 „Виробництво”, де по дебету відображають усі прямі витрати (матеріальні: мука, сіль, цукор, дріжджі, вода і т.д.; витрати на оплату праці з відрахуваннями; амортизаційні витрати тощо), а по кредиту – списують виробничу собівартість готової продукції на дебет рахунку 26 „Готова продукція”. Облік на 23 рахунку ведуть в розрізі субрахунків та аналітичних

рахунків конкретного виду продукції: хліб пшеничний, хліб житній, батон, калач, булочка з маком тощо.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції використовується рахунок 26 "Готова продукція" (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика рахунку 26 "Готова продукція"

Призначення рахунку 26 «Готова продукція»	Операції, що відображаються по дебету	Операції, що відображаються по кредиту	Місце у звітності
Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) р. 1103

Цей рахунок активний, балансовий, показує залишок готової продукції на складі,. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, показуються у складі незавершеного виробництва. По дебету рахунку відображається надходження готової продукції з виробництва на склад за первісною вартістю, по кредиту – її відпуск.

Залишок на цьому рахунку може бути тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку 26 „Готова продукція” вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку 201 „Сировина і матеріали” або інших залежно від призначення цієї продукції.

Для обліку та узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг призначений рахунок 90 "Собівартість реалізації". У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку собівартість реалізованої готової продукції відображається на субрахунку 901

«Собівартість реалізованої готової продукції».

За дебетом субрахунку 901 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»

Порядок формування собівартості реалізованої продукції у бухгалтерському обліку показано на рис. 2.2.

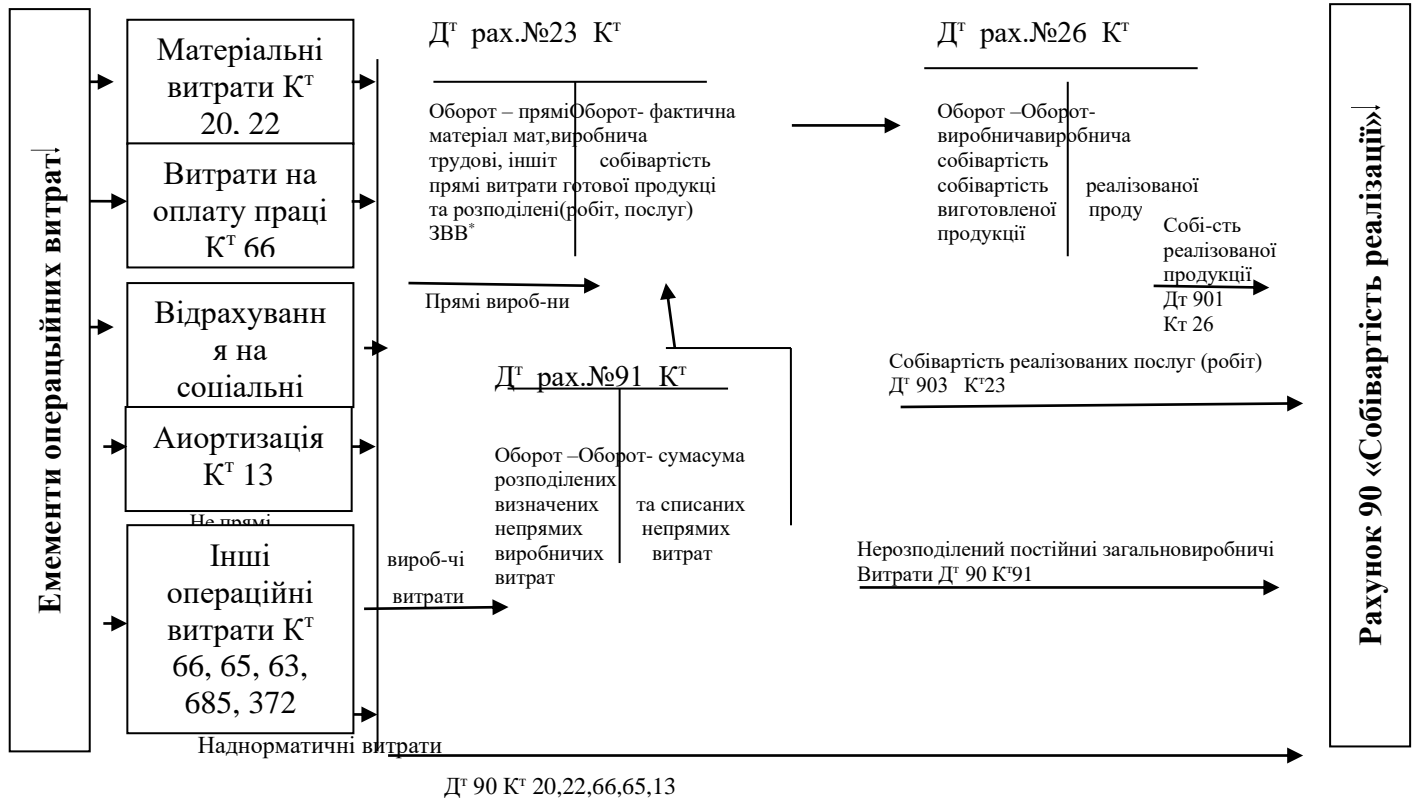


Рис.2.2. Порядок формування собівартості реалізованої продукції у бухгалтерському обліку

У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для відображення інформації про доходи від реалізації готової продукції, а також про суму знижок, які були надані покупцям, та інших відрахувань з доходу використовується рахунок 70 «Дохід від реалізації».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про дохід від реалізації готової продукції. За кредитом субрахунку 701 відображається збільшення (отримання) доходу, за

дебетом – сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ, та інших обов’язкових платежів, згідно законодавству) та списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 704 «Відрахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісій, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу . за кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На основі вивчення первинних документів та реєстрів ПАТ «Базис» за січень 2019 р. у табл. 2.3 наведемо кореспонденції рахунків щодо обліку готової продукції.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку готової продукції у ПАТ «Базис»
за січень 2019 р.**

№	Первинні документи	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Кореспонденція рахунків щодо виробництва готової продукції					
1	Відомість амортизації	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23	13	1200,00
2	Накладна	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23	20	10800,00
3	Накладна	Відпущено у виробництво МШП	23	22	1040,00
4	Бухгалтерська довідка	Списано на витрати виробництва втрати від технічно неминучого браку	23	24	0,00
5	Рахунок	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв’язок тощо)	23	63,68	4600,00
6	Розрахунково-платіжна відомість	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва і проведені відрахування на соціальне страхування	23	66 65	9000,00 1980,00

Продовж. табл. 2.3

№	Первинні документи	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет рахунку	Кредит рахунку	
Кореспонденція рахунків щодо надходження та зберігання готової продукції на складі					
1	Накладна	Оприбутковано із основного виробництва на склад готову продукцію	26	23	12500,00
2	Накладна	Відображено передачу на склад напівфабрикатів власного виробництва для подальшої реалізації	26	25	302,00
3	Акт інвентаризації	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26	719	105,00
4	Накладна	Відображено вартість продукції, повернутої до виробництва для доробки	23	26	150,00
5	Накладна	Оприбуткована як матеріали готову продукцію, яка призначена для власних потреб	20	26	200,00
Кореспонденція рахунків щодо реалізації готової продукції					
1	Договір, накладна	Відвантажено готову продукцію вітчизняним покупцям	361	701	30000,00
2	Податкова накладна	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641	5000,00
3	Накладна	Списано собівартості реалізованої готової продукції	901	26	12000,00
4	Виписка банку	Отримано від покупців оплату за готову продукцію	311	361	30000,00
5	Банківська виписка	Отримано попередню оплату за готову продукцію	311	681	1050,00
5	Податкова накладна	Відображені податкові зобов'язання в сумі авансу	643	641	175,00
6	Договір, накладна	Відвантажено готову продукцію вітчизняним покупцям в рахунок отриманого авансу	361	701	1050,00
7	Податкова накладна	Відображено раніше нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	701	643	175,00
8	Накладна	Списано собівартості реалізованої готової продукції	901	26	530,00
9	Бухгалтерська довідка	Здійснено взаємозалік заборгованості	681	361	1050,00
10	Бухгалтерська довідка	Списано на фінансовий результат - собівартість реалізації готової продукції	791	901	12875,00
		- дохід від реалізації готової продукції	701	791	25530,00

Розглядаючи питання обліку готової продукції неможна обминути питання її інвентаризації як методу забезпечення схоронності готової продукції.

Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майнових зобов'язань, що підлягають інвентаризації під час кожної з них, визначаються керівником товариства, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Головною метою інвентаризації на ПАТ «Базис» є визначення фактичної наявності й стану готової продукції, їх перевірка з даними бухгалтерського обліку, врегулювання інвентаризаційних різниць та відображення результатів інвентаризації.

Відповідно до облікової політики ПАТ «Базис» проведення інвентаризації передбачається на перше число місяця, в якому здійснюватиметься оцінка готової продукції.

Для цього формується комісія, яку затверджує наказом по підприємству керівник. До її складу обов'язково входять сам керівник, головний бухгалтер підприємства, а також завідувач складом, як матеріально-відповідальна особа.

На ПАТ «Базис» забороняється проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії та вносити до опису дані про залишки готової продукції зі слів матеріально-відповідальних осіб або за даними обліку без перевірки їх фактичної наявності.

Особливою умовою проведення інвентаризації у складському приміщенні є виконання відповідних дій протягом одного робочого дня.

Бланки інвентаризаційного опису, акта інвентаризації, звіральної відомості у ПАТ «Базис» заповнюються засобами обчислювальної та іншої оргтехніки.

В інвентаризаційних документах вказують найменування продукції її кількість у розрізі номенклатури готової продукції та в натуральних одиницях виміру, прийнятих в обліку. ця інформація в інвентаризаційному

описі вказуються прописом на кожній сторінці. Згаданий документ підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії та матеріально-відповідальними особами.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей затверджується керівником ПАТ «Базис» з включенням результатів у звіт за той період, в якому закінчена інвентаризація, а також і в річний звіт. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менш як у двох примірниках.

Як відомо в результаті інвентаризації можливі факти виявлених надлишків та нестач запасів. Якщо виявлено при інвентаризації лишки готової продукції, то їх зараховують на збільшення фінансових результатів звітнього року. Вартість нестачі, псування або інших втрат в межах норм списується на собівартість реалізованої продукції, а в сумах, що перевищують ці норми, на винних фізичних та юридичних осіб. Невідшкодовані нестачі списуються за рахунок прибутку.

Бухгалтерські проведення за результатами інвентаризації наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Бухгалтерські проведення за результатами інвентаризації

№	Назва операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1	Відображено суму нестачі продукції, виявлену при інвентаризації	947	26	100,00
2	Відображено суму надлишків продукції, виявлену при інвентаризації	26	719	95,00

УПАТ «Базис» результати інвентаризації відображають в бухгалтерському обліку за встановленим законодавчо порядку. Залишки оприбутковуються у дебет відповідних рахунків з обліку матеріальних цінностей 26 „Готова продукція” у кореспонденції з кредитом рахунку „Прибутки та збитки”. Незалежно від причин виникнення нестач продукції, їх вартість списують у дебет рахунку 947 „Недостачі та втрати від псування

цінностей” в кореспонденції з кредитом відповідного рахунку 26 „Готова продукція”. За результатами інвентаризації керівник приймає рішення щодо відшкодування завданих збитків підприємству. Після прийняття такого рішення суми нестач готової продукції списують з кредиту рахунку 947 „Недостача та втрати від псування цінностей” на дебет рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”. А при умові, коли не встановлено винуватців, то списання вартості продукції, якої невістачає відбувається проводкою: дебет рахунку 847 кредит рахунку 947 „Недостачі та втрати”, з подальшим перенесенням у кредит рахунку 26 „Готова продукція”.

Таким чином, проведення щомісяця інвентаризації готової продукції допомагає управлінському персоналу слідкувати та контролювати результати діяльності підприємства, виявляти порушення, встановлювати причини та винуватців цих порушень. А для облікового персоналу узгодити вартісні показники відвантаженої та виготовленої продукції, бо облік оприбуткування продукції здійснюється на ПАТ «Базис» на основі середньозважених цін, а реалізація на основі цін продажу.

Завершальним етапом бухгалтерського обліку є складання фінансової звітності.

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до розкриття її елементів визначається у Національному положенні (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5].

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Звітним періодом для складання річної фінансової звітності ПАТ «Базис» є календарний рік. Товариство подає цю звітність у складі таких формах:

- Балансу(звіт про фінансовий стан);
- Звіту про фінансові результати(звіт про сукупний дохід);
- Звіту про рух грошових коштів (за прямим методом);
- Звіту про власний капітал;

- Приміток до річної фінансової звітності.

Інформація про готову продукцію відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та у Примітках до річної фінансової звітності.

У Балансі (звіті про фінансовий стан) у стаття «Запаси» (код 1100) відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з П(С)БО 9 "Запаси".

У додатковій статті (код 1103) «Готова продукція» відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам. Продукція, яка не відповідає наведеним вимогам (крім браку), та роботи, які не прийняті замовником, відображаються у складі незавершеного виробництва.

У Примітках до річної фінансової звітності розкривають інформацію про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу.

Однією з найважливіших частин фінансової звітності, в якій, власне, і розраховується остаточно фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період, є Звіт про фінансові результати(звіт про сукупний дохід).

В даній формі звітності у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (код 2000) відображають чистий дохід від реалізації готової продукції, товарів, робіт або послуг, тобто дохід (виручку) від реалізації за вирахуванням:

- непрямих податків (ПДВ, акцизного податку);
- інших податків і зборів, що сплачуються з обороту;

- наданих знижок;
- вартості повернутих раніше проданих товарів;
- доходів, які за договорами належать комітентам

У статті 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображають виробничу собівартість реалізованої продукції.

На основі проведеного дослідження ми з'ясували, що інформація про готову продукцію в обліку та фінансовій звітності в цілому відповідає вимогам чинного законодавства, але вона не задовольняє потреби менеджменту ПАТ «Базис» і має низький рівень оперативності. А тому в наступному питанні систематизуємо проблеми та визначимо напрями удосконалення обліку готової продукції у ПАТ «Базис».

2.3. Проблеми та напрями удосконалення обліку готової продукції

Бухгалтерський облік процесу виробництва залежить від конкретних умов, властивостей і характеру технології та організації виробництва, що визначаються індивідуальними особливостями. Інколи виникають ситуації, коли виготовлення одного продукту різними технологічними прийомами вимагає різної системи групування статей витрат та обрахування собівартості. Такі процеси призводять до ускладнення документування, обліку випуску готової продукції та подальшої її реалізації. Водночас у процесі здійснення виробничої діяльності підприємств різних форм власності та організаційно-правових форм господарювання вступають у певні економічні відносини, результатом яких є цикл операцій, пов'язаних із реалізацією готової продукції. В цьому циклі приймаються управлінські рішення щодо продажу товарно-матеріальних цінностей, відбуваються процеси, які необхідні для передачі права власності покупцям на відвантажену, відпущену, реалізовану продукцію.

У ПАТ «Базис» для обліку використовується технологічна платформа «1С:Підприємство 8.0», конфігурація «Бухгалтерія для України», але не всі працівники можуть працювати в ній через брак знань та досвіду. Це уповільнює процес обробки первинних документів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, обробка частково йде в ручну, тому важливим є навчання персоналу роботи у конфігурації «Бухгалтерія для України».

Вважаємо, що керівництво ПАТ «Базис» повинно розглянути варіант доцільності направлення облікових працівників на курси з вивчення можливостей технологічної платформи «1С:Підприємство 8.0», конфігурації «Бухгалтерія для України».

З метою удосконалення обліку готової продукції у ПАТ «Базис» та застосування конфігурації «Бухгалтерія для України» ми розробили методичні рекомендації для персоналу, які полегшать опанування даного програмного продукту (додаток І).

Вважаємо, що застосування в бухгалтерському обліку конфігурації «Бухгалтерія для України» полегшує ведення операцій з готовою продукцією, а звіти, які формуються у програмі забезпечать можливість зіставлення інформації та передання з одного файлу в інший.

З використанням комп'ютерної техніки у ПАТ «Базис» прийнято вести облік реалізації готової продукції без застосування узагальнюючих документів, виняток становить формування оборотно-сальдової відомості за рахунком 26 "Готова продукція". Цей документ характеризує інформацію щодо оборотів і залишків готової продукції. Однак цього недостатньо, тому ми вважаємо за доцільне на підставі первинних документів складати реєстри документів з реалізації готової продукції. Реєстри необхідно формувати за напрямками реалізації, видами продукції, покупцями та замовниками. Щоденне заповнення цих реєстрів дасть змогу здійснювати оперативний контроль за реалізацією продукції, застосуванням цін та їх змінами, надходженням виручки.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне у ПАТ «Базис» до рахунку 26

"Готова продукція" відкрити два субрахунки:

- 261 "Готова продукція за обліковими цінами";
- 262 "Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін".

Необхідність виокремлення зазначених субрахунків пояснюється тим, що в аналітичному обліку можливе відображення готової продукції за обліковими цінами, а надходження та відпуск готової продукції в синтетичному обліку - за фактичною виробничою собівартістю; при цьому облікові записи в системі рахунків можуть бути різними. Так, на думку М.С. Пушкаря, щоб позбутися розбіжностей в оцінці готової продукції, необхідно визначити відхилення між фактичною й умовною вартістю продукції після формування калькуляції та скласти виправні проводки:

- Дт 26 "Готова продукція"
- Кт 23 "Виробництво"

у разі, коли фактична собівартість готової продукції перевищує умовну вартість, або сторнувати такий запис, якщо фактична собівартість виявиться меншою від умовної вартості. Ми ж вважаємо за доцільне, надходження на склад готової продукції відображати записом:

- Дт 261 "Готова продукція за обліковими цінами"
- Кт 23 "Виробництво".

Одночасно потрібно відобразити суму відхилень, яка виникає між фактичною виробничою собівартістю готової продукції та її вартістю за обліковими цінами. Якщо фактична собівартість готової продукції виявиться вищою, ніж її вартість за обліковими цінами, то додатково слід сформулювати запис:

- Дт 261 "Готова продукція за обліковими цінами"
- Кт 262 "Відхилення фактичної виробничої собівартості готовою продукції від облікових цін".

При від'ємному значенні відхилення запис на рахунках обліку буде зворотнім:

-Дт 262 "Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін"

- Кт 261 Готова продукція за обліковими цінами".

Для вдосконалення обліку готової продукції та її реалізації вважаємо за необхідне розмежувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника.

Інша пропозиція стосується використання у розрахунках із покупцями таких форм безготівкових розрахунків, які би гарантували своєчасне надходження грошей за відпущену покупцям продукцію. Найзручнішими, на думку Л. Слюсарчук, є використання попередньої оплати за продукцію, а також акредитивної форми розрахунків [3, 45]. Ми вважаємо, що обидві форми безготівкових розрахунків найбільш безпечні й унеможливають виникнення безнадійної дебіторської заборгованості.

На промислових підприємствах, зокрема тих, які мають значні обсяги виробництва і реалізації продукції, доцільно використовувати логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції, оскільки в збутовій діяльності й інформаційному забезпеченні процесу збуту готової продукції, який ще називають логістичним сервісом, вони дають найкращі результати. Для інформаційного забезпечення маркетингових і логістичних процедур необхідно формувати і передавати на відповідні рівні управління повну, своєчасну та достатню інформацію про кількісні та вартісні показники щодо залишків готової продукції на будь-який момент часу, про вартість відпущеної оплаченої та неоплаченої продукції, про сегменти ринків збуту і витрати, пов'язані із збутовою діяльністю. Необхідну інформацію постачає система обліку, в якій реєструються всі без винятку операції щодо руху готової продукції та її фактичної собівартості, залишків готової продукції за

окремими групами та аналітичними позиціями. При цьому, як правило, облікова інформація вміщує набагато більше даних, ніж їх використовують у системі управління.

Отже, сьогодні проблема полягає не в обсягах та якісних характеристиках облікової інформації. Найбільшою проблемою залишається рівень використання останньої для оцінки якісних і кількісних параметрів об'єктів обліку, передусім готової продукції і витрат на збут. Ця інформація нині недостатньо застосовується для прийняття управлінських рішень і коригування виробничої діяльності, тому на кожному підприємстві доцільно вивчати інформаційні потреби управлінських підрозділів, формувати оперативні дані у вигляді звітів і використовувати їх для оптимізації програми виробництва і збуту продукції.

Висновки за розділом 2

Важливою умовою правильності ведення обліку руху продукції за операціями випуску, відвантаження (реалізації), а також забезпечення її схоронності на всіх стадіях руху є своєчасне документальне оформлення таких операцій.

Готова продукція оприбутковується на склад із виробничих підрозділів на основі первинних документів – накладних, актів, відомостей випуску продукції та документів, що засвідчують якість (свідоцтво про якість, сертифікат відповідності державній системі сертифікації).

Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Практика показує, що нерідко на підприємствах порушуються графіки документообігу. Це призводить до того, що не завжди своєчасно перевіряються дані складського обліку і матеріалів з бухгалтерським обліком, а виявлені розбіжності усуваються із запізненням, тобто облік не

сприяє збереженню цінностей та раціональному використанню їх. Неправильно організований документообіг може призвести до негативних наслідків на підприємстві, зокрема: несвоєчасна доставка звітної інформації; непрогнозованість маршруту руху змінних і управлінських документів; відсутність відповідальних через не закріпленість документів за відповідними співробітниками; неможливість прийняття рішення без залучення додаткової інформації.

Процес збуту починається з моменту оприбуткування готової продукції, а завершується отриманням коштів від покупця. Тому в полі зору бухгалтерії продукція перебуває протягом усього періоду, поки вона не буде оплачена, хоча право власності на неї переходить від виробника до покупця після дати відвантаження. Ефективність роботи бухгалтера та управління при реалізації готової продукції на підприємстві суттєво підвищується завдяки засобам інформації та автоматизації документообігу, які дають змогу оперативно накопичувати відповідні бази даних про наслідки господарської діяльності та використовувати їх для формування редактування та друку вихідних документів, квартальних піврічних і річних звітів, а також надавати інформаційні послуги відповідним організаціям, ланкам управління щодо ефективності роботи, підвищувати ефективність праці аудиторів, ревізорів.

В умовах динамічного ринкового середовища перед підприємствами стоїть задача підвищення ефективності збутової діяльності. Особливої ваги це питання набуває для вітчизняних підприємств харчової промисловості. Збутова діяльність ПАТ «Базис» потребує удосконалення і повинна будуватись на принципах розуміння споживача, максимального задоволення його потреб, пристосування виробництва до потреб ринку.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Організація та планування аудиту готової продукції

Організація і методика аудиту готової продукції повинні будуватися відповідно до вимог чинного законодавства та політики бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Аудиторська перевірка складається з двох етапів:

- перший етап – організація аудиторської перевірки, який передбачає документально правове забезпечення аудиту, визначення відповідальних за проведення аудиту (групи аудиторів, або одного аудитора);

- другий етап – методичне забезпечення проведення аудиту, який включає методику проведення аудиту - визначення господарських операцій, пов'язаних з рухом готової продукції, які підлягають обов'язковій перевірці; визначення облікової інформації первинних документів, рахунків обліку, облікових регістрів, фінансової звітності, які необхідно перевірити; метод аудиту; послідовність аудиторських процедур; методичні прийоми (способи) виконання аудиторських процедур, узагальнення результатів аудиту.

Організація аудиторської перевірки у суб'єктів аудиторської діяльності розпочинається з укладання договору на проведення аудиту, в якому визначається мета і завдання аудиторської перевірки.

Відповідальні за аудиторську перевірку визначають організаційно - методологічні аспекти організації і методики проведення аудиторської перевірки для досягнення поставленої мети і виконання завдань.

Для підтвердження і підвищення якості аудиту доцільно мати правильно сформовану методику визначення основних компонентів організаційно-методологічних аспектів аудиторських перевірок. На нашу думку, таку методику можна представити схематично, і використовувати її в

якості стандартної форми для організації усіх аудиторських перевірок (рис. 3.1).

Суб'єкти аудиту готової продукції

Адміністрація підприємства (керівництво) ПАТ «Базис»		Бухгалтерська служба ПАТ «Базис»		Спеціально запрошені аудитори			
Об'єкти аудиту							
Операції з руху готової продукції	Первинні документи, звітність МВО	Реєстри аналітичного і синтетичного обліку по рах.26	Бухгалтерська і податкова звітність	Функції управління господарською діяльністю			
Джерела інформації							
Нормативні документи	Законодавчі акти	Реєстри аналітичного і синтетичного обліку	Первинні документи, звітність МВО	Бухгалтерська і податкова звітність	Результати попередніх перевірок		
Методичні прийоми аудиту							
Органолептичні			Розрахунково-аналітичні		Документальні		
Інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові та суцільні спостереження	Технологічний та хіміко-технологічний контроль	Експертизи, службові розслідування, експеримент	Економічний аналіз, статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи	Інформаційне моделювання, дослідження документів	Нормативно-правове регулювання	Групування недоліків
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту							
Документування результатів аудиту	Аналітичне групування	Слідчо-юридичне обґрунтування	Систематизоване групування	Прийняття рішень та контроль за їх виконанням			

Рис.3.1. Модель аудиту готової продукції на ПАТ «Базис»

Для формування аудиторської думки необхідно отримати достатній та прийнятні аудиторські докази на основі інформації, отриманої із зовнішніх та внутрішніх джерел. Внутрішніми джерелами інформації для здійснення аудиту готової продукції є переважно первинні документи, реєстри та звітність (табл.3.1.)

Таблиця 3.1

**Облікові джерела інформації, які використовує аудитор під час аудиту
готової продукції**

№	Вид джерела інформації	Найменування
1	Первинні документи по обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
2	Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного облік запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
3	Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3,5,6
4	Фінансова звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

Загалом предметна область дослідження готової продукції на ПАТ «Базис» включає:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
2. Облікову політику клієнта з питань обліку готової продукції.
3. Договори з матеріально відповідальними особами.
4. Договори з контрагентами.
5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням готової продукції.
6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку готової продукції.
7. Реєстри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.
8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням готової продукції.
9. Місця зберігання готової продукції, включаючи ваговимірні пристрої.
10. Технологічний процес виробництва, а саме, інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.

На основі вивчення наукової літератури ми дійшли висновку, що в більшості випадків наковці процес аудит розподіляють на окремі складові частини, які називають етапами або стадіями. Єдиної думки щодо кількості та найменування етапів у літературних джерелах ще не склалося, але найчастіше виділяють такі: підготовчий; планування (проміжний); основний; заключний.

Зміст процесу аудиту за окремими етапами подано на рис. 3.2.

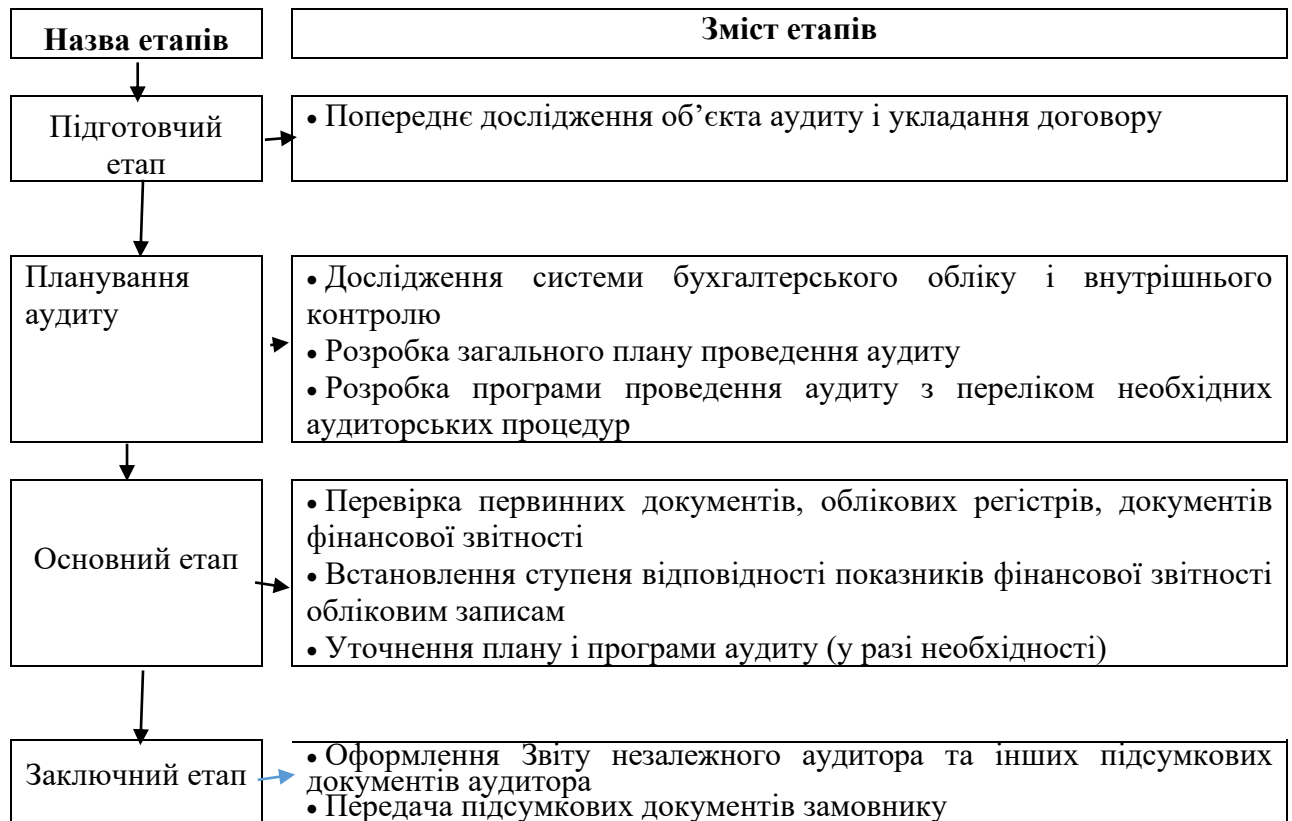


Рис. 3.2. Зміст аудиту за його етапами

З метою ініціювання аудиту готової продукції замовник послуг повинен надіслати аудиторській фірмі лист-пропозицію. На підставі цього аудиторська фірма здійснює попереднє ознайомлення з бізнесом потенційного клієнта та, у випадку прийняття пропозиції на проведення аудиту, надсилає йому лист-угоду (додаток К). Після цього розпочинається підготовчий етап, на якому укладається договір на проведення аудиту, який складається відповідно до норм цивільного права. Договір є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості про проведення аудиту між замовником і аудитором

як суб'єктом аудиторської діяльності (Додаток Л).

Наступний етап планування аудиту передбачає вироблення аудитором стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду і часу проведення аудиту (рис. 3.3.) [78, с.91].

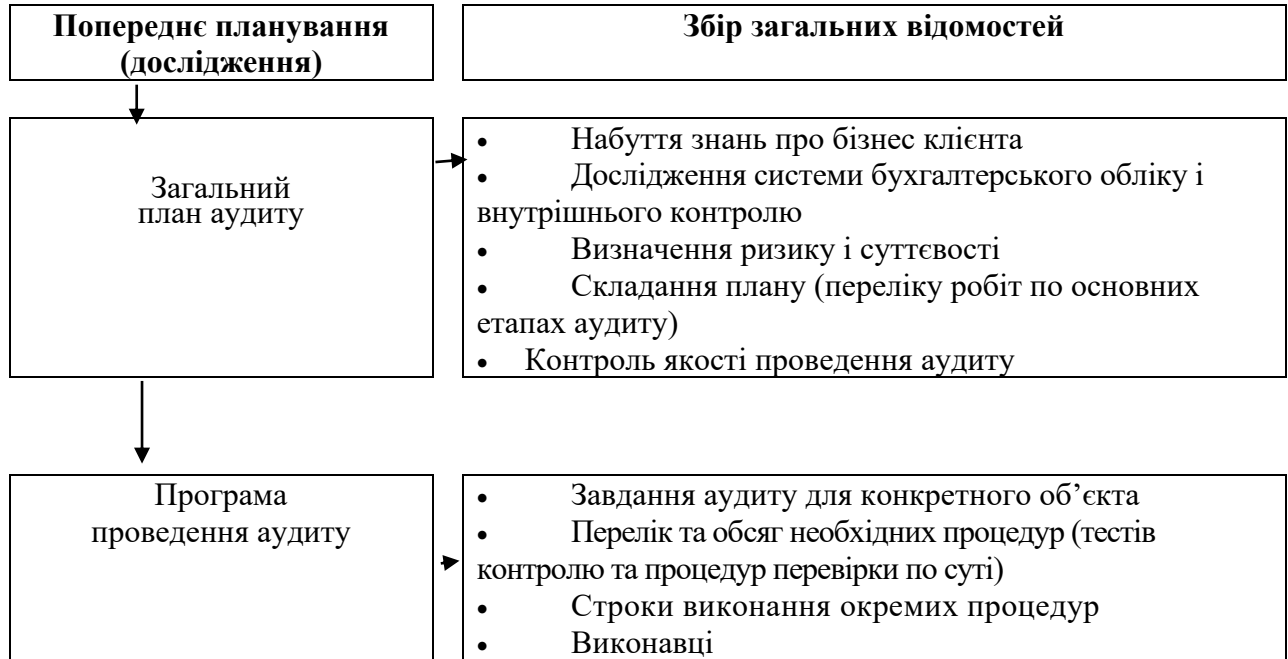


Рис. 3.3.Етап планування аудиту[78, с.91]

Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнту.

Планування – вироблення головної стратегії конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Аудиторський план розробляється з огляду на те, що в ньому визначається час проведення кожної конкретної аудиторської процедури.

Процес планування передбачає складання двох документів:

- загального плану аудиту(додаток М);
- програми проведення аудиту (додаток Н).

Загальний план аудиту є основою для підготовки аудиторської програми і передбачає проведення аудитором аналізу таких питань:

- розуміння аудитором бізнесу клієнта;
- розуміння системи обліку і внутрішнього контролю;
- визначення ризиків і суттєвості;
- види, час і повнота процедур, які необхідно буде виконати аудитору;
- координація, керівництво, супроводження, нагляд та аналіз;
- інші питання

Тобто у загальному плані аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур – координує роботу всіх можливих помічників підприємства, визначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

1. Тест оцінки невід’ємного ризику (додаток П)
2. Тест оцінки системи ризику контролю (Додаток Р)

З практичної точки зору підрівнем суттєвості розуміється граничне значення викривлення бухгалтерської звітності, починаючи з якого кваліфікований користувач з більшим ступенем імовірності не зможе на її основі робити правильні висновки і приймати правильні економічні рішення.

Найбільш загальна модель розрахунку аудиторського ризику має вид:

$$P_A = P_B \times P_K \times P_H, \quad (3.1)$$

де P_A — загальний ризик аудиту;

P_B — невід’ємний ризик;

P_K — ризик системи контролю;

P_H — ризик не виявлення помилок.

Ступінь аудиторського ризику за цією моделлю ґрунтується на експертній оцінці аудитора.

Використавши дані додатків Е та Ж і прийнявши аудиторський рівень на рівні 3 % можемо розрахувати ризик не виявлення.

$$РН = РА : (РК \times РВ) = 0,03 : (0,02 \times 0,06) = 25 \%$$

Такий результат оцінки ризику не виявлення вказує що ризик не виявлення є низьким, тобто аудитор повинен планувати значну кількість аудиторських процедур, щоб забезпечити високу якість надання аудиторських послуг.

Ознайомившись з системою внутрішнього контролю на підприємстві та розрахувавши рівень суттєвості, аудитор складає програму проведення аудиту готової продукції (Додаток К) і переходить до безпосередньої перевірки правильності обліку готової продукції. Саме цьому і буде присвячено наступне питання дипломної роботи.

3.2. Методика аудиту готової продукції та типові помилки в її обліку

Для ефективної організації проведення тестів контролю та процедур по суті при аудиті готової продукції необхідно дотримуватись порядку, яка наведена у програмі аудиту.

На основі узагальнення праць науковців з проблем організації та методики аудиту готової продукції ми дійшли висновку, що найбільш оптимальними для ПАТ «Базис» є етапи, узагальнені нами на рис.3.4.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи ПАТ «Базис», за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від виготовлення готової продукції, її зберігання і до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів.

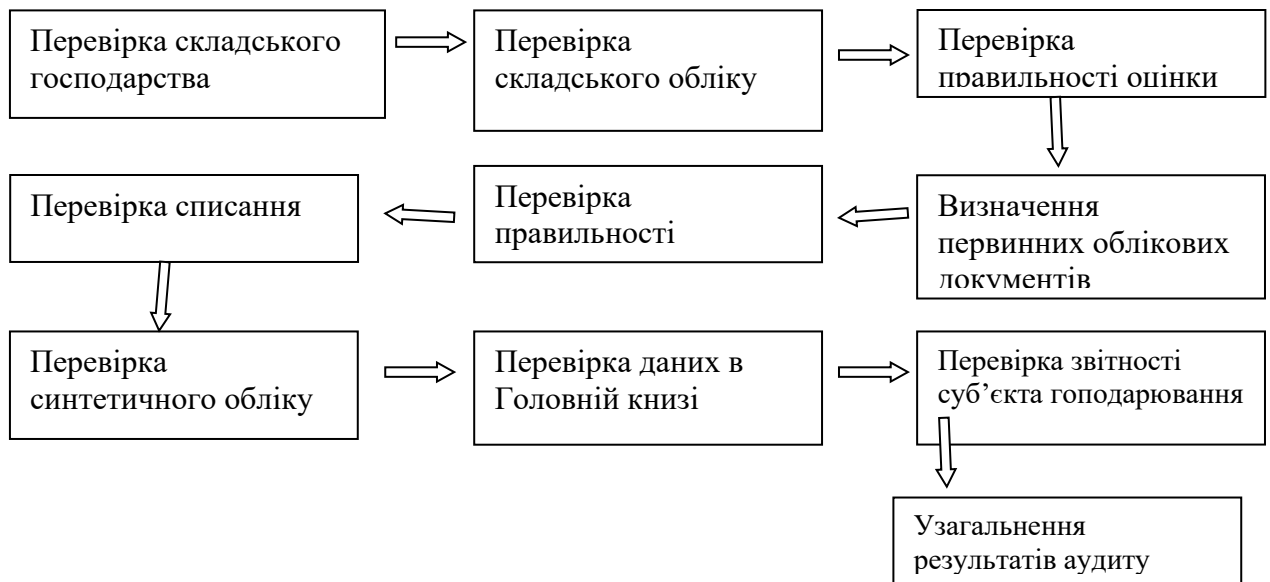


Рис. 3.4. Алгоритм проведення аудиту готової продукції

Аудит готової продукції не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку, інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання).

У ході аудиту використовуються акти ревізій та перевірок запасів (готової продукції), складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте, їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику.

Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи ПАТ «Базис», можна одержати інформацію про: підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік готової продукції, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю – ревізії та інвентаризації. Це дасть змогу аудитору встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний

для проведення перевірки.

При дослідженні внутрішніх нормативних та загальних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність прослідкувати її рух та визначитися, чи не допускалися випадки її недовкладення або підміни іншою із зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення МВО та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження готової продукції, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю.

Вивчення договорів (індивідуальних та колективних) із МВО дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників.

Аудитор у процесі свого дослідження чітко відслідковує інформаційні потоки, пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності.

При аудиті готової продукції значну увагу аудитор приділяє вивченню основних положень облікової політики щодо готової продукції. Аналіз облікової політики ПАТ «Базис» дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки готової продукції, їх переоцінки та методу оцінки готової продукції.

Тому, з метою удосконалення методики аудиту нами розроблено анкету облікової політики готової продукції) (додаток С).

Розроблена анкета допоможе аудитору проаналізувати основні положення облікової політики щодо відображення готової продукції в обліку та звітності, виявити невідповідність положень наказу про облікову політику

чинним нормативним актам та фактично звірити правильність застосування елементів, які зазначені в наказі з їх застосуванням в практичній діяльності підприємства.

Перелік аудиторських процедур, які доцільно використовувати аудитору при перевірці готової продукції у ПАТ «Базис» представимо у додатку Г.

При здійсненні аудиту готової продукції аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки, сформовані в залежності від етапу аудиту (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Методи аудиторської перевірки готової продукції

№	Етап аудиту	Метод аудиту
1	Аудит організації обліку прямих матеріальних затрат	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки готової продукції, які включені до собівартості продукції	Вибіркова документальна перевірка
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих виробничих затрат на виробництво продукції	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку готової продукції	Комбінована документальна перевірка

Скрипник М.І. вважає, що проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю [70, с. 382].

Безпосередню аудиторську перевірку фактичної наявності готової продукції

доцільно

розпочати з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації готової продукції [70, с. 388]. Далі перевіряється процес надходження готової продукції. При цьому досліджується: повнота оприбуткування запасів за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність за кількістю та якістю за даними приймальних документів і складених матеріально відповідальними особами, а також повнота оприбуткування запасів, які надійшли без супровідних документів.

Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про повну матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками; норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання.

Наступним етапом є з'ясування встановленої методики оцінки готової продукції, яка регламентована обліковою політикою підприємства. Потім перевіряється метод оцінки готової продукції під час її списання. Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряється підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів [70, с. 394].

Досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, встановлюються особи, винні в заподіянні збитків; нестача цінностей та збитки, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи. Узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлено збитки, перевіряється, чи підтверджується її розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір її відшкодування.

Практика показує, що типовими помилками, що виникають під час здійснення операцій з готовою продукцією можуть бути:

- незадовільна організація складського господарства;
- невиконання завдань щодо заготовлення (придбання) матеріалів;

- неповне оприбуткування готової продукції;
- порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо);
- нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ;
- помилки і підробки в документах;
- підміна нових матеріалів старими;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку; незадовільне ведення бухгалтерського обліку [9].

При проведенні аудиторського дослідження правильності відображення в обліку і звітності витрат та встановлення собівартості готової продукції необхідно впевнитися у відсутності типових помилок і порушень. Розглянемо деякі з них.

Одним із найпоширеніших порушень, які призводять до перекручення собівартості продукції (робіт, послуг), є неправильний розрахунок амортизації. Амортизація основних засобів є значним і, водночас, легко регулюючим елементом затрат на виробництво. Викривлення її величини може бути досягнуте порушенням діючих норм, продовженням нарахування амортизаційних відрахувань після закінчення терміну експлуатації основних засобів, неправильним визначенням первісної вартості, неправильним застосуванням прискореної амортизації. Однозначне вирішення цих питань повинно бути зафіксоване в обліковій політиці підприємства. У протилежному випадку можливе штучне регулювання витрат і непослідовність їх обліку.

Послуги, отримані зі сторони і спожиті в виробничому процесі підприємства, входять до собівартості продукції на основі рахунків, пред'явлених постачальниками, як правило, на початку наступного місяця. З метою штучного зниження величини цих затрат такі записи можуть відкладатися на наступний місяць, що найбільш доступно для послуг, які

споживаються рівномірно протягом усього місяця. Можливість такого викривлення обліку витрат полегшується тим, що повнота і своєчасність відображення цих даних контролюється записами про оплату послуг на грошових рахунках. При нормальній постановці обліку спожитих послуг, навіть за відсутності рахунків постачальників чи надходження їх із запізненням, повинна бути внесення у витрати виробництва за попереднім орієнтованим розрахунком.

Вразливим для достовірності обліку операцій є розподілення транспортно-заготівельних витрат (відхилень у вартості матеріалів). Тут можливі порушення, пов'язані з їх повним списанням (без віднесення частини їх на вартість залишку матеріалів), чи, навпаки, відмова від списання і залишення їх на балансі. На практиці зустрічається різний підхід до списання дебетових і кредитових відхилень залежно від загального стану витрат на виробництво. Зокрема збільшують частку кредитових (червоних) відхилень, які списують, і зменшують частку дебетових відхилень, коли загальні витрати перевищують їх нормативну величину. Протилежний спосіб незаконного регулювання витрат застосовують при більш сприятливому їх стані. В усіх цих випадках виявляється недопустиме ігнорування середнього відсотка відхилень як основи для їх розподілення між затратами на виробництво і залишком матеріалів на складах на кінець місяця.

Однією з умов повноти і достовірності обліку затрат на заробітну плату є правильне відображення в обліку виникнення і використання резерву на оплату відпусток. Як свідчить аудиторська практика, сьогодні деякі суб'єкти господарювання відмовляються від створення резерву за умови рівномірного протягом року надання відпусток працівникам підприємства. Відмова від створення резерву може призвести до штучного приховування витрат, не кажучи вже про те, що при цьому затрати на оплату відпусток отримують нерівномірний характер. Проте за наявності такого резерву не виключається можливість викривлення облікових даних у частині витрат на оплату відпустки. Тут необхідне точне дотримання ряду вимог, без яких враховані

затрати будуть недостовірними. Перш за все повинен бути реальний відсоток відрахувань до резерву у відповідності з тривалістю відпустки, що має знайти відображення в обліковій політиці економічного суб'єкта. Кінцеву суму витрат на оплату відпусток потрібно уточнювати шляхом проведення інвентаризації резерву, яка складається з вирахування обумовленої величини можливих затрат для компенсації працівникам підприємства невикористаної ними частини відпустки. Порушення цих вимог може бути одним зі способів фальсифікації обліку затрат на заробітну плату.

Вибір методу розподілення видатків на управління і обслуговування виробництва між видами продукції належить до компетенції підприємства і становить частину його облікової політики.

При перевірці показника собівартості одиниці виробленої продукції необхідно звернути увагу на розподілення затрат між основною, допоміжною і супутньою продукцією. Неправильне визначення собівартості різних видів продукції може мати негативні наслідки, коли завищується собівартість одного виду продукції за рахунок іншого.

Для забезпечення правильного калькулювання собівартості кожного виду продукції і достовірності обліку результатів їх реалізації потрібні відповідні методичні підходи і їх відображення в обліковій політиці підприємства.

Із точки зору дотримання облікової політики можуть бути допущені такі помилки:

- порушення вимоги незмінності вибраного на початку періоду, що перевіряється (облікового року), методу обліку витрат та калькуляції собівартості продукції, їх відповідності нормативним документам (позамовний, попроцесний (простий), попередільний, нормативний методи калькуляції);

- помилки в розмежуванні й віднесенні витрат за звітними періодами (залишки незавершеного виробництва, витрати грудня в січні і навпаки);

- помилки в нарахуванні зносу за основними засобами і віднесення на рахунки витрат;
- помилки в нарахуванні зносу за нематеріальними активами, малоцінними та швидкозношуваними предметами і віднесення сум зносу на витрати виробництва;
- недотримання встановленого порядку розподілу накладних витрат,
- безпідставне віднесення фактичних сум витрат за відрядженнями (особливо за кордон), представницьких витрат, витрат на рекламу, оплати аудиторських послуг та інших витрат і їх віднесення на витрати виробництва.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту аудитор повинен складати робочі документи аудитора. При проведенні процедури на відповідність при дослідженні процесу інвентаризації готової продукції аудитор доцільно використовувати тест контролю інвентаризаційних описів, наведений в табл. 3.6.

Досвід проведення аудиторських перевірок переконує, що можна виділити такі помилки (викривлення) при веденні обліку витрат на виробництво:

- необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;
- внесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут,
- необґрунтоване віднесення на витрати виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;
- віднесення капітальних вкладень в основні засоби на витрати виробництва і обігу;
- внесення в собівартість витрат, виробничий характер яких не обґрунтований;

Таблиця 3.6

Тест контролю інвентаризаційних описів на відповідність у ПАТ «Базис»

№	Елемент вибірки	Порушення (+)							
		Відсутність підписів (хоча б одного) членів інвентаризаційної комісії в робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Відсутність прописом загальної суми вартості запасів на кожній сторінці опису	Відсутність числа (прописом) натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці опису запису "Ціни та підписи перевірів" та підпису матеріально відповідальної особи	Не підписані та незвірені членами комісії помилки і виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально відповідальної особи	
1	Інвентаризаційний опис сировини і матеріалів № 63 на рахунку 26 станом на 01.12.2018р		Немає розписки					Виправлень немає	

- внесення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;
- внесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, у собівартість;
- внесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, у собівартість;
- внесення витрат на утримання невиробничих основних засобів у собівартість.

Відмітимо, що недоліком, який був виявлений при тестуванні на відповідність інвентаризації готової продукції у ПАТ «Базис» була відсутність розписка матеріально-відповідальної особи у інвентаризаційному описі. Але у зв'язку з тим, що дані за описом та реальні залишки готової продукції співпадають, дане порушення можна розцінити як незначне.

Наступним етапом аудиторської перевірки готової продукції у ПАТ «Базис» є звірка залишків готової продукції станом на 31.12.18р. (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Звірка залишків готової продукції станом на 31.12.2018р.у ПАТ «Базис»

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення	Причини
26	459116	459116	-	

Таким чином за результатами аудиту ведення обліку готової продукції на ПАТ «Базис» ведеться з незначними порушеннями.

3.3. Порядок узагальнення результатів аудиту готової продукції

Складання аудиторського звіту є одним із найвідповідальніших складових аудиторського процесу, оскільки формуються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх

сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству. Аудиторський звіт — це «продукт» праці аудитора. Висловлюючи свою думку, аудитор забезпечує впевненість користувачів інформації у тому, що інформація наведена в звітності є достовірною.

Згідно з МСА 700 висновок аудитора може бути:

1. безумовно-позитивним;
2. модифікованим:
 - з думкою із застереженням;
 - негативним;
 - з відмовою від висловлення думки.

Безумовно-позитивний «звіт незалежного аудитора» складають, коли, на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення необхідні для проведення аудиту;
- надана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- фінансову документацію складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає нормативним вимогам;
- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних, які не містять суперечностей.

Підставою для модифікації думки можуть бути обставини, коли аудитор:

- а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
- б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих

викривлень.

Умови виникнення модифікації безумовно-позитивної думки аудитора відповідно до п. Д1 МСА 705 наступні (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Відповідність аудиторських звітів обставинам, які можуть модифікувати думку аудитора

Обставини	Безумовно-позитивний думка	Модифікація думки		
		Думка із застереженням	Негативна думка	Відмова від висловлення думки
Фінансова звітність складена відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських стандартів, аудит здійснений відповідно до загальноприйнятих стандартів аудиту	+			
Фінансова звітність має відхилення від загальноприйнятих бухгалтерських принципів		суттєві	суттєві та всеохоплюючі	
Аудитор не може отримати достатні і прийнятні докази, існують обмеження обсягу аудиту		суттєві		суттєві та всеохоплюючі

Аудитор висловлює думку із застереженням в разі, якщо він:

а) отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або

б) не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути

суттєвим, проте не всеохоплюючим[57].

Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності[57].

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим[57].

У всіх випадках, коли аудитор надає думку, яка відрізняється від безумовно-позитивної, він повинен чітко описати всі обґрунтовані причини.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, він повинен додатково до окремих елементів, передбачених вимогами МСА 700, включити до аудиторського звіту параграф із описанням питання, що призвело до модифікації. Аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка. Цей параграф може мати назву залежно від обставин:

- "Підстава для висловлення думки із застереженням";
- "Підстава для висловлення негативної думки";
- "Підстава для відмови від висловлення думки".

У цьому параграфі аудитор повинен обґрунтувати з проведенням опису основи зміни для модифікації думки та визначає кількісний вплив його на фінансову звітність, крім випадків коли це зробити неможливо, про що зазначається у звіті.

Крім цього, у цьому параграфі зазначається також причини неможливості отримання достатніх і прийнятних доказів у процесі аудиту, на основі чого надається модифікована думка, навіть коли аудитор висловив негативну аудиторську думку.

Якщо аудитор модифікує аудиторську думку, то для параграфу "Висловлення думки" він використовує заголовок "Думка і з застереженням", "Негативна думка" або "Відмова від висловлення думки".

При висловленні умовно-позитивної думки через існування суттєвого викривлення у фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити у параграфі "Висловлення думки", що на його думку, за винятком впливу питань (питання), описаного у параграфі "Підстава для висловлення умовно-позитивної думки":

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування; або

- фінансова звітність була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності в рамках звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання, але якщо це є результатом неможливого отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, аудитор використовує відповідне формування "за винятком можливого впливу операцій, описаних у параграфі...".

При висловленні негативної думки, аудитор повинен зазначити у параграфі "Висловлення думки", що на його думку, через те, що операції мають не тільки суттєвий, а й всеохоплюючий вплив на показники фінансової звітності, описаних у параграфі "Підстава для висловлення негативної думки" та:

- фінансова звітність не надає достовірну та справедливу інформацію;
- фінансова звітність не була складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до вимог концептуальної основи .".

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, він повинен зазначити у параграфі "Висловлення думки", що :

- у зв'язку з тим чи іншим питанням, описаним у параграфі "Підстава для відмови від висловлення думки", аудитор не мав можливості отримати

достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки та відповідно аудитор не висловлює думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, він повинен змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Однак, у зв'язку з питанням, описаним у параграфі "Підстава для відмови від висловлення думки", що ми не мали можливість отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки...".

Загальну структуру описової частини стандартного аудиторського звіту можна подати за допомогою схеми (рис. 3.5).

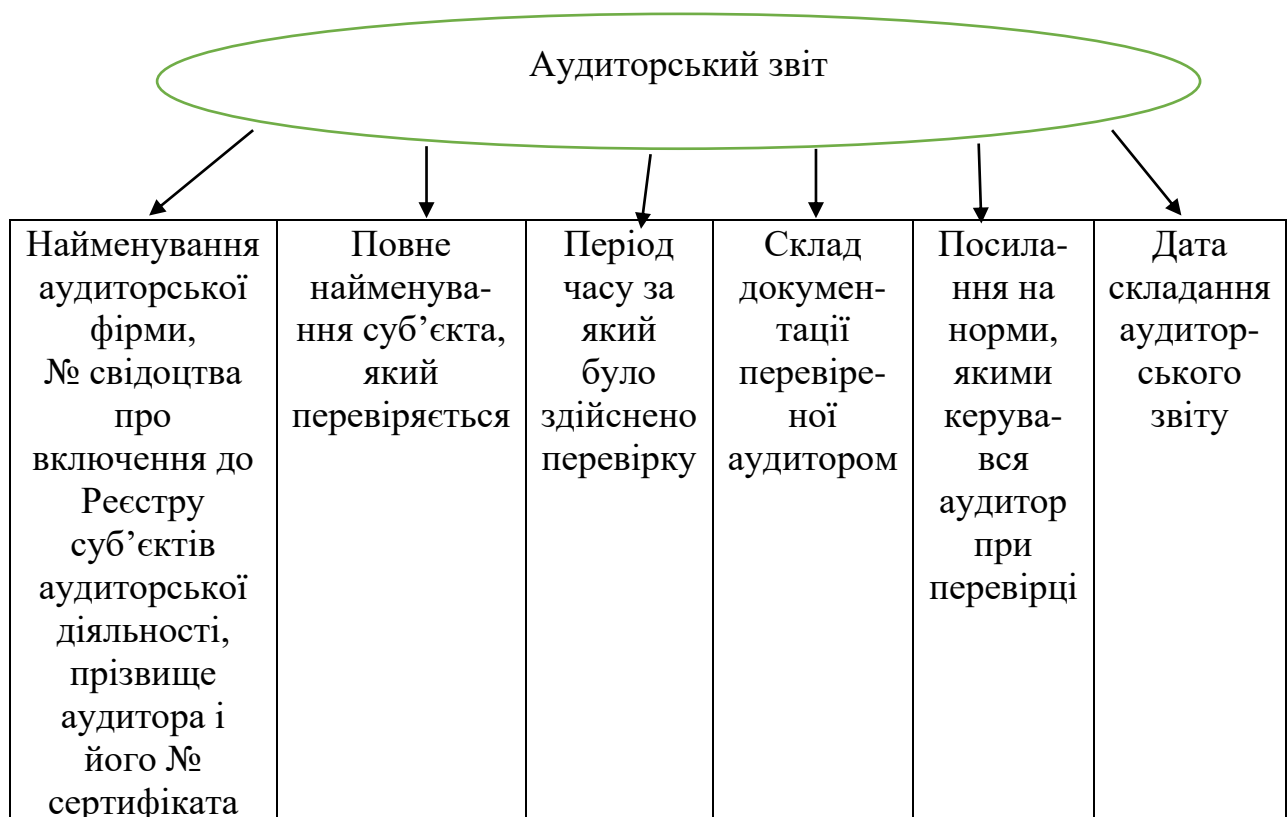


Рис. 3.5. Структура описової частини аудиторського звіту

Відповідно до МСА немодифікований аудиторський звіт повинен містити такі розділи (табл.3.8.):

Таблиця 3.8.

Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

Частина звіту	Зміст частин
Заголовок (п. 21)	Чітко вказується, що це є звіт незалежного аудитора (див. п. Д15).
Адресат (п. 22)	Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто — визначається, відповідно до яких завдань його складено
Вступний параграф (п. 23)	Надається: - назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; - підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; - назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності; - посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; - дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності.
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (пп. 24-27)	Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.
Відповідальність аудитора (пп. 28-33)	Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилання на застосування відповідних стандартів.
Аудиторська думка (пп. 34-37)	У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати): - фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або - фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про... відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності] В аудиторській думці завжди має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи.
Інша відповідальність аудитора щодо звітності (пп. 38-39)	Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності — тобто, якщо розглядаються певні питання, які вважаються додатковими.
Підпис (п. 40)	Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний.
Дата аудиторського звіту (п. 41)	Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності.
Адреса аудитора (п. 42)	Констатується, що повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор.

На основі проведеного дослідження, вивчення специфіки діяльності, обліку та звітності стосовно готової продукції ми дійшли висновку, що фінансова звітність в частині готової продукції надає достовірну та справедливу інформацію про фінансовий стан підприємства станом на 31.12.2018 року фінансові результати за рік, що закінчився на зазначену дату. Концептуальна основа фінансової звітності, використана для підготовки фінансових звітів визначається ПСБО. Внутрішня облікова політика підприємства, яка відображає принципи та методи бухгалтерського обліку та звітності, за якими складається фінансова звітність, відповідає вимогам ПСБО.

Висновок в частині обліку готової продукції висвітлює думку із застереженням, згідно нормам аудиту(додаток У).

Висновки за розділом 3

За результатами проведеного дослідження нами визначено та розвинуто сутність, завдання й мету аудиту готової продукції. Розглянуто концептуальні основи аудиту готової продукції, а також наведено загальний план аудиторської перевірки, що підвищує якість надання аудиторських послуг.

Аудит готової продукції включає перевірку своєчасності і якості обліку виробництва, випуску та реалізації готової продукції не тільки за звітній період, але і за коротші проміжки часу, контроль за цілісністю і своєчасним її відвантаженням покупцям.

Організація і методика аудиту готової продукції є важливою складовою перевірки на підприємстві.

Аудит готової продукції призначений для того, щоб здійснювати контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з готовою продукцією, встановити повноту і правильність відображення в

бухгалтерському обліку її надходження, встановити правильність визнання її активів згідно з П(С)БО № 9 "Запаси", дослідити стан складського господарства, перевірити дотримання обраних методів обліку виробничих запасів, які зазначені у наказі про облікову політику.

Аудит готової продукції включає перевірку своєчасності і якості обліку виробництва, випуску та реалізації готової продукції не тільки за звітній період, але і за коротші проміжки часу, контроль за цілісністю і своєчасним її відвантаженням покупцям.

Практичні дослідження свідчать, що для обліку готової продукції доцільним є використання уніфікованих форм документації. Крім того, необхідною умовою є: створення графіків документообігу з обліку продукції і доведення до виконавців їх функцій при створенні і перевірці первинних документів; видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції і мають право підпису первинних документів; контроль із боку працівників бухгалтерії правильності оформлення первинної документації з обліку готової продукції.

Таким чином, це призведе до значного підвищення результативності та фінансово-економічної діяльності підприємств, а також дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль наявності, руху і використання готової продукції, а також досягти економії.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нові підходи до вирішення наукових задач, що полягає в дослідженні й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики обліку та аудиту готової продукції та її збуту на підприємствах на прикладі ПАТ «Базис».

1. Розкрито економічну сутність, види, порядок визнання та оцінки готової продукції.

Результати дослідження становлення категорії «готова продукція» підтверджують поступове її формування із розвитком економіки. Сьогодні готова продукція – це об'єкт облікової системи, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, слугує засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства. Визначено, що готова продукція є головним джерелом отримання прибутку для підприємства, а також частиною запасів, що може споживатися на самому підприємстві, бути внутрішнім ресурсом виробництва.

2. Досліджено нормативно-правове регулювання обліку та аудиту готової продукції. Будь-яка діяльність, що здійснюється в Україні, регулюється нормативними та правовими актами. Тому у роботі проаналізовано нормативно-правове регулювання обліку та аудиту готової продукції, зосереджено увагу на вимогах національних положень стандартів, зокрема П(С)БО 9 „Запаси” та П(С)БО 16 „Витрати” щодо організації обліку виробництва та збуту готової продукції, а також наближення діючої нормативної практики до міжнародного досвіду обліку й аудиту.

Встановлено, що облік і аудит відіграють надзвичайно важливу роль при управлінні готовою продукцією. Так облік не пасивно відображає господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, а активно впливає на них, контролює законність, доцільність і ефективність використання виробничих ресурсів. Роль обліку суттєво підвищується в умовах ринкової

економіки, яка базується на різних формах власності, наявності підприємств різних форм власності, наявності підприємств різних форм господарювання та конкуренції товаровиробників.

Аудит готової продукції дозволяє виявити помилки і порушення в організації бухгалтерського обліку готової продукції та висловити аудитором незалежну думку про повноту, достовірність відображення інформації про готову продукцію в регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку обліку і аудиту у ПАТ «Базис». На основі проведеного аналізу техніко-економічних показників фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства можна зробити висновок, що підприємство протягом 2016-2018 років працювало достатньо ефективно що підтверджується збільшенням вартості майна і воно має певний потенціал, для покращення своїх результатів в подальшому. Але для цього йому потрібно застосувати наступні заходи: · поповнювати і розширювати інформаційну базу; · підвищувати ефективність використання фінансових ресурсів; · розповсюджувати в рекламі свої види діяльності; · поновлювати матеріально-технологічну базу; · використовувати методи і прийоми економічного аналізу при оцінці ефективності господарської діяльності та прийнятті оптимальних управлінських рішень.

4. Досліджено сучасний стан та практику організації обліку готової продукції у ПАТ «Базис». При цьому велике значення приділено первинним документам, які супроводжують її оприбуткування на склад та відпуск (продаж) за межі підприємства. Визначено проблемні питання відображення інформації у цих документах, зокрема товарно-транспортної накладної. Запропоновано їх уточнення, шляхом впровадження граф, які мають необхідне значення для управління рухом готової продукції.

На підприємстві ПАТ «Базис» виробництво продукції відбувається у двох цехах: хлібобулочному та кондитерському. Тому, головне завдання організації обліку готової продукції на підприємстві є встановлення

залежності та відповідних зв'язків із згаданими цехами, а також із складським приміщенням, де зберігаються запаси та готова продукція.

Недоліком в організації обліку готової продукції у ПАТ «Базис» є відсутність графіку документообороту. Це спричинює інформаційні проблеми при русі готової продукції. Тому нами розроблено графік документообороту в частині готової продукції.

5. Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку готової продукції у ПАТ «Базис» та порядок розкриття інформації про неї у фінансовій звітності.

Облік витрат та визначення фактичної собівартості випуску готової продукції, її руху та реалізації є на підприємстві надзвичайно складним та трудомістким об'єктом обліку.

При надходженні на склад готова продукція оцінюється за фактичною виробничою собівартістю. Цю вартість готової продукції формують на рахунку 23 „Виробництво”, де по дебету відображають усі прямі витрати (матеріальні: мука, сіль, цукор, дріжджі, вода і т.д.; витрати на оплату праці з відрахуваннями; амортизаційні витрати тощо), а по кредиту – списують виробничу собівартість готової продукції на дебет рахунка 26 „Готова продукція”. Облік на 23 рахунку ведуть в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків конкретного виду продукції: хліб пшеничний, хліб житній, батон, калач, булочка з маком тощо.

6. Досліджено проблеми та визначити напрями удосконалення обліку готової продукції у ПАТ «Базис». Встановлено, що основна проблема полягає не в обсягах та якісних характеристиках облікової інформації. Найбільшою проблемою залишається рівень використання останньої для оцінки якісних і кількісних параметрів об'єктів обліку, передусім готової продукції і витрат на збут. Ця інформація нині недостатньо застосовується для прийняття управлінських рішень і коригування виробничої діяльності, тому на кожному підприємстві доцільно вивчати інформаційні потреби управлінських підрозділів, формувати оперативні дані у вигляді звітів і

використовувати їх для оптимізації програми виробництва і збуту продукції.

З метою удосконалення обліку готової продукції та підвищення контролю за рухом готової продукції у ПАТ «Базис»нами запропоновано класифікувати готову продукцію не тільки за видами, а й за технічними характеристиками.

Для підвищення інформативності даних обліку, на нашу думку, як на складі, так і в бухгалтерії підприємства необхідно вести аналітичний облік підприємства за субрахунки, на яких готова продукція обліковувалась б за її технічними особливостями. Зокрема нами запропоновано ввести такі до рахунку 26 "Готова продукція" відкрити два субрахунки:

- 261 "Готова продукція за обліковими цінами";

-262 "Відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від облікових цін".

З метою удосконалення обліку готової продукції у ПАТ «Базис» та застосування конфігурації «Бухгалтерія для України» ми розробили методичні рекомендації для персоналу, які полегшать опанування даного програмного продукту

7. Охарактеризовано порядок організації та планування аудиту готової продукції.

Аудит як важливий вид фінансового контролю має не тільки підтверджувати достовірність звітності про діяльність підприємства, а й включати діагностику господарюючого механізму, поєднувати зусилля технологів, конструкторів, менеджерів, маркетологів та інших фахівців для розробки стратегічних програм розвитку бізнесу. Це дасть змогу прогнозувати фінансову діяльність суб'єктів господарювання, впливати на ефективність їх роботи, запобігати банкрутству та іншим негативним явищам. У роботі обґрунтовується доцільність застосування процедур відповідно до вимог міжнародних стандартів, а також запропоновано методику проведення внутрішньої аудиторської перевірки наявності та руху готової продукції та її збуту.

8. Досліджено методику аудиту готової продукції та систематизовано типові помилки в її обліку.

Для підтвердження і підвищення якості аудиту доцільно мати правильно сформовану методику визначення основних компонентів організаційно-методологічних аспектів аудиторських перевірок. Після укладання договору на проведення аудиту наступним етапом організації аудиторської перевірки є складання загального плану аудиту, який має довільну форму. При аудиті готової продукції доцільно використовувати вибірковий методичний прийом організації аудиту, що значно скорочує матеріальні та трудові затрати, хоча ризик не виявлення помилки зростає. Для зменшення ризику не виявлення проводять оцінку системи внутрішнього контролю обліку готової продукції, використовуючи тести внутрішнього контролю.

За результатами оцінки системи внутрішнього контролю та обліку готової продукції, аудитор робить певні висновки про рівень довіри системі внутрішнього контролю і визначає обсяг аудиторської перевірки, складає програму аудиту готової продукції. Обирає спосіб організації аудиту: суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований

Запропонована програма аудиту може бути використана у практичній діяльності суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктами внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, тобто зовнішнім та внутрішнім аудитом.

Переваги запропонованої програми: визначає загальну стратегію аудиту готової продукції, аудиторські процедури розміщені у логічній послідовності, відповідають послідовності операцій, пов'язаних з рухом готової продукції, від оприбуткування готової продукції на склад до її відвантаження. Запропоновані методичні підходи в проведенні аудиту готової продукції дозволяють виявити помилки і порушення в організації бухгалтерського обліку готової продукції та висловити аудитором незалежну думку про повноту, достовірність відображення інформації про готову

продукцію в реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

9. Дослідити порядок узагальнення результатів аудиту готової продукції.

Результатом аудиту є аудиторський звіт, який надає фактичний стан руху готової продукції на підприємстві. Зміст цього документа залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. В зв'язку з цим форма аудиторського звіту може бути довільною, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи, як заголовок, вступ, масштаб перевірки, висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється, дата аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми та підпис під аудиторським звітом.

Отже, аудит як важливий напрям розвитку фінансового контролю має бути забезпечений нормативно-методичними науковими розробками, спрямованими на підвищення ефективності господарювання, впровадження нових технологій виробництва конкурентоспроможної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку