МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

6.-6.2
20.11.23

Єлизавета Сергіївна Грушко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ОБЛІК І АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

Науковий керівник
д.е.н., проф. Людмила ЧИЖЕВСЬКА
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ПЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Процес реалізації як об'єкту обліку та аудиту 7

1.2. Класифікація та оцінка готової продукції для цілей обліку 12

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Облік та документування операцій з реалізації необоротних активів підприємства 20

2.2. Синтетичний та аналітичний облік операцій з реалізації готової продукції 38

2.3. Облік і звітність процесу реалізації за стандартами України та інших країн 49

РОЗДІЛ 3. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аудит розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг 55

3.2. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції підприємства 71

РОЗДІЛ 4. АКАДЕМІЧНА КУЛЬТУРА В НАУЦІ ТА ОСВІТІ: ПРИЧИНИ АКАДЕМІЧНОЇ НЕДОБРОЧЕСНОСТІ

4.1. Виникнення академічної недоброчесності в науці та культурі 73

4.2. Розробка конспекту лекцій на тему «Облік витрат та доходів діяльності підприємства» 88

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних ринкових умовах метою діяльності промислових підприємств є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції. Проте, без достовірної, релевантної, систематизованої належним чином інформації про особливості обліку процесу реалізації продукції, товарів, робіт, послуг неможливе ефективне управління підприємством. Чіткий і своєчасний облік відвантажених і реалізованих виробів сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленого продукту і прискоренню обертання оборотних коштів. Від коректності обліку реалізації залежить обсяг доходу не тільки підприємства, а й прибуткова частина бюджету держави, тому вивчення особливостей обліку процесу реалізації готової продукції згідно з Національними стандартами бухгалтерського обліку є одним з важливих завдань сьогодення.

Проблеми методології, теоретичного та практичного обґрунтування питань, пов'язаних з обліком, аналізом та контролем процесу реалізації знайшли відображення у працях багатьох вітчизняних вчених.

Дослідженню цих проблем присвятили свої роботи вітчизняні вчені, такі як С.Л. Береза, Ф.Ф. Бутинець, О.О. Василик, А.М. Герасимович, І.О. Власова, О.Н. Волкова, С.Ф. Голов, Н.М. Давиденко, Д.А. Єндовицький, В.П. Завгородній, В.М. Івахненко, В.М. Костюченко, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, І.Д. Лазаришина, Н.М. Малюга, Є.В. Мних, О.А. Петрик, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Чижевська, М.Г. Чумаченко.

Отже, необхідність теоретичного обґрунтування й розробки системи інформаційного забезпечення управління процесом реалізації підприємства зумовили вибір теми дослідження та її актуальність.

Мета і задачі дослідження. Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту процесу реалізації підприємства. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

– розкрити сутність «процес реалізації» як об’єкту обліку та аудиту;

– висвітлити класифікацію та порядок оцінки готової продукції для цілей обліку;

– описати порядок обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів та готової продукції підприємства;

– розкрити особливості обліку і звітності процесу реалізації за стандартами України та інших країн;

– внести пропозиції щодо оперативного облік процесу реалізації на підприємстві;

– висвітлити порядок аудиту розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг;

– внести пропозиції щодо внутрішнього аудиту витрат на забезпечення якості продукції підприємства

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліку та аудиту процесу реалізації підприємства. Об’єктом дослідження є чинна система обліку і аудиту процесу реалізації.

Методи дослідження. Для розв’язання поставлених у роботі завдань використано такі загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: теоретичного узагальнення, групування, класифікації й порівняння – під час розгляду теоретичних основ обліку та аудиту процесу реалізації; індукції, дедукції, спостереження, зіставлення, аналізу та системного підходу – для вивчення проблемних аспектів організації і методики обліку та аудиту; формалізації та моделювання – для побудови бухгалтерського обліку процесу реалізації підприємств. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження викладені в IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р. *(додаток А)*.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 100 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 17 таблиць та 13 рисунків.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Процес реалізації як об’єкту обліку та аудиту

Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність промислових підприємств і виробничих об'єднань є процес реалізації продукції, оскільки по завершенні процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва [58, с. 352].

Багато сучасних економістів мають свої погляди щодо визначення поняття «процес реалізації».

У роботах О.В. Лишиленка процес реалізації − це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов’язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [58, с. 107].

Процес реалізації, на думку М.Ф. Огійчук, завжди передбачає відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [57, с. 679].

Сук П.Л. відмічає, що процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [17, с. 330].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов’язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку.

У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов’язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

Процес реалізації можна розділити на 4 етапи (рис. 1.1).

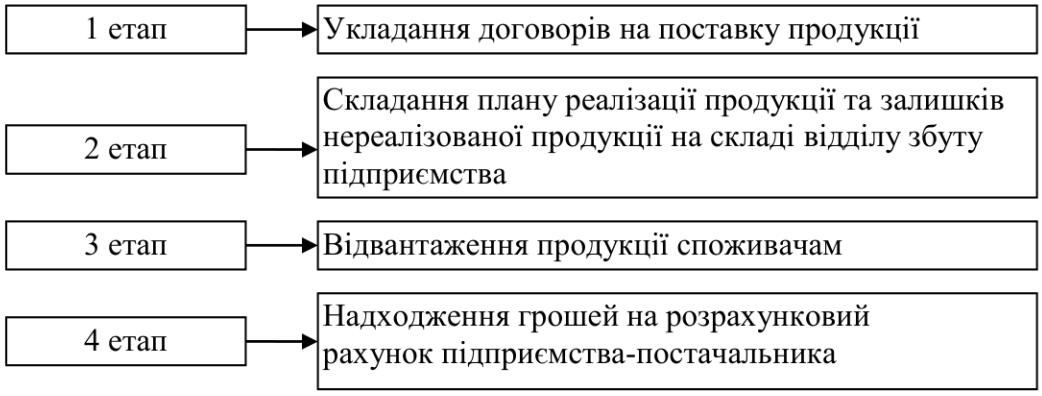


Рис. 1.1. Етапи процесу реалізації на підприємстві

Джерело: [48, с. 352]

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого − проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника − виробничу собівартість, іншу − для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

В обліку сільськогосподарського підприємства процес реалізації продукції є одним із останніх та вирішальних в оцінці ефективності роботи даного підприємства за рік. На ринку господарювання успішним просуванням продукції є за мінімальної собівартості та за максимальної ціни продажу на ту чи іншу продукцію, але в аграрному секторі відіграє важливу роль виробництво сільськогосподарської продукції, так як головним засобом виробництва продукції є земля, яка має різну продуктивність, територіальне розміщення та так як виробництво специфічне, тобто є живими організмами, залежить від природніх умов, що зумовлює сезонність виробництва. Ці фактори впливають на тривалість виробничих циклів, що призводить до необхідність розмежування витрат за видами культур, виробничими бригадами тощо.

У сільськогосподарських підприємств, які займаються рослинництвом, готова продукція отримується одноразово на рік в період дозрівання рослини,

що призводить до жорстких умов організації обліку виручки від реалізації продукції та її зберігання [20, с. 663].

Різниця між чистим доходом і собівартістю є прибутком, обсяг якого збільшується за зниження останньої. За обсягом собівартості встановлюють якісні та кількісні зміни в технології виробництва продукції конкретного сільськогосподарського підприємства, характеризуючи його діяльність як виробника товарів на аграрному ринку. Функціонування ж споживачів доцільно аналізувати за обсягом реалізації відповідної продукції. Отже, важливо встановити взаємозв'язок між собівартістю й обсягом реалізації конкретної сільськогосподарської продукції, а саме за собівартістю визначати обсяг реалізації.

Але деякі підприємства свідомо підвищують собівартість з метою подальшого збільшення цін, тобто стан їх на ринку доцільно визначати за вартістю, а не за собівартістю, оскільки остання неодмінно призведе до значної диференціації. В. П. Павлик стверджує, що раціонально використовувати те, що вже застосовується на практиці, а саме – чого вимагає державна статистична звітність – загальноприйняте для всіх підприємств визначення собівартості» [59, с. 148].

У цьому питанні думки науковців розбігаються. Так на думку М.В. Єрмолаєвої: «Найоб'єктивнішим показником, який слід використовувати для визначення фінансових результатів від реалізації, є повна собівартість, тобто фактична собівартість, збільшена на частину витрат на збут. При цьому вважається, що збутові витрати слід зараховувати до собівартості реалізації, оскільки вони безпосередньо стосуються продукції, виробленої підприємством, і такої, що реалізується покупцям. Проте автор зауважує, що до собівартості необхідно додавати не всю суму адміністративних витрат і витрат на збут за звітний період, а лише ту їх частку, котра припадає на реалізовану продукцію» [30, с. 126].

Дохід від реалізації продукції, товарів, інших активів, згідно П(С)БО 15 «Дохід», визнається, якщо: 1)покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, товар, інший актив; 2) в подальшому підприємство не здійснює управління та контроль за реалізованою продукцією, товарами, іншими активами;

3) сума доходу може бути достовірно визначена;

4) у результаті операції неодмінно відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;

5) витрати, пов'язані з реалізацією, можуть бути достовірно визначені. П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та відтворення у фінансовій звітності інформації про доходи підприємств усіх форм власності. Норми положення стосуються доходів, які виникають у результаті таких операцій: реалізація продукції (товарів); надання послуг; цільове фінансування; використання активів іншими сторонами, що зумовлює виникнення доходу у вигляді відсотків, роялті, дивідендів підприємства.

Аналізуючи дане П(С)БО можна виділити, що є певні невизначеності визнання доходів. Щодо реалізації продукції виділяємо такі умови визнання доходу:

1) винагород від володіння продукцією і передання покупцю ризиків;

2) існує імовірність надходження до підприємства економічних вигід, в зв’язку з операцією продажу.

Розглядаючи МСБО 18 «Дохід» визнається дохід від продажу товарів, коли задовольняються певні умови, а саме: а) продавець передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов’язані з власністю на товар; б) за продавцем не залишається подальша участь управлінського персоналу у формі, яка пов’язана з володінням, ефективний контроль за проданими товарами; в) суму доходу можна достовірно оцінити; г) до продавця надійдуть економічні вигоди, пов’язані з операцією;

ґ) витрати, які були або будуть понесені у зв’язку з операцією, можна достовірно оцінити. Якщо в продавця залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Продавець може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння по-різному.

Прикладами ситуацій, у яких продавець може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли: а) у продавця залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється зви-

чайними гарантійними забезпеченнями; б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і продавець не має впевненості щодо ймовірності повернення.

Проаналізувавши вище наведенні дані можна навести приклади ситуацій, при яких підприємство може утримувати ризики та винагороди від володіння, а саме, коли:

а) підприємство діє на підставі договору комісії;

б) відвантажена продукція підлягає доопрацюванню;

в) покупець має право розірвати договір на придбання товарів через причини, визначені у ньому, підприємство не переконане у ймовірності повернення товару;

г) реалізація товарів відбувається в кредит.

Невиконанні умов, зазначені у П(С)БО 15, для визнання в обліку доходів від реалізації підприємства може бути у зв'язку з особливостями діяльності та невизначеними обставинами. Також відображення доходу від реалізації продукції підприємства залежить від особливостей здійснюваних операцій. Це означає, що підприємство повинне самостійно обирати метод відображення доходу й обсяги в якому визначати дохід від реалізації продукції у звітному періоді та зазначити ці умови необхідно в обліковій політиці підприємства.

Облікова політика підприємства формування, якої є відповідальним завданням, що полягає у застосуванні нормативно-правових принципів передбачених веденням бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, вибору процедур та методів обробки облікової інформації.

На підприємстві здійснення контролю, організація та ведення обліку визначається обліковою політикою, яка затверджується наказом. В ньому міститься розділ про облік доходів і фінансових результатів діяльності, а також

вказані основні положення організації обліку:

а) поділ доходів за кожною класифікаційною групою;

б) умови визнання та критерії оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності;

в) спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання й надання, яких визначається за ступенем завершеності;

г) перелік і склад доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів, доходів фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних доходів;

е) порядок та спосіб віднесення доходів і витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Також, аналізуючи категорії класифікації «Дохід», виходячи з національних і міжнародних стандартів фінансового й податкового обліку України, помічаємо, що є певні відмінності і певні розбіжності. Ці відмінності неминучі, але необхідно призвести до єдиної системи податкового та фінансового обліку.

1.2. Класифікація та оцінка готової продукції для цілей обліку

Результатом діяльності будь-якого підприємства є випуск готової продукції, виконання робіт або надання послуг і, як кінцевий результат, отримання прибутку. Чітко налагоджений облік забезпечує необхідною та вірогідною інформацією суб’єктів господарювання для виконання всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень [1, с. 219].

Вирішити актуальні економічні проблеми підприємств АПК неможливо без удосконалення обліку. Реалізація їх продукції впливає на фінансові результати роботи підприємств цієї галузі. Для отримання прибутку необхідно, перш за все, правильно організувати бухгалтерський облік. Вивчення особливостей обліку готової продукції підприємств АПК згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку та його удосконалення є одним з важливих завдань сьогодення.

Готова продукція – це виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на певному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові–покупцеві згідно з чинним порядком прийняття продукції. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції зображено на рис. 1.4.

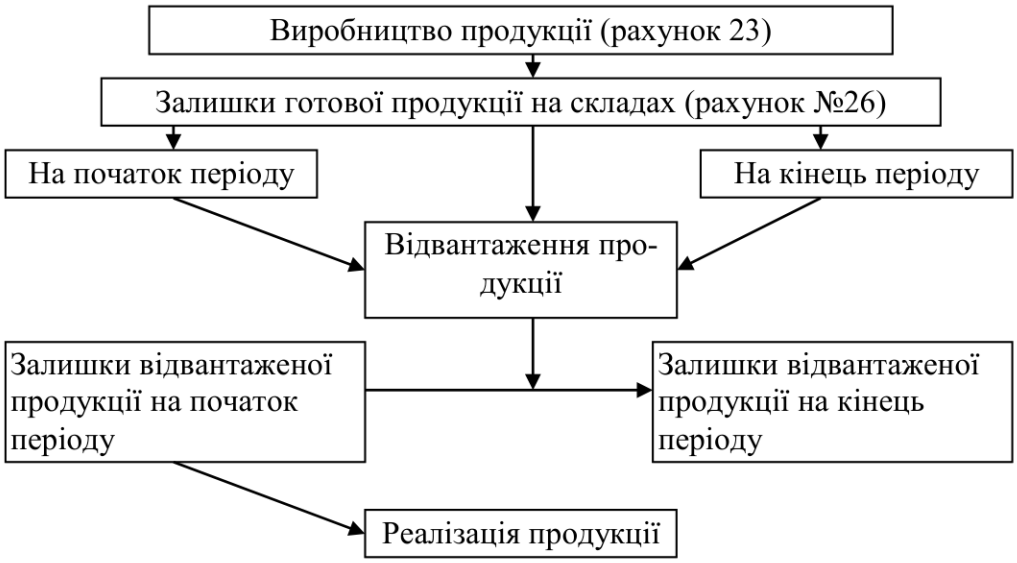


Рис. 1.4. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції на підприємстві

Джерело: [1, с. 219]

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

Готова продукція на переробних підприємствах АПК проходить такі операції:

а) відпуск продукції з виробництва і здавання її на склади;

б) зберігання продукції на складах підприємства;

в) відпуск продукції місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

г) відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, для збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та інше;

д) реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

При організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (рис. 1.5). 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 до основної продукції.

Методологічні засади формування інформації про готову продукцію у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 9 «Запаси», затвердженим МФУ від 20.10.1999 року, № 246, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 року та П(С)БО 16 «Витрати», затверджено наказом МФУ від 31.10.1999 року, № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 року.

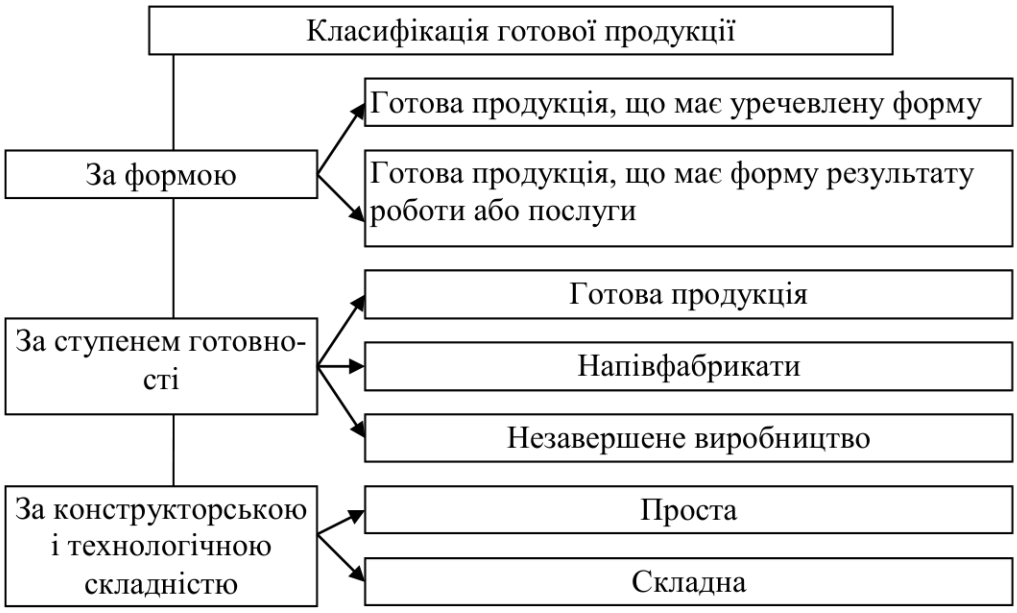


Рис. 1.5. Класифікація готової продукції за її характером *(за Алєксєєнко Т.)*

Лебедик Г. В. [52, с. 221] дещо по іншому класифікує готову продукцію. При організації обміну продукції основним методом є визначення її характеру. Згідно із цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності й технологічною складністю (рис. 1.6).

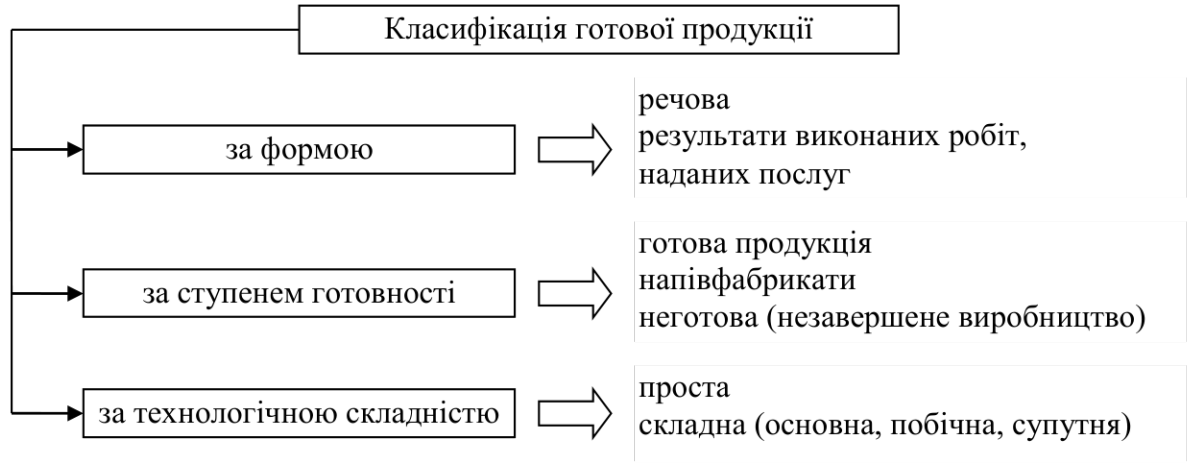


Рис. 1.6. Класифікація готової продукції за її характером

Джерело: [1, с. 221]

Отже, 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 й супутня продукція майже не відрізняються 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. За якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати вартісну характеристику. Побічна продукція – це продукція, що іноді утворюється в комплексних виробництвах при виготовленні основної і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат [1, с. 223].

Частіше на підприємствах у бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю, яка може бути визначена тільки після збирання всіх затрат та калькулювання.

Разом з тим виникає потреба у щоденному обліку наявності й руху гото-

вої продукції та визначенні її вартісних характеристик. Тому у поточному обліку готову продукцію оцінюють за «твердими» обліковими цінами (середньорічною плановою собівартістю, договірними або оптовими цінами, або за фактичною виробничою собівартістю). Оцінка продукції за «твердими» обліковими цінами дає змогу вести постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості.

Такі ціни є основою ведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

На підприємствах АПК оцінка готової продукції, як правило ведеться за виробничою собівартістю. Недоліки цього варіанту оцінки полягають у тому, що допускаються неточності нарахування собівартості до закінчення: всіх робіт по підприємству, звітного місяця.

Відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової (чи від відпускної вартості) на підприємствах галузі враховуються на окремих аналітичних рахунках по однорідних групах виробів, що відкриваються в складі рахунка готової продукції.

У регістрах аналітичного обліку ці відхилення відображаються окремою позицією. Викладений порядок оцінки готової продукції обумовлений тим, що фактичну виробничу собівартість випущеної з виробництва протягом місяця продукції на підприємствах АПК обчислюють тільки наприкінці місяця, після відображення всіх прямих витрат і розподілу непрямих витрат та складання внутрішньої звітної калькуляції.

Одним із основних завдань цінового обліку готової продукції є приведення різної продукції переробної галузі до єдиного виразу: ціновий показник дає можливість зробити підсумок різної продукції як одиничних виробничих одиниць, так і промисловості загалом. В отриманні єдиного підсумку по різних видах продукції і полягає основне завдання оцінки продукції.

Слід зазначити, що процес формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію, як і про інші об'єкти обліку, починається зі складання первинного документу. Оскільки формування первинної інформації є

початковим етапом відтворення діяльності підприємства, необхідно забезпечити раціональну організацію формування такої інформації.

З метою зниження збитків на підприємствах АПК пропонуємо вести детальний облік процесу повернення нереалізованої продукції з торговельної мережі на переробні підприємства; пропонується на кожен випадок повернення оформляти «Акт на повернення продукції», в якому буде наведена інформація щодо причин та винуватців повернення продукції. Для щоденного узагальнення і аналізу інформації щодо повернення продукції доцільно формувати відповідним чином «Відомість повернення продуктів» з огляду на їх найменування і покупців. З метою зниження збитків у процесі зберігання продукції на складах і в холодильних установках доцільно фіксувати в обліку всі випадки відхилень від норм природного убутку, а також причини і винуватців їх виникнення.

У процесі: виконання транспортування, вантажно-розвантажувальних робіт, зберігання на складах – фіксуються нестачі продукції понад норму природного убутку, її псування, порушення пакувальних матеріалів. Розмір вищезазначених збитків залежить від ступеня забезпечення підприємства необхідним обладнанням, рівня санітарного стану приміщень, організаційної форми суб'єкта господарювання, а також від організації товароруху та швидкості товарного обігу. До основних напрямків скорочення збитків на етапі реалізації готової продукції на підприємствах АПК зараховують:

− запобігання накопиченню понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції;

− оптимізацію маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації;

− запобігання механічним пошкодженням.

Тому організація на відповідному рівні обліку і контролю збитків у момент їх виникнення є важливим фактором зниження та усунення збитків у процесі продажу продукції. Система обліку збитків має недоліки на етапі реалізації готової продукції підприємств АПК, тому що до складу валових витрат суб'єкти господарювання мають право вносити витрати, пов'язані з особливостя-

ми транспортування та зберігання цього різновиду товарів тільки в межах норм убутку, розміри яких повинні відповідати сучасному рівню виробництва і зберігання продукції.

Отже, готова продукція становить основну частину товарної продукції підприємств АПК. Окрім основної, на підприємствах одержують побічну продукцію, яка виникає при виробництві основної продукції та приносить додатковий прибуток, не становлячи для підприємств ніяких додаткових витрат. Оцінка готової продукції на підприємствах АПК ведеться за виробничою собівартістю, що призводить до неточності нарахування собівартості до завершення всіх робіт по підприємству і закінчення звітного місяця. Спостерігаються відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової (чи від відпускної вартості). Дослідженням встановлено, що сучасний рівень організації первинного обліку на переробних підприємствах на всіх етапах технологічного циклу виробництва продукції не відповідає вимогам стандартів бухгалтерського обліку щодо забезпечення достовірності і повноти інформації.

Висновок до розділу 1.

Реалізація готової продукції, товарів, робіт та послуг — це важливий етап господарського процесу, який передбачає виведення продукції або послуг на ринок та їхнє передання споживачеві. Це поняття охоплює комплекс дій, пов'язаних із здійсненням продажу або наданням послуг, включаючи маркетингові стратегії, управління запасами, формування цінової політики, транспортування, зберігання та інші ланки ланцюга постачання.

Промисловість та фінансова ефективність підприємств визначаються процесом реалізації продукції. Різні економісти визначають цей процес порізному: для О.В. Лишиленка – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, для М.Ф. Огійчука – відчуття активів через продаж з метою відтворення та отримання прибутку.

У бухгалтерському обліку реалізація відображається операціями, пов'язаними із передачею продукції іншим підприємствам. Згідно з національними та міжнародними стандартами, концепції доходів розходяться, але потрібно досягти єдиної системи обліку.

Важливо покращувати облікову складову для вирішення економічних проблем підприємств, оскільки реалізація їхньої продукції визначає фінансові результати. Удосконалення ціноутворення є ключовим завданням для уніфікації різних видів продукції та оцінки її вартості. Формування інформації по реалізації продукції починається зі складання первинних документів, що визначає ефективність діяльності підприємства.

Відповідний облік і контроль за збитками на етапі їх виникнення є ключовим чинником у зниженні та усуненні втрат під час реалізації продукції. Система обліку збитків виявляє недоліки у сфері реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Суб'єкти господарювання мають право враховувати витрати, пов'язані з транспортуванням і зберіганням продукції, лише в межах норм убутку, що повинні відповідати сучасному рівню виробництва і зберігання товарів.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Облік та документування операцій з реалізації необоротних активів підприємства

У сучасних умовах під час ведення господарської діяльності яскраво вираженою є проблема документування господарських операцій, особливо це стосується операцій із переведення об'єктів основних засобів до складу активів, які утримуються для продажу. Так, більшість підприємств оформляють дану операцію за допомогою Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Даний факт засвідчує проведене серед бухгалтерів українських підприємств опитування з приводу доцільності використання типових форм первинних документів з обліку наявності та руху основних засобів, репрезентативність якого вважається досить широкою через належність до різних галузей господарства, що ними займаються анкетовані підприємства. Результати дослідження наведені на рис. 2.1.

Таким чином, виникає необхідність розробки нової форми первинного документа, який би відображав повну та достовірну облікову інформацію про переведення об'єкту основних засобів до складу необоротних активів, які утримуються для продажу.

Розроблена форма первинного документу є універсальною та призначена для документального відображення процесу вибуття об'єктів основних засобів із підприємства різними шляхами, а саме: переведення до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, безоплатна передача, списання (ліквідація), внесок до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на подібні (неподібні) активи.

Даний документ фіксує інформацію про об'єкти основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (у розрізі відповідних субрахун-

ків). Акт виведення з експлуатації об'єктів основних засобів складається бухгалтером на підставі Наказу (розпорядження) керівника підприємства. Головним реквізитом у запропонованій формі є Шлях (причини) вибуття основних засобів що відображає інформацію стосовно способу вибуття (відчуження) об'єкту основних засобів із підприємства.

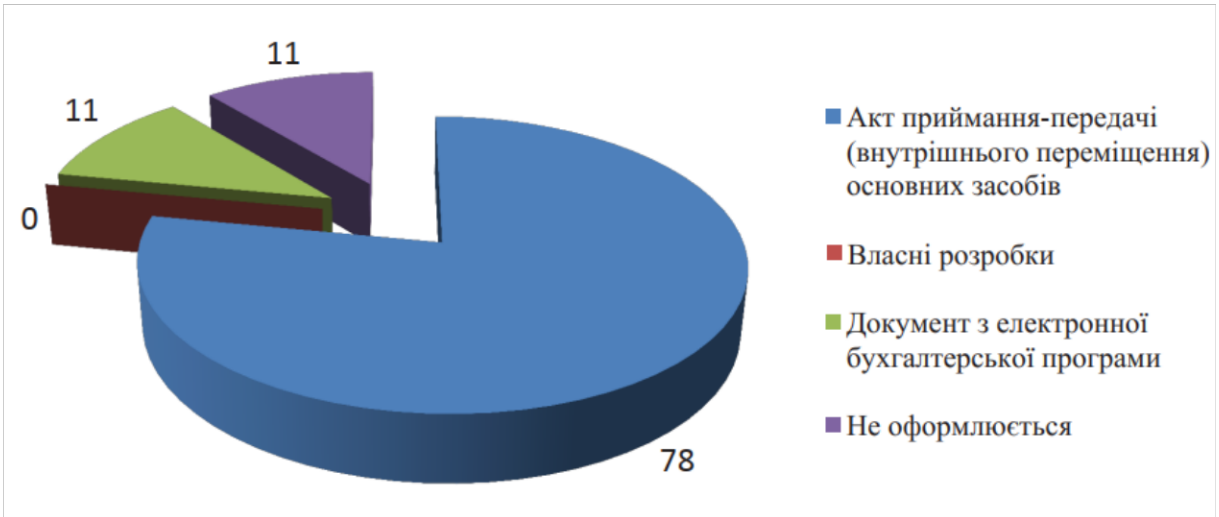


Рис. 2.1. Використання типових форм первинних документів під час переведення об’єктів основних засобів до складу необоротних активів, які утримуються для продажу

Джерело: [14, с. 194]

Також у даному документі, у спеціально відведених графах, пропонується наводити конкретну аналітичну інформацію, а саме: залишкову вартість та накопичений знос із кореспонденцією рахунків, за якими вони відображаються; дату введення в експлуатацію та дату припинення нарахування амортизації для визначення строку, що його об'єкт відпрацював на підприємстві; найменування та інвентарний номер об'єкта для його чіткої ідентифікації на підприємстві. Окреслений підхід до формування облікової інформації в наведеному документі надасть можливість влучніше та ефективніше задовольняти існуючі інформаційні потреби користувачів, що, без сумніву, позитивно позначиться на якості та раціональності прийняття рішень щодо управління основними засобами підприємства.

Розглянемо реалізацію необоротних активів за нормами П(с)БО 27 «Не-

оборотні активи, призначені для продажу, і діяльність, що припиняється». Відповідно до цього стандарту необоротний актив і група вибуття визнаються утримуваними для продажу, якщо [18; с. 349]:

– економічні вигоди очікується отримати від їхнього продажу, а не від їхнього використання за призначенням. Здійснюючи продаж об'єкта основних засобів, підприємство одержує економічні вигоди у будь-якому випадку (у вигляді доходу від реалізації).

– вони готові до продажу у їхньому теперішньому стані.

Мова йде про виконання усіх технічних заходів та підготовку основних засобів до виведення їх з експлуатації. На практиці такі заходи вживаються безпосередньо перед передачею об'єкта покупцю, а отже, період часу між технічною підготовкою об'єкта та його списанням, не є суттєвим.

– їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу.

Продаж основного засобу скоріш за все буде здійсненим протягом року, в іншому випадку стандарт стверджує, що «період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу».

– умови їхнього продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– здійснення їхнього продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Момент, коли об'єкт основних засобів потрібно буде перенести до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, може настати як за декілька місяців або тижнів до його фактичного продажу, так і безпосередньо у день продажу. Так, згідно з даним положенням можна сказати, що будь-який об'єкт основних засобів, щодо якого прийнято рішення про його продаж, необхідно

ва жати необоротним активом, утримуваним для продажу та переводити до складу запасів. Згідно з Листом Міністерства Фінансів № 31-34000-10-10/29072 «Щодо застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, відображаються за кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а собівартість від їх реалізації – за дебетом субрахунку 949 «Інші операційні витрати діяльності» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові проведення з обліку реалізації основних засобів за правилами НП(с)БО 27 (із застосуванням субрахунку 286)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	сума, грн.
1	Переведено об'єкт ОЗ до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:			
	- списано знос об'єкта ОЗ - 6000 грн.;	13	10	6000,00
	- списано залишкову вартість - 3000 грн.	286	10	3000,00
2	Продано об'єкт ОЗ (відображено дохід від реалізації) - 4800 грн. в т.ч. ПДВ.	377	719	4800,00
3	Податкове зобов'язання з ПДВ.	719	641	800,00
4	Списано балансову (залишкову) вартість об'єкта ОЗ.	949	286	3000,00
5	Списано дохід на фінансовий результат (4800,00 - 800,00).	719	791	4000,00
6	Списано витрати на фінансовий результат.	791	949	3000,00
7	Нараховано податок на прибуток - 18% (4000,00 - 3000,00) * 0,18	981	641	180,00
8	Списано податок на прибуток.	791	981	180,00
9	Визначено фінансовий результат - прибуток (1000,00 - 180,00).	791	441	820,00

Джерело: [18; с. 349]

З іншого боку, деякі вчені-обліковці вважають, що продаж необоротних активів з попереднім їх переведенням на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» є доцільним лише у виняткових випадках, коли підприємство створює відповідну програму розвитку своєї системи управління, внаслідок чого відбувається зміна концепції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Причинами таких змін можуть бути реорганізація або ліквідація підприємства, внаслідок визнання його неплатоспромож-

ним. В інших випадках продаж основних засобів відбувається без застосування субрахунку 286, а з безпосереднім списанням з балансу підприємства (списання зносу за дебетом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та кредитом рахунку 10 «Основні засоби» та списання залишкової вартості за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» та кредитом рахунку 10 «Основні засоби»). Дохід від реалізації даних активів буде відображений за кредитом субрахунку 746 «Інші доходи» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Типові проведення з обліку реалізації основних засобів за правилами П(с)БО 7 (без застосування субрахунку 286)

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	сума, грн.
1	Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ - 3000 грн.	976	10	3000,00
2	Списано суму нарахованого зносу - 6000 грн.	13	10	6000,00
3	Реалізовано об'єкт ОЗ (відображено дохід) - 4800 грн. в т.ч. ПДВ.	377	746	4800,00
4	Податкове зобов'язання з ПДВ.	746	641	800,00
5	Списано витрати на фінансовий результат.	793	976	3000,00
6	Списано дохід на фінансовий результат.	746	793	4000,00
7	Нараховано податок на прибуток - 18% (4000,00 - 3000,00)*0,18.	981	641	180,00
8	Списано податок на прибуток.	793	981	180,00
9	Визначено фінансовий результат - прибуток (1000,00 - 180,00)	793	441	820,00

Джерело: [18; с. 349]

Дана позиція науковців є суперечливою, оскільки після внесення змін до п.33 П(С)БО 7 «Основні засоби», зазначено, що безпосередньо списуватися з балансу (вибувати як необоротні активи, тобто основні засоби) об’єкти можуть тільки в разі їх безоплатної передачі або списання внаслідок невідповідності критеріям активу. Тобто інформація про можливість вибуття об’єкта основних засобів з підприємства внаслідок його продажу була виключена з даного П(С)БО.

Розглянувши два способи відображення реалізації основних засобів в бухгалтерському обліку, можна стверджувати, що в підсумку двох варіантів ми будемо мати однаковий фінансовий результат (прибуток або збиток). Тобто

спосіб відображення продажу основних засобів в бухгалтерському обліку не впливає на фінансовий результат діяльності підприємства. Основна відмінність цих способів полягає у тому, до якого виду діяльності відносити операції з продажу необоротних активів: операційної чи іншої звичайної.

Отже, здійснивши дослідження та провівши аналіз нормативно-правових актів, а також наукових робіт, статей науковців та фахівців бухгалтерського обліку можна зазначити:

1) серед фахівців, вчених-обліковців існує багато суперечностей щодо відображення реалізації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку та їх переведення до складу оборотних активів перед здійсненням продажу. Тобто в даному питанні вони так і не дійшли до єдиної точки зору;

2) нормативно-правові акти, а саме П(с)БО 7 «Основні засоби» та П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» чітко вказують на необхідність переведення необоротних активів до складу оборотних (запасів) перед здійсненням їх продажу, повністю виключаючи можливість реалізації основних засобів внаслідок прямого списання їх з балансу.

Так, можна зробити висновок, що перед здійсненням реалізації об’єктів основних засобів підприємства обов’язково повинні перевести їх до складу запасів, тобто оборотних активів, а доходи та витрати, що виникають внаслідок здійснення даної операції відображати, як доходи і витрати від операційної діяльності.

До необоротних активів належать довгострокові біологічні активи [18; с. 349]. Біологічні активи – це живі рослини або тварини, які здатні до біологічної трансформації. З метою побудови обліку і контролю реалізації біологічних активів звертаємося до їх класифікації, яку визначає П(С)БО 30 «Біологічні активи». Так, за галузями виробництва виділяють біологічні активи рослинництва (рослини) і тваринництва (тварини). За терміном використання вони є короткострокові або поточні – приносять економічну вигоду протягом одного року, і довгострокові – приносять економічну вигоду більше 12 місяців. Згідно методики оцінки біологічні активи можуть бути оцінені за фактичною собівартістю

або справедливою вартістю. За ступенем зрілості є зрілі і незрілі біологічні активи, що необхідно для виокремлення їх груп готових для використання на рівні підприємства. За правом власності біологічні активи поділяють на власні і орендовані, що дозволяє оперувати даними про ступінь контролю над активами. Передати іншому господарю рослини можна лише разом із землею, на якій вони ростуть. В Україні продаж земель сільськогосподарського призначення заборонена, тому залишається варіант – з використанням оренди.

Особливість орендних відносин для сільськогосподарського виробництва в тому, що орендодавцями переважно є громадяни, а не юридичні особи.

Підприємства (орендарі) зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно чинних нормативних документів, а громадяни (орендодавці) можуть здійснювати його за своїм бажанням, порядок обліку для них не регламентовано.

Довгострокові біологічні активи рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. Вони розташовуються на землі і не можуть бути переміщені в інше місце без втрати функціональних характеристик. Рослини і земля невіддільні. Тому питання реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва потрібно вирішувати одночасно з орендою землі.

Земельний кодекс України визначає: «Право оренди земельної ділянки – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та іншої діяльності». Закон України «Про оренду землі» встановлює: «Оренда землі – це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та іншої діяльності».

Як бачимо, визначення тотожні. Оренда землі завжди:

– передбачає договірні відносини;

– строкова;

– платна;

– надає право користування земельною ділянкою.

Орендодавцем будь-якого майна може бути його власник або уповноважена ним особа. Орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у державній власності, є районні та обласні державні адміністрації, Кабінет Міністрів України. Приватизовану землю громадян передають в оренду її власники.

Об’єктом оренди є:

– речі, які визначені індивідуальними ознаками і які зберігають свій первісний вигляд при неодноразовому використанні. Це може бути:

– земельна ділянка;

– майнові права.

Передачу землі в оренду оформляють договором, типова форма якого затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 3 березня 2004 р. № 220. Договір має містити всі істотні умови, визначені законом «Про оренду землі», права і обов’язки сторін, обов’язкові додатки як невід’ємні частини договору. Якщо одночасно із землею передають в оренду довгострокові біологічні активи рослинництва, що розміщені на ній, то до договору оренди землі обов’язково потрібно додати умови їх оренди.

Земля і сад на ній – два об’єкти оренди. Тому логічно мати по кожному з них окремий договір. Але немає саду без землі, то оформляють лише один документ, який дає право користуватися земельною ділянкою і розташованим на ній об’єктом. Таким документом є договір оренди землі з додатками, які становлять його невід’ємну частину, містять розрахунки розміру орендної плати за землю і сад та інші складові: план або схема земельної ділянки, її кадастровий план, акт визначення меж в натурі, акт приймання-передачі об’єкта оренди.

Багаторічні насадження, які знаходяться на орендованій землі, є окремим нерухомим майном. Право оренди на нього підлягає державній реєстрації, без якого не існує речового права на орендовані насадження, а договір на оренду майна буде визнаватися неукладеним.

Згідно закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» від 1 липня 2004 р. № 1952-IV з 1 січня 2013 р. крім права власності на нерухомість державній реєстрації підлягають також

право володіння; право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис); право забудови земельної ділянки (суперфіцій); право господарського відання;

– право оперативного управління; право постійного користування та право оренди земельної ділянки;

– право користування (найму, оренди) будівлею або іншими капітальними спорудами, їх окремими частинами; довічне управління майном та інші речові права.

Отже, дотримуючись чинного законодавства сад можна здати в оренду разом із земельною ділянкою, на якій він знаходиться. При цьому потрібно визначити вид оренди об'єкта – фінансова чи оперативна. Земля, як правило, має здаватися у довгострокову оренду. Сад не можна здати в оренду на строк, менший від терміну оренди землі, а на менший можна – оренда землі триває, а сад, який був на ній, уже ліквідовано.

Якщо термін оренди землі триває, а термін оренди саду закінчився, то сад не може бути повернутий власнику без повернення землі і буде використовуватися до строку доцільності його експлуатації. Тому сад може знаходитися у фінансовій оренді разом із землею. Отож потрібно мати два розрахунки орендної плати: за оренду землі, за оренду саду. Плату за оренду саду логічно розраховувати відповідно до П(С)БО 14 «Оренда», визначаючи суми платежів за об'єкт і фінансові витрати, що виникають внаслідок розстрочення проведення розрахунків.

Якщо суб'єктами оренди є юридичні особи, то майно, передане у фінансову оренду, орендодавець списує, а орендар зараховує на баланс з позначенням, що це майно взято у фінансову оренду.

Згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» (пункт 7) придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс за первісною вартістю. Отже, взятий у фінансову оренду сад має відображатися орендарем у балансі. По ньому орендар нараховує амортизацію і відносить її у витрати на виробництво продукції. Фізичні особи-орендодавці не ведуть бухгалтерський облік і не складають

фінансову звітність.

Земля не переходить у власність орендаря через оренду. Її вартість не відображається на рахунках бухгалтерського обліку в орендаря. Облік землі ведуть у Поземельній книзі і Книзі записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі, що затверджено Постановою Кабінету Міністрів України від 9 вересня 2009 р. № 1021. Такий облік не є бухгалтерським, бо відсутні грошовий вимірник, подвійний запис на рахунках.

Ряд авторів розглядають оренду землі як оренду будь-якого об'єкта і пропонують орендарю отриману земельну ділянку в операційну оренду відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», а отриману у фінансову оренду показувати на субрахунку 101 «Земельні ділянки» і відповідно включати у баланс. Звичайно, так можна буде поступати якщо через оренду земля переходитиме у власність орендаря. Але в даний час робити це заборонено.

Бухгалтерський облік тимчасового права користування земельною ділянкою, а саме права оренди земельної ділянки, відповідає визначенню операційної оренди і повинно визначатися П(С)БО 14 «Оренда» та відображати свою вартість в складі відповідного субрахунку рахунку «Основні засоби». Таким чином, рекомендується орендовану землю відображати у складі матеріальних активів.

Посилаючись на норми Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, В.М. Метелиця пропонує до застосування в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві», в якому розмежовує операційну і фінансову оренду землі [50, с. 128]. Але в Україні в законодавчих документах не вирішені питання продажу землі сільськогосподарського призначення, то в бухгалтерському обліку не можна показувати фінансову оренду землі в результаті якої об'єкт переходить у власність орендаря.

Таблиця 2.3

Облік реалізації довгострокових біологічних активів рослинництва

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
У продавця			
1. Перекласифікація ДБАР в утримувані для продажу:			
а) списано знос об'єкта	13 «Знос (аморти-зація) необоротних активів»	16 «Довгострокові біологічні активи»	4000
б) відображено залишкову вартість об'єкта	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	16 «Довгострокові біологічні активи»	6000
2. Реалізація перекласифікованих ДБАР:			
а) списано балансову вартість об'єкта	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	6000
б) відображено дохід від реалізації об'єкта	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	7200
в) нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	1200
г) отримано оплату від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»	7200
У покупця			
1. Нараховано заборгованість за довгострокові біологічні активи рослинництва	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	6000
Відображено податковий кредит з ПДВ	644 «Податковий кредит»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1200
Оприбутковано довгострокові біологічні активи рослинництва	162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»	155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»	6000
Оплачено продавцю	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	7200

Джерело: [18; с. 350]

Проте сад, виноград та інші довгострокові біологічні активи рослинництва (далі – ДБАР), що знаходяться на орендованій землі термін використання якої перевищує строк експлуатації насаджень, в бухгалтерському обліку логічно відображати відповідно до правил обліку фінансової оренди об'єктів.

Можливий варіант, коли земельна ділянка взята в оренду, а сад, що на ній знаходиться, куплено як окремий об'єкт. В такому випадку орендар платить орендодавцю згідно договору орендну плату за землю, а розрахунок за куплений сад ведеться окремо. Тоді в бухгалтерському обліку відображають капітальні інвестиції на придбання ДБАР (табл. 2.5). В нинішній ситуації в Україні такий варіант, на нашу думку, є прийнятним.

Виробництво продукції рослинництва включає виконання ряду технологічних процесів – посів, догляд за посівами, збирання урожаю. Нестабільність ринкових цін та інші ситуації приводять до того, що товаровиробнику інколи стає невигідним продовження виробництва і він бажає його продати. Знаходяться й покупці, які готові купити рослини, їх доглянути, зібрати продукцію і прямо з поля її продати.

Біологічні активи рослинництва як довгострокові (багаторічні плодові насадження, ягідники тощо), так і поточні біологічні активи (зернові, кормові, технічні культури) дають сільськогосподарську продукцію, яка є віддільною від біологічного активу, а сам біологічний актив, як правило, не продається і не купується. В таких випадках відбувається реалізація незавершеного виробництва, в якому перебувають рослини, що залишаються на землі у продавця, а готової продукції ще немає. Вона появиться після дозрівання культур і збирання урожаю. Продавець списує незавершене виробництво із субрахунку 231 «Рослинництво» за собівартістю, а покупець оприбутковує його по дебету субрахунку 231 за ціною покупки. Новий господар відображає витрати, пов'язані з вирощуванням придбаних рослин, обліковує одержану продукцію: дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит субрахунку 231.

Довгострокові біологічні активи тваринництва мають свої особливості, які потрібно враховувати у разі реалізації тварин. Їх надходження і вибуття не

пов’язане із земельними відносинами.

Об’єкти, які планують продати, перекласифіковують у групи, утримувані для продажу. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» передбачає, що необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

– економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;

– вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

– їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу:

– умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;

– їх продаж має високу ймовірність, зокрема якщо керівництво підприємства підготувало відповідний план або уклало контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, що продовжує виконувати план продажу.

Отже, щоб перевести об’єкт необоротних активів у групу, утримувану для продажу, необхідно враховувати всі зазначені вище умови.

Корови потрібно доглядати, годувати, доїти не залежно від того плануємо їх продавати чи ні. Тому, на наше переконання, корови та інші тварини не можуть бути перекласифіковані у групи вибуття, утримувані для продажу. Економічні вигоди від їх використання отримують до часу вибуття тварин із господарства.

Вибракувані корови, як правило, становлять на відгодівлю. Їх годують, доглядають і отримують від них продукцію – приріст живої маси, який є невіддільним від самого біологічного активу. Тобто, вибракувана тварина із основного стада не перестає бути біологічним активом і повинна обліковуватися на

рахунку 21 «Поточні біологічні активи», а не на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

По зв'язку з вартістю тварин є два види продукції:

1) відокремлена від тварин і не включається у її вартість (молоко, яйця, мед);

2) невіддільна від тварин і формує її вартість, наприклад, приріст живої маси, ступінь тільності телиці, приріст лошат тощо.

Перший вид продукції оприбутковують у дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і не пов'язують із реалізацією тварин, а другий – зараховують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи» і приєднують до вартості поголів'я.

Продані тварини списують по кредиту рахунку 21 по тій ціні, по якій вони там обліковуються, тобто за справедливою або первісною вартістю. Звичайно, у разі реалізації усіх телят по них не повинно бути залишків на рахунку 21 і субрахунку 232 «Тваринництво».

Під час реалізації тварин часто використовують оренду з метою розстрочення оплати. Орендні відносини встановлюються між юридичними особами, юридичними особами і громадянами, громадянами.

За суб'єктами можна виділити чотири варіанти оренди біологічних активів тваринництва:

1) орендодавець і орендар є юридичними особами, які ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність за встановленими правилами;

2) орендодавець юридична особа, а орендар – громадянин (фізична особа) – бухгалтерський облік зобов'язаний вести орендодавець;

3) орендодавець громадянин, а орендар – юридична особа, яка має вести бухгалтерський облік;

4) орендар і орендодавець – громадяни, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік.

Варіант оренди біологічних активів тваринництва впливає на порядок ведення обліку, контролю, складання і подання фінансової звітності.

Відображати господарські операції, пов'язані з орендою об'єктів, на рахунках бухгалтерського обліку зобов'язані юридичні особи. В Україні біля 20% всіх корів утримується сільськогосподарськими підприємствами, а решта знаходиться у громадян. Отже, більшість орендних операцій, об'єктом яких є біологічні активи тваринництва, відбуваються між громадянами, які не ведуть бухгалтерський облік і не подають фінансову звітність. Їх цікавить, головним чином, загальна сума платежу і строки його погашення.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів визначає П(С)БО 14 «Оренда». Корови відносяться до необоротних активів. Облік орендних відносин між юридичними особами (варіант 1) під час оренди довгострокових біологічних активів тваринництва логічно будувати відповідно згаданого стандарту.

Орендодавець списує корову за балансовою вартістю, відображає довгострокову дебіторську заборгованість за майно, передане у фінансову оренду, показує дохід в сумі орендної плати за об'єкт, а по мірі настання періодів оплати переводить відповідні суми із довгострокової у поточну заборгованість, записує оплату у разі її надходження.

Орендар оприбутковує корову за сумою плати за об'єкт, показує довгострокові зобов'язання з оренди, обліковує їх погашення.

Майно, передане за договором фінансової оренди, зараховується на баланс орендаря з позначенням, що воно взяте в оренду. Об'єкт переходить у власність орендаря або викуповується ним за залишковою вартістю після закінчення строку договору фінансової оренди.

Методика бухгалтерського обліку операцій з фінансової оренди в Україні базується на концепції контролю. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає, що активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Звичайно, в бухгалтерському обліку потрібно відображати власне майно. Але майно, яке контролюється підприємством, також має бути обліковане. Біо-

логічні активи тваринництва, взяті в оренду, контролює орендар, який має їх обліковувати.

Другий варіант оренди, коли орендодавцем є юридична особа, а орендарем – громадянин (фізична особа) доцільний у тому випадку, якщо власник бажає продати тварину, а покупець хоче її купити, але не має на це відповідної суми грошей. В такому випадку облік операцій, пов'язаних з орендою біологічних активів тваринництва, веде орендодавець в порядку, встановленому для юридичних осіб. Орендар здійснює орендні платежі, визначені в договорі, одержує від орендодавця документи, що підтверджують факти здійснення оплати (корінці від прибуткових касових ордерів, квитанції тощо). Перехід об'єкта фінансової оренди у власність орендаря потрібно засвідчити актом приймання-передачі.

Третій варіант оренди – орендодавець – громадянин, а орендар – юридична особа. Він широко застосовується в сільськогосподарському виробництві.

Справа в тому, що переважна більшість молока (біля 80 відсотків) виробляється громадянами. Одержане молоко вони продають посередникам. Вони його переробляють (пастеризують) на власному обладнанні і продають кінцевим споживачам або іншим посередникам.

В такому випадку відпадає можливість використання пільгового оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – громадянин не має пільг з оподаткування, а посередник не має власної сільськогосподарської продукції. Тому юридичні особи (посередники) беруть у населення поголів'я корів у оренду і таким чином показують, що молоко отримане від орендованих корів, а тому є продукцією власного виробництва, яка враховується для застосування пільгового оподаткування.

Посередник бере поголів'я корів на баланс (фінансова оренда) або обліковує поза балансом (операційна оренда), показує закуплене у населення молоко як отримане від орендованого поголів'я, сплачені населенню гроші за молоко враховує як орендну плату, користується пільговим оподаткуванням.

Це ухилення від оподаткування. Тому необхідно вносити зміни до Пода-

ткового кодексу України, щоб він не спонукав до фіктивної оренди.

Четвертий варіант – орендодавець і орендар громадяни фізичні особи. Його використовують у разі, коли фактично здійснюється реалізація тварини, але у орендаря (покупця) немає достатньої суми грошей, щоб провести відразу оплату. По суті відбувається купівля-продаж з розстроченням платежів.

Біологічні активи рослинництва (рослин) невіддільні від землі. У зв'язку з тим, що земля не переходить у власність орендаря через оренду, вона не може бути об'єктом фінансової оренди і зарахованою на його баланс. Багаторічні насадження (сади, виноградники тощо) вважаються окремими об'єктами, які можуть реалізуватися або передаватися у фінансову оренду разом із орендою землі і відображатися на балансових рахунках у орендаря. Строк оренди довгострокових біологічних активів не може перевищувати термін оренди землі, на якій вони розміщені.

Реалізацію поточних біологічних активів рослинництва потрібно відображати як продаж незавершеного виробництва, списуючи його у продавця по кредиту субрахунку 231»Рослинництво» за собівартістю і оприбутковувати у покупця по дебету субрахунку 231 за ціною покупки. При цьому продавець і покупець втрачають право на пільгове оподаткування, кредитування і підтримку з бюджету сільськогосподарських товаровиробників: перший не має реалізації сільськогосподарської продукції, а другий не має у власності або оренді землі.

Довгострокові біологічні активи тваринництва можуть переходити до іншого господаря шляхом реалізації або через фінансову оренду з відображенням таких операцій юридичними особами на бухгалтерських рахунках. В даний час переважна більшість корів утримується фізичними особами, які не зобов'язані вести бухгалтерський облік.

На нашу думку, довгострокові біологічні активи, які планують продати, не потрібно перекласифіковувати у групи, утримувані для продажу. Рослини і тварини – живі організми, технологія утримування яких не змінюється від наміру власника їх продати. Годівлю та доїння корів не можна припинити навіть на один день з будь-яких мотивів, в тому числі і через бажання продати їх. Во-

ни завжди залишаються біологічними активами.

Продукція поточних біологічних активів тваринництва (приріст живої маси) невіддільна від тварин, а тому продається разом з ними. У разі реалізації тварини списують із рахунку 21 «Поточні біологічні активи» за справедливою або первісною вартістю, тобто по тій ціні, по якій вони обліковувалися.

Таким чином, облік необоротних активів, утримуваних для продажу, потребує вдосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів, особливо в частинах методики відображення таких операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку, критеріїв їх віднесення до певного виду діяльності. Запропоновані альтернативні підходи до відображення інформації про реалізацію необоротних активів дадуть змогу уникнути викривлення сутності понять «товари», «виробничі запаси», гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік, зменшити невідповідності та проблемні питання в ньому.

Запропонована форма первинного документу, яка показує інформацію про виведення основних засобів з експлуатації, є унікальною та універсальною, оскільки в Україні не існує офіційних аналогів, які б відображали операції щодо переведення об'єктів до складу активів, які утримуються для продажу. Розроблений документ містить реквізити, що є обов'язковими згідно з законодавством України, а також ілюструє дані, які дають змогу швидко читати та використовувати наведену інформацію для управління підприємством. Даний документ дає змогу систематизувати інформацію про об'єкт основних засобів, що виводиться з експлуатації, таким чином, щоб вона була максимально повною, достовірною та релевантною для її користувачів.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік операцій з реалізації готової продукції

У сучасних умовах особливу увагу потрібно приділити можливості автоматизації розрахункових операцій між контрагентами та реалізації продукції через мережу Інтернет, що дозволить підвищити конкурентоспроможність підприємства, зменшити витрати, пов'язані з рекламою й реалізацією продукції, пришвидшити процедури укладання договорів, оформлення експортно-імпортних операцій, розширити коло потенційних споживачів, і, зрештою, збільшити ринок збуту й обсяг продажів.

Важливе місце займає облік реалізації товарів у кредит та з розстрочкою платежу [51, с. 83]. Істотними умовами договору купівлі-продажу товарів у кредит є ціна товару, порядок, строки і розміри платежів, які повинен проводити покупець. Причому договором передбачається сплата покупцем товару відсотків, розмір яких встановлюється в договірному порядку. Товар продається в кредит за цінами, що діють на день продажу, а зміна ціни на товар не є підставою для проведення перерахунку, якщо інше не встановлено договором або законом. Розрахунки за продані у розстроч- ку товари проводяться один раз на місяць у строки, визначені договором.

Кредити надаються фінансовими установами, зокрема банками. Вони оплачують товар, вибраний покупцем, переказуючи суму кредиту продавцю товару.

Порядок відображення товарного кредиту слід розглянути на умовному прикладі. ТОВ «Мрія» уклало договір на продаж товарів у кредит із ПП «Темп». Продажна вартість товарів за договором складає 30 000 грн, у тому числі ПДВ – 5 000 грн. Розрахунок за продані товари відбувається через 3 місяці після продажу (передачі товарів покупцю). За відстрочку платежу покупець щомісяця сплачує відсотки в розмірі 600 грн, у тому числі ПДВ – 100 грн. Сума відсотків за товарним кредитом за три місяці складає 1 800 грн (600 × 3 міс). Загальна вартість товару за договором – 31 800 грн. Собівартість проданого в кре-

дит товару складає 15 000 грн. Відображення операцій з продажу товарів у кредит в обліку продавця і покупця наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу товарів у кредит

Зміст операцій	Сума	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Облік у продавця			
Відвантажено товари	30 000	361	702
Нараховано податкові забов'язання з ПДВ	5 000	702	641
Відображено собівартість реалізованого товару	15 000	902	281
Списано на фінансові результати дохід від реалізації товару	15 000	702	791
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	15 000	791	902
Нараховано відсотки за товарним кредитом за договором за 1 -й місяць	600	373	719
Нараховано податкові забов'язання з ПДВ	100	719	641
Списано на фінансовий результат дохід за на нарахованими відсотками	500	719	791
Отримано відсотки від покупця	600	311	373
2. Облік у покупця			
Отримані товари від продавця	25 000	281	631
Відображено податковий кредит із ПДВ	5 000	641	631
Відбражено витрати за відсотками за товарним кредитом за 1 -й місяць	500	952	685
Відображено податковий кредит із ПДВ за відсотками	100	641	685
Здійснено оплату відсотків	600	685	311
Списано витрати за відсотками на фінансовий результат	500	791	952
З поточного рахунку перераховано оплату за товар	30 000	631	311

Джерело: [51, с. 83]

Погашення суми розстрочки покупець може здійснювати шляхом внесення готівки до каси продавця або шляхом безготівкового перерахування через банківські установи. На підставі письмової заяви покупця розрахунки можуть проводитися підприємством, де працює (навчається) покупець, шляхом відрахування з його заробітної плати (стипендії) суми чергового платежу та відсотків за наданий кредит у строки та у розмірах, що передбачаються договором.

Якщо підприємство здійснює виробництво продукції (навіть якщо вона в майбутньому буде продана, наприклад, за 1 грн.), то, згідно з п. 6 П(С) БО 9 «Запаси», така продукція для цілей обліку визнається готовою продукцією і в обліку її відображають на рахунку 26 «Готова продукція». Доходи і витрати від продажу готової продукції відображають у звичайному порядку з використанням рахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», а інші супутні витрати відображають на рахунку 93 «Витрати на збут» або 949 «Інші витрати операційної діяльності» залежно від виду витрат. Особливості обліку продажу готової продукції за цінами нижче звичайного їх рівня передусім пов'язані з тим, кому саме реалізовано таку готову продукцію [58, с. 183].

Так, у загальному вигляді готова продукція може бути продана юридичним чи фізичним особам, проте для цілей обліку досить важливим є чітке їх розмежування на осіб, які є пов'язаними і не пов'язаними для підприємства, яке виробляє і продає продукцію, оскільки під час продажу готової продукції пов'язаним особам слід ураховувати вимоги П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», згідно з яким «пов'язаними сторонами вважаються: підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи».

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством, ураховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини: материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського

персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

При цьому слід ураховувати, що в разі продажу товарів пов’язаним особам оцінка доходів, активів і зобов’язань здійснюється за вимогами П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін», а саме із застосуванням таких методів:

1. порівнюваної неконтрольованої ціни;

2. ціни перепродажу;

3. «витрати плюс»;

4. балансової вартості.

За методом порівнюваної неконтрольованої ціни застосовується ціна, яка визначається за ціною на аналогічну готову продукцію (товари, роботи, послуги), що реалізується не пов'язаному з продавцем покупцеві за звичайних умов діяльності.

За методом ціни перепродажу застосовується ціна готової продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням відповідної націнки.

За методом «витрати плюс» застосовується ціна, що складається із собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки.

За методом балансової вартості оцінка активів або зобов'язань здійснюється за балансовою вартістю, що визначається згідно з відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Розглянемо більш детально зазначені вище вимоги законодавства на числовому прикладі (табл. 2.10)

З наведено прикладу, можна зробити висновок, що в результаті такого продажу підприємство отримало чистий дохід у розмірі 0,83 грн та витрати у розмірі 8 610,21 грн (1499,83 + 1975,39 +134,99 + 5000), тобто збиток підприємства від такої операції становить 8 609,38 грн. При цьому слід відзначити, що на вказану суму було занижено базу оподаткування податком на прибуток підприємств у зв’язку з тим, що доходи визнавалися не за звичайними цінами, а за фактичною вартістю реалізації.

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проведення з реалізації готової продукції за цінами нижче їх звичайного рівня

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Отримано готову продукцію з виробництва	26	23	5000,00
І. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом порівнюваної неконтрольованої ціни, собівартість – 5 000 грн, вартість реалізації за звичайних умов –9000 грн			
Продано готову продукцію, дохід відображено по звичайній ціні	377	701	9000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1500,00
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	7500,00
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311, 301	377	1,00
Списано різницю між звичайною ціною і фактичною ціною реалізації	949	377	8999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	8999,00
2. Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом ціни перепродажу, собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн, знижка – 3000 грн.			
Продано готову продукцію, дохід відображено по звичайній ціні за вирахуванням знижки	377	701	6000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1000,00
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	5000,00
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311,301	377	1,00
Донараховано податкове зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайної ціни	949	641	500,00
Списано різницю між звичайною ціною за вирахуванням знижки та фактичною ціною реалізації	949	377	5999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	6499,00
3.Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі – юридичній особі за 1 грн за методом «витрати плюс», собівартість – 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн, націнка для пов'язаної особи – 10 %			
Дохід відображено по ціні придбання та націнки	377	701	5500,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	916,67
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	4583,33
Списано собівартість реалізованої готової продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311, 301	377	1,00
Списано різницю між ціною за методом витрати плюс та фактичною ціною реалізації	949	377	5499,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	5499,00
Донараховано ПДВ виходячи з звичайної ціни	949	641	583,33
Витрати списано на фінансові результати	791	949	583,33

Продовження табл. 2.5.

4.Облік реалізації готової продукції пов'язаній особі — юридичній особі за 1 грн за методом балансової вартості, собівартість — 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов – 9000 грн			
Продано готову продукцію, дохід відображено по собівартості	377	701	5000,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	833,33
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	4166,67
Списано собівартість реалізованої продукції	901	26	5000,00
Собівартість списано на фінансовий результат	791	901	5000,00
Отримано кошти від реалізації	311, 301	377	1,00
Списано різницю між ціною придбання та фактичною ціною реалізації	949	377	4999,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	4999,00
Донараховано ПДВ виходячи з звичайної ціни	949	641	866,67
Витрати списано на фінансові результати	791	949	866,67
5. Облік реалізації готової продукції непов'язаній особі — фізичній особі за 1 грн індивідуально призначений для такого покупця, собівартість — 5000 грн, вартість реалізації за звичайних умов — 9000 грн.			
Продано товар за 1 грн	301	701	1,00
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	0,17
Доходи закрито на фінансовий результат	701	791	0,83
Донараховано ПДВ виходячи зі звичайної ціни 999,83 (7500*0,2 — 0,17)	949	641	1499,83
Витрати списано на фінансовий результат	791	949	1499,83
Утримано ПДФО з фізичної особи* (9000-1)/(1-0,18)=10974,39 ПДФО=10974,39*0,18=1975,39	93	641	1975,39
Витрати списано на фінансовий результат*	791	93	1975,39
Утримано військовий збір (9000-1)*0,015*	93	642	134,99
Витрати списано на фінансовий результат*	791	93	134,99
Списано собівартість товару	901	26	5000,00
Витрати списано на фінансовий результат	791	901	5000,00

* Під час продажу готової продукції фізичним особам – пов'язаним сторонам ці проводки є додатковими до проведень, написаних у пунктах 1-4 табл. 2.10.

Джерело: [38, с. 185]

Розроблено методику обліку та оподаткування операцій із продажу готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня для фізичних і юридичних осіб – резидентів залежно від ступеня їх пов'язаності з підприємством-продавцем та обґрунтовано необхідність доповнення Податкового кодексу України в частині адміністрування податку на прибуток підприємств, зокрема обґрунтовано необхідність доповнення ст. 139 Податкового кодексу України таким змістом: «Фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму недоотриманого доходу у зв'язку з продажем товарів (продукції, робіт і пос-

луг) за ціною нижчою, ніж ціна їх придбання (звичайна ціна) збільшену на суму додаткових витрат, які виникли в результаті проведення такої операції».

На нашу думку, запропоновані вдосконалення до Податкового кодексу України унеможливлять діяльність недобросовісних підприємств у частині заниження бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

Реалізація продукції впливає на фінансові результати роботи підприємства. Крім того, реалізація продукції – це основне джерело формування доходу підприємства. Тому техніко-економічний аналіз роботи підприємства починається з аналізу випуску та реалізації продукції, у вивченні обсягу виробництва, темпів його зростання, тобто у оцінці виконання плану виробництва та реалізації продукції. Економічний аналіз обов'язково повинен передувати прийняттю науково обґрунтованих рішень на бухгалтерському рівні правління [13, с. 24].

Для обліку процесу реалізації використовують три синтетичні рахунки: 90 «Собівартість реалізації» – відображають собівартість проданої готової продукції (товарів, робіт, послуг); 70 «Доходи від реалізації» – відображають виручку від реалізації; 79 «Фінансові результати» – зіставляють виручку і собівартість проведених продаж.

Така ситуація ускладнює бухгалтерський облік, особливо аналітичний. Стає незрозумілим до якого рахунку підбирати документи з реалізації, на якому етапі записів у бухгалтерському обліку потрібно здійснювати контроль процесу реалізації.

Для спрощення синтетичного обліку пропонуємо обліковувати процес реалізації на одному синтетичному рахунку 79 «Фінансові результати» (рис. 2.1), виділивши окремий субрахунок 791 «Реалізація», з відкриттям до нього субрахунків другого порядку:

– 7911 «Реалізація готової продукції»,

– 7912 «Реалізація товарів»,

– 7913 «Реалізація робіт і послуг». В дебет субрахунку 791 відноситься собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг), а в кредит – виручка від реалізації.

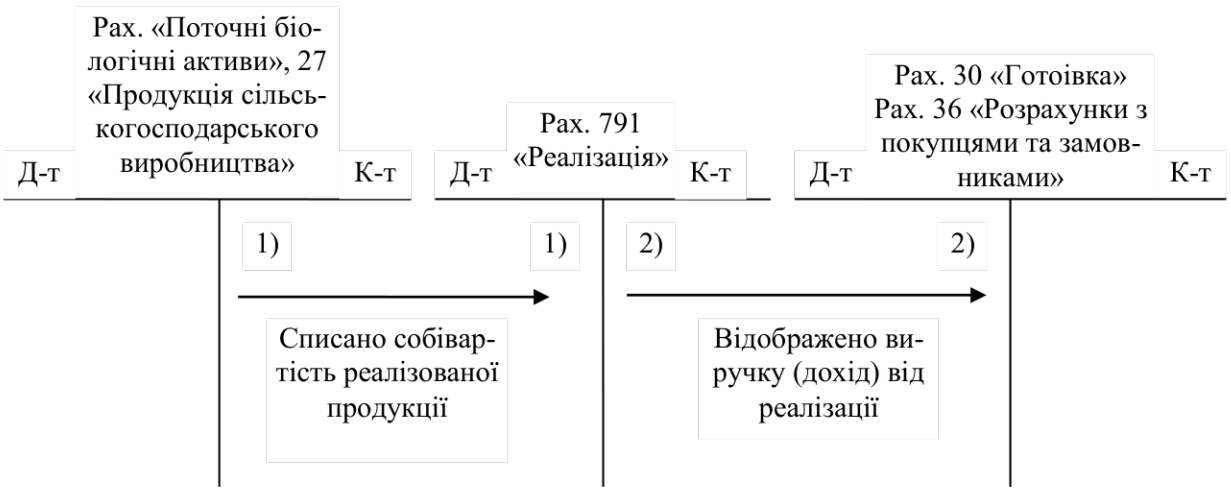


Рис. 2.3. Схема обліку реалізації без використання рахунків 70 «Доходи від реалізації» і 90 «Собівартість реалізації»

Джерело: [13, с. 24]

Аналітичний облік реалізації потрібно організувати за видами продукції (робіт, послуг) – на кожний вид продукції – окремий аналітичний рахунок. В аналітичному обліку має відображатися по дебету і кредиту реалізована продукція у натуральному і грошовому вимірниках. Натуральні вимірники дають можливість накопичувати інформацію про кількість проданої продукції, що використовується для прийняття управлінських рішень, а також забезпечує перевірку правильності записів.

У зв’язку з тим, що спосіб нарахування передбачає відображення процесу реалізації у період відпуску продукції покупцям, кількість проданої продукції у фізичному обсязі за дебетом і кредитом у аналітичних рахунках по субрахунку 791 «Реалізація» повинна бути однаковою. Просте порівняння записів по дебету і кредиту рахунку дозволяє контролювати правильність ведення обліку реалізації. Відсутність цієї рівності свідчить про допущену помилку.

Наприклад, продукція продана, але не списана зі складу через неподання відповідних документів у бухгалтерію. За таких умов кількість проданої продукції показана по дебету і кредиту субрахунку 791 буде різною, що вказує на допущену помилку. У світовій практиці використовують два методи визначення фінансових результатів:

1) метод порівняння доходів і витрат (або метод «витрати-випуск») – визначення прибутку як різниці між доходами і витратами звітного періоду;

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду.

Підприємствам фінансовий результат доцільно визначати методом порівняння доходів і витрат. Він дає змогу аналізувати витрати і доходи підприємства, обсяг його діяльності, оперативно вирахувати прибуток. Цей метод надає більше інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства ніж метод порівняння капіталу.

За методом порівняння доходів і витрат можна визначати прибуток від окремих видів діяльності, від реалізації продукції (робіт, послуг) і позареалізаційних надходжень, а за методом порівняння капіталу – лише балансовий (загальний) прибуток. Модель системи ведення бухгалтерського обліку виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку (рис. 2.4).

Фінансовий результат можна визначати за модифікованим варіантом методу «витрати-випуск», за яким результат періоду (прибуток, збиток) обчислюється як різниця між доходами і витратами з урахуванням змін залишків матеріальних запасів, незавершеного виробництва і готової продукції. Цей метод доцільно використовувати в малих підприємствах, що застосовують спрощений бухгалтерський облік.

В даний час виділяють три підсистеми бухгалтерського обліку: фінансовий, податковий і управлінський. Кожна з них використовує власні правила визначення фінансового результату, а саме:

а) спосіб нарахування і касовий – у фінансовому обліку;

б) за першою подією і касовий спосіб – у податковому обліку;

в) будь-який спосіб на вибір підприємства – в управлінському обліку.

Існування різних способів визначення фінансових результатів пояснюється неспівпаданням у часі моменту передачі від продавця покупцю товарно-матеріальних цінностей і факту оплати за них.

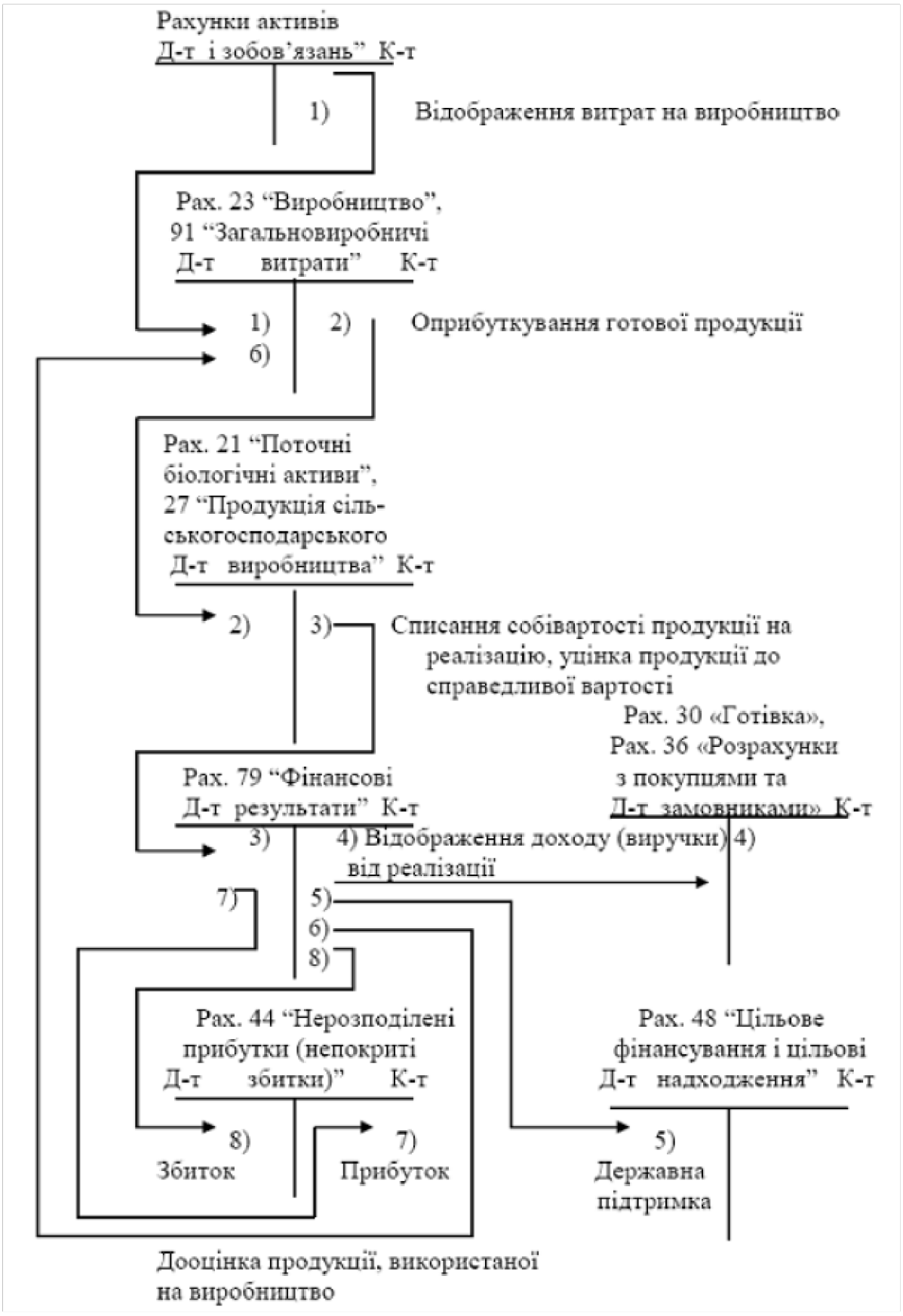


Рис. 2.4. Модель відображення на бухгалтерських рахунках процесів виробництва і реалізації

Джерело: [13, с. 25]

З трьох способів (нарахування, касовий, за першою подією) найбільш точно визначити фінансовий результат за певний період дає змогу спосіб нарахування. Тому він повинен застосовуватися в фінансовому, управлінському і в податковому обліку. Це сприятиме уніфікації бухгалтерського обліку, забезпечить точне визначення фінансових результатів діяльності підприємств, дозволить правильно вираховувати податки.

Прибуток є категорією об'єктивною і на законодавчому рівні не повинен визначатись за різними методиками. В управлінському обліку на підприємствах можна використовувати різні правила визначення прибутку, наприклад, обчислювати маржинальний дохід. Він вираховується як різниця між виручкою від реалізації і змінними витратами. Щоб визначити фінансові результати (прибуток або збиток) потрібно від маржинального доходу відняти постійні витрати. Важливим аспектом в організації обліку реалізації готової продукції є формування єдиної законодавчо-нормативної бази, адаптованої до міжнародних вимог та норм, удосконалення методології складання звітності та запровадження інформаційних технологій.

Гармонізація та стандартизація організації бухгалтерського обліку реалізації готової продукції відкриє на перспективну тверду основу міжнародного співробітництва та спрощення системи обліку в цілому. На державному рівні необхідно запровадити єдині правила визначення фінансових результатів, основою яких є співставлення доходів і витрат.

2.3. Облік і звітність процесу реалізації за стандартами України та інших країн

Основними завданнями обліку процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг є:

− визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);

− визначення заборгованості покупців перед підприємством за відванта-

жену їм продукцію, виконані роботи та надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);

− дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;

− облік витрат пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг та рекламу);

− визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів [48, с. 351].

Стосовно реалізації продукції вибір форми організації обліку відвантаження і реалізації значною мірою залежить від характеру технологічного процесу виробництва продукції, ступеня централізації фінансово-збутових служб, місцезнаходження виробничих одиниць, наявності у них рахунків у банку для розрахунків з покупцями.

Відвантажена продукція – це продукція, відвантажена покупцям або здана транспортним організаціям для доставки її покупцям. Відвантаження або відпуск готової продукції, виконаних робіт і послуг зі складу покупцям проводяться на підставі таких первинних документів: наказів, накладних або розпоряджень відділу збуту. У первинній документації зазначається номер замовлення та адреса, за якою відправляється продукція; кількість місць; вид упаковки; маса та інші дані, що характеризують відвантажену продукцію.

Керуючись практикою з розмежування управлінського і бухгалтерського обліку за міжнародними стандартами, на французьких підприємствах у виробничих умовах надається вся необхідна інформація для управління діяльністю організації при виробництві продукції, що дозволяє оперативно реагувати на відхилення від нормативних показників. Це одна з передумов ринку, яка вимагає підвищення потреб в більш оперативному бухгалтерському і достовірному первинному обліку.

У сучасних соціально-економічних, політичних умовах розвитку національної економіки за недостатньо активного залучення іноземних інвестицій важ-

ливу роль відіграє наявність достовірної, неупередженої та якісної інформації про фінансовий стан підприємства з метою прийняття управлінських рішень. Тому питання дослідження гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності України за міжнародними стандартами й обґрунтування напрямів її подальшої активізації набуває особливої актуальності. Однак гармонізація обліку ще не стала предметом комплексного дослідження, не відпрацьовано єдину термінологію, науково-методичні та практичні підходи до розв'язання низки питань у контексті гармонізації з міжнародними стандартами.

Трактування й визначення гармонізації бухгалтерського обліку, що існують в сучасній науці, потребують уточнення, оскільки розуміють лише зближення стандартів бухгалтерського обліку. Аналіз формування систем бухгалтерського обліку, які склалися у світі, показав наявність спільних факторів впливу на їх розвиток. Їх систематизація та класифікація дала змогу виділити такі групи: соціально-економічні (соціально-економічний стан, міжнародні відносини), фінансові (внутрішні та зовнішні джерела фінансування), інформаційні (відкритість фінансової інформації), нормативно-правові (законодавче регулювання питань обліку), науково-методичні (методи оцінки статей балансу).

На сучасному етапі бухгалтерський облік є основною ланкою інтеграції інформаційних систем управління економікою, оскільки формує базу для складання статистичної й податкової звітності, обчислення податків, оперативного управління господарською та виробничою діяльністю підприємців для задоволення потреб користувачів інформації різних рівнів управління. За таких умов головним напрямом розвитку бухгалтерського обліку стає інтеграція різних видів обліку в єдину інформаційну систему господарського обліку на основі нових інформаційних технологій.

Щодо оподаткування операцій із реалізації готової продукції (слід зазначити, що для цілей оподаткування готова продукція ототожнюється з товаром) за ціною нижчою, ніж її звичайна ціна, то слід зазначити, що такі операції залежно від статусу покупця мають вплив на такі види податків, як: податок на прибуток; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; військ-

ковий збір. Так, щодо податку на прибуток підприємств слід ураховувати, що, згідно з п. 134.1 ПКУ, «об'єктом оподаткування є: прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу».

Щодо податку на додану вартість, то підприємству необхідно враховувати вимоги п. 188.1 Податкового кодексу України, згідно з яким «база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (окрім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених із них препаратів (окрім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій із постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій із постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи зі звичайної ціни)». Тобто сума податкових зобов'язань із ПДВ від продажу готової продукції, повинна бути не меншою, ніж сума податкових зобов'язань із ПДВ, визначених за звичайними цінами проданої готової продукції.

При цьому, оскільки фізична особа отримує знижку в натуральному вигляді, то для визначення бази оподаткування з ПДФО слід ураховувати вимоги п. 164.5 ПКУ: базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою: К=100:(100-Сп), (1), де К – коефіцієнт; Сп – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

За такого продажу, якщо клієнт отримує індивідуальну знижку на суму різниці вартості придбання таких товарів та вартості їх реалізації, з указаної суми утримується ПДФО. Якщо ж знижка призначена для всіх покупців і не має індивідуального характеру, то ПДФО не утримується (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Методика оподаткування операцій продажу готової продукції за ціною нижче її звичайного рівня

Вид податку	Особливості застосування податкового законодавства під час реалізації готової продукції за ціною нижчою її звичайного рівня залежно від статусу покупця			
	Юридична особа-пов'язана особа	Юридична особа- не пов'язана особа	Фізична особа-пов'язана особа	Фізична особа- не пов'язана особа
1	2	3	4	5
Податок на прибуток підприємств	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу готової продукції. При цьому дохід визначають за одним з чотирьох методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; витрати плюс; балансової вартості. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають згідно з П(с)БО 15 «Доходи» за сумою договірної вартості продажу. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають за одним з чотирьох методів: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; витрати плюс; балансової вартості. Витрати визнаються згідно з П(с) БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.	База оподаткування визначається як різниця доходів та витрат від продажу товарів. При цьому дохід визначають згідно з П(с)БО 15 «Доходи» за сумою договірної вартості продажу. Витрати визнаються згідно П(с)БО 16 «Витрати» на собівартість реалізованої готової продукції.
Податок на додану вартість	База оподаткування операцій із постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів. При цьому база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін			

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою К=100:(100-Сп)	Якщо знижка передбачена для всіх покупців, то ПДФО не утримується. Якщо кількість товарів обмежена і покупці всі ідентифікуються то обкладається ПДФО суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою К=100:(100-Сп)
Військовий збір	-	-	Базою оподаткування є суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку. При цьому п. 16-1 підрозд. 10 розд. XX ПКУ не передбачене застосування для військового збору коефіцієнта, визначеного п. 164.5 ПКУ.	

Джерело: [28, с. 183]

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання обліку та оподаткування операцій із реалізації готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня є маловивченими, а податкове законодавство України містить низку недоліків, які потребують вирішення.

Висновок до розділу 2.

У сучасних умовах господарської діяльності виникає актуальна проблема документування господарських операцій, зокрема тих, що стосуються переведення об'єктів основних засобів до складу активів, призначених для продажу. Більшість підприємств застосовують.

Отже, виникає необхідність розробки нової форми первинного документа, яка повністю відобразить облікову інформацію про переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу. Аналізуючи нормативно-правові акти та наукові дослідження у галузі бухгалтерського обліку, можна визначити:

1) Серед фахівців і вчених-обліковців існує багато суперечностей щодо відображення реалізації необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку та їх переведення до складу оборотних активів перед продажем, не досягнувши єдиної точки зору;

2) Нормативно-правові акти, зокрема П(с)БО 7 "Основні засоби" та П(с)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність", чітко вказують на необхідність переведення необоротних активів до складу оборотних перед їхнім продажем, виключаючи можливість їхнього прямого списання з балансу.

У сучасних умовах важливим аспектом ведення бізнесу є розгляд можливостей автоматизації розрахункових операцій та реалізації продукції через Інтернет. Це не лише сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства, але й дозволить зменшити витрати, пов'язані з рекламою та продажами, а також прискорить процеси укладання договорів та виконання експортно-імпортних операцій. На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку, важливою стає інтеграція різних видів обліку в єдину інформаційну систему господарського обліку, що базується на новітніх інформаційних технологіях. Це сприяє оптимізації процесів управління та надає можливість ефективного задоволення потреб користувачів інформації на різних рівнях управління.

РОЗДІЛ 3
СУЧАСНИЙ СТАН ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аудит розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг

Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з покупцями є невід'ємною складовою системи контролю підприємства. Першочерговими завданнями при здійсненні контролю відносин з покупцями є: аналіз заборгованості за кожним покупцем та визначення причин її виникнення, перевірка обґрунтованості кожної суми заборгованості, здійснення заходів щодо стягнення заборгованості, регулярне проведення інвентаризацій розрахунків з покупцями, з метою перевірки своєчасності, повноти та достовірності даних. Облікове відображення зазначених варіантів інвентаризації розрахунків з покупцями наведено на рахунках бухгалтерського обліку в табл. 3.1.

Отже, джерелами інформації при здійсненні контролю розрахунків з покупцями та замовниками є первинна документація підприємства, що включає в себе: договори, рахунки-фактури, видаткові накладні, акти приймання-здачі виконаних робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні доручення, виписки банку, прибуткові касові ордери, розрахунки бухгалтерії; облікові регістри: Журнал № 3 та Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями 3.1, аналітичного обліку розрахунків з дебіторами 3.2, аналітичного обліку виданих і отриманих авансів 3.4 та аналітичного обліку розрахунків за виданими операціями 3.5; фінансова звітність підприємства: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) та Примітки до річної фінансової звітності.

Таблиця 3.1

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку результатів інвентаризації дебіторської заборгованості

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн. коп.
		Дебет	Кредит	
1	Донарахована дебіторська заборгованість покупців	36	70	5000.00
2	Зменшена дебіторська заборгованість покупців (сторно)	36	70	1500.00
3	Змінилась класифікаційна група дебіторської заборгованості:			
	а) довгострокова заборгованість визнана поточною	36	18	7000.00
	б) поточна заборгованість визнана довгостроковою	18	36	5000.00
4	Дебіторська заборгованість яка підлягає списанню			
	а) відображено списання дебіторської заборгованості	944	36	8000.00
	б) відображено списану дебіторську заборгованість у позабалансовому обліку	071		8000.00
5	Дебіторська заборгованість визнана сумнівною	944	38	15000.00
6	Дебіторська заборгованість втратила ознаку сумнівної і переведена до поточної	38	716	4000.00
7	Списано остаточну дебіторську заборгованість з позабалансового обліку		071	2000.00
8	Повернуто ознаку поточної дебіторської заборгованості раніше списаній дебіторській заборгованості	36	716 071	4000.00 4000.00

Джерело: [6, с. 9]

Отже, джерелами інформації при здійсненні контролю розрахунків з покупцями та замовниками є первинна документація підприємства, що включає в себе: договори, рахунки-фактури, видаткові накладні, акти приймання-здачі виконаних робіт, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні доручення, виписки банку, прибуткові касові ордери, розрахунки бухгалтерії; облікові регістри: Журнал № 3 та Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями 3.1, аналітичного обліку розрахунків з дебіторами 3.2, аналітичного обліку виданих і отриманих авансів 3.4 та аналітичного обліку розрахунків за виданими операціями 3.5; фінансова звітність підприємства: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) та Примітки до річної фінансової звітності.

Послідовність проведення контролю розрахунків з покупцями та замовниками може здійснюватись в декілька етапів (рис. 3.5).

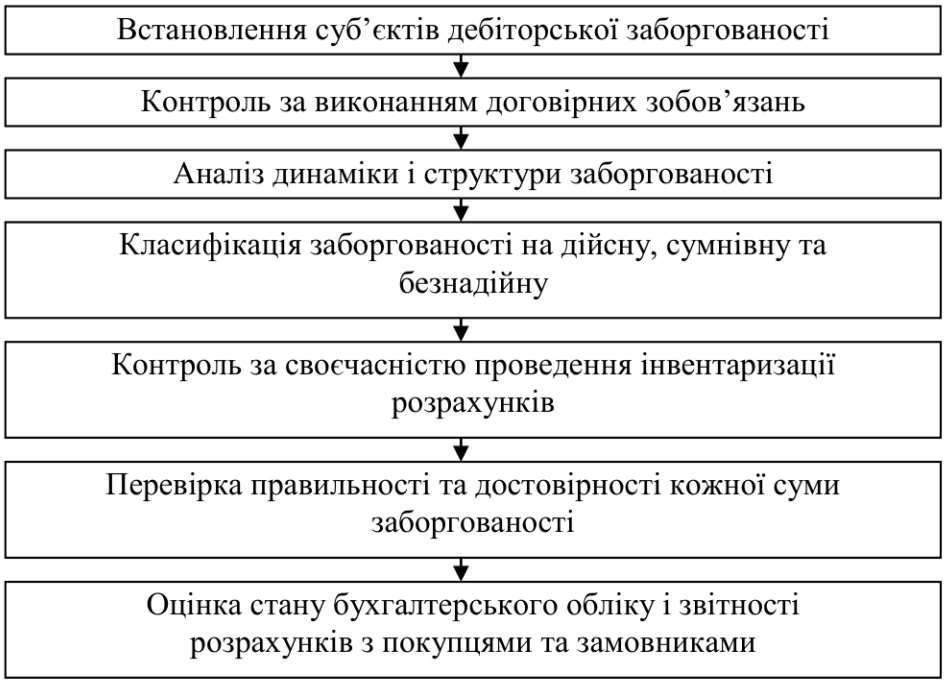


Рис. 3.5. Послідовність проведення контролю розрахунків з покупцями та замовниками

Джерело: [25, с. 135]

Контроль розрахунків з покупцями та замовниками доцільно розпочинати з контролю за виконанням договірних зобов'язань. Укладений між сторонами договір є основою для проведення розрахунків. Господарський договір складається у формі єдиного документа, який підписується сторонами та скріплюється печатками. При укладанні господарського договору сторони мають чітко узгоджувати всі необхідні умови, що включають предмет, ціну та строк дії договору.

Контроль за дебіторською заборгованістю за товари, роботи і послуги доцільно здійснювати в розрізі цих видів (рис. 3.6).

При використанні підприємством коефіцієнта сумнівності для розрахунку резерву сумнівних боргів, контролер має перевірити обґрунтованість розрахованого коефіцієнта та здійснити перерахунок суми нарахованого резерву.



Рис. 3.6. Схема проведення контролю дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Джерело: [25, с. 136]

Для цілей управління доцільно складати таблицю дебіторської заборгованості покупців та замовників з урахуванням виконання термінів погашення (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Дебіторська заборгованість покупців та замовників за термінами непогашення

Назва підприємства	Заборгованість покупців та замовників						
	За строками виникнення			З терміном прострочення			Причини виникнення
	До 6 місяців	6-12 місяців	>12 місяців	До 6 місяців	6-12 місяців	>12 місяців	
Всього							

Джерело: [25, с. 137]

Складання даної таблиці дає змогу визначити структуру дебіторської заборгованості за термінами виникнення, а також виявити покупців та замовни-

ків, що мають найбільшу заборгованість та не здійснюють своєчасної оплати. За цими результатами керівництво підприємства може приймати управлінські рішення щодо продовження чи припинення співпраці з відповідними покупцями та замовниками, залежно від виконання ними договірних умов та дотримання строків оплати.

Підсумовуючи, нами було сформовано власні етапи проведення внутрішньогосподарського контролю готової продукції (рис.3.7).

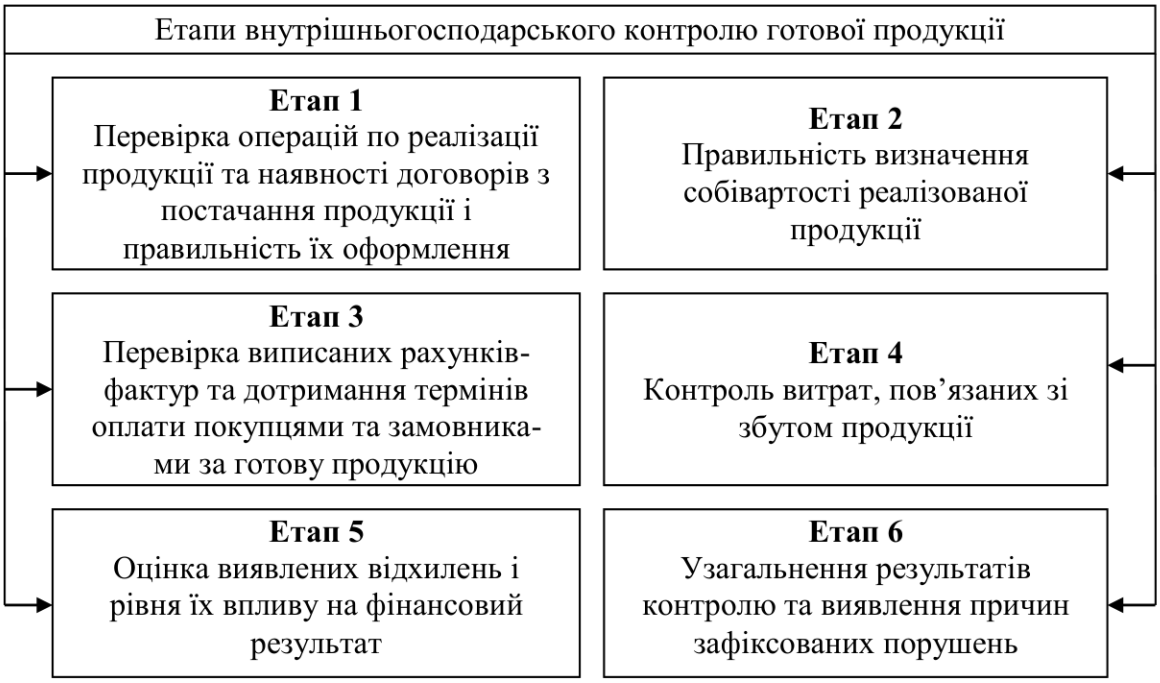


Рис. 3.7. Етапи внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Джерело: [16, с. 84]

Ця послідовність дає змогу визначити перелік етапів внутрішньогосподарського контролю готової продукції.

Для кожної ділянки обліку існують свої джерела інформації внутрішньогосподарського контролю. Так, джерела інформації внутрішньогосподарського контролю готової продукції та розрахунків з покупцями та замовниками включають: первинну документацію, облікові регістри та звітність підприємства (табл. 3.3 та табл. 3.4).

Джерела інформації внутрішньогосподарського контролю готової продукції також місять документи на право здійснення підприємницької діяльнос-

ті, а саме: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва про акредитацію, сертифікацію продукції, господарські угоди з покупцями та замовниками.

Таблиця 3.3

Джерела інформації в діючій системі внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та замовниками

Джерело інформації (документ)	Нормативний акт, що регулює порядок оформлення документу	Зміст інформації
1	2	3
Первинні документи		
Договір	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Відображає домовленість сторін, спрямовану на встановлення чи скасування обов'язків та прав.
Рахунок-фактура		Надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, послуг робіт, їх кількість і пропоновану ціну, по якій вони поставляються покупцеві у разі його згоди, формальні особливості товару (колір, вага і т. д.)
Податкова накладна		Надає право платнику податку на включення відповідної суми до податкового кредиту. Податкова накладна виписується на кожне повне або часткове постачання товарів/послуг.
Товарно-транспортна накладна		Документ, необхідний для обліку, переміщення, списання та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей.
Платіжне доручення		Являє собою доручення підприємства обслуговуючому його банку про перерахування деякої суми зі свого рахунку на рахунок іншого підприємства.
Виписка банку		Видається банком підприємству і відображає грошовий рух на розрахунковому рахунку.
Облікові регістри		
Журнал №3	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Містить відомості щодо дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги.
Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями 3.1		Відображений аналітичний облік з покупцями та замовниками за рахунком 36.
Відомості аналітичного обліку розрахунків з дебіторами 3.2		Відображений аналітичний облік з дебіторами за рахунком 37.
Відомості аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.5		Призначена для внутрішньогосподарських розрахунків. Розрахунків за виданими авансами, за авансами одержаними та іншими операціями за рахунком 68.

Продовження табл. 3.3

1	2	3
Фінансова звітність підприємства		
Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи і послуги (рядок 1125) відображає заборгованість покупців за продукцію (товари), інші активи, здійснені роботи та надані послуги.
Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»		Відображаються одержані від покупців і замовників аванси.
Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»		Детально розшифровується інформація наведена в Балансі.

Джерело: [16, с. 85]

Джерела інформації внутрішньогосподарського контролю готової продукції також місять документи на право здійснення підприємницької діяльності, а саме: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва про акредитацію, сертифікацію продукції, господарські угоди з покупцями та замовниками.

Таблиця 3.4

Джерела інформації в діючій системі внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Джерело інформації (документ)	Нормативний акт, що регулює порядок оформлення документу	Зміст інформації
1	2	3
Первинні документи		
Накладна	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Документ, що використовується при передачі товарно- матеріальних цінностей від однієї особи іншій.
Приймально- здавальні акти		Використовується замість приймально-здавальної накладної, при виготовленні складної і багатокомплектної продукції. В ньому вказуються найменування, кількість, вартість виробів, а також, що вироби повністю виготовлені, укомплектовані та відповідають технічним умовам (умовам договору).
Приймально- здавальна накладна		Використовується, коли передається продукція з цеху на склад. У ній вказується номер цеху, що здав продукцію, номер складу - отримувач, найменування виробів, номенклатурний номер, кількість зданих на склад виробів, облікова ціна і сума.

Продовження табл. 3.4

1	2	3
Рахунок-фактура		Надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, послуг робіт, їх кількість і пропоновану ціну, по якій вони поставляються покупцеві у разі його згоди, формальні особливості товару, умови постачання і відомості про відправника і одержувача
Акт про брак		Зазначається інформація про браковану продукцію, її кількість, асортимент та причини виникнення браку, вид браку тощо.
Т оварно - транспортна накладна		Документ, необхідний для обліку, переміщення, списання та оприбуткування товарно-матеріальних цінностей.
Внутрішні звіти		
Звіт про залишки готової продукції на складі	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Призначений для того, щоб знати скільки готової продукції залишилося на складі. Цей звіт складається майже кожен день.
Звіт про дебіторську заборгованість		Документ, який містить інформацію про підписані угоди про відстрочку платежів і непогашену заборгованість. Такий звіт складають працівники фінансового відділу на підставі зведень дебіторської заборгованості. щодня, щотижня, щомісяця.
Звіт про наявність простроченої заборгованості		Ведеться для того, щоб знати, хто ще не сплатив гроші за продукцію. Взяв, але не сплатив.
Звіт про виробництво продукції		Цей звіт складається кожного дня. Для того, що знати скільки продукції вироблено, скільки треба ще виготовити, чи можна все її реалізувати.
Документи ВГК		
Акти інвентаризації незавершеного виробництва	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Призначений для оформлення місячної і річної інвентаризації на складах і в цехах
Облікові реєстри		
Картки або книги складського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	В цих облікових регістрах вказується облік готової продукції на складі. Також в них зазначається час надходження і відпуску готової продукції.
Джерело інформації (документ)	Нормативне регулювання порядку оформлення документу	Зміст інформації
Відомість		Складається в двох екземплярах після здачі оформлених накладних.
Оборотні відомості		Систематизують інформацію про дані синтетичних і аналітичних рахунків.
Сальдові відомості		Ведуться за аналітичними рахунками товарно-матеріальних цінностей з великою кількістю найменувань (інструменти, найменування виробів і т.д.).

Продовження табл. 3.4

1	2	3
Статистична звітність підприємства		
Форма 1П-НПП «Звіт про випуск продукції»		Відображаються дані щодо видів промислової продукції, яку було вироблено за звітний рік на власних або орендованих потужностях (з власної сировини або сировини замовника).
Фінансова звітність підприємства		
Форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Готова продукція знаходиться у II розділі ,ст. 1103. Це додаткова стаття Балансу. Це запаси виробів на складі ,обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів з замовниками та відповідають технічним умовам і стандартам.
№ 3 «Звіт про рух грошових коштів»		Надходження та витати грошових коштів

Джерело: [16, с. 86]

Під методом внутрішньогосподарського контролю слід розуміти сукупність методичних прийомів і способів, за допомогою яких можна систематизувати ряд численних порушень та зловживань стосовно відображення в обліку інформації про майно та зобов’язання підприємства.

На сьогоднішній день серед українських вчених немає узгодженого підходу щодо єдиної класифікації загальних методів внутрішньогосподарського контролю.

Існує шість типів методів внутрішньогосподарського контролю, такі як: розподіл обов’язків та відповідальності; система незалежних перевірок; документальний контроль; розрахунково-аналітичні; узагальнення і реалізація результатів контролю; фізичні засоби контролю та охорони.

На вибір певного методу контролю впливає велика кількість факторів, серед них найголовніші: наявність внутрішньофірмових стандартів, види діяльності підприємства, використання ЕОМ у контролі.

На нашу думку, для внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та замовниками слід застосовувати два методичні прийоми (табл. 3.5). Отже, для того, щоб повністю виявити найнезначніші ознаки зловживань потрібно застосовувати комплекс методичних прийомів.

Таблиця 3.5

Методичні прийоми для виявлення порушень щодо розрахунків з покупцями та замовниками

Методичний прийом		Порушення, які можуть бути виявлені
Документальна перевірка	Перевірка документів за формальними ознаками	Неточне документів: рахунків-фактур, накладних, товарно- транспортних накладних і т.п.; відсутність необхідних реквізитів на документах; неправильне та несвоєчасне відображення дат документів; невідповідність підписів суб'єктів, ким були складені документи.
	Перевірка документів за змістом	Незаконне за фіксування операцій в документах.
	Арифметична перевірка	Неправильні підрахунки залишків дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги; приховання достовірних сум.
	Зустрічна перевірка	Наявність виправлень в документах та відображення господарських операцій, що суперечать логіці.
	Оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій	Не вірно та незаконно відображені господарські операції в документах, не правильно вказані суми.
Фактична перевірка	Інвентаризація	Неправильно відображені суми в договорах, в рахунках- фактурах, терміни виникнення заборгованості дебіторів.
	Отримання письмових пояснень та довідок	Не вірно оформлені довідки або неправильно дані пояснення щодо виникнення питань за розрахунками з покупцями та замовниками.

Джерело: [16, с. 87]

У процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю готової продукції, як і розрахунків з покупцями та замовниками для одержання необхідних доказів також використовують два методичні прийоми: документальна та фактична перевірка (табл. 3.6).

Але, суттєвою відмінністю є те, що для внутрішньогосподарського контролю готової продукції використовуються контрольні заміри та експертно-лабораторний аналіз.

Тому, здійснюючи внутрішньогосподарський контроль розрахунків з покупцями та замовниками, контролер має розуміти, що за правильно зовнішньо оформленими документами можуть бути приховані помилки та порушення, які погано позначаються на господарській діяльності підприємства (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Методичні прийоми для виявлення порушень щодо реалізації продукції

Методичний прийом		Порушення, які можуть бути виявлені
Документальна перевірка	Перевірка документів за формальними ознаками	Неточне документів: рахунків-фактур, накладних, товарно- транспортних накладних і т.п.; відсутність необхідних реквізитів на документах; неправильне та несвоєчасне відображення дат документів; невідповідність підписів осіб, якими був складений документ.
	Логічна перевірка документів	Не вірне відображення господарської операції в документі.
	Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку	Неправильна кореспонденція рахунків, невідповідність сум у документах бухгалтерського обліку, відсутність деяких записів по прикріплених документах призводять до виникнення вагомих порушень.
	Перевірка документів за змістом	Незаконне за фіксування операцій в документах.
	Арифметична перевірка	Неправильні підрахунки сум дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги; приховання достовірних сум.
	Зустрічна перевірка	Наявність виправлень в документах та відображення господарських операцій, що суперечать логіці.
	Оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій	Не вірно та незаконно відображені господарські операції в документах, не правильно вказані суми.
Фактична перевірка	Інвентаризація	Невідповідність повноти відображення виручки, одержаної від покупців за реалізовану готову продукцію; неправильне визначення фінансового результату від продажу продукції (співставленая отриманих доходів та понесених протягом звітного періоду витрат); неправильне нарахування та сплата податку на додану вартість (операції з відвантаження продукції).
	Контрольні заміри	Невідповідність характеру, кількості та вартості виконаних робіт, вказаних в актах приймання; відповідність виконаних робіт складу робіт, передбаченому нормами кошторисів, через які складено застосовані при розрахунках одиничні розцінки, калькуляції та прейскурантні ціни, а також розцінками в нарядах.

Джерело: [16, с. 87]

Отже, першочерговими завданнями при здійсненні аудиту розрахунків з покупцями та замовниками є: підтвердження юридичної обґрунтованості кожної суми у розрахунках з покупцями та замовниками; дослідження причин появи простроченої заборгованості та обґрунтування наслідків її не погашення; розробка заходів щодо попередження та стягнення простроченої заборгованос-

ті; впровадження регулярних інвентаризацій розрахунків з покупцями та замовниками; перевірка оформлення первинних документів при розрахунках з покупцями і замовника, їх відповідність вимогам чинного законодавства; перевірка правильності відображення даних про розрахунки в обліку; перевірка резерву сумнівних боргів; перевірка інформації про розрахунки з покупцями і замовниками відображеної у фінансовій звітності, облікових регістрах.

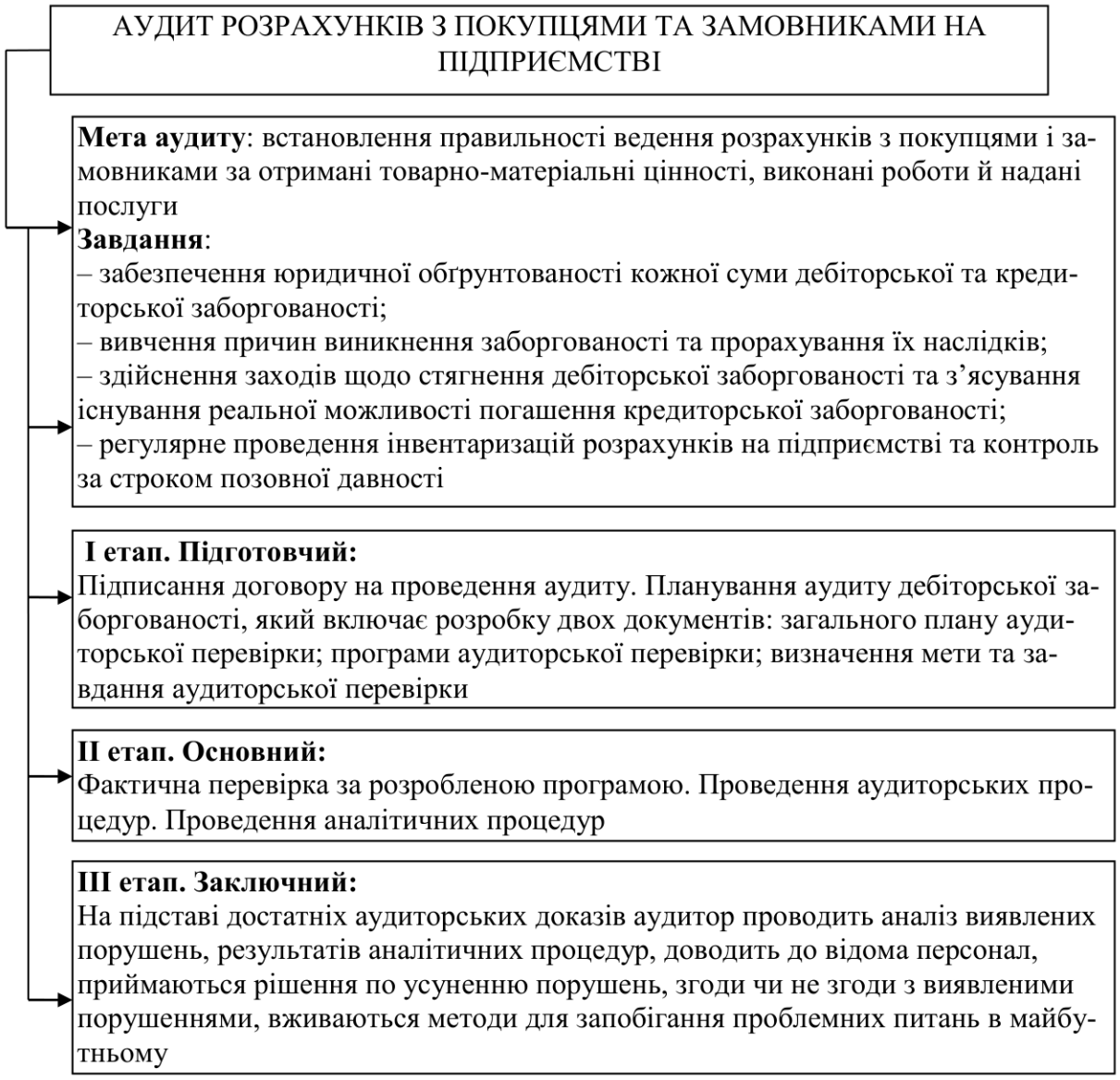


Рис. 3.8. Схема аудиту розрахунків з покупцями та замовниками на підприємстві

Джерело: [41, с. 31]

Значний вплив на результативність проведеного аудиту розрахунків з покупцями та замовниками здійснює етапність проведення перевірки. Тому ре-

комендуємо використовувати наступну схему проведення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками (рис. 3.7).

Таблиця 3.7

План аудиту розрахунків з покупцями та замовниками

№	Етапи	Мета аудиту	Методи перевірки	Аудиторські докази
1	2	3	4	5
1	Підготовчий	Виявлення особливостей діяльності підприємства. Виявлення умов договірних відносин. Визначення потенційних областей підвищеного ризику	Дослідження, опитування, огляд, та інші методи, що дадуть змогу зробити попередні висновки про повноту і законність ведення розрахунків з покупцями та замовниками	Статут підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, договори з покупцями та замовниками, наказ про облікову політику
2	Основний	Проведення фактичної перевірки синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками на підприємстві	Проведення запитів до покупців та замовників; аналітичні процедури, розрахунки, спостереження, опитування	Договори, накладні, рахунки- фактури, банківські виписки, платіжні доручення, прибуткові та видаткові касові ордери, реєстри бухгалтерського обліку
3	Заключний	Формування аудиторського висновку (звіту); визначення стану розрахунків з покупцями та замовниками;надання рекомендацій з покращення обліку розрахунків з покупцями та замовниками	Аналіз та оцінка інформації, яку отримав аудитор під час перевірки; систематизація і обґрунтування отриманих даних	Робочі документи, які заповнював аудитор на всіх етапах перевірки

Джерело: [41, с. 33]

Тож з метою підвищення ефективності аудиту розрахунків з покупцями та замовниками на підприємстві необхідно проводити тест контролю розрахунків з покупцями та замовниками, рекомендуємо наступну розроблену форму (Додаток Б).

Крім того, рекомендуємо на підприємстві впровадити контроль розрахунків з покупцями та замовниками за програмою, яку розроблено (Додаток В).

За даними обліку з покупцями і замовниками аудитору необхідно склас-

ти аналітичну таблицю, за якою аналізується стан дебіторської заборгованості за строками виникнення. Тож рекомендуємо на підприємстві використовувати такий розроблений робочий документ (Додаток Д). Щомісячне ведення такої відомості дає змогу бухгалтеру аналізувати дебіторську заборгованість і своєчасно вживати заходів щодо усунення простроченої заборгованості. Такий аналіз дебіторської заборгованості здійснюється за даними внутрішньої звітності підприємства і використовується для потреб управління.

Для вдосконалення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками пропонуємо ввести документ — відомість контролю відвантаження продукції, товарів, надання послуг покупцям та замовникам, яка буде оновлятися кожний день та містити інформацію про клієнтів, яким заборонено відвантажувати товар.

Особливу увагу слід звернути на законність проведених операцій, які стосуються кожної суми заборгованості, виявити строки і умови виникнення заборгованості, перевірити наявність відвантажень клієнтам, що мають заборгованість, а також виявити винних у цьому осіб.

Використання такої звітності дасть змогу контролювати дебіторську заборгованість, та приймати всі заходи задля її погашення контрагентами.

Рекомендуємо наступний робочий документ для перевірки заборгованості покупців та замовників відповідно до надісланих запитів (Додаток Д).

Під час аудиту розрахунків з покупцями та замовниками аудитор має перевірити всі первинні документи (Додаток Д).

На основі всіх зібраних даних аудитор має надати аудиторський висновок (звіт) керівництву підприємства.

Правильне визначення порядку та етапи проведення внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями і замовниками та реалізації готової продукції для уникнення ймовірних порушень ведення бухгалтерсько-фінансового обліку та аналітичного забезпечення потрібної інформації для прийняття управлінських рішень щодо ефективного розвитку діяльності підприємств.

Таблиця 3.8

Ймовірні порушення, виявлені за результатами контролю у розрахунках з покупцями та замовниками

Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
1. Неправильна класифікація дебіторської заборгованості	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Викривлюються показники фінансової звітності
2. Відсутність первинних документів або неналежне їх оформлення	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», ПКУ, Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку»	Невірно складена фінансова звітність підприємства, тобто неправильне ведення бухгалтерського та фінансового обліку
Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
3. Погашення дебіторської заборгованості покупців, а саме розрахунків з готівкою із можливим не оприбуткуванням в касу та списання такої заборгованості на безнадійну (шахрайство)	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Списана з Балансу безнадійна заборгованість автоматично потрапляє до інших операційних витрат. Різни- ця,яка виникає, якщо недостатньо резерву сумнівних боргів списується на витрати періоду.
4. Невідповідність методики нарахування резерву сумнівних боргів з методикою, визначеною Наказом про облікову політику	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Як, результат неправильне ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
5. Неправильне відображання кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку (361,362)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Результатом такого порушення є неправильне ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
6. Не вірне відображення за статтями Балансу залишків заборгованості або перекручування залишків дебіторської заборгованості	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку»	Завищення залишків дебіторської заборгованості може привести, навіть до банкрутства підприємства.
7.Відсутність звірок взаємних розрахунків	Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань	Наявність фальсифікацій, перекручення.

Джерело: [46, с. 88]

Під час проведення контролю з випуску та реалізації продукції контролер може виявити порушення, наведені в табл. 3.8. Виходячи з вище сказаного можна зробити висновок, що перераховані порушення суттєво впливають на фінансовий результат діяльності підприємства та на оформлення і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Таблиця 3.9

Ймовірні порушення, виявлені за результатами контролю готової продукції

Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
Нестача готової продукції	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Може призвести до перебоїв у процесі виробництва, до недовантаження виробничої потужності, падіння обсягів випуску продукції, зростання собівартості, до збитків
Завищення собівартості готової продукції	П(С)БО 16 «Витрати»	Призводить до невиправданого завищення прибутку або навпаки
Заниження доходу від реалізації	П(С)БО 15 «Доходи»	Крадіжка
Наявність непідтвердженої дебіторської заборгованості	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Викривлення фінансової звітності
Завищення вартості незавершеного виробництва	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Призводить до завищення собівартості продукції

Джерело: [46, с. 88]

Взагалі, залежно від руху готової продукції і залежить методика та послідовність аудиту операцій з обліку готової продукції (Додаток Ж). Методика аудиту випуску і реалізації готової продукції представлена в Додатку З.

Виділення аудиторських процедур в аудиті розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг в аграрних підприємствах як предмет наукового дослідження дозволяє одночасно вирішити низку важливих питань: застосовування аналітичних процедур на кожній стадії аудиторської перевірки операцій з продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг дозволяє аудиторові більш повноцінно і всебічно дослідити процес продажу як об'єкт аудиту, що, у свою чергу, сприяє формуванню детального аудиторського судження про систему управління продажами продукції, виконаних робіт та наданих послуг і суб'єкт господарювання в цілому.

3.2. Внутрішній аудит витрат на забезпечення якості продукції підприємства

В українському законодавстві поняття витрат на якість введено з прийняттям ДСТУ 3230-95, згідно з яким – це витрати, які виникають при забезпеченні та гарантуванні задовільної якості, а також витрати, пов'язані з втратами в тому разі, якщо не досягнуто задовільної якості.

Організація внутрішнього контролю, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану та, відповідно до посадових інструкцій, працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів господарюючого суб'єкта.

Внутрішній контроль в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є однією з ключових складових ефективного управління підприємством. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", впровадження та забезпечення організації внутрішнього контролю покладено на керівника підприємства.

За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства [59, с. 95].

Метою внутрішнього контролю є:

– виявлення і усунення недоліків та неефективного використання ресурсів, з метою ефективного управління підприємством;

– контроль за достовірністю даних обліку та організацією виробничого процесу, за структурними підрозділами та, в цілому, по підприємству.

Процес аудиту витрат на якість має ґрунтуватись на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів аудиту та методичних прийомів узагальнення і реалізації його результатів. Авторське бачення моделі послідовності аудиту витрат на якість подано на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Модель послідовності внутрішнього аудиту витрат на якість

Джерело: [31, с. 69]

Мету і завдання внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції зображено на рис. 3.10.

Таким чином, вважаємо, що основною метою внутрішнього контролю

витрат на екологічну якість продукції є встановлення правильності та законності господарських операцій, попередження порушень та зловживань при витрачанні природних, трудових, матеріальних та фінансових ресурсів для забезпечення мінімізації негативного впливу на здоров'я споживачів та навколишнє середовище.

Наведений перелік завдань внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції не є вичерпним – було наведено основні з них. Завдання внутрішнього контролю витрат можуть змінюватися і залежать від розміру, структури, сфер та видів економічної діяльності підприємства, вимог управлінського персоналу.

Під об'єктом контролю розуміють усе те, на що спрямована контрольна діяльність суб'єкта контролю, тобто дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Об'єкти внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції наведено в табл. 3.9.

Отже, в процесі визначення об'єктів контролю екологічної якості варто зазначити, що даний перелік не є вичерпним, але найбільш актуально виділяти такі об'єкти, як генно-модифіковані організми та відходи виробництва. На сьогодні дані об'єкти контролю не є повноцінними та самостійними об'єктами бухгалтерського обліку, що є недоліком.

Згідно зі структурою внутрішнього контролю, розробленого на основі плану, працівники, уповноважені управлінням, виконують систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів господарюючого суб'єкта. Цей процес включає в себе не лише моніторинг фінансових операцій, а й аналіз відповідності внутрішніх процедур та політик управління прийнятим стандартам та законодавству.

Важливою складовою організації внутрішнього контролю є визначення та впровадження посадових інструкцій, які чітко визначають обов'язки та повноваження працівників у процесі контролю. Такий підхід дозволяє забезпечити стандартизацію та чіткість в діяльності, сприяючи ефективному виявленню та усуненню можливих ризиків.

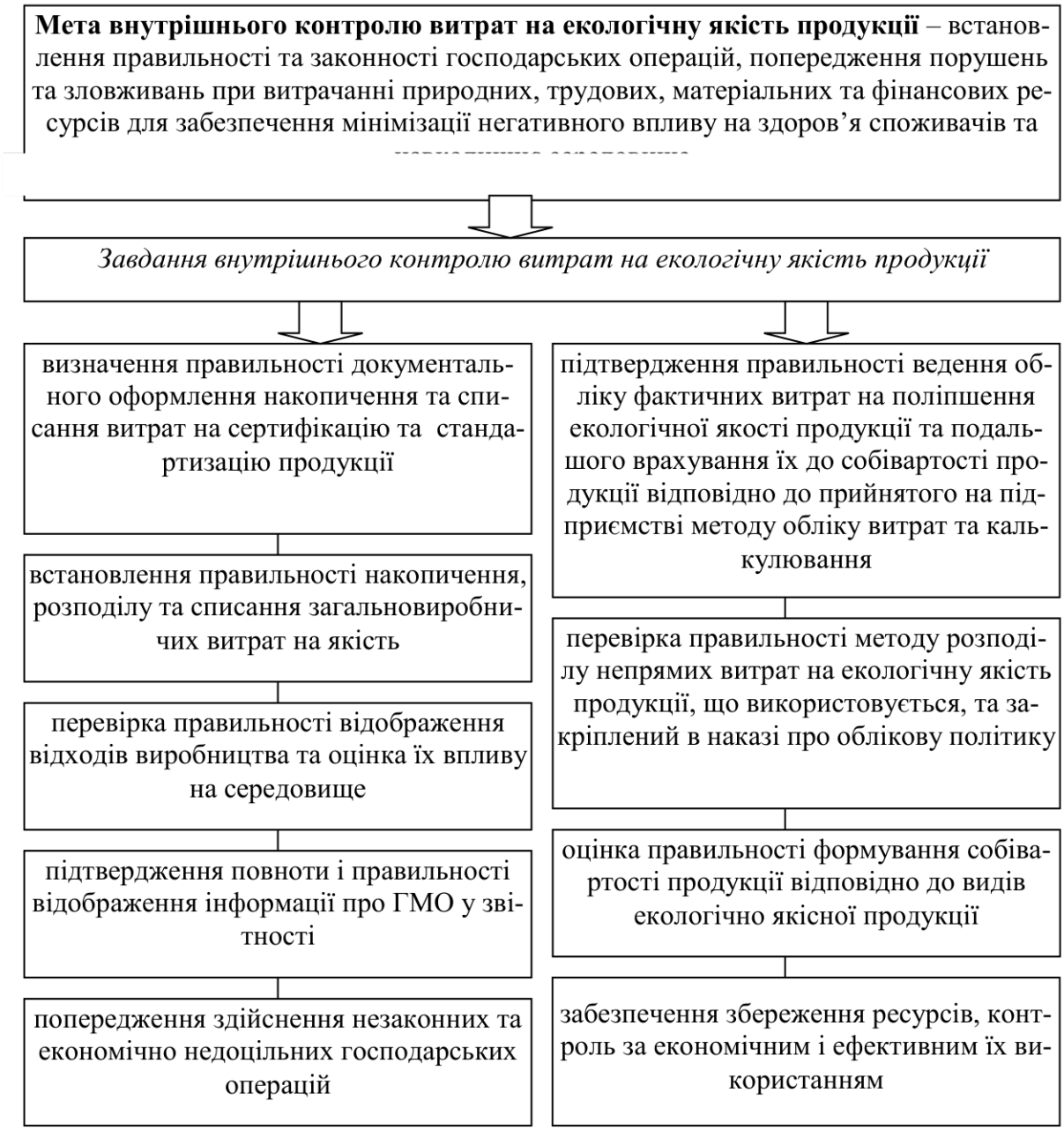


Рис. 3.10. Мета і завдання внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції

Джерело: [49, с. 95]

При визначенні суб'єктів внутрішнього контролю доцільним є розподіл їх на групи: суб'єкти, до функціональних обов'язків яких належить лише здійснення контрольної діяльності (відділ технічного контролю, контрольно-ревізійний відділ): суб'єкти, до функціональних обов'язків яких належить здійснення як контролю, так і виконавчої діяльності (бухгалтерська служба); суб'єкти, до функціональних обов'язків яких контрольна діяльність не врахо-

вана, проте здійснюється, відповідно до виробничих потреб підприємства (начальники служб, підрозділів, майстри технологічного обладнання); суб'єкти, що виконують контрольні функції, з метою реалізації власних завдань управління виробничими витратами (планово-економічний відділ, відділ праці і заробітної плати).

Таблиця 3.10

Об'єкти контролю операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції

Елементи облікової політики підприємства	Операції з обліку витрат на екологічну якість продукції
- первинні документи з обліку витрат; список осіб, які мають право підписувати документи, та які саме; - порядок контролю виконання обов'язків; - об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання; -склад виробничої собівартості; -метод обліку витрат і калькулювання; - склад постійних і змінних загальновиробничих витрат; - розмір нормальної виробничої потужності; - порядок оцінки залишків незавершеного виробництва; - склад адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат.	- витрати на виробництво екологічно якісної продукції; - інформаційні послуги, маркетингові дослідження; - плата за отримання кодів; - витрати на сертифікацію продукції; - оплата розробки і оцінки вартості системи якості; - витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів; - нарахування на заробітну плату, витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості; - витрати на підтвердження якості зразків; - відрядження працівників, пов'язані з удосконаленням навичок; - витрати на перевірку зразків продукції; - витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам; - витрати, пов'язані з рекламою екологічно якісної продукції; - відходи у процесі виробництва; - екологічно чиста продукція.

Джерело: [49, с. 96]

Необхідною умовою при здійсненні контролю є визначення суб'єктів, тобто осіб, відповідальних за проведення перевірки та їх функціональні обов'язки. Визначено суб'єкти контролю витрат на екологічну якість продукції та їх функціональні обов'язки (табл. 3.10).

Таблиця 3.11

Суб’єкти системи внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції

Суб'єкти контролю витрат на екологічну якість продукції	Функції
Управлінський персонал	- забезпечити прибуткову діяльність підприємства; - розробка поточних планів діяльності та реалізація бізнес-планів щодо підвищення екологічної якості продукції; - затвердження щорічних кошторисів; - проведення заходів щодо нерозголошення та тримання у таємниці інформації посадовими особами; - створення умов для попередження зацікавленості у справах діяльності підприємства.
Головний бухгалтер та обліковий персонал	- контроль за відображенням господарських операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції в документах (первинних, регістрах, звітах); - відповідальність за достовірність операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції
Спеціальні служби створені на вибір керівника: - спостережна рада; - ревізійна комісія; - інвентаризаційна комісія; - внутрішня аудиторська служба; - комісія з розслідування надзвичайних подій	- контроль за діяльністю органу управління підприємством; - розглядає скарги і звернення акціонерів, стежить за наданням вичерпної та достовірної інформації про екологічну якість продукції акціонерам; - здійснює контроль за екологічною діяльністю керівництва підприємства; - володіє правами для встановлення фактичної наявності і стану майна для підтримання екологічної якості та фінансових зобов'язань підприємства, для прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій; - проводить планові та позапланові перевірки витрат на екологічну якість продукції за вказівкою вищого керівництва; - з'ясування причин та передумов надзвичайних подій, що були пов'язані з екологічною якістю продукції.

Джерело: [49, с. 97]

Отже, суб’єктами внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції є відповідальні особи або спеціальні служби, що здійснюють контрольні дії, відповідно до об’єктів контролю, з метою ефективного управління підприємством. Так, суб’єктами контролю можуть бути працівники підприємства, зокрема, директор, головний бухгалтер, бухгалтер, ревізор, внутрішній аудитор, контролер та інші посадові особи, що виконують спеціальні контрольні дії; власник та інші уповноважені особи. Джерела інформації, що використовуються внутрішніми контролерами-ревізорами при проведенні внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції, наведено в табл. 3.11.

Висновок до розділу 3.

Внутрішньогосподарський контроль розрахунків з покупцями є невід'ємною складовою системи контролю підприємства. Першочерговими завданнями при здійсненні контролю відносин з покупцями є аналіз заборгованості за кожним покупцем, визначення причин її виникнення, перевірка обґрунтованості кожної суми заборгованості, здійснення заходів щодо стягнення заборгованості, а також регулярне проведення інвентаризацій розрахунків з покупцями для перевірки своєчасності, повноти та достовірності даних.

Облікове відображення зазначених варіантів інвентаризації розрахунків з покупцями включає в себе використання різноманітних джерел інформації. До цих джерел відносяться первинна документація підприємства (договори, рахунки-фактури, видаткові накладні тощо), облікові регістри (Журнал № 3, Відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями та інші), фінансова звітність (Баланс, Звіт про рух грошових коштів та інші) та інші джерела.

При здійсненні аудиту розрахунків з покупцями та замовниками, першочерговими завданнями є підтвердження юридичної обґрунтованості кожної суми у розрахунках, дослідження причин простроченої заборгованості, розробка заходів щодо попередження та стягнення простроченої заборгованості, впровадження регулярних інвентаризацій, перевірка оформлення первинних документів, відповідність їх вимогам законодавства, правильність відображення даних у фінансовій звітності та облікових реєстрах, перевірка резерву сумнівних боргів та інші етапи аудиторської діяльності.

На сьогодні дебіторська заборгованість підприємств України за продукцію, товари, роботи і послуги має значні обсяги, що відзначається негативним впливом на їх платоспроможність та фінансову стабільність. Контроль розрахунків з покупцями та замовниками є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю підприємства. Створення чіткої та ефективної системи контролю може суттєво поліпшити фінансовий стан підприємства та забезпечити

його стійкість.

Першочерговим завданням при здійсненні контролю розрахунків з покупцями та замовниками є проведення аналізу заборгованості за кожним дебітором, визначення причин виникнення цієї заборгованості. Також важливо перевірити обґрунтованість кожної суми заборгованості, здійснювати заходи щодо стягнення заборгованості та систематично проводити інвентаризацію розрахунків для підтвердження своєчасності, повноти та достовірності даних. Справедливий та ефективний контроль розрахунків з покупцями є важливим інструментом для підтримання фінансової дисципліни, покращення ліквідності та забезпечення стійкості підприємства в умовах складної економічної ситуації.

РОЗДІЛ 4.
АКАДЕМІЧНА КУЛЬТУРА В НАУЦІ ТА ОСВІТІ: ПРИЧИНИ АКАДЕМІЧНОЇ НЕДОБРОЧЕСНОСТІ

4.1. Виникнення академічної недоброчесності в науці та культурі

Доброчесність в сучасному цивілізованому світі є тим наріжним каменем, який складає фундамент внутрішньої гармонії людини, стійкість її характеру та послідовність морального образу. Вища освіта через навчання і дослідження фактично скріплює цей фундамент елементами академічної доброчесності, які покликані виховувати інтелектуальну гідність і повагу до різноманіття думок та ідей, реалізуючи тим самим свою соціальну місію. Однак, сучасна університетська практика засвідчує, що заклади вищої освіти часто не дотримуються такого імперативу у своїй діяльності, допускаючи академічну нечесність або ігноруючи академічні проступки з боку студентів, викладачів чи представників адміністрації. Академічна нечесність великою мірою нівелює саму цінність освіти, сприяє фальсифікації вищої школи й тим самим зменшенню її внеску у суспільно-економічний розвиток.

Проблеми академічної культури та доброчесності різнобічно висвітлюються в працях Данченка Ю. М, Грушанської Н. Г., Войтовича С. А., Бойчука О. А. та ін. Цілком очевидно з точки зору світових стандартів вищої школи, що університетська освіта без дотримання етичних принципів залишатиметься не більше, як напівдиким освітнім полем, де панують невігластво, обман, корупція, а самовіддана праця викладачів-новаторів не шануватиметься, а часто й каратиметься.

Тобто, складається прикре враження, що академічна доброчесність на сьогодні в Україні сприймається переважно як деяка міфічна концепція, про яку нині дуже модно говорити, а не дієвий інструмент забезпечення якості вищої освіти. При розгляданні проблем втілення принципів академічної доброчесності у закладах вищої освіти автори вважають, що необхідно розрізняти вну-

трішню та зовнішню академічну відповідальність. Очевидно, що при реалізації внутрішньої академічної відповідальності та доброчесності в закладі вищої освіти забезпечується двома зацікавленими сторонами – науково-педагогічними працівниками і керівництвом закладу та здобувачами вищої освіти.

Укорінення «академічної доброчесності» в сучасній Україні відбувається в контексті подолання радянської спадщини та впровадження сучасних стандартів в освіті. Тому, з одного боку, очікувано, що саме західні підходи стають основними дороговказами. З іншого – це інколи призводить до некритичного перенесення західної практики на український ґрунт і, водночас, до ігнорування вітчизняних освітніх традицій.

Не використовуючи поняття академічної доброчесності, Василь Сухомлинський у своїх «Ста порадах вчителеві», наприклад, досить повно окреслює її сучасний зміст. «Наймерзеннішим пороком» називає педагог брехню та лицемірство й закликає виховувати у школярів правдивість. «Правдивість – це передусім чесність перед людьми і водночас перед власною совістю. Правдива оцінка самого себе – що я вже можу і чого не можу, як я просуваюся до... вершини самовдосконалення... – правдива оцінка всього цього є наріжним каменем правдивості й чесності». «Правдивість і чесність, непримиренність до брехні й обману йдуть від великої правди праці». «Твердість правди, непохитність думки, ясність істини – це джерела, що пробиваються з криниці, ім’я якій – трудно».

В перекладі з латині прикметник integer означає «довершений, повний, цілісний», а іменник integrity – відповідно, «довершеність, повнота, цілісність» психологічного стану людини, який відзначається її внутрішньою гармонією, стійкістю і послідовністю морального образу. У поєднанні зі сполучним прикметником academic, як ознаку належності того чи іншого суб’єкта чи предмету до школи чи університету, процесів навчання та мислення, отримуємо категорію академічної доброчесності (academic integrity).

Прийнятий у сучасній нормативній й педагогічній практиці концепт ака-

демічної доброчесності передбачає відданість академічної спільноти, навіть перед лицем труднощів, шести фундаментальним цінностям: чесності, довірі, справедливості, повазі, відповідальності й мужності.

Академічній доброчесності в сучасному дискурсі на цю проблематику протиставляється категорія академічної нечесності, основні прояви якої знаходимо у таких видах діяльності:

– фабрикація даних – передбачає штучне створення вигаданих даних чи фактів на підтримку положень, які пропонуються автором у науковій праці;

– фальсифікація даних – полягає у свідомій зміні чи модифікації вже наявних даних для підтвердження тих чи інших наукових висновків дослідника;

– хабарництво в академічній сфері – незаконне вимагання від певної особи матеріальних чи грошових цінностей в обмін на академічну вигоду (наприклад, хабар за іспит чи письмову роботу);

– академічний саботаж – вчинення дослідником таких дій, які дають йому можливість отримати нелегітимну академічну вигоду, чи зменшити таку для інших членів академічної групи чи спільноти (наприклад, шляхом затягування процесу рецензування роботи автора для використання результатів у власних цілях, знищення певних даних відносно інших дослідників-конкурентів);

– професорська нечесність – зловживання окремими представниками професорсько-викладацького складу своїми службовими обов’язками з метою примусу і тиску на колег чи студентів;

– академічне шахрайство – така поведінка студентів, коли в ході виконання навчальних завдань вони використовують в корисливих цілях недозволені матеріали, інформацію чи інші допоміжні засоби; найпоширенішою формою академічного шахрайства є списування, зокрема за посередництвом шпаргалок, через заглядання у роботу сусіда під час іспиту, колективну співпрацю між студентами заради отримання спільної для всіх вигоди, вчинення дій, направлених на попереднє та незаконне ознайомлення зі змістом екзаменаційних білетів тощо;

– плагіат – академічна поведінка, яка характеризується такими п’ятьма

кумулятивними ознаками: «коли певна особа (1) використовує слова, ідеї чи результати праці, (2) що належать іншому визначеному джерелу чи людині (3) без вказування посилання на джерело, з якого вона була запозичена (4) у ситуації, в якій правомірно очікується вказування авторства оригіналу (5) з метою отримати певну користь, пошану, вигоду, які не обов'язково мають бути грошового характеру».

Отже, академічна доброчесність, з одного боку, є складною міждисциплінарною категорією, яка поєднує в собі етичні норми й правила поведінки людини в освітньо-науковому середовищі, та механізми й інструменти, за допомогою яких такі реалізуються на практиці. З іншого, існує цілий комплекс чинників, передусім морально-культурних, інституційних, освітньо-виховних, які впливають ззовні чи зсередини на університет, визначаючи його спроможність та прагнення протидіяти академічній нечесності.

У будь-якому разі така цілісна система норм, правил, устроїв потребує значних ресурсів, часу та навіть волі й мужності окремих осіб для свого утвердження, і в жодному випадку не може з'явитись одномоментно чи випадково Якщо дивитися на науку ще в першій половині ХХ століття, то явищ академічної недоброчесності було менше (якщо брати аспект плагіату), а моральної підтримки в науковому колі та поваги учнів до викладацького складу і навпаки було більше, адже отримували вищу академічну освіту та займалося наукою врази менше людей, а ніж зараз. Що ж до дослідницьких питань, то вони опрацьовувалися фундаментальніше, в діахронному розрізі та набагато довше (почасти це була робота з першоджерелами) і не було такої потреби як «запозичувати» результати чужої інтелектуальної діяльності. А якщо запозичення та викрадення траплялися, то пояснити їх можна було лише недостатньо вихованістю індивіда, навіть якщо він з освіченого кола. Що ж відбувається зараз в науці та освіті з академічною культурою, які причини академічної недоброчесності зараз? Як людина соціальна, яка постійно так чи інакше перебуває в академічному просторі і яка не позбавлена аналітичного способу мислення та критичного сприйняття інформації, можу з впевненістю твердити, що все кардинально

змінилися з приходом глобалізації та науково- технічного та інформаційного прогресу, причому зміни відбулися буквально за останні 20 років, хоча тенденції вже до того були значні. Тож перша причина – технічний, інформаційний прогрес та глобалізація.

Якщо раніше, скажімо років п'ятнадцять тому, щоб опрацювати невеликий реферат, вам було б необхідно піти до бібліотеки в відділ бібліографії опрацювати за темою різні картотеки, виписати літературу, замовити, відібрати потрібний матеріал, проаналізувати і написати вашу роботу згідно академічних вимог та правил, то зараз бібліотека у вас в комп'ютері.

Але тут все не так просто, тому що, якщо у наукових бібліотеках відібраний матеріал є автентичний та перевірений, то в комп'ютері, в інтернет просторі – звалище, в якому автентичність перемішана з безліччю фейку та непотребу. І коли ненавчена, непідготовлена до роботи в таких умовах і з таким матеріалом людина, просто бере це все, що вдалося знайти і використовує, то ми отримуємо дуже неякісний, а часто і непотрібний результат. Тож доступність матеріалу, зробила зі студентів безпомічних, в академічному сенсі, людей. Окрім того тут є і психологічний аспект: друкований матеріал, щоб дістати який ви витратили час та зусилля, сприймається як матеріал створений кимось, а ось матеріал в інтернеті психологічно сприймається як щось узагальнене, тому його так легко переймають без перевірки достовірності джерела та часто без посилань на джерело.

Тож зараз доступність до будь-якої інформації створило умовно право на використання чужої інтелектуальної праці на власний розсуд. Звичайно, поважаючий себе та інших науковець, навіть в такій доступності інформації не привласнить собі чужу думку, але для цього потрібно уже мати в собі етичні стандарти та звичку жити дотримуючись їх. Що знову підтверджує, що в сучасних умовах потрібно вводити предмет інформаційна культура, інформаційна етика, яка б допомогла студентам та учням критично сприймати «науковий» матеріал в інтернеті, перевіряти і лише потім засвоювати та використовувати в роботі з розумінням, що це чужий матеріал, а не каштан, що впав на доріжку у парку.

Також у студентів потрібно створити рефлекс на повагу до інтелектуальних ресурсів, та для цього в суспільстві уже мають бути закладені етичні фундаменталії, так звані неоголошені, проте природні правила, і тут уже необхідна ціла низка освітніх просвітительських заходів на кожному етапі розвитку особистості. Однією з ключових проблем у науці та навчанні став плагіат, а його прояви – запозичення та/або присвоєння результатів досліджень, повторне їх викладення, набули значного поширення. Тим самим виникають передумови для знецінення інтелектуальної праці та спотворення її результатів. Тому в світовому науковому товаристві відбувається зростання уваги до проблем боротьби з академічною недоброчесністю.

Проблема академічної доброчесності торкається двох найважливіших складових системи вищої освіти: процесів навчання та наукових досліджень, тому й розробка рекомендацій щодо її підсилення має здійснюватися з урахуванням особливостей зазначених напрямів. Ключову роль у контексті підсилення академічної доброчесності відіграє якість освітньої діяльності – рівень організації освітнього процесу у вищому навчальному закладі, що відповідає стандартам вищої освіти, забезпечує здобуття особами якісної вищої освіти та сприяє створенню нових знань.

Організація освітньо-виховного процесу зумовлює формування специфічного середовища, в якому закладаються основні принципи та цінності навчальної діяльності здобувачів вищої освіти. Для забезпечення високої якості вищої освіти потрібним є формування гармонійного академічного середовища з урахуванням сучасних запитів та викликів, одним із яких є дотримання принципів та норм академічної доброчесності під час навчання та здійснення науково-дослідної діяльності.

У контексті підвищення академічної доброчесності здобувачів вищої освіти у закладах вищої освіти необхідно спрямовувати зусилля на формування академічної культури на основі пропаганди морально-етичних принципів навчальної та науково-дослідної діяльності, розвивати навички дослідницької культури. Але дотримання принципів академічної доброчесності не можливе за

умов відсутності у здобувачів вищої освіти навчальних навичок пошуку та опрацювання інформації, критичного її осмислення, формулювання та обґрунтування власної позиції, висування креативних та інноваційних ідей; опанування методів наукових досліджень. Тому з перших курсів навчання головним завданням викладачів є навчити здобувачів вищої освіти вчитися та планувати, організовувати, проводити наукові дослідження.

У цьому контексті необхідно сформувати сучасне навчально- методичне забезпечення самостійної та науково-дослідної роботи здобувачів вищої освіти. Важливим у напрямі формування навчальнопізнавальних та професійних компетентностей здобувачів вищої освіти є персоніфікація та індивідуалізація процесу навчання, впровадження системи консультування, менторства і супроводу студентів. Для підсилення мотивації здобувачів вищої освіти до якісного виконання навчальних завдань важливо сформувати розуміння важливості завдання для майбутньої професійної діяльності; довести актуальність, своєчасність та доцільність виконання поставленого завдання; аргументувати практичну цінність; забезпечити оптимальну складність, обсяг завдання, помірність та рівномірність навантаження у процесі його виконання.

Слід зауважити ключову роль викладача у формуванні академічної культури особистості, засвоєнні знань, набутті умінь і практичних навичок здобувачів вищої освіти, які за сучасних умов з викладачів перетворюються на менторів, тьюторів, коучів. Наступна причина – темпоральність, тут мається на увазі темп життя суспільства, швидка зміна умов та актуальності, що передбачає стрес для студентів на науково-викладацького складу. Велике навантаження, не достатня кількість часу на виконання проекту, змушує людей порушувати науковий етикет і переймати чужий матеріал: переінакшуючи його або ж навіть не змінюючи форму матеріалу.

І це зрозуміло, тому що якісний науковий матеріал вимагає правильного, послідовного, структурованого підходу для опрацювання та часу виконання на досягнення результату. Третя причина – недостатня і дуже низька оплата праці академічних працівників. Така життєва ситуація змушує фінансово нестійких

осіб зважуватися на певні кроки, які нівелюють поняття освіти, поняття етики та моралі, що в свою чергу створює з освіти бізнес проект з торгівлею оцінками, дипломними, кандидатськими тощо.

Як результат всього попередньо перерахованого, падає повага студентів до викладачів, викладачів до колег та до самих себе і роботи якою вони займаються. Також така система прихованого освітньо-наукового нігілізму створює абсолютно неконкурентних в світовому контексті людей з вищою освітою та неконкурентних науковців. Також сюди можна додати перенасиченість наукового ринку праці, як наслідок неконтрольованого «плодження» пустих наукових кадрів (але це здебільшого стосується не науки, а освіти, саме викладацької діяльності, або престижу мати науковий ступінь). В такому середовищі перенасичення, неетичної боротьби, конкурсних схем на посади, губляться дійсно талановиті науковці, викладачі, які могли б розвинути українську освіту та науку, але змушенні їхати за кордон, або перекваліфіковуватися змінюючи кардинально життєвий та професійний вектор.

І ще одна причина – це виховання і це основа основ. Дітей потрібно ще з малечку виховувати в доброчесності та повазі до самих себе до своїх друзів, рідних, колег, до розуміння чужої речі та своєї. Якщо цього немає, то звичайно ненавчена особистість виросте з абсолютно іншими ціннісними орієнтирами, які будуть для неї природніми і в такому разі звинувачувати її в порушенні правил, які для неї чужі, не доводиться. Варто повторювати і поглиблювати спецкурси з етики та академічних правил, щоб вони ставали природніми нормами життя для суспільства. В університетах вводити спецкурси та конференції з академічної культури та доброчесності.

Серед викладачів також не завадило б створювати певні просвітительські заходи, тому що наголошування на важливості даного аспекту академічних правил та доброчесності вже точно нікому не стане на заваді, але лише надасть впевненість та безстрашність діяти, змінювати і починати з себе та з тієї системи в якій працює людина.

Отже, повертаючись до причин, то, як бачимо, всі ці причини дуже

пов’язані між собою і заплітаються в єдиний клубок, який потрібно поступово і дуже систематично розплутувати, починаючи від морально-етичного виховання дітей, студентів, аспірантів, викладачів. Підвищувати ролі закону і контролю над порушенням авторського права. У нас є все, щоб створити комфортний академічний простір з низкою правил, обов’язків, але тим не менш комфортного і справедливого. Звичайно економічне питання потрібно негайно вирішувати, тому що воно в основі порушення академічної доброчесності поряд з вихованням та просвітительством. Бо навіть контролюючі, консультаційні відділи по підтримці академічної доброчесності на базі університетів, потребують значного фінансування, якого, нажаль, в університетах не вистачає.

4.2. Розробка конспекту лекцій на тему «Облік витрат та доходів діяльності підприємства»

Тема. Облік витрат та доходів підприємства

1. Методологічна основа обліку доходів та витрат

2. Схеми обліку витрат і доходів

3. Облік доходів 3.1. Визначення доходу 3.2. Облік доходів від реалізації продукції 3.3 Облік доходів від надання послуг, виконання робіт 3.4. Визнання доходу за бартерними операціями 3.5. Облік інших операційних доходів 3.6. Облік доходів від участі в капіталі 3.7 Облік інших фінансових доходів 3.8 Облік інших доходів 3.9. Визнання доходу від цільового фінансування 4. Облік витрат 4.1. Визнання витрат 4.2 Облік витрат за елементами 4.3 Облік витрат за видами діяльності 4.3.1 Облік основних витрат на виробництво 4.3.2 Облік адміністративних витрат 4.3.3 Облік витрат на збут 4.3.4 Облік інших операційних витрат 4.3.5 Облік витрат від участі в капіталі 4.3.6 Облік інших витрат 4.3.7 Податок на прибуток

1. Методологічна основа обліку доходів та витрат

В умовах переходу вітчизняного бухгалтерського обліку на міжнародні

стандарти однією з найскладніших ділянок обліку постає облік доходів і витрат. Облік доходів здійснюється у відповідності до Національного пложення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.

В свою чергу, розкриття інформації в обліку про витрати здійснюється згідно Положення (стандарту) бухгалтерському обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, як і до набуття чинності Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», облік витрат і доходів ведеться, а звітність складається на підставі принципу нарахування. Тобто доходи відображаються в бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності по відвантаженню продукції (товарів), виконанню робіт, наданню послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів від покупців (замовників). Вся діяльність підприємства поділялась на звичайну (яка в свою чергу ще розподіляється на інші види) і надзвичайну. Із запровадженням НПСБО 1 зі структури доходів і витрат нових форм звітності видалено показники надзвичайних доходів і витрат, згадки про ці показники виключено з усіх стандартів бухгалтерського обліку. Через це також скасовано розподіл податку на прибуток на два субрахунки – 981 та 982. Із цією ж зміною пов'язане й зникнення із системи НП(С)БО згадок про «звичайну» діяльність. Адже зникнення «надзвичайних» показників із системи звітування означає, що діяльність підприємства більше не розділяється на звичайну та надзвичайну. Отже, усі теперішні показники фінзвітності є фактично звичайними. У свою чергу діяльність підприємства можна поділити на операційну та іншу діяльність. Операційна поділяється на основну та іншу діяльність, а інша діяльність на фінансову та інвестиційну. Операційна діяльність – це будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, котрі не є інвестиційною чи фінансовою. До основної діяльності відносяться операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією готової проду-

кції (товарів, робіт, послуг), котрі є метою створення підприємства і забезпечують основну частину його доходу. Для виробничого підприємства такими будуть операції з виробництва і реалізації продукції (робіт і послуг); для будівельної організації – операції з виконання будівельно-монтажних робіт тощо. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, операції з операційними курсовими різницями, створення резервів сумнівних боргів, одержання або сплату санкцій тощо. Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються (основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів), а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) доходи від інвестиційної діяльності наводяться у двох статтях «Втрати від участі в капіталі» та «Інші витрати».

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди тощо). Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тобто фінансовий результат звітного періоду, визначається, виходячи з порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Наприклад, в момент реалізації водночас відображається виручка від реалізації продукції і списуються витрати на виробництво даної продукції. Проте не всі витрати можна пов’язати з певними доходами. Наприклад, адміністративні витрати, витрати на збут не можна пов’язати з якимось конкретним видом доходів. Тому такі витрати відображаються в тому періоді, в якому вони виникли і списуються в кінці звітного періоду на фінансові результати.

2. Схеми обліку витрат і доходів

Для окремого ведення обліку доходів і витрат, а також складання Звіту

про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Планом рахунків передбачено 7-9 класи рахунків. Так, для узагальнення інформації про доходи підприємства передбачено клас 7 «Доходи і результати діяльності», про витрати – клас 8 «Витрати за елементами» та клас 9 «Витрати діяльності».

На рахунках класу 9 обліковують витрати, які зменшують доходи звітного періоду, а рахунки класу 8 призначені для відображення операційних витрат підприємства за економічними елементами. При цьому рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються всіма підприємствами, крім малих, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням рахунків тільки класу вісім або рахунків класу 9 з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8, тобто в порядку, передбаченому для всіх інших підприємств. Тобто, можна сказати, що облік витрат на підприємствах може вестися трьома способами:

•за допомогою рахунків класу 8 «Витрати за елементами» - малими та неприбутковими організаціями;

•за допомогою рахунків класу 9 «Витрати діяльності» - всіма іншими підприємствами;

•за допомогою рахунків класів 8 і 9 – підприємствами, які мають намір вести облік одночасно за обома класами рахунків. Підприємства, які ведуть облік даним способом, всі витрати в кінці звітного періоду одночасно з доходами, відображеними в рахунках класу 7, списують безпосередньо на рахунок 79 «Фінансові результати». Підприємствам рекомендується вести облік витрат зазначеним способом при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності.

Ті підприємства, які будуть використовувати метод розширеного обліку витрат, зможуть системним шляхом отримати інформацію про витрати за елементами, а потім перегрупувати ці витрати за видами діяльності. Тобто в бухгалтерії підприємства при списанні витрат необхідно буде робити два проведення замість одного. Наприклад, при передачі матеріалів у виробництво їх не-

обхідно спочатку списати в дебет рахунку 20 «Виробничі запаси», а потім – із кредиту рахунку 80 в дебет рахунку 23 «Виробництво». Як бачимо, в кінці звітного періоду сальдо рахунків класу 7, 8 або 9 списуються на рахунок 79 «Фінансові результати», за даними якого відображаються прибуток або збиток від фінансово-господарської діяльності підприємства. Визначений прибуток або збиток списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

3. Облік доходів

Облік доходів підприємства ведеться згідно НП(С)БО 15 «Дохід». Доходами підприємства визнаються: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Однак цей стандарт не поширюється на деякі доходи підприємства, пов’язані з:

- договорами оренди;
- дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій, вирахуваних методом участі у капіталі (тобто за дивідендами з інвестицій у спільні дочірні та асоційовані підприємства);
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов’язань, а також з ліквідацією (продажем, погашенням) вказаних активів та зобов’язань;
- змінами вартості інших поточних активів;
- природним приростом поголів’я тварин, виходом продукції сільського та лісового господарства;
- видобуванням корисних копалин. Доходи по цих операціях обліковуються відповідно до норм, обумовлених в інших стандартах, таких як НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», НП(С)БО 14 «Оренда» та інші. Дохід від діяльності підприємства визначається тоді, коли в результаті господарської операції: - збільшуються активи - зменшуються зобов’язання і внаслідок цього відбувається зростання власного капіталу. Таким чином, якщо активи збільшуються (або зобов’язання зменшуються), але це не призводить до зростання

власного капіталу, дохід не визнається.

Потрібно звернути увагу на те, що не визнаються доходами підприємства суми, які отримані від інших сторін, тобто:

- суми ПДВ, акцизного збору, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

- суми надходжень за договорами комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента тощо;

- суми передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- суми авансу;

- суми завдатку під заставу або в погашення позики - надходження від первинного розміщення цінних паперів - сума балансової вартості валюти тощо. Планом рахунків передбачено відображати доходи, які відносяться до різних груп, на різних рахунках доходів. Розглянемо різні варіанти обліку доходів у відповідності до НП(С)БО.

3.1. Облік доходів від реалізації продукції

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації готової продукції, доходи від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів, у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації», до якого відкриваються такі субрахунки:

- 701 "Дохід від реалізації готової продукції";
- 702 "Дохід від реалізації товарів";
- 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг";
- 704 "Вирахування з доходу";
- 705 "Перестрахування".

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з виконанням деяких умов ННП(С)БО 15 «Дохід», зокрема: 1. Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. У більшості випадків передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею в управління покупцеві.

В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності, наприклад:

а) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених контрактом на реалізацію, а підприємство-продавець немає упевненості відносно його повернення;

б) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є істотною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

в) одержання доходу від визначеної реалізації залежить від доходу, який отримає підприємство – покупець від власної реалізації цих товарів;

г) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримує покупець від власної реалізації цієї продукції.

1. Якщо підприємство-продавець залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визначається.

2. Управління і контроль за реалізованою продукцією. Якщо підприємство залишає за собою подальше керівництво або контроль за реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

3. Сума доходу достовірно визначена. Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності – обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов’язань тощо) за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

4. Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов’язані з реалізацією продукції, достовірно визначені. Якщо існує невпевненість в отриманні доходів від реалізації, то до усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися.

Висновок до розділу 4.

Академічна доброчесність є необхідним фундаментом у сфері вищої освіти та науки. Вона визначає етичні стандарти та принципи чесності для всіх учасників освітнього процесу. Важливою складовою академічної доброчесності є чесність при поданні робіт, уникання підробок та плагіату. Студенти та дослідники зобов'язані представляти свої власні ідеї, а також правильно цитувати джерела. Об'єктивність в оцінці робіт та дотримання етичних стандартів є ключовими принципами. Академічна спільнота повинна додержуватися високих моральних та інтелектуальних норм, щоб забезпечити якісний рівень навчання та досліджень.

Академічна недоброчесність, включаючи плагіат та невідповідність етичним стандартам, є серйозним викликом для сфери науки та культури. Це явище може порушити основні принципи довіри, об'єктивності в наукових дослідженнях та освітніх процесах. Збереження високих стандартів етики та доброчесності є важливим завданням для забезпечення якості та достовірності наукових знань та культурних цінностей.

Щодо розробки конспекту лекцій на тему "Облік витрат та доходів діяльності підприємства", важливо відзначити, що такі матеріали грають ключову роль у формуванні знань студентів та підготовці їх до практичної роботи у галузі обліку. Правильна структура, чіткі пояснення та практичні приклади допомагають студентам краще розуміти складні аспекти бухгалтерського обліку.

Загальною метою таких конспектів є стимулювання навчального процесу, розвиток аналітичного мислення та навичок роботи з фінансовою інформацією. Важливо враховувати сучасні тенденції та високі стандарти викладання, забезпечуючи актуальність та практичну цінність отриманої інформації для майбутніх фахівців.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Для усунення недоліків організації обліку на підприємствах АПК пропонуємо підвищити організацію контролю збитків у момент їх виникнення та усунення в процесі продажу продукції за напрямами:

- на етапі повернення нереалізованої продукції з торговельної мережі на переробному підприємстві ввести додаткову внутрішню документацію, в якій фіксуватиметься інформація щодо причин та винуватців повернення продукції;
- на етапі зберігання продукції на складах і в холодильних установках доцільно фіксувати в обліку всі випадки відхилень від норм природного убутку, а також причини і винуватців їх виникнення;
- на етапі реалізації готової продукції необхідне скорочення понаднормативних запасів сировини, матеріалів, готової продукції;
- оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торгівельну мережу та за іншими напрямками реалізації;
- запобігання механічним пошкодженням.

На нашу думку, зазначені заходи призведуть до раціонального використання матеріальних ресурсів та зменшення собівартості продукції переробних підприємств АПК.

У результаті проведеного дослідження виявлено, що питання обліку та оподаткування операцій із реалізації готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня є маловивченими, а податкове законодавство України містить низку недоліків, які потребують вирішення. Розроблено методику обліку та оподаткування операцій із продажу готової продукції за цінами нижчими їх звичайного рівня для фізичних і юридичних осіб – резидентів залежно від ступеня їх пов’язаності з підприємством-продавцем та обґрунтовано необхідність доповнення Податкового кодексу України в частині адміністрування податку на прибуток підприємств, зокрема обґрунтовано необхідність доповнення ст. 139 Податкового кодексу України таким змістом: «Фінансовий результат до оподаткування збільшується: на суму недоотриманого доходу у зв’язку з про-

дажем товарів (продукції, робіт і послуг) за ціною нижчою, ніж ціна їх придбання (звичайна ціна) збільшену на суму додаткових витрат, які виникли в результаті проведення такої операції». На нашу думку, запропоновані вдосконалення до Податкового кодексу України унеможливлять діяльність недобросовісних підприємств у частині заниження бази оподаткування податку на прибуток підприємств.

На сьогоднішній день підприємства України мають дуже великі обсяги дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи і послуги, що значно погіршує їх платоспроможність та фінансову стабільність. Контроль розрахунків з покупцями та замовниками є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю підприємства. Створення чіткої та дієвої система контролю здатне забезпечити ефективне функціонування підприємства. Першочерговими завданнями при здійсненні контролю розрахунків з покупцями та замовниками є аналіз заборгованості за кожним дебітором та визначення причин її виникнення, перевірка обґрунтованості кожної суми заборгованості, здійснення заходів щодо стягнення заборгованості, регулярне проведення інвентаризації розрахунків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Андрушко Р. П., Лиса О. В., Мирончук З. П. Організація обліку та аудит витрат на якість сільськогосподарської продукції. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(1). С. 7-15

2. Андрушко Р., Лиса О., Мирончук З. Актуальні питання обліку та контролю реалізації продукції у сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2017. № 24(1). С. 95-102

3. Арендар Л. М., Пілецька С. Т. Аудит формування виробничої собівартості продукції на підприємсті. *Вісник Донбаської державної машинобудівної академії*. 2016. № 3. С. 5-8

4. Бабенко Л. В., Гуржій І. В. Порівняння обліку і звітності з виробництва і реалізації продукції за стандартами України і Франції. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2011. Вип. 28(1). С. 120-125

5. Бондарчук Н.В., Васільєва Л.М., Павлова Г.Є. Напрями вдосконалення внутрішнього аудиту розрахунків з покупцями й замовниками. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2013. Вип. 9(2). С. 9-15

6. Бубела Т., Воробець О. Нормативно-технічні аспекти контролю органічної продукції в Україні. *Стандартизація. Сертифікація. Якість*. 2012. № 1. С. 62-65

7. Бугера С. І. Правові проблеми державного контролю якості сільської господарської продукції. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2012. № 2. С. 62-69.

8. Булкот Г. В., Осика О. О. Особливості обліку та контролю документального оформлення руху готової продукції на підприємствах, установах, організаціях України. *Фінанси. Право*. 2019. № 11. С. 9-14

9. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С. 162-178

10. Бурова Т. Облік і аудит собівартості реалізованої продукції (робіт, по-

слуг): теорія та удосконалення. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки*. 2019. № 1. С. 81-85

11. Бурова Т. Облік і аудит собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг): теорія та удосконалення. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки*. 2019. № 1. С. 81-85

12. Городиський М. П. Види внутрішнього контролю господарських операцій з укладання та виконання договорів підряду. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 2. С. 23-29

13. Гріднєва Д. В. Проблеми теорії і практики обліку готової продукції та її реалізації. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Серія : Економіка і менеджмент*. 2018. № 1. С. 77-87

14. Губарик О. М. Технологія автоматизації бухгалтерського обліку готової продукції та процесу її реалізації. *Агросвіт*. 2010. № 19. С. 27-30

15. Гудзенко Н.М., Коваль Н.І., Плахтій Т.Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5 (33). С.102-113

16. Ізвєкова І. М. Напрями удосконалення організації контролю якості продукції та його інформаційного забезпечення. *Ефективна економіка*. 2015. № 3.

17. Ізмайлов Я. О., Осмятченко В. О. Удосконалення підготовки майбутніх фахівців з обліку та оподаткування через реалізацію концепції дуальної освіти. *Бізнес Інформ*. 2019. № 10. С. 177-183

18. Кабак І. А. Організаційно-методичні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва продукції рослинництва на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2017. № 1

19. Кравченко М. В., Климова Ю. В. Методичні аспекти обліку і контролю витрат та виходу продукції. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Вип. 2. С. 151-154

20. Криворук Б. М. Організаційно-економічні засади функціонування процесу контролю якості сільськогосподарської продукції: вітчизняні реалії та виклики сьогодення. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 58-61

21. Кудренко Н. В., Коротченко Ю. С. Особливості планування аудиту калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв як важливої складової аудиторської перевірки. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2018. № 2. С. 77-83

22. Кучеркова С. О. Покращення аналітичного обліку реалізації продукції та розрахунків з покупцями. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2012. Вип. 9(2). С. 223-228

23. Лагодієнко Н. В. Аудит розрахункових операцій із продажу продукції, виконаних робіт та наданих послуг в аграрних підприємствах. *Бізнес-навігатор*. 2013. № 1. С. 197-200

24. Лиса О. В., Андрушко Р. П., Мирончук З. П. Особливості внутрішнього аудиту якості продукції. *Торгівля, комерція, підприємництво*. 2014. Вип. 16. С. 181-184

25. Лозинська І. В. Контроль якості продукції тваринництва в контексті підвищення конкурентноздатності вітчизняного товаровиробника. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2012. Вип. 3. С. 85-89

26. Макаренко А. П., Кутова М. В. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 18-23

27. Макаренко А. П., Кучкіна Д. Д. Удосконалення аудиту розрахунків з покупцями та замовниками на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 2. С. 29-35

28. Макаренко А. П., Пугач К. Д. Удосконалення обліку товарів та пошук інших шляхів їх реалізації. *Ефективна економіка*. 2018. № 1.

29. Макаренко А. П., Рянічева А. А. Удосконалення методики аудиту виробничої собівартості продукції підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 12-19

30. Макаренко А. П., Хайло Г. С. Розробка програми аудиту витрат на ви-

робництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 68-75

31. Макаренко П. М., Васильчак С. В., Іванченко І. М. Організація і методика обліку і аудиту поточної дебіторської заборгованості з покупцями та замовниками. *Науковий вісник Львівського національного університету ветеринарної медицини та біотехнологій ім. Ґжицького.* 2011. Т. 13, № 1(2). С. 47-43

32. Маркова Т. Д., Головаченко Л. М., Стрепенюк М. М., Римар Г. А. Особливості внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та реалізації готової продукції. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Т. 10, Вип. 3. С. 83-93

33. Маркова Т. Д., Ілуца А. Я. Особливості обліку виробництва і реалізації готової продукції на підприємствах харчової промисловості. *Економіка харчової промисловості*. 2014. № 2. С. 74-78

34. Маркус О. В. Романюк І. О. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами. *Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки*. 2014. Вип. 26. С. 350-357

35. Мулик Т.О., Григораш М.В. Діагностика підприємства під час фінансової кризи, як складова антикризової політики. *БІЗНЕС-НАВІГАТОР: науково-виробничий журнал*. 2018. Випуск 5 (48). С. 160-163

36. Непочатова В. С. Внутрішній контроль розрахунків з покупцями та замовниками. *Молодий вчений*. 2016. № 3. С. 134-138

37. Носач Н. М. Організація обліку реалізації товарів на підприємствах торгівлі. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 6. С. 217-222

38. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник – 6-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

39. Очеретько Л. М., Сітало В. О. Особливості організації внутрішнього контролю розрахунків за пдв. *Економіка та держава*. 2018. № 9. С. 66-70

40. Павлик В. П. Собівартість і реалізація продукції у формуванні аграрного ринку. *Економіка АПК*. 2007. № 5. С. 147-152

41. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік.

Економіа. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 88-101.

42. Подолянчук О.А. Грошові кошти в системі рахунків обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №3. С. 144-155

43. Поліщук І. Р., Бондар О. В. Організаційно-методичний механізм здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції відповідно до концепції стійкого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2013. Вип. 1. С. 252-268

44. Правдюк М.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління ліквідністю аграрних підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №2. С. 124-139

45. Правдюк Н.Л. Облікова концепція товарно-матеріальних цінностей в умовах постіндустріальної економіки. *Вісник ЖДТУ*. № 2 (80). 2017. С.21-30

46. Правдюк Н.Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: *монографія. Вінниця.: ВНАУ*, 2019. 243 с.

47. Прохорчук І. Удосконалення управління обліковим процесом реалізації товарів на підприємствах торгівлі. *Ринок цінних паперів України*. 2014. № 11-12. С. 125-128

48. Рибалко О. М., Ніколаєнко Д. В. Удосконалення обліку готової продукції і її реалізації. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. 2018. № 2. С. 71-77

49. Рожелюк В. М., Питель С. В. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу переробки продукції. *Світ фінансів*. 2019. Вип. 1. С. 121-131

50. Селіщев С. В. Внутрішній аудит готової продукції на промислових підприємствах: організаційний аспект. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 1-2. С. 38-42

51. Селіщев С. В. Система контролю безпечності продовольчої продукції. *Стандартизація. Сертифікація. Якість*. 2010. № 3. С. 7.

52. Семенець А. О., Кіріченко А. О., Доровською О. Ф. Організація аудиту

витрат та собівартості продукції на підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 5(1). С. 39-42

53. Сидоренко О. О. Облік та оподаткування реалізації готової продукції за цінами нижче звичайних цін. *Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2018. Т. 23, Вип. 8. С. 182-186

54. Сироїд Н. П. Організація внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2018. Вип. 1. С. 94-99

55. Склярук І. Облік прибутку від реалізації продукції підприємств пивоварної галузі. *Облік і аудит*. 2011. № 10. С. 36-44

56. Чепець О. Г., Клочко К. Ю. Особливості організації обліку процесу реалізації продукції. *Ефективна економіка*. 2017. № 1.

57. Шалімова Н. С. Специфіка договірних відносин в аудиті як виду завдань з надання впевненості та їх вплив на зміст і формат договорів. *Економічний простір*. 2014. № 83. С. 253-264

58. Шаповал О. А. Методичні засади управління контролем якості продукції. *Бізнес Інформ*. 2014. № 1. С. 329-333

59. Шинкаренко Д. В., Редзюк Т. Ю. Особливості організації обліку реалізації необоротних активів. *Інфраструктура ринку*. 2016. Вип. 2. С. 349-351

60. Яковлєв В. Ф., Лисенко О. В. Акустичні системи контролю якості сільськогосподарської продукції. *Праці Таврійського державного агротехнологічного університету. Технічні науки*. 2015. Вип. 15, т. 2. С. 361-369