

**Міністерство освіти і науки України**  
**ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет – Економіки бізнесу і контролю  
Кафедра – Цифрових технологій фінансових операцій  
Ступінь вищої освіти – другий (магістр)  
Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма – «Діджитал-облік і контроль»



**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**

**на тему: «Організація і методика обліку та оподаткування процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в умовах розвитку цифрових технологій (на прикладі ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України)»**

ШИФР КРМ.ЦТФО.1.941-03.2.11

Здобувач(ка): \_\_\_\_\_ Фіцева В.О.

Керівник: \_\_\_\_\_ к.е.н., доц. Євтушевська О.О.

**Кваліфікаційна робота допускається до захисту**

Рішення кафедри від ”12“ грудня 2023 р., протокол № 7.

Завідувач кафедри

цифрових технологій фінансових операцій \_\_\_\_\_ Галина ТКАЧУК

Одеса – 2023 р.

**ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРИКЛАДНОЇ ЕКОНОМІКИ**  
**І МЕНЕДЖМЕНТУ ім.Г.Е.Вейнштейна**

Факультет – Економіки бізнесу і контролю  
Кафедра – Цифрових технологій фінансових операцій  
Ступінь вищої освіти – другий (магістр)  
Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма – «Діджитал-облік і контроль»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Зав. кафедри  
цифрових технологій фінансових операцій

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2023 р.

**ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА**  
здобувачки

***Фіцевої Валерії Олександрівни***

- 
1. Тема роботи: ***«Організація і методика обліку та оподаткування процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в умовах розвитку цифрових технологій (на прикладі ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України)***

Затверджена наказом від 08 грудня 2022 р. наказ № 941-03

2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи 8 грудня 2023 р.
3. Вихідні дані до роботи: ***Звітні дані про діяльність підприємства за 2020-2021 р.р.***

- 
4. Зміст кваліфікаційної роботи магістра: ***Теоретичні основи обліку та оподаткування об'єкту дослідження. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства за 2020-2021 роки. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та практичні аспекти організації та методики контролю об'єкту дослідження на ньому. Висновки та пропозиції.***

- 
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (вчене звання, П.І. п-Б)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання **14 серпня 2023 р.**

Керівник \_\_\_\_\_ Євтушевська О.О.

Завдання прийняв до виконання \_\_\_\_\_ Фіцева В.О.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	14.08.23 - 20.09.23	
2. <i>Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства</i>	21.09.23 - 21.10.23	
3. <i>Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та</i>	22.10.23 - 12.11.23	
4. <i>Практичні аспекти організації й методики контролю за напрямом кваліфікаційної роботи</i>	13.11.23 - 28.11.23	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	29.11.23 - 8.12.23	

Здобувач-магістр \_\_\_\_\_ Фіцева В.О.

Керівник роботи \_\_\_\_\_ Євтушевська О.О.

*Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ. Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.*

Здобувач-магістр \_\_\_\_\_ Фіцева В.О.

## АНОТАЦІЯ

**кваліфікаційної роботи на тему: «Організація і методика обліку та оподаткування процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в умовах розвитку цифрових технологій (на прикладі ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України)»**

*Перший розділ* присвячений теоретичним основам обліку і оподаткування процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг на підприємстві. У ньому надається характеристика бухгалтерського фінансового та податкового обліку господарських операцій, порядок укладання та подання звітності з реалізації продукції, товарів, робіт та послуг.

*Другий розділ* розкриває техніко–економічну характеристику ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України, Окрема увага приділяється фінансову аналізу діяльності підприємства за два роки.

*Третій розділ* розкривається стан бухгалтерського та податкового обліку та обліку процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг у ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України.

У висновках наведені пропозиції щодо поліпшення ефективності діяльності ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України.

Кваліфікаційна робота містить:

текстової частини	- 95 с.
таблиць	- 39
рисуноків	- 12
додатків	- 10

## ЗМІСТ

<b>Вступ .....</b>	<b>5</b>
<b>1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ .....</b>	<b>8</b>
1.1. Сутність та значення процесу реалізації як економічної категорії.....	8
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку процесу реалізації .....	12
1.3. Облік формування собівартості виробництва та реалізації продукції.....	17
1.4. Особливості організації процесу реалізації готової продукції.....	24
1.5. Особливості синтетичного та аналітичного обліку виробництва та реалізації готової продукції .....	29
1.6. Податковий облік операцій пов'язаних з реалізацією .....	33
Висновки до розділу 1.....	<b>38</b>
<b>2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ДП «КУЛІНДОРІВСЬКИЙ КХП» ДЕРЖАВНОГО АГЕНТСТВА РЕЗЕРВУ УКРАЇНИ.....</b>	<b>40</b>
2.1. Техніко-економічна характеристика підприємства.....	40
2.2. Фінансовий аналіз діяльності ДП «Куліндорівський комбінат хлібопродуктів» .....	43
Висновки до розділу 2.....	66
<b>3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ У ДП «КУЛІНДОРІВСЬКИЙ КХП» ДЕРЖАВНОГО АГЕНТСТВА РЕЗЕРВУ УКРАЇНИ .....</b>	<b>68</b>
3.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.....	68
3.2. Характеристика бухгалтерського фінансового і податкового обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України .....	73
3.3. Контроль процесу реалізації на підприємстві .....	86
Висновки до розділу 3.....	90
<b>ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	<b>93</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>96</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>103</b>

## ВСТУП

Метою діяльністю підприємств є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції, товарів та послуг. Процес реалізації готової продукції відіграє важливе значення, оскільки реалізація як складова загального процесу відтворення є завершальним етапом руху продукту зі сфери виробництва у сферу споживання. Чіткий, своєчасний, правильно організований облік відвантаженої і реалізованої готової продукції, придбаних товарів та наданих послуг сприяє посиленню контролю за наявністю матеріальних цінностей, забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленої готової продукції та придбаних товарів і прискоренню обертання оборотних коштів.

Ефективне здійснення процесу реалізації готової продукції, товарів та послуг, як основних важливих часток оборотного капіталу - є фундаментальною основою успішної господарської діяльності підприємства та отримання максимально високих грошових прибутків.

Економічні трансформації, які відбуваються в Україні, прямо взаємопов'язані з пошуком принципово сучасних підходів до управління процесом реалізації продукції, товарів та послуг, котрий є одним з провідних елементів процесу господарської діяльності будь-якого підприємства. Впровадження таких підходів потребує адекватних змін в структурі обліку, та відповідно, визначає необхідність модернізації системи облікової інформації, потрібної для ухвалення правильних управлінських рішень.

Реалізація виготовленої готової продукції є кінцевою ціллю діяльності виробничого підприємства, завершальна стадія кругообігу його засобів, по закінченню якого розраховуються результати господарювання та ефективність виробничих процесів, що в результаті формують прибуток. Процес реалізації завершує кругообіг засобів підприємства, що дозволяє йому виконувати зобов'язання перед державним бюджетом, банками по позичках, робітниками і службовцями, постачальниками і відшкодовувати виробничі витрати. Невиконання плану реалізації викликає уповільнення оборотності оборотних коштів, штрафу за невиконання договірних зобов'язань, затримує платежі, погіршує фінансовий стан підприємства.

Облік процесу реалізації продукції, товарів, робіт та послуг повинен бути своєчасним і правдоподібним, тому що в сучасний час підприємству представлено повне право самостійно вирішувати свої проблеми, шукати партнерів, канали збу-

ту своєї продукції. Особлива актуальність проблеми обліку і контролю процесу реалізації викликана й тим, що його удосконалення є одним з джерел економічного росту і економічної стабільності підприємства.

На протязі останніх років, проблемними питаннями з обліку і оподаткування процесу реалізації продукції займалися провідні українські вчені-економісти, а також іноземні фахівці даної сфери. Найбільш всебічно та ґрунтовно критичні питання обліку досліджено в працях наступних економістів Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Герасимович, Л.В, Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Кіндрацька Л.М., Кірейцев Г.Г., Крилов Е.І., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лінник В.Г., Мних Є.В., Пархоменко В.М., Петрик О.А., Пушкар М.С, Сопко В.В., Швець В.Г.

**Метою кваліфікаційної роботи** є дослідження теоретичних та практичних питань організації обліку та оподаткування процесу реалізації на підприємстві та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення ефективного управління процесом реалізації в сучасних умовах господарювання.

**Завданням кваліфікаційної роботи є:**

- розкрити економічну сутність поняття «реалізація» та нормативно-правову базу її обліку;
- визначити місце процесам реалізації серед об'єктів бухгалтерського обліку;
- уточнити критерії визначення реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), систематизувати підходи до класифікації та визначення фінансових результатів;
- проаналізувати особливості процесу реалізації та характерні ознаки обліку продукції на виробничих підприємствах;
- критично оцінити законодавче та методичне забезпечення і сучасний порядок відображення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) й визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та звітності виробничих підприємств;
- дослідити процес документування операцій з реалізації продукції, внести пропозиції щодо вдосконалення документального оформлення та синтетичного й аналітичного обліку.
- вивчити методику аналізу та дослідити методичні аспекти аудиту реалізації продукції, товарів, робіт та послуг;

– розробити шляхи вдосконалення обліку та оподаткування процесу реалізації на підприємстві.

**Предметом кваліфікаційної роботи** є дослідження методики обліку, аналізу і оподаткування реалізації продукції, товарів, робіт та послуг підприємства в сучасних умовах господарювання.

**Об'єкт дослідження:** господарська діяльність ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України.

**Методи дослідження.** При написанні кваліфікаційної роботи були використані такі методи, як: метод спостереження, методи аналізу й синтезу, монографічний метод, діалектичний метод, індукції та дедукції, а також метод узагальнення. Документальне оформлення операцій з реалізації продукції розглянуто за допомогою системного вивчення господарських процесів. Результати досліджень зображені з використанням схематичних і графічних методів.

**Інформаційною базою** є Закони Верховної Ради України, Постанови Кабінету Міністрів; Накази органів державного управління, Міністерства фінансів, Національного банку України; положення (стандарт) бухгалтерського обліку; положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; спеціальні та періодичні видання; дані бухгалтерського обліку та звітності підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів.** Полягає в розробці та формуванні пропозицій з удосконалення фінансового і податкового обліку, аналізу і контролю реалізації продукції, товарів, робіт та послуг ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України та в подальшому можуть бути використані як база для вдосконалення системи обліку реалізації продукції на промислових підприємствах.

**Загальна структура й обсяг роботи.** Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладений на 95 сторінках друкованого тексту. Робота містить 39 таблиці, 12 рисунків, 10 додатків. Список використаних джерел складається зі 80 найменувань, поданих на 7 сторінках.

# 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ і ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ

## 1.1. Сутність та значення процесу реалізації як економічної категорії

Виробничий процес підприємства завершується передачею продукції до споживача. Між замовниками та постачальниками через посередників створюються взаємовідносини на основі руху товарних та грошових потоків. Якщо продукція підприємства знаходить свого споживача і успішно реалізується, то це говорить про відповідність властивостей товару потребам споживачів і якості та ціни такої продукції. У зв'язку з цим, питання реалізації продукції є досить важливим, адже несе в собі важливу суспільну роль.

Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність суб'єктів підприємницької діяльності є процес реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оскільки по завершенні процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва [38].

В економічному словнику зазначено, що реалізація - господарська операція суб'єкта господарювання, яка передбачає передачу права власності на окремі об'єкти іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів чи боргових зобов'язань [20].

Багато сучасних вчених-економістів мають власні погляди щодо визначення поняття «реалізація».

Відобразимо в таблиці 1.1. найбільш поширені визначення сутності процесу реалізації.

Таблиця 1.1 - Визначення сутності поняття «реалізація»\*

Автор	Сутність поняття «реалізація»
Н. Бабченко	«Невизначений акт, неодноразова операція. Це - процес, який розтягується у часі на тривалий термін. Процес реалізації охоплює велику кількість господарських операцій, пов'язаних із збутом і продажем продукції»
О. Бірюкова	«Відчуження активів, що належать підприємству, завдяки їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників»
С.М. Гончаров	«1) продаж вироблених або закуплених товарів, що супроводжується отриманням грошового виторгу; 2) виконання плану, отримання результату; Реалізація продукції - відпуск товарів і одержання за них грошової оплати»
А.Г. Загородній	«Продаж вироблених чи перепробуваних товарів і послуг з одержанням грошового виторгу»

Продовження табл. 1.1

Автор	Сутність поняття «реалізація»
С.І. Ковач	«Відчуження благ, що належать підприємству з метою відтворення витрат у вартісній формі з товарної на грошову»
О.В. Лишилєнко	«Завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності»
П.Л. Сук	«Сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності»
М.Ф. Огійчук	«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»
В.Г. Швець	«Сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства - прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення.»

*\*складено на підставі джерел [2,3,21,22,27,31,47,72,80]*

Проаналізувавши всі вище зазначені визначення понять «реалізація», що використовуються в літературних джерелах, можна сказати, про існування протиріччя і виділити спільні та відмінні критерії визначення їх сутності.

Серед критеріїв найчастіше для визначення сутності категорії «реалізація» використовуються поняття «продаж», проте в деяких випадках використовується як синонім. В більшій половині випадків - передбачається отримання грошового виторгу за продукцію та представлення процесу реалізації через сукупність господарських операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання. Також окремі автори, при поданні визначення, приділяють увагу тому, що це є завершальним етапом обороту господарських засобів та способом доведення виготовленої продукції до покупця або споживача безпосередньо [31,30, 9]. Серед проаналізованих понять найменше авторів схиляються до думки, що процес реалізації продукції передбачає виконання заздалегідь визначеного плану, програми, проекту, використання маркетингу для просування продукції та з точки зору концепції доходу [50,21].

Таким чином, можна зробити висновок, що головною метою процесу реалізації є отримання позитивного фінансового результату, тобто прибутку. Однак, ніхто з економістів не розглядає процес реалізації як спосіб задоволення потреб споживача якісною та доступною продукцією.

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі - П(С)БО), під реалізацією продукції (робіт, послуг) можна визначати господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачає передачу права власності на продукцію (товари, роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. З ціллю оподаткування датою реалізації є дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) відповідно до базисних умов поставки, що визначені сторонами, незалежно від термінів виконання оплати [38].

За економічним змістом категорія «реалізація продукції» характеризується заключним результатом діяльності підприємства, виконанням ним обов'язків перед національними та місцевими споживачами у максимальному забезпеченні їхніх потреб.

З точки зору економічного змісту, категорія "реалізація продукції" характеризує кінцевий результат діяльності підприємства, тобто виконання його зобов'язань щодо максимального задоволення потреб національних та місцевих споживачів.

Процес реалізації можна поділити на 4 етапи (рис. 1.2).

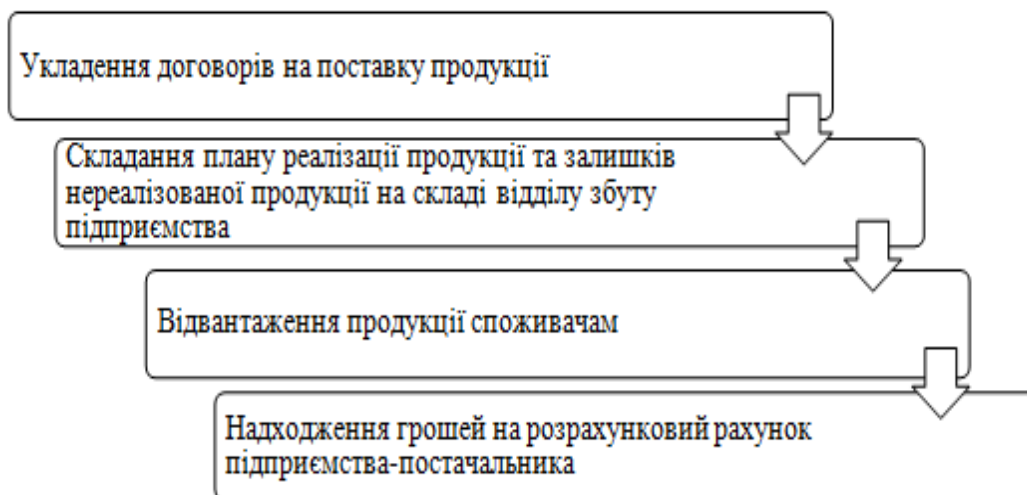


Рис. 1.1 -. Етапи процесу реалізації продукції\*

*\*складено автором на підставі [8]*

Так як процес реалізації є передачею готової продукції, яка створена у процесі виробництва або товарів покупцям (споживачам), то така передача відбувається за укладеними угодами шляхом купівлі-продажу.

В результаті підприємства отримують грошові надходження(виручку від реалізації) відпокупців шляхом продажу продукції (товарів). При цьому виручка від реалізації перевищує витрати на виробництво і реалізацію продукції на суму чистого прибутку (доходу), включеного в ціну реалізації продукції. Прибуток, отриманий у процесі виробництва, перетворюється на грошові кошти в процесі продажу. Продажі гарантують розширення та оновлення виробництва і завершують виробничий процес. Однак обсяг виручки, отриманої підприємством, не тільки має значний вплив на формування доходів і прибутку компанії, але й на своєчасність сплати податків, можливість своєчасного погашення боргових зобов'язань, а також може вплинути на результати діяльності компанії через отримання штрафів і пені. Таким чином, процес реалізації виробленої продукції є завершальним етапом виробничого циклу. Основною метою підприємства є максимізація доходу (виручки) від реалізації продукції та задоволення потреб суспільства, що вимагає мінімізації собівартості одиниці продукції та ціни на якісну продукцію першої необхідності, а процес реалізації відіграє важливу роль, оскільки слугує інструментом для досягнення цієї мети.

Розглянувши теоретико-економічні поняття "продаж" та "реалізація", що використовуються в законодавстві та літературі, економічний зміст процесу продажу можна трактувати як передусім задоволення потреб споживачів якісною, доступною за ціною продукцією та, в свою чергу, досягнення позитивного економічного результату у вигляді отримання прибутку.

Збут- це сукупність комерційних операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що включають передачу права власності на продукцію (товари, роботи, послуги) покупцеві (споживачеві), задоволення його потреб та отримання доходу в грошовій або натуральній формі.

Процес продажу – це стадія кругообігу, на якій відбувається реалізація виробленої продукції та отримання грошових коштів, що дозволяє продовжити наступний операційний цикл кругообігу капіталу. У процесі реалізації продукції бухгалтерський облік охоплює витрати, пов'язані з відвантаженням і реалізацією продукції, обсяг відвантаженої та реалізованої продукції, формування виручки і

прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями і замовниками, а також розрахунки за зобов'язаннями з податковими та іншими органами.

На рис.1.3. показано взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції

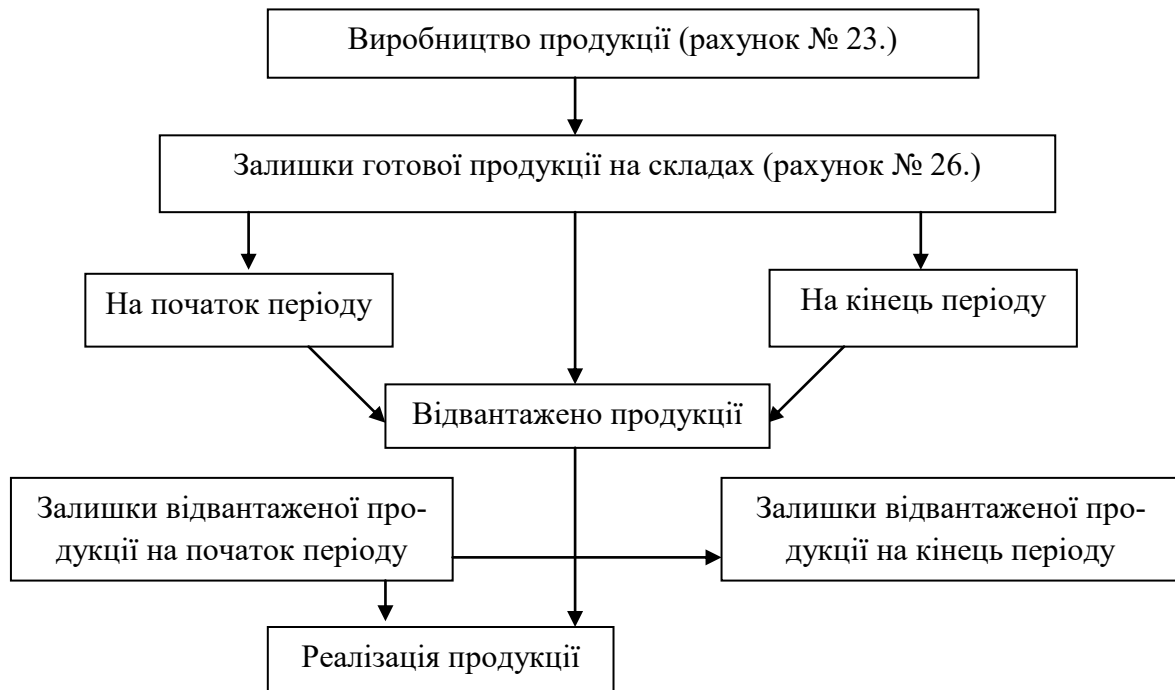


Рис. 1.2 - Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції\*

*\*розроблено автором*

## 1.2. Нормативно-правове регулювання обліку процесу реалізації

В умовах ринкової економіки все більше зростає роль господарської діяльності, контроль ефективності якої є залежним від організації та ведення обліку. Організація бухгалтерського обліку готової продукції не може бути ефективною без належного її нормативного регулювання. На даний момент законодавча база, на основі якої чиниться регулювання обліку товарів та готової продукції є дещо несучасною та застарілою. Затвердження державою нових нормативно-правових актів суттєво відстає від реалій сучасності. Під впливом економічно-інтеграційних факторів господарська діяльність вдосконалюється більш швидкими темпами, ніж її нормативне забезпечення, а тому правова регламентація сфери обліку готової продукції підприємства вимагає її періодичного вдосконалення.

Метою дослідження нормативного регулювання є оцінка та критичний

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

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

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

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

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

Основні нормативно-правові акти по обліку процесу реалізації продукції представлені в додатку А.

Головним фундаментальним документом, що визначає правові засади регулювання, організації, ведення та здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-14 від 16.07.1999 року прийнятий Верховною Радою України зі змінами, внесеними згідно із Законами 03.09.2015 року. Даним законом вказується мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Метою ведення бухгалтерського обліку та подання звітності є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам неупередженої і правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів

підприємства, для прийняття альтернативних рішень [59].

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

Спираючись на даний закон, підприємство має право самостійно:

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

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 із змінами та доповненнями прийнятий Верховною Радою України дає визначення наступних понять: вироблена продукція - загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції та доставленої в пункт виміру; виробництво підакцизної продукції - технологічний процес, у тому числі змішування, здійснення якого внаслідок зміни форми, властивостей або складу речовини, напівфабрикатів або готової продукції призводить до отримання підакцизної продукції, надання таким товарам інших властивостей, які призводять або не призводять до збільшення обсягів такої продукції [55].

Також Податковим кодексом України визначається поняття «маркетингових послуг» та складу витрат на збут, які включають витрати на рекламу та дослідження ринку продукції, порядок їх визнання та врахування даних витрат при визначення оподаткованого прибутку[55].

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

Одним із основних нормативних документів є Положення (стандарт) бух-

галтерського обліку 9 «Запаси» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246, який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

Згідно даного стандарту, запасами вважають [44].:

- активи, що утримуються для подальшого продажу за умов господарської діяльності;
- перебувають на стадії виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва:
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [44].

Для завдань бухгалтерського обліку запаси і залучають сировину, основні та допоміжні матеріали, товари у вигляді матеріальних цінностей, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво та готову продукцію. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», готовою продукцією вважають таку, яка виготовлена на підприємстві та призначена для реалізації, відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншим нормативним актом. Відповідно, у зазначених правових документах, роботи та послуги не є частішою готовою продукцією [44].

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

Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» згідно з наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290. Згідно даного нормативного акту, дохід визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, яке зумовлює збільшення власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визначення доходу, зазначені в П(С)БО використовуються для кожної операції [38].

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

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

Створені запаси включають до балансу підприємства за первісною вартістю, що для готової продукції є виробничою собівартістю. Згідно з П(С)БО «Витрати», собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та над нормованих виробничих витрат [42].

До виробничої собівартості готової продукції включається:

- прямі матеріальні витрати (вартість матеріалів, сировини, комплектуючих робіт):

- прямі затрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати):

- змішні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі затрати (витрати на управління процесу виробництва, амортизаційні відрахування, витрати на охорону праці та техніку безпеки);

- інші прямі витрати (інші виробничі витрати)

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 року № 291 (із змінами від 18.06.2015 року № 573), встановлює призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації" про наявність та рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємства [24].

Наказом № 291 від 30.11.1999 року «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» передбачено для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції рахунок 26 «Готова продукція» [24].

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

Спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів на підприємстві - є первинними документами, що застосовуються в окремих галузях, з урахуванням ж специфіки виробництва. Облік запасів та готової продукції є одним з елементів бухгалтерського обліку, оперативного обліку господарських операцій по господарству в цілому.

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

Усі зазначені форми звітності та склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 року, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р за № 336/22868 [43].

Щодо регулювання обліку готової продукції теоретично визначають чотири рівні регулювання:

- 1) найвищий - Закони України, Укази Президента, постанови КМУ;
- 2) вищий - нормативні документи Міністерства фінансів України;
- 3) середній - нормативні акти, методичні рекомендації та інструкції;
- 4) базовий - робоча документація, яка формує облікову політику підприємства.

Структуру рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку готової продукції представлено в додатку Б.

### **1.3. Облік формування собівартості виробництва та реалізації продукції**

Відповідно до П(С)БО 9, готова продукція належить до запасів. З метою бухгалтерського обліку запаси включають готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. На підставі первинних документів у бухгалтерському обліку роблять запис, поданий на рисунку 1.3.

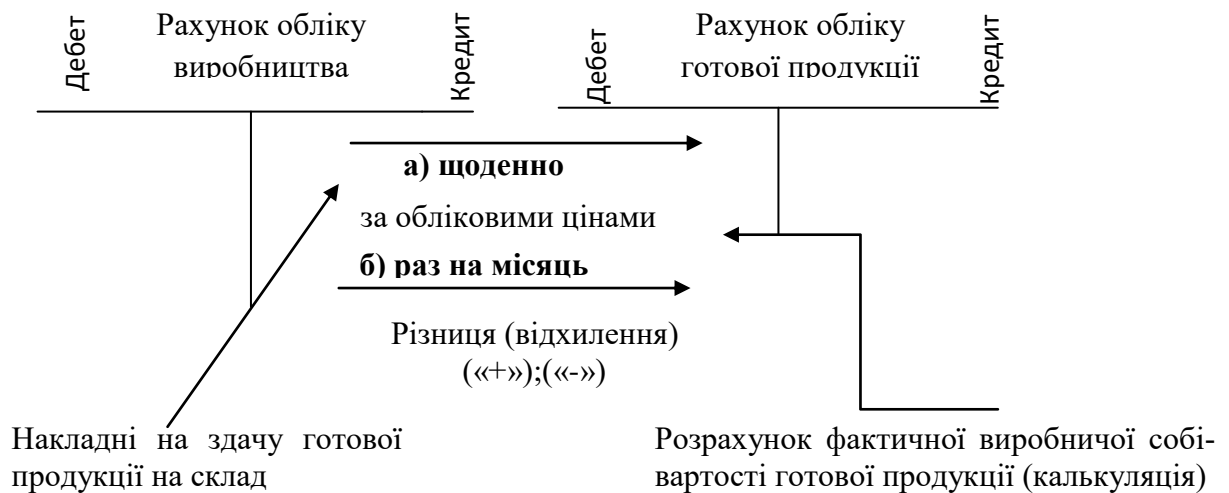


Рис.1.3 - Облік випуску готової продукції яку здають на склад\*

*\*узагальнено автором*

Облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірної асортименту на всіх стадіях її руху; зберігання готової продукції за обсягом, асортиментом та якістю; своєчасною випискою документів на відвантаження; використання фінансових і матеріальних ресурсів за допомогою складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції.

Облік готової продукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В картках або книгах складського обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки. На підставі здавальних накладних, що виписуються у двох примірниках, складається відомість випуску продукції.

Передача готової продукції на склад здійснюється на підставі накладних на передачу товарно-матеріальних цінностей на склад. Накладну виписує у двох примірниках підрозділ-здавальник (цех). На обох примірниках накладних мають бути два підписи: начальника цеху готової продукції та начальника складу готової продукції.

На підставі одного з примірників накладної, що залишається на складі готової продукції, начальник складу чи відповідальна особа заповнює картку складського обліку. У ній роблять запис про оприбуткування готової продукції, що надійшла на склад, і разом з матеріальним звітом передають до бухгалтерії.

У бухгалтерії, відповідно до П(С)БО 9, облік готової продукції ведуть за її найменуванням або однорідною групою (видом).

Записи у картці складського обліку роблять на підставі кожного прибуткового чи видаткового документа: після запису про надходження чи вибуття зі складу підбивають підсумок за операціями та виводять залишок. У бухгалтерії також ведуть книгу залишку готової продукції. На сьогодні єдиного зразка такої книги немає, і підприємство може вести її на свій розсуд.

Оцінка у звітному періоді може здійснюватися за фактичною собівартістю і за обліковими цінами з деяким відхиленням від фактичної собівартості. Наприкінці місяця обов'язковою умовою є облік готової продукції за фактичною собівартістю (визначається за даними аналітичного обліку затрат на виробництво). На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується в кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами (табл.1.2).

Таблиця 1.2 - Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання\*

№ з/п	Спосіб зберігання готової продукції на складі	Характеристика способу зберігання
1	В сортових картках складського обліку	В бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання.
2	Безкартковим способом	За допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансованість даних з оприбуткування, відпуску і по залишках продукції. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

*\*узагальнено автором*

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки. При створенні повністю автоматизованих складів облік готової продукції в традиційній картковій формі не ведеться, а необхідні для управління дані отримують як інформацію по запиту. Картки замінюються оперативними машинограмами залишків та руху готової продукції по кожному найменуванню та виду. В кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Аналітичний облік приймання та відпуску готової продукції, ведеться на підставі прибуткових і видаткових документів, здійснюється за видами готової про-

дукції, яка може відобразитися за обліковими цінами (плановою собівартістю, оптовими та відпускними цінами тощо) з виділенням в регістрах відхилень фактичної виробничої собівартості виробів від їх вартості за обліковими цінами. Важливу роль у системі управління виробництвом відіграє облік калькулювання собівартості готової продукції та її ціни, за допомогою яких здійснюється контроль за ефективним використанням ресурсів підприємства.

Головне завдання кожного такого виробничого підприємства - випуск продукції високої якості з найменшими витратами, які б дозволяли отримувати стабільний прибуток та забезпечити конкурентоспроможність. Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції в останній час зазнають критичних оцінок.

Собівартість продукції - виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво продукції (виробнича собівартість).

У виробничу собівартість продукції згідно з П(С)БО 16 «Витрати» не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо. В бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю.

Первісна вартість визначається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати” (рис. 1.4.).

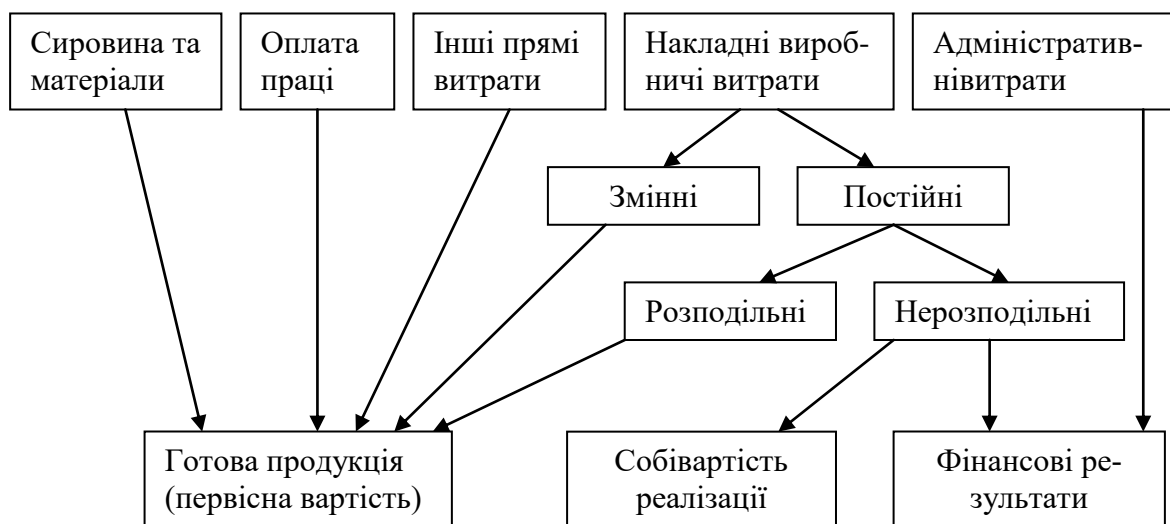


Рис. 1.4 - Порядок формування первісної вартості готової продукції\*

*\*узагальнено автором*

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

Собівартість продукції складається із затрат, що пов'язані з використанням в процесі виробництва продукції основних фондів, матеріалів, палива і енергії, праці, а також інших затрат на її виробництво і реалізацію.

До собівартості продукції включається вартість використаних у процесі виробництва сировини й основних матеріалів, комплектуючих виробів, палива, енергії на оплату праці та відрахування до соціальних фондів, загальновиробничі витрати, інші витрати, пов'язані з виготовленням продукції на рівні виробничих підрозділів (цехів) (рис.1.5)

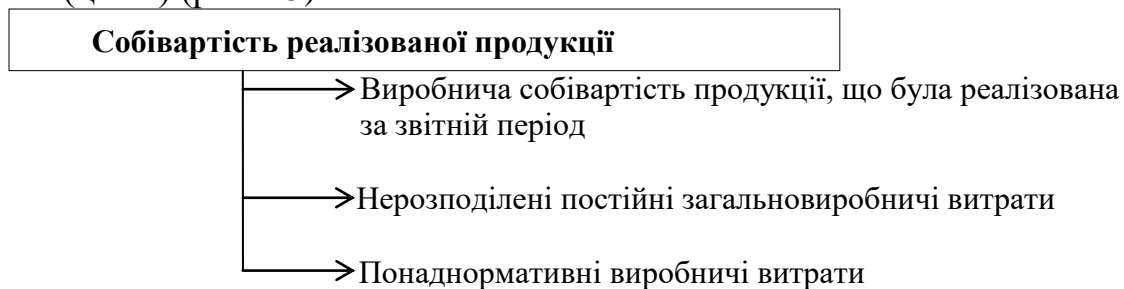


Рис.1.5 - Склад собівартості реалізованої продукції\*

\*узагальнено автором на підставі [42]

Пунктом 11 П(С)БО 16 передбачається формування двох видів собівартості (рис.1.5.).



Рис.1.6 - Формування собівартості продукції\*

\*узагальнено автором на підставі [42]

Важливим моментом для визначення собівартості є розподіл витрат на прямі та непрямі. Прямі - це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат (вид продукції і т. д.) економічно можливим способом. Непрямими є витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо на певний

об'єкт обміну витрат. Ці витрати належать до кількох (багатьох) видів продукції, і їх потрібно розподіляти між об'єктами обліку пропорційно вибраній базі (пряма заробітна плата робітників тощо).

Склад витрат виробничої собівартості готової продукції представлений на рис.1.7.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції (ВСП) слід користуватися формулою (1.1):

$$\text{ВСП} = \text{НВ}_n + \text{ВВ}_n - \text{ЗВ} - \text{ПП} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НВ}_k, \text{ грн.}, \quad (1.1)$$

де  $\text{НВ}_n$  - незавершене виробництво на початок калькуляційного періоду, грн.;  $\text{ВВ}_n$  - виробничі витрати періоду (місяць, квартал, сезон, рік), грн.;  $\text{ЗВ}$  - зворотні витрати і відходи, грн.;  $\text{ПП}$  - побічна продукція, грн.;  $\text{СП}$  - супутна продукція, грн.;  $\text{БП}$  - брак продукції (технологічний і з вини працівника), грн.

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



Рис. 1.7 - Склад витрат виробничої собівартості готової продукції\*

*\*узагальнено автором на підставі [42]*

Найбільш поширені методи калькулювання виробничих затрат та їх коротку характеристику наведено в табл. 1.3.

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

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

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

Таблиця 1.3 - Характеристика методів калькулювання\*

Метод калькулювання	Коротка характеристика методу
Позамовний метод	Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати "збираються" за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного
Попередільний метод	Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції
Нормативний метод	Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції
Фактичний метод	"Збирається" сума фактично понесених затрат
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод "директ-костинг"	Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні, а до собівартості виробленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати. Застосовується на підприємствах залізничного транспорту, у масложировому виробництві
Метод "стандарт-костинг"	Планові затрати обліковуються на підставі системи існуючих стандартів, Аналітичний облік затрат за об'єктами не передбачається. Метод має "західне" походження
Метод "поглинутих затрат"	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

*\*узагальнено автором на підставі [48]*

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

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

Як підсумок можна визначити, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

#### **1.4. Особливості організації процесу реалізації готової продукції**

Реалізованою продукцією вважається продукція, відвантажена (відпущена) зі складу підприємства-постачальника.

Важливим документом, що визначає обов'язки виробника продукції та споживача є *договір купівлі - продажу*, в якому зазначаються умови поставок, кількість, ціна, строки форми розрахунків. Умови поставок включають такі елементи, як упаковка, тара, вантажно-розвантажувальні роботи, доставка до перевізника, страхування вантажів, тарифи за перевезення та ін. За договором купівлі-продажу продавець зобов'язується передати готову продукцію у власність покупця, а покупець зобов'язується прийняти готову продукцію і сплатити за нього певну грошову суму.

Відділ збуту підприємства реєструє договори в окремих картках, де відображаються показники укладених договорів, щодо кількості, якості ціни, строків поставок і робить відмітки про їх виконання.

*Товарообмінними (бартерними)* називаються операції, при яких суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється обмін певної кількості товарів (робіт, послуг) на еквівалентну за вартістю кількість іншого товару без проведення грошових розрахунків. Ці операції мають місце через недостатність у підприємства грошових коштів для проведення розрахунків за товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги). Товарообмінні операції оформляються договором (контрактом), у якому товари (роботи, послуги), що обмінюються, оцінюються за договірними цінами на час заключення контракту. Ціни в контракті мають бути збалансовані. Оцінка товарів по бартерних договорах здійснюється з метою створення умов для забезпечення еквівалентності обміну, а також для визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій. Умовою еквівалентності обміну по бартерному договору є обмін товарами (роботами, послугами) за цінами, визначеними суб'єктами підприємницької діяльності на договірних засадах з урахуванням попиту і пропозиції, а також інших факторів, які діють на ринку на час заключення бартерного договору (контракту).

При відображенні в обліку бартерних операцій необхідно врахувати, на що обмінюються товари. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачений поділ бартерних операцій на обмін подібними чи неподібними активами.

Товарообмінні операції оформляються договором (контрактом), у якому товари (роботи, послуги), що обмінюються, оцінюються за договірними цінами на час заключення контракту.

Ціни в контракті мають бути збалансовані. Оцінка товарів по бартерних договорах здійснюється з метою створення умов для забезпечення еквівалентності обміну, а також для визначення страхових сум, оцінки претензій, застосування санкцій.

*Договір комісії.* Однією з форм оформлення правовідносин між підприємствами є договір комісії. Так за договором комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за плату здійснити одну або кілька операцій від свого імені, але за рахунок комітента.

Договір комісії може бути укладено на певний термін чи без встановлення певного терміну, з визначенням або без визначення території його виконання, з умовою чи без умови щодо асортименту готової продукції, які є предметом договору комісії. Істотні умови договору комісії, за якими комісіонер зобов'язується

продати чи купити готову продукцію, - умови стосовно цього товару і його ціни.

*Експортні контракти.* Експорт - це продаж товарів або послуг іноземному покупцю з відправленням товару в країну покупця. Існують такі основні види експортних операцій: а) поставки експортного товару за готівку; б) експорт товару на умовах комерційного кредиту; в) експорт товару в рахунок державного кредиту (України), наданого країні іноземного покупця; г) експорт товару при компенсаційній угоді; д) експорт товару при бартерній угоді; е) експорт товару в рахунок надання допомоги. Крім товарів, можливий експорт робіт (наприклад, будівництво об'єктів за кордоном) і експорт послуг (технічні послуги, навчання спеціалістів та ін.).

Експорт товару оформляється контрактом, один примірник якого зберігається в головного бухгалтера, котрий контролює стан розрахунків. У контракті обов'язково вказується порядок розрахунків готівкою або в кредит, тобто з розстрочкою платежу. Як вже зазначалося, у міжнародних розрахунках під словом "готівка" розуміють повну оплату товару до чи в момент переходу товару або товаророзпорядчих документів у розпорядження покупця. Розрахунки готівкою здійснюються через банки, форми розрахунків готівкою такі: банківський переказ; документарне інкасо; документарний акредитив; розрахунки за відкритим рахунком; розрахунки чеками.

Облік операцій з реалізації готової продукції здійснюється за допомогою експортних контрактів. Один примірник такого контракту зберігається в головного бухгалтера, котрий контролює стан розрахунків. У контракті обов'язково вказується порядок розрахунків готівкою або в кредит, тобто з розстрочкою платежу. У міжнародних розрахунках під словом «готівка» розуміють повну оплату товару до чи в момент переходу товару або товаророзпорядчих документів у розпорядження покупця.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад на підприємстві оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за характером задокументованих операцій; за кількістю

позицій (записів); за технікою складання та опрацювання.

В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна відомість випуску готової продукції, дані якої використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Від правильного організованого документування господарських засобів залежить правильність списання вартості готової продукції на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Існують типові первинні документи з обліку руху готової продукції. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд визначається з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючі розміри та специфіку підприємства. Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних готової продукції. Для забезпечення первинного обліку готової продукції до передбачені типові форми первинних документів наведені у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 - Первинні документи з обліку готової продукції\*

Форма документа	Назва документу	Призначення документу
М – 11	Накладна на відпуск	Використовується для разового відпуску готової продукції в середині підприємства
М – 12	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів готової продукції на складі
М – 14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
М – 16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць готової продукції
М – 18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку від встановлених норм готової продукції	Складається зав. складом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку готової продукції від встановлених норм
М – 19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух готової продукції на складі за певний період
63	Рахунок - фактура	Використовується для розрахунків між поставачальниками та покупцями за відвантажені товари
1 – ТН	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок готової продукції та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для якісного та кількісного приймання готової продукції

*\*узагальнено автором*

Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції і товарів на підставі звітів виробничих підрозділів та звітів про рух матеріальних цінностей зі складу, знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналах - ордерах №3, №5, №6, а за умов використання спрощеної форми бухгалтерського обліку - у відомостях 2-М, 3-М (розділ 1), 5-М (розділ 2).

Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на складі підприємства, в натуральному і вартісному вираженні. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання з обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

На невеликих підприємствах готова продукція прямо з виробництва, минаючи склад, може відвантажуватися покупцям. Виконані роботи та послуги оформлюються приймально-здавальним актом.

На складі облік готової продукції ведеться в картках складського обліку за формою № М-12 або в книзі складського обліку тільки в кількісному вираженні. В картках або в книзі відображаються: назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка і т.п. Записи про надходження або відпустці готової продукції робляться в них кожен день.

В Бухгалтерії на підставі вище вказаної первинної документації заповнюються накопичувальні відомості випуску готової продукції, а також накопичувальні відомості відвантаженої продукції. Так, у Відомості №5.1 до Журналу 5 готова продукція відображається як в кількісному, так і в сумарному вираженні. На підставі первинних документів про здачу продукції на склад складається Відомість обліку випуску готової продукції за звітний місяць. Облік у ній, як правило, ведеться по продажним або обліковими цінами, так як протягом місяця вони зазвичай стабільні.

В кінці місяця готова продукція обов'язково враховує за фактичною собівартістю, яка до цього моменту може бути розрахована на підставі даних аналітичного обліку після відображення всіх виробничих цього місяця витрат.

Відображення руху первинних документів на підприємстві з обліку готової продукції відображається за схемою «Рух первинних документів з обліку готової продукції» в додатку В.

Зведені документи складаються на підставі первинних документів одного

спрямування за відповідний звітний період. А тому вони характеризують певні зміни на підставі не однієї господарської операції, а цілого комплексу таких операцій. До цих документів належать: звіти матеріально відповідальних та підзвітних осіб (звіти касирів, авансові звіти, звіти комірників, завідувачів складів), розрахунково-платіжні відомості, відомості накопичення витрат на виробництво продукції за її найменуваннями, відомості накопичення непрямих витрат та ін. Зведені документи узагальнюють однорідні господарські операції на підставі первинних документів і дають синтезовану та систематизовану інформацію в розрізі необхідних для управління показників.

### 1.5. Особливості синтетичного та аналітичного обліку виробництва та реалізації готової продукції

Синтетичний облік наявності і руху готової продукції за фактичною собівартістю ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція». На дебеті цього рахунка відображається надходження готової продукції власного виробництва на склад за фактичною виробничою собівартістю; на кредиті - відпуск готової продукції за фактичною виробничою собівартістю. Залишок є тільки дебетовим і показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду.

Кореспонденція рахунку 26 «Готова продукція» наведена в таблиці 1.5

Таблиця 1.5 - Кореспонденція рахунку 26 «Готова продукція»\*

№ п/п	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
1	Оприбуткована на місцях виготовлення готова продукція	26"Готова продукція"	23"Виробництво"
2	При інвентаризації виявлені лишки готової продукції	26"Готова продукція"	719"Інший дохід від операційної діяльності"
3	Готова продукція призначена для власних потреб	20"Запаси"	26"готова продукція"
4	Використана готова продукція для внутрішніх потреб, цехів	23"Виробництво"	26"Готова продукція"
5	Виявлена недостача при інвентаризації готової продукції	375"Розрахунки за відшкодування завданих збитків"	26"Готова продукція"
6	Використана готова продукція для виробничо-господарських потреб	808"Витрати товарів"	26"Готова продукція"
7	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901"Собівартість реалізованої готової продукції"	26"Готова продукція"

\*узагальнено автором на підставі [24]

Аналітичний облік готової продукції ведеться по видам готової продукції. При оприбуткуванні готової продукції, що випущена підприємством, роблять такий запис: Д-т 26 «Готова продукція», К-т 23 «Виробництво».

Характеристика рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» наведена у таблиці 1.6

Таблиця 1.6 - Характеристика рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»\*

Назва та шифр	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Облікові реєстри	Місце в звітності
26 «Готова продукція»	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Журнал-ордер № 10	Баланс(ф. № 1)р. 130
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції	Надходження сільськогосподарської продукції	Вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо	Журнал-ордер № 11	—

\*узагальнено автором на підставі [24]

Якщо готова продукція даного виробництва повністю спрямовується для використання на самому підприємстві, то на рахунку № 26 «Готова продукція» вона може не оприбутковуватися, а враховуватися на субрахунку № 201 «Сировина і матеріали» або інших залежно від призначення цієї продукції.

Облік готової продукції та її реалізації відповідно до національного Плану рахунків відображено у табл.1.7.

Витрати, пов'язані з реалізацією готової продукції, які здійснюються за рахунок підприємства-постачальника, відображають на рахунку 93 «Витрати на збут». До складу витрат на збут належать[42]:

- витрати на тару й упаковку на складах готової продукції, якщо вони не передбачені технологічним процесом виробництва і не входять до виробничої собівартості продукції. Витрати на тару належать до складу витрат на збут у тому разі, якщо затарення й упаковка здійснюється після її здачі на склад;

-витрати на відшкодування складських, навантажувально-розвантажувальних, перевалочних, страхових витрат постачальника, які не включаються до ціни продукції згідно з умовами поставки, передбаченими угодою сторін;

- витрати на оплату експортного (вивізного) мита і митних зборів;
- витрати на проведення реклами і передпродажну підготовку товарів (поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретної продукції, створення популярності і попиту на цю продукцію для оперативнішого просування її на ринку) та ін.

Таблиця 1.7– Облік реалізації готової продукції\*

Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1.Відображена відпускна вартість відвантаженої (реалізованої) покупцям готової продукції	701 «Доход від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
2.Відображена попередня оплата за продукцію, що підлягає відвантаженню	31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
3.Одночасно одержана плата зараховується в доход від реалізації звітного періоду	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	701 «Доход від реалізації готової продукції»
4. В порядку попередньої оплати у підприємства виникає зобов'язання перед бюджетом по сплаті ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
5. Відвантажена (реалізована) покупцям попередньо оплачена готова продукція за виробничою собівартістю списується з балансу	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
6. Після відвантаження покупцям попередньо оплаченої готової продукції на суму податкового зобов'язання з ПДВ	701 «Доход від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»

\*узагальнено автором на підставі [24]

У міру здійснення зазначених витрат у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 93 «Витрати на збут» у кореспонденції з кредитом рахунків (табл.1.8).

Таблиця 1.8 – Кореспонденція рахунків обліку витрат, пов'язаних з реалізацією готової продукції\*

З дебету рахунка №93 «Витрати на збут» в кредиту рахунків:	Характеристика
20 «Виробничі запаси»	на вартість тари і тарних матеріалів, використаних для упаковки і затарення готової продукції
23 «Виробництво»	на вартість послуг власного автотранспорту та сторонніх організацій при перевезенні відвантаженої продукції, навантажувально-розвантажувальні та інші роботи
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»	
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	
661 «Розрахунки з оплати праці»	на суму заробітної плати, нарахованої працівникам за роботи по упаковці, затаренню та відвантаженню готової продукції покупцям
651 «Єдиний соціальний внесок»	на суму нарахованого ЄС

\*узагальнено автором на підставі [24]

Наприкінці звітнього періоду витрати, відображені на дебеті рахунка 93 «Витрати на збут», списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності». Отже, на кредиті рахунка 70 «Доходи від реалізації» (субрахунки 701 «Доход від реалізації готової продукції», 703 «Доход від реалізації робіт і послуг») відображають суму доходів, одержаних підприємством від реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг, а на дебеті - нараховану суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету. Шляхом порівняння кредитового і дебетового оборотів рахунка 70 «Доходи від реалізації» підприємство визначає чистий доход від реалізації продукції (робіт, послуг), який списується на фінансові результати провдкою:

Дебет рах. 70 «Доходи від реалізації» (відповідний субрахунок)

Кредит рах. 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Наприкінці звітнього періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності» списують: собівартість реалізованої продукції, робіт послуг (з кредиту рахунка 90 «Собівартість реалізації» (відповідний субрахунок); витрати, пов'язані з реалізацією (з кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»); адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»); інші витрати операційної діяльності (з кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності»), суму податку на прибуток від основної діяльності, нараховану за даними бухгалтерського обліку (з кредиту рахунка 98 «Податки на прибуток»).

Для проведення розрахунків з покупцем постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, що підтверджують факт передачі (відпуску) матеріальних цінностей і їх оплату з зазначенням суми ПДВ. Аналітичний облік відвантаження і реалізації продукції, а також розрахунків з покупцями і замовниками підприємства ведуть у відомості №16 відвантаження, відпуску і реалізації продукції. Записи в цій відомості (як і в журналі – ордері №6) здійснюють в лінійному (позиційному) порядку, що дає можливість бачити, за яким розрахунковим документом, яка сума підлягає до сплати покупцем (замовником), а також робиться відмітка про оплату. При спрощеній формі облік відвантаження і реалізація продукції ведуть у відомості ф. № В-6.

## **1.6. Податковий облік операцій пов'язаних з реалізацією**

Згідно з пп. 134.1.1 Податкового кодексу 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 ПБО або МСФЗ, на різниці, які виникають згідно з положеннями розділу III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України [55].

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Операція з продажу готової продукції впливає на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПБО або МСФЗ, у тому звітному періоді, у якому відображаються доходи від реалізації цієї продукції та витрати, здійснені для отримання цих доходів. При цьому нараховані від продажу готової продукції доходи збільшують фінансовий результат до оподаткування, а витрати у сумі собівартості реалізованої продукції зменшують цей показник. Зазначимо також, що як собівартість реалізованої продукції, так і виробнича собівартість продукції визначаються згідно з нормами ПБО 16.

Згідно з п. 188.1 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками — суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)) [55].

При цьому база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів не може бути нижче звичайних цін, за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

Відповідно до пп. 14.1.71 Податкового кодексу звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими згідно зі ст. 39 Податкового кодексу [55].

У разі якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі звичайною ціною вважається ціна, визначена сторонами договору, але не нижче за мінімальну або індикативну ціну [55].

Згідно з пп. 14.1.219 Податкового кодексу ринкова ціна — ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах [55].

Щодо звичайних цін у листі № 27600/7/99-99-14-02-01-17 роз'яснюється, що Податковий кодекс у чинній редакції (не враховуючи положення для окремих (специфічних) видів операцій) [15]:

- визначає, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін;
- прирівнює звичайну ціну до ціни договору, а ринкову ціну - до ціни передачі (постачання), тобто теж до ціни договору (при відповідності ціни постачання ціні договору), тим самим встановлює зв'язок між договірною, звичайною та ринковою цінами;
- установлює низку обов'язкових умов відповідності ціни постачання (договірної ціни) ринковій ціні, однією з яких є володіння сторонами достатньою інформацією про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності - однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах;
- передбачає можливість доведення невідповідності рівню ринкових цін

звичайної ціни, що відповідає договірній.

Може трапитися, що платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни. У цьому разі цей постачальник (продавець) відповідно до п. 188.1 Податкового кодексу повинен нарахувати ПДВ з бази оподаткування, що є не нижчою за звичайну ціну на таку готову продукцію[15].

За таких обставин постачальник (продавець) повинен врахувати, зокрема, таке:

- згідно з п. 15 Порядку № 1307 постачальник (продавець) складає дві податкові накладні: одну - на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу - на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною, або може скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням сум податку, розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо за кожною операцією з постачання товарів. У податковій накладній (у тому числі зведених), складеній на суму такого перевищення, робиться позначка відповідно до п. 8 цього Порядку (15 - «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»). Така податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається. При цьому у рядках такої накладної, відведених для зазначення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані [15];

- відповідно до п. 3 Порядку № 1307 усі податкові накладні, у тому числі накладні, особливості заповнення яких викладено в пунктах 9 - 15 та 19 цього Порядку, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації;

- згідно з п. 8 Порядку № 1307 при складанні податкових накладних, особливості заповнення яких викладено в пунктах 10 -15 цього Порядку, у верхній лівій їх частині у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка «X» та зазначається тип причини. У разі коли платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни, він зазначає такий тип причини: 15 - «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податково-

го кодексу України, над фактичною ціною постачання» [15];

- відповідно до п. 16 Порядку № 1307 у розділі Б у призначеній для відображення номенклатури товарів/послуг постачальника (продавця) графі 2 другої податкової накладної потрібно також зазначити: «перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання» [15].

За таких обставин постачальник (продавець) повинен виписати не одну, а дві податкові накладні, при цьому він повинен враховувати, зокрема, таке [15]:

- перша податкова накладна складається на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання реалізованих товарів (п. 15 Порядку № 1307);

- друга податкова накладна виписується на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною. Друга податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається, хоча її, як і першу податкову накладну, потрібно зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (пункти 3 та 15 цього Порядку) [15].

При заповненні другої податкової накладної слід врахувати такі особливості [15]:

- у верхній лівій частині у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» другої податкової накладної слід зробити позначку «Х» та зазначити тип причини 17 - «Складена на суму перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів/послуг над фактичною ціною їх постачання» (пункти 8 та 15 цього Порядку);

- у рядках другої податкової накладної, відведених для заповнення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані (п. 15 цього Порядку);

- у розділі Б у призначеній для відображення номенклатури товарів/послуг постачальника (продавця) графі 2 другої податкової накладної потрібно також зазначити «перевищення звичайної ціни самостійно виготовлених товарів/послуг, указаних у податковій накладній № \_\_\_\_» (зазначається порядковий номер податкової накладної, складеної на суму постачання цих товарів/послуг, визначену виходячи з їх фактичної ціни (договірної вартості)), що встановлено п. 16 цього Порядку.

При збуті продукції підприємство повинно встановити вигідну для себе ціну, тобто, що у майбутньому отримати економічну вигоду від реалізації виготовленої продукції. Згідно Податкового кодексу можна скористатись однією із

цін, а саме використати договірну ціну, яка утверджена у договорі купівлі-продажу й не може бути змінена, або звичайну ціну. Остання використовуються у разі здійснення: бартерних операцій; операцій з пов'язаними особами; операцій з платниками податків, що застосовують спеціальні режими оподаткування або інші ставки, ніж основна ставка податку на прибуток, або не є платником цього податку, крім фізичних осіб, які не є суб'єктами підприємницької діяльності; в інших випадках, визначених Податковим кодексом України [15].

Зметою визначення достовірної ціни, тобто такої, яка б відповідала перш за все технологічним вимогам продукції, що реалізується, ПКУ пропонує підприємствам використовувати один із методів визначення звичайної ціни: порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), ціни перепродажу, „витрати плюс”, розподілення прибутку, чистого прибутку (рис. 1.8).

Методи	Характеристика формування ціни
Порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу)	Застосовується ціна, яка визначається за ціною на ідентичні (а за їх відсутності – однорідні) товари (роботи, послуги), що реалізуються (придбаваються) не пов'язаний з продавцем (покупцем) особі за звичайних умов діяльності
Ціна перепродажу	Застосовується договірна ціна товарів (робіт, послуг), визначена під час подальшого продажу таких товарів (робіт, послуг) покупцем третій особі, за вирахуванням відповідної націнки та витрат, пов'язаних із збутом
„Витрати плюс”	Застосовується ціна, що складається з собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), яку визначає продавець, і відповідної націнки, звичайної для відповідного виду діяльності за співставних умов. Мінімальний розмір націнки може бути визначено на законодавчому рівні
Розподілення прибутку	Визначається прибуток від операції, який повинен бути розподілений між її учасниками. Такий прибуток розподіляється на економічно обгрунтованій основі, що наближує цей розподіл до розподілу прибутку, який отримали б учасники операції, якби були непов'язаними особами
Чистого прибутку	Ґрунтується на порівнянні показників рентабельності операції, які розраховуються на підставі відповідної бази (такої як витрати, обсяг реалізації, активи), з аналогічними показниками рентабельності операцій між непов'язаними особами у співставних економічних умовах.

Рис. 1.8 - Методи визначення звичайної ціни відповідно до ПКУ\*

\*узагальнено автором на підставі [55]

При цьому необхідно використовувати інформацію про ціни в операціях між непов'язаними особам у співставних умовах на відповідному ринку товарів (робіт, послуг). Цим же пунктом ПКУ визначено, які саме умови є співставними. Для визначення звичайних цін на товари (роботи, послуги) використовуються офіційні джерела інформації, у тому числі:

- статистичні дані державних органів і установ;
- ціни спеціалізованих аукціонів з торгівлі окремими видами продукції, біржові котирування;
- довідкові ціни спеціалізованих комерційних видань та публікацій, у тому числі електронних та інших банків даних;
- звіти та довідки відділів з економічних питань у складі дипломатичних представництв України за кордоном;
- інші інформаційні джерела, що визнаються офіційними в установленому порядку.

Якщо продаж (відчуження) товарів здійснюється у примусовому порядку згідно із законодавством, звичайною є ціна, отримана під час такого продажу. Для товарів, раніше ввезених на митну територію України у митному режимі імпорту або реімпорту, звичайною ціною продажу (поставки) на митній території України вважається ринкова ціна, але не нижче митної вартості товарів, з якої були сплачені податки та збори під час їх митного оформлення. Отже, регулювання законодавчими нормативними документами обліку та аудиту готової продукції сьогодні наближено до міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності.

## **Висновки до розділу 1**

Виробництво готової продукції, її реалізація та отримання доходів в умовах конкуренції є центральними проблемами функціонування підприємства. Ринкові відносини вимагають від нього швидкої окупності витрат та оперативного реагування на зміни споживчого попиту. В реальних умовах змінна структура споживчого попиту за номенклатурою виробів та обсягом реалізації не завжди збігається зі структурою виробничих потужностей і ресурсів. У зв'язку з цим виникає потреба формування підприємством оптимальної виробничої програми, яка би найповніше задовольняла попит і забезпечувала максимальний прибуток за рахунок встановлення оптимальних цін та обсягу випуску продукції.

З метою отримання прибутку виробничі підприємства, у тому числі підпри-

ємства харчової промисловості, здійснюються виробничу і комерційну діяльність. Вона складається з ряду господарських циклів – постачання, самого виробництва продукції та збуту цієї продукції. Отже в результаті другого одноного процесу утворюється завершений виріб, який іменують готовою продукцією.

Готова продукція – це продукція основних і допоміжних цехів, призначена для реалізації. Вона повинна бути повністю закінчена виробництвом, укомплектована, відповідати вимогам стандартів або технічним умовам, прийнята службами технічного контролю, забезпечена паспортом, сертифікатом або іншим документом, що засвідчує її якість і комплектність, здана на склад, а при здачі на місці замовникові-оформлена актами приймання або іншими документами.

Виробництво готової продукції, її реалізація та отримання доходів в умовах конкуренції є центральними проблемами функціонування підприємства. Ринкові відносини вимагають від нього швидкої окупності витрат та оперативного реагування на зміни споживчого попиту. В реальних умовах змінна структура споживчого попиту за номенклатурою виробів та обсягом реалізації не завжди збігається зі структурою виробничих потужностей і ресурсів. У зв'язку з цим виникає потреба формування підприємством оптимальної виробничої програми, яка би найповніше задовольняла попит і забезпечувала максимальний прибуток за рахунок встановлення оптимальних цін та обсягу випуску продукції.

Реалізація продукції підприємства відбувається за вартістю, яка є результатом взаємодії корисності та витрат підприємства за цінами, які складаються на ринку в результаті коливання попиту й пропозиції. Процес реалізації має дві сторони та характеризується двома економічними категоріями – прибутками й витратами, порівняння яких дає змогу визначити фінансові результати діяльності підприємства. Облік прибутків і видатків треба вести за кожним видом продукції, що допоможе виявити найбільш прибуткові види продукції.

## **2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ДП «КУЛІНДОРІВСЬКИЙ КХП» ДЕРЖАВНОГО АГЕНТСТВА РЕЗЕРВУ УКРАЇНИ**

### **2.1. Техніко-економічна характеристика підприємства**

Південь України завжди славився багатим врожаєм золотої пшениці, що забезпечило визнання України як житниці Європи. Саме тому, в квітні 1981 року згідно наказу Міністерства заготівлі СРСР на станції Куліндорово Одеської області побудовано Куліндорівський комбінат хлібопродуктів. До грудня 1998 року організаційно ДП «Куліндорівський КХП» входив в Державну Акціонерну Компанію «Хліб України». В грудні 1998 року Куліндорівський КХП переведено в управління Державного комітету України з державного матеріального резерву та є його структурним підрозділом.

На сьогоднішній день ДП «Куліндорівський КХП» – сучасне, високо механізоване та автоматизоване підприємство системи Держрезерву, яке виробляє борошно, комбікорми, надає послуги зі зберігання зерна та доставки продукції у різні регіони України вагонами, контейнерами, автомобілями. Постановою Кабінету міністрів України від 04.03.2015 року №83 ДП «Куліндорівський КХП» включений до переліку об'єктів державної власності, які мають стратегічне значення для економіки та безпеки держави. Крім того, відповідно з Розпорядженням Одеської обласної адміністрації від 17.06.2014р. №518/А-2014 з змінами та доповненнями, ДП «Куліндорівський КХП» включений в перелік підприємств, які мають стратегічне значення для економіки області і формують економічний потенціал області.

Для виробництва борошна з високими споживчими характеристиками, ДП „Куліндорівський КХП” переробляє високоякісне зерно, приділяючи велику увагу підготовці зерна до помелу. На комбінаті організований і постійно діє виробничий та лабораторний контроль акредитованими виробничо-технологічними лабораторіями підприємства. Завдяки наполегливій праці команди висококваліфікованих спеціалістів, що не тільки досконало знають своє діло, а й з любов'ю ставляться до своєї справи, підприємство повністю орієнтується на виявлення та задоволення потреб споживачів.

Результатом такого підходу стали як висока якість продукції, яка завоювала серця споживачів в Одесі, Одеській області та інших регіонах України, так і визнання її на загальнонаціональному конкурсі «Вища проба», а також продукція

удостоєна призу «Європейська якість». Крім того, підприємство отримало чимало інших нагород за випуск високоякісної продукції.

В структуру Державного підприємства "Куліндорівський комбінат хлібо-продуктів" державного агентства резерву України входить:

*Елеватор* загальною ємкістю 94,0 тисяч тонн, здійснює приймання, якісне очищення від домішок, сушіння і відпуск зерна на залізничний, автомобільний транспорт та контейнери.

*Млин* з високопродуктивним устаткуванням потужністю 500 тонн переробки зерна на добу, виробляє борошно вищого та першого сорту. Відпуск готової продукції здійснюється насипом на автомобільні та залізничні борошновози і фасованої у поліпропіленові мішки по 30 та 50 кг. До того ж, працює лінія з фасування борошна у пакети по 2 кг, які для зручності транспортування пакуються на апараті групового пакування в блоки по шість пакетів.

*Комбікормовий цех* потужністю 630 тонн на добу, виробляє комбікорми для всіх видів сільськогосподарських тварин і птиці в розсипному, гранульованому виді та у вигляді крупки. Можливе також гранулювання давальницької сировини: висівки, дерті і комбікормів. Працює лінія фасування комбікормів у мішки по 25 та 40 кг.

Для доставки готової продукції по Україні, комбінат використовує шість власних вантажних автомобілів вантажопідйомністю 20 тонн. Крім того, для зручності відпуску продукції, підприємство використовує п'ять залізничних вагонів-борошновозів по 52 т кожний. Територія комбінату 17,04 га. Штатна чисельність працівників на комбінаті 310 чол. Виробництво продукції контролюється виробничо-технологічними лабораторіями млина, елеватора, комбікормового цеху. Близькість портів: Одеса - 28 км, Південний - 59 км, Іллічівськ - 81 км надає замовникові широкі можливості здійснення зовнішньоекономічної діяльності.

Основними видами діяльності ДП «Куліндорівський КХП» є:

1. Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості.
2. Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах.
3. Оптова торгівля зерном, насінням та кормами для тварин.
4. Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах з перевагою продовольчого асортименту.

5. Послуги з постачання готової їжі.

6. Діяльність спортивних об'єктів.

Техніко-економічну характеристику ДП «Куліндорівський КХП» доповнює розрахунок основних фінансово-економічних показників діяльності підприємства в динаміці за 2 роки, приведених в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності ДП «Куліндорівський КХП» за 2020-2021 рр.\*

Показники	2020. рік	2021 рік	Відхилення	
			абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	167624	186753	19129	11,41
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	156873	174526	17653	11,25
3. Адміністративні витрати, тис. грн.	7783	9589	1806	23,20
4. Витрати на збут, тис. грн.	499	696	197	39,48
5. Валовий прибуток, тис. грн.	10751	12227	1476	13,73
6. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	165155	184811	19656	11,90
7. Витрати на 1 гривню реалізованої продукції, коп.	1,01	1,01	0,00	-
8. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	2107	2658	551	26,15
в тому числі:	2082	2636	554	26,61
- від основної операційної діяльності	25	22	-3	-12,00
- від іншої операційної діяльності	-	-	-	-
- від фінансової діяльності	-	-	-	-
- від іншої діяльності	-	-	-	-
9. Податок на прибуток, тис. грн.	121	154	33	27,27
10. Чистий прибуток, тис. грн.	2082	2636	554	26,61
11. Середня річна вартість оборотних коштів, тис. грн.	25156,5	25389	232,5	0,92
12. Коефіцієнт оборотності оборотних коштів	6,66	7,36	0,69	X
13. Тривалість одного обороту оборотних коштів, днів	69,88	70,53	0,65	X
14. Коефіцієнт автономії	0,858	0,804	-0,05	X
15. Коефіцієнт співвідношення залучених та власних коштів	0,165	0,244	0,08	X
16. Наявність власних оборотних коштів	14632	16075	1443	X
17. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,310	0,339	0,03	X
18. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами	0,67	0,593	-0,08	X
19. Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	3,72	2,80	-0,91	X
20. Коефіцієнт швидкої (критичної) ліквідності	2,09	2,03	-0,06	X
21. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25	0,94	0,69	X
22. Рентабельність виробництва, %	2,01	2,49	0,47	X
23. Рентабельність всього вкладеного капіталу, %	0,03	0,04	0,01	X
24. Рентабельність власного капіталу, %	0,05	0,5	0,45	X
25. Рентабельність основного капіталу, %	0,04	0,07	0,03	X
26. Рентабельність оборотного капіталу, %	0,06	0,08	0,02	X
27. Рентабельність власного оборотного капіталу, %	0,11	0,13	0,02	X

\* Розраховано на підставі фінансової та статистичної звітності підприємства

## 2.2. Фінансовий аналіз діяльності ДП «Куліндорівський комбінат хлібопродуктів»

### Загальний аналіз фінансового стану підприємства

Аналіз динаміки валюти балансу підприємства здійснюється на підставі даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Аналіз динаміки валюти балансу\*

Показники	На початок року	На кінець року	% зміни
Валюта балансу, тис. грн.:	58349	53263	-8,72
- попереднього року			
- звітнього року	53263	57567	8,08

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

За даними табл. 2.2 можна зробити висновок, що валюта балансу на кінець попереднього року зменшилась на 8,72%, проте на кінець звітнього року відбулося збільшення на 8,08% , що позитивно характеризує динаміку діяльності підприємства та свідчить про розширення підприємством господарської діяльності.

Для більш глибокого виявлення якості динаміки валюти балансу необхідно провести поглиблений аналіз динаміки валюти балансу на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Поглиблений аналіз динаміки валюти балансу\*

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Коефіцієнт зміни
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	167624	186753	11,41
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	2082	2636	26,61
3. Валюта балансу, тис. грн.:			
- на початок року	58349	53263	-8,72
- на кінець року	53263	57567	8,08
4. Середнє річне значення валюти балансу*, тис. грн.	55806	55415	-0,70

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.3 видно, що середнє річне значення валюти балансу в звітному році порівняно з попереднім зменшилось на 0,7 %, проте всі фінансові знаходяться в позитивній динаміці. Це супроводжувалось збільшенням чистого доходу від реалізації продукції в звітному році порівняно з попереднім на 11,41 % та збільшенням фінансового результату до оподаткування на 26,61 %. Отже, можна зробити висновок, що підприємство ефективно вкладає грошові кошти в формування своїх активів.

Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства здійснюють за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою аналітичної табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства\*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Всього активів, тис. грн.	1300	53263	57567	4304	8,08
1. Необоротні активи, тис. грн.	1095	30211	29841	-370	-1,22
– в % до активів		56,72	51,84	-4,88	x
2. Оборотні активи, тис. грн.	1195	23052	27726	4674	20,28
– в % до активів		43,28	48,16	4,88	x
2.1. Запаси, тис. грн.	1100, 1110	10117	7675	-2442	-24,14
– в % до активів		18,99	13,33	-5,66	x
2.2. Кошти в розрахунках, тис. грн.	1120÷ 1155	10720	10700	-20	-0,19
– в % до активів		20,13	18,59	-1,54	x
2.3. Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн.	1160, 1165	1989	9336	7347	369,38
– в % до активів		3,73	16,22	12,48	x
2.4. Інші оборотні активи, тис. грн.	1170, 1190	226	15	-211	-93,36
– в % до активів		0,42	0,03	-0,40	x
3. Витрати майбутніх періодів, тис. грн.	1170	x	x	x	x
– в % до активів		x	x	x	x
4. Необоротні активи утримувані для продажу, та групи вибуття, тис. грн.	1200	x	x	x	x
– в % до активів		x	x	x	x

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З даних табл. 2.4 можна зробити наступні висновки: активи в звітному році порівняно з попереднім збільшились на 4304 тис. грн. або на 8,08 %, на це вплинуло збільшення оборотних активів на 4674 тис. грн. або 20,28 % та . В попередньому році найбільшу питому вагу в структурі активів склали необоротні активи 56,72 %, питома вага оборотних активів складала 43,28 %. В звітному році відбулись наступні зміни в структурі активів підприємства – зросла питома вага оборотних активів на 4,88 процентних пункти, відповідно зменшилась питома вага необоротних активів на цю ж саму величину.

Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів\*

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітного року	в % до величини зміни оборотних активів
Оборотні активи всього, тис. грн., в тому числі:	1195	23052	27726	100	100	4674	20,28	x	100
– запаси	1100	10117	7675	43,89	27,68	-2442	-16,21	-24,14	-52,2
– дебіторська заборгованість	1120÷1155	10720	10700	46,5	38,59	-20	-7,91	-0,19	-0,4
– грошові кошти та поточні фінансові інвестиції	1160, 1165	1989	9336	8,63	33,67	7347	25,04	369,38	157,2
– інші оборотні активи	1170, 1190	226	15	0,98	0,05	-211	-0,93	-93,36	-4,5

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.5 видно, що оборотні активи на кінець звітного року збільшилися на 4674 тис. грн. або на 20,28%. На це вплинуло збільшення грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 7347 тис. грн. або 25,04%. Відбулося зменшення дебіторської заборгованості на 7,91 %, що позитивно характеризує діяльність підприємства, інших оборотних активів на 0,93% та зменшення запасів на 16,21%. В структурі оборотних активів найбільшу питому вагу на початок звітного року займали дебіторська заборгованість (46,5%) та запаси (43,89%), інші оборотні активи займали 0,98 %, а грошові кошти 8,63 %. На кінець звітного року в структурі оборотних активів відбулися позитивні зміни: зменшилась питома вага дебіторської заборгованості до 38,59%, знизилась питома вага запасів до 27,68%, зменшилися інші оборотні активи до 0,05 % та збільшилась питома вага грошових коштів до 33,67 %.

Аналіз структури розміщення оборотного капіталу (оборотних коштів) підприємства за сферами розміщення його окремих елементів здійснюється за на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою табл. 2.6.

З табл.2.6 видно, що на кінець звітного року оборотний капітал підприємства збільшився на 5575,5 тис. грн. або на 41,13 %. На це вплинуло зменшення частини оборотного капіталу, розміщеного у виробничій сфері на 28 тис. грн. або

0,64 %, в тому числі збільшення запасів на 183 тис. грн. або 4,42%, зменшились витрати майбутніх періодів на 211 тис. грн. або 93,36%. Також відбулося збільшення частини оборотного капіталу, зайнятого у сфері обігу на 5603,5 тис. грн. або 61 %, в т.ч. не змінилось значення дебіторської заборгованості порівняно з попереднім роком на , що є позитивною характеристикою діяльності підприємства, збільшення готової продукції на 1003,5 тис. грн. або 38,48%, зменшення інших оборотних активів на 790 тис. грн. або 100 % та збільшення грошових коштів на 7347 тис. грн. та товарів на 1956,5 тис. грн. На початок звітнього року найбільшу питому вагу в структурі оборотного капіталу займали виробничі запаси (30,57%), товари (21,5%), готова продукція (19,24%), грошові кошти (14,67%), дебіторська заборгованість (6,52%), витрати майбутніх періодів (1,67%). На кінець звітнього року відбулися такі зміни: зменшилася частка дебіторської заборгованості до 4,62%, величина грошових коштів збільшились до 48,8% та зменшилась частка запасів до 22,62%, готової продукції до 18,88%, інших оборотних активів до 100%.

Таблиця 2.6 – Аналіз структури розміщення оборотного капіталу Підприємства\*

Показники	Попередній рік		Звітний рік		Відхилення		
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%	за структурою
1. Сфера виробництва в тому числі:	4370	32,24	4342	22,70	-28	-0,64	-9,54
– виробничі запаси*	4144	30,57	4327	22,62	183,00	4,42	-7,95
– незавершене виробництво*	-	-	-	-	-	-	-
– витрати майбутніх періодів	226	1,67	15	0,08	-211	-93,36	-1,59
2. Сфера обігу в тому числі:	9185,5	67,76	14789	77,30	5603,5	61	9,54
– готова продукція*	2608	19,24	3611,5	18,88	1003,5	38,48	-0,36
– грошові кошти	1989	14,67	9336	48,80	7347	3,6р.	34,13
– дебіторська заборгованість	884	6,52	884	4,62	0	0,00	-1,90
– товари*	2914	21,50	957,5	5,00	-	-67,14	-16,49
– інші**	790,5	-	-	0,00	-790,5	-100	-
Всього оборотний капітал	13555,5	100,00	19131	100	5575,5	41,13	x

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз використання оборотного капіталу (оборотних коштів) підприємства та його окремих елементів здійснюється на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Аналіз використання оборотних коштів\*

Показники	Код рядка (алгоритм розрахунку)	Поперед- ній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Ф № 2 р. 2000	167624	186753	19129,00	11,41
2. Середньорічні залишки оборотних коштів, * тис. грн., в т.ч.	р. 1195	25156,5	25389	232,50	0,92
2.1. Запаси*		9666	8896	-770,00	-7,97
2.2. Кошти в розрахунках*	р.1125÷1155	12678	10710	-1968,00	-15,52
2.3. Грошові кошти та поточні фінансові інвестиції*	Ф № 1 р.1160, 1165	2489,5	5662,5	3173,00	127,46
2.4. Інші оборотні активи*	Ф № 1 р.1170, 1190	288	120,5	-167,50	-58,16
3. Кількість днів в періоді	х	360	360	-	-
4. Одноденна виручка, тис. грн..	р. 1 : р. 3	465,6	518,8	53,14	11,41
5. Потреба в оборотних коштів одного дня, тис. грн.	р. 2 : р. 3	69,9	70,5	0,65	0,92
6. Кредиторська заборгованість, тис. грн.	Ф № 1 р.1615	4750,0	6719,0	1969,00	41,45
7. Коефіцієнт оборотності	р.1 : р.2	6,7	7,4	0,69	10,39
8. Коефіцієнт завантаженості	р.2 : р. 1	0,2	0,1	-0,01	-9,41
9. Тривалість 1 обороту, днів, в т.ч.	р.3 : р.7 або р.2 : р.4	54,0	48,9	-5,09	-9,41
9.1. В запасах	р.2.1 : р.4	20,8	17,1	-3,61	-17,39
9.2. В коштах в розрахунках	р.2.2 : р.4	27,2	20,6	-6,58	-24,18
9.3. В грошових коштах	р.2.3 : р.4	5,3	10,9	5,57	104,16
9.4. В інших оборотних коштах	р.2.4 : р.4	0,6	0,2	-0,39	-62,45
10. Економія (надлишок) оборотних коштів, тис. грн.	абс. відхилення по р.9 · р.5 за звітний рік	х	-3,28	х	х
11. Кредиторська заборгованість, враховуючи економію (надлишок) оборотних коштів при умові роботи заводу на рівні попереднього року, тис. грн.	р.10 ± р.6 за звітний рік	х	6715,72	х	х

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Розрахунки, наведені в табл. 2.7, свідчать що ефективність використання оборотних коштів підприємства покращилась, про що свідчить зменшення тривалості одного обороту на 5,09 дні, за рахунок зменшення коефіцієнта завантаженості на 0,01 і зростання коефіцієнта оборотності на 0,69. Також позитивно слід відзначити зменшення часу перебування оборотних коштів у розрахунках – на 6,58 дні, запасах – на 3,61 дні; в інших оборотних коштах – на 0,39 дні. За даними роз-

рахунками зменшення тривалості обороту на 5,09 дня дозволяє зекономити грошові кошти у сумі 3,28 тис. грн. Якщо б оборотні кошти використовувались на рівні 2020 року, то кредиторська заборгованість становила б 6715,72 тис. грн.

Аналіз складу, структури та динаміки дебіторської заборгованості підприємства здійснюється підставі даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Аналіз складу, структури та динаміки дебіторської заборгованості\*

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітного року	в % до величини зміни дебіторської заборгованості
Дебіторська заборгованість всього, в тому числі:	1125÷1155	10720	10700	100	100	-20	x	-0,19	100
1.1. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги*	1120, 1125	8022	7971	74,83	74,50	-51	-0,34	-0,64	2,5р.
1.2. Дебіторська заборгованість за розрахунками **: <ul style="list-style-type: none"> <li>– за виданим авансами</li> <li>– з бюджетом,</li> <li>– в тому числі з податку на прибуток</li> <li>– з нарахов. доходів</li> <li>– із внутрішніх розрахунків</li> </ul>	1130÷1145	1814	1845	16,92	17,24	31	0,32	1,71	-1,5р.
	1130	822	1265	7,67	11,82	443	4,15	53,89	-22,1р.
	1135	992	580	9,25	5,42	-412	-3,83	-41,53	20,6р.
	1136	-	-	-	--	-	-	-	-
	1140	-	-	-	-	-	-	-	-
	1145	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	884	884	8,25	8,26	-	0,02	-	-

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз дебіторської заборгованості підприємства за строками непогашення здійснюється за даними форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз дебіторської заборгованості підприємства за строками непогашення\*

Показники		Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги		Інша поточна дебіторська заборгованість		Відхилення	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%
Попередній рік	Всього, в тому числі:	8022	100	884	100	х	х
	– до 12 місяців	8022	100,00	-	-	х	х
	– від 12 до 18 місяців	-	-	-	-	х	х
	– від 18 до 36 місяців	-	-	884	100	х	х
Звітний рік	Всього, в тому числі:	7971	100	884	100	-51	-0,64
	– до 12 місяців	7971	100	-	-	-51	-0,64
	– від 12 до 18 місяців	-	-	-	-	-	-
	– від 18 до 36 місяців	-	-	884	100	-	-

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.9 видно, що в попередньому році 100 % дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги погашено в строк до 12 місяців. В звітному році не змінюється частина заборгованості, яка погашена в строк до 12 місяців і становить також 100. Інша поточна заборгованість як в попередньому, так і в звітному році погашена в строки від 18 до 36 місяців повністю. Це негативно характеризує діяльність підприємства.

Аналіз складу та динаміки джерел формування активів підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс» за допомогою табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Аналіз складу та динаміки джерел формування активів підприємства\*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Всього джерел формування активів, тис. грн.	1900	53263	57567	4304	8,08
1. Власний капітал, тис. грн.	1495	45720	46286	566	1,24
– в % до усіх джерел		85,84	80,40	-5,43	х
1.1. Наявність власних оборотних коштів, тис. грн.	1495	–	14632	1443	9,86
– в % до усіх джерел	1095	27,47	27,92	0,45	х
2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення, тис. грн.	1595	1340	1388	48	3,58
– в % до усіх джерел		2,52	2,41	-0,10	х
2.1. Довгострокові зобов'язання, тис. грн.	1500÷1515	1012	993	-19	-1,88
– в % до усіх джерел		1,90	1,72	-0,18	-
2.2. Довгострокові забезпечення, тис. грн.	1520,1525	328	395	67	20,43
– в % до усіх джерел		0,62	0,69	-	-

Продовження табл. 2.10

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
3. Поточні зобов'язання і забезпечення, тис. грн	1695	6203	6203	-	-
– в % до усіх джерел		11,65	10,78	-0,87	x
3.1. Короткострокові зобов'язання, тис. грн.	1600, 1610	-	-	-	x
– в % до усіх джерел		0,00	0,00	0,00	x
–в тому числі короткострокові кредити банків, тис. грн.	1600	-	-	-	x
– в % до усіх джерел		-	-	-	x
3.2. Кредиторська заборгованість, тис. грн.	1605, 1615÷ 1645	6154	6154	-	-
– в % до усіх джерел		11,55	10,69	-0,86	x
3.3. Поточні забезпечення, тис. грн.	1660	-	-	-	-
– в % до усіх джерел		-	-	-	x
3.4. Інші поточні зобов'язання	1665, 1690	170	240	70	41,18
– в % до усіх джерел		0,32	0,42	0,10	x
4. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття, тис. грн.	1700	-	-	-	-
– в % до усіх джерел		-	-	-	x

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.10 видно, що збільшення валюти балансу на кінець року на 4304 тис. грн. сталося за рахунок збільшення власного капіталу підприємства на 566 тис. грн. або на 1,24%, що позитивно характеризує діяльність підприємства. Проте негативним є збільшення довгострокових зобов'язань на 48 тис. грн. або 3,58 %. У складі пасиву (джерел формування капіталу) на початок попереднього року найбільшу і досить високу питому вагу займає власний капітал підприємства (85,84 % на початок року та 80,4 % на кінець року). Зменшення питомої ваги власного капіталу на 5,43 % слід охарактеризувати як негативне явище, не зважаючи на те що відбулось зростання питомої ваги власних оборотних коштів на 1443 тис. грн. або 9,86 %, що свідчить про зростання залежності підприємства від позикових коштів.

Питома вага зобов'язань на кінець попереднього року становила 11,65 %, а на кінець звітного року зменшилась до 10,78 %, що також позитивно характеризує діяльність підприємства. Слід також відзначити, що в звітному році збільшилось значення інших поточних зобов'язань на 70 тис. грн. або на 41,18%, їх зміна не суттєво впливає на зміну джерел формування активів підприємства.

Аналіз складу, структури та динаміки власного капіталу підприємства здійснюється за допомогою табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз складу, структури та динаміки власного капіталу підприємства\*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Власний капітал всього, тис. грн., в тому числі:	1495	45720	46286	566	1,24
1. Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. грн.	1400	35568	35568	0	0
– в % до власного капіталу		77,80	76,84	-0,95	x
2. Капітал у дооцінках, тис. грн.	1405	-	-	-	x
– в % до власного капіталу		-	-	-	x
3. Додатковий капітал, тис. грн.	1410	-	-	-	x
– в % до власного капіталу		-	-	-	x
4. Резервний капітал, тис. грн.	1415	-	-	-	
– в % до власного капіталу		-	-	-	x
5. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн.	1420	10152	10718	566	5,58
– в % до власного капіталу		22,20	23,16	0,95	x
6. Неоплачений капітал, тис. грн.	1425	-	-	-	x
– в % до власного капіталу		-	-	-	x
7. Вилучений капітал, тис. грн.	1430	-	-	-	-
– в % до власного капіталу		-	-	-	x

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.11 видно, що власний капітал підприємства на кінець звітного року порівняно з попереднім збільшився на 266, тис. грн. або 1,24%. Це відбулось за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку на 266 тис. грн. В структурі власного капіталу на початок попереднього року найбільшу питому вагу займав пайовий капітал 77,8%, нерозподілений прибуток -22,2 %, додатковий. На кінець звітного року відбулись такі зміни – зменшилась питома вага пайового капіталу до 76,84%, нерозподіленого прибутку до 23,16% .

Аналіз динаміки рентабельності капіталу підприємства здійснюється за даними форм № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», форм № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за два роки за допомогою табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз рентабельності капіталу підприємства\*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Абсол. відхилен.
1. Чистий прибуток (збиток) підприємства, тис. грн.	Ф № 2 р. 2350 (2355)	1580	2021	441
2. Середня річна сума капіталу підприємства, тис. грн.*, в тому числі:	Ф № 1 р. 1300	55806	55415	-391
– основного капіталу*	Ф № 1, р. 1095	30649,5	30026	-623,5

Продовження табл. 2.12

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Абсол. відхилен.
– оборотного капіталу*	Ф № 1 р.1195	25156,5	25389	232,5
в тому числі – власного оборотного капіталу*	Ф № 1 р.1495 – р.1095	14743,5	15977	1233,5
3. Рентабельність капіталу, %		0,03	0,04	0,01
4. Рентабельність основного капіталу, %		0,05	0,07	0,02
5. Рентабельність оборотного капіталу, %		0,06	0,08	0,02
6. Рентабельність власного оборотного капіталу, %		0,11	0,13	0,02

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз складу, структури та динаміки кредиторської заборгованості підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Аналіз складу, структури та динаміки кредиторської заборгованості\*

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітного року	на кінець звітного року	на початок звітного року	на кінець звітного року	абсолютне	питомої ваги	% до величини на початок звітного року	% до величини зміни кредиторської заборгованості
Кредиторська заборгованість всього, в тому числі:	1605÷1645,1690	6154	1004	100	100	3893	x	63,26	100
1.1. Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги*	1605,1615	4750	6719	77,19	66,88	1969	-10,31	41,45	50,58
1.2. Кредиторська заборгованість за розрахунками**:	1610,1620÷1645	1404	1251	22,81	12,45	-153	-10,36	-10,9	-3,93
– за довгостроковими зобов'язаннями	1610								
– з бюджетом,	1620	378	709	6,14	7,06	331	0,91	87,57	8,50
– у т.ч. з податку на прибуток	1621	121	154	1,97	1,53	33	-0,43	27,27	0,85
– зі страхування	1625	0	348	0,00	3,46	348	3,46	0,00	8,94
– з оплати праці	1630	762	1837	12,38	18,28	1075	5,90	141,08	34,83
– за одержаними авансами	1635	101	40	1,64	0,40	-61	-1,24	-60,40	-1,57
– за розрахунками з учасниками	1640	-	-	-	-	-	-	-	-
– із внутрішніх розрахунків	1645	-	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Інші поточні зобов'язання	1690	170	240	2,76	2,39	70	-0,37	41,18	1,80

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.13 видно, що збільшення кредиторської заборгованості в звітному році порівняно з попереднім на 3893 тис. грн.. або на 63,26% сталося за рахунок зменшення кредиторської заборгованості за розрахунками на 153 тис. грн. або 10,9%. та збільшення заборгованості за товари, роботи, послуги на 1969 тис. грн. або на 41,45%. Також відбулось збільшення іншої заборгованості – на 70 тис. грн. або на 41,18 %. В структурі кредиторської заборгованості на початок року найбільшу частку займала заборгованість за товари, роботи, послуги – 77,19%, питома вага іншої заборгованості складала 2,76 %, заборгованості за розрахунками – 22,81 %. На кінець року відбулись наступні зміни в структурі кредиторської заборгованості: зменшилась питома вага заборгованості за товари, роботи, послуги та іншої заборгованості до 66,88 % та 2,39 % відповідно, зменшилась питома вага заборгованості за розрахунками до 12,45 %.

Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства можна виконати за на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою табл. 2.14.

Таблиця 2.14 – Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства\*

Показники	Дебіторська заборгованість, тис. грн.	Кредиторська заборгованість, тис. грн.	Перевищення заборгованості	
			дебіторської	кредиторської
1. Заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн.	7971	6719	1252	-
2. За розрахунками*:				
– з бюджетом,	580	709	-	129
– у т.ч. з податку на прибуток	-	154	-	154
– за виданими авансами	1265	-	1265	-
– зі страхування	-	348	-	348
– з оплати праці	-	1837	-	1837
– за одержаними авансами	-	40	-	40
– за розрахунками з учасниками	-	-	-	-
– із внутрішніх розрахунків	-	-	-	-
3. Інші види заборгованості	884	240	644	-
Всього	10700	10047	653	-

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.14 видно, що на кінець звітного року сталося перевищення дебіторської заборгованості над кредиторською на 653 тис. грн. за рахунок заборгованості за товари, роботи, послуги – на 1252 тис. грн. та за розрахунками – на 1265 тис. грн. та іншої заборгованості на 644 тис. грн.

## *Аналіз фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності підприємства*

Аналіз фінансової стійкості підприємства за узагальнюючими показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 2.15.

Таблиця 2.15 – Аналіз фінансової стійкості підприємства за узагальнюючими показниками\*

Показники	Сума, тис.грн.		
	на початок попереднього року	на кінець попереднього року	на кінець звітного року
1. Власний капітал (1495)	45066	45720	46286
2. Необоротні активи (1095)	31088	30211	29841
3. Наявність власних оборотних коштів (1495-1095)	13978	15509	16445
4. Короткострокові кредити банків (1600)	-	-	-
5. Загальна величина джерел формування запасів (ряд. 3 + ряд. 4)	13978	15509	16445
6. Запаси (1100)	9215	10117	7675
7. Надлишок (+) або нестача (-) власних оборотних коштів(ряд. 3 – ряд. 6)	4763	5392	8770
Надлишок (+) або нестача (-) загальної величини джерел формування запасів (ряд. 5 – ряд. 6)	4763	5392	8770
Джерела, що послаблюють фінансову напругу (р. 1615)	10065	4750	6719
Тип фінансової ситуації на підприємстві	абс. ст.	абс. ст.	абс. ст.

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

За даними табл. 2.15 можна зробити висновок, що на підприємстві склалася абсолютно стійка фінансова ситуація. Адже, всі запаси підприємства покриваються власними оборотними коштами, тобто підприємство не залежить від зовнішніх кредиторів, хоча використовує зовнішні джерела коштів для операційної діяльності.

Аналіз фінансової стійкості підприємства за частковими показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс» за допомогою табл. 2.16.

Таблиця 2.16 – Аналіз фінансової стійкості підприємства за частковими показниками\*

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	На початок попереднього року	На кінець попереднього року	На кінець звітного року	Нормативне значення
1. Коефіцієнт автономії ( $K_{авт}$ )		0,772	0,858	0,804	більше 0,5
2. Коефіцієнт співвідношення залучених та власних коштів ( $K_{ф}$ )		0,295	0,165	0,244	менше 1,0
3. Наявність власних оборотних коштів ( $OK_{вл}$ )	1495 – 095	13978	15509	16445	збільшення

Продовження табл. 2.16

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	На початок попереднього року	На кінець попереднього року	На кінець звітнього року	Нормативне значення
4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу ( $K_{ман}$ )		0,310	0,339	0,355	0,4...0,6
5. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами ( $K_3$ )		0,512	0,673	0,593	0,1

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Значення коефіцієнта автономії впродовж двох років є вищим від норми, що свідчить про незалежність від зовнішніх кредиторів.

На початок 2020 року підприємство залучало на кожну гривню власного капіталу 29 коп., на кінець – 17 коп. коштів, а на кінець 2021 року – 24 коп., що свідчить про незалежність від зовнішніх фінансових джерел, що позитивно характеризує діяльність підприємства.

Розрахункове значення наявності власних оборотних коштів на початок звітнього року збільшується порівняно з попереднім, що позитивно характеризує діяльність підприємства. Розрахункове значення коефіцієнта маневреності за досліджуваний період знаходиться в межах норми. Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами є значно вищим від норми, що свідчить про стійку фінансову ситуацію на підприємстві.

Таблиця 2.17 – Розрахунок абсолютних показників для аналізу ліквідності балансу звітнього року\*

Показники активу балансу	Сума, тис. грн.		Показники пасиву балансу	Сума, тис. грн.		Платіжний резул, тис. грн.	
	на початок року	на кінець року		на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року
$A_1$ – Найбільш ліквідні активи (1160+1165)	1989	9336	$P_1$ – Найбільш термінові зобов'язання (1605+1615+1660+1690+1700)	6203	9963	4214	627
$A_2$ – Активи, які можна реалізувати швидко (1120+1155+1190)	10720	10700	$P_2$ – Короткострокові пасиви (1600+1610)	-	-	-	-
$A_3$ – Активи, які можна реалізувати повільно (1100+1110+1170+1200)	10343	7690	$P_3$ – Довгострокові пасиви (1500+1520)	1340	1318	10720	-10700
$A_4$ – Активи, реалізація яких пов'язана з труднощами (1095)	30211	29841	$P_4$ – Постійні пасиви (1495+1665+1525+1526)	45720	46286	-15509	16445
<i>Баланс</i>	53263	57567	<i>Баланс</i>	53263	57567	-	-

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл.2.17 видно, що баланс підприємства на початок і на кінець року не є абсолютно ліквідним, через те, що: сума найбільш термінових зобов'язань перевищує найбільш ліквідні активи, що є негативним для підприємства:

а) на початок року:

$$A_1 < P_1$$

$$A_2 > P_2$$

$$A_3 > P_3$$

$$A_4 < P_4$$

б) на кінець року:

$$A_1 < P_1$$

$$A_2 > P_2$$

$$A_3 > P_3$$

$$A_4 < P_4$$

Аналіз ліквідності підприємства за відносними показниками здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (табл. 2.18).

Таблиця 2.18– Аналіз ліквідності підприємства за відносними показниками\*

Коефіцієнти ліквідності підприємства	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Норма	Розрахункові значення			Відхилення
			На початок поперед. року	На кінець поперед. року	На кінець звітнього року	
а	б	в	1	2	3	3-2
1. Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)	$\frac{1195+1200}{1695}$	= 2,0	2,29	3,72	2,80	-0,91
2. Коефіцієнт швидкої (критичної) ліквідності	$\frac{1195+1200-1100-1110}{1695}$	1,0	1,52	2,09	2,03	-0,06
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{1160+1165}{1695}$	> 0,2 [0,25... 0,35]	0,25	0,25	0,944	0,692

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.18 видно, що коефіцієнт покриття поточних зобов'язань усіма поточними активами впродовж двох років значно вище нормативного значення, що свідчить про високий рівень платоспроможності. Але зменшення коефіцієнта в звітному періоді слід характеризувати негативно.

Значення коефіцієнта швидкої ліквідності в попередньому та в звітному році є вищим від нормативного значення, проте зменшення даного показника в звітному році свідчить погіршення швидкої платоспроможності підприємства.

Впродовж двох років значення коефіцієнта абсолютної ліквідності зменшувалися в межах рівня, нижчого за норму, що свідчить про втрату підприємством грошової платоспроможності.

### *Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства*

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства здійснюють за допомогою даних форм № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Таблиця 2.19 – Аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів діяльності підприємства\*

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік		Звітний рік		Відхилення	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1. Фінансовий результат від реалізації продукції	2000-2050-2130-2150	2469	119,97	1942	75,24	-527	-44,73
2. Фінансовий результат від іншої операційної діяльності	2120-2180	-387	-18,80	694	26,89	1081	45,69
3. Фінансовий результат від операційної діяльності	2190 (2195)	2082	101,17	2636	102,13	554	0,96
4. Фінансовий результат від інвестиційної та фінансової діяльності	2200 + 2220 – 2250 – 2255	-24	-1,17	-21	-0,81	3	0,35
5. Фінансовий результат іншої діяльності	2240 – 2270	0	0,00	0	0,00	0	0,00
6. Фінансові результати від звичайної діяльності	2290 (2295)	2058	100	2581	100	523	25,41

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз формування та динаміки фінансового результату від основної операційної діяльності (реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)) проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 2.20.

За даними табл. 2.20 видно, що в звітному році фінансовий результат від основної операційної діяльності зменшився на 527 тис. грн. або на 21,34%. Це відбулося за рахунок того, що чистий дохід збільшився на 19129 тис. грн. або 11,41% та збільшилась собівартість реалізованої продукції на 17653 тис. грн. або 11,25 %,

також адміністративні витрати збільшилися на 1806 тис. грн. або на 23,2%, витрати на збут – на 197 тис. грн. або на 39,48%. Це все є негативним явищем в діяльності підприємства.

Таблиця 2.20 – Аналіз формування та динаміки фінансових результатів підприємства від основної операційної діяльності\*

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік, тис. грн.	Звітний рік, тис. грн.	Відхилення	
				тис. грн.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	167624	186753	19129	11,41
2. Собівартість реалізованої продукції	2050	156873	174526	17653	11,25
3. Адміністративні витрати	2130	7783	9589	1806	23,20
4. Витрати на збут	2150	499	696	197	39,48
5. Фінансовий результат від основної операційної діяльності	2000-2050-2130-2150	2469	1942	-527	-21,34

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності проводиться даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за допомогою табл. 2.21.

Таблиця 2.21 – Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності\*

Показники	Попередній рік				Звітний рік				Відхилення	
	доходи	витрати	Фінансовий результат		доходи	витрати	Фінансовий результат		абс.	%
			тис. грн.	%			тис. грн.	%		
1. Операційна оренда активів										
2. Операційна курсова різниця	121	388	-267	68,99	1158	1151	7	1,01	274	1р.
3. Реалізація інших необоротних активів										
4. Штрафи, пені, неустойки	206	40	166	-42,89	48	379	-331	-47,69	-497	3р.
5. Утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення										
6. Інші операційні доходи і витрати	109	395	-286	73,90	1523	505	1018	146,69	1304	4р.
Всього фінансовий результат від іншої операційної діяльності	436	823	-387	100	2729	2035	694	100	1081	2,7р.

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.21 видно, що фінансовий результат від іншої операційної діяльності в звітному році порівняно з попереднім роком збільшився на 1081 тис. грн. або в 2,7 раз. Це сталося за рахунок збільшення інших операційних доходів та витрат на 1304 тис. грн. або в 4 рази, та фінансового результату від операційної курсової різниці на 274 тис. грн. або в 1 раз.

Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від інвестиційної, фінансової та іншої діяльності проводиться даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності», (табл. 2.22)

Таблиця 2.22 – Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від фінансової діяльності\*

Показники	Попередній рік				Звітний рік				Відхилення	
	до- ходи	ви- тра- ти	Фінансовий результат		до- ходи	ви- тра- ти	Фінансовий результат		абс.	%
			тис. грн.	%			тис. грн.	%		
1. Дивіденди										
2. Проценти		49	- 49	204,17		43	-43	204,76	6	12,24
3. Фінансова оренда активів										
4. Інші фінансові доходи і витрати	25	0	25	- 104,17	22	0	22	- 104,76	-3	-12
Всього фінансовий результат від фінансової діяльності	25	49	-24	100	22	43	-21	100	-3	-12,50

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

З табл. 2.22 видно, що фінансовий результат від фінансової діяльності в звітному році сформувався за рахунок перевищення фінансових витрат над іншими фінансовими доходами і став збитком у сумі 3 тис. грн. Це відбулося за рахунок збільшення витрат за процентами в звітному році порівняно з попереднім на 6 тис. грн. або на 12,24 %. та зменшення доходу від інших фінансових витрат на 3 тис. грн. або 12%.

В зв'язку з тим, що за досліджуваний період підприємство не здійснювало інвестиційної та іншої діяльності, її аналіз проводити недоцільно.

Аналіз формування чистого прибутку підприємства проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 2.23.

З табл. 2.23 видно, що сума чистого прибутку підприємства в звітному році збільшилася на 605 тис. грн. або 23,86 %. На це вплинуло підвищення фінансово-

го результату від звичайної діяльності (25,41 %) більшими темпами від витрат з податку на прибуток (17,15%), ніж. Дана ситуація позитивно характеризує діяльність підприємства.

Таблиця 2.23 - Аналіз формування чистого прибутку\*

Показники	Алгоритм розрахунку за кодом рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Фінансовий результат від звичайної діяльності, тис.грн.	2290 (2295)	2058	2581	523	25,41
2. Витрати (дохід) з податку на прибуток, тис.грн.	2300	478	560	82	17,15
3. Чистий прибуток, тис.грн.	2290(2295)± ±2300	2536	3141	605	23,86

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Аналіз рентабельності виробництва здійснюють за даними форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та № 2«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 2.24.

Таблиця 2.24 - Аналіз рентабельності виробництва\*

Показники	Алгоритм розрахунку	Попередній рік	Звітний рік	Абс.відхил.
1. Фінансовий результат від звичайної діяльності, тис. грн.	форма№2 р.2290 (2295)	2058	2581	523
2. Середня річна вартість основних засобів, тис. грн.	форма№1 р.1011*	77016	78437	1421
3. Середня річна вартість оборотних коштів, тис. грн.	форма№1 р.1195*	25156,5	25389	232,5
4. Загальна величина виробничих фондів підприємства, тис. грн.	р. 2 + р. 3	102172,5	103826	1653,5
5. Рентабельність виробництва, %	р.1: р.4·100%	2,01	2,49	0,47

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

За даними табл. 2.24 можна зробити висновок, що рентабельність виробництва збільшилась в звітному році порівняно з попереднім на 0,47 % пункти, на це вплинуло збільшення фінансового результату від звичайної діяльності на 523 тис. грн. Проте позитивним для підприємства є збільшення загальної величини виробничих фондів на 1653,5 тис. грн., середньої річної вартості основних засобів на 1421 тис. грн. та середньої річної вартості оборотних коштів на 232,5 тис. грн.

$$1) ((2281/(77016+25156,5)) * 100 - (2058/(77016+25156))) * 100 = 0,51\%$$

Отже, за рахунок збільшення фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування на 523 тис. грн. рівень рентабельності зменшився на 0,22% пунктів.

$$2) (2581/(78437+25156,5))*100-(2581/(77016+25156,5))*100 = -0,03\%$$

З розрахунків видно, що збільшення вартості основних засобів на 1421 тис. грн. зменшило рентабельність виробництва на 0,03 % пунктів.

$$3) (2581/(78437+25389))*100-(2581/(78437+25156,5))*100 = -0,005 \%$$

Розрахунки показали, що збільшення середньої річної вартості оборотних коштів на 232,5 тис. грн. викликало зменшення рентабельності на 0,005 процентних пункти.

Загальний вплив факторів становить 0,47 процентних пункти.

$$0,51-0,03-0,005 = 0,47$$

### ***Аналіз ймовірності банкрутства підприємства***

Аналіз ймовірності банкрутства підприємства здійснюють за допомогою даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності». Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за двох факторною моделлю Альтмана здійснюється за допомогою формули 1.

$$Z = -0.3877 - 1.0736 \cdot K_{\text{пл}} + 0.579 \cdot \frac{\text{ПК}}{\text{П}} \quad (1)$$

де  $Z$  – показник ймовірності банкрутства

$K_{\text{пл}}$  – коефіцієнт поточної ліквідності (покриття)

ПК – позиковий капітал (ф. №1, 1595+1695+1700)

П – сума пасивів (ф. №1, р. 1900)

Якщо  $Z > 0$ , констатується високий рівень банкрутства, при  $Z < 0$  – низький.

$$Z_{\text{з.р.}} = 0,3877 - 1,0736 * F343 + 0,579 * ((1388 + 9893) / 57567) = -3,283$$

$$Z_{\text{п.р.}} = 0,3877 - 1,0736 * 3,72 + 0,579 * ((1340 + 6203) / 53263) = -4,295$$

З розрахунків видно, що  $Z < 0$ , це свідчить, що ймовірність банкрутства для підприємства низька, а в звітному році порівняно з попереднім показник складає більшу величину і дорівнює -3,283, що трохи погіршує діяльність підприємства та свідчить про погіршення його діяльності.

Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за моделлю Спрінгейта здійснюється за допомогою формули 2.

$$Z = 1,03A + 3,07B + 0,66C + 0,4D, \quad (2)$$

Відповідно до розрахунків, можна зробити висновок, що  $Z$  2020 р. = 2,044,  $Z$  2021 р. = 2,104, ці показники значно перевищують нормативне значення - 0,862, отже це свідчить про те, що підприємству не загрожує банкрутство. В звітному

році порівняно з попереднім показник збільшився на 0,060. Це позитивно характеризує діяльність підприємства.

Таблиця 2.25 - Загальна оцінка ймовірності банкрутства ДП  
«Куліндорівський комбінат хлібопродуктів»  
відповідно до моделі Спрінгейтаз\*

Цільові показники	Порядок розрахунку	Алгоритм розрахунку
A	$\frac{\text{Робочий капітал}}{\text{Загальна вартість активів}}$ ;	p. 1195+1200 ф.№1
		p. 1300 ф.№1
B	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків та відсотків}}{\text{Загальна вартість активів}}$ ;	p.2290 (2295) ф.№2
		p. 1300 ф.№1
C	$\frac{\text{Прибуток до сплати податків}}{\text{Короткострокова заборгованість}}$ ;	p.2290 (2295) ф.№2
		p. 1695 ф.№1
D	$\frac{\text{Обсяг продажу}}{\text{Загальна вартість активів}}$ .	p.2000 ф.№2
		p. 1300 ф.№1

Цільові показники	Попередній рік	Звітний рік
A	0,433	0,482
B	0,039	0,045
C	0,332	0,261
D	3,147	3,244
Z	2,044	2,104

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Оцінка ймовірності банкрутства підприємства за системою показників Бівера здійснюється за даними форм №1 «Баланс» та № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл.2.26.

Таблиця 2.26 – Система показників Бівера\*

Показники	Алгоритм розрахунку	Рекомендовані значення показників		
		Група I – стійкий фінансовий стан	Група II – за 5 років до банкрутства	Група III – за рік до банкрутства
1. Коефіцієнт Бівера	$\frac{p.(2350+2215) \text{ ф. №2}}{p. (1595+1695+1700) \text{ ф.№1}}$	0,4 – 0,45	0,17	-0,15
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	см. табл.. 2.17	≤3,2	≤2,0	≤1,0
3. Рентабельність капіталу за чистим прибутком	см. табл.. 2.26	6-8	4	-22
4. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	$\frac{p. (1595+1695+1700) \text{ ф.№1}}{p. 1900 \text{ ф.№1}}$	≤0,37	≤0,50	≤0,80
5. Коефіцієнт покриття активів власним оборотним капіталом	$\frac{p.(1495 - 1095) \text{ ф.№1}}{p. 1300 \text{ ф.№1}}$	0,4	≤0,30	=0,06

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

За даними табл. 2.26 можна зробити висновок, що на підприємстві склалася стійка фінансова ситуація, адже і в попередньому, і в звітному році майже всі по-

казники відносилися до 1 групи, крім показника рентабельності капіталу, який відноситься до 2 групи. Проте в звітному році ситуація на підприємстві дещо погіршилась, адже відбулося зменшення деяких показників, що в деякій мірі негативно характеризує діяльність підприємства. Що свідчить про послаблення фінансової ситуації на підприємстві відносно попереднього року.

Таблиця 2.27 – Система показників Бівера\*

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Значення показників	
			Попер. рік	Звітн. рік
1. Коефіцієнт Бівера	0,21	0,18	2	2
2. Коефіцієнт поточної ліквідності	2,80	2,80	1	1
3. Рентабельність капіталу за чистим прибутком	2,98	2,99	2	2
4. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,14	0,20	I	I
5. Коефіцієнт покриття активів власним оборотним капіталом	0,29	0,29	2	2

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

### **Аналіз ділової активності підприємства**

Аналіз ділової активності підприємства здійснюють за допомогою даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Розрахунки, які наведені в табл. 2.28 свідчать про покращення ефективності господарської діяльності підприємства. Адже, авансований капітал збільшився на 1761 тис. грн. або 3,16 %, чистий дохід від реалізації продукції збільшився на 19129 тис. грн. або 11,41%. Як в попередньому, так і в звітному році підприємство мало прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, який в звітному році збільшився на 523 тис. грн. або 25,41 %.

Таблиця 2.28 – Аналіз показників ділової активності підприємства\*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	Ф № 2 р. 2000	167624	186753	19129	11,41
2. Прибуток (збиток) до оподаткування, тис. грн.	Ф № 2 р. 2290 (2295)	2058	2581	523	25,41
3. Середній розмір капіталу*, тис. грн.	Ф № 1 р. 1300	55806	57567	1761	3,16

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Співвідношення між зазначеними показниками діяльності підприємства має наступний вид:

$$T_{П} > T_{Р} > T_{СК} > 100 \%, \\ 25,41 > 11,41 > 3,16 < 100 \%$$

З даної нерівності видно, що виконується лише друга нерівність, що негативно характеризує діяльність підприємства. Перша та третя нерівність не виконуються, що свідчить про те, що економічний потенціал підприємства зменшується, масштаби його діяльності скорочуються, а темпи зростання показників менші за 100 %, що є негативною характеристикою діяльності підприємства.

Аналіз розрахункових показників ділової активності підприємства виконано в табл. 2.29.

Таблиця 2.29 – Аналіз розрахункових показників ділової активності підприємства\*

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
<i>Вихідні показники</i>				
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	167624	186753	19129	11,41
2. Повна собівартість реалізованої продукції	156873	174526	17653	11,25
3. Середня річна вартість всього вкладеного капіталу, тис. грн.	55806	55415	-391	-0,70
4. Середня річна вартість власного капіталу, тис. грн.	14743,5	15977	1233,5	8,37
5. Середня річна вартість основного капіталу, тис. грн.	30649,5	30026	-623,5	-2,03
6. Середня річна вартість оборотного капіталу, тис. грн.	25156,5	25389	232,5	0,92
7. Середня річна вартість власного оборотного капіталу, тис. грн.	14743,5	15977	1233,5	8,37
8. Середня річна вартість запасів, тис. грн.	9666	8896	-770	-7,97
9. Середня річна вартість дебіторської заборгованості, тис. грн.	9213	10710	1497	16,25
10. Середня річна вартість готової продукції, тис. грн.	2608	3611,5	1003,5	38,48
11. Середня річна вартість кредиторської заборгованості, тис. грн.	9162	7980,5	-1181,5	-12,90
12. Валовий прибуток, тис. грн.	10751	12227	1476	13,73
13. Чистий прибуток, тис. грн.	2082	2636	554	26,61
14. Коефіцієнт оборотності всього вкладеного капіталу	3,00	3,37	0,37	+
15. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	11,37	11,69	0,32	+
16. Коефіцієнт оборотності оборотного капіталу	6,66	7,36	0,69	+
17. Середній термін обороту оборотного капіталу, днів	54,03	48,94	-5,09	-

Продовження табл. 2.29

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
<i>Вихідні показники</i>				
18. Коефіцієнт оборотності власного оборотного капіталу	7,60	6,7	-0,9	-
19. Коефіцієнт оборотності запасів	16,23	19,62	3,4	+
20. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	18,19	17,44	-0,8	-
21. Середній термін обороту дебіторської заборгованості, днів	19,79	20,65	0,9	+
22. Коефіцієнт оборотності готової продукції	64,27	51,71	-12,6	-
23. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	18,30	23,40	5,1	+
24. Середній термін обороту кредиторської заборгованості, днів	19,68	15,38	-4,3	-
25. Рентабельність всього вкладеного капіталу, %	0,03	0,04	0,01	+
26. Рентабельність власного капіталу, %	0,05	0,50	0,45	+
27. Рентабельність основного капіталу, %	0,04	0,07	0,03	+
28. Рентабельність оборотного капіталу, %	0,06	0,08	0,02	+
29. Рентабельність власного оборотного капіталу, %	0,11	0,13	0,02	+
30. Коефіцієнт сталості економічного росту	11,37	11,69	0,32	+

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

Розрахунки, які наведені в табл. 2.29 свідчать доволі високий рівень ділової активності підприємства. Відбулась позитивна зміна більшості показників, що характеризують ділову активність підприємства. Проте, відбулось уповільнення оборотності капіталу підприємства на 0,9 оборотів. Це свідчить про неефективність вкладення фінансових ресурсів у формування активів підприємства.

Також можна сказати, що в звітному році порівняно з попереднім збільшився термін обороту оборотного капіталу на 0,32 днів, обороту дебіторської та кредиторської заборгованостей на 0,9 та 5,1 днів, підвищились всі показники рентабельності, що свідчить про ефективність використання капіталу підприємства та позитивно характеризує його діяльність.

Коефіцієнт стійкості економічного зростання в звітному році порівняно з попереднім збільшився на 0,32 процентних пункти, що свідчить про ріст темпів збільшення власного капіталу за рахунок фінансово-господарської діяльності.

Всі наведені показники свідчать про доволі стійку фінансову ситуацію на підприємстві, його незалежність від зовнішніх джерел фінансування, його інвестиційну привабливість та надійність, а це є основними критеріями для зацікавленості інвесторів.

### ***Аналіз грошових потоків та кредитоспроможності підприємства***

Аналіз грошових потоків підприємства здійснюють за допомогою даних форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів» за допомогою табл. 2.30.

Таблиця 2.30 – Аналіз динаміки грошових потоків підприємства\*

Показники	Попередній рік		Звітний рік		Відхилення	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	абс.	%
1. Залишок коштів на початок року (3405)	2990	x	1989	x	-1001	-33,48
2. Чистий рух грошових коштів від усіх видів діяльності (р. 3400), в тому числі:	-734	100	7340	100	8074	-1100
2.1. Від операційної діяльності (3195)	1289	-1,76	11585	1,58	10296	3,33
2.2. Від фінансової діяльності (3295)	-1048	1,43	-2678	-0,36	-1630	-1,79
2.3. Від інвестиційної діяльності (3395)	-975	1,33	-1567	-0,21	-592	-1,54
3. Залишок коштів на кінець року (1-2)	3724	x	-5351	x	-9075	100

\* Розраховано на підставі фінансової звітності підприємства

За даними табл. 2.30 можна зробити висновок, що залишок коштів на початок року в звітному році зменшився на 1001 тис. грн., що стосується чистого руху грошових коштів, то він збільшився в звітному році порівняно з попереднім, на що позитивно вплинуло збільшення коштів від операційної діяльності на 10296 тис. грн. та. Що стосується залишку коштів на кінець року, то в звітному році ця сума зменшилася на 9075 тис. грн., що негативно характеризує діяльність підприємства.

### **Висновки до 2 розділу.**

При стратегічній орієнтації на підвищення ринкової вартості підприємства основними оціночними показниками ефективності управління витратами мають бути показники вартості капіталу підприємства, обсяг дисконтованих грошових потоків, сума створеної на підприємстві цінностей, відносні показники питомих витрат, які взаємопов'язані з показниками рентабельності і є зворотними до них.

1. В ДП «Куліндорівський комбінат хлібопродуктів» в звітному році порівняно з попереднім збільшився чистий дохід від реалізації продукції на 19129 тис. грн. або 11,41%, що свідчить про збільшення обсягів реалізації на підприємстві. Це відбулось за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції на 17653 тис. грн. або 11,25%, проте адміністративні витрати та витрати на збут збільшилися на 1806 тис. грн. та 197 тис. грн. відповідно. Але це не вплинуло на збільшен-

ня витрат на 1 грн. реалізованої продукції і її величина була сталою протягом двох років.

2. Порівняльний аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості підприємства показав, що на кінець звітного року сталося перевищення дебіторської заборгованості над кредиторською на 653 тис. грн. за рахунок заборгованості за товари, роботи, послуги – на 1252 тис. грн. та за розрахунками – на 1265 тис. грн. та іншої заборгованості на 644 тис. грн.

3 Фінансовий результат до оподаткування в звітному році збільшився на 551 тис. грн. На це вплинуло збільшення прибутку від основної операційної діяльності на 554 тис. грн. та збитку від іншої операційної діяльності на 3 тис. грн. Сума чистого прибутку підприємства в звітному році збільшилась на 554 тис. грн. або 26,61 %. На це вплинуло збільшення податку на прибуток на 33 тис. грн. або 27,27%. Дана ситуація позитивно характеризує діяльність підприємства.

4 Погіршилась ефективність використання оборотних коштів підприємством, про що свідчить збільшення тривалості одного обороту на 0,65 дня, проте позитивним є також збільшення коефіцієнту оборотності в звітному році порівняно з попереднім на 0,65.

5. Аналіз коефіцієнтів фінансової стійкості показав, що:

- зменшення значення коефіцієнта автономії на 0,05 в звітному році свідчить про погіршення стійкості та стабільності підприємства;

- збільшення коефіцієнта співвідношення залучених та власних коштів на 0,08 свідчить про зменшення залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування;

- коефіцієнт маневреності власного капіталу збільшився на 0,03, що свідчить про збільшення власного оборотного капіталу, що позитивно характеризує діяльність підприємства;

- коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів власними оборотними коштами зменшився на 0,08, що свідчить про зменшення частки оборотних коштів.

6. Рентабельність на підприємстві за всіма показниками є позитивною, що свідчить про покращення фінансової ситуації на підприємстві, покращення ефективності використання власних коштів, що звичайно впливає на збільшення прибутковості діяльності підприємства.

### 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ТОВАРІВ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ У ДП «КУЛІНДОРІВСЬКИЙ КХП» ДЕРЖАВНОГО АГЕНТСТВА РЕЗЕРВУ УКРАЇНИ

#### 3.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

На підприємстві діє Наказ № 1 «Про організацію бухгалтерського обліку» від 09.01.2016 року. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України створено відділ Бухгалтерії, у складі головного бухгалтера, старшого бухгалтера (матеріальної групи), бухгалтера з обліку реалізації продукції і товарів, бухгалтера з обліку оплати праці, бухгалтера-касира.

Структура бухгалтерської служби ДП «Куліндорівський КХП» наведена на рис. 3.1.

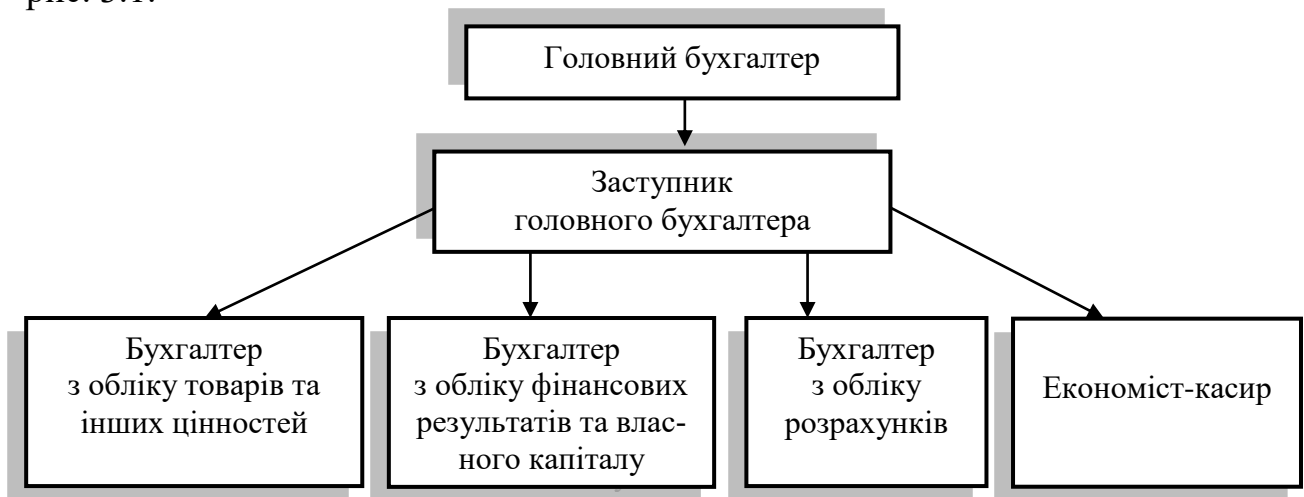


Рис. 3.1 - Структура бухгалтерської служби

Очолює бухгалтерську службу підприємства головний бухгалтер, якому підпорядковуються 5 осіб облікового апарату. Загальна схема комп'ютерної форми обліку з використанням персональних електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) приведена на рис. 3.2.

Бухгалтерський облік ведеться з використанням версії (7.7) комп'ютерної програми 1С – «Бухгалтерія». Дана програма була придбана і оплачено навчання бухгалтерів підприємства роботі з програмою. У зв'язку з машиною обробкою документів на підприємстві використовується повний План рахунків бухгалтерського обліку. При необхідності головний бухгалтер має право вводити додаткову систему субрахунків.



Рис. 3.2 – Автоматизована форма бухгалтерського обліку на ДП «Куліндорівський КХП»

На основі даних бухгалтерського обліку здійснюється податковий облік у відповідності до чинного законодавства. Головним бухгалтером затверджено графік документообігу. Працівники усіх служб, які оформлюють первинні документи, зобов'язані виконувати вимоги і терміни, встановлені графіком документообігу. В наказі «Про організацію бухгалтерського обліку» затверджено перелік осіб, які мають право підписувати первинні документи. Їхній склад було доведено до всіх служб підприємства. Вказані особи несуть відповідальність за достовірність підписаних ними документів, за своєчасність їхнього складення і передачу для обробки у відповідності з графіком документообігу. Якщо з вини працівника до підприємства будуть застосовані штрафні санкції, то такий працівник буде зобов'язаний відшкодувати втрати у відповідності до законодавства.

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996 – XIV, затвердженими Мінфіном України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку на підприємстві

затверджено Наказ № 1 «Про облікову політику підприємства» від 09.01.2012 року. згідно Наказу бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Кількісний і якісний склад бухгалтерії визначається штатним розкладом і затверджується керівником підприємства. Згідно Наказу «Про облікову політику підприємства» головний бухгалтер:

1) забезпечує виконання на підприємстві встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, укладання і подання у встановленні терміни фінансової звітності;

2) організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

3) приймає участь у оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестач, крадіжок і псування цінностей підприємства;

4) розробляє, забезпечує виконання єдиних організаційних і методичних основ ведення бухгалтерського обліку всіма підрозділами підприємства.

Діючим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису. Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівництвом підприємства. Правом давати дозвіл на проведення господарських операцій наділяється голова наглядової ради товариства. Відповідальність за укладення звітності, її повноту та якість, виконання термінів її подання несуть працівники підприємства згідно посадовим інструкціям. Відповідальність за прийом документації на тимчасове зберігання в архів підприємства, за зберігання в архіві несе начальник архівного відділу. Правом підпису довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей наділяються голова правління та головний бухгалтер.

Згідно Наказу «Про облікову політику» в 2016 році продовжили застосування на товаристві форм, методів, норм і процедур:

1) бухгалтерський облік здійснюється в автоматизованій формі. Здійснювати обробку облікової інформації у підрозділах з використанням комп'ютерної техніки;

2) для підтвердження достовірності фінансової звітності щорічно проводити аудиторську перевірку фінансової звітності незалежною аудиторською фірмою;

3) аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей здійснювати у кількісно-сумарному вимірі;

4) встановити тривалість операційного циклу рівним 12 місяців.

Згідно Наказу «Про облікову політику» в 2016 році продовжити застосування на наступної методики бухгалтерського обліку:

1) до основних засобів відносяться матеріальні активи, корисний термін використання яких більше одного року і первісна вартість яких більше 6000 грн.;

2) фактичні витрати на ремонт основних засобів включати в склад витрат виробництва;

3) нарахування амортизації по основним засобам здійснювати з використанням методів, які передбачені податковим законодавством;

4) ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів на розраховувати та з ціллю амортизації прийняти рівної нулю;

5) амортизацію по МНМА здійснювати з використанням методів, передбачених податковим законодавством для необоротних активів у розмірі 100 % у першому місяці їхньої передачі в експлуатацію;

6) матеріальні активи зі терміном корисного використання менше одного року вартістю до 20000 грн. відносити до запасів. Здійснювати обов'язкове ведення кількісного обліку таких матеріальних активів у розрізі матеріально відповідальних осіб протягом терміну всього їхнього фактичного використання;

7) обліковою одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати найменування запасів;

8) оцінку запасів при відпуску у виробництво або іншому вибутті здійснювати по методу ФІФО;

9) резерв сумнівних боргів визначати виходячи з платоспроможності окремих дебіторів на основі попередньої діяльності;

10) резервування коштів на виплату відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення гарантійних зобов'язань, інших витрат і платежів не проводити;

11) форми і системи оплати труда використовувати згідно вимогам, які передбачені колективними договорами;

12) встановити дні видачі готівки з каси підприємства: заробітна плата, соціальні виплати 7-го – 21-го числа кожного місяця.

Головним завданням документообігу на підприємстві є прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим буде

ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримувати інформацію для прийняття рішень. Організує документообіг на підприємстві бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Ця технологія визначає етапи проходження документів: складання первинних документів або реєстрація тих, що надійшли зі сторони, облікова обробка та реєстрація документів; передача документів на зберігання до архіву. Організаційно ці етапи відображаються у документі – графік документообігу. Він визначає строки проходження первинних, зведених документів між окремими структурними підрозділами, передача їх у бухгалтерію. Графік документообігу розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Документи складаються касирами, рахівниками цехів, комірниками, майстрами та ін. або надходять зі сторони через канцелярію з обов'язковою реєстрацією: рахунки, акти, листи, повідомлення тощо. Кожному виконавцю видають виписку з графіку, в якій наводять перелік документів, термін їх подання і перелік служб підприємства, в які передаються ці документи.

Головний бухгалтер підприємства укладає звітність, а також виконує функції з аналізу і контролю.

ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України надає користувачам багато форм звітності бухгалтерського, податкового і статистичного обліку.

Бухгалтерський облік узагальнюється у фінансовій звітності:

- форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»;
- форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»;
- форма №3 «Звіт про рух грошових коштів»;
- форма №4 «Звіт про власний капітал»;
- форма №5 «Примітки до фінансової звітності».

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» затверджено «Порядок надання фінансової звітності» №419. Згідно з цією постановою річна фінансова звітність подається товариством органам статистики не пізніше 28 лютого наступного за звітним роком, а квартальна подається не пізніше 25 числа наступного за звітним періодом. Усі ці форми фінансової звітності підписує керівник та головний бухгалтер.

### **3.2. Характеристика бухгалтерського фінансового і податкового обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України**

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» готовою вважається продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом.

Виробництво готової продукції передбачає в першу чергу відпуск матеріалів у виробництво, що оформляється лімітно-забірними картками і накладними вимогами. Лімітні картки виписуються відділом постачання в двох примірниках, один з яких передається цеху – отримувачу, а інший – на склад. В них вказується ліміт відпуску матеріалів на певний період, а потім робиться запис про фактичну кількість відпущених матеріалів. Після цього виводиться залишок невикористаного ліміту. Наприкінці місяця лімітно-забірні картки і накладні-вимоги передаються в бухгалтерію ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України і вони є підставою для віднесення матеріальних витрат на витрати виробництва.

Одним з основних документів при обліку виробництва є виробничий акт. Він складається за календарний місяць. Затверджується виробничий акт керівником ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України. Основними даними цього документа є обсяг виробленої продукції і кількість використаної на її виробництво сировини. У виробничому акті також показуються залишки готової продукції по кожному її виду на початок і на кінець періоду, обсяг виробленої і відвантаженої за цей період продукції, кількість затраченої сировини і напівфабрикатів по кожному виду із зазначенням на виробництво якої саме продукції вони затрачені. На виробі, що залишаються на кінець місяця у незавершеному виробництві, складають окремі виробничі акти із зазначенням операцій, виконаних над ними протягом місяця.

Загальна форма виробничого акту не регламентована нормативними документами і ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України користується своєю власною формою цього документа. На кінець звітної періоду (місяця) на кожній ділянці виробничого цеху складається звіт по використанню матеріалів, звіт про рух сировини і матеріалів по відділу і по складу, звіт про рух готової продукції на ділянці, звіт про рух напівфабрикатів на діля-

нці.

При виробництві готової продукції користуються нормами затрат матеріалів на одиницю виміру готової продукції, які складаються в лабораторії. Завідуючий лабораторії ставить свій підпис на відповідному документі.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції здійснюють у виробничих звітах. Їх складає кожен структурний підрозділ щомісяця на підставі даних первинних і накопичувальних документів. Дані у Виробничих звітах групують у такому розрізі, який потім дає змогу зробити записи за аналітичними рахунками відповідних синтетичних рахунків. При цьому витрати систематизують за рахунками й статтями витрат. У разі, коли витрати списують на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковану продукцію за кількома звітами, складається зведений виробничий звіт.

Документальне оформлення руху готової продукції та її реалізації в ДП «Куліндорівський КХП» наведений на рис. 3.3

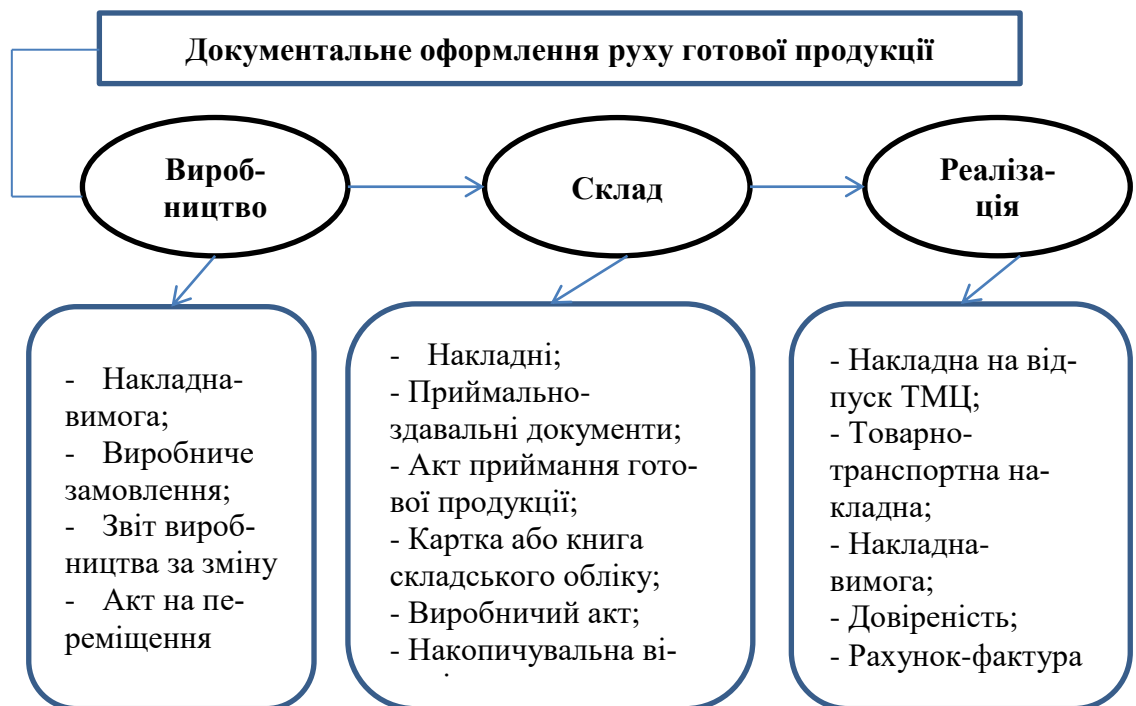


Рис. 3.3 - Документальне оформлення руху готової продукції в ДП «Куліндорівський КХП»

Випущена з виробництва готова продукція в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України здається на склад за накладними. В бухгалтерії на підставі накладних ведеться накопичувальна відомість випуску готової продукції, у якій випущена продукція групується за видами і сортами

(номенклатурними номерами) і відображається за двома оцінками - за обліковою вартістю (за відпускними цінами без ПДВ) і фактичною собівартістю. Такий порядок оцінки зумовлений тим, що фактичну собівартість готової продукції, випущеної протягом місяця з виробництва, визначають тільки наприкінці місяця після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції. Дані відомості випуску готової продукції є підставою для її оприбуткування.

Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції завжди вважалися найважчими ділянками в роботі бухгалтерії ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України .

Розглянемо особливості обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на досліджуваному підприємстві.

П(С)БО 16 «Витрати» як уже було сказано раніше визначає 2 види собівартості:

- собівартість реалізованої продукції;
- виробнича собівартість продукції.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- прямі витрати на соціальне страхування;
- прямі витрати на амортизацію продукції;
- інші прямі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції (послуг), купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці та відрахувань на соціальне страхування включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, а також нарахування на заробітну плату внесків на страхування.

До складу прямих амортизаційних витрат включається вартість нарахова-

ного зносу виробничого обладнання. Для обліку амортизаційних відрахувань, які відносяться на витрати виробництва, в бухгалтерії ведеться відомість нарахування амортизації необоротних активів.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема плата за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції, зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Крім прямих витрат в виробничу собівартість в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України включаються загальновиробничі витрати, які в обліку накопичуються на дебеті рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з кредиту рахунків витрат.

Загальновиробничі витрати на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України поділяються на постійні і змінні. Перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат відображено в указі про облікову політику підприємства.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (послуг) складається з виробничої собівартості продукції (послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та понаднормативних виробничих витрат.

Характерною особливістю процесу виробництва як центрального у виробничій системі є формування витрат на виробництво продукції.

Облік витрат на виробництво в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України організовується з метою розподілу на кожен окремий продукт, що необхідно для оцінки запасів і визначення фінансового результату.

Завдання обліку витрат на виробництво полягає в накопиченні витрат, яке досягається шляхом зведення даних для обчислення собівартості одиниці продукції. Метою зведення даних в системі накопиченні витрат є встановлення величини витрат по двох головних об'єктах: продукції (для оцінки вартості запасу) і центрах відповідальності (з метою контролю за рівнем витрат).

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво призначений рахунок бухгалтерського обліку 23 «Виробництво», який є активним, що озна-

час накопичення витрат по дебету даного рахунку, а їх списання – по кредиту.

Собівартість виготовлених видів продукції( послуг) обчислюється в відомостях по рахунку 23 «Виробництво готової продукції».

Синтетичний облік наявності і руху готової продукції за фактичною собівартістю ведеться на активному рахунку 26 «Готова продукція» у журналі-ордері № 5 та відомостях до нього. За дебетом рахунка 26 відображається надходження виготовленої продукції на склад, за кредитом – вибуття та уцінка.

Оприбуткування випущеної з виробництва продукції відображається по дебету рахунка 26 «Готова продукція» і кредиту рахунка 23 «Виробництво».

На підприємстві ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України аналітичний облік ведеться по видам готової продукції:

В аналітичному обліку відображення готової продукції здійснюється за обліковими цінами. Якщо поточний облік готової продукції у бухгалтерії підприємства здійснюється не за фактичною собівартістю, а за «твердими» обліковими цінами підприємства, то на рахунку 26 «Готова продукція» окремо записується випуск продукції за плановою розрахунковою собівартістю і відхилення фактичної собівартості від планово-розрахункової.

Усі господарські операції вважаються такими, що відбулися, тільки тоді, коли вони оформлені документально. Жоден рух коштів, джерел утворення майна засобів виробництва, не може бути врахованим, якщо на їх надходження чи вибуття бракує відповідних документів. В діяльності підприємства відбуваються й невидимі процеси, що призводять до певної втрати ТМЦ, які документально зафіксувати не можна. Це так звані природні втрати цінностей під час доставки та зберігання: утриска, усушка, випаровування, розпорошення, розливання. Втрати можуть бути також із суб'єктивних причин: недостача, крадіжка. Ці втрати ТМЦ призводять до невідповідності даних поточного бухгалтерського обліку фактичній наявності майна. Щоб ліквідувати цю невідповідність та впевнитись у забезпеченні належного збереження майна, необхідно періодично проводити інвентаризацію.

Процес проведення інвентаризації готової продукції передбачає:

- переважування, обмір, підрахунок комісією у порядку розміщення продукції у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду продукції до іншого. Якщо вона зберігається в ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно

за місцями їх зберігання. Після перевірки вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить у наступне приміщення;

- інвентаризаційні описи складаються на ТМЦ, що перебувають в дорозі, на неоплачені в строк покупцями відвантажену продукцію, що перебуває на складах інших підприємств;

- кількість продукції, що зберігається в непошкодженій упаковці постачальника, може визначитися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини визнаних цінностей.

Завершальною стадією процесу кругообігу засобів є реалізація, в результаті чого готовий продукт перетворюється в гроші.

Готова продукція відвантажується покупцям згідно з договорами поставки. Ці договори є засобом контролю за виконанням вимог, термінів, якості поставок і своєчасністю розрахунків з покупцями. Контроль за відвантаженням і виконанням договорів виконує відділ збуту підприємства, де ведеться оперативний облік. У відповідності до передбаченого договором терміну відділ збуту передає складу готової продукції наказ на відбір та упаковку готових виробів.

Місцевим покупцям готова продукція відпускається по довіреності, а не місцевим – за наказом, в якому дається розпорядження експедиції куди і яким засобом відправити продукцію, її найменування, сорт, розмір, кількість. Працівник складу на відібрану і упаковану продукцію виписує накладну, в якій розписується представник покупця і комірник. При цьому комірник в картці складського обліку в графі «Витрати» проставляє кількість відпущеної продукції.

Часто наказ і накладна об'єднанні в одному документі. Обов'язковими реквізитами первинних документів, якими оформлюється відпуск продукції, є номер і найменування виробу, одиниці виміру, фактично відпущена кількість, ціна і сума. На документах повинні бути підписи керівника відділу збуту і головного бухгалтера. На підприємстві продукцію отримують представники покупця. Причому відпуск продукції здійснюється як за безрахунковий розрахунок, так і за готівку (через касу). Представник покупця прибуває на підприємство з відкритою на нього довіреністю з вказанням найменування і кількості продукції, яку він повинен отримати. Фактичний відпуск готової продукції зі складу оформлюються на підставі товарно-транспортної накладної. Вона виписується в чотирьох екземплярах: перший екземпляр накладної є наказом складу

на відпуск продукції (він залишається у відділі збуту), другий – є підставою для списання відвантаженої продукції зі складу (залишається на складі), третій – є пропуском при вивозі продукції з території підприємства, четвертий віддається покупцю для оприбуткування отриманої продукції. В товарно-транспортній накладній вказується: найменування постачальника і платника, номера рахунків та МФО у банках, код продукції, найменування продукції, одиниця виміру, кількість продукції, ціна, сума без ПДВ, сума з ПДВ та загальна сума, а також транспортні послуги. Документ підписується начальником відділу збуту, завідуючим складом і головним бухгалтером. Крім того, на трьох екземплярах ТТН повинен бути підпис покупця. Якщо продукції відвантажується не місцевим покупцем залізною дорогою, то на ТТН повинні бути підписи експедитора або представника транспортної організації. При вивозі продукції з території підприємства третій екземпляр ТТН реєструється у книзі реєстрації пропусків.

Усі документи на відвантаження і відпуск готової продукції передаються в бухгалтерію. В бухгалтерії виписуються розрахункові документи для передачі їх на передоплату. Розрахунковими документами є специфікації, в яких до покупців доводиться факт відвантаження продукції. В них вказують асортимент, кількість, продажну вартість і ціну відвантаженої продукції. Безрахункові переводи грошових коштів проводяться на підставі платіжних доручень.

Специфічним додатковим документом, який видається при відпуску готової продукції зі складу, є сертифікат якості. Даний документ видається відділом збуту і підтверджує те, що відпущена продукція відповідає якості і діючим на Україні стандартам і технічним умовам. Кожний виписаний сертифікат має зареєстрований номер, на який повинен обов'язково посилатися покупець у випадку встановлення невідповідності купленої продукції.

Фактична виробнича собівартість відвантаженої за місяць продукції визначається розрахунковим шляхом в нагромаджувальній відомості. Данні про залишок готової продукції на складах на початок місяця за обліковими цінами і фактичній собівартості переносяться з аналогічної відомості за попередній місяць або з реєстрів поточного складського обліку. Вартість продукції що надійшла з виробництва визначається за обліковими цінами на підставі даних аналітичного обліку її оприбуткування.

Згідно із діючим законодавством при реалізації готової продукції ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України повинне випису-

сати підприємству-покупцю податкову накладну, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом ДПС України. Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту (з віднесенням на дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками») витрат по сплаті ПДВ постачальнику (продавцю) при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг). Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Документальне забезпечення процесу реалізації готової продукції, надання послуг, виконання робіт у ДП «Куліндорівський КХП» показано на рис. 3.4.



Рис. 3.4 - Документальне забезпечення процесу реалізації готової продукції, надання послуг, виконання робіт

Безготівкові перерахування грошових коштів покупцями здійснюються на підставі платіжних доручень або платіжних вимог-доручень.

У бухгалтерії аналітичний облік відвантаження і реалізації продукції, а також розрахунків з покупцями і замовниками ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України веде у відомості № 16 «Рух готових виробів, реалізація продукції та матеріальних цінностей», в якій реєструється кожна товарно-транспортна накладна із обов'язковим зазначенням найменування покупця, номера рахунку, номери накладної та кількості відвантаженої продукції матеріальних цінностей ", і яка складається з чотирьох розділів.

У першому розділі "Рух готових виробів в ціннісному вираженні" відображається рух готових виробів за обліковими цінами і фактичної собівартості і розраховується фактична собівартість відвантаженої продукції.

У другому розділі "Відвантаження, відпуск та реалізація продукції кожного найменування" заповнюється у натуральному вираженні і у вартісному за відпускними цінами, при чому окремі позиції відображають вартість самих відвантажених виробів, ПДВ на них, позавиробничі витрати, тобто показується вся вартість реалізації. Тут же наводяться дані на підставі виписок банку з розрахункового рахунку про оплату кожної поставки, а також сума умовної реалізації. В кінці місяця виводиться сальдо по рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" в розрізі кожного покупця. У цьому розділі розраховується відпускна вартість не тільки кожного найменування виробу, але і всієї продукції, реалізованої за місяць. Дані цього розділу використовуються для заповнення першого і третього розділів цієї ж відомості і журналу-ордера № 5, де ведеться синтетичний облік.

Третій розділ заповнюється після закінчення місяця і складається з трьох частин, де показується оплата і списання, повернення продукції, не сплачена і не списана продукція.

У четвертому розділі "Розрахунок ПДВ" здійснюється розрахунок сум податків, що відраховуються до бюджету.

На даний час третій і четвертий розділи відомості № 16 на підприємстві не заповнюються, оскільки всі розрахунки ведуться в другому розділі цієї відомості.

Фактична виробнича собівартість відвантаженої за місяць продукції визначається розрахунковим шляхом в накопичувальній відомості. Дані про залишок готової продукції на складах на початок місяця за обліковими цінами і фактичної собівартості переносяться з аналогічної відомості за минулий місяць чи реєстрів поточного складського обліку. Вартість надійшла з виробництва продукції визначають за обліковими цінами на основі даних аналітичного обліку її оприбуткування. Готова продукція в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України оцінюється за «твердими» обліковими цінами, що дає можливість здійснювати постійний поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості. Такі ціни є основою проведення бухгалтерського обліку готової продукції на складах оперативно-бухгалтерським методом.

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції (реклама, транспортування, пакування тощо) обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Вони належать до витрат періоду і в кінці звітної періоду в повній сумі списуються з кредиту рахунку 93 в дебет субрахунку 791. У дебет субрахунку 791 списується також і собівартість реалізованої продукції: Д-т 791 К-т 901; Д-т 791 К-т 93.

Дохід від реалізації продукції в бухгалтерському обліку визнається згідно з принципом нарахування за датою відвантаження продукції, а не за датою отримання коштів на рахунок продавця. При відвантаженні продукції її собівартість списується в дебет субрахунку 901, а дохід від реалізації відразу відображається за кредитом рахунку 701, при цьому дебетується субрахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» для відображення заборгованості покупця. За кредитом субрахунку 701 відображається ціна реалізації плюс ПДВ, після чого сума ПДВ відразу списується з дебету субрахунку 701 у кредит субрахунку 641 «ПДВ» як податкове зобов'язання з ПДВ.

Фінансовий результат визначається на субрахунку 791 як різниця між доходом від реалізації без ПДВ (кредит) і собівартістю реалізованої продукції (дебет). Фінансовий результат визначається незалежно від дати отримання коштів від покупців. Якщо першою подією буде надходження коштів від покупців, то в момент отримання коштів вони відображаються як аванси отримані – субрахунок 681, а для відображення податкового зобов'язання з ПДВ, яке виникає за першою подією, дебетується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання». Дохід у бухгалтерському обліку буде відображено після відвантаження продукції, при цьому ПДВ з дебету субрахунку 701 списується в кореспонденції з кредитом проміжного рахунку 643, який в цей момент закривається.

За даними рахунка 79 «Фінансові результати» визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності, який відображають записами:

а) на суму одержаного прибутку:

Д-т рах. 79 «Фінансові результати» К-т рах. 441 «Прибуток нерозподілений»;

б) на суму збитку:

Д-т рах. 442 «Непокриті збитки» К-т рах. 79 «Фінансові результати».

Послідовність відображення в бухгалтерському обліку процесу реалізації готової продукції в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Кореспонденція з обліку реалізації готової продукції на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України

№ з/п	Зміст господарської операції	Кор-ція рахунків		Сума, тис. грн..
		Дебет	Кредит	
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701	13995300,09
	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	643	2332550,39
2	Відображено дохід від реалізації готової продукції за готівкові грошові кошти	301	701	4065315,80
	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	6411	675334,15
3	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження нерезиденту на експорт	362	701	1638516,12
4	Відображено дохід від реалізації товарів в момент відвантаження	361	702	16672,80
	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	702	643	2778,80
5	Відображено дохід від реалізації товарів в момент відвантаження нерезиденту на експорт	362	702	1310961,62
6	Відображено дохід від реалізації послуг в момент відвантаження	361	703	20011420,67
	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	643	3335237,76
7	Відображено дохід від реалізації послуг в момент відвантаження нерезиденту на експорт	362	703	1270454,93

Доходи, витрати та фінансовий результат від реалізації на підприємстві показано в додатку Е.

ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України працює на експорт. При відвантаженні проводиться формування пакету документів для надання його в митницю для декларування:

- заявка на митницю для надання інспектора, що буде займатися митним оформленням даного вантажу;
- копія контракту;
- СМР, тобто міжнародна товарно-транспортна накладна, в якій фіксується коли товар перетинає кордон ;
- вантажно-митна декларація (в 5-ти примірниках);
- транспортна інструкція;
- інвойс;
- сертифікат якості;
- розрахунок митної вартості;
- довідка про транспортні витрати для перевезення вантажу до пункту переходу „кордон -... ” (при умові поставки (FCA, EXW);

- реєстр наданих документів.

Паралельно готуються документи для отримання сертифікату походження товару, який видається Торгово-промисловою палатою України.

Інспектор митниці перевіряє надані документи та проводить митне оформлення вантажу.

В бухгалтерському обліку для відображення операцій по реалізації готової продукції іноземним контрагентам використовується рахунок 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

В результаті проведення підприємством розрахунків з іноземними контрагентами в іноземній валюті виникають курсові різниці у вигляді доходів або витрат. В бухгалтерському обліку це відображається слідкуючою проводкою:

- у разі отримання доходу: Дт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці»
- у разі отримання витрат: Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» Кт 362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України реалізацію готової продукції покупцям відображає в відомості по рахунку 3611 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» та 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» в вартісному вираженні по цінам реалізації. В кількісному вираженні і за собівартістю відвантаження готової продукції відображається в відомості по рахунку 26 «Готова продукція».

На початку місяця в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України з відомостей, складених минулого місяця, переносять дані про несплачені платіжні вимоги. Потім роблять записи операцій (кількість продукції, облікова вартість, транспортні витрати, що відшкодовуються покупцю, загальна сума) в міру оформлення і подання для оплати платіжних вимог, а також одержання виписок банку про їх оплату.

В податковому обліку для визначенні доходів від реалізації готової продукції (послуг) застосовується метод нарахування. При цьому методом датою визнання доходів від реалізації готової продукції (послуг) вважається дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строку здійснення платежів. Тобто датою реалізації вважається дата відвантаження готової продукції

покупцям, а для послуг – дата оформлення документів, які засвідчують їх виконання (акт виконаних робіт).

Витратами у податковому обліку вважаються витрати, що формують собівартість реалізованих готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг. Вони визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації такої готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Доходи та витрати в податковому обліку визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку.

Згідно із діючим законодавством при реалізації готової продукції ДП «Куліндорівський КХП» повинне надати підприємству-покупцю оформити накладну, форма і порядок заповнення якої затверджені наказом ДПС України. В податковій накладній, крім інших реквізитів, вказуються ціна, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає сплаті постачальнику.

Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту (з віднесенням на дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками») витрат по сплаті ПДВ постачальнику (продавцю) при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг). Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Безготівкові перерахування грошових коштів покупцями здійснюються на підставі платіжних доручень або платіжних вимог-доручень.

Фінансовий результат визначається на субрахунку 791 як різниця між доходом від реалізації без ПДВ (кредит) і собівартістю реалізованої продукції (дебет). Фінансовий результат визначається незалежно від дати отримання коштів від покупців. Якщо першою подією буде надходження коштів від покупців, то в момент отримання коштів вони відображаються як аванси отримані – субрахунок 681, а для відображення податкового зобов'язання з ПДВ, яке виникає за першою подією, дебетується субрахунок 643 «Податкові зобов'язання». Дохід у бухгалтерському обліку буде відображено після відвантаження продукції, при цьому ПДВ з дебету субрахунку 701 списується в кореспонденції з кредитом проміжного рахунку 643, який в цей момент закривається. Особливості оподаткування реалізації продукції за ціною нижче її звичайного рівня проаналізовано в додатку Ж.

### 3.3. Контроль процесу реалізації на підприємстві

Складовою промислової продукції є готові вироби, які в подальшому реалізуються стороннім замовникам або використовуються для власних господарських потреб. Аудиторська практика засвідчує, що саме тут бухгалтери припускаються значної кількості помилок та порушують чинне законодавство.

*Основною метою контролю реалізації готової продукції є підтвердження показників витрат на виробництво та величини виручки від реалізації готової продукції.*

*Основні завдання контролю реалізації готової продукції полягають у здійсненні:*

- 1) оцінки стану складського обліку готової продукції;
- 2) перевірки документального оформлення руху готової продукції;
- 3) перевірки правильності формування витрат на виробництво готової продукції;
- 4) перевірки правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з реалізації готової продукції;
- 5) зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку з метою підтвердження їх повноти та узгодженості;
- б) зіставлення даних синтетичного обліку з даними показників фінансової звітності.

Перевірка щодо обсягів реалізації готової продукції, виконання робіт, послуг починається з вивчення даних звітності по реалізації, особливостей організації облікового процесу на підприємстві.

В ході перевірки готової продукції вирішуються наступні завдання:

1. підтвердження обґрунтованості вибору і правильності застосовування варіанту оцінки готової продукції;
2. встановлення повноти оприбуткування готової продукції ;
3. підтвердження обсягів відвантаженої і реалізованої продукції;
4. підтвердження собівартості відвантаженої і реалізованої продукції.

Перед проведенням перевірки необхідно скласти методику проведення майбутньої перевірки, в якій повинні бути визначені всі контрольні точки процесу аудиту (додаток І).

Проводячи перевірку готової продукції внутрішній аудитор починає перевірку з огляду, обстеження, інвентаризації, експертної оцінки, опитування.

За допомогою огляду, з'ясовуються умови збереження продукції, документів, приміщень. У процесі огляду, можуть бути виявлені докази, що свідчать про порушення чи зловживання.

Метод обстеження являє собою продовження огляду, але з одночасним ознайомленням з документами як нормативними, так і виправдними з одержанням пояснень від відповідальних осіб. Ефективні результати дає обстеження при перевірках технології виробництва продукції в цехах, порядку прийому, збереження, відпуску і реалізації продукції.

Інвентаризація дає можливість виявити фактичну наявність майна і зіставити її з даними бухгалтерського обліку.

Інвентаризація є найбільш ефективним методом фактичної перевірки вірогідності показників балансу, що є складовою частиною бухгалтерської звітності. Аудитор перевіряє в Акті про інвентаризацію чи є всі підписи членів інвентаризаційної комісії, бо це може служити підставою для визнання її результатів недійсними. Також перевіряється чи до документів, що представляються для оформлення опису нестачі цінностей і псування понад норму, були обов'язково прикладені рішення слідчих чи судових органів, що підтверджують відсутність винних осіб або відновлення на стягнення збитку з винних осіб.

Експертна оцінка проводиться як допомога спеціальними експертами, компетентними з даного питання.

Перевірку готової продукції можна поділити на 4 етапи: перевірка обліку готової продукції, перевірка неврахованої продукції, перевірка обліку відвантаження і реалізації готової продукції та перевірка обліку витрат на продаж.

Насамперед з'ясовується, як оцінюється на підприємстві готова продукція. У бухгалтерському обліку готова продукція повинна оцінюватись відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю. Але оскільки вартість продукції може бути визначена лише після збирання усіх витрат та калькулювання її фактичної собівартості, постає потреба в щоденному обліку наявності та рухові готової продукції для визначення її вартісних характеристик. При визначенні первісної вартості продукції також керуються П(С)БО 16 «Витрати». Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, у частині оцінки запасів при їх вибутті.

Під час перевірки готової продукції використовуються такі процедури:

- аналіз розрахунково-платіжних документів, які підтверджують надходження матеріальних цінностей від постачальників: платіжні вимоги-доручення, рахунки фактури, товарно-транспортні накладні з різними додатками (специфікацією, сертифікатами, посвідченнями якості). Аналіз документів по обліку надходження готової продукції з виробництва на склад;

- співставлення даних документів з оплати постачальникам та даних документів на оприбуткування матеріальних цінностей, а також перевірка наявності правильно оформлених договорів за цими угодами;

- співставлення даних первинних документів по надходженню цінностей з даними складського обліку та реєстрів бухгалтерського обліку;

- перевірка правильності оцінки (згідно облікової політики) ТМЦ при надходженні, придбанні;

- з метою встановлення істини проводять письмові запити, усні опитування працівників, зустрічні перевірки;

- перевірка правильності обліку та прийняття до заліку (відшкодуванню) ПДВ;

- перевірка правильності кореспонденції рахунків - чи не має випадків, коли матеріальні цінності, що надійшли, не оприбутковані, а віднесені на інші рахунки;

- співставлення і порівняння даних документів на списання цінностей та відповідних реєстрів бухгалтерського обліку. Особлива увага звертається на списання матеріалів на реалізацію, а також на операції, пов'язані з видачею готової продукції в рахунок оплати праці;

- перевірка правильності оцінки матеріальних цінностей, списаних на витрати виробництва та реалізованих;

- перевірка правильності кореспонденції рахунків по списанню ТМЦ зі складу, витрачання у виробничій та невиробничій діяльності, реалізації тощо.

- вивчення дотримання правил видачі довіреностей на одержання ТМЦ;

- документальна перевірка списання матеріалів у виробництво, за допомогою якої встановлюють відповідність норм в документах на списання нормативним даним; відповідність кількості списаної сировини витратам цієї сировини за нормами.

У випадку, якщо продукція не оформляється приймально-здавальними документами цеху чи складу підприємства і не відображається в бухгалтерському обліку, виникає неврахована продукція.

Оскільки неврахована продукція не відображається в бухгалтерських документах, у багатьох випадках її наявність визначається на підставі документації, що показує технологічні процеси виробництва цієї продукції (документи на виплату заробітної плати, дані оперативного обліку про закладку сировини і випуск готової продукції й ін.), а також підтверджуючий вивіз продукції з підприємства (пропуски, рахунки-фактури, накладні і ін.).

В окремих випадках неврахована продукція може бути виявлена шляхом звіряння документів, що відбивають одержання продукції: документальних даних складів і цехів – виробників продукції; даних інвентаризацій готової продукції в цехах і на складах підприємств – з обліковими даними на день проведення таких інвентаризацій і т.п.

При перевірці вивчається вся документація, що дозволяє зробити висновок про наявність чи відсутність випадків випуску і реалізації неврахованої продукції.

У процесі перевірки оцінюються сильні і слабкі сторони системи внутрішнього контролю відвантаження та продажу готової продукції. Внутрішній контроль вважається ефективним на підприємстві, якщо він попереджає виникнення недостовірної інформації та виявляє помилки у межах певного часу. До початку перевірки самостійно розробляються опитувальні листи (анкети) оцінки надійності внутрішнього контролю. Анкети дозволяють отримати необхідне уявлення про контрольному середовищі, а також про процедури обліку та контролю продажів.

Планування - це розробка головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду, а також часу проведення аудиту. Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиту, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Порядок планування аудиту регулюється Міжнародним стандартом аудиту 300 „Планування”. План аудиту гото-

вої продукції ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України оформлено в додатку К. Планування має такі етапи: попереднє планування; складання загального плану аудиту; складання програми аудиторської перевірки; зміни в загальному плані та програмі аудиторської перевірки.

Загальними принципами та основними направляючими аудиту готової продукції є: зниження ризику неякісної продукції; обґрунтованість запланованих обсягів готової продукції; виконання об'єму заказів (договірних обов'язків) на продукцію; дотримання якості готової продукції; своєчасність поставки готової продукції; контроль за своєчасною оплатою за готову продукцію.

У процесі аудиту оцінюються сильні і слабкі сторони системи внутрішнього контролю відвантаження та продажу готової продукції. Внутрішній контроль вважається ефективним на підприємстві, якщо він попереджає виникнення недостовірної інформації та виявляє помилки у межах певного часу. Аудитор до початку перевірки самостійно розробляє опитувальні листи (анкети) оцінки надійності внутрішнього контролю. Анкети дозволяють аудитору отримати необхідне уявлення про контрольному середовищі, а також про процедури обліку та контролю продажів.

Після проведення тесту системи внутрішнього контролю обліку відвантаження та реалізації готової продукції аудитор складає програму проведення аудиту цієї області, керуючись правилами (стандартами) аудиторської діяльності: «Планування аудиту» і «Розуміння діяльності економічного суб'єкта»

Програма аудиту - сукупність методів і прийомів аудиту, оформлена документально у встановленій формі. Програма аудиту включає в себе перелік аудиторських процедур, застосовуваних у даній аудиторській перевірці, а також їх характер, терміни, обсяг і конкретних виконавців.

Програма аудиту, розроблена для проведення аудиту відвантаження та реалізованої продукції в ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України подана в Додатку Л.

### **Висновки до розділу 3**

Важливим етапом діяльності будь-якого виробничого підприємства, а ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України зокрема, є формування достовірної інформації про наявність на складі та рух готової продукції, а також її реалізації покупцям і замовникам.

Провівши відповідне дослідження щодо обліку такого роду інформації, можемо підсумувати наступне:

- кожна операція, тобто надходження продукції з виробництва на склад, чи її реалізація за межі підприємства повинні оформлятися відповідними первинними документами. Ці документи повинні мати ряд обов'язкових реквізитів. Підприємству пропонується формування Графіка відвантаження замовлених обсягів продукції здійснювати у розрізі конкретних партій. Отримана та систематизована інформація допоможе керівнику краще контролювати виконання домовленостей з клієнтом щодо збуту продукції. Також у роботі наведено орієнтований графік документообороту, використання якого посилить на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України контроль за виконанням замовлень та допоможе встановити відповідальних осіб у разі відхилень від норм.

- з метою контролю за результатом виробництва та налагодження добросовісних розрахункових відносин із покупцями і замовниками, необхідно чітко налагодити організації обліково-аналітичної роботи на підприємстві, яка повинна відповідати технологічним, технічним, структурним особливостям цього суб'єкта господарювання. Розглянувши такі вимоги у проведеному дослідженні, ми з'ясували, що на підприємстві є залишки незавершеного виробництва, а тому в обліку його обов'язково потрібно фіксувати. По-друге, використання у виробничому процесі запасів, що піддаються швидкому псуванню, зумовлює необхідність чіткого контролю за термінами їх придатності, а це потребує відображення додаткової інформації у картках аналітичного обліку, зокрема введення у картках складського обліку додаткових граф „термін використання” і „граничний момент поповнення запасу” за термінами та кількістю днів.

– вважаємо за доцільне застосування рахунків позабалансового обліку для відображення операцій з готовою продукцією. Це виключає потребу у здійсненні додаткових розрахунків та відображенні коригування нормативної (планової) собівартості до рівня фактичної, адже випущена з виробництва продукція протягом місяця оприбутковується і списується при реалізації на позабалансових рахунках по цінам реалізації. А на рахунка 26 „Готова продукція” один раз в кінці місяця, після збирання всіх виробничих і розподілу загальновиробничих витрат, відображається випущена з виробництва та реалізована готова продукція за фактичною собівартістю.

Однак, такий варіант обліку не виключає необхідності розрахунку планової вартості готової продукції, розроблення калькуляцій, адже ці розрахунки мають значення для здійснення стратегічного, поточного та наступного аналізу діяльності підприємства, використовуються для порівняння отриманих даних з фактичною собівартістю готової продукції. У разі відхилень цих вартостей, керівництвом підприємства розглядається питання зниження собівартості або про необхідність підвищення цін на продукцію, що виробляється на підприємстві.

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності є питання методики проведення аудиту. З огляду на це в роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку готової продукції та її збуту, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропоновано алгоритм вивчення готової продукції; розроблено загальну методологію аналітичних процедур при аудиторській перевірці фінансової звітності підприємства в розрізі видів діяльності підприємства;

За результатами контролю та задля уникнення порушень бухгалтерській службі ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України рекомендується звернути увагу та використовувати при здійсненні перевірки на підприємстві методичні прийоми для виявлення помилок в обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг (додаток Н).

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах встановлення та розвитку ринкової економіки в Україні, зросла роль бухгалтерського обліку для підприємств всіх форм власності, як складової частини системи економічної інформації і управління. Управління підприємством, потребує систематичної інформації про здійснення господарських процесів, їх характер та об'єм, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використанні. Основним джерелом такої інформації, являються дані бухгалтерського обліку і звітності.

Дані бухгалтерського обліку і звітності забезпечують інформацією, яка необхідна для внутрішнього управління і використовується зовнішніми споживачами – банками, інвесторами, податковими службами, діловими партнерами тощо. Фактичні та потенційні інвестори ретельно вивчають баланс та іншу фінансову звітність підприємства що дає змогу судити про можливість і вигідність розміщення своїх капіталів.

Нормативною базою яка регламентує облік реалізації продукції є: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку”, а також Інструкції та положення.

Згідно П(С)БО – 9, запаси до яких відноситься готова продукція, та які являються оборотними активами повинні задовольняти наступним вимогам: повинні оприбутковуватись в результаті фактично здійснюваних подій; не повинні бути обмежені у використанні; повинні бути надані для реалізації або використанні в період операційного циклу.

У бухгалтерії, відповідно до П(С)БО 9, облік готової продукції ведуть за її найменуванням або однорідною групою (видом).

В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до П(С)БО – 9 “Запаси” за первісною вартістю. Для визначення первісної вартості продукції підприємством використовується П(С)БО – 16 “Витрати”, для визначення доходу П(С)БО – 15 «Доходи».

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками: за ступенем узагальнення господарських операцій; за способом використання; за місцем складання; за призначенням; за характером задокументованих операцій; за кількістю позицій (записів); за технікою складання та опрацювання .

Система обліку на підприємстві забезпечується наступними взаємопов'язаними видами обліку: оперативно-технічним, статистичним, бухгалтерським, фінансовим та управлінським.

Для бухгалтерського обліку на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України наявності, руху, відвантаження і реалізації продукції, а також пов'язаних з ними операцій використовують таку систему рахунків: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 93 «Витрати на збут», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 90 «Собівартість реалізації», 70 «Доходи від реалізації».

Розрахунковими документами на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України є: договір-угода; рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур, специфікації (при великій номенклатурі відвантаженої продукції). У розрахункових документах містяться дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Діяльність підприємства ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України » здійснюється по таким напрямкам:

- безпосереднє виготовлення продукції та її реалізація;
- надання послуг з використанням давальницької сировини;

Перевірка процесу реалізації продукції на ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України показала відповідність бухгалтерського обліку вимогам законодавчих і нормативних актів.

На ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України організація та стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю операцій з реалізації продукції відповідає вставленим вимогам діючого законодавства та керівництва підприємства. Разом з тим пропонується наступні шляхи їх удосконалення:

- встановити чіткі правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- посилити контроль з боку бухгалтерської служби за дотриманням порядку обліку реалізації продукції та порядком заповнення первинних документів;
- привести в відповідність до чинного законодавства типові форми первинних документів, щодо обліку реалізації продукції;
- розглянути доцільність запровадження окремої служби аудиту за дотриманням бухгалтерських процедур;

- розробити чіткий графік підвищення кваліфікації робітників цієї служби;

- впровадити систему тестування обліку реалізації продукції для забезпечення ефективності її використання.

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

Підприємству необхідно використання у розрахунках із покупцями таких форм безготівкових розрахунків, які б гарантували своєчасне надходження грошей за відпущеною покупцям продукцію, а також акредитивної форми розрахунків. Ми вважаємо, що обидві форми безготівкових розрахунків – найбільш безпечні й унеможливають виникнення безнадійної дебіторської заборгованості.

На етапі реалізації продукції необхідне скорочення понаднормативних запасів сировини, матеріалів, оптимізація маршрутів транспортування готової продукції в роздрібну торговельну мережу та за іншими напрямками реалізації; запобігання механічних пошкоджень.

Пропонуємо вдосконалити облік і реалізації продукції шляхом впровадження управлінського обліку. Стосовно управлінського обліку підприємству пропонуємо помітну увагу приділяти управлінню затратами, скороченню собівартості, та пошуку можливостей збуту продукції. При цьому на підприємстві слід удосконалити нормування матеріальних затрат на виробництво, що в подальшому дозволить знизити собівартість продукції. Також підприємству слід удосконалити управлінський облік, який би дозволив планувати реалізацію продукції, що передбачає собою розробку планів.

Отже, основні завдання, які ставилися на початку даної роботи виконані. Згідно розглянутого вище, можна зробити остаточний висновок, що дослідження даної теми в даний час є доцільним і актуальним.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г. І. Економічний аналіз [Текст]: навч.-метод. посібник / Г. І. Андреева. - К. : Знання, 2012. - 263 с.
2. Бабченко Н.М. Визнання моменту реалізації . Економіка АПК. 2005. № 3.С. 83-86
3. Т.Г. Бурденюк, В.М. Панасюк, В.А. Шухманн Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія. Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77-79.
4. Букало Н. А., Ляшук В.В. Ефективна система управління дебіторською заборгованістю, як основний фактор впливу на платоспроможність і ліквідність підприємства. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2014. Вип. 11(2). С. 64-70.
5. 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.
6. Бутинець Т.А. Система внутрішнього контролю фірми. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(25). С. 234-245.
7. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / За ред. проф. Ф Ф Бутинець. 3-є вид,перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2003. 444 с.
8. Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В.Гудзь та ін.. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
9. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с.
10. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.;пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К.: Основи, 1997. 943с.
11. Відсутня ТТН: що з витратами на перевезення товару?. URL: <https://news.dtkr.ua/accounting/individual-transactions/56603> (дата звернення: 06.09.2023)

12. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Харків, 2009. URL: <http://disser.org.ua/file23976.htm> (дата звернення 01.10.2023)

13. Гайдучок Т.С., Цегельник Н.І. Основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі. *Економічні науки. Сер.*: Облік і фінанси 2012. Вип.9(1). С.190-100

14. Глушко А.Д. Управління дебіторської заборгованістю в системі забезпечення ефективної діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2018, № 7. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6464> (дата звернення 25.10.2023)

15. Готова продукція: особливості обліку Сайт журналу Дебет Кредит - URL:<https://news.dtkk.ua/accounting/individual-transactions/42876-gotova-produkciia-osoblivosti-obliku> (дата звернення 10.10.2023)

16. Голов С.Ф., Костюшенко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії: практ. посіб.К.: Лібра, 2001. 670 с 21.Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста, за ред. проф. С. М. Гончарова. К.: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.

17. Гордієнко К. Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. 2-е вид, перероб. і доп.. К.:КНТ, 2007. 360 с.

18. Господарський кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 25.11.2023)

19. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 20-23.

20. Донських А. С. Якубенко Ю. Л. Економічна сутність процесу реалізації сільськогосподарської продукції. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 32. С. 88-92.

21. Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві .*Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 148-152.

22. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. - 1072 с.
23. Іванов Є.О. Класифікація факторів, що впливають на загальний рівень дебіторської заборгованості підприємства. Вісник МСУ. 2005. Вип.1-2, Т.VIII. С. 35-38;
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 25.11.2023)
25. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
26. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. К: Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
27. Ковач С. І. Реалізація продукції та оплата праці в с.-г. підприємствах. Економіка АПК. 2000. № 3. с. 91-106.
28. Ковінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с.
29. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. Економічний аналіз. 2010. № 6. С. 433- 436.
30. Лайко П.А. Ляшенко Ю.І. Фінанси АПК: Навчальний посібник . К.: Дія, 2000. С. 33.
31. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник . 3-тє вид., перероб і допов. К. : ЦНЛ, 2009. 670 с.
32. Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. Бухгалтерський облік : навч.- метод. Посібник. К. : КНЕУ, 2002. 370 с
33. Лоханова Н.О. Облік виручки по договорів з клієнтами – нові підходи до визнання відповіднодо МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014.№ 21. С. 38–41
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. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701-705

36. Міжнародний стандарт аудиту 315: URL:[http://www/apu.com.ua](http://www.apu.com.ua) (дата звернення: 15.05.2020)

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_015) (дата звернення: 15.08.2023).

38. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU17027.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html). (дата звернення 21.08.2023)

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» від 28.04.20012. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>(дата звернення 21.09.2023)

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» від 29.11.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 25.09.2023)

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. (дата звернення: 31.10.2023)

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999/ URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 25.09.2023)

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 28.09.2023).

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 25.09.2023)

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 року. URL: <https://zakon.help/law/559/> (дата звернення: 31.08.2023)

46. Непочатова В.С. Внутрішній контроль розрахунків з покупцями та

замовниками . Молодий вчений. 2016. №3. С. 134-138.

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

48. Г. Л. Норд Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва URL:

<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7241> (дата звернення: 16.10.2023)

49. Основи бухгалтерського обліку. URL: <https://kvpubd.kiev.ua/wp-content/uploads/2020/03/70-72-1.pdf> (дата звернення: 06.10.2023)

50. Осовська Г. В. Юшкевич О.О. Завадський Й.С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. 358 с.

51. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.

52. Панасюк В.М., Маринович О.О. Сучасні перспективи розвитку науки: матер. III міжнар. Наук. – практ. Конф., м. Київ, 10-11 вересня 2019 р. Київ, 2019.С.13-15

53. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.

54. Пархомець М.К. Матвійчук М.З. Ціноутворення у підприємствах агропромислового виробництва: організація та методика : монографія. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 228 с

55. Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 26.10.2023)

56. Подмешальська Ю. В., Степаненко В.А. Облік витрат на збут . *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 31-35.

57. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.

58. Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. нац. торг. екон. ун-т. К., 2010. 20 с

59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон

України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 5.10.2023 р.)

60. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 23.10.2023)

61. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 23.10.2023)

62. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект XXI», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.

63. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Мінекономіки, європ.інтеграції; Наказ, Рекомендації від 22.05.2002 № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text> (дата звернення 28.09.2023)

64. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Мінфін України; Наказ, Положення від 24.05.1995 № 88 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 05.11.2023)

65. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> (дата звернення 26.11.2023)

66. Радченко О.Ю., Грачова Р.М. та ін.; за ред. проф. Огійчука М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. К. : вища освіта, 2015. 800 с.

67. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 192 с.

68. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2011. №4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення 10.10.2023)

69. Синькевич Н.І. «Економічний аналіз»: Курс лекцій. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018р. 97с.

70. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч.

посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.

71. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерський учет и финансовый анализ: пер. с англ. Ю.А. Огибин, Г.А. Огибев. М.: Сирин, 1998. 302 с.

72. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія К. : НАУ, 2010. 330 с.

73. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.06.04. Луганськ, 2002. 19с.

74. Турова Л. Л., Маринич Д.М. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 26(2). С. 131-133

75. Тютюнник Ю. М., Тютюнник С.В. Особливості аналізу фінансових результатів і рентабельності діяльності суб'єктів малого підприємництва. Економічний форум. 2019. № 2. С. 99-105.

76. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз. Частина II. Полтава: ПДАА, 2014. 394 с

77. Хендриксен Э. С, Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с

78. Цивільний кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 25.10.2023)

79. Шестерікова В.В., Тивончук С.В. Обліковий аспект розрахунків з покупцями та замовниками в аграрних підприємствах. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(4). С. 420-425.

80. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; 4-те вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2015. 572 с.

## Додаток А

### Нормативно-правове забезпечення обліку процесу реалізації

№ з/п	Назва джерела	Характеристика джерела
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.
3.	Податковий кодекс України	Розширює методику формування собівартості виготовленої продукції, а саме додає до неї амортизацію виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг
4.	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку»	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку готової продукції.
5.	Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку з обліку готової продукції.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».	Методика обліку запасів(готової продукції) на підприємстві, розкриття інформації в фінансовій звітності. Вибуття запасів (готової продукції) за ідентифікованої собівартості відповідної одиниці; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід	Доходом, не визнаються сума авансу та сума попередньої оплати продукції. Тому сума оплати за продукцію визнається доходом від реалізації після того, коли продукція отримана
8.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначає склад собівартість реалізованої продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості готової продукції включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції.
9.	«Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань»	Визначає порядок проведення інвентаризації готової продукції та оформлення її результатів.

**Додаток Б**  
**Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку**  
**готової продукції**

Міжнародний рівень  
МСБО 2 «Запаси», МСФЗ, МСБО, Тлумачення КТМФЗ, Тлумачення  
ПКТ

Державний рівень

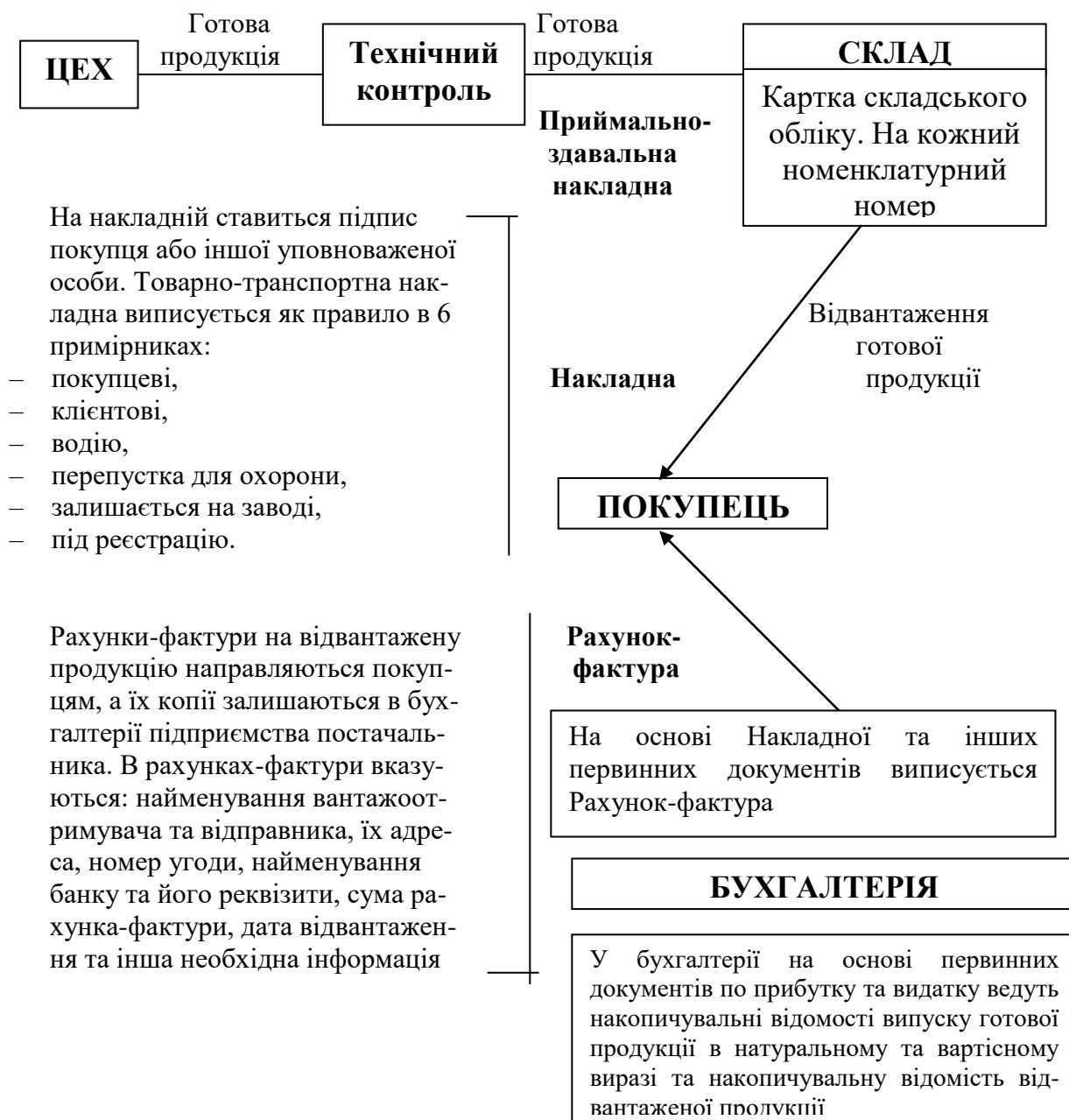
Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та ін.
П(С)БО 9 «Запаси», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та розроблена до нього інструкція
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, інші нормативно-правові акти та методичні вказівки з питань бухгалтерського обліку, міністерств та відомств і державних комітетів
Методичні рекомендації планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Рівень підприємства

Положення про облікову політику, Посадові інструкції працівників підприємства, внутрішньо-розпорядчі документи та нормативи

## Додаток В

### Рух первинних документів з обліку готової продукції



## Додаток Д

### Фактори, які впливають на обсяг реалізації продукції

#### (товарів, робіт, послуг)

<b>I. Група виробничих факторів</b>
Рівень виконання плану виробництва товарної продукції Якість продукції Асортиментно-структурні зрушення у випуску продукції Ритмічність випуску продукції
<b>II. Фактори, пов'язані з роботою відділу збуту і складів</b>
Рівень забезпеченості кадрами, устаткуванням і відповідними складськими приміщеннями Загальний рівень організації роботи з маркетингу (в т.ч. її ритмічність) Величина портфеля замовлень Стан і комплектність залишків готової продукції на складі Забезпеченість тарою та упаковкою Наявність договорів на поставку і дотримання їх умов при відвантаженні продукції покупцям Дотримання умов співпраці з транспортними установами
<b>III. Фактори, пов'язані з транспортуванням продукції</b>
Відповідність кількості і видів транспортних засобів потребам підприємства (зроблених замовлень і договірних домовленостей) Ритмічність подачі транспортних засобів Придатність наданих транспортних засобів для завантаження відповідних видів продукції Дотримання термінів перевезень та інших договірних умов
<b>IV. Фактори, пов'язані з роботою фінансового та інших підрозділів підприємства</b>
Вибір форм розрахунків з покупцями Своєчасність і якість оформлення платіжних документів, стан контролю за їх сплатою Вивчення платоспроможної здатності покупців і можливих форм співпраці з ними Своєчасність та якість оформлення санкцій за порушення зобов'язань щодо сплати боргів покупцями та іншими установами
<b>V. Інші фактори</b>
Терміни документообігу, якість опрацювання документів в установах банку Зміна цін і кон'юнктури ринку, рішення арбітражних судів щодо позовів Зміни митних правил і загального законодавства тощо

## Додаток Е

### Кореспонденція з обліку фінансових результатів на

#### ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України

Найменування операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Списані на фінансові результати діяльності:			
- дохід від реалізації готової продукції	701	791, 792, 793	16691247,47
- дохід від реалізації товарів	702		1324855,62
- дохід від реалізації послуг	703		17946637,84
- дохід від реалізації іноземної валюти	711		46197,89
- дохід від реалізації оборотних активів	712		364194,50
- дохід від операційної оренди	713		38327,04
- дохід від курсової різниці	714		489529,94
- інший операційний дохід	719		1886,95
- дохід від реалізації необоротних активів	742		833,33
- інший дохід від списання кредиторської заборгованості	717		
Списані на фінансові результати витрати діяльності:			
- собівартість реалізації готової продукції	791, 792, 793	901	14814553,62
- собівартість реалізованих товарів		902	1143102,19
- собівартість реалізованих робіт і послуг		903	15978347,54
- адміністративні витрати		92	2599603,36
- витрати на збут		93	366849,13
- собівартість реалізованих оборотних активів		943	405687,71
- собівартість від реалізації валюти		942	57570,20
- курсову різницю		945	429286,49
- визнані штрафи		948	193576,73
- інші операційні витрати		949	182078,31
- відсотки за кредит	951	81179,44	
- інші фінансові витрати	952	15433,28	
- собівартість реалізованих основних засобів	972	0,00	
- собівартість ліквідованих основних засобів	976	0,00	
- податок на прибуток	981	43387,00	
Відображено суму збитку за звітний період	442	791	818780,33
Відображено суму прибутку за звітний період	791	441	1412386,32

## Додаток Ж

### Методика оподаткування реалізації 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
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: порівнянової 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: порівнянової 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			
Податок на доходи фізичних осіб	—	—	До загального місячного (річного) оподаткованого 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 $K=100:(100-Cп)$	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 $K=100:(100-Cп)$
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.	

**Додаток I**  
**Методика аудиту випуску і реалізації продукції, товарів, робіт і послуг**  
**в ДП «Куліндорівський КХП»**

Складові методики аудиторської перевірки	Контрольні точки аудиту				
	Собівартість реалізації	Комерційні витрати	Обсяг випущеної продукції	Обсяг реалізованої продукції	Виручка від реалізації
Ціль аудиту	Перевірка вірогідності і реальності зроблених витрат, доцільності їхнього списання відповідно до методу обліку витрат на виробництво	Перевірка вірогідності і реальності зроблених витрат	Перевірка вірогідності обсягу продукції і повноти її оприбуткування на склад для оцінки реальних запасів і прогнозів формування фінансових результатів	Перевірка вірогідності і повноти включення даних в обсяг реалізованої продукції для формування фінансових результатів відповідно до методу їхнього відображення на рахунок бухгалтерського обліку	Перевірка вірогідності і повноти відображення засобів на рахунках бухгалтерського обліку, отриманих від реалізації у визначений період часу
Інформаційна база	Господарські операції по рахунках, групуючі відомості даних, закупівельні акти на сировину, планові калькуляції по видах продукції, картки аналітичного обліку виробництва, відомості розподілу, головна книга		Акти приймання сировини, накладні про передачу готової продукції з виробництва на склад, акти інвентаризації залишків готової продукції, матеріальні звіти	Господарські операції по рахунках, накопичувальні відомості, видаткові накладні складу ГП і відділу маркетингу, товарно-транспортні накладні, пропуск на вивіз продукції, матеріальні звіти про рух продукції в розрізі асортименту, картки складського обліку	Господарські операції по рахунках, прибуткові касові ордери, платіжні вимоги-доручення, векселі, журнали-ордери, головна книга
Напрямки аудиту	Підтверджуючий, податковий, запасний	Підтверджуючий, податковий	Запасний	Підтверджуючий, податковий, запасний	Підтверджуючий, податковий
Прийоми і процедури	Документального дослідження, нормативно-правового регулювання, розрахунків і порівняння, зіставлення, контрольні виміри, автоматизовані	Документально-го дослідження, розрахункові, аналітичні, автоматизовані	Документально-го дослідження, розрахункові, аналітичні, автоматизовані	Документально-го дослідження, розрахункові, аналітичні, автоматизовані	Документально-го дослідження, розрахункові, аналітичні, автоматизовані
Можливі порушення	Зайво списані витрати, порушення нормативно-правового законодавства в частині, віднесення витрат на рахунки бухгалтерського обліку, застосування норм витрат не обґрунтоване	Зайво списані витрати, порушення нормативно-правового законодавства в частині, віднесення витрат на рахунки бухгалтерського обліку, застосування норм витрат не обґрунтоване	Несвоєчасне оприбуткування готової продукції	Приховання частини реалізованої продукції, неправильне відображення на рахунках товарообмінних операцій	Приховання частини виторгу
Прийняття рішень аудитором	Відбито у висновку аудитора, розрахунки прикладені до робочих документів				

**Додаток К**  
**Загальний план аудиту готової продукції**

Організація, що перевіряється	ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України
Період аудиту	01.01.2021-31.12.2021
Кількість людино-годин на перевірку	75
Керівник аудиторської перевірки	Фіцева Валерія Олександрівна
Запланований аудиторський ризик	50-70 %
Запланована суттєвість	10000 грн.

Етапи перевірки	Процедури аудиту	Аудитор	Терміни перевірки
Перевірка достовірності (повноти) визначення виручки від готової продукції	Встановлення наявності наказу керівника про метод визначення виручки від готової продукції та відповідність йому бухгалтерських записів.	Фіцева В.О.	17.08.23-20.08.23
Перевірка розрахунку фактичної собівартості готової продукції	Послідовна перевірка розрахунків фактичної собівартості: залишку готової продукції на складі; відвантаженої продукції; реалізованої продукції; звірка одержаних даних з фактично відображеними відомостями у регістрах синтетичного обліку та звітності.	Фіцева В.О.	21.08.23-23.08.23
Перевірка витрат, пов'язаних з готовою продукцією	Перевірка складу та розподілу витрат згідно з законодавчими документами.	Фіцева В.О.	24.08.23-27.08.23
Перевірка відповідності даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку	Зіставлення даних первинних документів з даними, відображеними у регістрах синтетичного та аналітичного обліку.	Фіцева В.О.	28.08.23-31.08.23
Перевірка визначення фінансового результату	Перерахунок визначення фінансового результату та звірка його з даними бухгалтерського обліку та звітності; належності та правильності включення до ціни готової продукції обов'язкових податків, та платежів.	Фіцева В.О.	01.09.23-03.09.23
Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу обліку готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку	Перевірка правильності відображення процесу обліку готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку	Фіцева В.О.	04.09.23-06.09.23
Складання розділу аудиторського звіту та аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки	Фіцева В.О.	07.09.23-09.09.23

Сертифікований аудитор  
Керівник аудиторської перевірки

Фіцева В.О.  
Фіцева В.О.

**Додаток Л**  
**Програма аудиту виробництва та реалізації готової продукції в**  
**ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України**

Організація, що перевіряється	ДП «Куліндорівський КХП» державного агентства резерву України
Період аудиту	01.01.2021-31.12.2021
Кількість людино-годин на перевірку	75
Керівник аудиторської перевірки	Фіцева Валерія Олександрівна
Запланований аудиторський ризик	50-70 %
Склад аудиторської групи	Фіцева Валерія Олександрівна
Запланована суттєвість	10000 грн.

№	Плановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Робочі документи
1.	Планування аудиторської перевірки і проведення підготовчих робіт	23.08.23- 23.08.23	Фіцева В.О.	
2.	Перевірка звітної документації з обліку готової продукції та її реалізації на правильність оформлення і по суті	18.08.23- 23.08.23	Фіцева В.О.	Договори на поставку продукції, прейскуранти цін, накладні, товарні накладні, і т.д.
3. Аудит обліку готової продукції				
3.1	Перевірка відповідності фактичної оцінки готової продукції методом оцінки, встановленим обліковою політикою	23.08.23- 24.08.23	Фіцева В.О.	Положення про облікову політику підприємства, порядок розрахунку собівартості продукції
3.2	Перевірка відповідності оцінки відвантаженої продукції методом оцінки, встановленим обліковою політикою підприємства	25.08.23- 26.08.23	Фіцева В.О.	Положення про облікову політику підприємства, товарні накладні, касові документи про надходження виручки
3.3	Перевірка правильності відображення в обліку продукції виробленої з давальницької сировини	26.08.23- 27.08.23	Фіцева В.О.	Положення про облікову політику підприємства, порядок розрахунку собівартості продукції, реєстри бухгалтерського обліку
4. Аудит обліку відвантаженої і реалізованої продукції				
4.1	Перевірка повноти відображення в обліку випущеної продукції	28.08.23- 29.08.23	Фіцева В.О.	Порядок розрахунку собівартості продукції, реєстри бухгалтерського обліку

Продовження додатку Л

№	Плановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Робочі документи
4.2	Перевірка повноти відображення в обліку відвантаженої і реалізованої продукції	30.08.23-31.08.23	Фіцева В.О.	Порядок розрахунку собівартості продукції, реєстри бухгалтерського обліку, товарні накладні, довіреності покупців, рахунок-фактура
5. Аудит складського обліку				
5.1	Перевірка правильності складського обліку готової продукції	01.09.23-02.09.23	Фіцева В.О.	Накладні по здачі на склад готової продукції, акт здачі продукції, картка складського обліку
5.2	Перевірка правильності відображення в обліку результатів інвентаризації готової продукції	03.09.23-04.09.23	Фіцева В.О.	Накази керівника підприємства, опису, інвентарна звітність, реєстри бухгалтерського обліку
6. Перевірка відображення у звітності всіх операцій з обліку готової продукції та її реалізації				
6.1	Перевірка правильності виведення залишків на кінець звітного періоду з обліку готової продукції та її реалізації	05.09.23-06.09.23	Фіцева В.О.	Реєстри бухгалтерського обліку (бухгалтерський баланс, Головна книга, Журнали-ордери по рахунках 20,26,36 і т.д.)
7.	Підведення підсумків перевірки, складання аудиторського висновку	07.09.23-09.09.23	Фіцева В.О.	

Сертифікований аудитор

Фіцева В.О.

Керівник аудиторської перевірки

Фіцева В.О.

## Додаток М

### Методичні прийоми для виявлення порушень щодо обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг

Методичний прийом		Порушення, які можуть бути виявлені
Фактична перевірка	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 преїскурантні ціни, а також розцінками в нарядах
	Інвентаризація	Невідповідність повноти відображення виручки, одержаної від покупців за реалізовану готову продукцію; неправильне визначення фінансового результату від продажу продукції (співставлення отриманих доходів та понесених протягом звітного періоду витрат); неправильне нарахування та сплата податку на додану вартість
Документальна перевірка	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
	Арифметична перевірка	Неправильні підрахунки сум дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги; приховання достовірних сум
	Оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій	Не вірно та незаконно відображені господарські операції в документах, не правильно вказані суми.
	Перевірка документів за змістом	Незаконне за фіксування операцій в документах
	Перевірка документів за формальними ознаками	Невірне укладання 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
	Зустрічна перевірка	Наявність виправлень в документах та відображення господарських операцій, що суперечать логіці
	Логічна перевірка документів	Не вірно відображення господарської операції в документі