

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

Пояснювальна записка

до кваліфікаційної роботи
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Методика обліку і оподаткування операцій з реалізації продукції
(виконання робіт, надання послуг)»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньо-професійною програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти Магістр
групи 1
Яременко Л.В.
Керівник: Дугар Т.Є.
Рецензент: Пашкова Т.В.

Полтава - 2022 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, НАДАННЯ ПОСЛУГ)	7
1.1. Економічний зміст обліку операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)	7
1.2. Стан дослідженості та вирішення проблеми та наукові напрями її вирішення	11
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, НАДАННЯ ПОСЛУГ)	16
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	16
2.2. Синтетичний та аналітичний облік операцій з реалізації продукції (виконання робіт, послуг)	30
2.3. Відображення інформації процесів реалізації у звітності підприємства	38
РОЗДІЛ 3. ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, ПОСЛУГ)	42
3.1. Податкові аспекти обліку операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)	42
3.2. Мета, завдання та техніка проведення аудиту операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)	51
3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження	58
ВИСНОВКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. Кожного дня ми постійно маємо справу з товарами, послугами і певними роботами. Навіть звичайний перехожий є покупцем чи продавцем. Наше повсякденне життя не може обійтися без покупки певної продукції чи послуг. Споживачі найбільшою мірою відіграють важливу роль у створенні системи реалізації продукції, робіт, послуг. Тому можна сказати, що і реалізація продукції відіграє важливу роль у господарсько-фінансовій діяльності підприємства. Без цього етапу неможливо повторити процес виробництва, адже реалізація продукції характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, тобто повторний процес виробництва не може відбуватися без постійної реалізації. Цей процес залежить від сфери споживання чи сфери споживачів.

Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Ринкові відносини – це відносини, які складаються між покупцями та продавцями під час купівлі-продажу продукції, робіт, послуг. Впровадження в Україні ринкових відносин обумовлюється із зміцненням фінансового сектору економіки. Удосконалення цієї системи вирішує багато проблем, хочеться виділити перехід на міжнародні стандарти статистичної та фінансової звітності, посилення прозорості діяльності підприємств, опанування ризиків, які можуть виникнути в умовах нестабільності. Тому система управління повинна мати чітко встановлені особливості реалізації продукції, постійно досліджувати ринок, мати надійне інформаційне забезпечення.

Найважливішим джерелом доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) є не тільки для самого підприємства, а й для самої держави. Реалізація є об'єктом оподаткування і тому виникає необхідність у потребі правильної організації обліку.

Мета дослідження. Дослідити теоретичні та практичні питання організації обліку та аудиту процесу реалізації продукції на підприємстві.

Розробити рекомендації, щодо ефективності управління процесу реалізації. Розглянути проблеми порушень під час аудиту та знайти вирішення найактуальніших порушень.

Завдання дослідження. Метою дослідження передбачаються наступні завдання:

- дослідити економічний зміст обліку операцій з реалізації продукції;
- дослідити проблеми, які постають в ефективності організації процесу реалізації та знайти наукові вирішення проблем;
- ознайомитися з організаційно-правовими засадами підприємства;
- ознайомитися з організацією облікової політики;
- визначення особливостей оподаткування;
- ознайомитися з аудитом підприємства;
- проаналізувати аудит підприємства, його узагальнити.

Об’єкт дослідження теоретико-методичні засади, організація обліку, оподаткування та аудит процесу реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг) в ХХХ.

Предметом дослідження є облікові процедури відображення господарських операцій, основи обліку та забезпечення обліково-аналітичного контролю самого процесу реалізації продукції.

Наукова новизна одержаних результатів. Новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці науково-практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації обліку, оподаткування і аудиту процесів реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Наукову новизну дослідження визначають такі основні його результати:
обґрунтовано:

- запропоновано удосконалити структуру плану рахунків для підприємства із впровадженням відповідних змін в субрахунки до рахунків обліку 70 «Дохід від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації»;

- запропоновано удосконалити структуру Наказу про облікову політику, яка буде підтверджувати достовірність, надійність та повноту інформаційного забезпечення діяльності підприємства.

набули подальшого розвитку:

- одержали подальший розвиток підходи до запровадження комп'ютерних технологій в обліку процесів реалізації продукції та визнання результатів, що підвищують оперативність обробки облікової інформації та ефективність її використання в управлінні сільськогосподарськими формуваннями;

- процедури аудиту реалізації продукції, через розробку та узагальнення робочих документів аудитора, на етапі контрольної роботи в ході складання Анкети вивчення облікової політики підприємства.

Методи дослідження. У роботі використовувалися загальнонаукові (спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція і дедукція) та специфічні методи дослідження. Теоретико-методологічною основою роботи є діалектичний, логічний, порівняльний, системний і історичний методи наукового дослідження. У процесі дослідження запланованих питань автором використовувалися висновки вчених, які займалися загальними проблемами економічної політики держави.

Практичне значення одержаних результатів. Проведені дослідження підтверджують важливість питань організації обліку, оподаткування, внутрішнього аудиту, оскільки він займає вагоме місце в господарській діяльності підприємства. В результаті вивчення процесів внутрішнього контролю, зокрема таких ділянок, як розрахунки з покупцями і замовниками та реалізації товарів, особливості полягають у наступному: важливо визначати порядок та етапи проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями і замовниками та реалізації товарів для уникнення ймовірних порушень ведення фінансового обліку та аналітичного забезпечення потрібної інформації для прийняття управлінських рішень щодо ефективного розвитку діяльності підприємств.

Апробація результатів дослідження. Підсумки наукового дослідження мали розробки на Всеукраїнській науково-практичній конференції, м. Полтава.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези: 1. «Економічна суть податку на додану вартість», 2. «Особливості організації обліку та контролю процесу реалізації продукції» за результатами Всеукраїнської науково-практичної конференції - Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної конференції. м. Полтава, 27 жовтня 2022р. Полтава, 2022. 1496 с.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, НАДАННЯ ПОСЛУГ)

1.1. Економічний зміст обліку операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)

Процес реалізації продукції – це найважливіший економічний показник, який характеризує господарсько-фінансову діяльність суб'єктів підприємницької діяльності. Адже при завершенні процесу визначаються ефективність виробництва і відповідно результати господарювання підприємства.

Е. С. Хендріксен і М. Ф. Ван Бреда стверджують, що реалізація - це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві (замовнику) або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів [60].

Якщо звернутися до законодавчо-нормативної бази, а саме до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», реалізація продукції (робіт, послуг) - це господарча операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передачу права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань [30].

Питання реалізації продукції є досить важливим і несе в собі велику суспільну роль. Дослідженням сутності процесу реалізації займалися досить багато вчених, розглянемо деяких з них, а саме: О. В. Лишиленко, С. С. Черниш, І. В. Сіменко і Т. Д. Косова, Л. К. Сук, Е. С. Хендеріксен і М. Ф. Ван Бреда. Більш детальніше досліджено поняття в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Визначення сутності поняття «процес реалізації» науковцями

Поняття	Джерело
Процес реалізації продукції являє собою завершальну стадію кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконання робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із зазначенням фінансового результату його діяльності.	О. В. Лишилиленко Бухгалтерський облік: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2019. – 670с.
Реалізація продукції – важлива заключна стадія кругообороту коштів підприємства. Від того, як організована система реалізації продукції, залежить безперервність виробничого процесу, оборотність оборотного капіталу, результати фінансово-господарської діяльності, рентабельність.	С. С. Черниш Економічний аналіз: навчальний посібник – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2019. – 312 с.
Реалізація готової продукції — це ланка зв'язку між виробником і споживачем. Від того, як продається продукція, який попит на неї на ринку, залежить і обсяг її виробництва.	І. В. Сіменко, Т. Д. Косова Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с.
Процес реалізації – це відчуження активів, які належать підприємству, шляхом їх реалізації з метою відтворення використаних активів підприємства та отримання прибутку для задоволення різних потреб підприємства та його власників.	М. Ф. Огійчук Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підруч. М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
Процес реалізації – це операції з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, під час яких відбувається передача готової продукції споживачам, отримання оплати від них, встановлення результату діяльності.	Л. К. Сук. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2012. – 647 с.
Реалізація — це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів	Є. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 576 с.

Дослідивши поняття «реалізація» можна виявити що, головна мета процесу реалізації є позитивний результат фінансового результату, тобто, отримати прибуток.

Процес реалізації продукції регулюється законодавчими та нормативними документами: Цивільний кодекс України; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»; Національне

положення (стандарт) 9 «Запаси»; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; Постанова про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, особливі питання щодо змісту нормативних документів розкрито в табл. 1.2

Таблиця 1.2

**Нормативно-правове регулювання обліку процесу реалізації
продукції (станом на 30.10.2022 р.)**

№ з/п	Назва та бібліографічний опис нормативного документа	Характеристика відносно реалізації продукції
1	2	3
1.	Цивільний кодекс України. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, №№ 40-44, ст. 356 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	У розділ 3 «Окремі види зобов'язань» надаються загальні положення про купівлю-продаж продукції, укладання договорів, обов'язки та відповідальність продавця, правові наслідки порушення умов договору, оплата і страхування товару.
2.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	Визнання та класифікація доходу від реалізації, оцінка доходу.
3.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 20.10.99 № 246 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	Визначає метрологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію і розкриття її у фінансовій звітності. Визначення первісної оцінки готової продукції, оцінки її вибуття на дату балансу.
4.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	Визначається мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
5.	Постанова про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Кабінет Міністрів України	Визначається розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення, псування продукції та предметів на підприємстві.

	постанова від 22 січня 1996р. № 116 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	
6.	Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 29.10.2022 р.)	Визначаються податки та збори, порядок їх адміністрування, права і обов'язки платників податків та зборів, також відповідальність за порушення податкового законодавства.

За економічним змістом реалізація продукції характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, тобто повторний процес виробництва не може відбуватися без постійного процесу реалізації. Відповідно у бухгалтерському обліку процес відображається певною сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції іншим підприємствам чи організаціям.

Головні завдання які постають в обліку процесу реалізації продукції:

- необхідно встановити кількість та вартість продукції;
- відповідно до договорів визначити заборгованість за відвантажену продукцію покупцям за цінами реалізації;
- дотримуватися термінів поставок продукції і відповідно її оплати;
- визначати фінансовий результат від реалізації продукції.

Відповідно процес реалізації продукції можна розділити на чотири етапи.

I Етап – укладання договорів, щодо поставки продукції.

II Етап – складання плану реалізації продукції та залишків нереалізованої продукції на складі, відділі збуту підприємства.

III Етап – відвантаження продукції споживачам.

IV Етап – надходження грошей на розрахунковий рахунок підприємства.

Отже, виходячи з вище сказаного процес реалізації продукції – це сукупність певних господарських етапів, які передбачають передати право власності на продукцію іншим суб'єктам в обмін на еквівалентну суму коштів.

1.2. Стан дослідженості та вирішення проблеми та наукові напрями її вирішення

Процес реалізації продукції відіграє важливе значення, оскільки реалізація як складова загального процесу відтворення є завершальним етапом руху продукту зі сфери виробництва у сферу споживання. Без неї неможливо повторити процес виробництва. Вона виступає як обов'язкова умова виробництва і відтворення. За неперервності процесу суспільного відтворення факт реалізації означає вступ продукту в сферу виробництва, якщо він надходить у виробниче споживання, чи в сферу обігу, якщо він призначений для реалізації населенню.

Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища.

Ефективне управління процесом реалізації вимагає аналізу збутового потенціалу, рентабельності товарної продукції за каналами реалізації, оцінки рівня і динаміки наповнення ринку сільськогосподарської продукції, вивчення попиту, аналізу цінової політики конкурентів, дослідження загальноекономічних тенденцій. Тому для інформаційного забезпечення системи управління особливе значення має бухгалтерський облік і аудит процесу реалізації продукції, робіт та послуг.

Вагомий внесок з питань теорії та методики обліку процесу реалізації продукції зробили вітчизняні вчені-економісти, а саме: В. Й. Куценко, В. В. Лях, С. С. Носалюк, О. В. Маркус, І. О. Романюк, О. В. Митяй, А. Нестерук, Л. К. Сук, Т. Г. Халевицька, Т. Знамеровська, П. Л. Сук, К. О. Обиход, Н. В. Лагодієнко, Т. В. Штучка, О. О. Вальчук, Х. І. Городиська, Ж. В. Задосенко, Т. В. Шелудченко, М. М. Цебрій, Н. В. Прохар, С. В. Присяжнюк, Ю. О. Паньковецька та інші.

Господарюючі суб'єкти опиняються в економічній кризі і щоб підвищити ефективність діяльності підприємства необхідно поглиблювати дослідження облікового відображення та аудиту процесу реалізації продукції,

для потреб управління.

Процес реалізації завжди передбачає передачу відповідної продукції від виробника покупцеві і проведення розрахунків згідно з договірною ціною продукції, яка реалізовується. Звідси ми маємо, що кожний вид продукції має дві оцінки, тобто, для виробника – це виробнича собівартість, а для покупця – ціна реалізації.

Постає проблема в інформаційному забезпеченню, яка негативно впливає на систему управління процесу. Насамперед це недостатність або надлишок інформації для якісного стратегічного і поточного управління процесом реалізації, а саме недосконалістю і наявністю проблеми збору, накопиченню, переробки, аналізу та контролю економічної інформації, передача та обмін інформаційних потоків на всіх рівнях управління.

Система управління повинна своєчасно та ефективно реагувати на зовнішні та внутрішні чинники середовища, мати чітке визначення складу управлінських функцій, взаємодіяти і це підвищить розвиток і ефективність системи управління.

З кожним роком конкурентна боротьба постійно зростає на внутрішніх та зовнішніх ринках, тому необхідно приділяти велику увагу всім аспектам управління процесом реалізації. Саме від цього буде залежати фінансова стійкість підприємства.

Коли нестабільна ринкова економіка, підприємство повинно якомога швидше адаптуватися до змін, але нажаль, адаптація зіштовхується з великою кількістю проблем. Особливої уваги необхідно приділити інформаційному забезпеченню. Інформаційні системи підприємств спрямовуються більш на внутрішнє середовище, а саме показники фінансово-господарської діяльності. Інформація про зовнішнє середовище в більшості є неповною і несвоєчасною, а також інколи і неактуальною [4].

Для того, щоб створити надійну інформаційну систему підприємству необхідно:

- визначити структуру і обсяг необхідної інформації;

- вибрати методи збору інформації, а також її джерела;
- створити ефективну систему для опрацювання, передавання та збереження інформації.

Система управління процесом реалізації на підприємстві залежить від різних чинників, які впливають на саму політику підприємства, а головне від них залежить подальша діяльність підприємства (рис. 1.1).

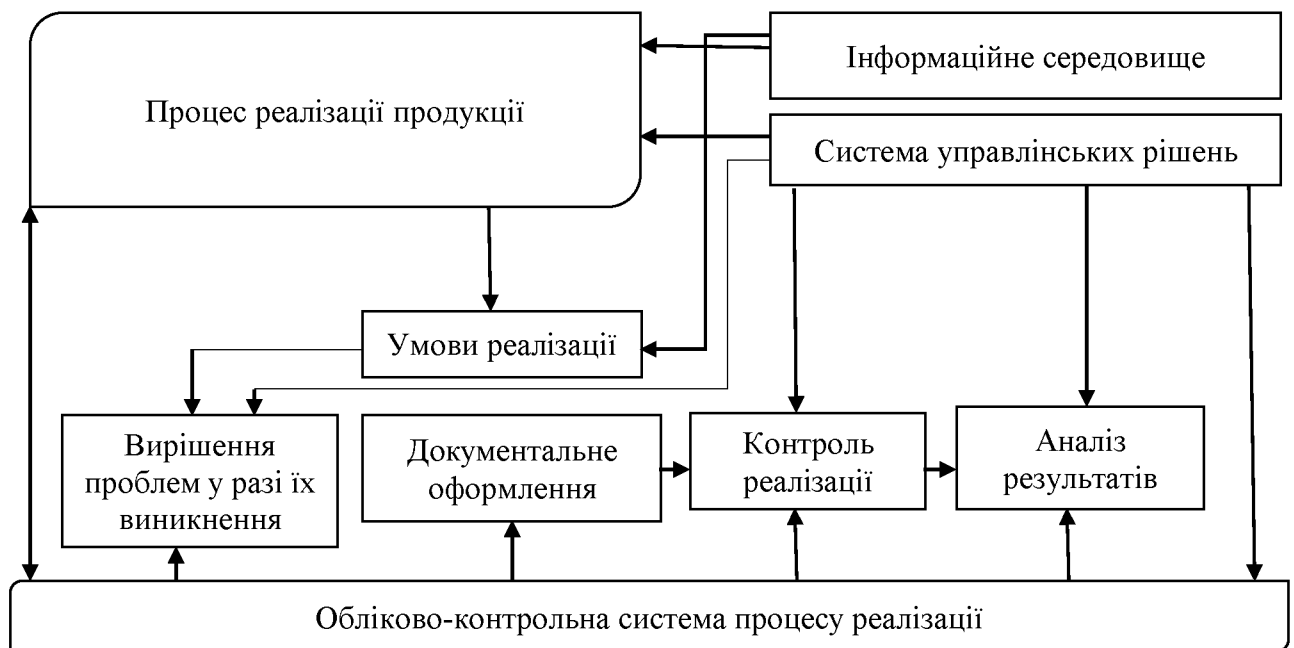


Рис. 1.1. Система управління процесом реалізації продукції [51]

У складі системи управління процесом реалізації функціонують елементи та інструменти. Які входять до функціональної та забезпечувальної підсистеми, більш детально представлено в табл.1.3.

Таблиця 1.3

Елементи та інструменти функціональної та забезпечувальної підсистем

№ з/п	Елементи	Інструменти
Функціональна підсистема		
1.	Системи розподілу: – внутрішньофірмові; – посередницькі .	– Організація і здійснення операцій з розподілу і реалізації; – форми і методи процесу реалізації; – управління каналами розподілу.

2.	Економічне оцінювання збутової діяльності	– Планування збутової діяльності і оцінка їх витрат; – формування бюджету на маркетингу; – формування цінової політики; – контроль результатів збутової діяльності.
Забезпечувальна підсистема		
1.	Інформаційне забезпечення процесу реалізації	– Організація інформаційного забезпечення про стан ринку; – маркетингове дослідження; – аналіз конкурентоспроможності і конкурентів.
2.	Аналітичне забезпечення процесу реалізації	– Оцінювання кон'юнктури ринку; – визначення реальної та потенційної місткості ринку; – аналіз попиту; – аналіз пропозиції; – прогноз обсягів реалізації; – формування стратегії розвитку збутової діяльності.

Кожний із функціональних елементів системи управління процесом реалізації виконує функції планування, організації, мотивування і контролювання через відповідну сукупність інструментів. Їх систематизація дає змогу представити функціональну і забезпечувальну підсистеми.

Щоб побудувати ефективну систему управління, необхідно враховувати чинники, які впливають на процес реалізації продукції, бо вони пов'язані із фінансовим результатом (рис. 1.2).

Отже, управлінські рішення неможливо прийняти підприємством без інформаційного забезпечення і відповідної ефективної системи управління. Адже облік є тим джерелом, яке забезпечує отримання оперативної, об'єктивної та своєчасної інформації про реалізацію продукції. Необхідність проявляється у тому, щоб у подальшому отримувати якомога кращі фінансові результати і бути стійким на ринку конкурентоспроможності.

Головне джерело з якого отримується інформація – система фінансового обліку.

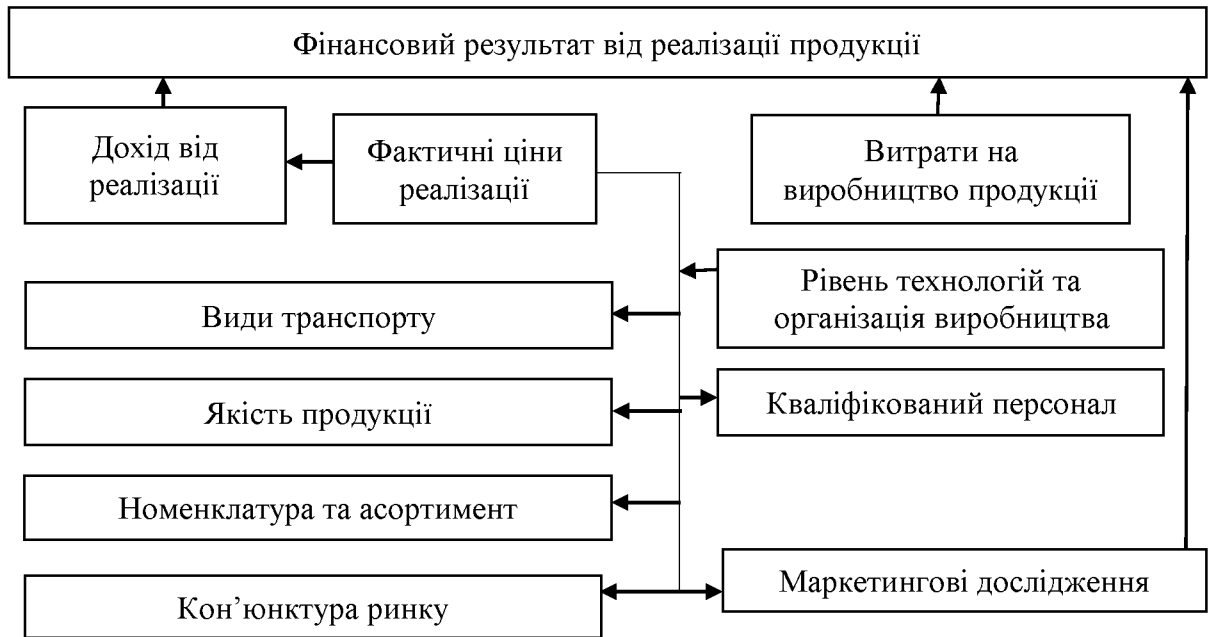


Рис. 1.2. Взаємозв'язок чинників, що впливають на фінансовий результат від реалізації продукції

Тому можемо зробити висновок, що навіть високо кваліфіковані працівники не нададуть нам гарних результатів, якщо ми не матимемо якісного і ефективного інформаційного забезпечення.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, НАДАННЯ ПОСЛУГ)

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Досліджуване підприємство Товариство з обмеженою відповідальністю. Економічна діяльність – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, овочів, інших однорічних і дворічних культур, фруктів, ягід, плодових дерев, пряних, ароматичних і лікарських культур, виробництвом і продажем насіння й саджанців для відтворення. У 2011р. компанія вперше заявила про себе на ринку вирощування, переробки і реалізації овочів. Основним продуктом на даний момент є морква. Компанія має повний цикл виробництва продукції: від посадки і вирощування моркви до упаковки кінцевого продукту.

Основний напрям господарства є рослинництво, а саме культури: соняшник, соя, кукурудза. В овочівництві основним продуктом на даний момент є морква. Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ХХХ за 2019-2021 рр. наведені в табл. 2.1. Для їхнього розрахунку використана інформація фінансової звітності підприємства (додатки Г, Д, Е).

Таблиця 2.1

Основні показники економічного потенціалу та результатів діяльності ХХХ за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			2021 р. у % до 2019 р.
	2019	2020	2021	
Середньорічна чисельність працівників, осіб	112	167	151	134,8
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	19766 5	204934	27294 7	138,1
Коефіцієнт зносу основних засобів (на кінець року)	0,351	0,414	0,348	99,1
Середньорічна вартість оборотних активів, тис.	17476	245543	35639	у 2,0 р. б.

грн	9		2	
з них: оборотні виробничі фонди	49124	81275	116104	у 2,4 р. б.
фонди обігу	125645	164268	240288	191,2
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	0,546	0,931	1,020	186,8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	95394	228679	363548	у 3,8 р. б.
Чистий прибуток, тис. грн	15386	24590	165965	у 10,8 р. б.
Рентабельність діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Гроші та їх еквіваленти (на кінець року), тис. грн	8	239	326	у 40,8 р. б.
Коефіцієнт платоспроможності	0,000	0,001	0,001	×
Коефіцієнт автономії	0,406	0,345	0,475	117,0

Як бачимо, в 2021 р. порівняно з 2019 р. середньорічна чисельність працівників підприємства збільшилася на 34,8 %, а середньорічна вартість основних засобів зросла на 38,1 %, що є ознакою нарощування виробничого потенціалу. Рівень зношеності основних засобів за три роки практично не змінився і в 2021 р. становив 34,8 %. Середньорічна вартість оборотних активів збільшилася у 2 рази, а в їх складі оборотні виробничі фонди зросли в 2,4 раза, фонди обігу – на 91,2 %, що зумовило поліпшення структури оборотного капіталу на користь майнових ресурсів. Коефіцієнт оборотності оборотних активів збільшився на 86,8 %, що свідчить про суттєве прискорення їх оборотності.

Випереджальне збільшення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (у 3,8 раза) порівняно зі зростанням витрат забезпечило збільшення чистий прибутку в 2021 р. порівняно з 2019 р. у 10,8 раза, а також підвищення рентабельності господарської діяльності з 16,6 до 83,5 %.

Значення коефіцієнта платоспроможності (близько 0) свідчить про низький рівень платіжних можливостей підприємства. Водночас підвищення коефіцієнта автономії з 0,406 у 2019 р. до 0,475 у 2021 р. характеризує позитивну динаміку фінансової стійкості підприємства з огляду на забезпеченість власним капіталом.

Отже, в цілому має місце переважно позитивна динаміка основних

показників економічного потенціалу, результатів та ефективності фінансово-господарської діяльності ХХХ за період 2019-2021 рр.

Для більш детальної характеристики фінансово-економічного стану підприємства використовуємо такі напрями досліджень: майновий стан (структура і динаміка майна та джерел формування капіталу), платоспроможність, фінансові результати, фінансова стійкість та рентабельність діяльності.

Горизонтальний і вертикальний аналіз складу, структури і динаміки майна (активів) ХХХ проведений в додатку Ж.1 за інформацією форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2019-2021 рр.

Результати горизонтального і вертикального аналізу майна свідчать про наявність як позитивних, так і негативних характеристик майнового стану ХХХ за інформацією активу балансу.

Так, у 2021 р. порівняно з 2019 р. вартість майна збільшилася на 331337 тис. грн, або 85,2 %, що свідчить про нарощування майнового потенціалу підприємства. При цьому необоротні та оборотні активи зросли відповідно на 104957 тис. грн (60,4 %) та 221699 тис. грн (у 2 рази) (рис. 2.1). Результатом такої динаміки стало зниження частки необоротних активів у майні з 44,7 % у 2019 р. до 38,7 % у 2021 р. та, відповідно, підвищення частки оборотних активів – із 55,3 до 60,6 %.

Необоротні активи представлені насамперед основними засобами, вартість яких збільшилася на 89442 тис. грн, або 70,7 %, що свідчить про поліпшення матеріальних умов для розширення основної діяльності. У складі необоротних активів збільшилися також незавершені капітальні інвестиції (на 15504 тис. грн, або 37,1 %), а довгострокові біологічні активи не змінилися (5496 тис. грн).

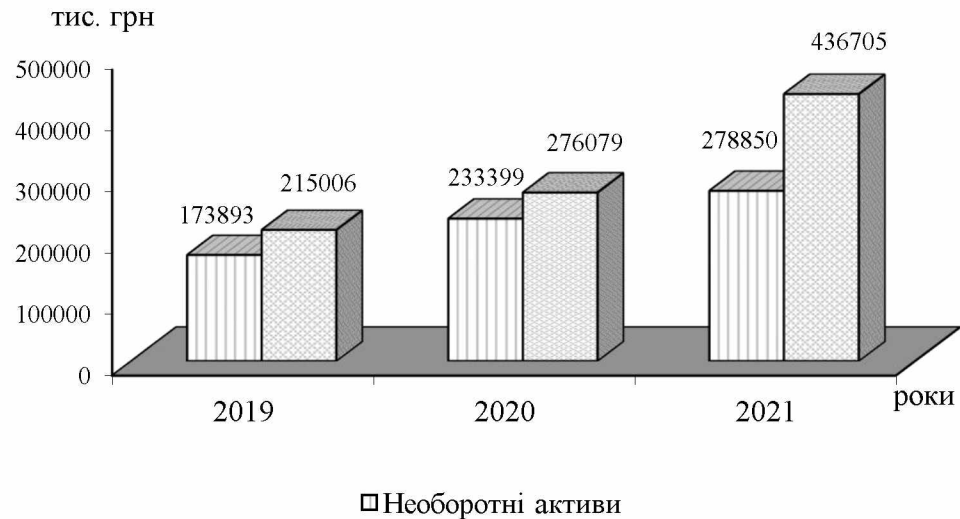


Рис. 2.1. Динаміка необоротних та оборотних активів ХХХ за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)

Серед видів оборотних активів спостерігається збільшення запасів – на 55810 тис. грн (45,5 %), у тому числі виробничих запасів – на 15155 тис. грн (76,3 %), незавершеного виробництва – на 54502 тис. грн (у 2,3 раза). Водночас залишки готової продукції і товарів зменшилися на 13847 тис. грн (22,6 %) завдяки підвищенню ефективності збутової діяльності. Поточна дебіторська заборгованість у 2021 р. порівняно з 2019 р. зросла на 141781 тис. грн (у 2,7 раза), її частка в майні підвищилася з 22,0 до 31,5 %, що свідчить про погіршення стану розрахунків підприємства з дебіторами. Гроші та їх еквіваленти зросли з 8 до 326 тис. грн, або в 40,8 раза, але цього не достатньо для висновку про платоспроможність підприємства.

Для оцінки змін у майновому стані ХХХ за інформацією пасиву балансу проведемо аналіз складу, структури та динаміки джерел формування капіталу за 2019-2021 рр. (додаток Ж.2).

Отже, в 2021 р. порівняно з 2019 р. власний капітал підприємства зріс на 184034 тис. грн (у 2,2 раза), а зобов'язання і забезпечення – на 147303 тис. грн (63,8 %) (рис. 2.2). Така динаміка складових пасиву балансу зумовила підвищення частки власного капіталу в джерелах формування капіталу з 40,6

до 47,5 % (на 6,9 в. п.) за рахунок відповідного зростання частки нерозподіленого прибутку.

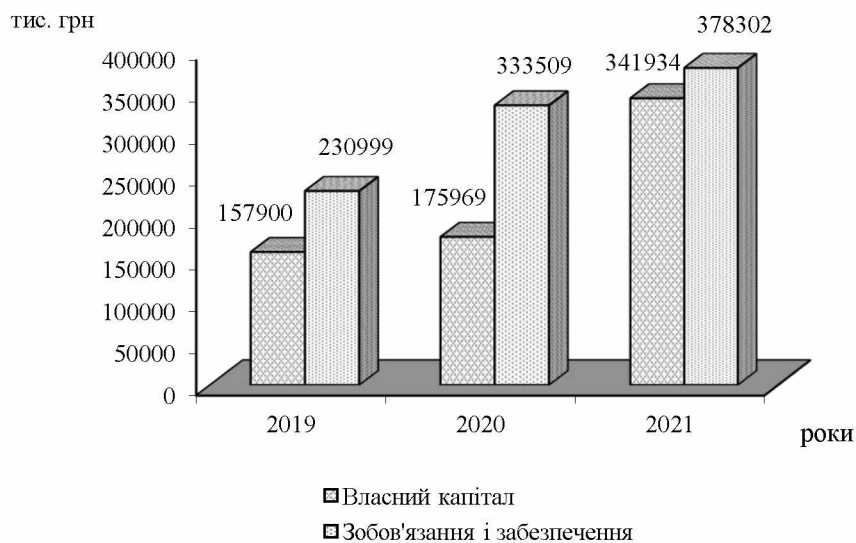


Рис. 2.2. Динаміка власного капіталу та зобов'язань і забезпечень
XXX за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)

Зменшилася залежність підприємства від довгострокових зобов'язань і забезпечень на 269 тис. грн (7,3 %), але збільшилася від поточних зобов'язань і забезпечень на 147572 тис. грн (64,9 %). Частка довгострокових зобов'язань і забезпечень у джерелах формування капіталу знизилася з 0,9 до 0,4 %, а частка поточних зобов'язань і забезпечень – з 58,5 до 52,1 %. Поточна кредиторська заборгованість зросла на 39377 тис. грн (37,4 %), але її частка в джерелах формування капіталу знизилася з 27,1 до 20,1 %, що свідчить про поліпшення стану платіжних відносин підприємства.

Важливим напрямом аналізу фінансового стану підприємства є вивчення його платіжних можливостей щодо своєчасного виконання поточних зобов'язань. Для оцінювання платоспроможності XXX використаємо систему відносних показників – коефіцієнтів ліквідності (табл. 2.2), розрахунок яких виконаний за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за 2019-2021 рр.

Таблиця 2.2

**Показники оцінювання платоспроможності ХХХ
за 2019-2021 рр. (станом на кінець року)**

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+,-) 2021 р. від 2019 р.
		2019	2020	2021	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,000	0,001	0,001	+0,001
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	0,376	0,385	0,607	+0,231
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\geq 1,0$	0,946	0,836	1,165	+0,219

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань і забезпечень може бути погашена активами, що мають абсолютну ліквідність: грошима і поточними фінансовими інвестиціями. За інформацією табл. 2.2 станом на кінець 2019-2021 рр. фактичні значення коефіцієнта абсолютної ліквідності не відповідали нормативному значенню ($\geq 0,2$), зокрема в 2020-2021 рр. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив лише 0,1 %. Отже, ХХХ останні три роки було грошово неплатоспроможним підприємством.

Коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує, яка частина поточних зобов'язань і забезпечень може бути погашена не лише за рахунок грошових коштів, але й очікуваних надходжень від дебіторів. Коефіцієнт загальної ліквідності – це найбільш комплексний показник оцінювання платоспроможності підприємства, який визначається відношенням усіх оборотних активів до поточних зобов'язань і забезпечень.

Фактичні значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності (табл. 2.2) у 2019-2020 рр. не відповідали нормативним значенням (відповідно $\geq 0,7$ і $\geq 1,0$). Так, у 2020 р. оборотні активи покривали поточні зобов'язання і забезпечення лише на 83,6 %. У 2021 р. ситуація дещо поліпшилася, оскільки значення коефіцієнта загальної ліквідності перевищило 1.

Отже, розрахункова та майнова платоспроможність ХХХ має позитивну динаміку.

Аналіз фінансових результатів є одним із важливих напрямів в оцінюванні ефективності господарської діяльності підприємства. За інформацією форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» проаналізуємо формування, структуру та динаміку фінансових результатів ХХХ за період 2019-2021 рр. (табл. 2.3). При цьому скоригована інформація за 2020 р. взята з форми № 2 за 2021 р.

Таблиця 2.3

**Формування, структура та динаміка фінансових результатів
діяльності ХХХ за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2021 р. у % до 2019 р.
	сума, тис. грн	частк а, %	сума, тис. грн	частка, %	сума, тис. грн	частка, %	
А	1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	95394	×	228679	×	363548	×	у 3,8 р. б.
Операційні витрати	88192	100,0	203396	100,0	194291	100,0	у 2,2 р. б.
у тому числі:							
а) собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	74095	84,0	181283	89,1	178138	91,7	у 2,4 р. б.
б) адміністративні витрати	5023	5,7	4891	2,4	6853	3,5	136,4
в) витрати на збут	1681	1,9	3396	1,7	7702	4,0	у 4,6 р. б.
г) інші операційні витрати	7393	8,4	13826	6,8	1598	0,8	21,6
Валовий прибуток	21299	×	47396	×	185410	×	у 8,7 р. б.
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	×	22,3	×	20,7	×	51,0	×
Інші операційні доходи	12564	×	2076	×	1185	×	9,4
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	19766	×	27359	×	170442	×	у 8,6 р. б.
Фінансові та інвестиційні доходи	313	×	3	×	23	×	7,3
Фінансовий та інвестиційні витрати	4693	×	2772	×	4500	×	95,9
Фінансовий результат до	15386	×	24590	×	165965	×	у 10,8

оподаткування: прибуток							р. б.
Чистий фінансовий результат: прибуток	15386	×	24590	×	165965	×	у 10,8 р. б.
У % до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	×	16,1	×	10,8	×	45,7	×
У % до валового прибутку	×	72,2	×	51,9	×	89,5	×

Прибуток від операційної діяльності збільшився у 8,6 раза за рахунок випереджального зростання операційного доходу порівняно з операційними витратами. Прибуток до оподаткування та чистий прибуток збільшилися у 10,8 раза. Величина чистого прибутку дорівнює величині прибутку до оподаткування, оскільки підприємство не є платником податку на прибуток.

Позитивна динаміка показників валового прибутку, прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку в ХХХ за 2019- 2021 рр. наведена на рис. 2.3.

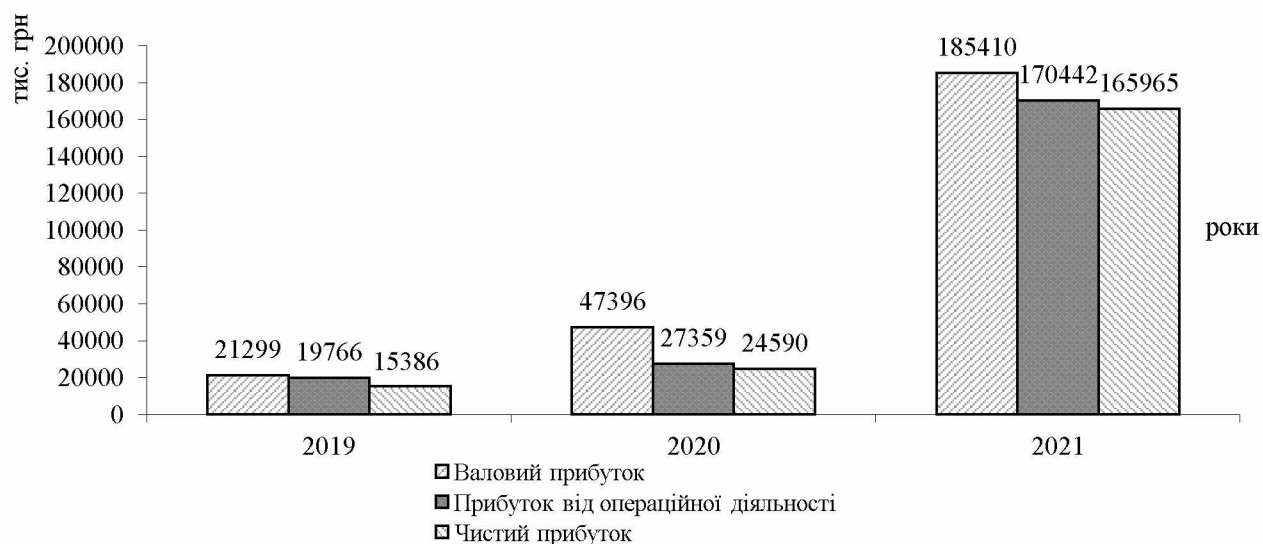


Рис. 2.3. Динаміка показників валового прибутку, прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку в ХХХ за 2019-2021 рр.

Стабільність функціонування підприємства за критерієм забезпечення прибутковості операційної діяльності характеризують показники порогу рентабельності та запасу фінансової стійкості, розрахунок яких проводиться

за інформацією форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Показники порогу рентабельності та запасу фінансової стійкості
у XXX за 2019-2021 рр.**

Показник	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення (+;-) 2021 р. від 2019 р.	
				абсолютне	відносне, %
А	1	2	3	4	5
Операційний дохід, тис. грн	107958	230755	364733	+256775	у 3,4 р. б.
Операційні витрати, тис. грн	88192	203396	194291	+106099	у 2,2 р. б.
у тому числі:					
а) змінні витрати	50974	111915	103377	+52403	у 2,0 р. б.
б) постійні витрати	37218	91481	90914	+53696	у 2,4 р. б.
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн	19766	27359	170442	+150676	у 8,6 р. б.
Маржинальний дохід, тис. грн	56984	118840	261356	+204372	у 4,6 р. б.
Частка (коефіцієнт) маржинально-го доходу в операційному доході	0,528	0,515	0,717	+0,189	+35,8
Поріг рентабельності, тис. грн	70489	177633	126798	+56309	+79,9
Частка порогу рентабельності в операційному доході, %	65,3	77,0	34,8	-30,5	×
Зона фінансової стійкості, тис. грн	37469	53122	237935	+200466	у 6,4 р. б.
Запас фінансової стійкості, %	34,7	23,0	65,2	+30,5	×

Як свідчать результати розрахунків, у 2021 р. порівняно з 2019 р. відбулося збільшення операційного доходу на 256775 тис. грн (у 3,4 раза) та операційних витрат на 106099 тис. грн (у 2,2 раза). Підсумком такої динаміки стало зростання прибутку від операційної діяльності на 150676 тис. грн, або у 8,6 раза. У складі операційних витрат змінні витрати збільшилися на 52403 тис. грн (у 2 рази), а постійні витрати – на 53696 тис. грн (у 2,4 раза).

Незважаючи на збільшення показника порогу рентабельності на 56309

тис. грн (79,9 %), його частка в операційному доході знизилася майже удвічі: з 65,3 % у 2019 р. до 34,8 % у 2021 р. Отже, в 2019 р. для покриття операційних витрат використовувалася сума доходу, що становила 65,3 % від фактичного операційного доходу, а в 2021 р. – 34,8 %. Відповідно показник запасу фінансової стійкості підвищився з 34,7 до 65,2 %. Незважаючи на нестійку динаміку запасу фінансової стійкості, рівень цього показника є високим та свідчить про стабільність функціонування підприємства за критерієм забезпечення прибутковості операційної діяльності.

Рентабельність – це відносний рівень прибутковості підприємницької діяльності, що характеризує відношення отриманого прибутку до понесених витрат, вкладеного капіталу або використаних ресурсів. Розрахунок показників рентабельності та окупності діяльності та капіталу XXX (табл. 2.5) проведено за інформацією форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Таблиця 2.5

**Показники рентабельності та окупності діяльності та капіталу
XXX за 2019-2021 рр.**

Показник	Роки			Відхилення (+;-) 2021 р. від 2019 р.
	2019	2020	2021	
Рентабельність виробничих витрат, %	28,7	26,1	104,1	+75,4
Рентабельність операційних витрат, %	22,4	13,5	87,7	+65,3
Загальна рентабельність витрат господарської діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Чиста рентабельність витрат господарської діяльності, %	16,6	11,9	83,5	+66,9
Загальна рентабельність сукупного капіталу, %	4,4	5,5	27,0	+22,6
Чиста рентабельність сукупного капіталу, %	4,4	5,5	27,0	+22,6
Загальна рентабельність власного капіталу, %	10,2	14,7	64,1	+53,9
Чиста рентабельність власного капіталу, %	10,2	14,7	64,1	+53,9
Період окупності сукупного капіталу, років	23	18	4	-19
Період окупності власного капіталу, років	10	7	2	-8

За даними проведеного дослідження (табл. 2.5) підприємство має нестійку динаміку показників рентабельності виробничих витрат, операційних витрат та витрат господарської діяльності. Так, якщо в 2019 р. на 1 грн

виробничих витрат було одержано 28,7 коп. валового прибутку, в 2020 р. цей показник зменшився до 26,1 коп., а в 2021 р. підвищився до 1,04 грн. Показник рентабельності операційних витрат знизився з 22,4 % у 2019 р. до 13,5 % у 2020 р., а потім підвищився до 87,7 % у 2021 р., тобто в 4 рази за період дослідження. Позитивну динаміку мають показники загальної та чистої рентабельності сукупного і власного капіталу: вони підвищилися відповідно з 4,4 до 27,0 % та з 10,2 до 64,1 %.

У цілому результати оцінювання фінансово-економічного стану ХХХ засвідчили, що за період 2019-2021 рр.:

- спостерігається підвищення частки оборотних активів у майні та власного капіталу в джерелах формування капіталу;
- за коефіцієнтами ліквідності підприємство має низький рівень платіжних можливостей, але значення запасу фінансової стійкості є високим;
- показники фінансових результатів та рентабельності витрат і капіталу суттєво зросли в 2021 р. порівняно з 2019-2020 рр. завдяки випереджальному зростанню доходів порівняно з витратами і капіталом.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [11].

Відповідно до методичних організацій щодо облікової політики підприємства, підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї (Додаток К).

Облікова політика, яка була прийнята підприємством повинна бути оформлена документацією [25]. Документ є розпорядчим і має такі ознаки:

- документ приймається з дотриманням правил;

- сформульовані методи оцінки, визначаються правила поведінки певних осіб і має документальне закріплення;
- визначення умов їх реалізації.

Облікова політика підприємства є інструментом управління бухгалтерського обліку і передбачає виконання функцій, виконує основні методичні функції для системи управління бухгалтерським обліком підприємства (рис. 2.4).

Під час формування облікової політики необхідно виокремити фактори, які впливають на систему управління підприємства.



До факторів відноситься [45]:

- форма власності (державна, колективна, приватна тощо) та організаційно-правова форма підприємства (державне, приватне, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо);
- галузева приналежність та вид діяльності (виробнича, комерційна, фінансова);
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів та їх економічні взаємозв'язки;
- виробнича структура підприємства;
- масштаби діяльності підприємства;
- тип виробництва;
- технологічні особливості процесу виробництва;

- інфраструктура ринку;
- вплив інфляційних (дефляційних) процесів;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства;
- залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм тощо;
- законодавчі акти і нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування;
- система оподаткування та існуюча практика обліку;
- система ціноутворення (ринкові ціни; трансфертні ціни; планово-розрахункові ціни тощо);
- матеріально-технічна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки тощо);
- рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів;
- організація постачальницько-збутової діяльності підприємства;
- системи та умови заінтересованості виконавців за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів;
- структура бухгалтерської служби та розподіл обов'язків між обліковими працівниками;
- рівень кваліфікації управлінського персоналу і працівників бухгалтерської служби (фінансової та управлінської бухгалтерії);
- система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань;
- наявність ефективної системи внутрішнього контролю;
- зовнішні та внутрішні користувачі;
- склад та форми фінансової звітності; перелік центрів витрат та сфер відповідальності;

– система внутрішньої звітності та інше.

Об'єктами облікової політики безперечно є процеси з організації та ведення обліку. До елементів методології облікової політики відносяться принципи (табл. 2.6), способи, правила, методичні прийоми та процедури, які відповідно обираються із загальноприйнятих особливостей діяльності підприємства.

Таблиця 2.6

Принципи облікової політики

№ з/п	Принципи	Характеристика
1.	Законність	Способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам.
2.	Адекватність	Облікова політика повинна відповідати особливостям умов діяльності підприємства.
3.	Єдність	Облікова політика має бути єдиною для суб'єкта господарювання, незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств.
4.	Прогнозність	Якщо використовуються нові інструменти бухгалтерського інжинірингу, то підприємство повинне бути забезпечене такою інформацією.

Організаційно-технічний аспект облікової політики має ряд чинників, основні з них: галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування, матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів тощо. Для цілей бухгалтерського обліку методична складова облікової політики включає альтернативні методи обліку за окремими об'єктами. Звідси облікова політика передбачає складові, які об'єднують відповідні об'єкти (Додаток Л).

Формування організаційної складової забезпечує організаційну побудову облікового підрозділу, визначає його взаємодію з іншими підрозділами та місце у виробничій та управлінській структурі підприємства.

Організаційна складова передбачає створення системи внутрішньогосподарського контролю, щоб забезпечити збереження майна,

дотримання законності та доцільності господарських операцій, а також достовірності бухгалтерської інформації. Отже, облікова політика – це сукупність методів ведення обліку підприємства і є інструментом управління бухгалтерського обліку підприємства.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік операцій з реалізації продукції (виконання робіт, послуг)

Підприємство повинно забезпечувати контроль за виконанням завдань і реалізацією продукції, зберіганням продукції і її обсягом, асортиментом і якістю, своєчасною випискою документів на відвантаження, поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль своєчасного здійснення платежів. В свою чергу бухгалтерський облік впливає на процес ресурсозабезпечення та підвищує рівень управління. Облік процесу реалізації є як засобом інформації і контролем за використанням ресурсів та формуванням собівартості реалізованих товарів. Тому бухгалтерський облік повинен завжди розглядатися як фактор, що діє на зростання ефективності виробництва.

Сам процес обліку повинен ґрунтуватись на законодавчих актах і нормативних документів, а також обліковій політиці самого підприємства. Повне відображення в бухгалтерському обліку операцій з реалізації продукції, нарахування податків і зобов'язань забезпечить правильному визначенню фінансових результатів. Відповідно вчасно подана звітність і сплата податків надають уникнути від штрафних санкцій з боку контролюючих органів.

Процес реалізації передбачає сукупність операцій по продажу готової продукції споживачам. Продукція реалізовується за відпускними цінами. Тому ціна встановлюється на продукцію з урахуванням, щоб підприємство мало змогу відшкодувати затрати на виробництво продукції, а також її реалізацію і відповідно отримало прибуток.

Для обліку процесу реалізації продукції використовують рахунки для обліку товарних операцій, розрахунків за товарними операціями, та крім того виокремленні події в реалізації робіт та послуг, що відповідає закриттю процесу реалізації через підтвердження умов завершення робіт, виконання послуг, табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Синтетичні рахунки обліку реалізації продукції

№ з/п	Код назва і синтетичного рахунка	Характеристика
1.	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	Відображаються запаси продукції на складі.
2.	28 «Товари»	Вартість товарів, що придбані для продажу.
3.	30 «Готівка»	Відображення коштів в касі підприємства
4.	31 «Рахунки в банках»	Відображення коштів на поточних рахунках в банку
5.	34 «Короткострокові векселі одержані»	Заборгованість покупців, що забезпечена векселями
6.	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	Відображають платежі з покупцями.
7.	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Відображення суми прибутку, що реінвестована або непокритий збиток підприємства
8.	64 «Розрахунки за податками й платежами»	Відображається нарахування податків та зобов'язань.
9.	70 «Доходи від реалізації»	Відображають виручку від реалізації.
10.	79 «Фінансові результати»	Зіставляють виручку і собівартість проведених продаж.
11.	90 «Собівартість реалізації»	Відображають собівартість проданої готової продукції.
12.	93 «Витрати на збут»	Відображення витрат на реалізацію продукції.

Найбільше уваги у процесі реалізації необхідно приділити бухгалтеру на правильність відображення доходу (виручки) від реалізованої продукції.

Доходи відображаються в обліку і у фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження й сплати грошових коштів, тобто використовується принцип нарахування. Завдяки цьому принципу дохід в обліку відображається відразу тільки відвантажилася продукція чи товар.

В процесі реалізації продукції виникають два поняття – дохід або виручка і чистий дохід від реалізації продукції.

Опираючись на законодавство, а саме на національне положення (стандарт) про бухгалтерський облік 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) [31].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів [31].

НПСБО 15 «Дохід» надає умови визнання виручки від реалізації продукції, які подано в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Визнання доходу від реалізації продукції

№ з/п	Умови визнання виручки від реалізації продукції
1.	Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію.
2.	Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією.
3.	Сума доходу може бути достовірно визначена.
4.	Впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Є умова коли дохід не визнається, тобто якщо здійснюється обмін продукцією, які є подібними та мають однакову справедливую вартість.

В бухгалтерському обліку дохід від реалізації відображається на синтетичному рахунку 70 «Доходи від реалізації». Нарахування доходу, тобто його визнання відображається за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації», а при списанні на фінансовий результат відображатиметься за дебетом.

Для зручності в обліку процесу реалізації продукції використовуються аналітичні рахунки. Тобто для обліку готової продукції – 701 «Дохід від реалізації готової продукції», товарів – 702 «Дохід від реалізації товарів», робіт, послуг – 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Господарські операції обліку доходів реалізації продукції

№ з/п	Господарська операція	Первинні документи	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1.	Визнано дохід від реалізації продукції	Виписка банку	311	701	240000,00
2.	Відображено податкове зобов'язання	Податкова накладна	701	641	40000,00
3.	Списання на рахунки фінансових результатів: - собівартість реалізованої продукції	Розрахунок бухгалтерії	791	26	120000,00
	- матеріальні витрати		791	80	4000,00
	- витрати на оплату праці		791	81	15000,00
	- витрати на соціальне страхування		791	82	5550,00
	- амортизаційні витрати		791	83	10450,00
4.	Отриманий прибуток відноситься на рахунок нерозподіленого прибутку		791	441	45000,00

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. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Фінансові результати формуються протягом звітного періоду і накопичуються за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності», відповідно доходи накопичуються за кредитом рахунків 7 класу «Доходи і результати

діяльності». Коли закінчується звітний період необхідно позакривати рахунки доходів і витрат, тобто списати їх на фінансові результати. Надалі порівнюються доходи і витрати підприємства за звітний період і визначають фінансовий результат.

Щоб узагальнити і систематизувати інформацію про діяльність підприємства складається звітність підприємства на основі оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку.

Бухгалтерська звітність становить собою систему взаємозалежних показників, що характеризують підсумки господарсько-фінансової діяльності підприємства за минулий звітний період. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» бухгалтерська звітність – це звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [28].

Собівартість продукції безпосередньо впливає на фінансові результати до оподаткування (прибуток або збиток), який визначається у фінансовій звітності. Отже, собівартість впливає також і на об'єкт оподаткування податком на прибуток.

У п.11 НПСБО 16 зазначаються два види собівартості продукції – виробнича та собівартість реалізованої продукції.

Для визначення виробничої собівартості продукції важливе значення мають прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

До виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в п.11 НПСБО 16.

Відповідно до п. 2.13 Методичних рекомендацій №2 зворотні відходи виробництва - це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням.

Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо. Відходи, реалізація та/або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються (такі відходи ще називають «безповоротними»). Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат. Оприбуткування зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів, відображається за дебетом субрахунку 209 «Інші матеріали» у кореспонденції з кредитом рахунку 23 «Виробництво»;

- прямі витрати на оплату праці. До складу прямих витрат на оплату праці 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;

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

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Слід також враховувати, що виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та

вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Згідно з п. 11 НПСБО 16 собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

З цього приводу варто згадати роз'яснення, надані Мінфіном у листі № 31-04220-20-17/6687, згідно з яким наднормативними виробничими витратами вважаються витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом. Наднормативні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, за рішенням уповноваженої особи (керівника) підприємства. Відповідно до ст. 9 Закону про бухгалтерський облік підставою для відображення у бухгалтерському обліку фактів господарських операцій (витрачання ресурсів) є первинні документи, які повинні містити, зокрема, інформацію про зміст, нормоване і наднормативне (з поясненням обставин) витрачання (використання) ресурсів.

Зауважимо, що у п.17 НПСБО 16 наведено також ще три види витрат, які хоча й пов'язані з операційною діяльністю, проте не включаються до собівартості реалізованої продукції – це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, зазначимо таке. Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції відповідно до Інструкції №291 призначено рахунок 23 «Виробництво». Прямі матеріальні, трудові та

інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати відображаються за дебетом рахунку 23. За кредитом рахунку 23 відображається, зокрема, вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, яка списується у дебет рахунку 26 «Готова продукція».

Аналітичний облік за рахунком 23 ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Ще одним видом витрат, тісно пов'язаних з виробництвом продукції, є загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати як окрема складова можуть входити як до виробничої собівартості продукції (змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати), так і до собівартості реалізованої продукції (нерозподілені постійні загальновиробничі витрати).

Готова продукція, виготовлена на підприємстві, є складовою запасів. Відповідно до Інструкції № 291 до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Одночасно із цільовим (основним) продуктом у єдиному технологічному процесі може бути одержано супутню продукцію. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам (п. 428 Методичних рекомендацій № 373).

Надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю відображається за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції з кредитом рахунку 23 «Виробництво». Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів.

2.3. Відображення інформації процесів реалізації у звітності підприємства

Основним інструментом інформаційного забезпечення управління підприємством є система його бухгалтерського обліку та звітність, яка, відповідно, містить інформацію, на основі якої менеджери приймають управлінські рішення. Тому ефективність управління насамперед залежить від якості звітності як важливої складової загальної системи інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Основним завданням складання звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про всі напрями фінансово-господарської діяльності підприємства (його структурного підрозділу) за визначений період часу для оцінки ступеня виконання поставлених завдань та прийняття відповідних рішень.

Щоб оперативно управляти процесом реалізації продукції на рівні підприємства, необхідні дані про рух продукції за договорами, укладеними з постачальниками, стан продукції за місцями їх розташування (в дорозі, на складі, в торгових приміщеннях), про потребу в продукції по конкретних асортиментних групах і детальних споживчих ознаках, про обсяги реалізації гуртом і в роздріб, про всі можливі канали збуту тощо.

Показники фінансової звітності відображають узагальнену інформацію про процес реалізації продукції, проте управління поточною діяльністю щодня вимагає даних не лише у вартісному вимірнику, а й в натуральних, трудових та інших, які не відображаються у зовнішній звітності, що, в свою чергу, не дає можливості забезпечити керівників всіх рівнів якісною та оперативною інформацією. Тому крім відкритої для зовнішніх користувачів, існує ще й внутрішня звітність, яка насамперед призначена для задоволення потреб всіх рівнів управлінського персоналу в детальній та оперативній інформації про відповідні аспекти діяльності підприємства для прийняття ними обґрунтованих та своєчасних рішень.

Інформація, яка стосується виготовленої продукції, подається майже в усіх формах фінансової звітності підприємств, основним джерелом з яких є форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Залишки продукції у балансі відображаються за фактичною виробничою собівартістю у другому розділі активу балансу «Оборотні активи».

Інформацію про сировину та матеріали, які використовують у виробничому процесі також включають до статті «Запаси», а для розрахунку кінцевих сальдо формують оборотні відомості по рахунках бухгалтерського обліку 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП» і 25 «Напівфабрикати».

У статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» відображається заборгованість покупців або замовників за надану їм продукцію (крім заборгованості, яка забезпечена векселем). У підсумок Балансу включається чиста реалізаційна вартість, яка визначається шляхом вирахування з дебіторської заборгованості резерву сумнівних боргів.

Коли підприємство здійснює продаж готової продукції по передоплаті, то у балансі показують зобов'язання підприємства, а дані для заповнення відповідного рядка беруть з кінцевого сальдо рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними».

Усі доходи і витрати звітного періоду, пов'язані з виготовленням і реалізацією продукції, відображено у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

При визнанні доходу застосовують норми НПСБО 15 «Дохід», відповідно до якого дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення

економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [31].

Реалізуючи продукцію підприємства обов'язково списують її собівартість. При цьому виробнича собівартість реалізованої продукції розкривається у статті 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Для цього використовуються дані бухгалтерського рахунку 90. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) розраховують відповідно до НПСБО 9 «Запаси» і НПСБО 16 «Витрати».

Визначення доходів від реалізації продукції, а також її собівартості дає можливість розрахувати валовий прибуток чи збиток. Отриманий результат повинен відповідати даним рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Інформація, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції розкривається також і в другому розділі Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат». Проте в даному розділі не включаються витрати, що ввійшли до собівартості продукції, яка вироблена і спожита самим підприємством.

Так як результатом реалізації продукції є надходження грошових коштів від покупців, то така інформація буде також відображена у формі №3 «Звіт про рух грошових коштів», а саме у першому розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У даному звіті будуть відображатись надходження від реалізованої продукції покупцям, а також суми одержаних авансів.

Інформація про виробництво і реалізацію продукції міститься також у формах №5 і №6: «Примітки до річної фінансової звітності», а також додатку до них «Інформація за сегментами».

Отже у фінансовій звітності розкривається, необхідна для користувачів, інформація про виробничу продукцію, її фактичну вартість на дату балансу, дохід від її реалізації та собівартість за звітний період, грошові надходження, що виникли як результат такої реалізації продукції, деталізацію цих даних за сегментами, тощо. Проте, інколи такої інформації є недостатньо. Причинами може бути включення виробничих запасів та продукції до однієї статті

балансу. Адже з точки зору бухгалтерського обліку таке сумування категорії є недоцільним, так як вони належать до різних рівнів виробничого циклу.

Таким чином, необхідно більш детально розкривати інформацію про продукцію у фінансовій звітності підприємств, а особливо у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» і №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Це дозволить користувачам фінансової звітності аналізувати дані про ефективність виробничого процесу, ділову активність підприємства, рентабельність виробництва та продажів, а також приймати виважені управлінські рішення.

РОЗДІЛ 3

ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ВИКОНАННЯ РОБІТ, ПОСЛУГ)

3.1. Податкові аспекти обліку операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)

Порядок нарахування та сплати податків регулюється Податковим кодексом України (ПКУ) та Міжнародним кодексом України (МКУ) і іншими відповідними нормативно-правовими актами України.

Податок на додану вартість (ПДВ) є загальнодержавним податком і призначається відповідно до Податкового кодексу України (ПКУ). Відповідно до ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції з постачання готової продукції, які реалізовані на митній території України, та/або ввезені на митну територію України.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. ПДВ сплачує покупець продукції, коли її купляє, а реалізатор є посередником між платником і державою.

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 роздрібної торгівлі 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)).

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.

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.

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.

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):

- 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.

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 зведеній), 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;

- 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 «Х» 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 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»;

- 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».

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

- 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).

При заповненні другої податкової накладної слід врахувати такі особливості:

- 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.

Складовими ПДВ є податкові зобов'язання щодо реалізації продукції, товарів (робіт, послуг), податковий кредит щодо придбання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ. Облік розрахунків за ПДВ є найбільш прогресивний та автоматизований щодо ведення електронних Податкових накладних та Електронного реєстру податкових накладних, із існуванням в Україні Департаменту електронного адміністрування податку на додану вартість [62].

Податок на додану вартість є основним податком який наповнює бюджет України, йому властиві як позитивні так і негативні складові (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Переваги та недоліки податку на додану вартість

№ з/п	Переваги	Недоліки
1.	Платниками податку є всі учасники руху товару від виробника до роздрібного продавця	Складний механізм нарахування та сплати
2.	Відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту	Регресивний вплив на малозабезпечені верстви населення
3.	Рівні умови серед виробників та продавців щодо сплати податку	При відсутності прозорої системи надходжень до бюджету можлива наявність бюджетної заборгованості
4.	Ритмічність податкових надходжень	Ухилення від сплати податку, в т. ч. за рахунок неузгодженості законодавчих актів з оподаткування, недосконалої системи податкового обліку
5.	Дає можливість стримувати зростання цін	Стимує розвиток виробництва
6.	Стимує кризу перевиробництва, вирівнює можливість отримання надприбутків та регулює процеси споживання	Сприяє вимиванню оборотних коштів підприємства, якщо своєчасно не відбувається його бюджетне відшкодування
7.	Стимулює експорт	Знижує купівельну спроможність населення

Найголовнішим є те що податок є нейтральним до показників: виробництва, обсягів, виду продукції, власників, адже оподатковується лише додана вартість і оплату здійснює безпосередньо споживач.

Розмір ставки податку установлюється Податковим кодексом України, відповідно ставка податку визначається за базою оподаткування (Додаток М).

Бухгалтерський облік за розрахунками з ПДВ залежить від того, як їх оподатковують згідно до ПКУ. Господарські операції відображають ПДВ на таких субрахунках:

- 641 «Розрахунки за податками»;
- 643 «Податкові зобов'язання»;
- 644 «Податковий кредит»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Підприємство, при реалізації продукції, нараховує податкові зобов'язання. Згідно ПКУ, податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник

податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету або на єдиний рахунок як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк), та/або сума коштів, сформована за рахунок податкових пільг, що були використані платником податків не за цільовим призначенням чи з порушенням порядку їх надання [43].

Першою датою виникнення податкового зобов'язання є отримання коштів від покупця чи замовника або відвантажено продукцію. Розглянемо типові господарські операції підприємства з ПДВ, які подані в табл. 3.3.

Підставою для визнання податкового кредиту є оформлення розрахунків між платниками податку на додану вартість податковою накладною.

Податкова накладна – це документ, який існує лише в електронній формі та використовується платниками ПДВ для обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту, які виникають з цього податку. Реєстрація податкової накладної у базі ДПС (ЄРПН) є необхідно умовою для отримання покупцем права на податковий кредит та обов'язком продавця [8].

Окрім податкових накладних у системі обліку ПДВ бере участь ще один документ – розрахунок коригування до податкової накладної. Він має свої власні правила оформлення та реєстрації, основні дані інформаційного наповнення показано в додатку Н і відповідно алгоритм коригування та виправлення помилок в таблицях додатку П, Р.

З 1 січня 2022 року набув чинності Закон №1914 від 30.11.2021 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень».

Закон №1914 запровадив низку новацій щодо підходів до оподаткування ПДВ у 2022р.

Таблиця 3.3

Кореспонденція рахунків господарських операцій податкових зобов'язань

№ з/п	Господарська операція	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Перша подія – отримання коштів				
1.	Отримали попередню оплату від покупця	311	681	12000,00
2.	Нарахували суму податкового зобов'язання	643	6412	2000,00
3.	Відобразили дохід від реалізації продукції	361	702	12000,00
4.	Відобразили суму податкових зобов'язань	702	643	2000,00
Перша подія – відвантажено продукцію				
1.	Відображено дохід від продажу продукції	361	702	12000,00
2.	Нараховано податкові зобов'язання	702	6412	2000,00

Основні зміни щодо ПДВ 2022 встановлені Законом №1914 стосовно ПДВ:

- ряд змін щодо оподаткування ПДВ операцій з інвестиційним золотом, зокрема: звільнено від обкладення податком на додану вартість операції з інвестиційним золотом, а саме ввезення та постачання на митній території України інвестиційного золота;
- також від обкладення ПДВ звільнено постачання послуг агента, які беруть участь у постачанні інвестиційного золота;
- звільнено від обкладення ПДВ постачання послуг, що пов'язані з виробництвом інвестиційного золота, а також послуг щодо перетворення золота на інвестиційне золото.
- до загального обсягу здійснених операцій для обов'язку реєстрації платником ПДВ слід враховувати також операції, що проведені з використанням встановленого спеціального додатку на смартфонах, планшетах чи інших електронних гаджетах;

– визначено терміни давності для реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних розрахунку коригування – це 1095 календарних днів від дати складання податкової накладної, до якої складений такий розрахунок коригування.

Новий термін встановлює можливість включення до податкового кредиту сум ПДВ, не включених до нього у звітному періоді, коли виникло право на внесення таких сум до податкового кредиту протягом 365 календарних днів з дати складання ПН та РК. Передбачено, що такий термін зупиняється на час зупинки реєстрації ПН та РК в Єдиному реєстр податкових накладних. Передбачено такі особливості:

– визначено особливості щодо обкладення податком на додану вартість операцій з ввезення та постачання тютюнових виробів, для яких встановлені максимальні роздрібні ціни, зокрема:

– ПДВ будуть обкладатися операції з ввезення та постачання тютюнових виробів, що здійснюватимуться лише виробниками та торговими домами таких виробників;

– максимальна роздрібна ціна таких товарів без урахування ПДВ буде вважатися базою оподаткування ПДВ за операціями з ввезення та постачання тютюнових виробів, що здійснюватимуться виробниками та торговими домами;

– звільнені від обкладання податком на додану вартість операції з подальшого постачання тютюнових виробів. Постачання та імпорт відходів та брухту чорних і кольорових металів: звільнення від ПДВ операцій щодо постачання та імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів.

– звільнення від ПДВ операцій щодо постачання та імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації;

– запроваджено загальний порядок пропорційного віднесення сум ПДВ до податкового кредиту;

- застосування касового методу для операцій з постачання, передачі, розподілу електричної та/або теплової енергії, вугілля та/або продуктів його збагачення, послуг з централізованого водопостачання та водовідведення продовжено на термін 4 року;
- передбачене використання касового методу також при постачанні послуг абонентського обслуговування.

Припинено тимчасовий режим звільнення від ПДВ операцій щодо постачання на митній території України вугілля та/або продуктів його збагачення товарних позицій 2701, 2702, 2704, згідно з УКТ ЗЕД, передбачений у пункті 45 підрозділу 2 розділу XX Податкового Кодексу України. За такими операціями передбачене застосування касового методу податкового обліку ПДВ, що визначений у пункті 44 підрозділу 2 розділу XX Податкового Кодексу.

3.2. Мета, завдання та техніка проведення аудиту операцій з реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг)

Аудит як складова незалежного контролю виявляє і розкриває нові можливості розвитку підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого суб'єкта господарювання [1].

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [3]. Організація і методика аудиту забезпечується і

визначається інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Аудиторський контроль бере участь у формуванні інформаційного забезпечення суб'єктів перевірки.

Інформаційне забезпечення – це створення інформаційних умов функціонування підприємства, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, одержання, зберігання, накопичення, передачі, обробки інформації, організація банків даних [46].

В аудиті використовується як фінансова так і нефінансова інформація. Так при певному виді аудиторських послуг використовується певний обсяг і зміст інформаційного забезпечення. Розглянуто в табл. 3.4 джерела інформації, які використовує аудит при перевірці.

Таблиця 3.4

Джерела використання інформації аудитом

№ з/п	Джерела інформації	Інформація
1.	Бухгалтерський облік	– оборотна відомість за синтетичними рахунками; – головна книга; – реєстри синтетичного та аналітичного обліку за рахунками; – зведені документи; – первинні документи за косовими, банківськими, розрахунковими, товарними господарськими операціями.
2.	Оперативний облік	Оперативні документи та форми звітності.
3.	Статистичний облік	Форми статистичної звітності.
4.	Загальні та установчі документи	– Статут суб'єкта господарювання; – засновницький договір; – зареєстровані зміни до статутних документів; – рішення, постанови, протоколи зборів засновників; – свідоцтво про державну реєстрацію; – свідоцтво про реєстрацію в органах статистики.
5.	Документація попередніх перевірок та рішення про них	Акти, накопичувальні відомості, розрахункові таблиці, довідки, постанови, рішення, висновки, звіти аудитора; – акти Державної податкової адміністрації, акти перевірок банку, органів державного контролю, органів статистики, фондів соціального страхування та Пенсійного фондів.
6.	Матеріали інвентаризацій та рішення про них	– Акти, порівняльні відомості, інвентаризаційні описи, пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб; – рішення адміністрації щодо відшкодування збитків.
7.	Інші дані	Договори, бланки суворої звітності, архівні матеріали, листи, скарги, особові справи співробітників.

При процесі консультації використовуватиметься законодавчо-матеріальна база, а при аудиті фінансової звітності – бухгалтерський облік, статистична і фінансова звітність.

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

Під методом внутрішнього контролю слід розуміти сукупність методичних прийомів і способів, за допомогою яких можна систематизувати ряд численних порушень та зловживань стосовно відображення в обліку інформації про майно та зобов'язання підприємства [63].

Метою аудиту реалізації продукції є підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти, законності, достовірності та об'єктивності здійснених і відображених в бухгалтерському обліку та звітності облікових операцій.

Підстава для аудиторської перевірки є зовнішні та внутрішні нормативно-правові документи. До зовнішньої нормативної бази відносяться закони, положення, методичні рекомендації (додаток С).

Основним завданням аудиту з реалізації продукції є встановлення правильності, а саме у :

- в обліку фактичної виручки від реалізації продукції;
- в обліку фактичних витрат на виробництво продукції;
- визначенні валового доходу від реалізації продукції;
- документальному оформленні реалізованої продукції.

Отже, головною метою аудиторської перевірки є документально підтверджена думка про достовірність показників фінансових звітів підприємства. Вірогідністю можна вважати ступінь точності даних бухгалтерської звітності, яка дає право користувачу на її підставі робити

висновки про результати фінансової діяльності підприємства, а так само приймати рішення, які будуть ґрунтуватися на даних висновках. Однією з найважливіших завдань аудиторської перевірки є встановити, чи відповідають дії з боку господарюючого суб'єкта його фінансової звітності та не суперечать вони з чинним законодавством.

Методика аудиторської перевірки, насамперед, передбачає вивчення облікової політики підприємства, що стосується витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості прибутку. Ознайомлення зі способами ведення бухгалтерського обліку і визначення виручки від реалізації продукції для цілей оподаткування. Також, необхідно перевірити чи є наявність наказу про призначення матеріально відповідальних осіб підприємства і про повну матеріальну відповідальність, також перевірити сам договір – реалізації продукції.

В аудиторських перевірках для зручності контролю бухгалтерських документів та реєстрів можна використовувати способи дослідження бухгалтерських документів. Виділяють всього чотири способи, їхня назва і характеристика більш детально представлена в табл. 3.5.

Контроль підприємства є як зовнішній так і внутрішній. Зовнішній контроль визначається законодавчими вимогами про наявність державного нагляду за діяльністю підприємств. Державний нагляд припускає розробку та застосування спеціальних правил та інструкцій зі здійснення діяльності підприємств з контролем за дотриманням таких норм включно.

Таблиця 3.5

Способи дослідження бухгалтерських документів

№ з/п	Назва	Характеристика
1.	Суцільна перевірка	Вивчається вся сукупність первинних бухгалтерських документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, а також зміст бухгалтерської звітності. Такі перевірки проводяться на замовлення правоохоронних органів.
2.	Вибіркова перевірка	Документація бухгалтерського обліку підприємства перевіряється не в суцільному порядку, а вибірково. За допомогою такої перевірки відбувається отримання досить точних даних по будь-якій малій частини звітності,

		визначеної одним із спеціальних методів (випадковий, систематичний або комбінований відбір).
3.	Аналітична перевірка	Оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.
4.	Комбінована перевірка	Є поєднанням суцільної і вибіркової перевірок. У суцільному порядку перевіряються нечисленні операції, які пов'язані з високим ризиком (наприклад, валютні операції). Вибірково перевіряються операції, досить великі за обсягом (наприклад, касові, господарські).

Внутрішній контроль на підприємстві – це процес, що повинен реалізовуватися постійно повноважними органами управління (починаючи з наглядової ради, менеджерів усіх рівнів) і співробітників підприємства із застосуванням певних процедур і методів контролю на базі доступної інформації [13].

Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві насамперед передбачається для ефективності управління підприємства. Вміти розпізнавати ризики і відповідно їх обмежити. Для зручності у внутрішньому контролі формуються етапи перевірки реалізації продукції (додаток Т), адже кожна ділянка обліку має свої джерела інформації, наприклад: первинна документація, облікові регістри, звітність підприємства (рис. 3.1)

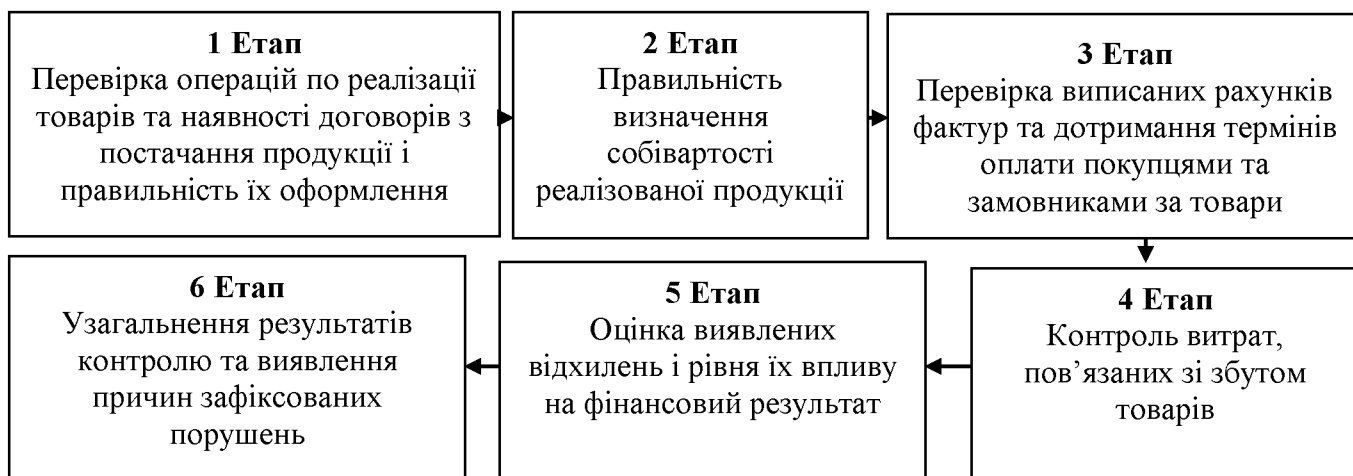


Рис. 3.1. Етапи внутрішнього контролю реалізації продукції

При перевірці операцій з обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг перевіряючий повинен послідовно вивчити виконання певних умов (рис.3.2)

Здійснені процедури контролю дають змогу обґрунтувати правдивість статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції» Звіту про фінансові результати, де відображається загальний дохід (виручка) від реалізації без урахування сум наданих знижок, повернення реалізованих товарів, непрямих податків тощо.

Перевіряються записи за дебетом рахунка 70, які безпосередньо стосуються сум непрямих податків, списання сум у порядку закриття цього рахунка на рахунок 79 «Фінансові результати». Відповідно, операції, що пов'язані з вирахуванням доходу від реалізації продукції, перевіряють субрахунок 704 «Вирахування з доходу». Насамперед за дебетом, цього рахунка перевіряється правильність відображення сум з наданням знижок покупцям, які вираховуються з доходу, а за кредитом – операції, що пов'язані із списанням дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Контролюється достовірність визначення показника чистого доходу у Звіті про фінансові результати.

Відстежується правильність визначення валового прибутку (збитку), контроль показників собівартості.

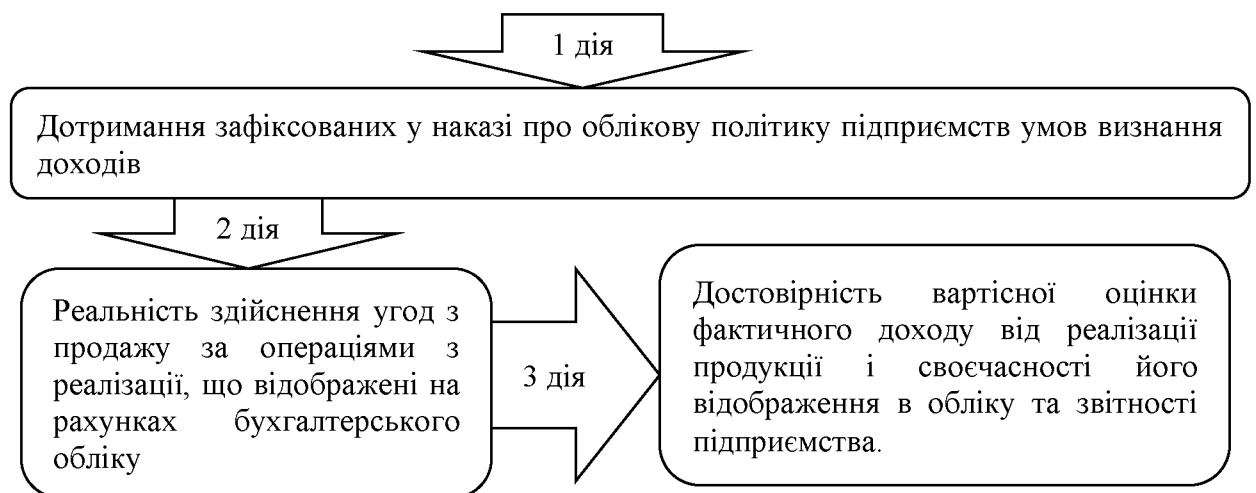


Рис. 3.2. Дії контролерів при перевірці операцій з обліку доходів від реалізації продукції

Тобто, досліджується правильність розрахунків фактичної собівартості

реалізованої продукції, а також йде перевірка правильності списання витрат, особливо це стосується непродуктивних витрат.

Контролери використовують групи розрахунково-аналітичних прийомів контролю, що запозичені із статистики, для вивчення впливу факторів. До цих факторів належать: обсяги і терміни поставок, ціноутворення, ставки непрямих податків, якість і асортимент реалізованої продукції.

Під час внутрішньогосподарського аудиту є такі типові порушення нестача товарів, завищення собівартості товарів, заниження доходу від реалізації та наявність непідтвердженої дебіторської заборгованості результати цих порушень показані в табл.3.6.

Порушення, виявлені аудитором впливають на оформлення бухгалтерського обліку, відповідно і фінансову звітність, а також впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, так як вважаються самостійно виправленими бухгалтерськими службами підприємства.

Таблиця 3.6

Ймовірні порушення, що можуть бути виявлені за результатами контролю реалізації товарів, продукції (робіт, послуг)

Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
Нестача товарів	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Може призвести до перебоїв у процесі реалізації товарів, зростання собівартості, до збитків
Завищення собівартості товарів	НП(С)БО 16 «Витрати»	Призводить до невиправданого завищення прибутку або навпаки
Заниження доходу від реалізації	НП(С)БО 15 «Доходи»	Крадіжка
Наявність непідтвердженої дебіторської заборгованості	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Викривлення фінансової звітності

Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок, однорідні факти порушень відображають у нагромаджуваних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах тощо.

3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження

Узагальнення результатів аудиту є підсумком оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності.

Аудиторський звіт (Звіт незалежного аудитора про висловлення думки аудитора) за обсягом більш розширений документ, а висновок - стислий і короткий. Залежно від мети складання аудиторський висновок може мати кілька призначень. Насамперед це змістовний, цілеспрямований висновок незалежного спеціаліста про звіт підприємства, разом з тим висновок є правовим актом, оскільки у визначених законодавством України випадках лише звіт дає інформацію про результати роботи підприємства, яка може розглядатися акціонерами на своїх зборах.

В залежності від результатів аудиту, висновки можуть бути позитивними та негативними.

Коли аудитор невпевнений у спроможності підприємства продовжувати своє функціонування, він повинен зазначити це в аудиторському звіті, вказати сутність змін у фінансовій звітності, які б могли бути здійснені. Якщо невпевненість досить значна, то аудитор повинен відмовитися від викладення своєї думки або скласти звіт на підставі незгоди.

Шляхом виконання незалежних процедур аудиторської перевірки аудиторіві слід отримати таку кількість аудиторських доказів, яка надасть можливість зробити аудиторський висновок.

Аудитор повинен виконати процедури перевірки для отримання свідчення того, що всі подальші події до дати підписання аудиторського висновку, які мали потрапити у звітність, своєчасно виявлені й проаналізовані. Аудитор має провести процедури розкриття подальших подій, які могли

вплинути на бухгалтерський баланс. Такі процедури можуть включати ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань ради директорів тощо.

Аудитор не несе відповідальності за виконання процедур перевірки або складення запиту стосовно звітності після дати підписання висновку. Але коли після дати підписання висновку і до офіційного оприлюднення звітності аудитору стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на звітність клієнта, він повинен визначити для себе, чи треба внести поправку у звітність і аудиторський висновок, а також обговорити це питання з керівництвом клієнта і діяти відповідно до ситуації, що склалася.

Коли керівництво вносить зміни у звітність, аудитор повинен внести поправки в результати процедур аудиторської перевірки стосовно ситуації, що існує на той момент. Дата у звітні-висновку ставиться не раніше дня підписання керівництвом клієнта зміненої звітності.

Якщо клієнт не вносить потрібні виправлення до звітності, то аудитор складає висновок, відмінний від позитивного, з яким аудитор знайомить керівництво клієнта, що відповідає за оприлюднення звітності, але аудитор попереджає про недопустимість публікації звітності без відповідного коригування. Новий аудиторський висновок має містити посилання на те, що стало причиною перегляду думки про звітність клієнта і що призвело до зміни в аудиторському висновку.

Після проведення необхідних процедур і отримання необхідної інформації, аудитор складає висновок про ймовірність постійної діяльності підприємства і зміст звітні-висновку не змінюється.

У процесі аудиторської перевірки аудитору потрібно внести відповідні коригування та проаналізувати інформацію, зібрану раніше, в тому числі дані в робочих документах попередніх років. Завданням аудитора є аналіз та виявлення змін, що мали місце після проведення останнього аудиту.

Ознайомлення з підприємством потребує також визначення обсягу господарських операцій та зумовлену ним кількість виписаних первинних

документів, особливо за грошовими та розрахунковими операціями, оскільки вони підлягають суцільній перевірці. Слід оглянути підприємство, місце зберігання матеріальних цінностей, ознайомитися з розташуванням структурних підрозділів. Важливе значення має вивчення зв'язків підприємства з постачальниками і покупцями, дотримання ними господарських договорів, своєчасності розрахунків між ними та підприємством.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт – це документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудиторський звіт включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини.

У вступній частині вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, номер і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, номер розрахункового рахунку; прізвище, ім'я та по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці; період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарты) бухгалтерського обліку, нормативами аудиту, якими керувався аудитор.

В аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення звітності. Опис перевіреної фінансової інформації відображує період перевірених фінансових звітів, види звітів, вказівки на обмеження доступу

аудитора до інформації, якщо вони мали місце, розподіл відповідальності між аудитором і керівництвом підприємства. В описі аудиту наводяться посилання на закони та нормативні акти, відповідно до яких проводився аудит, розкривається алгоритм аудиторської перевірки, використання необхідних процедур і збирання всіх доказів для складання обґрунтованого висновку, подаються результати експертизи ведення бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, зазначаються факти не усунених у процесі аудиторської перевірки суттєвих порушень встановленого ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також порушень законодавства при здійсненні господарських і фінансових операцій, які можуть створити у користувачів фінансової звітності неправильне уявлення про фінансовий, майновий і економічний стан підприємства, а також завдати збитків інтересам його власників і (або) третіх осіб, посилання на роботу іншого аудитора (або) експерта, якщо цей матеріал було використано.

Третя, підсумкова частина аудиторського звіту включає висновок за результатами аудиторської перевірки. Це результат роботи аудитора про перевірену фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою (аудиторської фірми).

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Аудиторський незалежний звіт – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), що складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності фінансової звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку

фінансово-господарської діяльності.

Основними елементами аудиторського звіті-висновку є:

- заголовок аудиторського звіті-висновку;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про перевірену звітність;
- дата аудиторського звіті-висновку;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис аудиторського звіті-висновку.

У «Заголовку аудиторського звіті-висновку» підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Крім того, зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється, і час перевірки.

У розділі «Вступ» дається інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Тут також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства та вказують про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Розділ «Масштаб перевірки» дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог Міжнародних нормативів аудиту, що регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. В ньому також зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність. Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємстві під

час перевірки.

У розділі «Звіті про висловлення думки аудитора» про перевірену звітність подається висновок про правильність звітності.

У розділі «Дата аудиторського звіті-висновку» аудитор ставить дату на день завершення аудиторської перевірки. Причому дата на аудиторському висновку проставляється в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передання виконаних аудитором робіт. Дата ставиться або перед вступною частиною аудиторського висновку, або після підпису аудитора. У розділі «Підпис аудиторського висновку» ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту.

В останньому розділі «Адреса аудиторської фірми» вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторський звіт може бути безумовно позитивний, умовно-позитивний, негативний і існує відмова від надання висновку. Коли складається негативний висновок або дається відмова від надання висновку, то можуть наводитись аргументи, якими керувався аудитор під час підготовки таких видів висновків, які відрізняються від позитивного. Усі зміни стандартного позитивного висновку називаються відхиленням від нього. Для опису різноманітних відхилень використовуються такі терміни: обмеження; модифікація; доповнення.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством. Види документації мають відповідати галузевим ознакам клієнта і змісту прийнятих аудитором рішень.

ВИСНОВОК

За економічним змістом реалізація продукції характеризується кінцевим результатом, тобто отримання прибутку. Для того, щоб врегулювати сам процес необхідно дотримуватися законодавства України, як на державному рівні відповідно і на міжнародному, якщо це стосується експортно-імпортних операцій.

Для зручності процес реалізації проходить в чотири етапи. Кожний етап тісно пов'язаний між собою. На першому місці ми маємо укласти договір, щодо поставки продукції. Наступним кроком складається план реалізації продукції і відповідно залишків нереалізованої продукції. Третій етап – це відвантаження продукції споживачам, покупцям, замовникам. Останнім етапом процесу реалізації буде надходження оплати на розрахунковий рахунок підприємства.

Наукові вчені постійно досліджують поняття «реалізація», слід виокремити І.В. Сіменко і Т.Д. Косова, вони стверджують, що реалізація готової продукції - це ланка зв'язку між виробником і споживачем. Від того, як продається продукція, який попит на неї на ринку, залежить і обсяг її виробництва.

Досліджуючи поняття, можна стверджувати, що процес реалізації тісно пов'язаний із спектром споживачів, ринком збуту і відповідно конкуренцією, яка впливає як негативно так і позитивно на сам процес.

Великої уваги необхідно приділяти системі управління та інформаційному забезпеченню підприємства. На них дуже впливають як зовнішні так і внутрішні чинники. Від яких залежить подальший розвиток і стійкість підприємства на ринку збуту. Система управління процесом реалізації впливає на політику підприємства і його діяльність.

Ефективне управління процесом реалізації вимагає аналізу збутового потенціалу, рентабельності товарної продукції за каналами реалізації, оцінки рівня і динаміки наповнення ринку сільськогосподарської продукції, вивчення

попиту, аналізу цінової політики конкурентів, дослідження загальноекономічних тенденцій. Тому для інформаційного забезпечення системи управління особливе значення має бухгалтерський облік і аудит процесу реалізації продукції, робіт та послуг.

Досліджуване підприємство займається економічною діяльністю – вирощування зернових культур, (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Порівнюючи 2021 р. з 2019 р. середньорічна чисельність працівників підприємства збільшилася на 34,8 %, а середньорічна вартість основних засобів зросла на 38,1 %, що є ознакою нарощування виробничого потенціалу.

Власний капітал з 2021 р. порівняно з 2019 р. підприємства зріс на 184034 тис. грн (у 2,2 раза), а зобов'язання і забезпечення – на 147303 тис. грн (63,8 %). Така динаміка складових пасиву балансу зумовила підвищення частки власного капіталу в джерелах формування капіталу з 40,6 до 47,5 % (на 6,9 в. п.) за рахунок відповідного зростання частки нерозподіленого прибутку.

В 2020-2021 рр. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив лише 0,1 %. Звідси, ХХХ останні три роки було грошово неплатоспроможним підприємством.

Розрахункова та майнова платоспроможність ХХХ має позитивну динаміку.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився у 3,8 раза, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зросла в 2,4 раза, а валовий прибуток збільшився у 8,7 раза. При цьому частка валового прибутку в чистому доході підвищилася з 22,3 до 51,0 %.

Незважаючи на нестійку динаміку запасу фінансової стійкості, рівень цього показника є високим та свідчить про стабільність функціонування підприємства за критерієм забезпечення прибутковості операційної діяльності.

Підприємство має нестійку динаміку показників рентабельності виробничих витрат, операційних витрат та витрат господарської діяльності.

Згідно результатів оцінювання фінансово-економічного стану XXX засвідчили, що за період 2019-2021 рр.:

- спостерігається підвищення частки оборотних активів у майні та власного капіталу в джерелах формування капіталу;
- за коефіцієнтами ліквідності підприємство має низький рівень платіжних можливостей, але значення запасу фінансової стійкості є високим;
- показники фінансових результатів та рентабельності витрат і капіталу суттєво зросли в 2021 р. порівняно з 2019-2020 рр. завдяки випереджальному зростанню доходів порівняно з витратами і капіталом.

Для того щоб підприємство правильно функціонувало і було законодавчо врегульоване, необхідно мати документально оформлену облікову політику. Необхідність її проявляється в регулюванні господарських процесів, захисті при аудиторських, податкових перевітках і судових рішень, несе інформаційну функцію для аналізу форм фінансової звітності.

Організаційно-технічний аспект облікової політики має ряд чинників, основні з них: галузева специфіка установи, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ, обсяги діяльності, чисельність персоналу, система оподаткування, матеріально-технічна база, кваліфікація кадрів тощо. Для цілей бухгалтерського обліку методична складова облікової політики включає альтернативні методи обліку за окремими об'єктами. Звідси облікова політика передбачає складові, які об'єднують відповідні об'єкти.

Підприємство повинно забезпечувати контроль за виконанням завдань і реалізацією продукції, зберіганням продукції і її обсягом, асортиментом і якістю, своєчасною випискою документів на відвантаження, поданням розрахункових документів покупцям та їх контроль своєчасного здійснення платежів. В свою чергу бухгалтерський облік впливає на процес ресурсозабезпечення та підвищує рівень управління. Облік процесу реалізації є як засобом інформації і контролем за використанням ресурсів та формуванням собівартості реалізованих товарів. Тому бухгалтерський облік

повинен завжди розглядатися як фактор, що діє на зростання ефективності виробництва.

Для обліку процесу реалізації продукції використовують рахунки для обліку товарних операцій, розрахунків за товарними операціями, та крім того виокремленні події в реалізації робіт та послуг, що відповідає закриттю процесу реалізації через підтвердження умов завершення робіт, виконання послуг.

Інформація, яка стосується виготовленої продукції, подається майже в усіх формах фінансової звітності підприємств, основним джерелом з яких є форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Інформація, пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції розкривається також і в другому розділі Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат». Проте в даному розділі не включаються витрати, що увійшли до собівартості продукції, яка вироблена і спожита самим підприємством.

Результатом реалізації продукції є надходження грошових коштів від покупців, то така інформація буде також відображена у формі №3 «Звіт про рух грошових коштів», а саме у першому розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У даному звіті будуть відображатись надходження від реалізованої продукції покупцям, а також суми одержаних авансів.

Інформація про виробництво і реалізацію продукції міститься також у формах №5 і №6: «Примітки до річної фінансової звітності», а також додатку до них «Інформація за сегментами».

Облік реалізації продукції передбачає податкові аспекти. Відповідно до ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції з постачання готової продукції, які реалізовані на митній території України, та/або ввезені на митну територію України. Підприємство повинно затвердити базу оподаткування, яка залежить від його господарської діяльності.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ. ПДВ сплачує покупець

продукції, коли її купляє, а реалізатор є посередником між платником і державою.

Складовими ПДВ є податкові зобов'язання щодо реалізації продукції, товарів (робіт, послуг), податковий кредит щодо придбання товарів (послуг) та зобов'язання перед бюджетом з ПДВ.

Підставою для визнання податкового зобов'язання або податкового кредиту є оформлення розрахунків між платниками податку на додану вартість податковою накладною.

Організація і методика аудиту забезпечується і визначається інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Аудиторський контроль бере участь у формуванні інформаційного забезпечення суб'єктів перевірки.

Головною метою аудиторської перевірки є документально підтверджена думка про достовірність показників фінансових звітів підприємства. Вірогідністю можна вважати ступінь точності даних бухгалтерської звітності, яка дає право користувачу на її підставі робити висновки про результати фінансової діяльності підприємства, а так само приймати рішення, які будуть ґрунтуватися на даних висновках. Однією з найважливіших завдань аудиторської перевірки є встановити, чи відповідають дії з боку господарюючого суб'єкта його фінансової звітності та не суперечать вони з чинним законодавством.

При перевірці процесу реалізації продукції досліджується правильність розрахунків фактичної собівартості реалізованої продукції, а також йде перевірка правильності списання витрат, особливо це стосується непродуктивних витрат.

Здійснені процедури контролю дають змогу обґрунтувати правдивість статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції» Звіту про фінансові результати, де відображається загальний дохід (виручка) від реалізації без урахування сум наданих знижок, повернення реалізованих товарів, непрямих податків тощо.

Порушення дуже впливають на оформлення бухгалтерського обліку, відповідно і фінансову звітність, а також впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Узагальнення результатів аудиту є підсумком оцінювання підприємства і представляється у документованому вигляді, тобто аудиторському звіті або висновку.

Кожна частина аудиторського звіту чи висновку повинна керуватися нормативним законодавством аудиту. Виконуючи процедури аудиторської перевірки аудиторів слід отримати таку кількість аудиторських доказів, яка дасть можливість зробити аудиторський висновок. Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Таким чином, аудит необхідний для підприємства для незалежного контролю і виявлення нових можливостей розвитку підприємницької діяльності, визначає її ефективність та відповідність чинному законодавству, правовим документам, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого суб'єкта господарювання.