

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**Облік та аудит випуску та реалізації готової продукції на підприємстві**

Допущено до захисту перед ЕК  
рішенням кафедри обліку та аудиту,  
протокол № \_\_\_\_

Допущено до захисту перед ЕК  
рішенням кафедри обліку та аудиту,  
протокол № 10

від «15» травня 2023р.

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_  
д.е.н., доц. Засадний Б.А.

Студентки 2 курсу магістратури спеціальності  
071 «Облік і оподаткування» денної форми  
навчання

**Чевельчі Ярослави Романівни**

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Засвідчую, що в цій випускній кваліфікаційній  
роботі немає запозичень із праць інших авторів  
без відповідних посилань

\_\_\_\_\_  
(підпис студентки)

Науковий керівник:

кандидат економічних наук, доцент

Дерун Іван Анатолійович

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ – 2023р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	4
<b>РОЗДІЛ 1. ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ ЯК ЕКОНОМІЧНА ТА ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ</b> .....	8
1.1 Готова продукція та її класифікація для потреб управління бізнес-процесами на підприємстві.....	8
1.2 Законодавчо-нормативне забезпечення обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції.....	13
1.3 Методи оцінки випуску та реалізації готової продукції у системі бухгалтерського обліку.....	18
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ</b> .....	26
2.1 Організація обліку і звітності випуску та реалізації готової продукції.....	26
2.2 Методика обліку і звітності випуску та реалізації готової продукції.....	37
2.3 Удосконалення обліку випуску та реалізації готової продукції на підставі законодавчо-нормативного забезпечення.....	45
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ</b> .....	51
3.1 Планування процесу аудиторської перевірки випуску та реалізації готової продукції і його організація на підприємстві.....	51
3.2 Використання процедур по суті та аналітичних процедур в аудиті випуску і реалізації готової продукції .....	59
3.3 Узагальнення результатів аудиту випуску та реалізації готової продукції та його документування.....	66
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	69
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	73
<b>ДОДАТКИ</b> .....	82

## ВСТУП

**Актуальність дослідження.** У сучасних умовах господарювання, метою діяльності будь-якого підприємства є отримання максимального прибутку, що дозволить розширити бізнес та покращити ефективність діяльності. Для виробничих підприємств одним з ключових напрямків зростання прибутку є збільшення обсягу випуску та реалізації готової продукції. Однак максимізація прибутку також можлива за рахунок зниження собівартості реалізованої продукції.

Бухгалтерський облік випуску та реалізації готової продукції формує, деталізує та узагальнює облікову інформації про рух готової продукції на підприємстві. Однак лише бухгалтерський облік не завжди достатньо ефективний. Саме тому важливо виконувати аудит випуску та реалізації готової продукції на виробничому підприємстві. Аудит дозволяє встановити відповідність бухгалтерського обліку фактичному стану справ, виявити можливі ризики та недоліки, а також забезпечує незалежну оцінку ефективності ведення обліку та виявлення можливостей для оптимізації виробничих процесів. Саме ці аспекти зумовлюють важливість детального дослідження бухгалтерського обліку та аудиту випуску готової продукції та її реалізації на виробничому підприємстві.

**Рівень розробки теми дослідження.** Питання обліку випуску та реалізації готової продукції висвітлюються у наукових роботах видатних вчених, зокрема: Баланюка І.Ф., Григорова О.О, Гудзя Н.В., Денчука П.Н., Іщенко Я.П., Подолянчука О.А., Ковалю Н.І, Задорожного З.В., Давидюка Т.В., Ломаченко Т.І., Манойленко О.В., Скоробогатової Н.Є., Резніченко А.В., Крупки Я.Л., Починка Н.В, Романова Р.В., Остап'юк Н.А., Череп А.В., Шигун М.М. тощо. Питанням аудиту готової продукції присвячені наукові роботи Баранової А.О., Дорош Н.І., Ільїної С.Б., Огійчука М.Ф., Саміло А. В., Новікова І.Т, Рагуліної І.І., Романова Є.М., Макаренко А.П., Меліхової Т.О., Слюсаренко В.Є, Купчака М. Я., Брауна Дж., Іннерхофера А., Лангділла К., Сміта Р. та інших. Однак не всі питання є розкритими з даної теми, тому виникає потреба у комплексному дослідженні

обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції на виробничому підприємстві.

**Мета дослідження** полягає в узагальненні та поглибленні теоретичних, методичних і організаційних положень бухгалтерського обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції підприємства, а також розробці практичних рекомендацій щодо їх удосконалення на основі законодавчо-нормативного забезпечення та застосування сучасних новітніх технологій.

Для досягнення поставленої мети доцільно вирішити наступні **завдання**:

- розкрити готову продукцію як економічно-облікову категорію та її класифікацію для потреб управління;
- визначити законодавчо-нормативне забезпечення щодо обліку та аудиту виробництва і реалізації готової продукції;
- розглянути методи оцінки випуску та реалізації готової продукції у бухгалтерському обліку;
- розкрити організаційні засади обліку випуску та реалізації готової продукції та складання звітності;
- дослідити методичні аспекти ведення обліку виробництва та реалізації готової продукції і складання звітності;
- надати практичні рекомендації з удосконалення бухгалтерського обліку виробництва та реалізації готової продукції на підприємстві;
- дослідити процес планування аудиторської перевірки випуску та реалізації готової продукції;
- розглянути використання аудиторських процедур по суті обліку виробництва та реалізації готової продукції;
- систематизувати результати процесу аудиторської перевірки даних обліку виробництва готової продукції та її реалізації.

**Предмет дослідження** – сукупність теоретичних, методичних й організаційних засад обліку та аудиту випуску готової продукції та її реалізації на виробничому підприємстві.

**Об'єкт дослідження** – готова продукція підприємства та господарські операції пов'язані з ними.

**База дослідження** – Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «Житомирський м'ясокомбінат».

Для вирішення поставлених завдань застосовувались наступні **методи дослідження як**: спостереження, за допомогою якого досліджувалися методично-організаційні аспекти ведення обліку виробництва та реалізації готової продукції і складання звітності; графічно-аналітичний метод для наочної ілюстрації досліджуваних явищ та процесів за допомогою рисунків та схем; економіко-математичні, для обчислення рівня аудиторського ризику та рівня суттєвості при аудиті готової продукції; індукції для визначення основних причин змін в обсягах випуску та реалізації готової продукції; дедукції для прогнозних розрахунків щодо визначення обсягів випуску та реалізації готової продукції; аналізу, за допомогою якого ідентифікували можливості для оптимізації випуску та реалізації продукції; синтезу для створення загального уявлення про випуск та реалізацію готової продукції. Метод експертних оцінок застосовувався для визначення відносного значення показника суттєвості при здійсненні аудиту випуску та реалізації готової продукції. Для дослідження особливостей готової продукції як економічно-облікової категорії та її класифікації для потреб управління застосовувався метод теоретичного узагальнення, систематизація та узагальнення були використані для розкриття сутності процесу узагальнення результатів аудиторської перевірки з обліку виробництва готової продукції та її реалізації. Також були використані елементи методу бухгалтерського обліку.

**Інформаційною базою** даного дослідження слугували: первинна документація, фінансова звітність, внутрішні нормативні документи ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат», державні нормативно-правові акти, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та аудиту, наукові статті, підручники, навчальні посібники, інтернет ресурси тощо.

**Кваліфікаційна робота магістра** складається з вступу, трьох розділів та висновків. У вступі розкрита актуальність дослідження, визначена його мета,

завдання, предмет та об'єкт, а також вказана база дослідження, використані методи та інформаційна база.

У розділі 1 розкрито сутність та наведена класифікація готової продукції, надана характеристика законодавчо-нормативного забезпечення обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції а також визначені основні методи оцінки випуску та реалізації готової продукції.

Розділ 2 присвячено організації та методиці ведення обліку і складання звітності з випуску та реалізації готової продукції, а також формуванні практичних рекомендацій щодо його удосконалення на підставі законодавчо-нормативного забезпечення.

У розділі 3 висвітлюється поетапний процес проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції на виробничому підприємстві від планування до узагальнення результатів аудиту.

Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи магістра становить 80 сторінок друкованого тексту, що включає 6 таблиць на семи сторінках, 11 рисунків на одинадцяти сторінках, 8 додатків на десяти сторінках, список використаних джерел, який налічує 84 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ ЯК ЕКОНОМІЧНА ТА ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ

#### 1.1 Готова продукція та її класифікація для потреб управління бізнес-процесами на підприємстві

Виробництво та реалізація якісної та конкурентоспроможної готової продукції є запорукою ефективного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання, особливо у складних умовах, які викликані наслідками пандемії коронавірусу та військової агресії РФ проти України. Для грамотної організації процесу обліку випуску та реалізації готової продукції необхідно спочатку чітко визначити сутність поняття «готова продукція».

Згідно з п. 6 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – НП(С)БО 9) для цілей бухгалтерського обліку запаси включають «готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом» [11]. Тобто, готова продукція є одним із видів запасів підприємства. У свою чергу, відповідно до п. 5 НП(С)БО 9 запаси визнаються активом у тому випадку, якщо «існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [11].

Згідно нормам Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі – МСБО 2), запаси є активами, які: підприємство утримує для реалізації при своїй звичайній діяльності; перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу або ж є основними та допоміжними матеріалами для подальшого споживання у процесі виробництва чи при наданні різноманітних послуг [8].

Отже, враховуючи норми НП(С)БО 9 та МСБО 2 можна констатувати, що готова продукція – це один з видів запасів підприємства, який виготовляється на підприємстві, призначений для подальшого продажу, відповідає технічним та

якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом, вартість якого може бути достовірно визначена та від його реалізації якого підприємство може отримати прибуток.

Необхідно відмітити, що економісти відносять готову продукцію до фондів обігу, а ось виробничі запаси та незавершене виробництво – до оборотного капіталу [29, с. 189]. Науковці ж з бухгалтерського обліку та аудиту досі не дійшли єдиної думки щодо визначення терміну «готова продукція». І хоча їх погляди на сутність готової продукції в основному співпадають, є і суттєві відмінності (Додаток А).

Розглянувши основні визначення терміну «готова продукція» наведені у додатку А, можна виділити основні характеристики готової продукції, а саме:

- проходження усіх стадій технологічної обробки;
- прийняття відділом технічного контролю;
- відповідність умовам договору, стандартам або технічним умовам;
- передача на склад або замовнику-покупцю.

При цьому, той факт, що готова продукція – це актив, зазначає у своєму визначенні терміну тільки Слюсарчук Л.І. Такі науковці як Вороніна В.А., Черниш В.В., Лень В.С., Гливенко В.В., Сопко В.В. та Хом'як Р.Л. вважають, що готова продукція – це певний виріб. У свою чергу Писаренко Т.М. вказує на той факт, що готова продукція – це об'єкт облікової системи промислового підприємства. Інші ж науковці вважають, що готова продукція – це вид продукції.

Також слід відмітити, що далеко не всі автори у своїх визначеннях терміну «готова продукція» вказують на те, для чого здійснюється виробництво готової продукції. Так, Лень В.С. і Гливенко В.В. вказують на те, що готова продукція призначена для відпуску на сторону. Писаренко Т.М. говорить, що готова продукція виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства, а Слюсарчук Л. І. зазначає, що готова продукція призначена для споживання, як для потреб виробника, так і для потреб зовнішнього ринку. Інші ж науковці просто зазначають, що готова продукція здається на склад або передається замовнику-покупцю.

Також доцільно відмітити, що такі науковці, як Кожинов В.Я., Лень В.С. та Гливенко В.В. дещо розширюють склад готової продукції. Так, Кожинов В.Я. до складу готової продукції відносить виконані роботи і надані послуги, а Лень В.С. і Гливенко В.В. до готової продукції включають вироби (напівфабрикати), обробку яких закінчують на інших підприємствах. На нашу думку, виділяти як окремий вид готової продукції напівфабрикати, обробку яких закінчують на інших підприємствах, недоцільно, так як те, що для одного підприємства є напівфабрикатом, для іншого – готовою продукцією. Віднесення до складу готової продукції робіт та послуг також є доцільним, так як це, по суті, є різновидом готової продукції, які відрізняється від звичайної продукції тільки відсутністю матеріальної форми.

Для грамотного управління бізнес-процесами на підприємстві потрібна правильна та повна класифікація готової продукції. При цьому основними класифікаційними ознаками слугують: форма, ступінь готовності, технологічна складність (рис.1.1).

Готова продукція у речовій або матеріальній формі представляє собою певний виріб, наприклад, черевики, стіл, ковбасу, молоко, верстат тощо. Крім того, готова продукція може бути у вигляді результатів певних робіт, наприклад, ремонтних робіт, які виконує ремонтний цех підприємства, або у формі результатів послуг, наприклад, транспортних, розвантажувально-розвантажувальних послуг.

За ступенем готовності виділяють: готову продукцію, напівфабрикати та неготову продукцію, тобто незавершене виробництво. За технологічною складністю продукція поділяється на: просту, яка тільки одна виробляється у технологічному циклі (наприклад виробництво тканини) та складну, при виробництві якої виникає основна, побічна та супутня продукція.

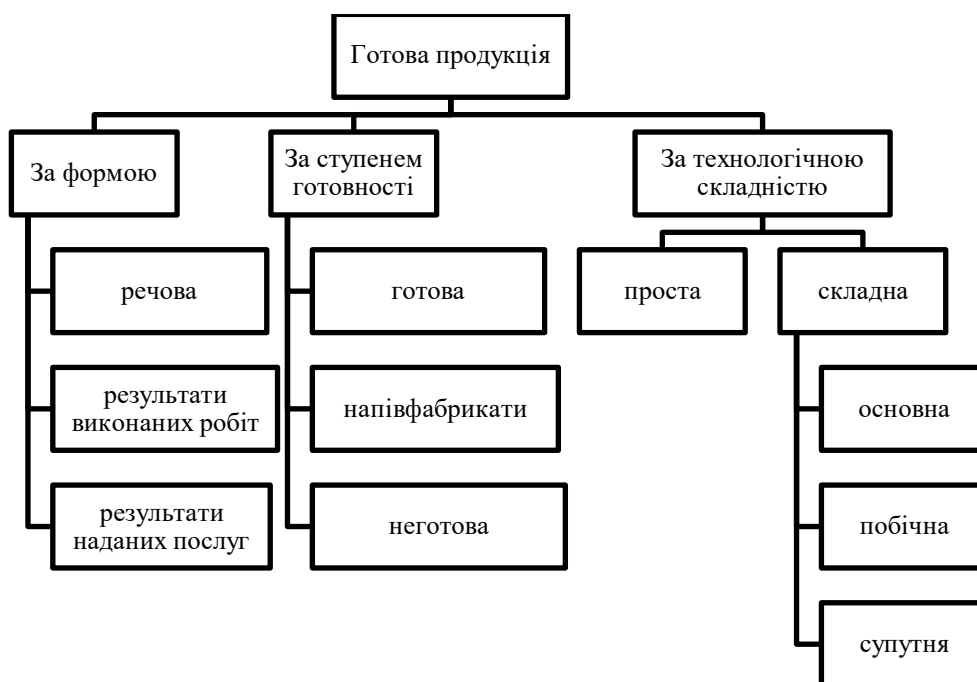


Рис.1.1 Класифікація готової продукції за основними ознаками

*Джерело:* складено автором за [68, с. 896].

Основна продукція – це продукція, виробництво якої є основною метою виробничого процесу. Побічною є продукція, яка неминуче виникає в єдиному технологічному процесі разом з основною продукцією, котра не потребує будь-якої додаткової доробки, але при цьому підприємство не ставить собі за мету її виробництво. Супутня продукція – це продукція, яка виходить одночасно з основною на заключній операції технологічного процесу і за своїм значенням прирівнюється до основної. Наприклад, при виробництві м'яса (яловичини), основною продукцією будуть різні види м'яса (окорок, вирізка, ошийок та інше), супутньою продукцією слугуватимуть субпродукти (нирки, легені, печінка та інше), а побічною продукцією буде шкіра, хвіст, копита, роги та інше.

Крім основних класифікаційних ознак готову продукцію можна класифікувати за галузями, а саме: сільськогосподарська продукція, лісова продукція, продукція машинобудування, харчова продукція, швейна продукція, продукція будівництва та інші.

При цьому процес виготовлення готової продукції у різних видах економічної діяльності має свої особливості. Так, для сільськогосподарських

підприємств готовою є не лише продукція, як результат переробки доведений до належного стану використання, а й ще продукція сільськогосподарського виробництва, а саме: зерно, кукурудза зерновідходи, солома, ягоди, овочі, молоко, яйця тощо. Для лісового господарства дуже важливими стадіями виробництва є: лісозаготівля, лісорубні роботи та вивезення продукції з лісу. Особливістю виробництва готової продукції у будівниці є те, що: готова продукція є неоднотипною; операційний цикл дуже тривалий і може зупинитися на певний час (наприклад, зимою або внаслідок тимчасового припинення фінансування) [52, с. 34].

Готову продукцію також можна класифікувати за напрямом використання на: готову продукцію для реалізації на сторону; готову продукцію для власного споживання. За матеріальним складом готову продукцію слід групувати на продукцію вироблену з власної та з давальницької сировини [60, с. 18].

Для виробничого підприємства досить важливою є класифікація готової продукції з точки зору маркетингової діяльності. Так, готову продукцію підприємства можна поділити на: продукцію, яка користується підвищеним попитом у покупців; продукцію, яка має середній попит та продукцію, яка користується незначним попитом. Продукцію, яка зовсім не користується попитом або має низький попит підприємству краще не випускати або зняти її з виробництва, за виключенням випадків, коли зниження попиту є тимчасовим явищем (наприклад, під час пандемії дуже знизився попит на губну помаду, так як жінки вимушені були носити захисні маски). Готову продукцію харчової галузі можна класифікувати за ознакою корисності для здоров'я на: дієтичну продукцію (наприклад, варену ковбасу з яловичини або індички), продукцію для дітей (наприклад, дитячі сосиски з м'яса кролика), продукцію для дорослого населення тощо.

Отже, можна констатувати, що готова продукція грає значну роль у зростанні ефективності діяльності будь-якого підприємства. При цьому, на нашу думку, готова продукція – це актив, який підприємство отримує у результаті повного закінчення виробничого процесу, призначений для реалізації на сторону,

який відповідає усім технічним та технологічним стандартам та умовам відділу технічного контролю підприємства, знаходиться на складі підприємства або відвантажений покупцю, і у результаті реалізації якого підприємство отримає економічні вигоди у вигляді прибутку.

## **1.2 Законодавчо-нормативне забезпечення обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції**

Законодавчо-нормативне регулювання будь-якого об'єкту бухгалтерського обліку та аудиту є принциповим питанням для досягнення достовірності облікових даних та повного задоволення усіх інформаційних потреб різних користувачів, зокрема в розрізі інформації про готову продукцію. Чинні нормативно-правові акти, що регулюють процес здійснення бухгалтерський облік та аудиту готової продукції не враховують галузевих особливостей, за виключенням різноманітних методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції.

Законодавчо-нормативне регулювання обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції можна поділити на чотири основних рівні (рис. 1.2).

Перший рівень нормативного регулювання обліку та аудиту готової продукції представлений кодексами та законами. У першу чергу, це Податковий кодекс України [14], Господарський кодекс України [1] та Цивільний кодекс України [26]. Із законів найбільш важливим для обліку готової продукції є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV [20] та Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [19] (Додаток Б).

З даних додатку Б видно, що найбільш інформативними нормативними документами першого рівня законодавчо-нормативного регулювання обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції є Податковий та Цивільні кодекси України. Так, Податковий кодекс України регулює порядок нарахування трьох основних податків, які здійснює підприємство при випуску та реалізації готової продукції (податок на прибуток, ПДВ та акцизний податок). Цивільний кодекс

України регламентує порядок складання договорів купівлі-продажу продукції, що є досить важливим етапом процесу реалізації готової продукції.

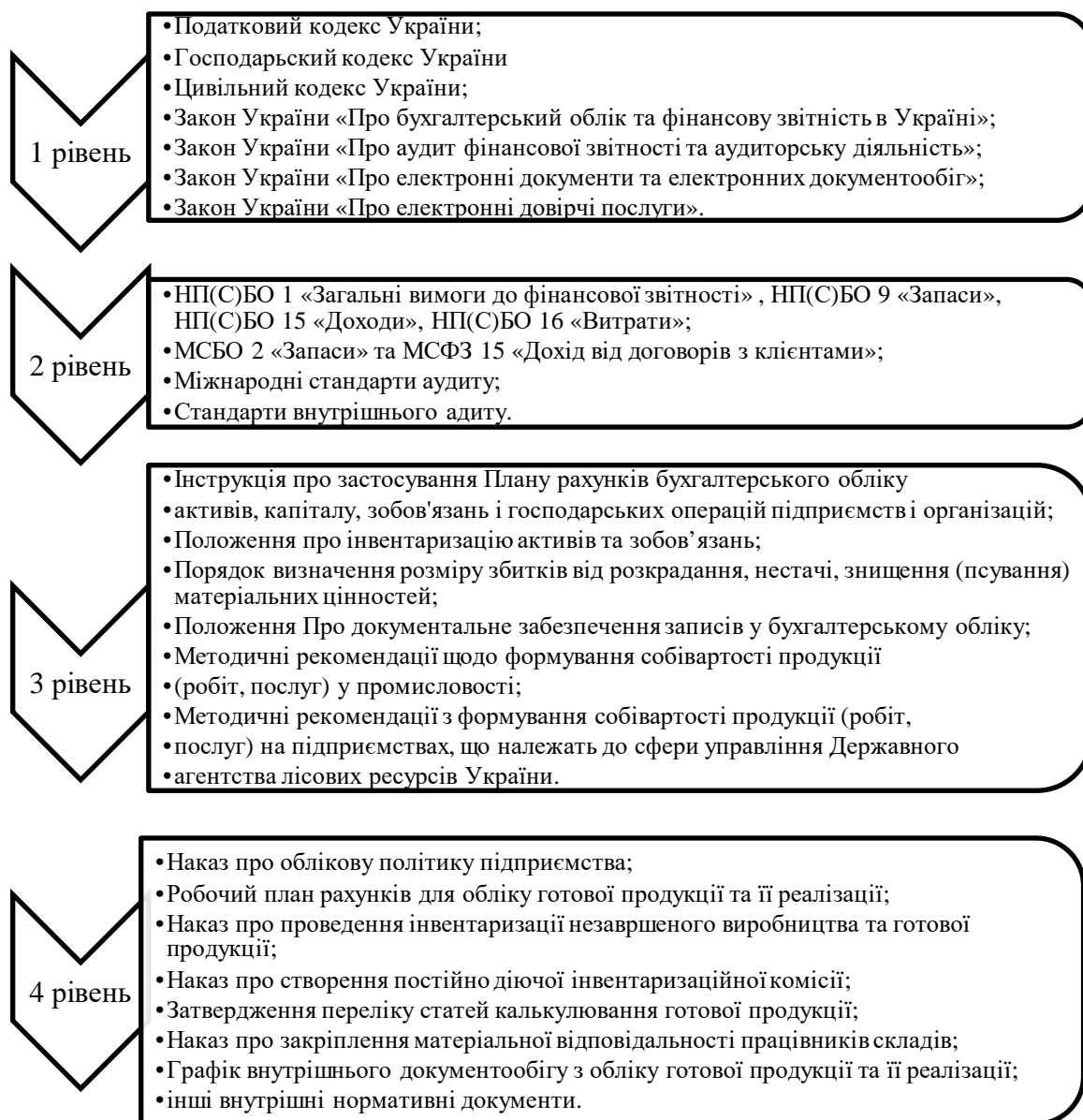


Рис. 1.2 Рівні законодавчо-нормативного регулювання обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції

*Джерело:* складено автором за [1-27]

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» регламентує порядок ведення усіх напрямків обліку на підприємстві, зокрема, і порядок ведення обліку випуску та реалізації готової продукції [20]. У свою чергу Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»

визначає порядок проведення аудиту фінансової звітності, частиною якої є аудит випуску та реалізації готової продукції [19]. Закони України «Про електронні документи та електронних документообіг» та «Про електронні довірчі послуги» визначають порядок ведення електронного документообігу при здійсненні обліку випуску та реалізації готової продукції [23; 24].

Другий рівень законодавчо-нормативного регулювання обліку і аудиту випуску та реалізації представлений нормативними актами, виданими Міністерством фінансів України (далі – МФУ) й іншими органами, яким надано право регулювання бухгалтерського обліку. Основними нормативними актами МФУ є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а саме: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], НП(С)БО 9 «Запаси» [11], НП(С)БО 15 «Доходи» [12], НП(С)БО 16 «Витрати» [13]. Крім того, підприємства, які використовують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку при здійсненні обліку готової продукції керуються нормами МСБО 2 «Запаси» [8] та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [9]. Основними нормативними документами, щодо аудиту випуску та реалізації готової продукції є Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) (Додаток В).

Необхідно відмітити, що усі наведені у додатку В нормативні документи мають важливе значення при здійсненні обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції. Так, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО 1) визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про готову продукцію [10]. НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» визначають порядок оцінки готової продукції при надходженні на склад та при її реалізації [11]. Норми НП(С)БО 15 «Доходи» регламентують порядок визначення доходу від реалізації готової продукції та методи оцінки доходу. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» регламентує порядок визначення доходів та грошових потоків, які виникають внаслідок виконання договорів з клієнтами щодо реалізації готової продукції [9]. При цьому, у МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» під

обіцяними товарами розуміють як товари, які виготовлені підприємством для подальшого продажу, тобто готова продукція, так і товари, які придбані з метою перепродажу, тобто звичайні товари у трактуванні НП(С)БО 9 «Запаси» [9]. Слід відмітити, що у якості прикладу товарів, які виготовлюються суб'єктом господарювання, у МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» наведено запаси виробника, а не готова продукція. У НПСБО 16 «Витрати» визначається склад витрат, які включаються до виробничої собівартості готової продукції, а також склад загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут [9]. Також до другого рівня регулювання аудиту випуску та реалізації готової продукції доцільно віднести Стандарти внутрішнього аудиту, які були розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту [25].

Третій рівень законодавчо-нормативного регулювання обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції представлений методичними вказівками, інструкціями щодо ведення бухгалтерського обліку готової продукції та іншими нормативно-правовими актами.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації щодо оприбуткування готової продукції на склад, а також регулює порядок використання рахунків та субрахунків при здійсненні операцій щодо реалізації готової продукції [2].

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань визначає порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції на складі та основні вимоги щодо оформлення результатів їх інвентаризації [30].

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, у тому разі і готової продукції [17].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку підприємства [15].

Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості використовуються для планування, ведення обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт та послуг виробничого характеру як на виробничих підприємствах, так і у невиробничих організаціях, які випускають промислову продукцію, незалежно від форм власності та господарювання [4].

Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств забезпечують єдність в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи [5].

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, застосовуються для «здійснення планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт і послуг на підприємствах лісового господарства України та мають за мету забезпечити єдині засади формування собівартості продукції (робіт, послуг) лісового господарства та промисловості на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України» [6]. Необхідно відмітити, що для інших видів діяльності також розроблені окремі Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Перші три рівні законодавчо-нормативного регулювання обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції здійснюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання підприємствами та організаціями незалежно від

форми власності та видів продукції, яка випускається (за виключенням Методичних рекомендацій з формування та калькулювання собівартості продукції). При чому документи нижчого рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Тобто, норми НП(С)БО не можуть суперечити нормам кодексів або законів України.

Нормативні документи четвертого рівня розробляються та затверджуються безпосередньо на підприємстві. Одночасно слід відмітити, що хоча документи четвертого рівня нормативного регулювання затверджуються тільки на підприємстві, їх створення є обов'язковим, про що свідчать норми документів перших трьох рівнів. Так, видання Наказу про проведення інвентаризації регламентовано Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [16], розробка та затвердження Наказу про облікову політику регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20].

Треба відмітити, що найбільш важливим нормативним документом четвертого рівня регулювання є Наказ про облікову політику підприємства, у якому вказується метод оцінки готової продукції, перелік статей калькуляції готової продукції та інші особливості обліку готової продукції та її реалізації. Отже, для правильного визначення собівартості готової продукції та подальшого розрахунку доходу від реалізації продукції на виробничому підприємстві необхідно чітко дотримуватись вимог всіх чинних нормативно-правових актів, які регламентують питання та порядок обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції. Крім того, кожне підприємство повинно розробляти власну індивідуальну облікову політику, яка б при цьому не суперечила чинному законодавству та враховувала специфіку діяльності цього підприємства.

### **1.3 Методи оцінки випуску та реалізації готової продукції у системі бухгалтерського обліку**

Методи оцінки випуску готової продукції у системі бухгалтерського обліку регламентовані НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси». У п. 8 НП(С)БО 9

зазначено, що «придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [11]. Одночасно у п. 10 цього нормативного документа вказано, що первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, а саме до них відноситься готова продукція, визначається їхня виробнича собівартість, яка, у свою чергу, регламентована нормами НП(С)БО 16 «Витрати» [13]. У п. 9 МСБО 2 «Запаси» зазначено, що запаси оцінюються за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому під чистою вартістю реалізації розуміється різниця між попередньої оціненою ціною продажу та попередньо оціненими витратами на завершення та продаж готової продукції [8]. Так як зазвичай собівартість готової продукції менша, ніж чиста вартість реалізації готової продукції (інакше підприємство отримає збитки), то можна констатувати, що готова продукція, яка надходить на склад підприємства і відображається у балансі, оцінюється за виробничою собівартістю.

У свою чергу НП(С)БО 16 «Витрати» вводить два поняття собівартості готової продукції, а саме:

- собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);
- виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) [13].

При цьому собівартість реалізованої продукції є більш складним поняттям, ніж виробнича собівартість продукції, так як до її складу входить безпосередньою виробнича собівартість продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, а також нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормової виробничі витрати (рис. 1.3).

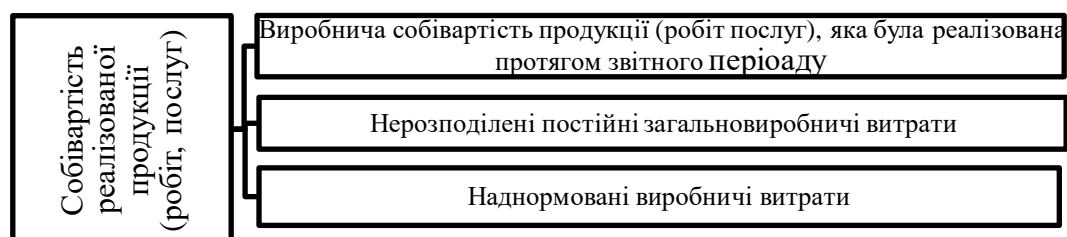


Рис.1.3 Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

*Джерело:* складено автором на підставі [13]

Виробнича собівартість продукції згідно з п. 11 П(С)БО 16 формується наступним чином (рис.1.4):

Залишки незавершеного виробництва на початок місяця
+
Прямі матеріальні витрати
+
Прямі витрати на оплату праці
+
Інші прямі витрати
+
Змінні загальновиробничі витрати
+
Постійні розподілені загальновиробничі витрати
-
Справедлива вартість супутньої продукції, яка реалізується
-
Справедлива вартість супутньої продукції, яка використовується на самому підприємстві
-
Залишки незавершеного виробництва на кінець місяця
=
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)

Рис.1.4. Порядок формування виробничої собівартості продукції

*Джерело:* складено автором на підставі [13]

Склад усіх витрат, які входять до виробничої собівартості продукції, наведено у рисунку 1.5. При цьому треба відмітити, що змінні загальновиробничі витрати – це витрати, які пов’язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом (цехів, ділянок), котрі змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати – це витрати, які також пов’язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, але при цьому залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу діяльності підприємства.

НП(С)БО 16 «Витрати» не регламентує перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, а залишає це на розгляд самого підприємства. Необхідно відмітити, згідно з п.10 МСБО 2 «Запаси» собівартість запасів, зокрема

і собівартість готової продукції, повинна включати усі витрати на придбання та переробку, а також будь-які інші витрати, які були понесені підприємством під час транспортування запасів до суб'єкта господарювання та підготовки їх до подальшого використання на підприємстві [8]. При цьому конкретного переліку витрат, які включаються як до витрат на придбання, так і витрат на переробку та інших витрат, у МСБО 2 «Запаси» не наводиться.

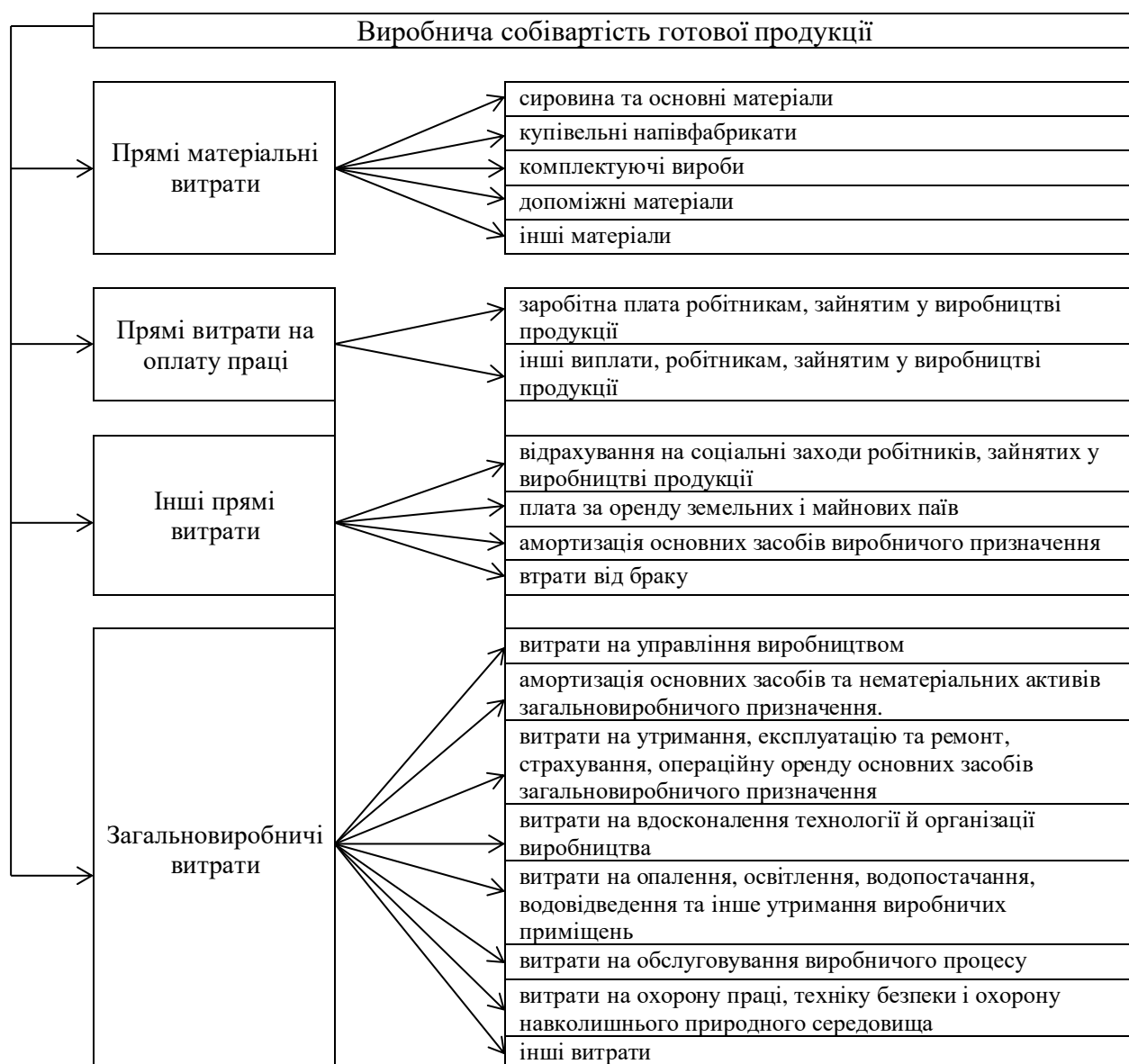


Рис.1.5 Склад витрат виробничої собівартості готової продукції

Джерело: складено автором на підставі [13]

У п.16 МСБО 2 «Запаси» вказуються приклади витрати, які можуть виключаються із собівартості запасів. Але одночасно у п.13 МСБО 2 вказана база

розподілу постійних виробничих накладних витрат на витрати, які пов'язані з переробкою, а саме, нормальна потужність. У НП(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що базою розподілу постійних загальновиробничих витрат можуть бути години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати при нормальній потужності [13].

Однак слід зазначити, що у МСБО 2 «Запаси» вказані три основні методи, за якими може визначатися собівартість вибуття запасів і, відповідно, собівартість готової продукції, а саме:

- метод ідентифікації індивідуальної собівартості, який означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів;

- метод ФІФО, тобто «перше надходження - перший видаток», за яким одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми;

- метод середньозваженої собівартості, за яким собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. При цьому середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання [8].

Необхідно відмітити, що у НП(С)БО 9 «Запаси» також наведені методи оцінки вибуття запасів. Але, на відміну від МСБО 2 «Запаси», у НП(С)БО 9 «Запаси» їх наведено не три, а п'ять:

- метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- метод середньозваженої собівартості;
- метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- метод нормативних затрат;
- метод ціни продажу [12].

Таким чином, НП(С)БО 9 «Запаси» на відміну від МСБО 2 «Запаси», доповнений ще двома методами оцінки запасів, а саме методом нормативних

затрат та методом ціни продажу. При цьому треба одразу ж відмітити, що метод ціни продажу використовується тільки роздрібними торгівельними підприємствами і застосовується до таких видів запасів, як товари. А ось метод нормативних затрат досить широко використовується саме на виробничих підприємствах для оцінки готової продукції.

Оцінка готової продукції за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка продукції за нормативними затратами обов'язково коригується до фактичної виробничої собівартості [12].

Необхідно відмітити, що практично на усіх виробничих підприємствах в поточному обліку використовують модифікацію методу нормативних затрат, а саме оцінку готової продукції за плановою собівартістю. Це пов'язано з тим, що фактичну виробничу собівартість виготовленої продукції можна визначити тільки коли поточний місяць закінчиться. Саме тому виникає потреба у використанні оцінки, за якою б можна було відображати рух готової продукції протягом поточного місяця. У кінці ж місяця, коли фактична виробнича собівартість розрахована, визначають і відображають в обліку відхилення фактичної виробничої собівартості від планової або нормативної собівартості. При цьому фактична собівартість може бути як менш ніж планова собівартість, так і більше планової собівартості, наприклад у разі несподіваного зростання цін на сировину, або незапланованого зростання мінімальної заробітної плати в країні, або внаслідок значної кількості браку. Таким чином, види оцінки готової продукції можуть відрізняти в залежності від етапу облікового процесу (рис. 1.6).

Оцінка готової продукції за обліковими цінами дає змогу здійснювати постійно поточний облік незалежно від калькуляції фактичної собівартості готової продукції. На великих підприємствах, які здійснюють масовий випуск продукції для обліку, для готової продукції доцільне застосування облікових цін або планової собівартості. При цьому оцінку готової продукції здійснюють за середньорічною плановою собівартістю, а відхилення фактичної собівартості від

облікової підраховують у кінці місяця та розподіляють між реалізованої продукцією та залишками готової продукції на складі.

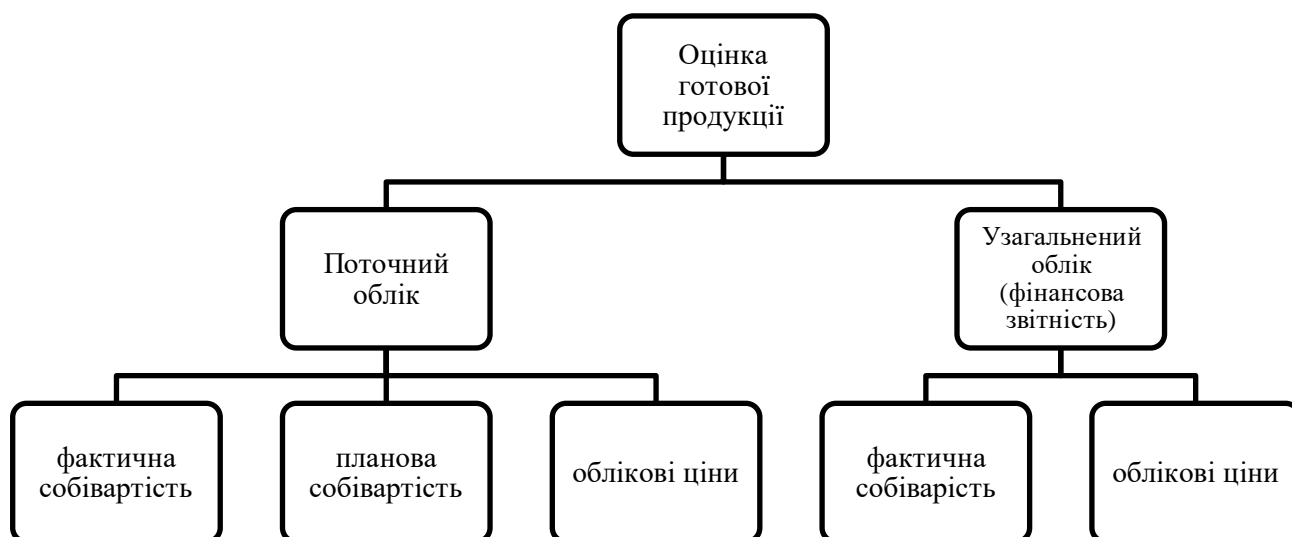


Рис.1.6 Види оцінки готової продукції за етапами облікового процесу

*Джерело:* складено автором на підставі [56, с.70]

При здійсненні обліку готової продукції за оптовими або договірними цінами необхідно окремо вести додатковий облік відхилень фактичної виробничої собівартості від їх вартості в оптових або договірних з цінах підприємства, що є досить трудомістким та незручним процесом [56, с.70].

Слід відмітити, що оцінка готової продукції у звітному періоді може здійснюватися як за фактичною собівартістю, так і за обліковими цінами. Але по закінченню місяця обов'язковою умовою є розрахунок фактичної собівартості за даними аналітичного обліку витрат на виробництво та відображення відхилень її від облікових цін [56, с.71].

Також слід зазначити, що як об'єкт бухгалтерського обліку, готова продукція має два види оцінки:

- ціну продажу;
- собівартість реалізації [56, с.71].

За ціною продажу готової продукції підприємство визначає дохід від реалізації готової продукції, а за собівартістю реалізації – відповідно загальну

суму витрат реалізованої продукції. Різниця між цими двома показниками представляє собою валовий прибуток підприємства [56, с. 71].

Отже, раціональна організація бухгалтерського обліку наявності та руху готової продукції на підприємстві значно залежить від рівня використання облікової інформації для оцінювання кількісних та вартісних характеристик готової продукції. Правильний вибір методів та видів оцінки готової продукції значно полегшує та здешевлює обліковий процес на підприємстві.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

#### 2.1 Організація обліку і звітності випуску та реалізації готової продукції

Правильна організація обліку випуску та реалізації готової продукції є основою організації бухгалтерського обліку на будь-якому виробничому підприємстві, оскільки саме реалізація готової продукції є результатом його основної діяльності. В умовах ринкової економіки, враховуючи жорстку конкуренцію, значна увага приділяється саме процесу реалізації готової продукції, так як його результатом є отримання прибутку, який є найважливішим показником діяльності підприємства.

Облік готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» організовано згідно з нормами НП(С)БО 9 «Запаси». Облік дебіторської заборгованості, за реалізовану готову продукцію, організовано на підприємстві згідно з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Облік доходів від реалізації готової продукції здійснюється на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» згідно з НП(С)БО 15 «Дохід». Аналітичний облік випуску готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» здійснюється за місцями зберігання готової продукції, тобто за складами, а також за основними видами готової продукції у натуральних та вартісних показниках. Аналітичний облік доходів від реалізації готової продукції ведеться за видами продукції, регіонами збуту, покупцями та іншими напрямками, визначеними підприємством. При цьому основними видами готової продукції ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» є: сосиски, дитячі сосиски, сардельки, ковбаси варені, ковбаси напівкопчені, ковбаси сирокоччені, ковбаси варено-копчені, ковбаски напівкопчені, ковбаски сирокоччені, м'ясні делікатеси. ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» є лідером на українському

ринку, так як його продукція виготовляється з якісної і безпечної сировини, з дотриманням вимог чинного законодавства, санітарних норм і правил [78].

Основним ринком, на якому ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» реалізує свою готову продукцію, є ринок України, але при цьому підприємство здійснює експорт продукції у Казахстан, Азербайджан, Нігерію та інші країни. Основними оптовими покупцями готової продукції та його основними дебіторами є: ТОВ «ФОРА», ТОВ «Омега», ТОВ «АШАН Україна Гіпермаркет», ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна», ТОВ «Новус», ТОВ «Сільпо-фуд» [78].

Основними завданнями обліку випуску готової продукції та її реалізації на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» є:

- правильне та своєчасне документальне оформлення готової продукції, яка була випущена з виробництва та передана на склад підприємства;
- організація та забезпечення контролю за зберіганням продукції на складі підприємства;
- правильне, своєчасне та інформативне документальне оформлення готової продукції, яка зберігається на складі;
- дотримання строків відвантаження готової продукції покупцям;
- контроль за строками оплати покупцями відвантаженої їм готової продукції;
- перевірка правильності визначення дебіторської заборгованості покупців за відвантаженою їм продукцію згідно підписаних договорів;
- контроль за виконанням планових показників щодо обсягів випуску та реалізації готової продукції;
- визначення фінансового результату від реалізації кожного виду готової продукції та загального фінансового результату підприємства від реалізації продукції [55, с. 518]

Необхідно відмітити, що м'ясні продукти мають не тільки кількісну характеристику, але і якісну. Кількість характеризується масою у кілограмах або у тонах, а ось якість характеризується гатунком, який може бути: вищим, першим або другим. Тому до завдань обліку готової продукції також слід віднести

приведення різноманітної м'ясної та ковбасної продукції до єдиного вартісного визначення.

Важливою умовою ефективної організації обліку випуску, зберігання та реалізації готової продукції є своєчасне та правильне документальне оформлення таких операцій.

Випуск готової продукції з цеху та передачу її на склад ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» оформляють приймально-здавальними накладними, актами приймання готової продукції або може використовуватися накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (додаток Г). Ці документи складають представники цеху, який здає продукцію у двох примірниках. При цьому перший примірник документів залишається на складі підприємства і є підставою для записів у картках складського обліку, а другий примірник з розпискою завідувача складу повертається цеху-здавальнику. Так як на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» облік готової продукції є автоматизованим, то на підставі оформлених первинних документів (приймально-здавальних накладних, актів приймання готової продукції, накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів) у бухгалтерії підприємства здійснюється відображення руху готової продукції у бухгалтерському обліку. У приймально-здавальних накладних, актах приймання готової продукції вказуються наступні дані: дата складання документу, шифр цеху та складу, найменування готової продукції, її гатунок, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна за одиницю, загальна вага переданої готової продукції на склад [72, с. 199].

Крім того, підприємство може самостійно розробляти форми первинних документів щодо передачі готової продукції з виробництва на склад, але ці документи повинні відповідати вимогам до наявності обов'язкових реквізитів первинних документів, передбачених ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 і п. 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88.

При передачі готової продукції на склад її кількість обов'язково перераховується, вага вимірюється за допомогою зважування. Також готова продукція, яка виробляється на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» має сертифікат якості (сертифікат відповідності державній системі сертифікації), у якому вказані основні показники якості м'ясної та ковбасної продукції підприємства та інші характеристики продукції [77].

Необхідно відмітити, що для кількісного обліку готової продукції типових форм первинних документів не розроблено. Для цього можна використовувати звіт з виробництва за зміну, відомості випуску готової продукції або наряди-замовлення. Форми цих документів кожне підприємство розробляє самостійно і вони потрібні для внутрішнього (управлінського) обліку готової продукції (Додаток Д) [64, с.3].

На складі ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» облік готової продукції здійснюється у кількісно-грошовому виразі. Для цього на кожне найменування готової продукції відкривають окрему картку складського обліку в якій здійснюють записи про надходження та відпуск (реалізацію) готової продукції та щоденно виводять залишки готової продукції. Дані про залишки готової продукції необхідні для контролю за рухом готової продукції.

Записи у картки складського обліку готової продукції здійснюються (формується) тільки у ті дні, коли відбувався рух даного виду готової продукції (надходження або/та вибуття). Працівники бухгалтерії підприємства систематично здійснюють перевірку правильності оформлення первинних прибуткових і видаткових документів та записів у картках складського обліку готової продукції.

На ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» на кожний вид готової продукції складається виробничий акт, дані якого служать інформаційною базою для формування накопичувальної відомості за кожний місяць. В бухгалтерії на підставі даних накопичувальних відомостей здійснюється вартісний облік готової продукції, а також облік у натуральному виразі.

Протягом місяця облік руху готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» здійснюють за обліковими цінами. У кінці ж місяця визначають фактичну собівартість готової продукції, за якою визначають фінансовий результат від реалізації готової продукції.

У якості облікової ціни готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» використовують планову собівартість, яку періодично переглядають внаслідок значних інфляційних коливань в останні роки. Застосування оцінки готової продукції за обліковою ціною передбачає визначення та облік відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами. Так як на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» облік готової продукції автоматизований, то програма розрахує відхилення за кожною одиницею готової продукції. Автоматизований облік готової продукції дозволяє без проблем швидко визначати фактичну виробничу собівартість реалізованої продукції шляхом сумування облікових цін та відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості в облікових цінах.

Готова продукція, яка зберігається на складі, перебуває у розпорядженні відділу збуту ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». Саме робітники відділу збуту організують відвантаження готової продукції покупцям відповідно до укладених договорів постачання. Сам процес реалізації готової продукції складається з чотирьох основних етапів (рис.2.1).

Основними первинними документами на підставі яких здійснюється процес відвантаження готової продукції покупцям зі складу ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» є: видаткова накладна та товарна-транспортна накладна (Додаток Е).

Видаткова накладна є первинним документом, який підтверджує факт передачі готової продукції зі складу продавця (ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат») покупцю. Необхідно відмітити, що офіційно затвердженої форми видаткової накладної не існує. Тому на підприємствах використовують самостійно розроблені бланки видаткових накладних, які відповідають усім законодавчим вимогам. Видаткова накладна містить у собі усю необхідну

інформацію щодо операції по відвантаженню готової продукції, а саме: назву постачальника та продавця, дату здійснення господарської операції, найменування та кількість відвантаженої готової продукції, ціну реалізації без ПДВ та з ПДВ, загальну суму на яку відвантажуються готова продукція, а підставу для здійснення відвантаження продукції (номер та дату договору реалізації готової продукції). Видаткова накладна обов'язково оформлюється на паперових носіях двох примірниках: перший – передається покупцю (одержувачу готової продукції), а другий залишається на складі постачальника (продавця). Видаткова накладна завіряється підписами директора та головного бухгалтера підприємства-постачальника, а також особи, яка здійснила відпуск готової продукції та особи, яка прийняла готову продукцію [65].

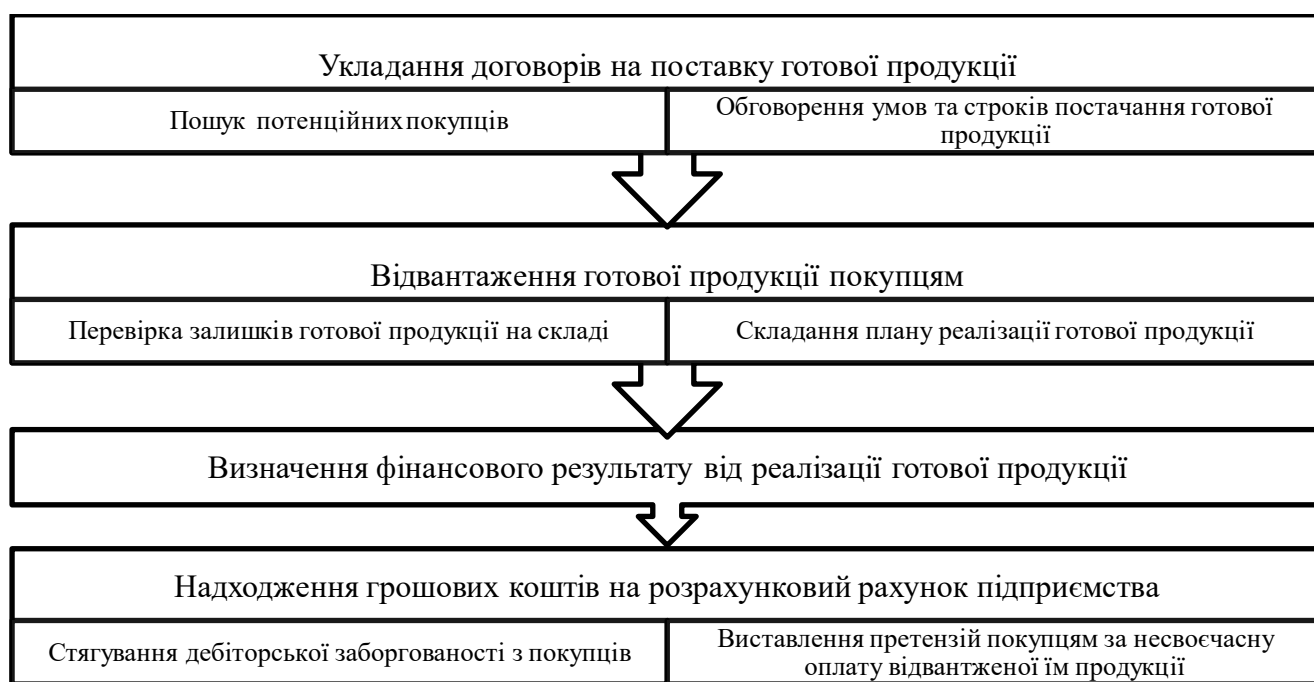


Рис. 2.1 Основні етапи процесу реалізації готової продукції на ТОВ

«Житомирський м'ясокомбінат»

*Джерело:* складено автором на підставі [72, с.199]

Слід відмітити, що представник покупця при отриманні готової продукції на складі постачальника повинен пред'явити довіреність на отримання готової продукції. В довіреності на отримання матеріальних цінностей повинні бути

зазначені наступні дані: хто отримує цінності, найменування та адреса підприємства-покупця, строк дії довіреності, найменування та кількість готової продукції, яку потрібно отримати, паспортні дані особи, яка отримує готову продукцію, а також ідентичність підпису особи, завіреного підписами директора, головного бухгалтера та печаткою підприємства-покупця. Якщо у підприємства постачальника тривалі поставки готової продукції, то можна використовувати довготермінову довіреність, але строком не більше ніж на 3 місяці із зазначенням посадових осіб підприємства-покупця, яким надано право на одержання готової продукції [72, с. 200].

При відправленні готової продукції покупцям автомобільним транспортом виписується товарно-транспортна накладна. Даний первинний документ є єдиним документом для трьох видів господарських операцій: відвантаження готової продукції, перевезення готової продукції, проведення розрахунків за перевезення готової продукції. Саме внаслідок того, що товарно-транспортна накладна об'єднує у себе декілька різних господарських операцій вона виписується у чотирьох примірниках. Перший примірник даного документу залишається підприємства-продавця (вантажовідправника) і є підставою для відображення відпуску готової продукції зі складу підприємства. Другий примірник товарно-транспортної накладної передається підприємству-покупцю (вантажодержувачу) і є підставою для оприбуткування придбаної продукції. Третій та четвертий примірники товарно-транспортної накладної передаються підприємству, яке здійснює перевезення готової продукції. Усі примірники документу завіряються підписами та печатками або штампами [67].

Форма товарно-транспортної накладної регламентована Правилами перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні від 14.10.1997 р. №363 (зі змінами та доповненнями) і є єдиною для усіх видів ТМЦ, які перевозяться автотранспортом, за виключенням: етилового спирту та алкогольних напоїв; високооктанових кисневмісних добавок; нафти та нафтопродуктів; хлібобулочних виробів; деревини. Для перерахованих вище ТМЦ розроблені та регламентовані окремі форми товарно-транспортних накладних [18].

Згідно Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо окремих питань здійснення габаритно-вагового контролю» від 03.06.2021 р. №1534-IX з 1 жовтня 2021 року повинене створюватися Реєстр товарно-транспортних накладних [21]. Але треба відмітити, що протягом 2022 року реєстр товарно-транспортних накладних не створено. Також відсутні будь-які нормативні документи, які б визначали порядок ведення даного реєстру.

Також з 1 жовтня 2021 року згідно норм Закону України «Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо окремих питань здійснення габаритно-вагового контролю» від 29.06.2021 р. № 1582-IX вводиться адміністративні відповідальність вантажовідправника за порушення вимог внесення відомостей до товарно-транспортної накладної. Штраф у розмірі 3000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян стягується з вантажовідправника за те, що він: вказав недостовірні відомості про масу або габарити вантажу до товарно-транспортної накладної; вказав відомості про масу або габарити вантажу до товарно-транспортної накладної, які перевищують параметри, встановлені законодавством, за відсутності оформленого дозволу на проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні [22].

Усі підприємства, які є платниками податку на додану вартість, при відвантаженні готової продукції зі складу повинні надати підприємству-покупцю податкову накладну. Податкова накладна виписується у двох примірниках: перший примірник передається покупцю і є підставою ля відображення податкового кредиту з ПДВ, а другий примірник залишається у підприємства-продавця готової продукції є підставою для відображення суми податкового зобов'язання з ПДВ. Усі податкові накладні обов'язково реєструються у Реєстрі податкових накладних. У разі якщо підприємство-покупець не є платником ПДВ, тоді продавець виписує податкову накладну, але один примірник її не передає покупцю. У разі ж, якщо продавець не є платником ПДВ, податкова накладна не виписується взагалі. При цьому податкова накладна потрібна тільки для обліку ПДВ і не є підставою для відображення відпуску продукції зі складу продавця.

Для разового відпуску готової продукції зі складу підприємства для виробничих та господарських потреб виписується накладна-вимога у двох примірниках, один з яких залишається на складі і є підставою для відображення відпуску готової продукції, а другий – передається підрозділу отримувачу.

Процес реалізації готової продукції завершується розрахунками за відвантажену готову продукцію. У момент відвантаження готової продукції покупцю передають не тільки документи, які підтверджують факт передачі продукції, але і розрахункові документи. Так як ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» працює з перевіреними покупцями, то оплата за готову продукцію здійснюється після відвантаження готової продукції, внаслідок чого у підприємства виникає дебіторська заборгованість. Після оплати покупцями заборгованості за відвантажену готову продукцію, процес реалізації продукції завершується повністю, хоча з точки зору законодавства, процес отримання доходу від реалізації продукції відбувається у момент відвантаження готової продукції та передачі первинних документів.

Покупці оплачують вивантажену їм готову продукцію на підставі даних рахунку-фактури. При цьому рахунок-фактура це документ, який інформує покупця про готову продукцію, яка йому була відвантажена і за придбання якої йому треба сплати кошти. Отримання покупцем рахунку-фактури викликає зобов'язання оплати поставку готової продукції, так як обов'язок оплати відвантаженої продукції виникає на підставі укладеного договору на постачання продукції. Типової затвердженої на законодавчому рівні форми рахунку-фактури не має. Зазвичай у рахунку-фактурі вказують наступні дані: куди і кому платити (банківські реквізити підприємства, яке відвантажило продукцію); дані документи на підставі якого було здійснено відвантаження готової продукції; найменування, кількість, ціна та сума за кожен вид готової продукції; сума ПДВ; загальна сума без ПДВ та з ПДВ, будь-які інші реквізити, які продавець вважає за потрібне вказати у цьому документі. Факт отримання грошових коштів за відвантажену продукцію підтверджується випискою банку з розрахункового рахунку підприємства [66].

Основна інформація щодо обліку готової продукції та її реалізації, відображається в наказі про облікову політику підприємства та включає наступне [10]:

1. Визначення термінів та вимог щодо обліку готової продукції, таких як "готова продукція", "реалізація", "продаж", "складська наявність" тощо, та встановлення вимог щодо обліку цих елементів.

2. Політика оцінки готової продукції. В наказі можуть бути визначені правила оцінки готової продукції, такі як методи оцінки (наприклад, за вартістю виробництва або за ринковою вартістю), визначення покупця і продажної ціни, а також правила визнання прибутку від реалізації готової продукції.

3. Правила відображення готової продукції в обліку. Наказ може містити вказівки щодо відображення готової продукції в бухгалтерському обліку, таких як створення окремих рахунків обліку готової продукції, відображення залишків готової продукції на рахунках балансу, включення відповідної інформації в фінансові звіти підприємства, відображення руху готової продукції на рахунках обліку [20].

4. Визначення методів обліку готової продукції. Наказ може встановлювати правила та процедури щодо методів обліку готової продукції, таких як періодичність проведення інвентаризації, вибір методу оцінки залишків готової продукції (наприклад, ФІФО, середньозваженого курсу тощо), використання баркодів, RFID-міток або інших технічних засобів для ідентифікації продукції.

5. Правила відображення реалізації готової продукції в обліку. У наказі можуть бути встановлені правила щодо відображення реалізації готової продукції в обліку, такі як визначення моменту відображення реалізації (наприклад, при передачі права власності або при отриманні оплати), відображення доходу від реалізації, врахування податків та знижок при визначенні вартості реалізованої продукції. Наказ може встановлювати вимоги щодо відображення реалізації готової продукції, таких як ведення реєстру продажів, оформлення реалізаційних

документів (рахунки-фактури, накладні тощо), відслідковування платежів від клієнтів, відображення податків, знижок, повернень тощо. [20]

6. Контроль за поверненнями. Наказ може містити вимоги щодо відображення повернень в окремому рахунку, встановлення процедур перевірки та авторизації документів, пов'язаних з поверненнями готової продукції, а також відображення цієї інформації у фінансовій звітності.

7. Розрахунки з покупцями. Наказ може включати вимоги щодо точного відображення розрахунків з покупцями, таких як знижки, бонуси або комісії, у відповідних облікових записах, а також врахування цих розрахунків при визначенні вартості реалізованої продукції. Це може допомогти уникнути можливих помилок та забезпечити точність в обліку фінансових операцій з покупцями.

8. Облік податків. Наказ може визначати процедури відображення розрахунків з податками, таких як ПДВ, акцизи або інші податки, пов'язані з реалізацією готової продукції, в окремих рахунках та звітній документації. Це може забезпечити відповідність з податковим законодавством та уникнення можливих податкових ризиків.

9. Звітність. Наказ може встановлювати вимоги щодо звітності про готову продукцію та її реалізацію, таких як складання звітів про залишки готової продукції на певну дату, звітів про реалізацію продукції за певний період, фінансових звітів з відповідними показниками, аналіз відхилень між фактичними даними та плановими показниками тощо.

Отже, треба відмітити, що увесь процес випуску та реалізації готової продукції супроводжується оформленням різноманітних первинних документів, які дозволяють здійснювати оперативний контроль за достовірністю обліку готової продукції. Правильно організований облік готової продукції зводить до мінімуму можливість крадіжки готової продукції та порушення умов договорів на реалізацію готової продукції.

## 2.2 Методика обліку і звітності випуску та реалізації готової продукції

Згідно з п. 6 НП(С)БО 9 «Запаси» готова продукція є різновидом запасів підприємства [11]. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції усі підприємства, крім сільськогосподарських, використовують рахунок 26 «Готова продукція» [2].

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображають:

- надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю;
- відхилення фактичної виробничої собівартості від нормативної вартості (якщо відхилення від'ємне, то робиться сторнуючий запис);
- повернення покупцями готової продукції продавцю;
- оприбуткування надлишків готової продукції, які виявлені при проведенні інвентаризації;
- дооцінку готової продукції (у межах попередньої уцінки) [2].

Необхідно відмітити, що на відміну від інших видів запасів, наприклад, таких як матеріали, готову продукцію не можна отримати в обмін на інші активи, придбати за грошові кошти, отримати безкоштовно або як внесок до зареєстрованого капіталу підприємства.

За кредитом рахунку 26 «Готова продукція» відображається списання фактичної виробничої собівартості готової продукції при:

- реалізації готової продукції за грошові кошти;
- безоплатній передачі готової продукції в благодійних або рекламних цілях;
- переведенні готової продукції до складу інших видів запасів (наприклад, відпуск як напівфабрикату власного виробництва для виробництва іншого виду продукції);
- списанні нестачі готової продукції, виявленої у ході інвентаризації;
- списанні готової продукції внаслідок надзвичайних подій;

- уцінці до чистої вартості реалізації готової продукції;
- обміні в межах товарообмінних операцій на інші види активів [7].

Сальдо рахунку 26 «Готова продукція» показує залишок готової продукції на складі підприємства. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції [2].

Рух готової продукції здійснюється за фактичною собівартістю виробництва. Протягом місяця в обліку ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» готова продукція оцінюється за плановою (нормативною) собівартістю. В кінці місяця проводиться інвентаризація незавершеного виробництва і визначається фактична собівартість виробленої за місяць продукції. Саме тому в обліку окремо обліковують готову продукцію за плановою собівартістю та відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами. Для цього до синтетичного рахунку 26 «Готова продукція» відкривають субрахунки, а саме:

- 261 «Готова продукція за плановою собівартістю»;
- 262 «Відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за плановою собівартістю» [2].

На підприємствах, де облік готової продукції не автоматизований, розраховують відсоток відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами за формулою:

$$B_{\%} = \frac{B_{\text{поч}} + B_{\text{над}}}{\Gamma\text{По}_{\text{поч}} + \Gamma\text{По}_{\text{над}}} * 100\% \quad (2.1)$$

де  $B_{\text{поч}}$  — сума відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від вартості продукції в облікових цінах на початок звітнього місяця;

$B_{\text{над}}$  — сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції, яка надійшла на склад протягом звітнього місяця, від вартості такої продукції в облікових цінах;

$\Gamma\text{По}_{\text{поч}}$  — вартість залишку готової продукції за обліковими цінами на початок звітнього місяця;

$ГПо_{над}$  — вартість готової продукції за обліковими цінами, яка надійшла на склад за звітний місяць [74].

Потім необхідно визначити суму відхилень фактичної виробничої собівартості продукції, відпущеної за звітний місяць, від вартості готової продукції в облікових цінах. Для цього використовується наступна формула:

$$В_{відп} = \frac{ГПо_{відп} * В\%}{100\%} \quad (2.2)$$

де  $ГПо_{відп}$  — вартість за обліковими цінами відвантаженої у звітному місяці готової продукції [74].

Фактична виробнича собівартість реалізованої готової продукції розраховується за наступною формулою [74]:

$$ГПф_{відп} = ГПо_{відп} + В_{відп} \quad (2.3)$$

Корегування планової собівартості готової продукції до рівня фактичної виробничої собівартості здійснюється записом: Дебет 261 та Кредит 262. При цьому це може бути додатковий або сторнуючий запис, в залежності від того, чи є сума відхилення економією або перевитратою. Економія представляє собою перевищення суми готової продукції за обліковими цінами над фактичною собівартістю готової продукції. У свою чергу, перевитрата – це перевищення фактичної собівартості готової продукції над її вартістю за обліковими цінами [74].

Облік випуску готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку відображено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Типові бухгалтерські проведення з випуску готової продукції  
на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Передана у виробництво основна сировина (м'ясо) для виготовлення готової продукції	23	201	135600,00
2	Передані у виробництво спеції та інші види сировини (шпик, молоко та інше)	23	201	18540,00
3	Нарахована заробітна плата основним виробничим працівникам	23	661	23720,00
4	Здійснено нарахування ЄСВ на заробітну плату основних виробничих працівників (22%)	23	651	5218,40
5	Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення	23	131	8570,00
6	Віднесена частина загальновиробничих витрат на собівартість готової продукції	23	91	18970,00
7	Відображено випуск готової продукції з виробництва на склад за плановою собівартістю	261	23	225300,00
8	Відображення відхилення фактичної собівартості готової продукції від її вартості за плановою собівартістю (перевитрата) (227800 – 225300 = 2500)	261	262	2500,00

*Джерело:* складено автором за даними журналу господарських операцій ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

Готова продукція, яка відвантажена зі складу підприємства покупцям, вважається реалізованою продукцією. При цьому при реалізації продукції використовують два види оцінки готової продукції: ціна реалізації та собівартість реалізованої продукції. Ціна реалізації визначається у договорі купівлі-продажу готової продукції. Ціна реалізації помножена на кількість відвантаженої продукції представляє собою виручку (дохід) від реалізації готової продукції і відображається на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

При цьому згідно з п.7 НП(С)БО 15 «Дохід» доходом від реалізації продукції є загальний дохід (виручка) від реалізації продукції без вирахування наданих знижок, повернення раніше реалізованої продукції та непрямих податків (ПДВ, акцизного податку тощо). Чистий дохід від реалізації продукції визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції наданих знижок, вартості повернутої раніше реалізованої продукції та податків і зборів [12].

За кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» відображається одержання доходу у момент здійснення відвантаження продукції

та передачі прав власності на готову продукцію покупцю. За дебетом субрахунку 701 відображається:

- сума непрямих податків, які включені у ціну готової продукції (ПДВ та акцизний податок);
- списання чистого доходу від реалізації продукції на фінансовий результат у порядку закриття рахунку [2].

Згідно з п. 8 НП(С)БО 15 «Дохід» дохід від реалізації продукції визнається тільки у разі наявності усіх чотирьох наступних умов, а саме: продавець передав покупцю усі ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на готову продукцію; продавець більше не управляє та не контролює реалізовану продукцію; суму доходу від реалізації продукції можна достовірно визначити; продавець впевнений, що в результаті реалізації продукції отримає економічні вигоди у вигляді прибутку, і може достовірно визначити витрати, пов'язані реалізацією готової продукції [12].

Виробнича собівартість реалізованої готової продукції обліковується на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». За дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, а за кредитом субрахунку – списання виробничої собівартості реалізованої готової продукції на фінансовий результат в порядку закриття рахунку 901 на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» [12].

Фактична виробнича собівартість реалізованої продукції визначається шляхом розрахунку і в кінці місяця списується у дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» з кредиту рахунку 26 «Готова продукція». Собівартість реалізованої продукції протягом місяця визначається двома способами (рис.2.).



Рис.2.2 Способи визначення собівартості реалізованої готової продукції

*Джерело:* складено на підставі [74]

На ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» використовують другий спосіб визначення собівартості реалізованої готової продукції, тобто собівартість реалізованої продукції відображають в обліку у кінці місяця після визначення фактичної виробничої собівартості продукції. При цьому при відпуску готової продукції покупцям на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» собівартість реалізованої готової продукції визначають за методом ФІФО. Цей метод означає, що готова продукція відпускається у тій послідовності, в якій вона надійшла на склад підприємства. Враховуючи той факт, що протягом місяця планова собівартість готової продукції не змінюється, використання методу ФІФО означає, що спочатку списується собівартість продукції, яка була на складі на початок місяця, а потім та, яка надходила за місяць. Розглянемо на прикладі облік реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» (табл.2.2). Зокрема, на складі ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» на початок листопаду 2022 року знаходилось 1500 кг сирокопченої ковбаси за фактичною собівартістю 165 грн. за 1 кг. Протягом місяця з виробництва на склад було отримано 2500 кг сирокопченої ковбаси за обліковою ціною 170 грн. за 1 кг. Протягом листопаду покупцям було відвантажено 1800 кг сирокопченої ковбаси за ціною з ПДВ 288 грн. за 1 кг. Кошти від покупця надійшли за поточний рахунок підприємства у кінці листопаду 2022 року.

Таблиця 2.2

Типові бухгалтерські проведення реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» (перша подія- відвантаження готової продукції)

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відвантажено готову продукцію зі складу підприємства покупцям (1800*288 = 518400)	361	701	518400,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	86400,00
3	Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	701	791	432000,00
4	Відображена собівартість реалізованої продукції $1500*165 + 300*(170 + 25000:2500) = 247500 + 54000 = 301500$	901	261	301500,00
5	Списана собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	791	901	301500,00
6	Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361	518400,00

*Джерело:* складено автором за даними журналу господарських операцій ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат».

У таблиці 2.2 відображені бухгалтерські проведення щодо реалізації готової продукції, у разі, якщо перша подія – це відвантаження готової продукції. У таблиці 2.3 відображено облік реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» у разі якщо, перша подія – знаходження 100% передплати за готову продукцію.

Таблиця 2.3

Типові бухгалтерські проведення реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» (перша подія – авансовий платіж)

№ з\п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Надійшов на поточний рахунок аванс від покупця у розмірі 100%	311	681	518400,00
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	86400,00
3	Відвантажено готову продукцію зі складу підприємства покупцям (1800*288 = 518400)	361	701	518400,00
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	643	86400,00
5	Здійснено взаємозалік заборгованості	681	361	518400,00

5	Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	701	791	432000,00
6	Відображена собівартість реалізованої продукції $1500 * 165 + 300 * (170 + 25000 : 2500) = 247500 + 54000 = 301500$	901	261	301500,00
7	Списана собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	791	901	301500,00

*Джерело:* складено автором за даними журналу господарських операцій ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат».

У бухгалтерії підприємства на підставі первинних документів щодо випуску та реалізації продукції в автоматичному режимі формуються накопичувальні відомості випуску готової продукції за кожним видом продукції. Також на підставі первинних документів щодо відпуску та реалізації готової продукції в бухгалтерії формується накопичувальна відомість відвантаженої продукції. Усі накопичувальні відомості складаються в натуральному та вартісному виразі.

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації щодо випуску готової продукції передбачено журнал-ордер 5 або 5А. Також у розділі І журналу-ордеру 5 або 5А відображається інформація щодо собівартості реалізованої продукції. Інформація щодо доходів отриманих від реалізації готової продукції узагальнюється у журналі-ордері 6, який ведеться за кредитом рахунку 70. У відомості 3.1 накопичується інформація щодо розрахунків з покупцями за відвантаженою їм готову продукцію протягом місяця.

Інформація щодо залишку нерелізованої готової продукції на складі підприємства за фактичною виробничою собівартістю відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан) у рядку 1103 «Готова продукція» та у Примітках до річної фінансової звітності у рядку 900 «Готова продукція». Дані про обсяг реалізації готової продукції без ПДВ відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Обсяг собівартості готової продукції відображається також у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) у рядку 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт послуг)». Обсяг

грошових коштів отриманих від покупців за реалізовану їм готову продукцію відображається у Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом) у рядку 3000 «Находження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Дані про розмір дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію відображаються у Балансі (Звіті про фінансовий стан) у рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги».

### **2.3 Удосконалення обліку випуску та реалізації готової продукції на підставі законодавчо-нормативного забезпечення**

Випуск та реалізація готової продукції є головною складовою фінансового успіху виробничого підприємства, але при цьому законодавчо-нормативне забезпечення обліку готової продукції в Україні є, на нашу думку, недостатнім. Так, звичайно є НПСБО 9 «Запаси», МСБО 2 «Запаси», НПСБО 15 «Доходи», МСФЗ 15 «Дохід», НПСБО 16 «Витрати», але усі ці нормативні акти надають узагальнену інформацію щодо обліку запасів, отриманні різноманітних доходів та здійснення усіх видів витрат. При цьому облік матеріалів та товарів має дуже багато схожого, тому їх об'єднання в один стандарт є доцільним. Готова ж продукція є особливим видом запасів, облік якої має свої досить специфічні характеристики. Тому на нашу думку, було б доцільно розробити та впровадити новий окремий НП(С)БО «Готова продукція». У цьому стандарті, перш за все, повинно бути надано визначення готової продукції та окремо визначення наданих послуг, а також класифікація готової продукції. Також новий НП(С)БО «Готова продукція» повинен розкривати:

- особливості формування собівартості випущеної продукції;
- перелік облікових цін, які можуть використовувати підприємства для поточного обліку готової продукції;
- методику розрахунку відхилення фактичної собівартості випущеної продукції від облікових цін;

- методи оцінки собівартості реалізованої продукції;
- види оцінки готової продукції, які відпускається для потреб самого підприємства (наприклад у разі відпуску ковбасних виробів у їдальню підприємства на м'ясопереробних підприємствах).

На нашу думку, впровадження окремого НП(С)БО «Готова продукція» призведе до спрощення обліку випуску та реалізації готової продукції на усіх виробничих підприємствах та значно спросить роботу бухгалтерів. Треба відмітити, що до обліку необоротних активів існують два окремі стандарти НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» і це значно полегшує облік необоротних активів на підприємствах.

Також слід відмітити, що у Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 у розділі III «Порядок інвентаризації активів та зобов'язань» вказується порядок проведення інвентаризації запасів у цілому. І якщо особливості проведення інвентаризації незавершеного виробництва окремо розкриті у п.4.6 Положення №879, то особливості проведення інвентаризації готової продукції у даному нормативному документі не висвітлені. Саму тому, на нашу думку, було б доцільним висвітлити особливості проведення інвентаризації готової продукції у Положенні №879 шляхом внесення додаткового підпункту у розділ III даного нормативного документу. Особливо слід розкрити порядок визначення природного убутку щодо готової продукції.

Отримання підприємством прибутків від реалізації готової продукції є основним завданням діяльності будь-якого виробничого підприємства, в тому числі і ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». Військова агресія РФ проти України призвела до значних інфляційних процесів в Україні, у зв'язку з чим значна кількість підприємств була вимушена припинити діяльність. Але ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» навіть у таких складних умовах продовжує випускати та реалізовувати готову продукцію. Для досягнення розмірів прибутків, які були у підприємства до 2022 року, необхідно вдосконалювати усі напрями обліку на підприємстві, а особливо процес обліку випуску та реалізації готової продукції.

Процес формування інформації про випуск та реалізацію готової продукції, починається зі складання первинних документів. Треба відмітити, що практично усі форми первинних документи з обліку випуску готової продукції не встановлені на законодавчому рівні. Звичайно, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» регламентує обов'язкові реквізити, які повинні бути у кожному первинному документі, але інші необхідні реквізити підприємство може додавати за власною потребою. Саме тому, на нашу думку, у картках складського обліку, потрібно додавати інформацію про максимальні терміни зберігання готової продукції, оскільки м'ясні вироби мають дуже обмежений термін зберігання. Врахуючи цю інформацію, першою зі складу підприємства відпускала б продукція, у якої залишилося найменша кількість днів до закінчення терміну зберігання. Також за інформація про терміни зберігання готової продукції була б підставою для надання покупцям знижок на продукцію, у якій термін зберігання наближується до кінцевого. Це призвело б до зменшення кількості продукції, яку підприємство списує на збитки у наслідок закінчення терміну зберігання.

З метою зменшення збитків підприємства від псування готової продукції у процесі зберігання на складах в холодильних установках доцільно складати окремий акт, в якому б були зафіксовані усі випадки відхилень норм природного убутку готової продукції, а також причини цих відхилень та конкретних винуватців [41, с. 220]. Звичайно, у період постійного відключення електроенергії внаслідок військових атак РФ, норми природного убутку готової продукції, внаслідок неможливості організувати нормальний процес зберігання, треба збільшити.

Необхідно також відмітити, що у ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» станом на кінець 2021 року розмір дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію становив 202587 тис. грн. [79]. В умовах значного рівня інфляції у 2022 році наявність значної дебіторської заборгованості призводить до знецінювання доходів підприємства. Тому доцільним є надання покупцям знижок за здійснення оплати у найбільш короткі строки. Умови надання покупцям знижок

повинні бути зафіксовані у договорі купівлі-продажу готової продукції, але при цьому доречним буде вказувати розміри знижок у рахунках-фактурах, які ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» відправляє своїм покупцям разом з документами на відвантаження їм готової продукції.

Хоча у ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» існують довготривалі зв'язки з покупцями, але у нових складних умовах господарювання доцільно здійснювати реалізацію продукції на умовах передплати, хоча би часткової. Це дозволить мінімізувати збитки від знецінення національної валюти для підприємства.

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 р. №879 регламентує проведення інвентаризації активів тільки перед складанням річної фінансової звітності [16]. Але усі підприємства проводять інвентаризацію незавершеного виробництва у кінці кожного місяця для розрахунку фактичної собівартості готової продукції. В умовах значного рівня інфляції доцільно визначати фактичну собівартість готової частіше ніж один раз у місяць. На нашу думку, проведення інвентаризації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» доцільно проводити два рази на місяць: станом на 1 та 15 число кожного місяця. За результатами розрахунку фактичної собівартості доцільно також змінювати планову собівартість готової продукції. Звичайно, проведення інвентаризації незавершеного виробництва два рази на місяць призведе до збільшення роботи працівників виробничої бухгалтерії підприємства, але підприємство буде мати більш оперативну та точну інформацію про реальну фактичну виробничу собівартість продукції.

Треба відмітити, що облік реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» здійснюється за методом ФІФО. Але цей метод доцільний у період, коли ціни у країні є стабільними або мають тенденцію до зниження. В умовах значної інфляції використання методу ФІФО призводить до заниження фактичної собівартості реалізованої продукції та завищення прибутку до оподаткування. У свою чергу згідно з п. 16 НП(С)БО 9 «Запаси» при реалізації готової продукції її оцінка може здійснювати за одним з наступних методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої

собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу [11].

В умовах інфляції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» буде доцільно використовувати метод середньозваженої собівартості при здійсненні оцінки реалізованої готової продукції. Використання цього методу дозволить збільшити собівартість готової продукції та зменшити оподаткований прибуток підприємства.

Отже, для покращення процесу обліку випуску та реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» буде доцільним:

- внести додаткові реквізити про терміни зберігання готової продукції у первинні складські документи;

- внести додаткову інформацію до рахунків-фактору щодо розміру знижок, які можуть отримати покупці;

- запровадити часткову або повну передплату за відвантажену готову продукцію;

- фіксувати в обліку в окремому акті усі випадки відхилень від норм природного убутку готової продукції на складах;

- впровадити проведення інвентаризації незавершеного виробництва два рази на місяць для визначення фактичної собівартості випущеної продукції;

- змінити метод оцінки реалізації готової продукції з ФІФО на метод середньозваженої собівартості.

Впровадження усіх вищеперерахованих змін призведе не тільки до покращення обліку випуску та реалізації готової продукції, але і до збільшення прибутку ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат».

Для покращення обліку випуску та реалізації готової продукції на усіх виробничих підприємствах України доцільно розробити та впровадити окремий НП(С)БО «Готова продукція», відповідно внести корективи у НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 15 «Доходи» та НП(С)БО 16 «Витрати». Також доцільним буде доповнити розділ III «Порядок інвентаризації активів та зобов'язань» Положення №879 інформацією про особливості проведення інвентаризації готової

продукції на складах підприємства. Впровадження нового НП(С)БО «Готова продукція» дозволить бухгалтерам багатьох виробничих підприємств спростити та покращити свою роботу, а також дозволить упередити виникнення помилок при обліку випуску та реалізації готової продукції, які виникають внаслідок відсутності розкриття особливостей обліку саме готової продукції у діючих нормативних актах.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ АДІТУ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЇ

#### **3.1 Планування процесу аудиторської перевірки випуску та реалізації готової продукції і його організація на підприємстві**

Аудит випуску та реалізації готової продукції є важливою складовою аудиту фінансової звітності на виробничих підприємствах. При цьому, як окремий вид аудиторської перевірки, аудит готової продукції проводиться дуже рідко, так як є досить дорогим напрямом аудиту.

Основна мета аудиту готової продукції – це надання об'єктивної оцінки повноти, достовірності та своєчасності відображення в обліку, а також у показниках фінансової звітності результатів випуску та реалізації готової продукції.

Необхідно відмітити, що ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» щорічно замовляє зовнішній аудит фінансової звітності. При цьому кожного року аудит фінансової звітності підприємства здійснюють різні аудиторські фірми. Так, за підсумками 2020 року аудит фінансової звітності ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» проводила аудиторська фірма «Капітал груп» [75], а аудит фінансової звітності за підсумками 2021 року проводило ТОВ «КРЕСТОН УКРАЇНА» [68]. Внаслідок військової агресії РФ проти України аудит фінансової звітності ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» за підсумками 2021 року був закінчений 31 жовтня 2022 року [3].

Аудит готової продукції є частиною аудиту фінансової звітності підприємства, саме тому він розпочинається з підписання договору на проведення аудиту між аудиторською фірмою та підприємством. Після укладання договору на проведення аудиту фінансової звітності аудиторська компанія складає загальний план та програму проведення аудиту фінансової звітності, а також окремий план та програми аудиту готової продукції [60].

Для правильного складання плану та програми аудиту, а потім грамотного та чіткого проведення аудиту готової продукції необхідно спочатку визначити його основні завдання. До основних завдань аудиту випуску та реалізації готової продукції на виробничому підприємстві відносяться:

- перевірка своєчасності та повноти передачі готової продукції з виробництва на склад підприємства;
- перевірка правильності розрахунку фактичної виробничої собівартості готової продукції;
- з'ясування правильності відображення залишків нереалізованої готової продукції у показниках фінансовій звітності;
- визначення методу оцінки, який використовується на підприємстві при відпуску готової продукції;
- перевірка достовірності даних щодо відображення доходу від реалізації готової продукції у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід);
- перевірка своєчасності здійснення поставок покупцям готової продукції;
- перевірка своєчасності надходження грошових коштів за реалізовану продукцію та їх відображення у показниках фінансовій звітності [51, с. 207].

До початку проведення аудиту готової продукції аудитор повинен ретельно спланувати свою діяльність. Підставою для здійснення аудиту готової продукції є зовнішні та внутрішні нормативні документи, які регулюють облік готової продукції (Додатки Б, В).

Джерелами аудиту готової продукції є:

- Наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку випуску та реалізації готової продукції (накладні, видаткові накладні, податкові накладні, товарно-транспортні накладні, картки складського обліку готової продукції, матеріальні звіти, накази на проведення інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції, інвентаризаційні описи готової продукції, акти інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції, накази за результатами проведення інвентаризації готової продукції);

- дані журналів-ордерів 3, 5, 5А, 6;
- Головна книга за рахунками: 26 «Готова продукція», 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції, 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками»;
- фінансова звітність (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Примірки до річної фінансової звітності тощо).

Планування процесу аудиторської перевірки випуску та реалізації готової продукції починається зі складання плану аудиту готової продукції, який представлено у табл.3.1.

Таблиця 3.1

План проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції на  
ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

№ з/п	Етап аудиторської перевірки	Зміст	Термін виконання	Виконавець
1	Підготовчий	- оцінка системи внутрішнього контролю; - складання програми аудиту готової продукції.	10.10.2022	Петрик В.А.
2	Основний	- аналіз результатів попередніх інвентаризацій; - виконання аудиторських процедур згідно з програмою аудиту; - оформлення робочих документів аудитора; - оформлення підсумкових документів аудитора	11.10. - 27.10.2022	Петрик В.А.
3	Завершальний	Узагальнення результатів аудиту готової продукції: - аналіз виявлених фактів порушень та зловживань; - узгодженість виявлених порушень з керівництвом підприємством та головним бухгалтером та їх виправлення; - складання звіту незалежного аудитора.	28.10.2022	Петрик В.А.

*Джерело:* розроблено автором на підставі [60, с.19].

Під час планування аудиту готової продукції аудитори повинні враховувати можливі ризики помилок та шахрайства при здійсненні обліку готової продукції на підприємстві (рис. 3.1). Зміст ризиків при здійсненні аудиту готової продукції

в значній мірі буде впливати на аудиторські процедури, які буде застосовувати аудитор.



Рис.3.1. Основні ризики помилок та шахрайства при здійсненні обліку готової продукції

Джерело: розроблено автором.

Після складання плану аудиту готової продукції аудитор складає програму аудиту. При цьому аудитор, згідно вимогам міжнародного стандарту аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» (далі – МСА 320), повинен здійснити розрахунок рівня суттєвості. Згідно з нормами параграфу А4 МСА 320 рівень суттєвості можна розрахувати на рівні фінансової звітності, використовуючи дані певних показників фінансової звітності та відносне значення показника суттєвості [63, с. 124]. Здійснимо розрахунок рівня суттєвості при здійсненні аудиту готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» за 2021 рік (табл.3.2). Відносне значення показника суттєвості за кожним видом

показників слід встановлювати враховуючи дані як найчастіше використовуються в аудиті в Україні.

Таблиця 3.2

Вихідні дані для розрахунку рівня суттєвості при здійсненні аудиту готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» за 2021 рік

Показники	Значення показника на 31.12.2021 р., тис. грн.	Відносне значення показника суттєвості, %	Значення показника для розрахунку рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4
Виручка від реалізації продукції	1704746	2	34094,9
Чистий прибуток	30285	10	3028,5
Капітал та резерви	364390	5	18219,5
Активи	1504629	2	30092,6
Загальні витрати	1358578	0	27171,6

*Джерело:* складено та розраховано автором на підставі фінансової звітності ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» [79].

Розраховуємо середньоарифметичне стовпця 4 табл.3.2:

$$\frac{34094,9 + 3028,5 + 18219,5 + 30092,6 + 27171,6}{5} = 22521,4 \text{ тис. грн.}$$

Найменше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{22521,4 - 3028,5}{22521,4} * 100\% = 86,55\%$$

Найбільше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{34094,9 - 22521,4}{22521,4} * 100\% = 51,38\%$$

Оскільки данні відхилення щодо виручки від реалізації продукції та чистого капіталу суттєві, то далі доцільно розрахувати середньоарифметичне без цих показників:

$$\frac{18219,5 + 30092,6 + 27171,6}{3} = 25161,21 \text{ тис. грн.}$$

Найменше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{25161,21 - 18219,5}{25161,21} * 100\% = 27,59\%$$

Найбільше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{30092,6-25161,21}{25161,21} * 100\% = 19,6\%$$

Оскільки данні відхилення щодо капіталу суттєві, то далі розраховуємо середньоарифметичне без цього показників:

$$\frac{30092,6 + 27171,6}{2} = 28632,1 \text{ тис. грн.}$$

Найменше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{28632,1-27171,6}{28632,1} * 100\% = 5,1\%$$

Найбільше значення відрізняється від середньої величини на:

$$\frac{30092,6-28632,1}{28632,1} * 100\% = 5,1\%$$

Оскільки останні відхилення несуттєві, то відповідно у якості рівня суттєвості при аудиті готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» за 2021 рік можна прийняти значення 28632,1 тис. грн.

Також при плануванні аудиту доцільно визначати рівень аудиторського ризику, який розраховується за наступною формулою [38, с.177]:

$$AR = IR * CR * DR \quad (3.1)$$

де AR – аудиторський ризик;

IR – внутрішньогосподарський (власивий) ризик;

CR – ризик контролю;

DR – ризик невиявлення.

Розрахуємо розмір аудиторського ризику при проведенні аудиту готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». При цьому усі складові аудиторського ризику аудитор визначаємо самостійно, враховуючі знання про підприємство, на якому здійснюється аудит, та власний досвід аудиторських перевірок. На ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» бухгалтерський облік автоматизований, але при цьому облік випуску та реалізації готової продукції є дуже складною ділянкою облікової роботи. У зв'язку з цим

внутрішньогосподарський ризик буде складати 70%. Так як на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» зовнішній аудит проводиться щорічно, то ризик контролю доцільно встановити у розмірі 30%. Внаслідок того, що асортимент готової продукції ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» досить великий, а обсяг реалізації складає аж 1704746 тис. грн., то ризик невиявлення доцільно встановити на рівні 20%.

Використовуючи формулу 3.1 визначимо рівень аудиторського ризику:

$$AR = 0,7 * 0,3 * 0,2 = 0,042 \text{ або } 4,2\%$$

На підставі загального плану аудиту готової продукції аудитором розробляється програма аудиту. Але спочатку необхідно здійснити оцінку системи внутрішнього контролю на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». Оцінку системи внутрішнього контролю доцільно здійснювати за допомогою тестування. Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку готової продукції розробляється аудитором самостійно (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Тест оцінки системи внутрішнього контролю обліку готової продукції  
на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

№ з/п	Зміст питання	Відповідь	
		Так	Ні
1	2	3	4
1	Чи забезпечені робітники бухгалтерії законодавчо-нормативними документами з обліку готової продукції?	+	
2	Чи забезпечені робітники бухгалтерії внутрішніми розпорядчими документами, які регламентують облік готової продукції?	+	
3	Чи часто перевіряється узгодженість законодавчо-нормативних документів з внутрішніми?		-
4	Чи відповідають обрані методологічні принципи обліку готової продукції вимогам НП(С)БО 9 «Запаси»?	+	
5	Чи використовуються типові форми первинних документів для обліку готової продукції?	+	
6	Чи відповідають типові форми сучасним вимогам?		-
7	Чи виникають питання у працівників бухгалтерії при відображенні господарських операцій в бухгалтерському обліку?	+	
8	Чи проводяться позапланові інвентаризації готової продукції?		-
9	Чи виявляються факти порушення за результатами проведених інвентаризацій готової продукції?	+	
10	Чи є система внутрішнього контролю дієвою?	+	

## продовження табл.3.3

1	2	3	4
11	Чи мають особи, які обліковують готову продукцію фахову освіту?	+	
12	Чи укладені договори з матеріально відповідальними особами?	+	
13	Відповідність інформації облікових реєстрів і Головної книги контролює: - директор; - головний бухгалтер; - заступник головного бухгалтера; - інший працівник підприємства.	+	
14	Чи розроблені графіки документообігу первинних документів обліку готової продукції?		-
15	Чи змінювалися методи оцінки готової продукції звітного періоду або протягом попереднього періоду?		-
16	Чи використовується в обліку рахунок 262 «Відхилення від фактичної собівартості готової продукції»?	+	
17	Чи проводиться аналіз інформації про готову продукцію у фінансовій звітності на її відповідність обліковим реєстрам обліку?	+	

*Джерело:* розроблено автором на підставі [61, с.42]

Після розрахунку рівня суттєвості та аудиторського ризику, а також оцінки системи внутрішнього контролю обліку готової продукції аудитор складає програму аудиту готової продукції. При складанні програми аудиту враховуються особливості ведення обліку випуску та реалізації готової продукції на підприємстві (додаток Ж). Крім того, при складанні програми аудиту готової продукції аудитор повинен керуватися наступними принципами:

- зниження ризику випуску підприємством неякісної продукції;
- обґрунтування планової собівартості готової продукції;
- контроль виконання заказів за обсягом та якістю;
- контроль за своєчасністю оплати за реалізовану готову продукцію.

Якщо аудитор проводить аудит готової продукції вже не перший раз, то у нього вже існують самостійно розроблені форми аудиторських документів і у програмі аудиту він також вказує коди цих документів.

Отже, аудит готової продукції починається зі стадії планування, на якій складається план та програма аудиту готової продукції, а також розраховується рівень суттєвості та аудиторський ризик, що є дуже важливим етапом, оскільки від цього залежить у значній мірі якість усієї аудиторської перевірки відповідного об'єкта аудиту.

### 3.2 Використання процедур по суті та аналітичних процедур в аудиті випуску і реалізації готової продукції

На підставі складеної програми аудиту випуску та реалізації готової продукції аудитор проводить аудиторську перевірку на підприємстві. Перш за все, аудитор з'ясовує, який вид оцінки готової продукції використовується на підприємстві. На ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» у поточному обліку використовується оцінка за плановою собівартістю. Саме тому аудитор починає перевірку готової продукції з оцінки правильності розрахунку планової собівартості готової продукції. Оскільки у підприємства наявний значний асортимент готової продукції, то перевірку правильності розрахунку планової собівартості готової продукції доцільно здійснювати вибіркоким методом, для економії часу.

Після перевірки правильності розрахунку планової собівартості готової продукції доцільно перевіряти розрахунок фактичної собівартості випущеної з виробництва готової продукції. Для цього слід перевірити правильність проведення інвентаризації незавершеного виробництва, оскільки фактична собівартість випущеної з виробництва готової продукції дорівнюється кредитовому обороту за рахунком 23 «Виробництво», який, у свою чергу, визначається за формулою:

$$\text{Об. к-т} = \text{С-до поч.} + \text{Об. д-т} - \text{С-до кін.}, \quad (3.2)$$

де *Об к-т* – кредитовий оборот за місяць;

*С-до поч.* – сальдо на початок місяця;

*Об д-т* – дебетовий оборот за місяць ;

*С-до кін.* – сальдо на кінець місяця.

Сальдо на початок та на кінець місяця за рахунком 23 «Виробництво» визначається саме на підставі даних інвентаризації незавершеного виробництва.

Інвентаризація є одним із основних методичних прийомів для збору аудиторських доказів при проведенні аудиту готової продукції. Бажано, щоб аудитори були присутні при проведенні інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції, так як це дозволить ще й оцінити ступінь надійності внутрішнього контролю готової продукції на підприємстві. Але якщо інвентаризація незавершеного виробництва проводиться у кінці кожного місяця, то інвентаризація готової продукції проводиться раз на рік перед складанням фінансової звітності. Саме тому аудитори рідко бувають присутніми при інвентаризації готової продукції. Інвентаризація незавершеного виробництва та готової продукції проводиться на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» згідно Положенню «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» затв. наказом МФУ від 02.09.2014 року №879 (далі - Положення №879) у період до трьох місяців до дати балансу, тобто у період з 1 жовтня до 31 грудня [16]. Звичайно, у період проведення аудиту може бути заплановано проведення додаткової інвентаризації готової продукції або навіть проведення позапланової інвентаризації, але враховуючи, що ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» залишки готової продукції станом на кінець 2021 року склали 11,577 млн. грн. [79], то відповідно проведення додаткової інвентаризації є довготривалим процесом, який призведе до значного збільшення терміну проведення аудиту, що є недоцільним та економічно необґрунтованим. Тому при здійсненні аудиту готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» не проводять інвентаризацію готової продукції, але аудитори здійснюють оцінку інвентаризаційної роботи підприємства на предмет реальності, своєчасності та правильності її проведення. Основними аудиторськими доказами у цьому разі є: накази на проведення інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості та активи інвентаризаційної комісії тощо. У разі якщо при проведенні інвентаризації на підприємстві, жодного разу не було встановлено фактів нестач, лишків, пересортниці або природних втрат, то це вказує на факт формального проведення інвентаризації на підприємстві. Крім того, аналізуючи дані попередніх інвентаризацій готової продукції аудитор має можливість: встановити

відповідність порядку проведення інвентаризації готової продукції згідно норм чинного законодавства; проаналізувати порушення та помилки в організації обліку готової продукції на складі та у бухгалтерії підприємства; визначити та проаналізувати причини виявлених помилок, порушень, а також встановити порядок їх усунення; зробити обґрунтовані висновки щодо організації бухгалтерського обліку готової продукції та обліку на складі; виявити проблемні аспекти щодо обліку готової продукції на підприємстві.

Під час проведення аудиту готової продукції аудитор доцільно використовувати наступні аудиторські процедури (рис.3.2).

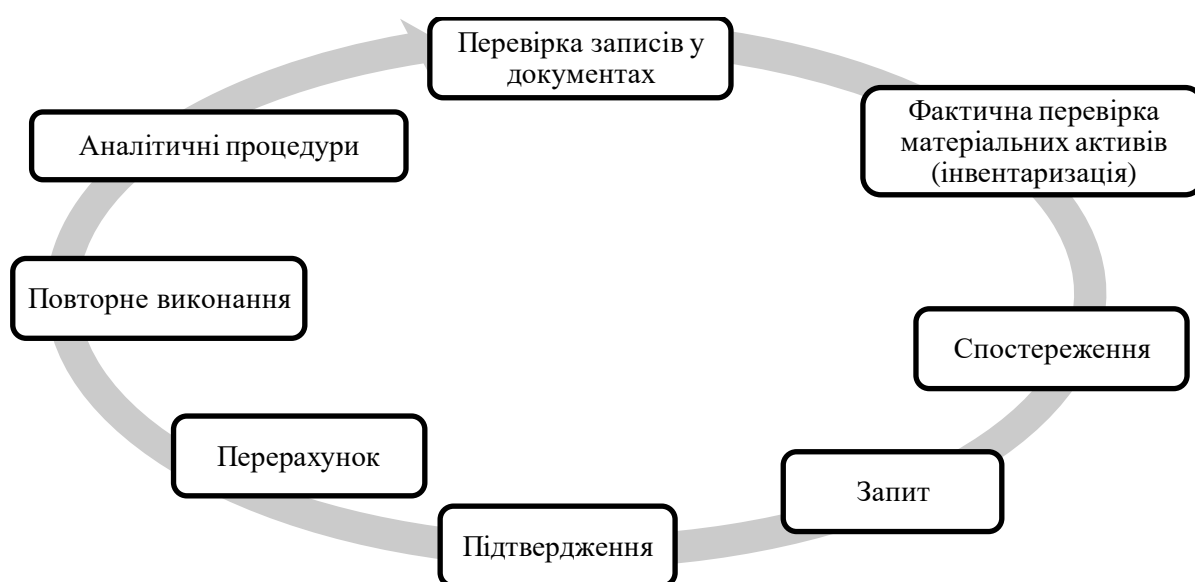


Рис.3.2 Основні аудиторські процедури при проведенні аудиту готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

*Джерело:* складено автором.

Під час перевірки правильності розрахунку фактичної собівартості готової продукції випущеної з виробництва аудитор використовує такі аудиторські процедури як: перевірка записів у документах, перевірка матеріальних активів, спостереження та перерахунок. Тобто аудитор спочатку перевіряє дані первинних документів, які підтверджують різні види витрат на виготовлення готової продукції, а потім використовуючи дані інвентаризації незавершеного

виробництва здійснює перерахунок фактичної собівартості випущеної готової продукції.

Під час проведення аудиту готової продукції аудитор повинен приділити значну увагу перевірці зберігання готової продукції на складі підприємства. У даному випадку аудитор використовує таку аудиторську процедуру, як спостереження. Треба враховувати, що ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» випускає м'ясо-ковбасну продукцію, яка потребує особливих умов зберігання (у холодильних шафах). Тому аудитору, під час перевірки складського господарства, доцільно залучати до своєї роботи фахівців у галузі переробки м'яса, які б могли надати аудитору відповідні консультації щодо правильності використання на підприємстві температурних режимів та інших особливостей складського господарства ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». Аудитор також повинен ретельно перевірити усі первинні документи, які підтверджують рух готової продукції на складі (надходження та вибуття внаслідок реалізації). Крім того, аудитор повинен перевірити матеріальні звіти щодо руху готової продукції та чи підтвердженні усі дані, відображені у матеріальному звіті, відповідними первинними документами.

Після перевірки складського господарства, аудит готової продукції проводять у бухгалтерії. Аудитор повинен перевірити правильність визначення собівартості реалізованої готової продукції, оскільки від цього у значній мірі залежать правильність визначення фінансового результату підприємства від операційної діяльності та достовірність даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за статтею 2020 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». При перевірці правильності визначення собівартості реалізованої готової продукції необхідно враховувати, які методи оцінки вибуття запасів використовується на підприємстві. За даними первинних документів аудитор здійснює власний розрахунок собівартості реалізованої готової продукції та порівнює отримані дані з даними бухгалтерського обліку підприємства. У разі виявлення відхилень розрахунків аудитора від розрахунків підприємства з'ясовуються їх причини та винні особи.

При проведенні аудиту готової продукції досить важливо перевірити правильність розрахунку виручки від реалізації готової продукції, оскільки вона є основою для розрахунку фінансового результату від операційної діяльності і ключовим показником діяльності підприємства. Під час проведення правильності розрахунку виручки від реалізації готової продукції аудиторі використовують наступні процедури:

- аналіз облікової політики підприємства з визначення виручки від реалізації готової продукції, включаючи критерії визнання;
- отримання розуміння і оцінку ефективності заходів внутрішнього контролю в області визнання виручки від реалізації готової продукції;
- тестування ефективності заходів внутрішнього контролю над визначенням виручки від реалізації готової продукції;
- аналітичні процедури, які передбачають, серед іншого, вивчення динаміки визначення виручки за місяцями на предмет виявлення незвичних коливань, співставлення з порівняльною інформацією за попередній рік, а також з очікуваними результатами діяльності підприємства;
- проведення детального тестування на вибірковій основі, у тому разі отримання зовнішніх підтверджень від покупців щодо обсягів реалізації готової продукції;
- тестування первинних облікових документів, що призводять до визнання виручки від реалізації готової продукції;
- перевірка відповідного розкриття даних щодо обсягів виручки від реалізації готової продукції у фінансовій звітності, а саме у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» [76] (додаток 3).

Після перевірки усіх первинних документів щодо випуску та реалізації готової продукції аудитору доцільно оцінити правильність ведення синтетичного обліку готової продукції. Для цього аудитор порівнює дані первинних документів з записами у журналах-ордерах 5, 5А, 3, 6, а також з записами у Головній книзі за рахунками 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 901 «Собівартість

реалізованої готової продукції» та 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Також аудитор шляхом арифметичної перевірки та порівняння перевіряє правильність закриття субрахунків 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та 701 «Дохід від реалізації готової продукції» на фінансові результати, тобто на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Наприкінці аудиторської перевірки готової продукції аудитор перевіряє правильність відображення готової продукції у фінансовій звітності, а саме:

- у Балансі (Звіті про фінансовий стан) (рядки 1103 «Готова продукція», 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги»);

- у Звіті у фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (рядки 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»);

- у Звіті про рух грошових коштів (прямим методом) (рядок 3000 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»);

- у Примітках до річної фінансової звітності (рядки 900 «Готова продукція», 940 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», розділ X «Нестачі втрати від псування цінностей» (у разі якщо при інвентаризації готової продукції були виявлені нестачі або втрати)).

Аудитор перевіряє тотожність даних відповідних форм звітності з даними Головної книги за іншими обліковими регістрами, а також узгодженість показників фінансової звітності між собою. Наприклад, дані рядка 1103 «Готова продукція» у Балансі (Звіті про фінансовий стан) повинні співпадати з даними рядка 900 «Готова продукція» у Примітках до річної фінансової звітності. У разі якщо облік на підприємстві здійснюється за МСФЗ і Примітки до річної фінансової звітності не мають табличної форми, то дані рядка 1103 «Готова продукція» у Балансі (Звіті про фінансовий стан) порівнюються з даними розділу 11 «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності у якому окремим рядком вказані залишки готової продукції як на кінець звітного року, так і на кінець року, який передував звітному.

У цілому, методику проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції можна представити наступним чином (рис. 3.3). Усі виявлені у ході аудиту готової продукції порушення аудитор фіксує у власних робочих документах, які і будуть підставою для складання звіту незалежного аудиту.

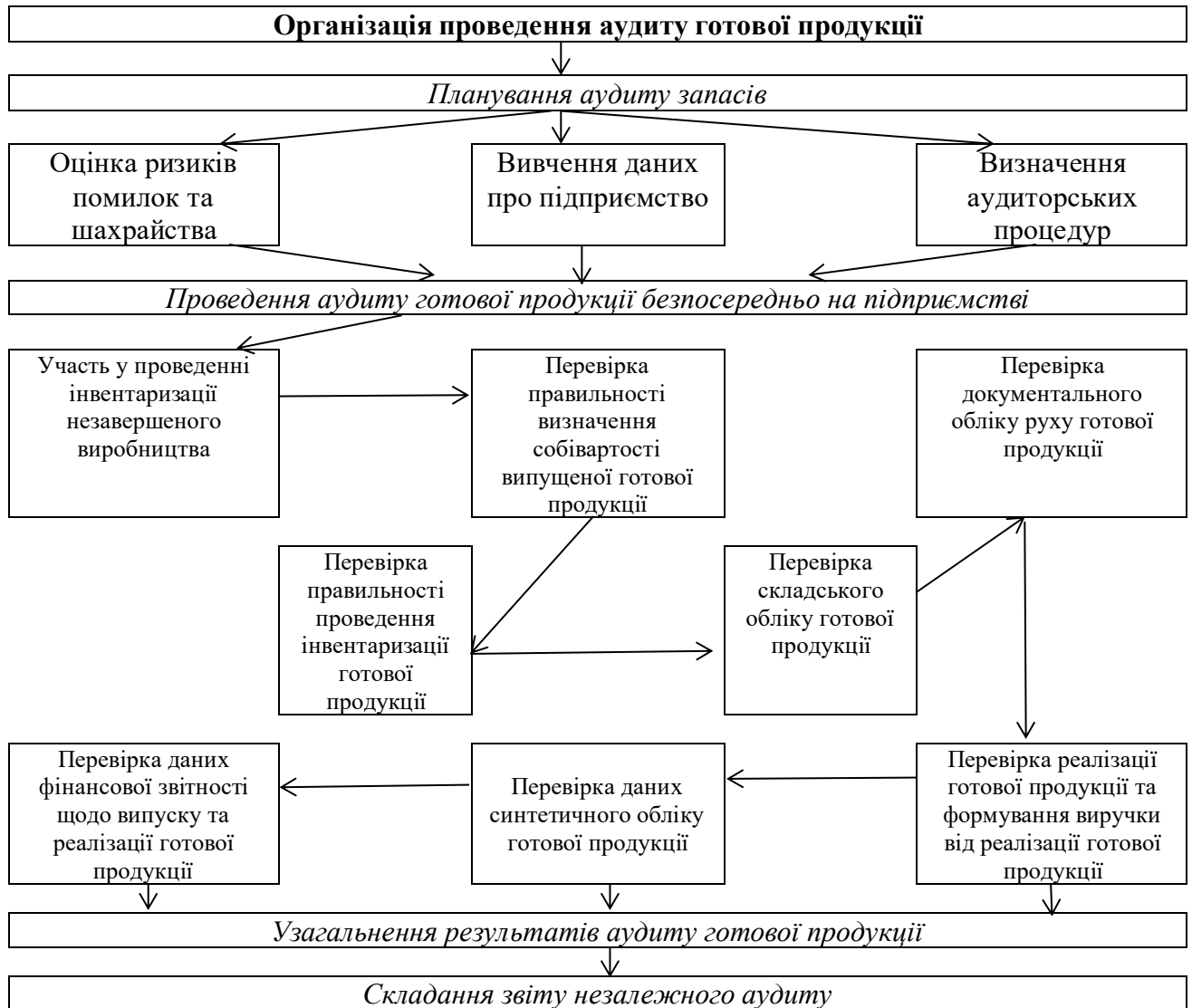


Рис. 3.3 Схеми проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

Джерело: розроблено автором

Отже, методика проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції заснована на використанні норм міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». При

проведенні аудиту випуску та реалізації готової продукції доцільно використовувати такі аудиторські процедури, як: документальна перевірка (перевірка записів у документах), спостереження, арифметична перевірка (перерахунок), запити, підтвердження та інші аналітичні процедури.

### **3.3 Узагальнення результатів аудиту випуску та реалізації готової продукції та його документування**

Результатом будь-якої аудиторської перевірки, у тому разі і аудиту випуску та реалізації готової продукції, є звіт незалежного аудитора. Даний документ є, з одного боку, узагальненням усіх виявлених порушень в організації обліку готової продукції, а з іншого боку – фактичним підтвердженням факту проведення аудиторської перевірки. На відміну від робочих документів аудитора, порядок складання звіту незалежного аудитора регламентований Міжнародним стандартом аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» (далі – МСА 700). Норми МСА 700 стосуються вимог до форми та змісту звіту аудитора [54].

Треба відмітити, що якщо аудитор при здійсненні аудиту готової продукції не виявив суттєвих порушень, і як наслідок, фінансова звітність підприємства складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи, то аудитор у звіті висловлює немодифіковану думку.

У разі, якщо аудитор при проведенні аудиту випуску та реалізації готової продукції виявив порушення у процесі обліку готової продукції і як наслідок дійшов висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, аудитор повинен висловити модифіковану думку у звіті незалежного аудитора. Крім того, модифікована думка висловлюється аудитором у тому разі, якщо він не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі у ході проведення аудиту готової

продукції для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень щодо відображення готової продукції [54].

Порядок надання звіту незалежного аудитора, який містить у собі модифіковану думку регламентований Міжнародним стандартом аудиту 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» (далі – МСА 705).

Згідно МСА 705 модифікована думка аудитора може бути трьох видів: думка із застереженням; негативна думка; відмова від висловлення думки [54].

Аудитор самостійно вирішує який вид модифікованої думки застосувати при складанні Звіту незалежного аудитора, враховуючи наступні обставини:

- характер питання, який привів до модифікації;
- всеохоплюваність впливу питання на показники фінансової звітності [54].

Думка із застереженням стосовно аудиту готової продукції застосовується при складанні Звіту незалежного аудитора у тому разі якщо:

- при аудиті готової продукції аудитор отримав прийнятні та достатні докази і вважає що вони є суттєвими, але не носять всеохоплюючого характеру;
- при аудиті готової продукції аудитор не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, але вважає, що можливий вплив на показники фінансової звітності можуть бути суттєвими, але не носять всеохоплюючого характеру [54].

Негативна думка застосовується аудитом при складанні Звіту незалежного аудитора у тому разі, якщо при аудиті готової продукції аудитор отримав прийнятні та достатні докази і вважає що вони є суттєвими, і при цьому є всеохоплюючими. Наприклад, при аудиті готової продукції було виявлено заниження виручки від реалізації готової продукції у розмірі 5 млн. грн. Це порушення призводить до значного викривлення усіх даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а також про заниження нерозподіленого прибутку підприємства, що в свою чергу призводить до викривлення даних у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та у Звіт про власний капітал.

Відмова від висловлення думки при проведенні аудиту готової продукції застосовується аудитором при складанні Звіту незалежного аудитора у тому разі,

якщо він не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі і при цьому вважає, що можливий вплив на показники фінансової звітності можуть бути не тільки суттєвими, але і всеохоплюючими.

Звіт незалежного аудитора підписується керівником аудиторської фірми, яка здійснювала аудит. При цьому усі робочі документи аудитора залишаються після проведення аудиту у нього.

При узагальненні результатів аудиту випуску та реалізації готової продукції у річній фінансовій звітності підприємства можуть бути здійсненні наступні коригування даних:

- у формі 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) коригування суми по рядках: 1103 «Готова продукція», 1125 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;

- у формі 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) коригування суми по рядках: 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

- формі 3 Звіт про рух грошових коштів (прямим методом) коригування суми по рядку 3000 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- у формі 4 Звіт про власний капітал коригування суми по рядку 4010 «Виправлення помилок»;

- у формі 5 Примітки до річної фінансової звітності коригування по суми по рядках: 900 «Готова продукція», 940 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» та розділу Х «Нестачі втрати від псування цінностей» [51, с.211-212].

Отже, правильне узагальнення результатів аудиту випуску та реалізації готової продукції та висловлення об'єктивної думки аудитора призводить до з'ясування проблем в обліковому процесу підприємства та виправленню виявлених помилок у фінансовій звітності.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційні роботі магістра за результатами дослідження, присвяченого бухгалтерському обліку та аудиту випуску і реалізації готової продукції сформульовано наступні висновки та практичні рекомендації:

1. Складна сутність поняття «готова продукція» викликає багато суперечностей між науковцями щодо трактування даного поняття. З огляду на різноманітні підходи до визначення сутності готової продукції у нормативних документах запропоновано власне визначення даного поняття. Зокрема, готова продукція – це актив, який підприємство отримує у результаті повного закінчення виробничого процесу, призначений для реалізації на сторону, який відповідає усім технічним та технологічним стандартам та умовам відділу технічного контролю підприємства, знаходиться на складі підприємства або відвантажений покупцю, і у результаті реалізації якого підприємство отримає економічні вигоди у вигляді прибутку. Крім того, готова продукція класифікується вченими за формою, ступенем готовності та технологічною складністю. Для покращення управління готовою продукцією пропонується доповнити класифікацію готової продукції такими ознаками як: за маркетинговим процесом, за корисністю для здоров'я.

2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку і аудиту випуску та реалізації готової продукції поділяється на чотири основних рівня. Однак, не зважаючи на наявність як національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо обліку запасів, окремо нормативного документа, яким би регулював облік саме готової продукції на сьогодні не існує. Тому буде доцільним розробити окремий НП(С)БО «Готова продукція», а також доповнити інші нормативні документи щодо обліку усіх запасів інформацією про особливості випуску та реалізації саме готової продукції.

3. Відповідно до МСБО 2 «Запаси» методами оцінки вибуття запасів є: метод ідентифікації індивідуальної собівартості, метод ФІФО, метод середньозваженої собівартості. НП(С)БО 9 «Запаси» доповнений ще двома методами оцінки запасів, а саме: методом нормативних затрат та методом ціни

продажу (використовується тільки роздрібними торгівельними підприємствами). Оцінка готової продукції у звітному періоді може здійснюватися як за фактичною собівартістю, так і за обліковими цінами. Але по закінченню місяця обов'язковою умовою є розрахунок фактичної собівартості за даними аналітичного обліку витрат на виробництво та відображення відхилень її від облікових цін. Оскільки спостерігається суттєва відмінність між національними та міжнародними стандартами обліку готової продукції, це питання потребує подальших досліджень.

4. Організація бухгалтерського обліку випуску та реалізації готової продукції полягає у визначенні первинних документів, за допомогою яких оформлюється рух готової продукції, у встановленні порядку проведення інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції, у встановленні умов зберігання готової продукції на складах та визначенні порядку відпуску готової продукції покупцям. У наказі про облікову політику підприємства також відображається інформація щодо обліку випуску та реалізації готової продукції, а саме методи обліку, визначення вартості, облік випуску та реалізації готової продукції, аналіз відхилень та звітність щодо цих процесів. Випуск готової продукції з цеху та передачу її на склад ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» оформляють приймально-здавальними накладними, актами приймання готової продукції або може використовуватися накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Основними первинними документами на підставі яких здійснюється процес відвантаження готової продукції покупцям зі складу ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» є: видаткова накладна та товарна-транспортна накладна. Процес реалізації готової продукції обов'язково доповнюється випискою податкової накладної. Оскільки первинні документи щодо руху готової продукції на підприємстві суб'єкти господарювання можуть розробляти самостійно, то доцільно використовувати відомість випуску готової продукції, зразок якої наведено у додатках до роботи.

5. Методичні аспекти обліку випуску та реалізації готової продукції полягають у застосуванні методичних прийомів узагальнення інформації щодо

руху готової продукції. Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції усі підприємства, крім сільськогосподарських, використовують рахунок 26 «Готова продукція», за дебетом якого відображається нарахування готової продукції на склад підприємства, а за кредитом – списання фактичної виробничої собівартості готової продукції при її реалізації або безкоштовної передачі. Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації щодо випуску готової продукції передбачено журнал-ордер 5 або 5А. Інформація щодо залишку нереалізованої готової продукції на складі підприємства за фактичною виробничою собівартістю відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан); про обсяг реалізації готової продукції без ПДВ та обсяг собівартості готової продукції відображається у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід); про обсяг грошових коштів отриманих від покупців за реалізовану їм готову продукцію – у Звіті про рух грошових коштів (за прямим методом).

6. Процес обліку випуску та реалізації готової продукції дуже важливий для виробничого підприємства, оскільки безпосередньо впливає на формування його фінансових результатів. Для покращення процесу обліку випуску та реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат» буде доцільним: внести додаткові реквізити про терміни зберігання готової продукції у первинні складські документи; додати інформацію до рахунків-фактору щодо розміру знижок, які можуть отримати покупці; запровадити часткову або повну передплату за відвантажену готову продукцію; фіксувати в обліку в окремому акті усі випадки відхилень від норм природного убутку готової продукції на складах; впровадити проведення інвентаризації незавершеного виробництва два рази на місяць для визначення фактичної собівартості випущеної продукції; змінити метод оцінки реалізації готової продукції з ФІФО на метод середньозваженої собівартості.

7. Аудит випуску та реалізації готової продукції є важливою складовою аудиту фінансової звітності на виробничих підприємствах. Планування аудиту включає у себе розробку загального плану та програми аудиту випуску та реалізації готової продукції, а також розрахунок рівня суттєвості та рівня

аудиторського ризику. Оскільки правильна розробка загального плану та програми аудиту випуску та реалізації готової продукції дуже сильно впливає на якість проведеного аудиту, тому доцільно розробляти окремі методичні підходи до складання документів.

8. Методика проведення аудиту випуску та реалізації готової продукції заснована на використанні норм міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». При проведенні аудиту випуску та реалізації готової продукції доцільно використовувати такі аудиторські процедури, як: документальна перевірка (перевірка записів у документах), спостереження, арифметична перевірка (перерахунок), запити, підтвердження та інші аналітичні процедури. У зв'язку зі значною вадливістю аудиту випуску та готової продукції доцільно впроваджувати нові методичні прийоми при його проведенні.

9. Результатом аудиту випуску та реалізації готової продукції є звіт незалежного аудитора, який з одного боку узагальненням усіх виявлених порушень в організації обліку готової продукції, а з іншого боку – фактичним підтвердженням факту проведення аудиторської перевірки. У звіті незалежного аудитора може бути висловлена немодифікована, або модифікована думка в залежності від того, які результати були отримані аудитором у процесі здійснення аудиту. Правильне узагальнення результатів аудиту випуску та реалізації готової продукції та висловлення об'єктивної думки аудитора призводить до з'ясування проблем в обліковому процесу підприємства та виправленню виявлених помилок у фінансовій звітності. Тому доцільнішим є подальше удосконалення діючих міжнародних стандартів аудиту щодо узагальнення результатів аудиту.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України: від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 2022)
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 2022)
3. Інформаційний лист Ради Аудиторської палати України щодо впливу військової агресії російської федерації на окремі аспекти діяльності суб'єктів аудиторської діяльності: схвалений рішенням Ради АПУ протокол №83 від 8 квіт. 2022 р. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads> (дата звернення: 2022)
4. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказом М-ва продовольчої політики України №373 від 9 лип. 2007 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 2022)
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом М-ва аграрної політики України №132 від 18 трав. 2001 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN2842>(дата звернення: 2022)
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України: затв. наказом Державного агентства лісових ресурсів України №124 від 14.05.2013 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FN011487> (дата звернення: 2022)
7. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). Видання 2016-2017 років. URL: <https://www.apu.com.ua/2019> (дата звернення: 2022)
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»: у редакції від 1 січ. 2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 2022)

9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами»: у редакції від 16 серп. 2021 р. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17027?an=0&ed=2021\\_08\\_16](https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17027?an=0&ed=2021_08_16) (дата звернення: 2022)

10. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом М-ва фінансів України №73 від 7 лют. 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 2022)

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затв. наказом М-ва фінансів України від 20 жовт. 1999 р. №246. URL: <https://data.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 2022)

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Доходи»: затв. наказом М-ва фінансів України № 290 від 29 лист. 1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 2022)

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом М-ва фінансів України № 318 від 31 груд.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

14. Податковий кодекс України: від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.rada.kiev.ua> (дата звернення: 2022)

15. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом М-ва фінансів України від 24 трав. 1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>(дата звернення: 2022)

16. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом М-ва фінансів України № 879 від 2 верес. 2014 р. URL: <http://www.rada.kiev.ua> (дата звернення: 2022)

17. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: затв. постановою К-ту міністрів України від 22 січ. 1996 р. № 116. URL: [http://search.ligazakon.ua/1\\_doc2.nsf/link1/KP960116.html](http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KP960116.html) (дата звернення: 2022)

18. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: затв. наказом М-ва транспорту України від 14 жовт.1997 р. №363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text> (дата звернення: 2022)

19. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 22 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL: [https://kodeksy.com.ua/pro\\_audit\\_finansovoyi\\_zvitnosti\\_ta\\_auditors\\_ku\\_diyal\\_nist.htm?ysclid=1a8a7f2qp5658282110](https://kodeksy.com.ua/pro_audit_finansovoyi_zvitnosti_ta_auditors_ku_diyal_nist.htm?ysclid=1a8a7f2qp5658282110) (дата звернення: 2022)

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 2022)

21. Про внесення змін до деяких законів України щодо окремих питань здійснення габаритно-вагового контролю: Закон України від 3 черв. 2021р. № 1534-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1534-20#Text> (дата звернення: 2022)

22. Про внесення змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення щодо окремих питань здійснення габаритно-вагового контролю: Закон України від 29 черв. 2021р. № 1582-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1582-20#Text> (дата звернення: 2022)

23. Про електронні довірчі послуги: Закон України від 5 жовт. 2017 р. № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#n534> (дата звернення: 2022)

24. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 трав. 2003 р. №851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 2022)

25. Стандарти внутрішнього аудиту: затв. наказом М-ва фінансів України №1247 від 4 жовт. 2011 р. URL: [tps://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1620](https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/1620) (дата звернення: 2022)

26. Цивільний кодекс України: від 16 січ. 2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 2022)

27. Щодо застосування міжнародних стандартів аудиту: Лист Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю від 16 січ. 2019 р. №4 URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads> (дата звернення: 2022)

28. Амбівалентність і мімікрія облікової теорії: монографія / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, В. М. Олійничук, П. Я. Хомин ; за ред. П. Я. Хомина. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 474 с

29. Бойчик І.М. Економіка підприємства: підручник. К.: Кондор Видавництво, 2016. 378 с.

30. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.

31. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с.

32. Бухгалтерський облік в галузях народного господарства/ Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б.: Підручник. Рівне: НУВГП, 2006. 268 с.

33. Бухгалтерський облік в Україні. Навчальний посібник для вузів / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський, А.С. Мороз та ін. - 4-те вид.- Л.: Інтелект-Захід, 2010. 1072 с.

34. Глібко В.М. Бушчан О.П. Судова бухгалтерія: підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. Харків: Право, 2011. 224 с.

35. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Центр учбової літератури. 2018. 400 с.

36. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. 4-те видання. К.: Центр учбової літератури, 2012. 618 с.

37. Макаренко А.П. Меліхова Т.О, Бескоста Г.М. Аудит: навч.-метод. Посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 184 с.

38. Огійчук М.Ф. Новіков І.Т. Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навч. посіб. 2-ге вид., переоб. і допов. К. : Алерта, 2012. 664 с.

39. Подмешальська Ю.В., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
40. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2006. 526 с.
41. Алексєєнко Т. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на переробних підприємствах АПК. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11 Ч. 4. С. 219-222.
42. Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. №1-2. С.157-162
43. Боднар О.В. Економічна сутність поняття «готова продукція». URL: <http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-2154/> (дата звернення: 2022)
44. Варченко О.М., Свиноус І.В., Іванова Л.С., Ткаченко К.В., Биба В.А. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 12. 19—26.
45. Вербицький Є.С. «Облік та контроль готової продукції». *International science group*. 2022. С.93-96
46. Вороніна В.А., Черниш В.В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. №2 (03) Частина I . С.75-77.
47. Гаврика О. Ю. «Екологічна складова обліку продукції свинарства у сільськогосподарських підприємствах» *АГРОСВІТ* № 4, 2021 24-26 с.
48. Гончарова В.Г., Савчина А.І. Нормативно-правове регулювання обліку готової продукції. *Міжнародний науковий журнал «Грааль науки»* | № 23. 2022. URL: DOI 10.36074/grail-of-science.23.12.2022.06
49. Єлісеєва О.К., Вакульчик О.М. Методологічні аспекти обліку і аудиту готової продукції та її збуту на промисловому підприємстві. *Науковий погляд: економіка та управління*, №1 (77) / 2022. С. 81-93.
50. Єремян О.М., Белєхова І.М. Теоретичний аспект визначення економічної сутності готової продукції та процесу її реалізації на підприємстві. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і*

контроль: теорія та методологія». 2019. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37369/1/17.pdf> (дата звернення: 2022)

51. Зінченко О.В., Гірічева Я. Є. Особливості методики аудиту готової продукції. *Інфраструктура ринку*. 2017. Вип. 5. С. 206-212.

52. Касич А., Шара В. Понятійний апарат терміну «готова продукція» як об'єкта бухгалтерського обліку. *ВІСНИК Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2016. №11 (188). С.33-36.

53. Книшек О.О. Тарасенко Ю.О. Фінансовий аналіз діяльності підприємства в умовах економічної нестабільності. URL: <http://prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/380> (Дата звернення: 02.03.2023 р.).

54. Контроль якості аудиторських послуг у стані перманентного пошуку: погляд крізь призму зовнішніх перевірок політик та процедур. Комітет з контролю якості аудиторських послуг аудиторської плати України. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019>. (дата звернення: 2022)

55. Костишин Н.С. Значення готової продукції та особливості організації її обліку на м'ясопереробних підприємствах. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 11. С. 515-522.

56. Лютова Г.М., Бондар А.М. Методичні аспекти обліку готової продукції. *Фінансовий простір*. 2017. №1(25). С.68-72.

57. Макарова Г.С. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*, 2016. №3. С. 527-533.

58. Макаренко А.П., Ахмедова Д.В. Удосконалення аудиту короткострокової дебіторської заборгованості. *Агросвіт*. 2018. №2. С. 45-51.

59. Макаренко А.П. Босенко Е.О. Організація та методика аудиту готової продукції. *Ефективна економіка*. 2019. №1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6818> (дата звернення: 2022)

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

61. Макаренко А.П. Ярданова Т.Г. Розробка програми аудиту виробничих запасів. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 2 (11). Полтава: ПДАА. 2015. С. 40-48.

62. Меліхова Т.О., Ніколаєнко Н.С. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава* 2017. № 1. С. 51- 55.

63. Новіченко А.С. Актуальні питання визначення суттєвості в аудиті. *Економіка та держава*. 2020. №6. С.122-125.

64. Омельницька З. Оформляємо виробничі запаси. *Баланс*. 2019. №94 (1967) С.3-11. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-94-p3-11-UA.pdf> (дата звернення: 2022)

65. Онищенко В. Видаткова накладна 2022. *Головбух*. 2022. URL:<https://buhplatforma.com.ua/article/7371-vidatkova-nakladna-2019> (дата звернення: 2022)

66. Онищенко В. Рахунок-фактура. *Головбух*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8264-rahunok-faktura-yak-pervinniy-dokument> (дата звернення: 2022)

67. Онищенко В. Товарно-транспортна накладна 2023. *Головбух*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7418-tovaro-transportna-nakladna-priznachennya-ta-zarovnennya> (дата звернення: 2022)

68. Осадча Г.Г., Темчишина Ю.Л., Насідзе Д. Облік готової продукції та його науково-методичні аспекти на сучасному промисловому підприємстві. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2017. Випуск 16. С.894-898.

69. Писаренко Т.М. Характеристика діючої методики організації обліку готової продукції. *«Економічні науки»*. Серія «Облік і фінанси». 2015. Випуск 12 (45). Ч. 1. С.231-239.

70. Поліщук О.Т., Бернадська Ю.О. Облікове забезпечення управління витратами на якість продукції. *Фаховий журнал Бізнес-Інформ*. Випуск 12, 2020. С. 326-331.

71. Пушкар Т. Методика фінансового обліку реалізації готової продукції. Вісник студентського наукового товариства «Ватра». Випуск 148. С. 205-210

72. Сафарова А.Т., Корольчук І.Р. Документування операцій з обліку готової продукції на підприємствах побутової хімії. *ПРИЧОРНОМОРСЬКІ ЕКОНОМІЧНІ СТУДІЇ*. 2017. Вип. 18. С.197-201.

73. Слюсарчук Л. Місце готової продукції в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/misc-gotovo-produkcii-v-buhgalterskomu-obliku.html> (дата звернення: 2022)

74. Царевська Т. Облік готової продукції. *Податки&бухоблік*. 2019. №99. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/december/issue-99/article-105874.html> (дата звернення: 2022)

75. Аудиторський висновок (звіт незалежних аудиторів) про фінансову звітність Товариство з обмеженою відповідальністю «Житомирський м'ясокомбінат» станом на 31 грудня 2019 року. Офіційний сайт ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». URL: <https://zhmk.com.ua/wp-content/uploads/2020/05/Zvit-nezalezhnogo-auditora-za-2019-rik-ZHMK.pdf> (дата звернення: 2022)

76. Звіт незалежного аудитора 2020. Офіційний сайт ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». URL: [https://drive.google.com/file/d/10cSGAFaK-LCQpgkRUO\\_YTvSTfqZXWz75/view](https://drive.google.com/file/d/10cSGAFaK-LCQpgkRUO_YTvSTfqZXWz75/view) (дата звернення: 2022)

77. Звіт незалежного аудитора 2021. Власникам та керівництву ТОВ Житомирський м'ясокомбінат». Офіційний сайт ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». URL: <https://zhmk.com.ua/wp-content/uploads/2022/12/Zvit-nezalezhnogo-auditora-za-2021-rik-ZHMK-natisnit-dlya-pereglyadu.pdf> (дата звернення: 2022)

78. Про компанію. Офіційний сайт ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». URL: <https://zhmk.com.ua/pro-kompaniyu/> (дата звернення: 2022)

79. Фінансова звітність за 2021 рік ЖМК. Офіційний сайт ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат». URL: <https://zhmk.com.ua/wp->

content/uploads/2022/12/Finansova-zvitnist-za-2021-rik-ZHMK-natisnit-dlya-pereglyadu.pdf (дата звернення: 2022)

80. Audit of finished products. URL: <https://trendxmexico.com/finansy/41974-audit-gotovoy-produkcii.html> (дата звернення: 2022)

81. Arens A., Elder R., Beasley M. Auditing and Assurance Services. 2018.

82. Cost Accounting: A Managerial Emphasis Charles T. Horngren - Srikant M. Datar - Madhav V. Rajan global edition, fifteenth edition (2015,2016,2017)

83. Rittenberg S., Johnstone K. Auditing Inventory and Cost of Goods Sold. The CPA Journal. 2017.

84. Whittington R. Auditing the Production and Cost of Goods Sold Cycle. Journal of Accountancy. 2018.

## Трактування терміну «готова продукція» різними науковцями

№ п/п	Актори (и)	Визначення
1	2	3
1	Боднар О.В [44]	«Готовою продукцією, призначеною для продажу, вважають закінчені обробкою виробу, які пройшли випробування, приймання і відповідають технічним вимогам і стандартам.» [44]
2	Бутинець Ф.Ф. [30, с.316]	«До готової відновиться продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами)» [30,с.316]
3	Вороніна В.А., Черниш В.В. [46, с.75]	«Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.» [46, с.75]
4	Глібко В.М. , Бушан О.П. [34, с. 112]	«Готова продукція – це матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги»» [34, с. 112].
5	Голов С.Ф. [35, с. 190]	«До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.» [35, с. 190]
6	Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б. [32]	«До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.» [32]
7	Лень В.С., Гливенко В.В. [36, с. 313]	«Готова продукція – це сукупність вироблених і повністю оброблених на підприємстві продуктів і виробів, що призначені для відпуску на сторону і відповідають технічним і якісним характеристика, передбаченим договором або іншим нормативним документом. Для готової продукції належать також виробу (напівфабрикати), обробку яких закінчують на інших підприємствах.» [36, с. 313]
8	Писаренко Т.М. [69, с.239]	«Готова продукція – об'єкт облікової системи промислового підприємства, що поєднує організаційні інструменти обліку виробництва і продажу продукції, виступає засобом для досягнення основної мети функціонування підприємства.» [69, с.239]
9	Слюсарчук Л. І. [73]	«Готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва, і вимогам замовника, призначений для споживання, як для потреб виробника так і для потреб зовнішнього ринку.» [73]
10	Журавель Г. П., Хомин П. Я. [28, с.211]	«Готовою продукцією є така, яка повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії і процеси, оприбуткована на склад, або прийнята замовником. [28, с.211]

## Продовження додатку А

1	2	3
11	Сопко В.В. [40, с.383]	«Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.» [40, с.383]
12	Хом'як Р.Л. [33, с. 144]	«Готова продукція промислового виробництва – конкретні вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки на цьому підприємстві, відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам, прийняті відділом технічного контролю і здані на склад або безпосередньо замовнику.» [33, с. 144]
13	Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванок Т.Л. [42, с. 144]	«готова продукція – це продукт, який пройшов усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути зданий для зберігання на склад або одразу ж реалізований замовнику або покупцю.» [40б

*Джерело:* складено автором на підставі [28,30, 32- 36, 40,42,44, 46, 69, 73].

Нормативно-правові документи першого рівня регулювання  
бухгалтерського обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції

Назва нормативного документа	Дата затвердження та № документа	Що регулює
Податковий кодекс України [14]	2 грудня 2010 року №2755-VI	Дає визначення термінам «виноробна продукція», «власна сільськогосподарська продукція», «постачання послуг». Регулює порядок оподаткування податком на додану вартість готової продукції при її реалізації, а також акцизним податком. Регулює порядок нарахування та сплати податку на прибуток підприємств.
Господарський кодекс України [1]	16 січня 2003 року № 436-IV	Визначає, що майно підприємства становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. В IV розділі «Господарські зобов'язання» надана загальна характеристика господарських зобов'язань, що таке господарські договори, ціни і ціноутворення у сфері господарювання.
Цивільний кодекс України [26]	16 січня 2003 року № 435-IV	Регулює особисті майнові відносини (цивільні відносини) юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців. Глава 54 «Купівля-продаж» регулює порядок складання договорів купівлі – продажу. Глави 61-63 регулюють відносини при здійсненні підрядних робіт та послуг
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]	16 липня 1999 року №996-14	Визначає сутність активів та облікової політики, порядок обрання форми ведення бухгалтерського обліку, правил оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, встановлює необхідність проведення інвентаризації усіх видів активів.
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [19]	21 грудня 2017 року № 2258-VIII	«Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні.» [22]
Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» [24]	22 травня 2003 року №851-IV	Надає визначення таким поняттям як електронний документ та електронний підпис. Регламентує порядок організації та здійснення електронного документообігу.
Закон України «Про електронні довірчі послуги» [23]	05 жовтня 2017 року № 2155-VIII	Надає визначення електронного підпису. Регламентує порядок організації та проведення електронної ідентифікації.

*Джерело:* складено автором на підставі [1, 14,19-20, 23-24, 26].

Нормативно-правові документи другого рівня регулювання  
бухгалтерського обліку та аудиту випуску та реалізації готової продукції

Назва нормативного документа	Дата затвердження та № документа	Що регулює
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	07 лютого 2013 року №73	Визначає мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, у тому разі готової продукції, доходу від реалізації готової продукції, собівартості реалізованої готової продукції.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» [11]	20 жовтня 1999 року №246	Надає визначення терміну «готова продукція», регламентує порядок оцінки готової продукції при оприбуткуванні на склад, визначає основні методи оцінки вибуття запасів.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Доходи» [12]	29 листопада 1999 року №290	Регламентує визначення доходу від реалізації готової продукції, вказує перелік надходжень, які не є доходом. Надає визначення термінів «дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Встановлює перелік умов при яких визначається дохід від реалізації продукції та методика оцінку доходу.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [13]	31 грудня 1999 року №318	Визначає склад витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а також статті витрат, які включаються до складу загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [8]	Редакція від 1 січня 2012 року	«Надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів».
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід від договорів з клієнтами» [9]	Редакція від 16 серпня 2021 року	«Встановлює принципи, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом».
Міжнародні стандарти аудиту (МСА) [7]	Видання 2016-2017 років	Встановлюють єдині вимоги до порядку здійснення аудиторської діяльності, оформлення та оцінки якості аудиту та супутніх йому послуг, а також до порядку підготовки аудиторів.

*Джерело:* складено автором на підставі даних [7-23].

Додаток Г

ТОВ «Житомирський мясокомбінат»  
(підприємство, організація)

Типова форма N М-11  
Затверджена  
наказом Мінстату України  
від 21.06.96 р. №193

Ідентифікаційний код  
ЄДРПОУ

32122069

Код за УКУД

### НАКЛАДНА-ВИМОГА на відпуск /внутрішнє переміщення/ матеріалів

Номер документа	Дата складання	Код				
		виду операції	відправника	одержувача		
289	18.12.2022	18	208	301		

Підстава передача готової продукції на склад №1

Кому склад №1 \_\_\_\_\_ Через кого начальник цеху №1 Петренко М.П.

Від кого: ковбасний цех Через кого комірник Іващенко В.В.

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Інвентарний номер	Номер пас-порта	Порядковий номер запису за складською картотекою
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	відправлено (належить відпустити, затребувано)	прийнято (відпущено)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
23	8	Ковбаса «Докторська» вищий гатунок	26052	1	кг	255	255	115,20	29376,00			

Всього відпущено одне найменування, на суму двадцять дев'ять тисяч триста сімдесят шість грн. 00 коп.

(прописом)

Відпуск дозволив головний технолог Кушнір П.П. Головний бухгалтер Превєренда Г.М.

Здав (відпустив) Петренко М.П.

Прийняв (одержав) Іващенко В.В.

ТОВ «Житомирський мясокомбінат»  
(підприємство, організація)

Ідентифікаційний код  
ЄДРПОУ

32122069

### ВІДОМІСТЬ ВИПУСКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Номер документа	Дата складання	Відправник	Отримувач
		Структурний підрозділ	Структурний підрозділ
289	18.12.2022	Цех з виробництва сосисок	Склад №2

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість	
рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Найменування, гатунок	номенклатурний номер	код	Найменування	Передано	Отримано
1	2	3	4	5	6	7	8
23		Сосиски «Дитячі»	26041	1	кг	220	255
23		Сосиски «молочні»	<b>26042</b>	1	кг	170	170
23		Сосиски «Дієтичні»	<b>26043</b>	1	кг	190	190
23		Сосиски -гриль	<b>260444</b>	1	кг	221	221
		<b>Разом</b>				<b>801</b>	<b>801</b>

Відпустив продукції у кількості: чотири найменування вагою: вісімсот один кг.

Здав (відпустив) начальник цеху з виробництва сосисок Шнур В.Ю.

Прийняв (одержав) комірник Гливенко В.І.



## Додаток Ж

## Програму аудиту випуску та реалізації готової продукції на ТОВ «Житомирський м'ясокомбінат»

№ з\п	Вид запланованих робіт	Процедури аудиту	Аудиторські докази	Період проведення робіт	Виконавець (аудитор)
1	2	3	4	5	6
1	Перевірка правильності розрахунку планової та фактичної собівартості готової продукції	Розрахунок планової собівартості на підставі даних підприємства. Перевірка калькуляцій собівартості готової продукції	Планові та фактичні калькуляції готової продукції за кожним видом	11.10- 12.10	Петрик В.А.
2	Перевірка правильності проведення інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції	Перевірка наявності наказів на проведення інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції. Перевірка активів інвестиції та інвентаризаційних описів. Приймання участі у проведенні інвентаризації	Накази на проведення інвентаризації незавершеного виробництва, готової продукції. Інвентаризаційні описи незавершеного виробництва та готової продукції. Акти інвентаризації незавершеного виробництва та готової продукції. Накази за результатами інвентаризації.	13.10- 14.10	Петрик В.А.
3	Перевірка руху готової продукції на складі підприємства	Перевірка правильності та своєчасності оприбуткування готової продукції на склад та відпуску зі складу.	Накладні, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, картки складського обліку готової продукції, матеріальні звіти.	17.10- 18.10	Петрик В.А.
4	Перевірка своєчасності відвантаження готової продукції покупцям	Перевірка своєчасності та повноти відпуску готової продукції зі складу. Перевірка виконання договорів на реалізацію готової продукції	Договори на реалізації готової продукції. накладні, товарно-транспортні накладні	20.10	Петрик В.А.

## продовження Додатка Д

1	2	3	4	5	6
5	Перевірка відображення обліку готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку, у журналах-ордерах та у фінансовій звітності	Зіставлення даних первинних документів з даними, відображеними у регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Зіставлення даних журналів ордерів з даними Балансу (Звіту про фінансовий стан).	Накладні, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, журнали-ордери 5, 5А, 3, 6. Баланс (Звіт про фінансовий стан)	21.10	Петрик В.А
6	Перевірка правильності розрахунку виручки від реалізації продукції та відображення її у фінансовій звітності	Розрахунок обсягу загальної виручки від реалізації продукції та співставлення отриманих даних з даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).	Договори на реалізацію готової продукції, накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні, Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	24.10- 25.10	Петрик В.А
7	Перевірка надходження грошових коштів за реалізовану продукцію та відображення отриманих коштів у фінансовій звітності	Перевірка виписок банку щодо надходження грошових коштів від покупців та співставлення отриманих даних з даними Звіту про рух грошових коштів.	Договори на реалізацію готової продукції, рахунки фактури, виписки банку з поточного рахунку, Звіт про рух грошових коштів.	26.10- 27.10	Петрик В.А
8	Узагальнення результатів перевірки готової продукція	Узагальнення даних усіх робочих документів аудита	Робочі документи аудитора з аудиту готової продукції	28.10	Петрик В.А

#### Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, що, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядалися в контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань. Додатково до питання, описаного в розділі «Суттєва невизначеність, що стосується безперервності діяльності», ми визначили, що описані нижче питання є ключовими питаннями аудиту, які слід відобразити в нашому звіті.

**Визнання виручки від реалізації готової продукції і товарів , 1 704 746 тис. грн.**

Див. Примітку 9.1.

Виручка від реалізації готової продукції, товарів є одним з ключових показників діяльності Компанії, оскільки ці обставини створюють ризик того, що виручка може бути завищена через передчасне визнання доходу для досягнення поточних чи майбутніх цілей або очікувань, або ж занижена через неправильне віднесення доходів до пізнішого періоду. Не дивлячись на те, що під час визнання виручки Компанією застосовується обмежене професійне судження, на додаток до зазначеного вище, ми зосередили свою увагу на цій області в якості ключового питання аудиту тому що виручка є суттєвим показником діяльності Компанії, що призводить до ризику, пов'язаного з тим, що виручка може бути відображена в некоректному періоді або може зазнати викривлення з метою досягнення контрольних показників. В результаті чого виручка потребує значних зусиль під час проведення аудиту і вимагає від нас підвищеної уваги.

Наші процедури включали, серед іншого:

- аналіз облікової політики Компанії з визначення виручки від реалізації готової продукції і товарів, включаючи критерії визнання;
- отримання розуміння і оцінку ефективності заходів внутрішнього контролю в області визнання виручки від реалізації готової продукції і товарів, тестування ефективності заходів внутрішнього контролю над визнанням виручки;
- аналітичні процедури, які передбачали, серед іншого, вивчення динаміки визнання виручки за місяцями на предмет виявлення незвичайних коливань, співставлення з порівняльною інформацією за попередній рік, а також з очікуваними результатами діяльності Компанії;
- проведення детального тестування на вибірковій основі, в тому числі отримання зовнішніх підтверджень від покупця – юридичних осіб, тестування первинних облікових документів, що призводять до визнання виручки від реалізації готової продукції і товарів;
- перевірку відповідного розкриття у фінансовій звітності.

#### Інші питання

Аудит фінансової звітності Компанії за рік, що закінчився 31 грудня 2020 р., був проведений іншим аудитором, який 01 грудня 2021 року висловив думку із застереженням щодо цієї фінансової звітності з наступних питань: визначення вартості основних засобів і визначення вартості нематеріальних активів.

#### Інша інформація, що не є фінансовою звітністю та звітом аудитора щодо неї

Управлінський персонал Компанії несе відповідальність за іншу інформацію, підготовлену станом на та за рік, що закінчився 31 грудня 2021 року. Інша інформація складається зі Звіту про управління за 2021 рік, підготовлений згідно з ст.6, ст.11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та який ми отримали до дати звіту. Інша інформація не є фінансовою звітністю та нашим звітом аудитора щодо неї.

Наша думка щодо фінансової звітності не поширюється на іншу інформацію та ми не робимо висновок з будь-яким рівнем впевненості щодо цієї іншої інформації.

У зв'язку з нашим аудитом фінансової звітності нашою відповідальністю є ознайомитися з іншою інформацією, зазначеною вище та при цьому розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю або нашими знаннями, отриманими під час аудиту, або чи ця інформація має вигляд такої, що містить суттєве викривлення.