

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Розвиток системи обліку та аудиту
виробничих запасів на ДТ „ДТ Закарпаття“

Виконав: студент 2 курсу, групи ОН-18-1мз
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік і аудит*
спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

Медведєва І.В.
(ініціали та прізвище)

Керівник Фігур Г.Є.М. Меліхова О.О.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент Духент Р.Є.К. Талочка С.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ ІНСТИТУТ

Факультет економіки та менеджменту

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

(код та назва)

Освітня програма «Облік і аудит»

(код та назва)

Спеціалізація

(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри Цф Т.О. Меліхова

« 11 » 09 2019 року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Левтеровій Ларисі Василівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту) Розвиток системи обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

керівник роботи Меліхова Тетяна Олегівна, д.е.н., професор

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «10» вересня 2019 року № 1539 – с

2. Строк подання студентом роботи 08.01.2020 р.

3. Вихідні дані до роботи Заказувальна - інформаційна звітність періодичні витрати, літературні джерела, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1) Теоретичні основи обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві державних підприємств.

2) Система обліку виробничих запасів та аналіз фінансових результатів ДП ДГ «Забойщик»

3) Прогнозний аналіз розвитку обліку та аудиту виробничих запасів на ДП ДГ «Забойщик»

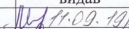
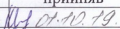
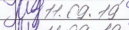
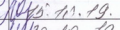
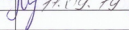
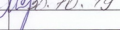
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

1) Інформаційні схеми витрат

2) Звітність розробленої мережі коєфіцієнтів агрокультури

3) Запропоновані структури

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Мейжова М. О. проф.	 11.09.19р.	 01.10.19.
2	Мейжова М. О. проф.	 11.09.19	 11.10.19.
3	Мейжова М. О. проф.	 11.09.19	 10.10.19

7. Дата видачі завдання 11.09.2019.

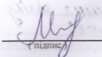
КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	вересень 2019р.	Викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних видань з теми дослідження	вересень 2019р.	Викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2019р.	Викон.
4	Робота над 2 розділом	вересень 2019р.	Викон.
5	Робота над 3 розділом	жовтень 2019р.	Викон.
6	Підготовка звіту з переддипломної практики	жовтень 2019р.	Викон.
7	Підготовка до публікації наукової статті, тез доповіді	листопад 2019р.	Викон.
8	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2019р.	Викон.
9	Попередній захист роботи	грудень 2019р.	Викон.
10	Нормоконтроль	грудень 2019р.	Викон.
11	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2019р.-січень 2020р.	Викон.
12	Захист роботи	січень 2020р.	Викон.

Студент

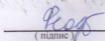

(підпис)
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)


(підпис)
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер


(підпис)
(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Левтерова Л.В. Розвиток системи обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування, науковий керівник Т.О. Меліхова. Запорізький національний університет. Інженерний інститут. Факультет економіки та менеджменту, кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Досліджено теоретичні основи обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. Проаналізовано фінансовий результат ДП «ДГ «Забойщик». Проведено аудит виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик». Розроблені шляхи щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Ключеві слова: ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ОБЛІК, АУДИТ, ПЕРВИННИЙ ДОКУМЕНТ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ.

ABSTRACT

Lievtierova L.V. Development of the system of accounting and audit of production stocks at SE "DG" Killer "

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 - Accounting and taxation, scientific supervisor T.O. Melikhov. Zaporizhzhia National University. Engineering Institute. Faculty of Economics and Management, Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The theoretical bases of accounting and audit of production stocks at agricultural enterprises are investigated. The financial result of SE "ZG" Killer "is analyzed. An audit of production stocks at SE "DG" Killer ". Ways to improve the accounting and audit of production stocks at SE "DG" Killer ".

Keywords: PRODUCTION INVENTORIES, ACCOUNTING, AUDIT, FIRST DOCUMENT, FINANCIAL STATEMENTS.

АННОТАЦИЯ

Левтерова Л.В. Развитие системы учета производственных запасов на
ГП «ОХ» Забойщик »

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 - Учет и налогообложение, научный руководитель Т.А. Мелихова. Запорожский национальный университет. Инженерный институт. Факультет экономики и менеджмента, кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Исследованы теоретические основы учета производственных запасов на сельскохозяйственных предприятиях. Проанализированы финансовый результат ГП «ОХ» Забойщик ». Проведен аудит производственных запасов на ГП «ОХ» Забойщик ». Разработаны пути по совершенствованию учета производственных запасов на ГП «ОХ» Забойщик ».

Ключевые слова: ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, УЧЕТ, АУДИТ, ПЕРВИЧНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.

ЗМІСТ

ВСТУП

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Облік виробничих запасів: визнання й оцінка

1.2 Облік виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

1.3 Аудит виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

2 СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК»

2.1 Загальна характеристика ДП «ДГ «Забойщик»

2.2 Облік виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

2.3 Аналіз фінансового результату ДП «ДГ «Забойщик»

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ПОЛПШЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК»

3.1 Аудит виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

3.3 Шляхи щодо удосконалення обліку виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТОК А – Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засоби хімічного захисту рослин

ДОДАТОК Б – Товарно-транспортна накладна

ДОДАТОК В – Податкова накладна

ДОДАТОК Г – Видаткова накладна

ДОДАТОК Д – Акт витрати насіння і садивного матеріалу

ДОДАТОК Е -Доручення

ДОДАТОК Ж – Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей

ДОДАТОК З – Накладна внутрішньо-господарського

ДОДАТОК И – Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля

ВСТУП

Актуальність теми. Однією з найважливіших ланок економічних систем є економічний розвиток агропромислового сектору України. На сучасному етапі маємо потребу у виробництві якісної сільськогосподарської продукції, яка буде відповідати міжнародним стандартам. Виробничі запаси використовують при закупівлі матеріалів та вирощуванні продукції сільськогосподарські підприємства у своїй господарській діяльності. Облікова-аналітична інформація повинна забезпечити постійність та безперервність діяльності підприємства, з іншого – від якісної інформації в обліку виробничих запасів залежить правильність визначення прибутку підприємства та ефективність роботи підприємства в цілому.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Шляхи вирішення проблем обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах намагалися знайти вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Ф. Бутинець, О. Гамова, А. Макаренко, Т. Меліхова, В. Сопко, Ю. Подмешальська, М. Пушкарь, Н. Ткаченко та інші. Проте питання обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах вимагають додаткових досліджень.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством». Автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є розробка пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Для досягнення поставленої мети було визначено та вирішено наступні завдання:

- дослідити теоретичні основи обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах;
- показати облік виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»;
- проаналізувати фінансовий результат ДП «ДГ «Забойщик»;
- провести аудит виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»;
- розробити шляхи щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Предметом дослідження є теоретико-методичні підходи та практичні рекомендації щодо обліку та аудиту виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик».

Інформаційною базою дослідження стали нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності ДП «ДГ «Забойщик».

Наукова новизна:

- запропоновано удосконалення:
 - робочого плану рахунків пропонується внести до субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» додаткові субрахунки, а саме: 2081 «Зернові культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20811 «Пшениця озима», 20812 «Кукурудза», 20813 «Ячмінь ярий», 20814 «Гречка», 20815 «Горох»; та відкрити субрахунок 2082 «Технічні культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20821 «Льон», 20821 «Соняшник», 20823 «Коріандр», а також 2083 «Матеріали для боротьби з шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур» з поділом на 20831 «Мінеральні добрива» та 20832 «Отрутохімікати»;

- методичних підходів до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план внутрішнього аудиту, програму внутрішнього аудиту та робочі документи до кожної процедури. Це надасть можливість провести якісно і своєчасно внутрішній аудит виробничих запасів, виявити помилки в веденні обліку, знизити витрати, а також на підставі отриманої облікової інформації у подальшому приймати ефективні управлінські рішення.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах.

На основі одержаних результатів магістром проаналізовані особливості обліку та аудиту виробничих запасів, розроблено форма внутрішнього первинного документа - відомість розрахунку вартості виробничих запасів, внесено до робочого плану рахунків субрахунки з обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах, розроблено методику проведення аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано загальнонаукові методи: групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на круглому столі «Сучасні проблеми та перспективи проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз» (13 листопада 2019 року).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах знайшли відображення у статті:

Левтерова Л.В., Меліхова Т. О. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгоспідприємстві *Агросвіт*. 2020. №2. <http://www.agrosvit.info>.

Обсяг та структура дипломної роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дипломної роботи виконаний на ___ сторінці комп'ютерного тексту, в тому числі ___ рисунків та ___ таблиць. Робота містить ___ додаток. Список використаних джерел складається із ___ найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1 Облік виробничих запасів: визнання й оцінка

Сільськогосподарський сектор в Україні є одним із найбільш перспективних та привабливих для інвестування. Та в теперішніх економічних умовах підприємці розуміють, що для визначення ефективності капіталовкладень має бути проведено об'єктивне оцінювання активів. Сільськогосподарською діяльністю є один із різновидів підприємництва, особливо якщо це стосується біологічних активів. Цю сферу діяльності регулює МСБО 41 «Сільське господарство»[6].

За базове розуміння категорії «запаси» необхідно прийняти визначення наведене в П(С)БО 9 «Запаси»[9], яке аналогічне визначенню наведеному в МСБО 2 «Запаси»[5]. Відповідно до П(С)БО 9 запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [32]. Таким чином, в П(С)БО 9 та МСБО 2 запаси розглянуті виключно з точки зору можливості віднесення їх до активів підприємства. Проте, запаси – це не тільки об'єкт обліку, а й об'єкт управління.

Необхідними передумовами правильної організації обліку виробничих запасів є:

- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатури виробничих запасів;
- наявність інструкції з обліку виробничих запасів;
- правильне групування (класифікація) виробничих запасів;
- розробка норм витрачання виробничих запасів.

Сутність поняття «виробничі запаси» наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Сутність поняття «виробничі запаси»

Автор	Визначення
Ф.Ф. Бутинець [33, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
І.О. Бланк [24, с. 133]	Запаси товарно-матеріальних цінностей – виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
П.С. Безруких [22]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах
І.І. Сахарцева [95, с. 163]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо та ін.), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово
А.Б. Борисов [26]	Виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця
В.П. Завгородній [89]	Виробничі запаси – сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб
М.С. Пушкар [94, с. 74]	Виробничі запаси – запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
В.Г. Швець [120]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо тощо) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством з метою виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загальновиробничих потреб. Відносяться до категорії оборотних засобів. Застарілі виробничі запаси слід виключати з цієї категорії, оскільки вони не можуть бути перероблені або реалізовані звичайним шляхом
Н.В. Чебанова [117]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, що придбані або виготовлені на підприємстві й утримуються для подальшої обробки з метою виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт
В.В. Ковальов [74, с. 518]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
В. Сонько [105]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
А.А. Оглобін [81, с. 31]	Виробничі запаси – сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес
Р.В. Кружкова, В.О. Даєнічева та ін. [84, с. 5]	Під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів являють собою складські запаси
Р.Б. Чейз, Н. Дж. Еквілайн [118, с. 469]	Поділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво

Для забезпечення безперервної роботи виробництва на складах завжди повинні бути в наявності виробничі запаси в межах норми, передбаченої потребою фірми. У складських приміщеннях фірм відбуваються господарські операції зі збереження виробничих запасів, які надходять, а також їх відпуск у виробництво. Основною умовою для забезпечення збереження власності фірм є контроль на складі за залишками, надходженням та витрачанням виробничих запасів в бухгалтерському обліку[89].

Основними нормативно-правовими актами, що регламентують методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси є: П(С)БО 9 «Запаси»[9] та «Методичні рекомендації з обліку запасів» [2]. Порядок обліку товарно-матеріальних цінностей в іноземних країнах регламентує МСБО 2 «Оцінювання та зображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості», який визначає поняття собівартості (початкової вартості) та методи оцінювання [5].

В іноземних країнах до методів аналітичного обліку виробничих запасів належать: періодичний метод та метод постійного обліку.

Поняття постійної системи обліку полягає в тому, що облік виробничих запасів ведеться постійно, на безперервній основі, ретельно відстежуються всі зміни у виробничих запасах протягом звітного періоду [21]. Отже, постійно є перспектива отримати дані про поточний запас матеріалів, що дає можливість чітко стежити не лише розмір поточних запасів матеріалів, а й керувати страховими запасами компанії. Страхові запаси створюються у разі затримки надходження чергової партії матеріалів. Тому завдяки системі постійного обліку виробничих запасів у підприємства є шанс скоротити їхні розміри.

Суть системи постійного обліку виробничих запасів характеризується так:

$$\begin{aligned} & \text{залишок ВЗ на поч} + \text{надходження ВЗ за зв період} - \\ & - \text{витрати ВЗ за період} = \text{залишок ВЗ на кін періоду.} \end{aligned} \quad (1.1)$$

Ця система характеризується працемісткістю; вимагає великих затрат на ведення облікової документації. Хоча в умовах світової комп'ютеризації постійна система обліку не вимагає великих затрат праці, а отже, її використання доречне для більшості компаній, тому вона широко використовується як в іноземних країнах, так і в українській обліковій практиці [17].

В іноземних країнах застосовується також система періодичного обліку виробничих запасів. На відміну від системи постійного обліку протягом періоду записи на рахунку «Складські запаси» не здійснюються – це слугує не для відображення руху запасів за період, а для фіксування початкового та кінцевого сальдо по рахунку «Складські запаси», яке має бути відображено в балансі підприємства. Причому кінцеве сальдо за рахунком «Складські запаси» визначається методом інвентаризації. Формула періодичної системи має такий вигляд (2):

$$\begin{aligned} & \text{залишок ВЗ на поч періоду} + \text{надходження ВЗ за зв період} - \\ & - \text{залишок ВЗ на кін періоду} = \text{витрати ВЗ за період.} \end{aligned} \quad (1.2)$$

Для ефективного здійснення господарської діяльності підприємства необхідно вирішити проблему вибору методу оцінювання вибуття запасів. Положення щодо обліку виробничих запасів мають деякі розбіжності згідно з МСБО 2 та П(С)БО 9. Для розуміння різниці у методах обліку виробничих запасів України та країн світу необхідно дати порівняльну характеристику обліку виробничих запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», МСБО 2 «Запаси» та ARB №43, US GAAP [1;3] (табл. 1.2)[101].

Метод оцінювання за ідентифікованою собівартістю (англ. *specific identification of their individual costs*) – застосовується відносно вибуття виробничих запасів, які не можна замінити, чи тих, що відпускаються для спеціальних замовлень, проектів або коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. Цей метод на практиці застосовується переважно компаніями, що торгують дорогими штучними товарами, або у дрібних

фірмах, оскільки в інших ситуаціях його використання ускладнене неможливістю визначення того, які саме товари продані[84].

Таблиця 1.2 – Порівняльна характеристика відмінностей методів обліку вибуття виробничих запасів[86]

Методи обліку вибуття виробничих запасів			
№	П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»	ARB 43, US GAAP (США)
1.	Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів	Метод конкретної ідентифікації	За собівартістю кожної одиниці.
2.	Середньозважена собівартість	Середньозважена собівартість	За середньою собівартістю
3.	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО)	За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО).
4.	Нормативні витрати.	Метод стандартних (нормативних) витрат	За стандартною собівартістю
5.	Ціна продажу	Метод роздрібних цін	За цінами продажу
6.	X	X	За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод ЛіФО)

Оцінювання за середньозваженою собівартістю (англ. weighted average cost formula) ґрунтується на припущенні, що кожна одиниця виробничих запасів цього періоду має однакову середню вартість. Оцінювання виробничих запасів відповідно до цього методу здійснюється за кожною одиницею виробничих запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітного місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці[89].

Метод доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції у разі непередбаченого зростання закупівельних цін, виключається також потреба попартійного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію, спрощується процедура обліку[112].

Серед недоліків цього методу – ймовірні розбіжності між балансовою та ринковою ціною залишку виробничих запасів на кінець періоду, невідповідність начислення доходів та витрат.

Метод ФІФО (англ. first-in, first-out) – припускає, що оцінювання залишку виробничих запасів та їх вибуття за період залежить від послідовності їх надходження (покупки). Оцінювання вартості залишку виробничих запасів при цьому ґрунтується на допущенні, що запаси вибувають точно в тій послідовності, що й надходили в організацію[119].

Метод ФІФО іноді порівнюють з конвеєром, до якого запаси поступають у такій послідовності, в якій вони були на нього завантажені. Цей метод є найбільш надійним для реального оцінювання залишку виробничих запасів, оскільки його використання наближує вартість запасів на дату балансу до ринкових цін, тому вірогідніше зображено вартість активів підприємства. Основним його недоліком є вплив зовнішніх факторів економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства[73].

Так, метод ФІФО в умовах зростання цін придбання виробничих запасів формує максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і найбільшу величину прибутку. В умовах зниження цін ФІФО, навпаки, дає мінімальну оцінку виробничих запасів на кінець періоду в балансі, максимальну оцінку витрат періоду та найменший прибуток [42].

Оцінювання за нормативними витратами (англ. standart cost) полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання виробничих запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін.

Використання методу нормативних витрат на підприємстві, з одного боку, спрощує процедуру обліку й оцінки виробничих запасів, а з іншого – для встановлення нормативних цін відділ закупівель повинен постійно відстежувати коливання ринкових цін на запаси, що приводить до додаткових витрат. Цей метод є надзвичайно ефективним для підприємств, що займаються багатосерійним та масовим виробництвом [56].

Метод роздрібних цін застосовується фірмами роздрібною торгівлі для оцінювання великої кількості одиниць виробничих запасів, що швидко змінюються й забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості їх продажу на відповідний відсоток валового прибутку [85].

В Україні такий метод можуть застосовувати лише фірми роздрібною торгівлі, тоді як у США, наприклад, цей метод може використовуватися для обліку всіх запасів, що котируються на активному ринку.

Метод ЛІФО (англ. last-in, first-out) в бухгалтерському обліку України не використовується. Але його розуміння необхідне для оперування даними з обліку виробничих запасів в іноземних підприємствах (США, Росія та ін.), а також для управлінського обліку. Метод ЛІФО ґрунтується на припущенні, що собівартість запасів, що надійшли останніми, використовується для визначення собівартості товарів, проданих першими. Цей метод заборонений у багатьох країнах, зокрема й у Великобританії, Швеції, Швейцарії, Сінгапурі, Австралії. Із 2005 р. метод ЛІФО було заборонено в Україні. Причиною цього є максимальне зниження прибутку в умовах зростання цін та можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів з метою штучної зміни бази оподаткування [85].

Отже, найбільш універсальними в українських компаній є методи середньозваженої собівартості та собівартості перших за часом надходжень виробничих запасів (ФІФО). Вони є найбільш простими для бухгалтерського обліку та найбільш популярними варіантами політики обліку виробничих запасів на великих та середніх фірмах.

Рівні нормативно-правового регулювання обліку виробничих запасів наведено на рис. 1.1.

Порівняння відмінностей оцінки виробничих запасів в окремих нормативних актах наведено у таблиці 1.3.

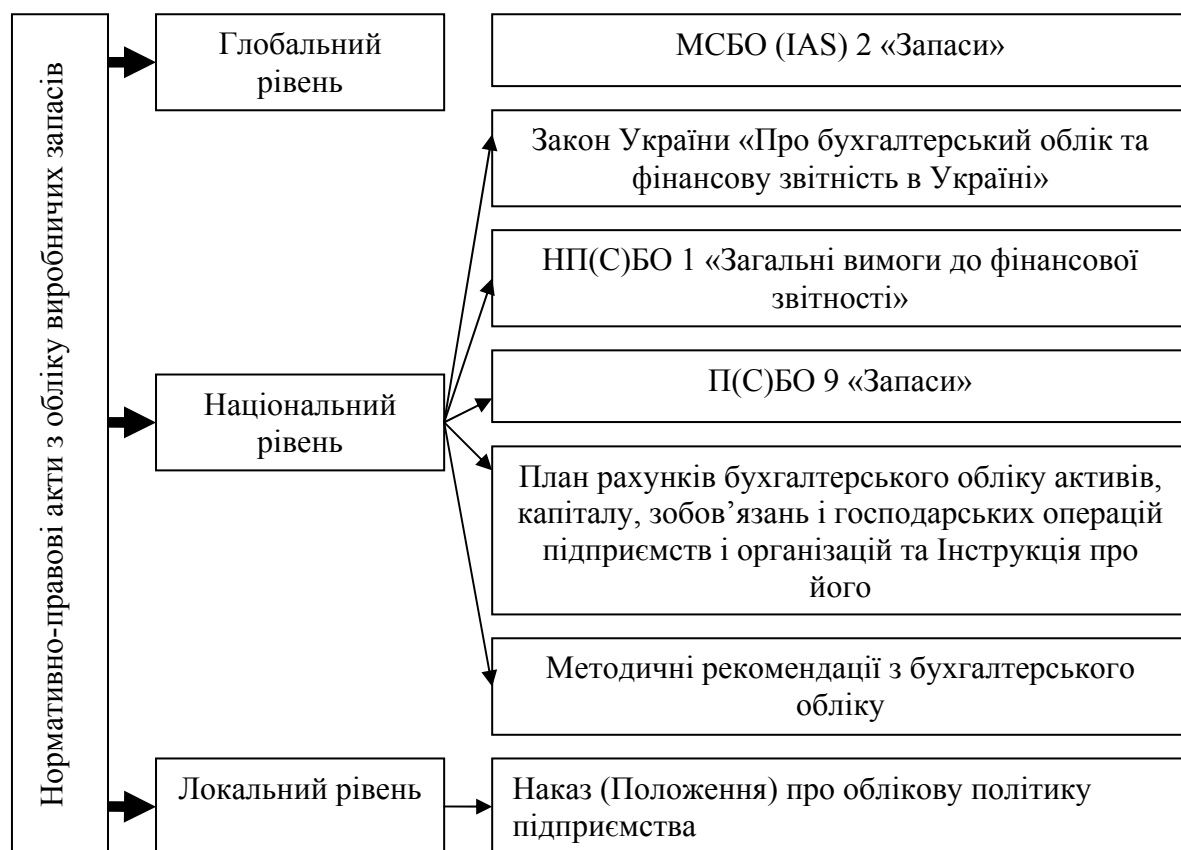


Рисунок 1.1 – Рівні нормативно-правового регулювання обліку виробничих запасів[25]

Таблиця 1.3 – Порівняння відмінностей оцінки виробничих запасів в окремих нормативних актах[31]

Характеристика	П(С)БО 9 «Запаси» [9]	МСБО 2 «Запаси» [5]
Відображення знецінення запасів	на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів (п. 28).	якщо за тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (п. 33).
Оцінка витрат, пов'язаних із переробкою запасів	не регламентується, а визначена П(С)БО 16 «Витрати»	визначена п. 12-14
Методи оцінки під час вибуття	ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу (п. 16).	конкретна ідентифікація (п. 23); ФІФО (п. 25), середньозважена собівартість (п. 27)

МСБО 41 застосовують для обліку агрокультур на корені, живих свійських тварин та сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів підприємства. Причому останні обліковують за МСБО 41 лише в момент збирання врожаю. Після цього сільгосппродукція підпадає під дію МСБО 2 «Запаси» або іншого належного МСБО. Інакше кажучи, норми МСБО 41 не поширюються на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю[6].

МСБО 41 слід застосовувати для обліку:

- біологічних активів (далі – біоактиви);
- сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю;
- державних грантів за вирощування біоактивів.

Водночас МСБО 41 не застосовують до:

- землі, що має відношення до сільгоспдіяльності (для її обліку треба керуватися МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»);
- нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (у цьому разі застосовують МСБО 38 «Нематеріальні активи») [6].

Сільськогосподарська сфера охоплює різноманітні види діяльності: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство. Для цього розмаїття видів діяльності характерні такі спільні риси:

- здатність змінюватися. Живі тварини та рослини здатні до біологічної трансформації;
- управління змінами. Управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався;
- оцінка змін. Вимірювання та контроль за зміною якості (генетична властивість, стиглість, міцність волокна тощо) або кількості (потомство, вага, довжина або діаметр волокна тощо), викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є повсякденною функцією управління[20].

Тобто всі біоактиви підлягають біологічній трансформації – процесам росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів. У таблиці 1.4 наведено наочну трансформацію біологічних активів [30].

Таблиця 1.4 – Приклади трансформації біоактивів [30]

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти – результат переробки після збирання врожаю
Вівці	Вовна	Пряжа, килим
Дерева у лісопосадці	Зрубаний ліс	Лісоматеріали
Рослини	Бавовна	Нитки, одяг
	Зібрана цукрова тростина	Цукор
Молочна худоба	Молоко	Сир
Свині	Туші	Ковбаса, розфасована шинка
Кущі	Листя	Чай, розфасований тютюн
Виноградники	Виноград	Вино
Фруктові дерева	Зібрані фрукти	Фрукти після переробки

Підприємство визнає в обліку біоактив, лише коли:

- контролює актив у результаті минулих подій;
- існує можливість отримання майбутніх економвігід, пов'язаних із цим активом;
- справедливу вартість або собівартість активу можна достеменно оцінити[10].

Біоактив слід оцінювати при первісному визнанні та наприкінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, коли справедливу вартість не можна достовірно виміряти.

Сільгосппродукцію, зібрану як урожай, оцінюють за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 або інший належний стандарт[18].

Сільгоспстандарт передбачає спрощений порядок визначення справедливої вартості біоактиву або сільгосппродукції. Для цього можна біоактиви об'єднати в групи відповідно до їх суттєвих ознак (за віком, якістю

тощо). Приклади розподілу біологічних активів і сільськогосподарської продукції (таблиця 1.5)[20].

Таблиця 1.5 – Приклади розподілу біологічних активів і сільськогосподарської продукції[20]

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється П(С)БО 30	Продукти переробки, на які не поширюється П(С)БО 30
1	2	3	4
Тваринництво			
Довгострокові біологічні активи			
основне стадо овець	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней	гній	приплід	м'ясопродукти
Поточні біологічні активи			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	
Рослинництво			
Довгострокові біологічні активи			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сікоматеріали
сади дерева в лісі (лісовий масив)	плоди дерева ділова, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали
Поточні біологічні активи			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренеплоди		силос, сінаж
розсадники		саджанці	

Оцінка біоактивів. Якщо для біоактиву або сільгосппродукції в її теперішньому стані та місцезнаходженні існує активний ринок, то для визначення справедливої вартості такого активу слід брати ціни на такому ринку. Якщо підприємство має доступ до різних активних ринків, варто застосовувати ціну найбільш відповідного ринку [20].

Якщо активного ринку не існує, то в якості справедливої вартості можуть виступати:

- остання ринкова ціна операції за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою завершення звітного періоду не відбулося значних змін економічних умов;

- ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць в активах;

- відповідні галузеві показники, такі як вартість садових насаджень у розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар, та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса.

1.2 Облік виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

Бухгалтерський облік виробничих запасів на будь-якому підприємстві – це складна система з використанням взаємопов'язаних методів та принципів. Кожна складова облікового процесу виробничих запасів окремо відіграє

свою важливу функцію та їх сукупність дає змогу відтворити чітку картину діяльності суб'єкта господарювання[63].

Перелік форм первинних документів для обліку матеріальних ресурсів, що використовуються аграрними підприємствами наведено у таблиці 1.6 [75].

Таблиця 1.6 – Перелік форм первинних документів для обліку матеріальних ресурсів, що використовуються аграрними підприємствами [75]

№форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
ВЗСГ-1	Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей
ВЗСГ-2	Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин
ВЗСГ-3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин
ВЗСГ-4	Акт витрати насіння і садивного матеріалу
ВЗСГ-5	Акт на списання виробничого та господарського інвентарю
ВЗСГ-6	Відомості дефектів на ремонт машин
ВЗСГ-7	Товарна накладна
ВЗСГ-8	Накладна (внутрігосподарського призначення)
ВЗСГ-9	Відомість витрати кормів
ВЗСГ-10	Книга складського обліку

Схема запису в регістрах з обліку виробничих запасів із використанням журнальної форми обліку наведено на рисунку 1.2.

Щоб задокументувати виробничі запаси, використані під час весняних польових робіт, сільгоспідприємства можуть використовувати спеціалізовані форми первинних документів, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.12.07 р. №929 та наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №193 [85].

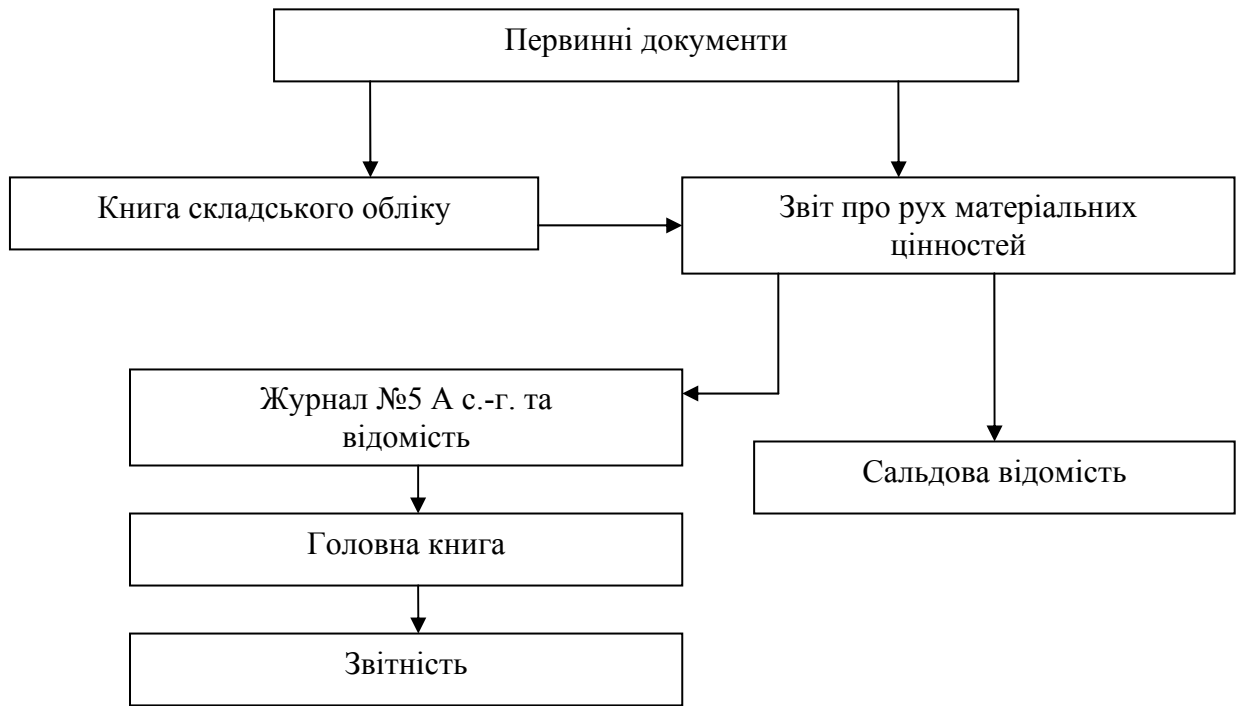


Рисунок 1.2 – Схема запису в регістрах з обліку виробничих запасів із використанням журнальної форми обліку[85]

Списання насіння та добрив. Щоб оформити відпуск насіння та мінеральних добрив, сільгоспникам рекомендовано використовувати накопичувальний документ – Лімітно-забірну картку на отримання матеріальних цінностей за ф. №ВЗСГ-1 або Лімітно-забірну картку за ф. №№М-8, М-9, М-28, М-28а (п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Мінагрополітики України від 21.12.07 р. №929. Цей документ є підтвердним для списання матеріальних цінностей зі складу підприємства, а також дозволяє контролювати додержання встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби. Його доцільно складати під час регулярного відпуску насіння та добрив у межах установлених лімітів [97].

Лімітно-забірну картку виписують у бухгалтерії відповідно до плану сівби насіння та внесення добрив. У ній обов'язково вказують площу висіву (внесення добрив) та норму висіву насіння (внесення добрив) на одиницю площі. Документ складають на одне або кілька найменувань матеріалів у двох примірниках терміном на один місяць. Один примірник видають

матеріально відповідальній особі структурного підрозділу сільгосп підприємства (наприклад, агроному), другий – завскладу (комори) чи інших складських приміщень [97].

Завскладу відпускає товарно-матеріальні цінності в виробництво після пред'явлення агрономом свого примірника лімітно-забірної картки. Також він відмічає в обох примірниках документа дату і кількість відпущеного насіння та добрив, виводить залишок ліміту за номенклатурним номером та ставить свій підпис про видачу. Водночас матеріально відповідальна особа підписує лімітно-забірну картку за одержані матеріальні цінності. Якщо ліміт використано або закінчився строк дії картки, видачу цінностей не проводять [72].

У кінці місяця Лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей.

Якщо потрібен разовий відпуск насіння та добрив, то використовують Накладну (внутрішньогосподарського призначення) (ф. №ВЗСГ-8). У ній записують назву продукції, код синтетичного обліку, одиницю виміру, кількість відпущених цінностей, ціну, суму, проставляють підписи відповідальних осіб, які здійснили господарську операцію і т.д. (п. 2.7 Методрекомедацій №929) [97].

Для списання насіння бригадир та агроном складають у двох примірниках Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. №ВЗСГ-4). Записи роблять за назвами насіння, у розрізі культур по окремих ділянках (номер поля), вказують площу та витрачене насіння за нормою і фактичні витрати на 1 га та на всю площу. Ціну та суму визначають залежно від обраного методу оцінки зі списання виробничих запасів за П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10]. Акт підписує керівник або уповноважена особа (головний агроном).

Списання добрив, гербіцидів та пестицидів відбувається на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. №ВЗСГ-3). Його складають після

внесення мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин по кожному полю в розрізі культур. У цьому Акті зазначають: площу, способи й строки внесення добрив (за видами), кількість внесених добрив під кожен культуру окремо в натуральних показниках і в переводі на діючу речовину. Акт підписують керівник структурного підрозділу та агроном, затверджує керівник підприємства [72].

До Актів на списання насіння та добрив додають документи, на підставі яких проводилася видача матеріальних цінностей зі складу – Лімітно-забірні картки, Накладні (внутрішньогосподарського призначення), а також документи, які підтверджують сортову якість насіння. Усю первинку передають у бухгалтерію для відображення операцій у бухобліку (п. 2.3 Методрекомедацій №929) [20].

Списання запчастин. Зазвичай аграрії заздалегідь готують сільськогосподарську техніку до польових робіт. Оптимальна пора для цього – зима, час простою. Але ніхто не застрахований від неполадок у роботі сільгосптехніки, їй цілком може знадобитися ремонт і в розпал посівної.

Для відпуску запчастин зі складу використовують спеціалізовану форму – Лімітно-забірну картку на отримання запасних частин (ф. №ВЗСГ-2). Її складають на підставі Відомості дефектів на ремонт машини (ф. №ВЗСГ-6). Строк дії картки встановлюють, як правило, не більше 15 днів і обов'язково в межах звітнього місяця [70].

Оскільки говоримо про ремонт у період польових робіт, то ліміт розраховують на підставі кошторису на ремонт і технічне обслуговування машин, затвердженого керівником підприємства.

Решта вимог до оформлення ф. №ВЗСГ-2 аналогічні вимогам до ф. №ВЗСГ-1. У випадку одноразового відпуску запчастин для ремонту сільгосптехніки використовують Накладну (внутрішньогосподарського призначення). Списують запчастини на підставі Акта списання товарно-матеріальних цінностей [20].

Списання ПММ. Для відпуску пального та мастил зі складу можна використовувати вже відому нам Накладну (внутрішньогосподарського призначення) (ф.№ВЗСГ-8) або Відомість відпуску палива. Типової форми останнього документа не затверджено, його підприємство розробляє самостійно з урахуванням вимог до первинних документів [97].

Роботу сільгосптехніки (тракторів) із передпосівної підготовки ґрунту, культивуації, безпосередньо посіву та каткування поля документують за допомогою Облікового листа тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67) [97].

У ньому зазначають види виконаної роботи та фактичне витрачання пального за кожним із них. Обліковий листок підписують тракторист-машиніст та бригадир. Якість проведених робіт оцінює агроном, після чого документ затверджує керівник підприємства [20].

Обліковий лист передають до бухгалтерії, де на підставі нього списують пальне та мастильні матеріали. Цей документ також є підставою для нарахування зарплати трактористам.

Якщо в посівній кампанії здійснювали також транспортні перевезення (доставку на поля насіння, добрив тощо), такі роботи оформляють: Подорожнім листом (попередньо його пристосовують для потреб сільгосп підприємства) або Подорожнім листом трактора (сільгоспоблік, ф. №68) – якщо використовували цей вид техніки. У цьому випадку пальне списують на підставі Акта списання пального [70].

Списання інших ТМЦ. Інші товарно-матеріальні цінності, використані під час посівної (інвентар, МШП, спецодяг тощо), списують за допомогою Акта на списання виробничого та господарського інвентарю (ф. М ВЗСГ-5). Акт оформляє постійно діюча комісія, склад якої затверджують розпорядчим документом про облікову політику підприємства. До складу комісії включають керівника структурного підрозділу – голову комісії, матеріально відповідальну особу, бухгалтера та інших працівників. У документі наводять назви ТМЦ, які підлягають списанню, код синтетичного обліку, одиницю

виміру, кількість, ціну, суму та причину непридатності, спосіб знищення предметів [20].

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси» [74].

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має такі субрахунки:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали» [89].

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 «Будівельні матеріали»). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або

для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку[74].

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ[89].

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20 [74].

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві [89].

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали,

паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо [89].

Отримання від постачальників матеріали сільськогосподарського призначення наведено у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Отримання від постачальників матеріали сільськогосподарського призначення [79]

Зміст операцій	Дебет	Кредит
Отримані матеріали сільськогосподарського призначення	208	631
ПДВ	641	631
Отримано паливо	203	631

Послуги сторонніх організацій. Іноді сільгоспники, особливо невеликі господарства, залучають до посівних робіт інших суб'єктів господарювання. Попри загальноприйнятту практику називати оранку, культивуацію ґрунту, посів сільгоспкультур тощо сільгосппослугами, за своєю юридичною суттю, це роботи. Тож у цьому випадку сторонам слід укласти договір підряду, керуючись вимогами ст.ст. 837–864 Цивільного кодексу України [125].

Після виконання стороннім підприємством (підприємцем) сільгоспробіт складають Акт виконаних робіт. На його підставі роботи, отримані зі сторони, відображають в обліку [97].

Вирощування культур до моменту збору врожаю відображають як незавершене виробництво на рахунку 23 «Виробництво» [112].

У таблиці 1.8 ми навели бухгалтерські записи типових операцій із весняних польових робіт вирощування гороху.

Посіяти та виростити сільгоспкультури – це лише половина справи. Друга її половина – це збір вирощеного врожаю, є однією із самих відповідальних робіт для сільськогосподарського виробника. Головна мета – мінімізація втрат при збиранні, транспортуванні та доробці зерна. І на першому місці тут є організація правильного обліку на всіх етапах вищезазначених робіт. У цьому матеріалі ми розповімо, як складати первинні документи під час збору зернових [20].

Таблиця 1.8 – Бухгалтерські записи типових операцій із весняних польових робіт вирощування гороху [20]

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
	Списано витрати на посів гороху:		
1	– вартість насіння		208
2	– вартість добрив та засобів захисту		208
3	– вартість запчастин		207
4	– вартість палива та мастильних матеріалів		203
5	– вартість МШП		22
6	– вартість послуг сторонньої організації з протруєння насіння	23	631
7	Відображено зарплату працівників, зайнятих у весняних посівних роботах		661
8	Нараховано єдиний внесок на зарплату		651
9	Нараховано амортизацію тракторів, задіяних у посівній		131

Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-ХІУ підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які, згідно з п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. №88 (далі – Положення №88), фіксують та підтверджують господарські операції[109].

Відповідно до п. 2.7 Положення №88 документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. Тому за основу можна взяти й вищезгадані форми СРСР, дотримуючись при цьому вимог п. 1.3 Положення №88, яке зобов'язує всі первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерську й іншу звітність складати українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку й складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад на зазначену мову (п. 1.3 Положення №88) [110].

На кожному етапі збирання врожаю застосовуються свої форми первинки. Розглянемо більш детально, керуючись рисунком 1.3.

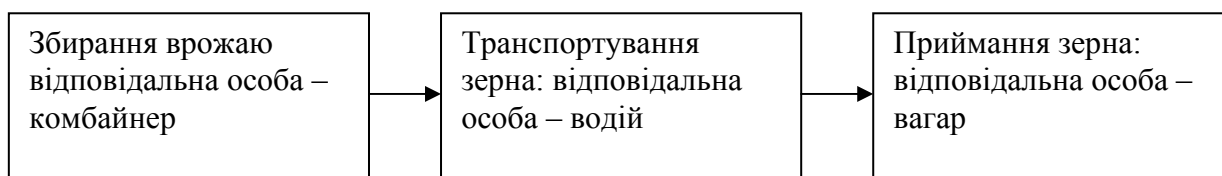


Рисунок 1.3 – Схема збирання, транспортування та приймання зерна

Для оформлення відправки зерна від комбайнів на зернотоки можна застосовувати:

- реєстри відправки зерна з поля (сільгоспоблік, ф. №77);
- путівки на вивезення продукції з поля (сільгоспоблік, ф. №77а);
- талони (сільгоспоблік, ф.ф. №776, №77в, №77г);
- реєстри приймання зерна від водія (сільгоспоблік, ф.№71а);
- реєстри приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, ф. №78) [35].

Облік збирання врожаю ведуть по-різному. Його документальне оформлення можна проводити із застосуванням:

- талонів;
- реєстрів відправлення зерна й іншої продукції з поля;
- путівок на вивезення продукції з поля [35].

Кожне підприємство вибирає найбільш прийнятний саме для нього спосіб обліку продукції, головне – забезпечити контроль на кожному етапі.

Облік із застосуванням талонів. Це найбільш поширений метод документального оформлення збирання врожаю. До початку збирання кожному комбайнеру та водію видають під розпис пронумеровані талони комбайнера (сільгоспоблік, ф. №77в) і талони водія (сільгоспоблік, ф. №776) відповідно [47].

Перед видачею бухгалтерія підприємства фіксує в документах назву с/г підприємства, ПІБ комбайнера (водія), їхні табельні номери та номери агрегатів (комбайна, машини, трактора). Талони підписує головний бухгалтер, скріплюють печаткою та реєструють в журналі обліку виданих талонів (сільгоспоблік, ф. №188) [62].

Реєструють талони за їх видами, тобто окремо в двох журналах – для обліку виданих талонів комбайнера та виданих талонів водія. У журналі фіксують: порядковий номер запису, ПІБ одержувача, номери талонів, їх кількість, підпис комбайнера чи водія [62].

Заповнення журналу, у якому фіксують талони, видані комбайнерам. Журнал обліку виданих талонів наведено на рисунку 1.9 [47].

Таблиця 1.9 – Журнал обліку виданих талонів [47]

№	ПІБ отримувача	Номер виданих талонів	Кількість, шт	Розписка про отримання

Талони, видані водіям, фіксують в окремому журналі такої самої форми.

Номери талонів комбайнерів і водіїв повинні бути різними. Тобто якщо нумерація талонів комбайнерів починається з 01 номера, то нумерацію талонів водіїв можна почати, наприклад, з №200 [35].

Після завантаження зерна для транспортування водій і комбайнер обмінюються талонами.

На зернотоку вагар зважує автомашини та визначає вагу зерна. На підставі талона, наданого водієм, проводить запис у Реєстрі приймання зерна від водія (сільгоспоблік, ф. №71а), який випикується щоденно в одному екземплярі на кожного водія та протягом робочого дня постійно знаходиться в нього. Після внесення вагарем даних до Реєстру талон повертають водію. А кількість зерна відображають у Журналі вагаря [109].

Після зважування транспортного засобу із зерном завідувач току записує номери талонів комбайнерів, прийнятих від водія, прізвище водія, який доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані в Реєстр приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, ф. №78). Його складає завідувач току (складу) чи комірник щоденно в одному екземплярі по кожному виду й сорту продукції. Кількість зерна підтверджується в цьому Реєстрі підписом водія. Наступного дня підписаний завтоку чи комірником Реєстр потрапляє

до бухгалтерії – бухгалтеру з обліку товарно-матеріальних цінностей, який перевіряє правильність оформлення документа та звіряє з первинкою щодо надходження продукції (форми №№776, 77в, 71а та №78) [62].

На підставі реєстрів завідувач току або комірник щодня складає Відомість руху зерна та іншої продукції (сільгоспоблік, ф. №80) та Книгу складського обліку (ф. №ВЗСТ-10, затверджена наказом Мінагрополітики від 21.12.07 р. №929). Ця відомість має дві частини. У першій частині записують залишок зерна на початок дня та кількість зерна, що надійшло й вибуло за день, і визначають залишок на кінець дня. Дані про кількість вибулого зерна записують на підставі товарно-транспортних накладних, актів на сортування й сушіння продукції рослинництва. У другій частині відомості в підрозділі «Реєстраційний листок на продукцію, що надійшла і вибула» завідувач току записує кожне зважування, зазначене в реєстрах вивезення зерна з поля. Цю відомість складають щоденно після закінчення робочого дня по кожній культурі та сорту [35].

У Книзі складського обліку також для кожної культури й сорту відводять потрібну кількість сторінок, на яких відображають дані про рух зерна в кілограмах. Підставою для записів у Книзі складського обліку є Відомість руху зерна та іншої продукції [109].

Талони комбайнера та водія завідувач току (вагар) разом із Відомістю руху зерна та іншої продукції і прикладеними до неї Реєстрами приймання зерна вагарем щоденно передає до бухгалтерії господарства [74].

По завершенні робочого дня водій (тракторист) на підставі свого Реєстру (сільгоспоблік, ф. №71а) записує кількість перевезеного зерна, кількість ходок і відстань перевезення в подорожній лист вантажного автомобіля або подорожній лист тракториста (сільгоспоблік, ф. №68) та здає всі документи диспетчеру або до бухгалтерії підприємства [109].

Комбайнер наприкінці зміни передає завідувачу току (вагарю) усі талони, отримані від водіїв, і взамін отримує виписку з реєстру про намолот зерна й зібрану площу (сільгоспоблік, ф. №67а). На підставі цих даних він

заповнює Обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67) і здає його бригадиру або до бухгалтерії [109].

Облік із застосуванням путівок на вивезення продукції з поля. До початку збирання врожаю потрібну кількість зброшурованих і пронумерованих путівок (сільгоспоблік, ф. №77а) бухгалтер видає під підпис комбайнеру, на кожній із яких зазначено назву господарства, ПІБ комбайнера, номер комбайна. Блокноти путівок у кінці підписують керівник господарства, головбух, і їх скріплюють печаткою. При видачі їх реєструють у спеціальній відомості на видачу [20].

Комбайнер після завантаження автомобіля випикує путівку в трьох примірниках, де зазначає номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Один екземпляр путівки, скріпленої підписами водія та комбайнера, залишається в комбайнера, а два віддають водієві [62].

Після зважування вагар заповнює другу частину путівки, де вказує вагу бруutto, тари, нетто і скріплює своїм підписом. Продублювавши зазначені дані в Журналі вагаря, він передає другий і третій примірники путівки завідувачу току (комірникові), який залишає в себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві [89].

На підставі третіх примірників путівок на вивезення продукції з поля завтоку складає Відомість руху зерна (сільгоспоблік, ф. №80) та книгу складського обліку. Порядок їх заповнення описано вище [109].

Наприкінці зміни водій (тракторист) на підставі других примірників путівок (сільгоспоблік, ф. №77а) записує кількість перевезеного зерна в подорожній лист вантажного автомобіля або шляховий лист тракториста (сільгоспоблік, ф. №68) і здає всі документи диспетчеру або до бухгалтерії підприємства [47].

Комбайнер по закінченні робочого дня на підставі своїх примірників путівок (сільгоспоблік, ф. №77а) заповнює обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67) і здає його бригадиру або до бухгалтерії.

У бухгалтерії щоденно проводиться звіряння по всіх екземплярах путівок кількості зерна по кожній партії (автомобілю), прийнятій від комбайнера та зданій на зернотік [62].

Облік із застосуванням Реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля. Реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля (сільгоспоблік, ф. №77), як і путівки (у попередньому варіанті обліку), зшиваються в брошури, нумеруються, у кінці підписуються керівником, головним бухгалтером і скріплюються печаткою підприємства. У них перед видачею бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей заповнює найменування сільсько-господарського підприємства, ПІБ комбайнера, номер комбайна. Сама видача реєструється бухгалтерією господарства в спеціальній відомості на видачу [89].

На полі при першому завантаженні машини (трактора) комбайнер на кожний транспортний засіб виписує один реєстр у трьох примірниках, де вказує: ПІБ водія (тракториста), найменування продукції, бункерну вагу. Перший примірник реєстру залишається в комбайнера, а другий і третій – він передає водієві [109].

Водій, прибувши на зернотік, надає всі екземпляри вагареві для запису ваги. Вагар записує до Реєстру вагу брутто і вагу нетто та повертає Реєстри водієві. Після розвантаження зерна водій другий примірник Реєстру з підписом завтоку залишає в себе, а третій – передає завідувачу току або комірнику. Якщо на полі працює декілька комбайнів, то у водія за зміну буде стільки других примірників реєстрів, скільки комбайнів, від яких він відвозив зерно. Після повернення автомашини під завантаження в примірнику комбайнера записують дані фактичної ваги зерна, визначеної при зважуванні [35].

При наступних завантаженнях автомобілів зерном комбайнер протягом робочого дня записує в Реєстр за кожним водієм бункерну масу зерна, і водій розписується про прийняття зерна для перевезення. Водій записує у свій примірник Реєстру на конкретного комбайнера ту саму бункерну масу зерна,

і комбайнер стверджує своїм підписом. Далі в реєстрі на зернотоку проводять записи вагар та комірник аналогічно першому прикладу [20].

Наприкінці дня на підставі реєстрів відправки зерна з поля завідувач току складає Реєстр приймання зерна вагарем (сільгоспоблік, ф. №78), а на їх підставі – Відомість руху зерна (сільгоспоблік, ф. №80) та книгу складського обліку. Порядок їх заповнення описано вище [109].

Наприкінці зміни водій (тракторист) на підставі других екземплярів Реєстрів (сільгоспоблік, ф. №77) записує кількість перевезеного зерна в подорожній лист вантажного автомобіля або тракториста (сільгоспоблік, ф. №68) та здає всі документи диспетчеру або до бухгалтерії підприємства [74].

Комбайнер по закінченні робочого дня на підставі своїх екземплярів реєстрів (сільгоспоблік, ф. №77) заповнює Обліковий лист тракториста-машиніста (сільгоспоблік, ф. №67) і здає його бригадиру або до бухгалтерії [62].

Бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей при отриманні документів від комбайнерів, водіїв, завто– ку звіряє з подорожніми листами вантажного автомобіля та обліковими листами тракториста-машиніста кількість перевезеної продукції та звіряє з відомістю руху зерна та іншої продукції, а також з іншими первинними документами (ф.ф. №№77, 77а) [35].

Укладаємо договір. Взаємовідносини між поклажодавцем та зберігачем зерна регулюють ст.ст. 936 – 966 Цивільного кодексу України та Закон України «Про зерно та ринок зерна в Україні» від 04.07.02 р. №37-ІУ [109].

Перед відправкою продукції на будь-який елеватор підприємству необхідно укласти з ним письмовий договір складського зберігання зерна (ст. 208 ЦКУ). Такий договір зазвичай передбачає знеособлене його зберігання в загальних партіях. Проте за бажання поклажодавця і за наявності вільних місткостей для зберігання зерно може зберігатися персоніфіковано (окремо) [47].

У договорі, типова форма якого затверджена постановою КМУ від 11.04.03 р. №510, серед іншого, установлюють:

– орієнтовні обсяги зерна, що планують до передачі на зберігання, та показники якості для розрахунку залікової ваги;

— порядок приймання, відвантаження і переоформлення зерна на іншого власника;

— порядок взаєморозрахунків сторін, у т.ч. розмір плати за зберігання зерна, доведення його до вимог ДСТУ по вологості та засміченості та порядок оплати наданих послуг;

— строк зберігання зерна тощо [109].

Подальшого оформлення взаємовідносин сільгоспідприємства з елеватором законодавчо не врегульовано. Раніше сторони керувалися Інструкцією про ведення обліку і оформлення операцій із зерном і продуктами його переробки на хлібоприймальних та зернопереробних підприємствах, затвердженою наказом Мінагрополітики України від 13.10.08 р. №661. Однак її скасував Кабмін розпорядженням №166-р від 10.03.17 р. [62].

Проект наказу, який мав замінити Інструкцію №661, був опублікований на сайті Мінагрополітики, але його так і не було затверджено. На практиці кожне підприємство своїм наказом затверджує власну інструкцію (чи Положення) по обліку зерна [20].

Оформляємо доставку зерна. Зазвичай зерно доставляють на елеватор автотранспортом. Тому в дорозі його має супроводжувати товарно-транспортна накладна. Для таких цілей можна використовувати спеціалізовану форму №1-сг (зерно). Вона зручна тим, що в ній передбачені графи не тільки для виду продукції й сорту, а також маси (брутто, нетто, тара), показників якості – засміченості й вологості зерна. Проте немає обмежень для використання товарно-транспортної накладної за формою №1-ТН²[89].

Товарно-транспортну накладну складають, мінімум, у трьох примірниках, якщо використовують власний автотранспорт, і в чотирьох –

якщо транспорт перевізника. У накладну записують дані про відправника та про одержувача; пункт навантаження та пункт розвантаження; прізвище, ім'я та по батькові водія, дані про автомобіль та його приналежність; відомість про вантаж: найменування продукції, сорт, клас, засміченість, вологість; кількість відправленої (проставляється відправником) та прийнятої продукції (проставляється одержувачем) [47].

У разі доставки зерна без товарно-транспортної накладної на елеваторі складають у присутності представника поклажодавця акт, у якому зазначаються такі дані: найменування поклажодавця, номер автомашини, вид зерна, установлена маса вантажу і вид надходження. Акт підписують вагар, представник поклажодавця та матеріально відповідальна особа зерносклади [35].

У випадку розходження в оцінці ваги між відправленим та прийнятим зерном, яка не може бути виправдана нестачею в межах природної втрати при перевезенні та допустимої похибки ваг, сторони складають Акт про розбіжності в присутності особи, на яку покладений обов'язок доставки. На підставі такого документа на підприємстві обліковують нестачу та з'ясовують причини – недбалість, зловживання, крадіжка тощо – та приймають заходи щодо усунення виявлених порушень та недопущення їх у подальшому [89].

Здаємо зерно на елеватор. Після здачі зерна на зберігання перший примірник накладної залишається в елеватора як підстава для оприбуткування зерна, а другий, третій та четвертий примірники з розпискою приймача повертають водієві. Водій другий екземпляр віддає завідувачу складу, а третій – долучає до дорожнього листа вантажного автомобіля та здає диспетчеру господарства. При залученні найманого транспорту перевізнику віддають третій та четвертий екземпляри документа (п.п. 11.4, 11.6 Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 14.10.97 р. №363) [20].

Якщо товаровиробник або власник зерна здає зерновому складу протягом доби декілька однорідних за якістю партій зерна, то хлібоприймальне підприємство щоденно складає та надає здавачу один із екземплярів реєстру накладних на прийняте зерно з визначенням якості за середньодобовим зразком за типовою формою №ЗХС-3, затвердженою наказом Державної інспекції сільського господарства України 25.05.11 р. №12. Хоча сам наказ №12 скасовано 30.08.12 р., зерноскховища, як свідчить практика, у відсутності альтернативи використовують ці форми [74].

Для неоднорідних партій оформлюють щоденні реєстри за типовою формою №ЗХС-4, затвердженою тим самим скасованим наказом №12. За підсумками таких реєстрів визначають середньозважені показники якості прийнятого зерна[89].

Одночасно із формою №ЗХС-3 (ЗХС-4) або накладною (при завезенні одиночної партії зерна) покладаювачу видають складську квитанцію. Замість складської квитанції він управі вимагати інші документи – просте або подвійне складське свідоцтво (форми даних документів затверджені постановою КМУ від 11.04.03 р. №510). Просте складське свідоцтво полегшить продаж зерна без переоформлення його на елеваторі на нового власника. Подвійне – корисне в справах, коли зерно використовують як заставу[35].

Заповнення реєстру накладних на основі типової форми №ЗХС-3 ми навели в додатку до цього матеріалу.

Завідувач складу (току) кожного дня всі товарно-транспортні накладні за кожною культурою і сортом записує в реєстр документів на вибуття продукції (сільгоспоблік, ф. №79) [62.]

Дані цього реєстру переносять до відомості руху зерна та іншої продукції, яку складають щоденно після закінчення робочого дня за кожною культурою та сортом (сільгоспоблік, ф. №80), та книги складського обліку (форма №ВЗСГ-10, затверджена наказом №929), яка використовується для забезпечення збереження сільськогосподарської продукції та інших товарно-

матеріальних цінностей на складах, у коморах та інших місцях їх зберігання [47].

Щомісяця зерновий склад надає акти наданих послуг у розрізі кожної культури, де зазвичай окремо зазначають вартість приймання зерна, вартість очищення від смітних домішок, вартість сушіння та вартість зберігання зданої продукції. Акт підписується обома сторонами та підлягає оплаті [89].

Продаж зерна, яке зберігається на елеваторі. Реалізація зерна Покупцю з елеватора проводиться (в основному) шляхом переоформлення його на нового власника за заявою Поклаждодавця в присутності обох сторін.

У заяві зазначаються: культура, клас, обсяг переоформлення, реквізити нового власника. До заяви додаються складські документи й доручення. Хлібоприймальним підприємством складається Акт приймання-передачі зерна, який підписується в тристоронньому порядку (перший власник зерна, новий власник зерна і керівник зернового складу), оформлюється договір складського зберігання зерна з новим власником [20].

Обсяг переоформленого зерна визначається актом-розрахунком, який складається елеватором на момент переоформлення, після чого новому власнику видаються переоформлені складські документи. В Акті зазначається кількість переданого на доробку та отриманого після доробки зерна та кількість побічних продуктів та відходів 1, 2, 3 категорій.

Якість зерна визначається на дату переоформлення і відповідає якості, що склалася в партії на момент переоформлення та зареєстрована в журналі форми №ЗХС-49 «переоформлення» [74].

Перед переоформленням зерна перший власник повинен повністю розрахуватися з підприємством за послуги з приймання, очищення, сушіння та зберігання зерна, вирішити питання щодо використання побічних продуктів і відходів, що належать йому [47].

Підставами для видачі чи переоформлення продуктів переробки зерна є Акт-розрахунок виходу продукції при переробці зерна (форми №№117 та 121) та товарно-транспортні накладні [109].

Заключним етапом із реалізації зерна з елеватора буде оформлення видаткової накладної покупцю.

Привезене з поля зерно потребує доробки щодо сушіння та очистки від сміттєвих домішок. Ці роботи в господарстві проводять на зернотоку зерноочисними машинами. У результаті цих операцій кількість зерна загалом зменшується на отримані відходи, що поділяються на дві групи:

1. Використовувані (зерновідходи).
2. Непридатні для використання (усушка та мертві домішки) [35].

Завтоку за безпосередньої участі агронома господарства щодень на кожну партію відсортованої та просушеної продукції складає в одному примірнику Акт на сортування та сушку продукції рослинництва (ф. №82, затверджена наказом Міністерства сільського господарства СРСР «Про затвердження типових форм первинного та аналітичного обліку в сільському господарстві» від 24.11.72 р. №269-2). У ньому зазначають кількість продукції, відпущеної й одержаної від сортування, а також кількість невикористовуваних відходів, зерновідходів і повноцінного зерна, вологість до сортування й сушіння та після. Наприкінці місяця Акт надають до бухгалтерії підприємства, де перевіряють правильність відображених даних, оцінюють відпущену та прийняту продукцію [62].

Якість отриманого зерна визначають за допомогою лабораторного аналізу. Розмір усушки зерна обчислюють за формулою:

$$Y = Z - ((100\% - B) / (100\% - Ba) \times Z),$$

(1.3)

де Y – усушка зерна;

Z – вага зерна, переданого на сушіння;

B – процент вологості зерна до сушіння;

Ba – відсоток вологості зерна після сушіння.

Отриману продукцію після доробки обов'язково зважують, за зерновідходами визначають відсоток повноцінного зерна та за Накладною внутрішньогосподарського призначення (ф. ВЗСГ №8, затверджена наказом Мінагрополітики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» від 21.12.07 р. №929) передають на місце зберігання чи переробки (на склад, у млин абощо). Накладну виписує вагар у 3-х примірниках, один з яких залишають на зернотоку, другий – у місці приймання, третій – водієві[109].

Зерно, отримане від врожаю, – це сільгосппродукція. Нагадаємо: нею вважають актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання (п. 4 П(С)БО 30 «Біологічні активи») [10].

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображають у тому звітному періоді, у якому її відокремлено від біологічного активу[20].

Сільгосппродукцію в натуральному вираженні визначають з огляду на її фактичну масу (кількість) за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна та насіння соняшнику на току тощо) у місці оприбуткування, зокрема:

1. Зерно, насіння соняшнику – франко-місце зберігання (франко-тік).
2. Солома, сіно – франко-місце зберігання (п. 6.4 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Мінфіну України від 29.12.06 р. №1315) [89].

Фактичну кількість продукції встановлюють за мінусом мертвих відходів, усушки зерна тощо. Тобто на баланс зерно оприбутковують уже після сортування й очистки[35].

Відповідно до п. 8.3 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 18.05.01 р. №132, витрати на вирощування та збирання зернових культур (включно з вартістю доробки зерна на току, яку проводять у межах календарного року)

становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи. До витрат на доробку зерна на зернотоку належать: зарплата зайнятих на доробці працівників; вартість використаної електроенергії на роботу зерноочисних машин; вартість використаного пального на роботу навантажувачів та автомашин, що перевозять продукцію; амортизація обладнання та ін[89].

Загальну суму витрат (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерно приймають за одиницю, а зерновідходи прирівнюють до нього за коефіцієнтом, який розраховують за вмістом у них повноцінного зерна[20].

Для документального оформлення господарських операцій, зокрема пов'язаних із роботою власного млина, сільгосппідприємство може використовувати як затверджені форми (про які йтиметься далі), так і самостійно розроблені, за умови, що вони міститимуть усі обов'язкові реквізити первинного документа (перелік обов'язкових реквізитів наведено в п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV) [109].

На своєму млині сільгосппідприємства можуть переробляти і власну сировину (зерно), і отриману для переробки на давальницьких умовах[89].

Переробка власного зерна. Сировину власного виробництва відпускають для переробки зі складу на підставі Накладної (внутрігосподарського призначення) (ф. №ВЗСГ-8, затверджена наказом Мінагрополітики України «Про затвердження методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» від 21.12.07 р. №929). Цей документ складає бухгалтер з обліку ТМЦ або комірник і підписує керівник господарства, головний бухгалтер, комірник і особа, яка одержала зерно[62].

Суми нарахованої оплати праці працівникам млина можуть відобразитися в Нарядах на відрядну роботу бригадних (с.-г. об., ф. №70) або індивідуальних (с.-г. об., ф. №70а), Табелях обліку робочого часу (с.-г. об., ф.

№64), Облікових листках праці і виконаних робіт (с.-г. об., ф. №66,66а). Усі ці форми затверджено наказом Мінсільгоспу СРСР від 12.11.72 р.№268-2 (далі – наказ №268-2) ще за часів СРСР, але згідно з постановою Верховної Ради України від 12.09.91 р. №1545-ХІІ їх можна застосовувати й зараз, якщо новіші форми не затверджено [35].

Вихід готової продукції (борошна, дерті тощо) оформлюють Звітом про переробку продукції (с.-г. облік, ф. №123, затверджена наказом №268-2). Звіт надають у бухгалтерію наприкінці місяця. Записи щодо кількості фактично використаної сировини, матеріалів, тари тощо і фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях здійснюють щоденно [74].

Для відпуску готової продукції з млина на склад також застосовують Накладну внутрігосподарського призначення.

Переробка давальницького зерна. У разі отримання сировини на давальницьких умовах право власності на неї, як і на готову продукцію переробки, до переробника не переходить – і зерно, і борошно на всіх етапах переробки вважають власністю замовника. Переробку зерна на давальницьких умовах здійснюють на підставі договору на переробку (договору підряду), укладеного між власником сировини та переробником. Цей договір має бути укладено в письмовій формі й містити такі реквізити: предмет договору (тобто результат переробки), ціну роботи, порядок оплати (грошима, сировиною чи продукцією переробки), строки виконання, відповідальність сторін тощо [89].

Приймання зерна на переробку від юридичних осіб можна фіксувати актом приймання-передачі (у довільній формі) або згаданою вище Накладною внутрігосподарського призначення (форма №ВЗСГ-8). Якщо зерно доставляють транспортом замовника, то його приймають на підставі товарно-транспортної накладної [20].

Факт виконання робіт із переробки давальницького зерна оформлюють Актом виконаних робіт (у довільній формі). У ньому зазначають, зокрема,

кількість зерна, прийнятого на переробку, кількість переробленої продукції та вартість послуг із переробки [47].

Якщо замовник – фізична особа, то переробку зерна оформлюють Помольною квитанцією (с.-г. облік, ф. №122, затверджена наказом Міністерства сільського господарства СРСР «Про затвердження типових форм первинного та аналітичного обліку в сільському господарстві» від 24.11.72 р. №269-2). Квитанцію складають у двох екземплярах, один із яких залишається на млині, а другий віддають власнику зерна. Потім для отримання продукції переробки (борошна чи дерті) замовник має пред'явити свій екземпляр помольної квитанції [89].

Калькулювання собівартості. Собівартість виробленої в млині продукції визначають на умовах «франко-склад» (тобто в собівартість включають усі витрати до моменту відвантаження продукції на склад) (п. 10 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Мінагрополітики України від 18.05.01 р. №132, далі – Методрекомендації №132) [89].

Об'єктом калькулювання вважають 1 ц готової продукції (борошна, дерті, дробленого зерна, крупи). Побічну продукцію оцінюють за реалізаційними цінами або цінами її можливого використання. Відходи, що не використовують, не оцінюють [47].

Відповідно до п. 10.5 Методрекомендацій №132 собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою [20].

Розраховують собівартість продукції переробки діленням суми витрат, понесених на переробку, та вартості переробленої продукції на кількість отриманої продукції. За одночасної переробки власної та давальницької сировини собівартість калькулюють у два етапи:

- 1) обчислюють собівартість переробки одиниці сировини діленням усіх витрат на переробку (без вартості побічної продукції) на кількість

переробленої (власної й давальницької) сировини;

2) визначають собівартість власної готової продукції діленням вартості сировини та суми витрат, пов'язаних із переробкою, на кількість власної готової продукції [47].

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати зараховують безпосередньо до конкретного виду продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляють між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини [35].

Специфічні рахунки для обліку в сільському господарстві:

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (насіння, корми, отрутохімікати тощо);

21 «Короткострокові біологічні активи»;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Субрахунки рахунку 21:

«Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

«Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

«Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю» [62].

Для обліку насіння і кормів використовують субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». На ньому, крім того, обліковують мінеральні добрива, саджанці, отрутохімікати, біопрепарати, медикаменти для лікування тварин тощо [35].

Для обліку різних матеріалів відкриваються окремі субрахунки:

– «Насіння»;

– «Корми» і т.д. [20].

Облік насіння ведеться за видами і ботанічними сортами, кормів – за видами. Насіння зерна зберігається окремо, оформляється відповідними

спеціальними документами. При надходженні в зерносховища складається Акт на засипку насіннєвого матеріалу, при витрачанні – Акт витрачання насіння і садивного матеріалу (форма №119) [89].

Передача сортового насіння, зерна, трав, олійних культур супроводжується свідоцтвом на насіння (форма №215), якщо воно не відповідає стандартам – сортовим посвідченням (форма №213). Елітне насіння супроводжується Атестатом на насіння (форма №216) [47].

Значна частина продукції рослинництва використовується у вигляді кормів і підстилки для сільськогосподарської худоби і птиці.

Корми споживаються трьома шляхами:

Без попереднього збирання, шляхом випасу. Ці корми не реєструються в бухгалтерських реєстрах, їх кількість визначається розрахунково, списання на витрати оформляється Актом на оприбуткування пасовищних кормів (форми №93, 93а) [35].

У вигляді скошеної зеленої маси трав, гички і листя коренеплодів і овочів. Ця маса зважується, її витрачання оформляється Відомістю витрачання кормів (форма №94) [62].

Заготовлені сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж оприбутковують за вагою, яку визначають вибіркоvim зважуванням і розрахунковим шляхом, виходячи з об'єму скирт, стогів, буртів [20].

Оприбуткування оформлюється Актом приймання грубих і соковитих кормів (форма №92).

Відпуск зі складів та інших місць зберігання оформляється Відомістю витрачання кормів (форма №94); внутрішньогосподарське переміщення – накладною (форма №87) [47].

Відображення в обліку придбання насіння і кормів у сторонніх організацій не відрізняється від обліку інших запасів. Бухгалтерські проведення з обліку насіння і кормів власного виробництва наведені в табл. 1.10 [74].

Таблиця 1.10 – Бухгалтерські проведення з обліку насіння і кормів власного виробництва [74]

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Надходження насіння	208	23, 27
2	Витрачання на сівбу, посадку – витрати на біологічні перетворення біологічних активів	23	208
3	Оприбуткування кормів	208	23, 27
4	Придбання у сторонніх організацій	208	631, 685
5	Витрачання кормів	23	208

До поточних біологічних активів тваринництва належать тварини на вирощуванні та відгодівлі, птиця, риба, сім'ї бджіл. У процесі вирощування тварин із ними постійно відбуваються зміни:

- народжуються чи купуються нові тварини;
- молодняк переміщують в інші вікові групи;
- переводять на відгодівлю тварин з основного стада;
- збільшуються жива маса і вартість тварин;
- частину тварин реалізують, переводять до основного стада, забивають для споживання в своєму господарстві тощо [47].

Облік поточних біологічних активів тваринництва ведуть на субрахунках 212 та 213 [35].

Оскільки від тварин можуть отримувати крім приплоду (додаткового біологічного активу) різну продукцію – молоко, вовна, яйця тощо, важливе значення має правильне розмежування витрат на утримання тварин між усіма активами, які від них отримують. Хоча сьогодні біологічні активи оцінюють за справедливою вартістю, але визначення витрат сільськогосподарські підприємства здійснюють, тому доречно зазначити, що оцінка приплоду раніше здійснювалася:

- за плановою собівартістю 1 кг або 1 ц живої маси, помноженою на живу масу (телят у м'ясному господарстві, поросят, оленів);
- за плановою собівартістю голови приплоду (телят молочного стада, лоша́т), розрахованою за вартістю 60 кормо-днів утримання корови, конематки;

– за плановою собівартістю 1 голови пташенят згідно з собівартістю інкубації;

– звірів, кролів, ягнят оцінюють умовно в сумі 50 % планової собівартості однієї тварини на час відлучення (при народженні), а решту 50 % додають після відлучення;

– сім'ї бджіл – за вартістю, передбаченою планом, або 1 кг їх прирівнюється до собівартості 10 кг меду;

– 1000 мальків риби за фактичними витратами на утримання маточника у ставках протягом року [89].

Оприбуткування приплоду – первісне визнання поточних біологічних активів – здійснюється бухгалтерським проведенням: Д-т 21 К-т 232 і оформлюється Актом на оприбуткування приплоду тварин (форма №95) та іншими документами за різними видами тварин. На суму доходу від первісного визнання активу робиться проведення Д-т 21 К-т 710 [62].

У разі придбання молодняка у сторонніх організацій супроводжувальним документом є рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, а також ветеринарне свідоцтво; для племінного молодняка необхідне племінне свідоцтво. Оприбуткування здійснюють бухгалтерськими проведеннями:

Д-т 21 К-т 631, 685

Д-т 641 К-т 631, 685 (на суму ПДВ)

Д-т 21 К-т 208 (на вартість кормів, витрачених у дорозі) [35].

Оприбуткування безоплатно отриманих поточних біологічних активів здійснюють проведенням:

Д-т 21 К-т 710.

Переведення молодняка в інші вікові групи і до основного стада оформлюється Актом на переведення тварин із групи в групу (форма №97) і здійснюється в певні строки, зокрема:

1) телички старше 2-х років переводяться до групи корів у день отелу;

2) бички старше 1-го року переводяться до дорослого стада у 18 місяців;

3) хряки переводяться до основного стада у 18–20 місяців;

4) ягнята, козенята, ярки – у 18–20 місяців, після в'язки;

5) птиця:

– кури яєчного напрямку (150 днів);

– качки, кури м'ясні (180 днів);

– індички, гуси (240 днів) [74].

Приріст живої маси молодняку і дорослих тварин визначають шляхом зважування, результати якого відображають у Відомості зважування тварин (форма №98) [62].

Зважування здійснюється щомісяця, а також при надходженні, переведенні з групи до групи, зміні матеріально відповідальної особи, вибутті. Велику рогату худобу і свиней зважують повністю; овець, кіз, деяких дрібних тварин – вибірково. Не зважують молодняк коней та інших видів робочої худоби, кролів, звірів, птицю; за ними визначають не приріст живої маси, а розрахунковий приріст, виходячи з кількості кормо-днів їх перебування в господарстві [47].

Для визначення приросту живої маси (П) до живої маси за групою на кінець періоду ($M_{кп}$) додають живу масу тварин, що вибули за період ($M_{в}$), і вираховують живу масу на початок періоду ($M_{пп}$) та живу масу тварин, які надійшли за період ($M_{н}$):

$$П = M_{кп} + M_{в} - M_{пп} - M_{н} \quad (1.4)$$

Розрахунок приросту живої маси здійснюється в документі «Розрахунок визначення приросту» (форма №98а) [74].

Доросле поголів'я птиці, кролів і хутрових звірів дооцінці не підлягає, а витрати на їх утримання включаються до собівартості одержаної від них продукції (яйця, приплід, шкіра).

Первісне визнання приросту живої маси відображають проведенням:

Д-т 21 К-т 232.

При реалізації тварин виписується рахунок-фактура і ветеринарне (племінне) свідоцтво. При відправленні їх на заготівельні пункти або в міжгосподарські підприємства складають товарно-транспортну накладну на відправлення-приймання тварин і птиці (форма №1-СГ (тварини)) [20].

У разі забою, загибелі, вимушеного дорізування і ліквідації тварин у день вибуття складається Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування, падіж) (форма №100), який затверджується керівником господарства [47].

Продукти від забою здають у комору господарства згідно з накладною.

Втрати від падежу худоби включають до витрат на виробництво крім витрат внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини [47].

Усю інформацію про рух тварин систематизують у Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі (форма №34) на підставі первинних документів.

Бухгалтерські проведення з вибуття тварин наведені в табл. 1.11 [74].

Таблиця 1.11 – Бухгалтерські проведення з вибуття тварин [74]

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Відображено реалізацію тварин	901 361 701	21 701 641
2	Списано вартість забитих для внутрішнього використання тварин	233	21
3	Загибель тварин від стихійного лиха:		
3.1	– списано вартість загиблих тварин;	977	21
3.2	– нараховано страхове відшкодування;	655	746
3.3	– оприбутковано продукцію, придатну для використання (м'ясо, шкіру, роги, копита) тощо;	27	746
3.4	– списано на фінансовий результат втрати	793	977
3.5	– списано дохід від надзвичайних подій	746	793

Підсумки за кожною групою худоби в кінці місяця з Книги переносять у Звіт про рух худоби і птиці на фермі (форма №102), один примірник якого з доданими до нього первинними документами передається до бухгалтерії.

До поточних біологічних активів рослинництва належать зернові, овочеві, технічні, кормові культури та розсадники плодкових і декоративних культур. Їх облік ведуть на субрахунку 211. Бухгалтерські проведення з придбання і первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва аналогічні наведеним вище [62].

Витрати операційної діяльності розраховують окремо в рослинництві, тваринництві, допоміжних промислових виробництвах на відповідних субрахунках рахунку 23:

- витрати рослинництва;
- витрати тваринництва;
- витрати підсобних промислових виробництв;
- витрати допоміжних виробництв [35].

Собівартість у сільському господарстві розраховується один раз на рік, у допоміжних виробництвах – один раз на місяць.

Витрати групують за центрами відповідальності та об'єктами обліку.

Центри відповідальності – внутрішньогосподарські підрозділи (ферми, бригади, цехи) [20].

Комплексні витрати розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до обсягів робіт (витрати на утримання лісозахисних смуг, утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки, витрати на запилення, на обробку посівів отрутохімкатами тощо) [74].

Витрати підрозділу розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до планових або нормативних витрат.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель та інші витрати під урожай майбутніх років обліковуються як витрати майбутніх періодів.

Орієнтовний перелік статей витрат:

- витрати на оплату праці;
- насіння та посадковий матеріал – до цієї статті не включаються витрати на підготовку насіння до посіву, його транспортування, вони

відносяться на виробництво певної культури за відповідними статтями витрат;

- паливо і мастильні матеріали;
- добрива (вартість добрив без витрат на їх підготовку, транспортування тощо);
- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина та матеріали (без зворотних відходів): у млині – вартість зерна, у цехах з переробки овочів та фруктів – вартість овочів, фруктів;
- роботи та послуги (вартість послуг власних допоміжних виробництв і послуг, наданих сторонніми підприємствами, зокрема, вартість послуг транспорту, електро-, водо-, газо-, теплопостачання, плата за воду для зрошення тощо);
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання необоротних активів (обліковуються на окремому субрахунку рахунку 91; відносяться на собівартість продукції окремих культур пропорційно до обсягу виконаних робіт, оброблених площ);
- інші витрати (вартість спецодягу та спецвзуття, підстилки для тварин, витрати на будівництво літніх таборів, загонів, навісів для тварин, страхування майна, тварин, врожаю, окремих категорій працівників);
- непродуктивні витрати (витрати від падежу (тварин), худоби (за винятком втрат від стихійного лиха, сум, віднесених на винних осіб, та вартості одержаної сировини), брак у виробництві тощо);
- загальновиробничі витрати [62].

Специфіка загальновиробничих витрат полягає в тому, що:

- 1) вони не поділяються на постійні та змінні;
- 2) вони розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат, без витрат основних матеріалів (корми, насіння, сировина);

3) на окремому субрахунку рахунку 91 обліковуються витрати, що стосуються всіх напрямів діяльності господарства, зокрема витрати на:

– утримання основних засобів, складів для зберігання виробничих запасів, засобів природоохоронного призначення;

– рекультивацію земель, захоронення екологічно небезпечних відходів.

Об'єктами калькулювання є конкретні види продукції, робіт і послуг [74].

I. Рослинництво:

– зернові та зернобобові культури (пшениця озима, яра, жито, ячмінь, просо, кукурудза тощо);

– технічні культури (соняшник, льон, буряки цукрові, тютюн, конопля тощо);

– картопля та овочеві культури;

– кормові культури (буряки, кукурудза, на силос, однорічні трави);

– багаторічні насадження (плодові, ягідні культури, виноградники).

– квітникарство (квітки, живці, насіння, саджанці);

– незавершене виробництво (витрати під урожай майбутнього року).

2. Тваринництво:

– велика рогата худоба молочною напрямом;

– велика рогата худоба м'ясною напрямом;

– свині;

– вівці, кози;

– птиця;

– коні;

– кролі і звірі;

– рибництво, бджільництво.

Підсобні промислові виробництва:

– виробництво комбікормів;

– переробка зерна;

– переробка овочів, фруктів, картоплі;

- переробка олійних культур;
- переробка молока;
- виноробне виробництво тощо.

Допоміжні виробництва:

- ремонтна майстерня;
- автомобільний транспорт;
- жива тяглова сила;
- електро-, водо-, тепло-, газопостачання.

Калькуляційні одиниці:

– у рослинництві – 1 ц; саджанці, розсада – 1000 шт.; незавершене виробництво – 1 га;

– у тваринництві – 1 голова, 1 центнер або 1 кормо-день; з приросту живої маси – 1 ц, 1 кг; у рибництві, бджільництві, крім іншого – 1000 шт., 1 шт.

Підсобні виробництва – 1 ц, 1 кг, 1 декалітр, 1000 умовних банок.

Собівартість продукції визначається у такій послідовності:

– розраховуються прямі витрати за кожним об'єктом обліку;

– розподіляються між об'єктами обліку витрати з утримання необоротних активів;

– визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;

– розподіляються загальні витрати (на зрошення і осушення земель, вапнування та гіпсування ґрунтів);

– списується частина витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур;

– розподіляються загальновиробничі витрати;

– визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку;

– визначається собівартість продукції рослинництва, тваринництва тощо.

Облік витрат рослинництва ведеться на субрахунку 231[109].

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться за об'єктами обліку у Виробничому звіті з рослинництва.

Собівартість продукції рослинництва визначається переважно франко-місце зберігання. Усі подальші витрати обліковують як витрати на збут.

Витрати на обробку площ, де повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні витрати.

Собівартість 1 ц продукції визначається діленням загальної суми витрат на вирощування і збирання певної культури на кількість продукції [62].

Бухгалтерські проведення:

Відображено витрати:

Д-т 231 К-т 208, 661, 65, 13, 631, 685, 372.

Списано продукцію:

Д-т 271, 208 К-т 231.

Витрати тваринництва обліковують на рахунку 232.

На кінець року на цьому рахунку можуть залишитися витрати незавершеного виробництва (у бджільництві – вартість залишеного меду чи цукру для годування бджіл; в інкубації – вартість закладених яєць). Аналітичний облік витрат тваринництва ведеться у «Виробничому звіті з тваринництва» [35].

Собівартість 1 кормо-дня розраховують діленням всієї суми витрат на утримання певного виду тварин на кількість кормо-днів.

Бухгалтерські проведення:

Нараховано витрати:

Д-т 232 К-т 208, 661, 65, 685, 13.

Списано витрати:

Д-т 272, 21, 208 К-т 232.

1.3 Аудит виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах

Докорінні зміни в системі аграрного виробництва, негативний гальмівний вплив економічної кризи на сільське господарство висувають на передній план необхідність використання правильної та своєчасної інформації про фінансовий стан підприємств з метою прийняття управлінських рішень. Застосування системи аудиту є дієвим інструментом виявлення помилок та порушень в веденні обліку та складання звітності [67].

Твердження – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце [13]. Характеристика тверджень стосовно виробничих запасів наведено на рисунку 1.4 [81].

Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта загалом, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності [95].

Тобто в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати від управлінського персоналу підприємства твердження стосовно виробничих запасів [83].

Важливу роль у процесі аудиту відіграє процес отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Згідно з МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів», аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці для того, щоб: оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів суб'єкта господарювання; спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом; інспектувати запаси; виконати контрольні перерахунки;

здійснення аудиторських про цедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів [27, с. 453].

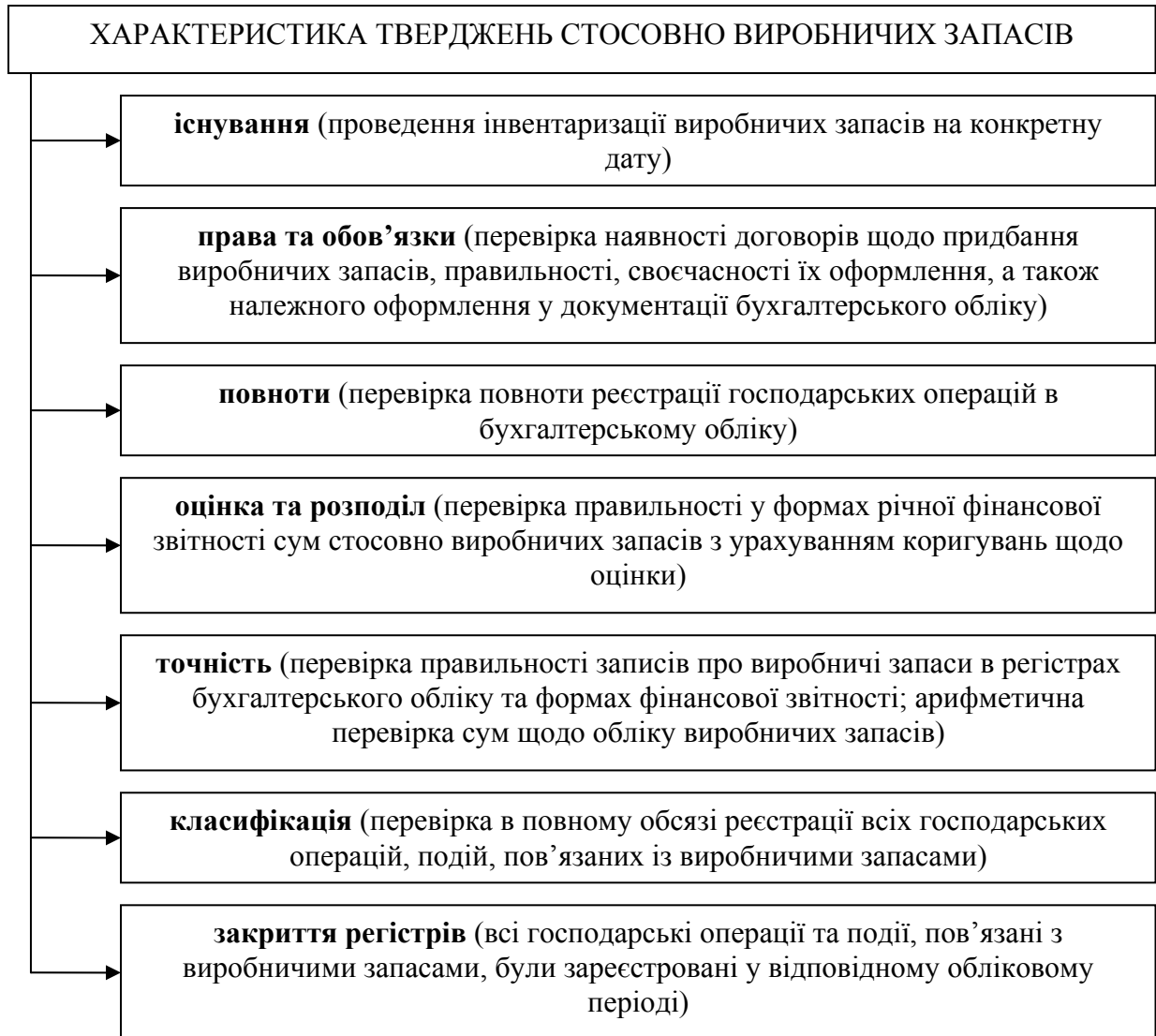


Рисунок 1.4 – Характеристика тверджень стосовно виробничих запасів [81]

Перелік та характеристику нормативно-правових документів, які визначають основні засади організації обліку виробничих запасів у бізнес-суб'єктів, наведено в таблиці 1.12 [57].

Таблиця 1.12 – Перелік та характеристика нормативно-правових документів, які визначають основні засади організації обліку виробничих запасів [57]

Назва нормативно-правового документа	Зміст
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Упорядковано інтерпретацію ключових термінів бухгалтерського обліку (наприклад, активи). Ідентифіковано принципи, валюту, вимоги до фінансової звітності, а також охарактеризовано звітний період для складання фінансової звітності та особливості подання, оприлюднення фінансової звітності.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначено мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Обґрунтовано особливості складання «Балансу (Звіту про фінансовий стан)».
П(С)БО 9 «Запаси»	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Обґрунтовано особливості визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформацію про запаси в примітках до фінансової звітності.
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в процесі нормального операційного циклу.
Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності	Наведено рекомендації з перевірки порівнянності показників звітності (в т.ч. вписуваної статті «Виробничі запаси» з порівнювальними показниками форми 5 «Примітки до фінансової звітності»).
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначено основні особливості організації, правила, порядок проведення інвентаризації запасів (в т.ч. виробничих запасів), ключові аспекти оформлення результатів інвентаризації.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначений рахунок 20 «Виробничі запаси».

Мета аудиту – підтвердити законність операцій з виробничими запасами на сільськогосподарських підприємств та правильність відображення їх в обліку[65].

Завдання аудиторської перевірки виробничих запасів – встановити:

- правильність віднесення активів сільськогосподарського підприємства до запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств;
- забезпечення зберігання виробничих запасів і дотримання встановлених нормативів їх виробничого використання;
- дотримання основного принципу ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності;
- правильність визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації виробничих запасів;
- повноту та правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження виробничих запасів за їх напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання виробничих запасів на витрати підприємства;
- правильність визначення вартості виробничих запасів, що вибули, за вибраним підприємством методом оцінки;
- правильність і повноту відображення в обліку господарських операцій з вибуття виробничих запасів;
- правильність розподілу вартості використаних на виробництво виробничих запасів та за об'єктами калькулювання[86].

На рисунку 1.5 наведено узагальнений порядок проведення аудиту виробничих запасів[72].

Джерелом інформації для перевірки виробничих запасів є:

- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку виробничих запасів: журнал обліку вантажів, що надійшли, довіреність, акт списання бланків довіреностей,

журнал реєстрації довіреностей, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний ярлик, сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, матеріальний звіт, відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв), картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв), акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів, акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні, особова картка обліку спецодягу, взуття та запобіжних засобів, відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, акт закупки запасів, акт про брак, відомість про брак, накладна на задачу готової продукції на склад, опис-акт уцінки товарів і продукції, які залежались, і лишків запасів;

- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку виробничих запасів;

- акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- звітність (Баланс (ф. №1), примітки до фінансової звітності (ф. №5)) [67].

З огляду на значну специфіку діяльності агропромислових підприємств, особливості методики їх аудиту виявляються, в першу чергу, під час аудиту виробничих запасів (третій етап), який має за мету підтвердити законність господарських операцій щодо виробничих запасів та правильність відображення їх в обліку. Тварини на вирощуванні та відгодівлі – особливий вид оборотних активів. З одного боку, це матеріальні цінності, які надійшли з виробництва як готова продукція або куплені на стороні, а з другого – це

особливий вид засобів – живі організми, які знаходяться весь час у незавершеному виробництві.



Рисунок 1.5 – Послідовність аудиторської перевірки (в т.ч. аудиту виробничих запасів) [72]

Тобто це безперервний виробничий процес, в якому готова продукція постійно змінює свій обсяг і вартість. До складу тварин на вирощуванні та відгодівлі включається поголів'я, вирощене у власному підприємстві та придбане на стороні, і не включається основне стадо продуктивної худоби. На цьому етапі мета аудиту – підтвердити законність господарських операцій щодо тварин на вирощуванні і відгодівлі та правильність відображення їх в

обліку. Окремо перевіряється документальне оформлення приплоду тварин. Правильність відображення в обліку та звітності тварин за окремими виробничими й статеві-віковими групами перевіряють шляхом звірки фактичних даних інвентаризаційних описів з показниками актів на переведення тварин, Книги обліку руху тварин та птиці на фермі, Звітів про рух худоби й птиці на фермі, товарно-транспортних накладних, відомостей витрат кормів, нарахування оплати праці у тваринництві. Операції, пов'язані з вибуттям тварин, перевіряються за всіма напрямками: реалізація, забій у господарстві, обмін, безоплатна передача, падіж, загибель і крадіжки. Для підтвердження даних звітності аудитор повинен звірити систематизовані показники первинних документів на фермах з даними аналітичного і синтетичного обліку. Особлива увага приділяється порядку оформлення і розрахунку приросту живої маси тварин відповідно до вимог Інструкції з обліку молодняку тварин, птиці та тварин на відгодівлі [2]. Крім того, аудитору необхідно визначити порядок переведення худоби та птиці в основне стадо та перевірити правильність і своєчасність оцінки у бухгалтерському обліку [83].

Послідовність проведення аудиту виробничих запасів:

- встановлення забезпечення підприємства нормативними документами щодо прийому, обліку, зберігання й відпуску виробничих запасів;
- підготовча робота для проведення перевірки виробничих запасів (розробка плану та програми аудиторської перевірки запасів);
- ознайомлення з формою ведення обліку й контролю, з документооборотом і процедурами обліку виробничих запасів;
- перевірка повноти виправлення помилок, що були виявлені попередньою аудиторською перевіркою;
- встановлення правильності віднесення активів до виробничих запасів;
- забезпечення зберігання виробничих запасів;
- встановлення дотримання встановленого П(С)БО 9 порядку визначення первісної (історичної) або чистої вартості запасів;

- перевірка правильності та повноти відображення в бухгалтерському обліку надходження та вибуття виробничих запасів;
- правильність розподілу малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) за групами;
- встановлення відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів;
- повнота й достовірність відображення даних про наявність і рух виробничих запасів у звітності [65].

Ідентифікація можливих процедур, які повинен виконати аудитор для отримання розуміння законодавчої та нормативної бази підприємства, наведена на рисунку 1.6 [83].

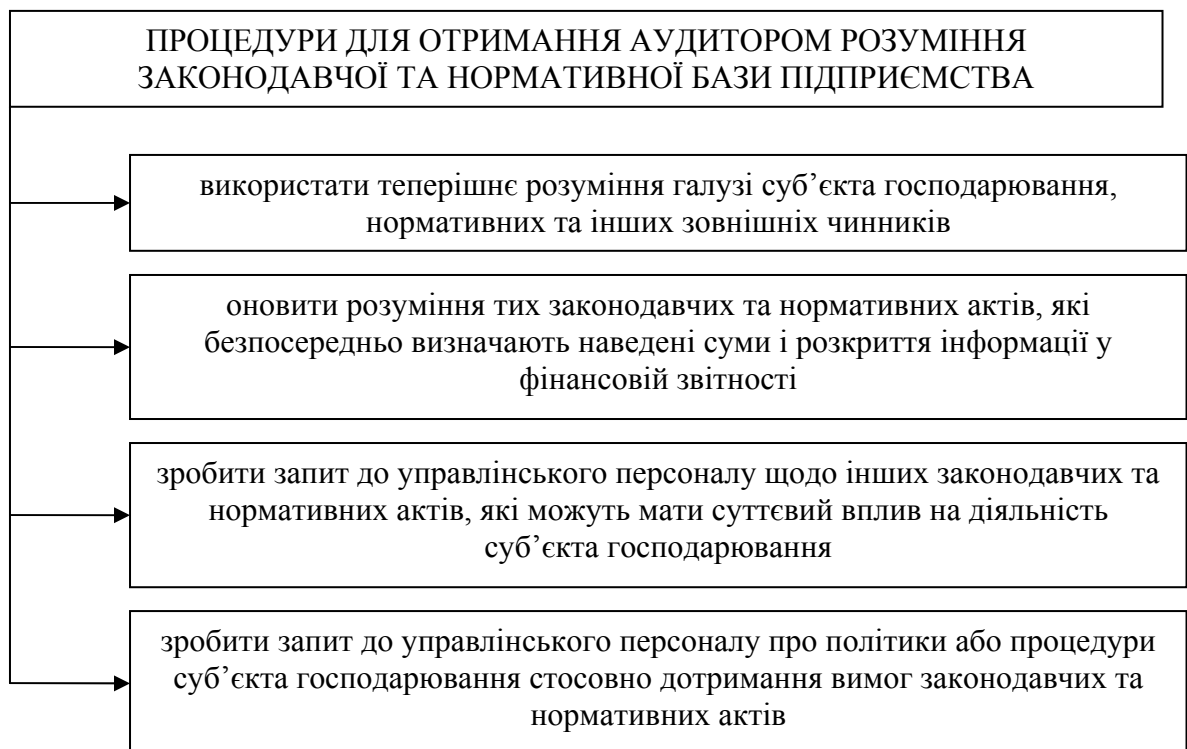


Рисунок 1.6 – Перелік процедур для отримання аудитором розуміння законодавчої та нормативної бази підприємства [83]

Організація процесу аудиту повинна базуватися на ключових нормах Міжнародних стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. При цьому аудитор у процесі аудиторського дослідження має обов'язково оцінити нормативно-правову основу регулювання діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням ключових

положень МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» [67].

Важливу роль у процесі аудиторської перевірки відіграє інформаційне забезпечення, яке повинне бути представлено сукупністю документів з обліку цієї компоненти оборотних активів, а саме: первинних документів, документів складського обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, звітності підприємств, актів інвентаризації, облікової політики підприємства та ін. [86].

Плануючи аудиторську перевірку, аудитор має чітко ідентифікувати мету та завдання незалежного дослідження [65].

З огляду на ключові положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», метою аудиту виробничих запасів є отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування [7, с. 98].

Багатоаспектність аудиторського дослідження вимагає чіткої ідентифікації напрямів аудиту виробничих запасів, а саме:

- перевірка фактичної наявності виробничих запасів в розрізі їх складових компонентів;
- перевірка дотримання положень облікової політики з питань обліку виробничих запасів;
- перевірка правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів;
- перевірка правильності оцінки вибуття виробничих запасів;
- перевірка правильності документування операцій, пов'язаних з наявністю, зберіганням та рухом виробничих запасів;
- перевірка правильності відображення на відповідну звітну дату узагальненої інформації в формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у

статті «Запаси» (рядок 1100) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі VIII «Запаси» (рядки 800-910);

- взаємоузгодженість показників щодо обліку виробничих запасів форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан) з відповідними показниками форм фінансової звітності (рис. 1.7) [57].

Аудиторська перевірка виробничих запасів здійснюється відповідно до плану й програми аудиту, у визначені строки після ознайомлення з формою бухгалтерського обліку та встановлення виправлення помилок, вказаних аудитором за попереднього аудиту [68].

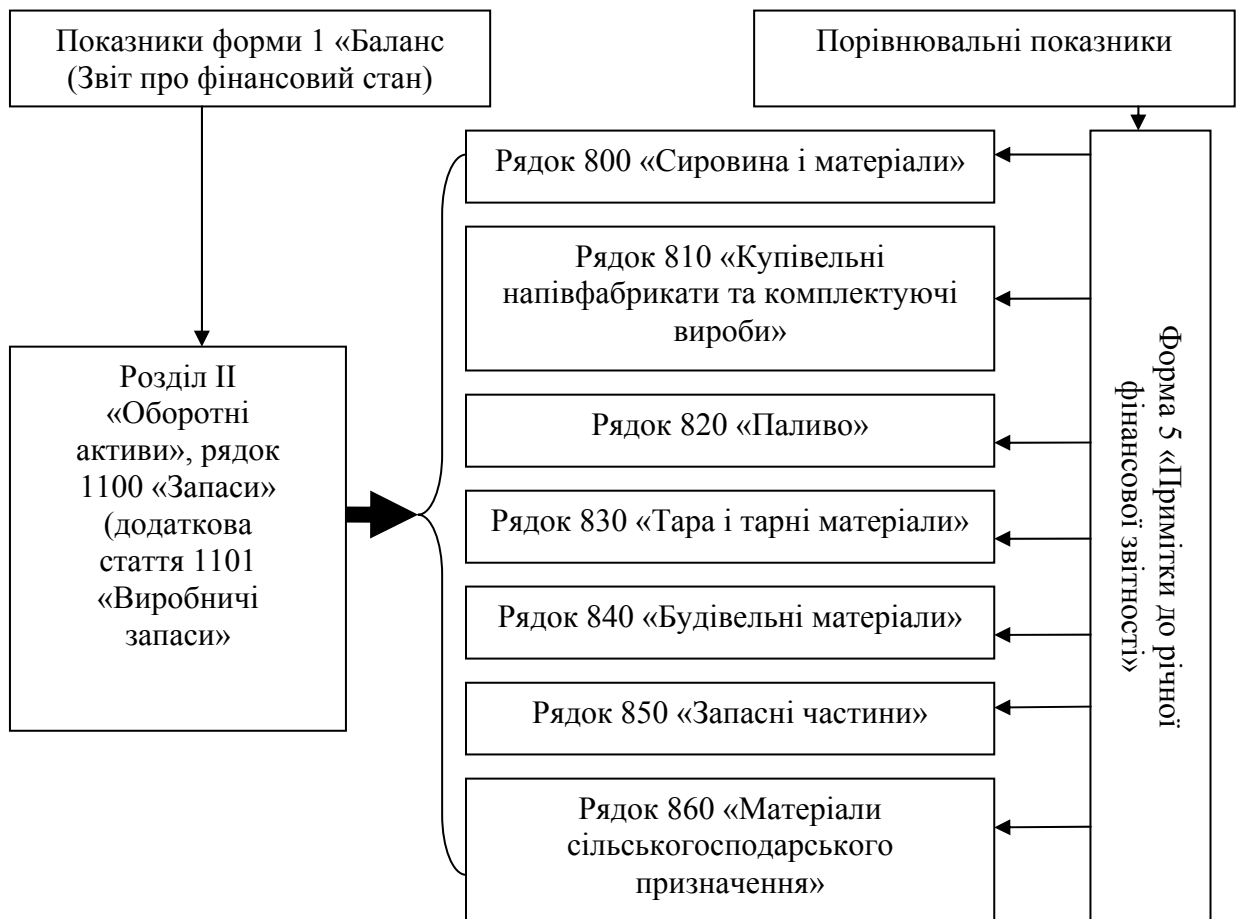


Рисунок 1.7 – Взаємоузгодженість показників виробничих запасів у формах фінансової звітності [57]

Спочатку аудитор має встановити дотримання вимог П(С)БО 9 «Запаси» щодо правильності віднесення до них активів підприємства [9].

Наступним етапом перевірки є встановлення аудитором дотримання сільськогосподарським підприємством основного принципу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності – обачності. Аудит виробничих запасів, що надійшли на підприємство, здійснюється за напрямами надходження:

- придбання за плату;
- виготовлення власними силами підприємства;
- внесення до статутного капіталу підприємства;
- безоплатного отримання;
- обміну (на подібні й неподібні запаси) [83].

Аудитор має встановити правильність оцінки, за якою придбані, отримані й виготовлені виробничих запаси зараховані на Баланс сільськогосподарського підприємства. Вони мають бути відображені в Балансі за первісною вартістю, яка в бухгалтерському обліку протягом року не змінюється [86].

Правильність оцінки, за якою виробничих запаси відображено в бухгалтерському балансі, залежить від дотримання сільськогосподарським підприємством складу витрат, що формують первісну вартість. Аудитор має підтвердити дотримання встановленого складу витрат [72].

Аудитор має встановити законність віднесення цих витрат за періодами та правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця й сумою виробничих запасів, що вибули за звітний місяць, та правильність їх відображення у фінансовій звітності про фінансові результати [68].

При перевірці правильності щомісячного розподілу суми транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць, аудитор має встановити насамперед правильність розрахунку

суми транспортно-заготівельних витрат і вартості виробничих запасів, що вибули [81].

Аудитор має пам'ятати, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості встановлюються підприємством з урахуванням також Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [65].

Перевірка збереження запасів розпочинається з інвентаризації виробничих запасів. Аудитор має встановити своєчасність проведення інвентаризації та правильність відображення її результатів у бухгалтерському обліку [57].

На початку перевірки аудитор встановлює правильність документального оформлення проведеної інвентаризації, тобто:

- дотримання вимог щодо формування складу комісії для проведення інвентаризації;
- правильність оформлення інвентаризаційного опису (наявність у ньому відповідних підписів);
- правильність складання описів виробничих запасів, наявність окремо складених описів на виробничих запаси, які перебувають у дорозі та вчасно не оплачені покупцями, а також на цінності, які перебувають на складах інших підприємств;
- випадки прийому чи видачі виробничих запасів під час проведення інвентаризації та правильності оформлення таких операцій;
- реалізацію виробничих запасів за документами, які реально перебувають на складі та не відвантажені покупцям;
- вилучені з опису виробничих запаси, які є в наявності, але не належать підприємству;
- повноту й правильність перенесення даних інвентаризаційної відомості у порівняльну відомість [68].

Аудитор оцінює правомірність, правильність та повноту проведення інвентаризації виробничих запасів сільськогосподарським підприємством. Він може безпосередньо проводити інвентаризацію тільки за умовами договору або в разі потреби, яка виникла в процесі аудиторської перевірки. В цьому випадку аудитор особисто бере участь у проведенні підрахунків та замірів, щоб переконатися в повноті і правильності проведення інвентаризації [83].

Правильність проведення інвентаризації виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві встановлюється вибіркоким порівнянням фактичних даних, відображених у інвентаризаційному описі, з обліковими даними [86].

За порівняльною відомістю перевіряється:

- повнота й правильність виведених залишків у кількісному вираженні (вимірі);
- законність проведення взаємозаліків нестач та лишків (надлишків);
- обґрунтованість використання норм природних втрат на нестачу виробничих запасів;
- повнота й правильність відображення в бухгалтерському обліку надлишків і нестач запасів, виявлених під час інвентаризації;
- правильність розрахунку розміру збитку підприємства від нестачі (псування) запасів;
- дотримання встановленого порядку використання відповідних джерел нестачі запасів і віднесення їх надлишків на рахунки бухгалтерського обліку;
- правильність відображення в обліку ПДВ, нарахованого на суму нестачі [72].

Аудитор має встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо виробничих запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мали місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї і тієї самої особи [57].

Якщо при проведенні заліку нестач надлишками у разі пересортиці вартість виявлених виробничих запасів, яких не вистачає, перевищує вартість цінностей виявленого надлишку, то різниця вартості має бути віднесена на матеріально відповідальних винних осіб[68].

Виробничі запаси, які належать іншим підприємствам, аудитор перевіряє за окремим інвентаризаційним описом з метою встановлення відісланих повідомлень про результати інвентаризації власникам виробничих запасів та наявності претензій з їх боку[72].

Особливо важливо аудитору встановити правильність віднесення результатів інвентаризації виробничих запасів на рахунки бухгалтерського обліку[57].

Отже, за базове розуміння категорії «запаси» необхідно прийняти визначення наведене в П(С)БО 9 «Запаси», яке аналогічне визначенню наведеному в МСФЗ 2 «Запаси». Запасами є активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для документування виробничі запаси, використані під час весняних польових робіт, сільгосп підприємства можуть використовувати спеціалізовані форми первинних документів. Для списання насіння та добрив використовувати Лімітно-забірну картка на отримання матеріальних цінностей за ф. №ВЗСГ-1 або Лімітно-забірну картка за ф. №№М-8, М-9, М-28, М-28а. Лімітно-забірну картку виписують у бухгалтерії відповідно до плану сівби насіння та внесення добрив. Завскладу відпускає товарно-матеріальні цінності в виробництво після пред'явлення агрономом свого примірника лімітно-забірної картки. У кінці місяця Лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей. Якщо потрібен разовий відпуск насіння та добрив, то використовують Накладну

(внутрішньогосподарського призначення). Для списання насіння бригадир та агроном складають у двох примірниках Акт витрати насіння і садивного матеріалу. Списання добрив, гербіцидів та пестицидів відбувається на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин. До Актів на списання насіння та добрив додають документи, на підставі яких проводилася видача матеріальних цінностей зі складу.

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси».

Метою аудиту є підтвердження законності операцій з виробничими запасами на сільськогосподарських підприємств та правильність відображення їх в обліку.

Завданнями аудиторської перевірки виробничих запасів є встановлення: правильність віднесення активів сільськогосподарського підприємства до запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; забезпечення зберігання виробничих запасів і дотримання встановлених нормативів їх виробничого використання; дотримання основного принципу ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності; правильність визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації виробничих запасів; повноту та правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження виробничих запасів за їх напрямками; доцільність вибору підприємством методу списання виробничих запасів на витрати підприємства; правильність визначення вартості виробничих запасів, що вибули, за вибраним підприємством методом оцінки; правильність і повноту відображення в

обліку господарських операцій з вибуття виробничих запасів; правильність розподілу вартості використаних на виробництво виробничих запасів та за об'єктами калькулювання.

2 СИСТЕМА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК»

2.1 Загальна характеристика ДП «ДГ «Забойщик»

Державне підприємство «Державне підприємство «Дослідне господарство «Забойщик» донецької державної сільськогосподарської дослідної станції національної академії аграрних наук України» (ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК» ДДСДС НААНУ») засноване на основі державної власності, перебуває у віданні Національної академії аграрних наук України (далі – Академія), як органу управління державним майном. Ідентифікаційний код: 00848351.

Місцезнаходження: 85544, вул.Центральна, 32, селище Розлив, Великоновосілківського району, Донецької області.

Господарство створене на базі радгоспу «Забойщик» відповідно до наказу Української академії аграрних наук № 301 від 19 грудня 1992 «Про створення дослідного господарства «Забойщик» Великоновосілківського району, Донецької області».

Державне підприємство «Дослідне господарство «Забойщик» Донецької державної сільськогосподарської дослідної станції Національної академії аграрних наук України» є правонаступником майна, землі, майнових прав і обов'язань Державного підприємства «Дослідне господарство «Забойщик» Інституту олійних культур Національної академії аграрних наук України».

У своїй діяльності Підприємство керується Конституцією України, Законами України «Про наукову і науково-технічну діяльність», «Про особливості правового режиму діяльності Національної академії наук України, національних галузевих академій наук та статусу їх майнового комплексу», – вільним, Господарським та Податковим кодексами України, іншими законами України, ктами Президента України, Кабінету Міністрів України, Статутом Академії та цим Статутом.

Підприємство, створене з метою організаційно-господарського забезпечення науковій установі умов для своєчасного та високоякісного проведення наукових досліджень та їх апробації.

Підприємство, як юридична особа, є державним сільськогосподарським Підприємством, яке створене з метою доопрацювання наукових розробок, проведення виробничої перевірки і впровадження їх у виробництво, виробництва оригінального, елітного та репродукційного насіння сільськогосподарських культур і саджанців.

Основними напрямками та видами діяльності Підприємства є: сприяння на взаємовигідній основі науковим установам в їх діяльності по поширенню серед державних підприємств та організацій, а також інших господарюючих суб'єктів досягнень науки, техніки і передового досвіду у виробництво.

Види діяльності за кодами КВЕД:

- вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур;
- вирощування інших багаторічних культур;
- розведення великої рогатої худоби молочних порід;
- розведення свиней;
- змішане сільське господарство;
- допоміжна діяльність у рослинництві;
- допоміжна діяльність у тваринництві;
- після урожайна діяльність;
- оброблення насіння для відтворення;
- виробництво м'яса;
- виробництво олії та тваринних жирів;
- виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості;
- виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах;

- забір, очищення та постачання води;
- оптова торгівля зерном, необробленим тютюновим, насінням і кормами для тварин;
- оптова торгівля живими тваринами;
- оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами;
- інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах;
- роздрібна торгівля м'ясом і м'ясними продуктами в спеціалізованих магазинах;
- пасажирський наземний транспорт міського та приміського сполучення;
- інший пасажирський наземний транспорт, Н.В.І.у;
- вантажний автомобільний транспорт;
- складське господарство;
- діяльність закладів харчування, надання послуг мобільного харчування;
- надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- дослідження й експериментальні розробки в галузі інших природничих і технічних наук.

Підприємство є державним комерційним унітарним підприємством, що діє на основі державної форми власності, як самостійний суб'єкт господарювання.

Підприємство є юридичною особою. Права та обов'язки юридичної особи Підприємство набуває з дня його державної реєстрації, яка здійснюється в установленому законодавством порядку за місцем знаходження.

Статут Підприємства затверджується президентом Академії після погодження Статуту з Науковою установою, якій безпосередньо підпорядковується Підприємство.

Підприємство має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, в разі потреби рахунки у відділеннях Державного казначейства, діє за принципом повного господарського розрахунку, має печатку зі своїм повним найменуванням, ідентифікаційним кодом і належністю до Академії, кутовий штамп та інші печатки, необхідні для ведення діловодства. Може мати фірмовий знак для товарів і послуг.

Економічною основою діяльності Підприємства є державна власність України на основні фонди, інше державне майно, а також землі Академії, які закріплені за нею постановою Президії Верховної Ради Української РСР «Про статус Української академії аграрних наук» від 29 липня 1991 року № 1370 – XII, що перебувають у розпорядженні установ Академії.

Відносини між Науковою установою та Підприємством будуються на підставі договорів, які, як правило, укладаються до початку наступного року і спрямовуються на виконання програм науково-дослідних робіт. В договорах визначаються обсяги робіт та послуг, строки їх виконання, порядок використання продукції від дослідів та розрахунків за роботи і послуги.

Проведення робіт за договорами (контрактами) з Науковою установою з виконання науково-технічних програм для Підприємства є обов'язковим.

Підприємство надає Науковій установі необхідні для проведення наукових досліджень приміщення, земельні ділянки, тварин, корми та інші ресурси.

Підприємство, здійснюючи організаційно-господарське забезпечення експериментальних та інших робіт, які проводяться "Науковою установою, несе відповідальність за своєчасне і якісне їх проведення. Впровадження наукових розробок в Підприємстві здійснюється спеціалістами Підприємства під наглядом наукових працівників Наукової установи на договірній основі.

Підприємство на добровільних засадах, за згодою Наукової установи, якій підпорядковане, та з дозволу Президії Академії може бути учасником наукових спілок, асоціацій та інших господарських об'єднань, якщо це сприяє поліпшенню діяльності та оснащенню Підприємства.

Підприємство з дозволу Президії Академії, за погодженням з Кабінетом Міністрів України, має право укладати договори спільної діяльності, виступати засновником підприємств змішаної форми власності, утворювати підприємства, до статутних фондів яких передається певна частка належних йому майнових прав.

Статути та інші установчі документи створюваних суб'єктів спільного господарювання за участю Підприємства в обов'язковому порядку погоджуються з Президентом Академії.

У відповідності з чинним законодавством і в межах цього Статуту Підприємство з урахуванням завдань Наукової установи, якій воно підпорядковане, самостійно вирішує питання своєї господарської діяльності, в тому числі визначає структуру управління, розробляє штатний розпис, вступає в договірні відносини з іншими установами, підприємствами та організаціями, набуваючи майнові права і відповідні обов'язки, може бути позивачем та відповідачем в судах.

Господарське зобов'язання Підприємства, щодо вчинення якого є заінтересованість, виноситься на розгляд Академії для надання згоди на його вчинення, якщо балансова вартість майна або послуг чи сума коштів, що підлягають наданню, відчуженню, отриманню або передачі відповідно до господарського зобов'язання перевищує 10 відсотків вартості активів, за даними останньої річної фінансової звітності Підприємства.

Підприємство звітує про свою фінансово-господарську та іншу діяльність перед Академією та Науковою установою, якій воно безпосередньо підпорядковане, в установленому порядку.

Майновий комплекс Підприємства складають усі матеріальні та нематеріальні активи, що обліковуються на балансі Підприємства і передані йому Академією на праві господарського відання, а також придбані Підприємством за рахунок коштів від фінансово-господарської діяльності та/або набуті іншим шляхом, не забороненим законодавством.

Джерелами формування майна Підприємства є:

- майно, передане йому на баланс відповідно до рішення про створення Підприємства;
- кошти, доходи та інше майно, отримані від усіх видів господарської діяльності Підприємства;
- доходи від цінних паперів;
- кредити банків та інших кредиторів;
- майно, придбане в інших суб'єктів господарювання, організацій та громадян у встановленому законодавством порядку;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Підприємство користується землею і іншими природними ресурсами відповідно до мети своєї діяльності та чинного законодавства.

Земельні ділянки, які надані в постійне користування Підприємству для розміщення його об'єктів, здійснення науково-дослідної та господарської діяльності, виробництва оригінального, елітного та репродукційного насіння, вирощування садивного матеріалу сільськогосподарських культур, кормів для племінних тварин і пропаганди ведення товарного сільськогосподарського виробництва, визначених Статутом Академії та цим Статутом, є державною власністю.

Вилучення земельних ділянок Підприємства може здійснюватися лише за згодою Президії Академії відповідно до норм чинного законодавства.

Зміна цільового призначення та припинення права постійного користування земельними ділянками Підприємства, що віднесені до особливо цінних земель, допускається лише для розміщення на них об'єктів, що визначені Земельним кодексом України та в порядку, визначеному законодавством.

Підприємство може орендувати земельні ділянки, що перебувають у власності територіальних громад, громадян та юридичних осіб, для провадження статутної діяльності.

Підприємство веде облік об'єктів майнового комплексу та здійснює контроль за ефективним використанням таких об'єктів.

Підприємство самостійно розпоряджається майном та коштами, одержаними від господарської діяльності, в тому числі зовнішньоекономічної, благодійними внесками і пожертвуваннями організацій (у тому числі міжнародних) і приватних осіб, та інших джерел, що не суперечать чинному законодавству.

Підприємство має право використовувати належне йому майно для участі у цивільних відносинах, у тому числі для провадження фінансово-господарської діяльності відповідно до цілей, визначених цим Статутом та в межах його цивільної правоздатності.

Підприємство ефективно використовує належне йому майно та розпоряджається ним в межах, визначених законодавством, з метою розвитку науки і техніки для задоволення соціальних, економічних та інших потреб держави.

На нерухоме майно Підприємства, яке знаходиться на його балансі, не може бути звернено стягнення за претензіями кредиторів.

Підприємство, з дозволу Президії Академії може здійснювати продаж майна, що обліковується на балансі Підприємства.

Відчуження нерухомого майна Підприємства, що перебуває у віданні Академії, здійснюється лише з дозволу Президії Академії в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

Продаж основних засобів, що належать Підприємству, здійснюється лише на конкурсних засадах.

Кошти, одержані від використання та реалізації майна Підприємства, залишаються в розпорядженні Підприємства для виконання його статутних завдань..

Списання майна, яке знаходиться на балансі Підприємства, здійснюється з дозволу Президії Академії в порядку, встановленому законодавством.

Безоплатна передача майна, яке знаходиться на балансі Підприємства, на баланс іншої Наукової установи, організації, підприємства, які перебувають

у віданні Академії, здійснюється з дозволу Президії Академії та в установленому порядку.

Підприємство може з дозволу Академії та в установленому нею порядку здавати в оренду нерухоме майно та приміщення, які обліковуються на балансі Підприємства і тимчасово не використовуються в науково-дослідних, виробничих та інших господарських цілях, на вигідних для Підприємства умовах на основі укладених договорів оренди майна, у тому числі нерухомого, керуючись чинним законодавством України про оренду державного майна.

Кошти, одержані Підприємством від оренди об'єктів майнового комплексу, у повному обсязі спрямовуються на виконання статутних завдань Підприємства.

Кошти, отримані Підприємством за рахунок бюджетних асигнувань, доходів (прибутків) від господарської діяльності, кредитів банків, благодійних внесків і пожертвувань організацій (у тому числі міжнародних) та приватних осіб, а також майно, придбане в результаті дарування або на інших підставах, передбачених законодавством, використовуються в установленому порядку.

Прибуток, одержаний Підприємством, використовується для проведення наукових досліджень, розвитку матеріально-технічної бази і соціальної бази Підприємства, а також на інші цілі, визначені цим Статутом.

Матеріально-фінансовою основою діяльності Підприємства є статутний капітал, який утворений відповідно до рішення про створення Підприємства і обліковується на балансі Підприємства.

Статутний капітал Підприємства становить 5194890 грн. (П'ять мільйонів сто дев'яносто чотири тисячі вісімсот дев'яносто грн.)

За рішенням Академії розмір статутного капіталу, передбаченому законодавством. Підприємства може бути змінений (збільшений, зменшений) у порядку

Підприємство планує свою господарську діяльність і визначає стратегію та основні напрями свого розвитку відповідно до своїх статутних завдань з урахуванням галузевих науково-технічних прогнозів та пріоритетів,

кон'юнктури ринку продукції, товарів, робіт, послуг та економічної ситуації.

Підприємство самостійно визначає структуру управління, розробляє штатний розпис Підприємства з урахуванням його функцій, умов і фонду оплати праці, затверджуючи його в установленому порядку.

Підприємство реалізує свою продукцію, залишки її виробництва, послуги за цінами, що формуються відповідно до умов економічної діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, за встановленими державними цінами.

Підприємство може здійснювати операції з цінними паперами відповідно до чинного законодавства України. Підприємство:

- забезпечує Науковій установі, якій підпорядковане, організаційно-господарські умови для своєчасного і високоякісного проведення наукових досліджень, випробування і доопрацювання наукових розробок, пропаганди, досягнень науки і техніки та впровадження їх у виробництво;

- здійснює виробництво та реалізацію насіння сільськогосподарських культур високих репродукцій та садивного матеріалу, вирощування племінного молодняку худоби і птиці;

- забезпечує ефективне та цільове використання закріпленого за ним державного майна та виділених державних коштів;

- враховує, при визначенні стратегії науково-дослідної та господарської діяльності, умови державних контрактів, програм, замовлень та інші договірні зобов'язання;

- забезпечує своєчасну сплату податків та інших відрахувань згідно із законодавством;

- здійснює будівництво, реконструкцію, а також ремонтні роботи основних фондів, забезпечує своєчасне створення нових виробничих об'єктів та якнайшвидше введення їх в експлуатацію;

- створює належні умови для високопродуктивної праці, забезпечує додержання законодавства про працю, правил охорони праці, техніки безпеки,

соціального страхування;

- здійснює заходи, спрямовані на покращення організації та оплати праці працівників з метою підвищення їхньої матеріальної зацікавленості як в результатах особистої праці, так і всього Підприємства;

- забезпечує економне і раціональне використання фонду оплати праці і своєчасну видачу працівникам Підприємства заробітної плати;

- здійснює матеріально-технічне забезпечення виробництва, забезпечує пожежну безпеку своїх об'єктів;

- на належному рівні здійснює оперативний та бухгалтерський облік майна і результатів своєї роботи, веде статистичну звітність згідно з чинним законодавством та нормативно-правовими актами.

Директор Підприємства та головний бухгалтер несуть персональну відповідальність за додержання порядку ведення оперативного та бухгалтерського обліку і статистичної звітності результатів фінансово-господарської та іншої діяльності.

Підприємство самостійно відповідає за своїми договірними зобов'язаннями, за порушення кредитно-розрахункової і податкової дисципліни, вимог до якості продукції та інших правил здійснення господарської діяльності.

Управління Підприємством здійснюється відповідно до цього Статуту. Управління Підприємством здійснюється його директором, який підзвітний Академії. Академія:

- затверджує Статут Підприємства, здійснює контроль за додержанням Статуту і приймає рішення у зв'язку з його порушенням;

- здійснює разом з Науковою установою контроль за збереженням та ефективністю використання державного майна, закріпленого за Підприємством;

- здійснює разом з Науковою установою контроль за фінансовою, виробничою та іншою господарською діяльністю Підприємства;

- здійснює інші повноваження, передбачені цим Статутом та Статутом

Академії.

Академія і Наукова установа не втручаються в оперативну та господарську діяльність Підприємства, що здійснюється відповідно до цього Статуту.

Директор Підприємства призначається на посаду на конкурсній основі та звільняється з неї президентом Академії, відповідно до діючого законодавства. Контракт з директором підприємства укладається Національною академією аграрних наук України в особі її президента.

Директор, діючи від імені Підприємства та в його інтересах, відповідно до законодавства та в межах цього Статуту і контракту, самостійно вирішує питання діяльності Підприємства, за винятком тих, що віднесені до компетенції Наукової установи, Академії і трудового колективу Підприємства, зокрема:

- організовує і здійснює керівництво науково-дослідною і виробничо-господарською діяльністю Підприємства;
- має право, без окремої на те довіреності, представляти Підприємство у всіх установах, організаціях та підприємствах;
- укладає господарські договори, видає довіреності іншим особам, відкриває рахунки в установах банків та реєстраційні рахунки – у відділеннях Державного казначейства;
- розпоряджається майном та коштами Підприємства відповідно до чинного законодавства та цього Статуту;
- в межах своєї компетенції видає накази та розпорядження у встановленому порядку;
- самостійно визначає структуру і в установленому порядку затверджує штатний розпис в межах фонду оплати праці;
- затверджує положення про структурні підрозділи Підприємства і визначає посадові обов'язки їх працівників;
- забезпечує дотримання працівниками правил внутрішнього трудового розпорядку;

- несе відповідальність за формування та використання прибутку Підприємства та за взаєморозрахунки з бюджетами всіх рівнів;

- здійснює інші повноваження, віднесені законодавством, Академією, цим Статутом і контрактом до компетенції директора.

Директор здійснює управління Підприємством. Він несе персональну відповідальність за стан та діяльність Підприємства, за збереження та ощадливе використання майна Підприємства, забезпечення пожежної безпеки його об'єктів, а також створення належних соціально-побутових умов для трудового колективу.

Директор звітує про фінансово-господарську діяльність Підприємства перед Науковою установою та Академією в установлені терміни.

Головний бухгалтер Підприємства призначається на посаду та звільняється з посади директором Підприємства за погодженням з президентом Академії.

Заступники директора та головні спеціалісти призначаються на посаду і звільняються з неї директором Підприємства за погодженням з Науковою установою, якій Підприємство підпорядковане. Інші працівники Підприємства приймаються на роботу і звільняються з неї в загальному порядку, передбаченому чинним законодавством.

Трудовий колектив Підприємства становлять усі громадяни, які знаходяться з Підприємством у трудових відносинах та своєю працею беруть участь в його діяльності.

З метою врегулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин та узгодження інтересів трудового колективу і директора, відповідно до законодавства України, укладається колективний договір.

Повноваження трудового колективу Підприємства реалізуються загальними зборами (конференцією) через їх виборні органи.

Інтереси трудового колективу представляє виборчий орган первинної профспілкової організації Підприємства, який обирається і діє згідно з чинним законодавством.

Рішення з соціально-економічних питань, що стосуються діяльності Підприємства і його колективу, готуються і приймаються Директором за участю трудового колективу і відображаються в колективному договорі.

Колективним договором також регулюються питання охорони праці, виробничі та трудові відносини трудового колективу з адміністрацією Підприємства.

Колективний договір Підприємства укладається згідно з порядком, передбаченим законодавством, і підписується уповноваженими представниками сторін.

Підприємство планує свою діяльність і визначає перспективи розвитку, виходячи з програм науково-дослідних робіт Наукової установи, якій воно підпорядковане та з укладених господарських договорів, які нарівні з відповідними нормативно-правовими актами є правовою основою ділових відносин з іншими суб'єктами господарювання.

Підприємство, здійснюючи забезпечення науково-дослідних та інших робіт, несе відповідальність за своєчасне і якісне їх проведення. Впровадження наукових розробок у Підприємстві здійснюється під авторським наглядом наукових працівників Наукової установи.

Підприємство, забезпечуючи проведення виробничої перевірки нових наукових розробок, організовує на своїх полях показові полігони для демонстрації нових високоефективних технологій та інших науково-технічних досягнень.

Показники виробничо-фінансової діяльності Підприємство погоджує з Науковою установою, якій підпорядковане, та доводить їх до відома Академії (відповідних підрозділів). При цьому воно керується необхідністю першочергового виконання своїх головних завдань, а також повного задоволення потреб у власному насінні і забезпеченні тваринництва необхідними кормами.

Підприємство самостійно визначає кількість товарної сільськогосподарської продукції для виконання контрактів і відображає її в

бізнес-плані економічного розвитку Підприємства.

Вироблену продукцію Підприємство може продати іншим підприємствам, організаціям та господарствам незалежно від їх форми власності, а також через торгові біржі, на ринку, через власні магазини та здійснити реалізацію цієї продукції на інших умовах, які не суперечать чинному законодавству.

Узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності Підприємства є прибуток. Прибуток, який залишається після сплати передбачених законодавством податків та інших платежів до бюджету, залишається у повному розпорядженні Підприємства і використовується ним самостійно на цілі, визначені цим Статутом.

Спеціальні (цільові) фонди та резервний фонд Підприємства утворюються за рахунок прибутку для покриття витрат (збитків), пов'язаних з господарською діяльністю Підприємства.

Сільськогосподарські угіддя, зайняті селекційними та іншими дрібноділянковими дослідними посівами, тварини, що утримуються на фізіологічних дворах, в ізоляторах, а також одержана від них продукція включаються в плани і звітність Підприємства окремим рядком.

Джерелами формування фінансових ресурсів Підприємства є прибуток, амортизаційні відрахування, кошти, одержані від продажу цінних паперів та інші надходження, що не суперечить чинному законодавству.

Ревізія (перевірка) діяльності Підприємства проводиться Академією, Науковою установою, якій воно безпосередньо підпорядковане, а також фінансовими та іншими контролюючими органами відповідно до покладених на них законодавством функцій щодо контролю за діяльністю підприємств, організацій, установ.

2.2 Облік виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі

господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, раціональним (ефективним) використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

ДП «ДГ «Забойщик» має наступний робочий план рахунків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Робочий план рахунків ДП «ДГ «Забойщик»

№ рахунку	Назва рахунку
236	Машинно-тракторний парк
237	Промислово-допоміжне виробництво
238	Поточний ремонт будинків і споруд
26	Готова продукція
27	Продукція сільськогосподарського виробництва
151	Капітальне виробництво
152	Підбання (виготовлення) основних засобів
203	Паливо, паливні матеріали
204	Тара, тарні матеріали
205	Будівельні матеріали
207	Запасні частини
208	Матеріали сільськогосподарського призначення
209	Інші матеріали
22	Малоцінні ті швидкозношувані предмети
231	Рослинництво
232	Тваринництво
233	Переробка
631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками
90	Собівартість реалізованої продукції
911	Загально виробничі витрати по рослинництву
912	Загально виробничі витрати по тваринництву
92	Адміністративні витрати
93	Витрати на збут
949	Інші витрати операційної діяльності
947	Нестачі та витрати від псування цінностей

Журнал господарських операцій відпуск у виробництво сільськогосподарського призначення наведено табл. 2.2.

Таблиця 2.2 – Журнал господарських операцій відпуск у виробництво сільськогосподарського призначення

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відпущені запасні частини для техніки	237	631	1 000
Витрачені горюче–мастильні матеріали на сільськогосподарську техніку, яка займається обробкою рослин	231	203	10 000
Витрачені мінеральні добрива та засоби заходу рослин (отрутохімікати) на обробку рослин	231	208	10 000
Витрачені насіння на посів рослин	27	231	7 000
Витрачено будівельні матеріали на поточній ремонт теплиці	237	205	500
Витрачені зернові та комбікорми на корм тварин	27	232	10 000
Витрачені ветеринарні медикаменти на лікування	232	209	1 000
Витрачені тарні матеріали для насіння	93	204	1 000
Витрачені МШП на засоби захисту	237	22	2 000

Переробка відбувається наступним чином:

- калібрування, сушка сортування зерна;
- помел зерна, на корм скоту;
- забій худоби на м'ясо.

Документи (акти) збирання зернових, олійних культур та таке інше з поля.

Первинні документи, які ведуться на підприємстві:

- реєстр відправки зерна з поля;
- відомість руху зерна з іншої продукції;
- реєстр на вибуття продукції;
- внутрігосподарська накладна.

Рах. 208 – Отрутохімікати. Мінеральні добрива

Керівник підприємства – директор підписує договір.

Головний бухгалтер складає, здійснює оплату рахунка, договір підписує.

Агроном з захисту рослин приймає матеріали за документами – накладна, доручення, в під залік.

Відпускає агроном і списує за документами: акт № про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин.

Підписують акт: гол. агроном, матеріально-відповідальна особа агроном з захисту рослин; керівник: директор.

Перевірів бухгалтер матеріально-відповідальна особа; акти під номерами.

Списується на рах. 231 рах. 911

Рах. 27 – Продукція сільськогосподарського виробництва

Зерно з поля отримують за документами:

- запис до журналу вагаря, підписує водій;

- реєстр № відправки зерна та іншої продукції з поля підписують комбайнер, водій.

Підпис комбайнера, комірника/завідувачем складу ставиться на документах:

- реєстр № приймання зерна та іншої продукції (за день) підпис комірника;

- відомість № руху зерна та іншої продукції;

- реєстр № вибуття документів доопрацювання (сортування, калібрування, сушка) передається у під звіт іншого комірника;

- акт на сортування, калібрування, сушку;

- накладна передається у під звіт другого комірника. Зберігання після доопрацювання. (Склад насіння);

- накладна (внутрішньогосподарського призначення).

Зерно (готова продукція) відпускається на:

- корм тваринам на рах. 232;

- робітникам в рахунок заробітної плати (відомість на видачу пшениці,

ячменю згідно колективного договору) рах. 90;

- робітникам за готівковий рахунок рах. 90 (накладна);
- юридичним особам за безготівковий рахунок рах. 90;
- фізичним особам за готівковий рахунок рах. 90;

Випишується накладна, рахунок, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, на підставі доручення, запис в журналі вагаря.

Акт № Витрати насіння і садивного матеріалу випишує бригадир. Підписують (агроном, бухгалтер головний, керівник), а отримує за внутрішньогосподарською накладною від комірника в під звіт.

На посів відображається на Д-т рах. 231 «Виробництво рослинництва» та К-т рах. 207 «Запчастини»:

- 1) керівник підприємства дає розпорядження;
- 2) головний бухгалтер здійснює оплати за рахунками, складання договорів за підписом директора;

3) завідувача складом запчастин і матеріалів матеріально відповідальна особа приймає в під залік матеріали (за підписом) за документами:

– рахунок, накладна ведеться при безготівковому розрахунку з постачальниками на рах. 631;

– накладна, ведеться при готівковому розрахунку з підзвітними особами на рах. 372.

4) завідувача складу запасних частин відпускає матеріали і списує на трактора, машини за «лімітно-забірною карткою на отримання запасних частин».

За підписом тракториста, водія, завідувача МТМ, механіка.

Такі матеріали як: шини, АКБ, двигуни відпускаються за заявкою, підписаною директором і випишеною накладною в виробничій книзі згідно підпису директора.

Це ще може бути такі матеріали: електроди рах. 209, спецодяг (чоботи, маски зварювальника, халати, костюмі, рукавиці, фартуху, каски рах.22)

Спецодяг прибуває у під звіті у матеріально-відповідальній особі, а потім списується за строком за рахунками 911, 92, 237.

5) Заборні картки мають підписати: головний інженер, завідуюча складом м/в особа, головний бухгалтер.

Після перевірки бухгалтером матеріально-відповідальної особи, ставиться підпис (перевірив). Картки мають бути пронумеровані зі штампами і датами. Списує бухгалтер матеріали за рахунками 237, 911, 92, 232, 238, запис до 10 в журналі.

Витяг з Положення про облікову політику ДП «ДГ «Забойщик» стосовно загальних засад документообігу та первинного обліку наведена у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Витяг з Положення про облікову політику ДП «ДГ «Забойщик» стосовно загальних засад документообігу та первинного обліку підприємства

№	Зміст наказу про облікову політику
	3. Документообіг
3.1	Затвердити графік документообігу
3.2	Затвердити перелік посадових осіб, яким доручено отримувати і видавати матеріальні цінності
	4. Первинний облік
4.1	Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи
4.2	Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції
4.3	Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо
4.4	Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця
4.5	Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні
4.6	Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені

Продовження таблиці 2.3

№	Зміст наказу про облікову політику
4.7	У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях
4.8	Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку
4.9	Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи
4.10	Поведінка працівників Підприємства під час проведення перевірок контролюючими органами регламентується внутрішніми документами Підприємства
4.11	Затвердити форми первинних документів (зведених первинних документів), які використовуються підприємством у практичній діяльності, але не затверджені відповідними державними органами

Зміст облікової політики ДП «ДГ «Забойщик» стосовно запасів включає визначення, що:

- одиницею бухгалтерського обліку запасів визнавати їх найменування;
- запаси визнавати активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена;
- первісну вартість запасів, придбаних за плату визначати за собівартістю запасів згідно з П(С)БО 9;
- первісну вартість запасів, виготовлених власними силами підприємства, визначати згідно з П(С)БО 16;
- запаси відображати в бухгалтерському обліку та звітності за первісною вартістю;
- під час відпуску запасів у виробництво, продажу чи іншому вибутті їх оцінку здійснювати за методом середньозваженої собівартості;
- запаси, які не приносять підприємству економічних вигод у майбутньому, визнавати неліквідними і списувати в бухгалтерському обліку, а в ході складання фінансової звітності не відображати в балансі, а враховувати на окремому субрахунку позабалансового рахунку 07.

Операції господарської діяльності, пов'язані з виробничими запасами, оформлюються традиційним набором документів: загальними та внутрішніми документами підприємства, договорами з матеріально відповідальними особами, договорами з контрагентами, первинними документами та реєстрами обліку, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, іншими документами, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів, місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваго-вимірні пристрої, процес виробництва, а саме, інформаційні потоки щодо руху виробничих запасів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто їх перетворення на готову продукцію. Для оцінки якості процесу документування на ДП «ДГ «Забойщик» проаналізуємо зведену табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Первинні документи з обліку виробничих запасів ДП «ДГ «Забойщик»

Виробничі запаси	Надходження	Внутрішнє переміщення	Списання
ППМ	Прибуткова накладна, довіреність	Накладна на внутрішнє переміщення	Подорожній лист трактора. Реєстр приймання зерна та іншої продукції Сільгоспоблік форма № 68 Затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 24.11.1972 № 269-2
Запасні частини	Прибуткова накладна, довіреність	–	Акт списання товарів
Мінеральні добрива	Прибуткова накладна, довіреність		Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів Сільгоспоблік форма № 187 Затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 24.11.1972 № 269-2
Насіння для посіву	Прибуткова накладна, довіреність	Реєстр приймання зерна і іншої продукції Сільгоспоблік форма №75, Затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 24.11.1972 № 269-2	Акт витрати насіння і садивного матеріалу Сільгоспоблік форма № 119 Затверджена Міністерством сільського господарства СРСР 24.11.1972 № 269-2

Матеріально відповідальною особою в ДП «ДГ «Забойщик» за

оприбуткування та зберігання виробничих запасів є завідувач складом. Першого числа кожного місяця завідувач складу оформлює звіт, який обов'язково представляє в бухгалтерію. В бухгалтерії звіт проходить перевірку, а саме відповідальний бухгалтер перевіряє оприбуткування за накладними від постачальників і видачу за накладними, які оформлюються всередині підприємства, між матеріально-відповідальними особами, складами та виводить залишок. Після перевірки матеріально відповідальні особи оформлюються акти списання.

Оцінимо біологічні активи рослинництва у складі таких культур:

- озима пшениця – 1400 га;
- ярий ячмінь – 780 га;
- соняшник – 1260 га;
- соя – 620 га;
- кукурудза – 1900 га.

Оскільки ці сільгоспкультури не мають активного ринку, для оцінки їх вартості маємо використати певну історичну, планову та оціночну інформацію. Для цього:

- погоджуємо з експертами (економістами, технологами, маркетологами) прогнози врожайності культур, цін на дату збирання врожаю та майбутніх витрат підприємства, а також беремо фактичні дані про площі посівів та зазначені витрати на звітну дату;

- визначаємо ставку дисконтування виходячи з вартості фінансових ресурсів для агрофірми;

- уточнюємо дату, до якої належить зібрати врожай для визначення періоду дисконтування планових витрат, та дату готовності продукції для реалізації з метою дисконтування очікуваних доходів.

Основну базову інформацію щодо культур наведено нижче (у тис. грн, якщо не зазначено іншого).

Інформація щодо культур наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Інформація щодо культур

№ з/п	Назва культури	Площа, га	Очікувана врожайність у заліковій вазі, ц/га	Витрати на вирощування в розрахунку на 1 га	Із них		Очікувані ціни за 1 т (без ПДВ)
					фактично зазначені на звітну дату	планові до збирання врожаю	
1	2	3	4	5	€	7	8
1	Озима пшениця	1400	50	13,5	9,6	3,9	4,2
2	Ярий ячмінь	780	36	9,7	6,6	3,1	3,5
3	Соняшник	1260	22	11,5	5,7	5,8	9,0
4	Соя	620	18	10,7	4,8	5,9	8,0
5	Кукурудза	1900	60	17,0	9,4	7,6	4,1

Якщо до збирання врожаю залишилися лічені тижні, впливом дисконтування для оцінки біоактивів дозволено знехтувати. Витрати на передпродажну підготовку для кожного виду продукції візьмемо за 100 грн/т.

Розрахуємо вартість кожного з видів посівів агрокультур (таблиця 2.6).

Таблиця 2. – Вартість кожного з видів посівів агрокультур

№ з/п	Витрати на вирощування			Очікувана виручка від реалізації	Очікувана націнка	Відсоток визнання	Визнана в балансі дооцінка	Балансова вартість біоактивів
	фактично зазначені	планові	РАЗОМ витрат					
1	9	10	п	12	13	14	15	16
1	13440	5460	18900	28700	9800	71,1%	6969	20409
2	5148	2418	7566	9547	1981	68,0%	1348	6496
3	7182	7308	14490	24671	10181	49,6%	5046	12228
4	2976	3658	6634	8816	2182	44,9%	979	3955
5	17860	14440	32300	45600	13300	55,3%	7354	25214
	46606	33284	79890	117334	37444	X	21696	68302
Формули розрахунків								
	п. 3 х п. 6	п. 3 х п. 7	п. 9 + п. 10	п.3 х п. 4 х п. 8-0,1)	п. 12- п. 11	п. 9: п. 11	л. 13 х п. 14	п. 9 + п. 15

За 2018 рік отримало від врожаю зерно ячменю ярого – 2200 ц. Після доробки на зернотоку вихід продукції становив:

- ячмінь ярий 1-ї репродукції – 2040 ц;
- зерновідходи ячменю ярого – 105 ц зі вмістом зерна 35%;
- мертві відходи – 55 ц.

Планова собівартість ячменю ярого – 290,00 грн/ц.

Фактичні витрати на вирощування ячменю за рік – 630000,00 грн.

Розрахуємо кількість повноцінного зерна в зерновідходах:

$$105 \times 35\% = 36,75 \text{ ц.}$$

Визначимо фактичну собівартість зерна ячменю:

$$63000,00 : 2077,00 \text{ ц} = 303,32 \text{ грн/ц.}$$

Обчислимо фактичну собівартість зерновідходів ячменю:

$$11222,92 \text{ грн} : 105 \text{ ц} = 106,88 \text{ грн/ц.}$$

Загальний розрахунок продемонструємо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Розрахунок фактичної собівартості продукції рослинництва за 2018 рік

№ з/п	Культура	Вихід продукції, Ц	Планова с/в		Фактична с/в		+,- відхилення	
			ціна	сума	ціна	сума	ціна	сума
1	Ячмінь ярий							
2	Зерно	2040	290,00	591600,00	303,32	618777,08	+13,32	+27177,08
3	Зерновідходи	37	101,50	3755,50	303,32	11222,92	13,32	+7467,42
4	Разом	2077	X	595355,50	X	630000,00	X	34644,50

Після проходження всіх стадій післязбиральної доробки зерно оприбутковують на рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Водночас під час первісного визнання зерно оцінюють на вибір підприємства (п. 12 П(С)БО 30):

- або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;

- або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Усі операції згрупуємо в таблиці 2.8.

Сільгосппідприємство має млин, на якому переробляється як власне зерно (включаючи куповане), так і надане на давальницьких умовах. За звітний період було перероблено 350 ц власного зерна (вартість – 45 грн/ц) та 100

ц давальницького зерна (ціна – 55 грн за 1 ц), а також оприбутковано 290 ц борошна (із власного зерна) та 42 ц висівок. Витрати на переробку (без вартості сировини) становлять 35000 грн (розбивку за статтями витрат див. нижче в таблиці). Договірна ціна послуг із переробки становить 11000 грн (110 грн/ц).

Таблиця 2.8 – Бухгалтерський облік оприбуткування зерна

№ з/п	Зміст операції	Кількість, ц	Кореспонденція рахунків		
			Дт	Кт	сума, грн
1	Отримано після доробки:				
	– ячмінь ярий 1-ї репродукції	2040	27	231	591600,00
	– зерновідходи ячменю	105	27	231	3755,50
2	Визначено наприкінці року фактичну собівартість вирощеного зерна:				
	– ячмінь ярий 1-ї репродукції	2040	27	231	27177,08
	– зерновідходи ячменю	105	27	231	7467,42

Визначимо собівартість переробки 1 ц зерна:

$$35000 \text{ грн} : (350 \text{ ц} + 100 \text{ ц}) = 77,78 \text{ грн.}$$

Розподілимо витрати на переробку між власним і давальницьким зерном:

- витрати на переробку власного зерна становлять 27223 грн (350 ц x 77,78 грн);

- витрати на переробку давальницького зерна – 7778 грн (100 ц x 77,78 грн).

Визначимо собівартість готової продукції (борошна) з урахуванням вартості сировини і за мінусом вартості побічної продукції.

Спочатку обчислимо загальну суму витрат на переробку власного зерна:

$$350 \text{ ц} \times 45 \text{ грн} + 27223 \text{ грн} = 42973 \text{ грн.}$$

Побічна продукція (висівки) визначається за цінами можливої реалізації.

Припустімо, що 1 ц висівок коштує 15 грн. Обчислимо суму витрат на виробництво борошна за мінусом вартості побічної продукції:

$$42973 \text{ грн} - 42 \text{ ц} \times 15 \text{ грн} = 42343 \text{ грн.}$$

Отже, собівартість 1 ц борошна становить 146,01 грн

(42343,00 грн : 290 ц).

Облік собівартості борошна становить наведено у таблиці 2.9.

Журнал господарських операцій отримання матеріалів та відпуск у виробництво сільськогосподарського призначення наведено у таблиці 2.10.

Таблиця 2.9 – Облік собівартості борошна становить

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн
1	Отримано зерно на давальницьких умовах (100 ц x 55 грн)	022	–	5500,00
2	Понесено витрати на переробку:			
	– вартість власного зерна (350 ц x 45 грн)	233	201	15750,00
	– зарплата робітників, зайнятих на переробці	233	661	11120,00
	– сума нарахованого єдиного внеску (умовно)	233	651	4158,88
	– амортизація обладнання	233	131	3896,12
	– ремонт обладнання	233	207	1300,00
	– вартість спецодягу	233	22	320,00
	– інші загальновиробничі витрати (електроенергія тощо)	233	685	14205,00
	Усього понесено витрат (35000 + 15750)	–	–	50750,00
3	Оприбутковано борошно, вироблене з власного зерна (290 ц x 146,01 грн)	27	233	42342,90
4	Оприбутковано висівки за ціною можливої реалізації (42 ц x 15 грн)	27	233	630,00
5	Надано послуги з переробки зерна, отриманого на давальницьких умовах	361	703	11000,00
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641	1833,33
7	Списано:			
	– собівартість послуг із переробки давальницького зерна	903	233	7778,00
	– вартість зерна, одержаного на давальницьких умовах	–	022	5500,00

Таблиця 2.10 – Журнал господарських операцій отримання матеріалів та відпуск у виробництво сільськогосподарського призначення

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Отримання матеріалів			
Отримані матеріали та добрив сільськогосподарського призначення	208	631	10 000
ПДВ	641	631	2 000
Отримано паливо	203	631	1 000
ПДВ	641	631	200

Продовження таблиці 2.10

Відпуск матеріалів у виробництво			
- вартість насіння	231	208	5 000
- вартість добрив	231	208	2 000
- вартість палива	231	203	1 000

Дохід від дооцінки біоактивів за звітний період визначають наростаючим підсумком з початку звітнього періоду. Оскільки господарський рік закінчується 30.06.17 р. (умовно), визнані в другому півріччі 2016 року доходи від дооцінки озимої пшениці повністю потрапляють до фінансових результатів звітнього періоду.

На балансі підприємства обліковується худоба таких статевовікових груп. Інформація про худобу відповідних статевовікових груп наведено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Інформація про худобу відповідних статевовікових груп

Назва	Облікові дані		
	поголів'я	вага, т	історична собівартість
Телиці до 1 року	1000	70	2310
Телиці старші 1 року	900	180	5760
Нетелі	800	240	7440
Разом ремонтний молодняк	2700	490	15510
Корови до 1 року	700	280	8400
Корови 1–2 роки	600	246	7134
Корови 2–3 роки	500	210	5880
Корови 3–4 роки	400	172	4644
Корови 4–5 років	300	126	3276
Корови 5–6 років	200	82	2050
Корови старші 6 років	300	120	2880
Разом основне стадо	3000	1236	34264
Молодняк ВРХ (бички)	3000	630	13230
ВРХ на відгодівлі	100	47	1128
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	3100	677	14358
Разом	8800	2403	64132

Худоба, навіть та, що включається до необоротних активів, – високоліквідний товар, тому її в будь-який момент можна продати щонайменше за закупівельною ціною живої ваги ВРХ. Але оскільки корів та телиць підприємство утримує ще й для виробництва молока, потрібні ще деякі дані фінансового та зоотехнічного характеру: закупівельна вартість молока,

звичайний період лактації корів, рівень вибраковки стада та макроекономічні показники розвитку економіки. Припустімо, що в нас фінансова стабільність, усі показники прогнозовані і відповідають наведеним нижче. Молочна продуктивність, кг/рік 5000

Собівартість молока, грн/кг 6

Ціна молока без ПДВ, грн/кг 7

Ціна ВРХ живою вагою, грн/кг 25

Прогнозований рівень інфляції за рік 8%

Ставка дисконтування 16%

Вибраковка за рік 20%

Вважатимемо, що корови утримуються підприємством максимум до 10 років (з яких 7 даватимуть молоко), і всі відносні показники (вибраковка, інфляція, дисконтування) змінюються рівномірно упродовж року. Тому для оцінки молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада наведемо допоміжну таблицю 2.12.

Таблиця 2.12 – Оцінка молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада

Роки	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Розрахункові коефіцієнти										
Показник руху поголів'я	0,90000	0,72000	0,57600	0,46080	0,36864	0,29491	0,23590	0,18870	0,15100	0,12080
Показник впливу інфляції та дисконтування	0,95680	0,86800	0,78750	0,71440	0,64810	0,58790	0,53340	0,48390	0,43900	0,39820
Розрахунок п	приведених грошових потоків від реалізації молока, тис. грн									
Телиці до 1 року	-	-	-	1646	1195	867	629	457	331	241
Телиці старші 1 року	-	-	2041	1481	1075	780	566	411	298	-
Нетелі	-	2500	1814	1317	956	694	503	365	-	-
Корови до 1 року	3014	2187	1588	1152	836	607	440	-	-	-
Корови 1–2 роки	2583	1875	1361	988	717	520	-	-	-	-
Корови 2–3 роки	2153	1562	1134	823	597	-	-	-	-	-
Корови 3–4 роки	1722	1250	907	658	-	-	-	-	-	-
Корови 4–5 років	1292	937	680	-	-	-	-	-	-	-
Корови 5–6 років	861	625	-	-	-	-	-	-	-	-
Корови старші 6 років	1292	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Приведені грошові потоки від майбутньої реалізації молока розраховують за формулою:

$$\text{ПГП}_{\text{Мол}} = \text{Пог} \times \text{МП} \times (\text{Ц}_{\text{Мол}} - \text{СВ}_{\text{Мол}}) \times \text{К}_1 \times \text{К}_2, \quad (2.1)$$

де Пог – поголів'я відповідної групи ВРХ на звітну дату;

МП – молочна продуктивність однієї корови за рік;

$\text{Ц}_{\text{Мол}}$ – закупівельна ціна на молоко (без ПДВ);

$\text{СВ}_{\text{Мол}}$ – собівартість виробленого молока;

К_1 – показник руху поголів'я, що враховує вибраковку;

К_2 – агрегований показник, що враховує вплив інфляції та дисконтування майбутніх грошових потоків.

Майбутні грошові потоки від реалізації худоби живою вагою можна не дисконтувати, адже це постійний процес у міру вибраковки. Доросла худоба тримає відносно стабільну вагу, не втрачаючи цінності, а молодняк ще й росте, хоча й потребує на свій розвиток певних витрат. Приведені грошові потоки від майбутньої реалізації худоби розраховуються так:

$$\text{ПГП}_{\text{ЖВ}} = \text{В} \times \text{Ц}_{\text{ЖВ}}, \quad (2.2)$$

де В – вага відповідної групи ВРХ на звітну дату;

$\text{Ц}_{\text{ЖВ}}$ – закупівельна ціна ВРХ живою вагою (без ПДВ).

Після відповідних розрахунків маємо таку інформацію про справедливую вартість біологічних активів тваринництва (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13 – Інформація про справедливую вартість біологічних активів тваринництва

Назва	Справедлива вартість			Визнана у балансі дооцінка
	за молоком	за м'ясом	РАЗОМ	
1	2	3	4	5
Телиці до 1 року	5365	1750	7115	4805
Телиці старші 1 року	6653	4500	11153	5393
Нетелі	8149	6000	14149	6709
Разом ремонтний молодняк	20167	12250	32417	16907
Корови до 1 року	9824	7000	16824	8424
Корови 1–2 роки	8043	6150	14193	7059

Продовження таблиці 2.13

1	2	3	4	5
Корови 2–3 роки	6269	5250	11519	5639
Корови 3–4 роки	4538	4300	8838	4194
Корови 4–5 років	2909	3150	6059	2783
Корови 5–6 років	1486	2050	3536	1486
Корови старші 6 років	1292	3000	4292	1412
Разом основне стадо	34361	30900	65261	30997
Молодняк ВРХ (бички)	–	15750	15750	2520
ВРХ на відгодівлі	–	1175	1175	47
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	–	16925	16925	2567
Разом	54528	60075	114603	50471

У звіті про прибутки та збитки визнається балансова сума дооцінки на дату звітності, зменшена на ту її частину, яку вже враховано в прибутках-збитках попереднього періоду (тобто визнано в балансі на початок поточного звітного періоду). Різниця може бути як додатна (дохід), коли визнана у балансі дооцінка за групою біологічних активів зростає, так і від'ємна (втрати) – коли зменшується.

2.3 Аналіз фінансового результату ДП «ДГ «Забойщик»

Метою аналізу структури і динаміки фінансових результатів є надання користувачам правдивої, повної і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибули і збитках.

Прибуток є найважливішим узагальнювальним показником, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежить формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом, платоспроможність підприємства, доходи акціонерів і тому подібне. Таким чином на формування чистого прибутку підприємства роблять вплив фінансові результати, отримані після здійснення операційної, інвестиційної, фінансової діяльності і фінансові результати, отримані в результаті надзвичайних подій.

За даними таблиці 2.14 оцінюються прибутковість кожного виду

діяльності підприємства: операційної, інвестиційної та фінансової. Аналіз ефективності різних видів діяльності дасть змогу визначити їх вплив на чистий прибуток підприємства.

Таблиця 2.14 – Аналіз звіту про фінансові результати на ДП «ДГ «Забойщик»

Найменування показників	2017 р тис.грн	2018 р тис.грн	Зміни 2011/2010 тис.грн
1	2	3	4
Доход(виручка) від реалізації продукції	12576	16048	3472
Податок на додану вартість	812	999	187
Інші вирахування з доходу	0	230	230
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції	11764	14819	3055
Собівартість реалізованої продукції	8430	10666	2236
Валовий прибуток, збиток	3334	4153	819
Інші операційні доходи	394	362	-32
Адміністративні витрати	2442	1956	-486
Витрати на збут	797	977	180
Інші операційні витрати	200	259	59
Фінансовий результат від операційної діяльності:прибуток(збиток)	289	1323	1034
Дохід від участі в капіталі	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-
Інші доходи	6	22	16
Інші витрати	-	24	24
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування прибуток(збиток)	295	1321	1026
Податок на прибуток від звичайної діяльності	148	407	259
Фінансовий результат від звичайної діяльності: прибуток(збиток)	147	914	767
Чистий прибуток, збиток	147	914	767

Розглянемо чистий прибуток (збиток) за 2017 р. та 2018 р. який мав суттєві зміни (рис. 2.1) .

В 2018 р. порівняно з 2017 р. чистий прибуток зріс на 767 тис. грн., що вказує на покращення результатів діяльності.

Фінансовий результат від операційної діяльності з 2018 р. по 2017 р. збільшився на 1034 тис. грн., що вважається позитивною тенденцією.

Собівартість реалізованої продукції у 2017 р. збільшилась на 2236 тис.

грн., в той же час у 2018 р. зменшуються адміністративні витрати на 486 тис. грн. і збільшуються витрати на збут на 180 тис. грн., незначно зростають інші операційні витрати на 59 тис. грн.

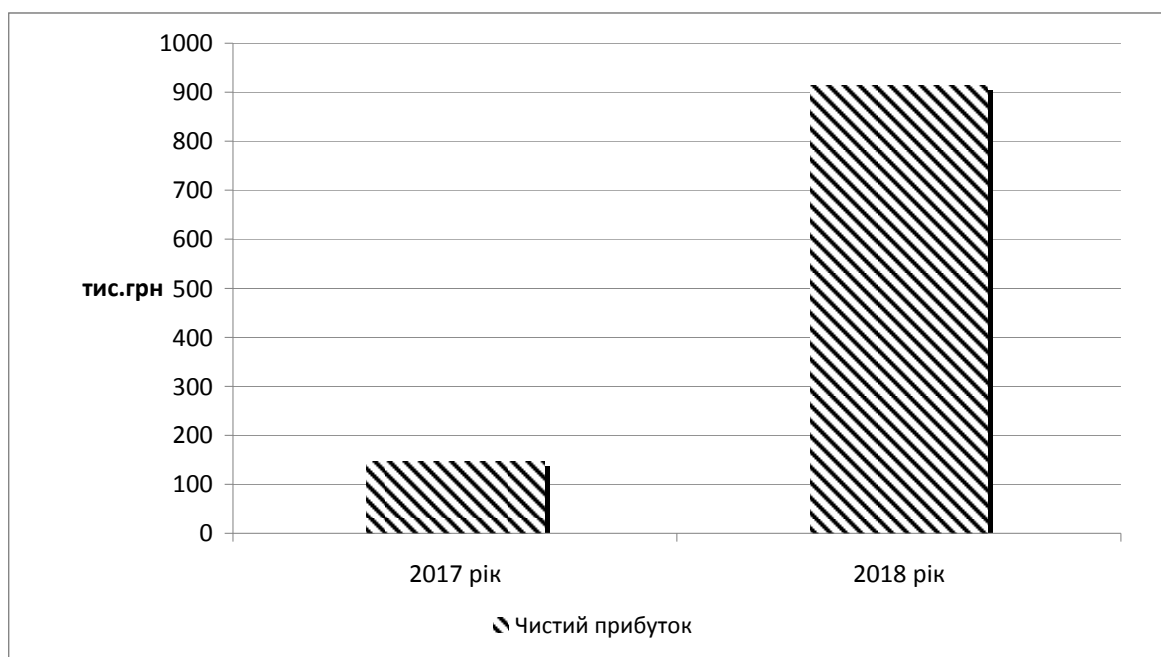


Рисунок 2.1 – Динаміка чистого прибутку ДП «ДГ «Забойщик»

Таблиця 2.15 – Динаміка елементів операційних витрат на ДП «ДГ «Забойщик»

Найменування показників	2017 р.		2018 р.		Абсолютне зростання 2017 р./ 2018 р.	Коефіцієнт зростання 2017 р./ 2018 р.
	сума, тис.грн	пит. вага%	сума, тис.грн	пит. вага%		
Матеріальні затрати	1773	15,45	2805	20,24	1032	1,58
Витрати на оплату праці	6175	53,82	6637	47,89	462	1,07
Відрахування на соціальні заходи	2200	19,18	2398	17,3	198	1,09
Амортизація	148	1,29	169	1,22	21	1,14
Інші операційні витрати	1177	10,26	1849	13,34	672	1,57
Разом	11473	100	13858	100	2385	1,21

Таким чином, аналіз табл. 2.13 вказує на стрімке зростання витрат, у 2018 р. найбільше зросли матеріальні витрати та інші операційні витрати на

58% та 57% відповідно.

Розглянемо структуру операційних витрат за економічними елементами у 2018 році.

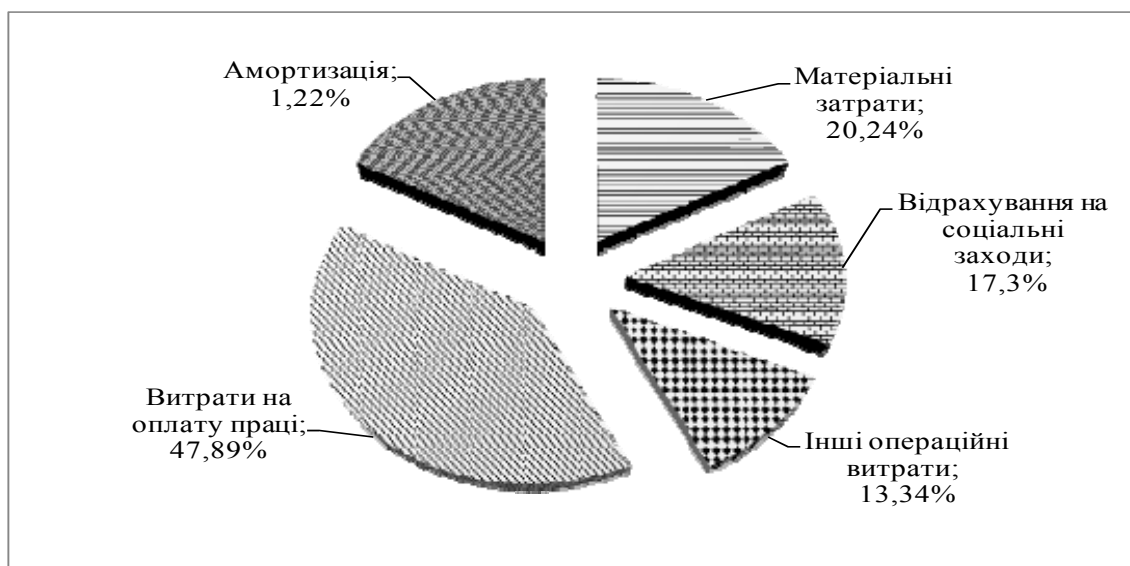


Рисунок 2.2 – Структура операційних витрат за економічними елементами ДП «ДГ «Забойщик» у 2018 р.

Найбільшу питому вагу складають витрати на оплату праці 47,89% у 2018р., а найменшу амортизація -1,22%.

Актив балансу містить інформацію про розміщення капіталу, що є в розпорядженні у підприємства, тобто про вкладення в майно та довгострокові фінансові інвестиції, матеріальні цінності, про залишки грошових коштів. Основним принципом групування статей активу балансу являється ступінь їх ліквідності (тобто швидкість перетворення у грошові кошти). Для аналізу структури статей активу балансу складається наступна таблиця:

Таблиця 2.16 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ДП «ДГ «Забойщик»

№ з/п	Актив	2017 рік		2018 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп росту, %
		тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Майно разом	93060	100	101573	100	8513	109,15
1.1	Необоротні активи	74281	79,8	73926	72,8	-355	99,53

Продовження таблиці 2.16

1	2	3	4	5	6	7	8
1.2	Оборотні активи	18770	20,1	27636	27,2	8866	147,23
1.2.1	Запаси	181	0,19	98	0,096	-83	54,14
1.2.2	Дебіторська заборгованість	9041	9,72	15390	15,15	6349	170,22
1.2.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	838	0,9	1926	1,9	1088	229,83
1.3	Витрати майбутніх періодів	9	0,0096	11	0,0108	2	122,3

Аналіз даних таблиці 2.16 показав, що майно ДП «ДГ «Забойщик» в основному складається з необоротних активів (від 72,8% у 2018 р. до 79,8% у 2017 р.). Питома вага оборотних активів коливалася від 20,1% (у 2017 р.) до 27,2% (у 2018 р.).

Необоротні активи в основному складаються з довгострокових біологічних активів і основних засобів. В оборотних активах найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість.

Найменшу питому вагу в оборотних засобах займають запаси, питома вага яких коливається від 0,096 у 2018 р. до 0,19 у 2017 р. та грошові кошти, питома вага яких коливалася від 0,9% у 2017 р. до 1,9% у 2018 р.

У 2018 р. в порівнянні з попереднім 2017 р. зросла вартість майна і змінилася його структура. В порівнянні з 2017 р. вартість необоротних активів знизилась на 355 тис. грн.

Найбільші структурні зрушення сталися з дебіторською заборгованістю, яка у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. зросла на 6349 тис. грн.

В процесі аналізу вивчаються динаміка, склад та структура активів підприємства. Від того, які кошти вкладені в основні засоби та оборотні активи, скільки їх знаходиться у сфері виробництва та сфері обігу, в грошовій та матеріальній формі, наскільки оптимальне їх відношення, багато в чому залежать результати виробничої і фінансової діяльності, а відповідно і фінансовий стан підприємства.

В пасиві балансу відображаються фінансові джерела, за рахунок яких формуються активи, або капітал підприємства. Оцінка змін, що відбулися в структурі капіталу, може бути різною з позиції інвесторів і з позиції підприємства. Для банків та інших інвесторів ситуація більш надійна, якщо доля власного капіталу у клієнта більше 50%. Це виключає фінансовий ризик. Підприємства, навпаки, зацікавлені, як правило, в залученні позикових коштів. Якщо позикові кошти одержані під менший процент, ніж рентабельність, є можливість розширити виробництво, збільшити доходність власного капіталу.

При аналізі фінансового стану необхідно вивчити динаміку і структуру власного і позикового капіталу, виявити причини зміни деяких статей та дати оцінку цим змінам за звітний період (таблиця 2.17).

Таблиця 2.17 – Аналітичне групування та аналіз статей активу балансу ДП «ДГ «Забойщик»

№ з/п	Пасив	2017 рік		2018 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп росту,%
		тис. грн.	%	тис. грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7	8
2	Джерела майна разом	93060	100	101573	100	8513	109,15
2.1	Власний капітал	61499	66,08	61547	60,59	48	100,07
2.1.1	Статутний капітал	61494	66,07	61494	60,54	0	100,00
2.1.2	Нерозподілений прибуток	-39521	-42,46	-39615	-39,1	-94	100,23
2.1.3	Інші джерела власного капіталу	-	-	-	-	-	-
2.2	Позиковий капітал	-	-	-	-	-	-
2.2.1	Довгострокові кредити	0	0	11611	11,43	11611	0,00
2.2.2	Короткострокові кредити та позики	-	-	-	-	-	-
2.2.3	Кредиторська заборгованість	12165	13,07	2414	2,37	-9751	19,84
2.3	Забезпечення наступних витрат і платежів	53	0,06	177	0,17	124	333,96
2.4	Доходи майбутніх періодів	-	-	-	-	-	-

Аналізуючі дані таблиці можна стверджувати, що ДП «ДГ «Забойщик» в основному фінансувалося за рахунок власних засобів. У 2018 році в порівнянні з попереднім 2017 роком збільшився власний капітал на 48 тис. грн. У 2018 році кредиторська заборгованість в порівнянні з 2017 роком зменшилась на 9751 тис. грн.

Таким чином аналіз структури пасиву балансу необхідний для оцінки раціонального формування джерел фінансування діяльності підприємства та його ринкової стійкості.

Необхідність в аналізі ліквідності балансу виникає в умовах посилення фінансових обмежень та необхідності оцінки кредитоспроможності підприємства. Ліквідність балансу визначається як ступінь покриття зобов'язань підприємства його активами, строк перетворення яких в грошові кошти відповідає строку погашення зобов'язань.

Ліквідність активів – величина, обернена ліквідності балансу за часом перетворення активів в грошові кошти. Чим менше необхідно часу, щоб даний актив набув грошову форму, тим вище його ліквідність.

Аналіз ліквідності балансу полягає в зіставленні коштів по активу, які згруповані за ступенем їх ліквідності та розташовані в порядку зменшення ліквідності, з зобов'язаннями у пасиві, які згруповані за строками їх погашення та розташованими у порядку збільшення строків.

В залежності від ступеня ліквідності активи підприємства поділяються на такі групи:

A_1 – найбільш ліквідні активи – грошові кошти підприємства та короткострокові фінансові вкладення;

A_2 – швидко реалізовані активи – дебіторська заборгованість та інші оборотні активи;

A_3 – повільно реалізовані активи – запаси, довгострокові фінансові вкладення, зменшені на суму, вкладену в статутні фонди інших підприємств;

A_4 – важко реалізовані активи – необоротні активи, за винятком статей, які включені у попередню групу, витрати майбутніх періодів.

Пасиви балансу групуються за ступенем терміновості їх оплати:

P_1 – найтерміновіші зобов'язання – кредиторська заборгованість, інші поточні пасиви;

P_2 – короткострокові пасиви – короткострокові кредити та позикові кошти;

P_3 – довгострокові пасиви – довгострокові кредити та позикові кошти;

P_4 – постійні пасиви – власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, доходи майбутніх періодів.

Для визначення ліквідності балансу необхідно зіставити результати приведених груп по активу і пасиву (таблиця 2.18).

Баланс можна вважати абсолютно ліквідним в тому разі, коли виконуються наступні відношення:

$$A_1 \geq P_1, A_2 \geq P_2, A_3 \geq P_3, A_4 \leq P_4. \quad (2.3)$$

Якщо одна або кілька умов порушуються, ліквідність відрізняється від абсолютної. При цьому брак коштів за однією групою активів компенсується їх надлишком в іншій групі лише за вартістю, оскільки в реальній платіжній ситуації менш ліквідні активи не можуть замінити більш ліквідні.

Таблиця 2.18 – Оцінка ліквідності балансу за звітний період, тис. грн.

Активи	Розмір		Пасиви	Розмір		Надлишок (+), нестача (-)	
	2017	2018		2017	2018	2017	2018
A1 Найбільш ліквідні	838	1926	P1 Найтерміновіші зобов'язання	18954	15340	-18116	-13414
A2 Швидко реалізовані	17760	25623	P2 Короткострокові	12554	12898	5206	12725
A3 Повільно реалізовані	181	98	P3 Довгострокові	-	11611	181	-11513
A4 Важко реалізовані	74281	73926	P4 Постійні	61552	61724	12729	12202
Баланс	93060	101573	Баланс	93060	101573	-	-

Тотожність активу і пасиву балансу визначає наперед результат порівняння за четвертою групою, якій властиве «балансування». Тому суттєвими є порівняння підсумків за першими трьома групами.

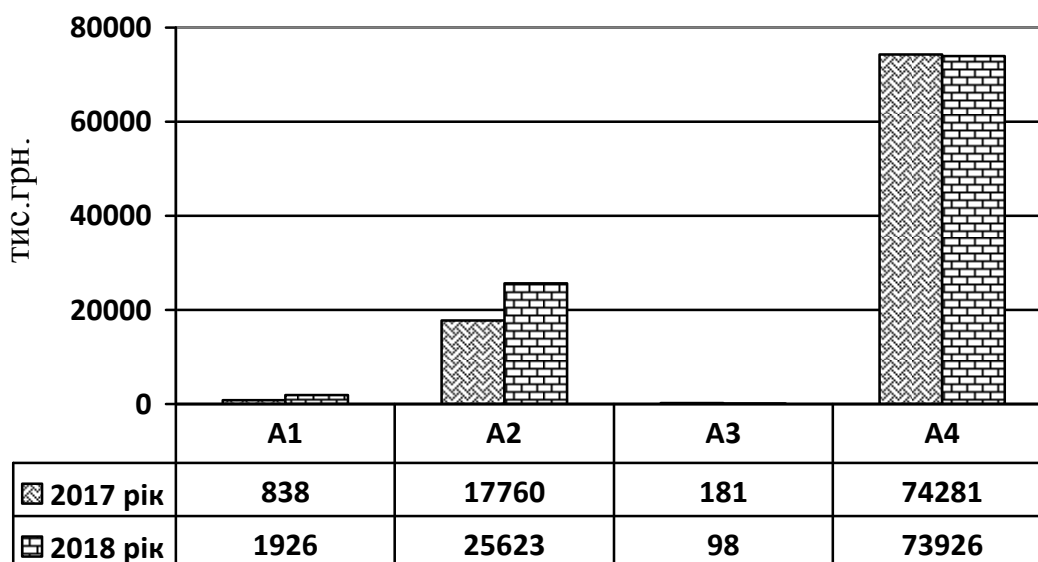


Рисунок 2.3 – Порівняння активу балансу за 2017р. та 2018р.

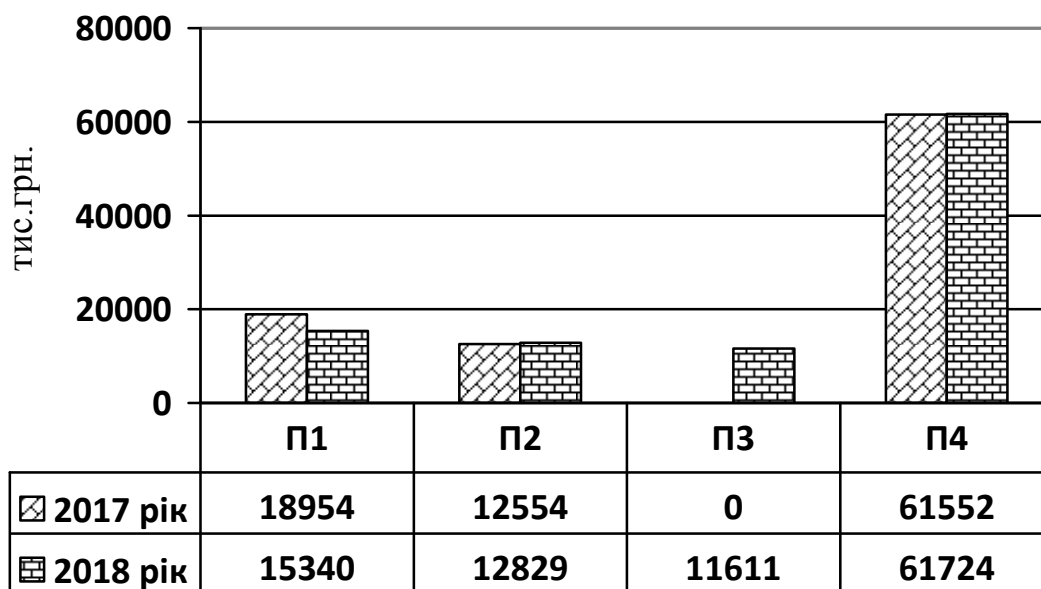


Рисунок 2.4 – Порівняння пасиву балансу за 2017 р. та 2018 р.

На сьогоднішній день є багато методик аналізу фінансового стану згідно розрахунку фінансових показників. Відповідно до методичних рекомендацій, запропонованих аудиторською палатою України, та Положення «Про порядок

здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації» можна розраховувати наступні групи аналітичних коефіцієнтів (табл. 2.19).

Таблиця 2.19 – Показники фінансового стану ДП «ДГ «Забойщик»

№ з/п	Показники	2017 рік	2018 рік
1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,03	0,06
2	Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	0,59	0,97
3	Коефіцієнт фінансової стійкості (або незалежності, або автономії)	0,66	0,61
4	Коефіцієнт структури капіталу	0,51	0,45

При аналізі ліквідності балансу можна зробити наступні висновки: коефіцієнт абсолютної ліквідності в 2018 р. збільшився та характеризує готовність підприємства негайно ліквідувати короткострокову заборгованість; коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) в 2018 р. збільшився та характеризує достатність обігових коштів для погашення боргів протягом року; коефіцієнт фінансової стійкості (або незалежності, або автономії) в 2018 р. зменшився це пов'язано з великою сумою збитку; коефіцієнт структури капіталу в 2018 р. зменшився про, що характеризує залежність підприємства від зобов'язань.

Однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства є фінансова стійкість.

Фінансова стійкість характеризує ступінь фінансової незалежності підприємства щодо володіння своїм майном і його використання. Цей ступінь незалежності можна оцінювати за різними критеріями:

- рівнем покриття матеріальних обігових коштів (запасів) стабільними джерелами фінансування;
- платоспроможністю підприємства (його потенційною спроможністю покрити термінові зобов'язання мобільними активами);
- часткою власних або стабільних джерел у сукупних джерелах фінансування.

Наведеним критеріям відповідає сукупність абсолютних і відносних показників фінансової стійкості, де враховано нормативні вимоги щодо характеристики фінансового стану підприємств в Україні.

Розглянемо абсолютні показники фінансової стійкості.

Вартість запасів (З) порівнюється з послідовно поширюваним переліком таких джерел фінансування: власні обігові кошти (ВОК), власні обігові кошти і довгострокові кредити та позики ($ВОК + K^D$); власні обігові кошти, довго- та короткострокові кредити і позики ($ВОК + K^D + K^K$). Згідно з цим сума власних обігових коштів визначається як різниця між власним капіталом (ВК) та вартістю необоротних активів (НА), на покриття якої насамперед спрямовується власний капітал, тобто:

$$ВОК = ВК - НА, \quad (2.4)$$

Наявність власних обігових коштів, тобто додатне значення ВОК – мінімальна умова фінансової стійкості.

Загальноприйнятою формулою визначення власних обігових коштів (інші назви цього показника – робочий капітал; капітал, що функціонує) є різниця між оборотними активами підприємства та його короткостроковими зобов'язаннями, або різниця між сумою власного капіталу і довгострокових зобов'язань та необоротними активами. Отже, власні обігові кошти є частиною обігових коштів, яка фінансується за рахунок власних коштів та довгострокових зобов'язань. При цьому останні прирівнюються до власних коштів, хоча вони не є такими.

Для визначення типу фінансової стійкості розмір власних обігових коштів розраховують як різницю між власним капіталом і необоротними активами.

Відповідно до забезпеченості запасів згаданими варіантами фінансування можливі чотири типи фінансової стійкості:

1. Абсолютна стійкість – для забезпечення запасів (З) достатньо власних

обігових коштів; платоспроможність підприємства гарантована:

$$З < \text{ВОК}, \quad (2.5)$$

2. Нормальна стійкість – для забезпечення запасів крім власних обігових коштів залучаються довгострокові кредити та позики; платоспроможність підприємства гарантована:

$$З < \text{ВОК} + K^D, \quad (2.6)$$

3. Нестійкий фінансовий стан – для забезпечення запасів крім власних обігових коштів та довгострокових кредитів і позик залучаються короткострокові кредити та позики; платоспроможність порушена, але є можливість її відновити:

$$З < \text{ВОК} + K^D + K^K, \quad (2.7)$$

4. Кризовий фінансовий стан – для забезпечення запасів не вистачає «нормальних» джерел їх формування; підприємству загрожує банкрутство:

$$З > \text{ВОК} + K^D + K^K, \quad (2.8)$$

Для визначення типу фінансової стійкості підприємства за даними балансу складають агрегований баланс, позиції активу і пасиву якого за ступенем агрегації відповідають меті аналізу (табл. 2.20).

Таблиця 2.20 – Агрегований баланс, тис. грн.

Актив	2017 рік	2018 рік	Пасив	2017 рік	2018 рік
Необоротні активи (НА)	74281	73926	Власний капітал (ВК)	61499	61547
Запаси (З)	181	98	Довгострокові зобов'язання (K^D)	0	11611
Кошти, розрахунки та інші активи (К)	18598	27549	Короткострокові зобов'язання (K^K) У тому числі короткострокові кредити і позики	31561	28415
Баланс	93060	101573	Баланс	93060	101573

У таблиці 2.21 наведено приклад аналізу фінансової стійкості підприємства за даними агрегованого балансу.

Таблиця 2.21 – Аналіз фінансової стійкості, тис. грн.

№	Показник	2017 рік	2018 рік
1	Власний капітал	61499	61547
2	Необоротні активи	74281	73926
3	Власні обігові кошти (р. 1 – р. 2)	-12782	-12379
4	Довгострокові зобов'язання	0	11611
5	Наявність власний і довгострокових джерел покриття запасів (р3+р 4)	-12782	-768
6	Короткострокові кредити та позики	31508	28238
7	Загальний розмір основних джерел покриття запасів (р5 + р6)	18726	27470
8	Запаси	181	98
9	Надлишок (+) або нестача (-) власних обігових коштів (р3 – р8)	-12963	-12477
10	Надлишок (+) або нестача (-) власних коштів і довгострокових кредитів і позик (р5 – р8)	-12963	-866
11	Надлишок (+) або нестача (-) основних джерел покриття запасів (р7- р8)	18545	27372
12	Тип фінансової стійкості	Не стійкий	Не стійкий

Зробивши аналіз фінансової стійкості підприємства, можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства є не стійким, тобто для забезпечення запасів залучається власний обліковий капітал, довгострокові та короткострокові кредити, які є основними джерелами покриття запасів.

Отже, ДП «ДГ «Забойщик» має наступний робочий план рахунків: 236 «Машинно-тракторний парк»; 237 «Промислово-допоміжне виробництво»; 238 «Поточний ремонт будинків і споруд»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 151 «Капітальне виробництво»; 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 203 «Паливо, паливні матеріали»; 204 «Тара, тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали»; 22 «Малоцінні ті швидкозношувані предмети»; 231 «Виробництво: рослинництво»; 232 «Тваринництво»; 233

«Переробка»; 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 90 «Собівартість реалізованої продукції»; 911 «Загально виробничі витрати по рослинництву»; 912 «Загально виробничі витрати по тваринництву». Переробка відбувається наступним чином: калібрування, сушка сортування зерна; помел зерна, на корм скоту; забій худоби на м'ясо.

Документи (акти) збирання зернових, олійних культур та таке інше з поля. Первинні документи, які ведуться на підприємстві: реєстр відправки зерна з поля; відомість руху зерна з іншої продукції; реєстр на вибуття продукції; внутрігосподарська накладна. Агроном з захисту рослин приймає матеріали за документами – накладна, доручення, в під залік. Відпускає агроном і списує за документами: акт № про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин. Зерно з поля отримують за документами: запис до журналу вагаря, підписує водій; реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля підписують комбайнер, водій.

Підпис комбайнера, комірника/завідувачем складу ставиться на документах: реєстр № приймання зерна та іншої продукції (за день) підпис комірника; відомість № руху зерна та іншої продукції; реєстр № вибуття документів доопрацювання (сортування, калібрування, сушка) передається у під звіт іншого комірника; акт на сортування, калібрування, сушку; накладна передається у під звіт другого комірника. Зберігання після доопрацювання. (Склад насіння); накладна (внутрішньогосподарського призначення).

Зерно (готова продукція) відпускається на: корм тваринам на рах. 232; робітникам в рахунок заробітної плати (відомість на видачу пшениці, ячменю згідно колективного договору) рах. 90; робітникам за готівковий рахунок рах. 90 (накладна); юридичним особам за безготівковий рахунок рах. 90; фізичним особам за готівковий рахунок рах. 90.

Випишується накладна, рахунок, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, на підставі доручення, запис в журналі вагаря. Акт № Витрати насіння і садивного матеріалу випишує бригадир. Підписують (агроном, бухгалтер головний, керівник», а отримує за

внутрішньогосподарською накладною від комірника в під звіт.

В 2018 р. порівняно з 2017р. чистий прибуток зріс на 767 тис.грн., що вказує на покращення результатів діяльності. Фінансовий результат від операційної діяльності з 2018 р. по 2017 р. збільшився на 1034 тис.грн., що вважається позитивною тенденцією.

Собівартість реалізованої продукції у 2017 р. збільшилась на 2236 тис. грн., в той же час у 2018 р. зменшуються адміністративні витрати на 486 тис. грн. і збільшуються витрати на збут на 180 тис. грн., незначно зростають інші операційні витрати на 59 тис.грн.

Аналіз фінансового стану ДП «ДГ «Забойщик» показав, що майно в основному складається з необоротних активів (від 72,8% у 2018 р. до 79,8% у 2017 р.). Питома вага оборотних активів коливалася від 20,1% (у 2017 р.) до 27,2% (у 2018 р.).

Необоротні активи в основному складаються з довгострокових біологічних активів і основних засобів. В оборотних активах найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість.

Найменшу питому вагу в оборотних засобах займають запаси, питома вага яких коливається від 0,096 у 2018 р. до 0,19 у 2017 р. та грошові кошти, питома вага яких коливалася від 0,9% у 2017 р. до 1,9% у 2018 р.

У 2018 р. в порівнянні з попереднім 2017 р. зросла вартість майна і змінилася його структура. В порівнянні з 2017 р. вартість необоротних активів знизилась на 355 тис. грн.

Найбільші структурні зрушення сталися з дебіторською заборгованістю, яка у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. зросла на 6349 тис. грн.

Аналізуючи дані таблиці можна стверджувати, що ДП «ДГ «Забойщик» в основному фінансувалося за рахунок власних засобів. У 2018 р. в порівнянні з попереднім 2017 р. збільшився власний капітал на 48 тис. грн. У 2018 р. кредиторська заборгованість в порівнянні з 2017 р. зменшилась на 9751 тис. грн.

При аналізі ліквідності балансу можна зробити наступні висновки:

коефіцієнт абсолютної ліквідності в 2018 р. збільшився та характеризує готовність підприємства негайно ліквідувати короткострокову заборгованість; коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) в 2018 р. збільшився та характеризує достатність обігових коштів для погашення боргів протягом року; коефіцієнт фінансової стійкості (або незалежності, або автономії) в 2018 р. зменшився це пов'язано з великою сумою збитку; коефіцієнт структури капіталу в 2018 р. зменшилося про, що характеризує залежність підприємства від зобов'язань.

Зробивши аналіз фінансової стійкості підприємства, можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства є не стійким, тобто для забезпечення запасів залучається власний обліковий капітал, довгострокові та короткострокові кредити, які є основними джерелами покриття запасів.

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК»

3.1 Аудит виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

Серед думок авторів варто виділити наступні точки зору щодо мети аудиту запасів. Савченко В.Я. вважає метою аудиту запасів встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з матеріалами, правильності їх відображення в обліку [31].

Петрик О.А. говорить про те, що метою перевірки запасів є одержання належних і достатніх аудиторських доказів про те, що їх облік відповідає чинним законодавчим і нормативним вимогам, а інформація про них у фінансовій і податковій звітності є достовірною в усіх суттєвих аспектах [28].

На думку Білик М.Д. мета аудиту запасів – підтвердити законність господарських операцій щодо запасів та правильність відображення їх в обліку [7].

Таким чином, метою аудиторської перевірки запасів є підтвердження на основі зібраних аудиторських доказів законності, достовірності здійснення операцій з запасами, правильності відображення їх в обліку та фінансовій звітності підприємства.

Існують також різні погляди на послідовність проведення аудиту запасів. Автори Савченко В.Я. і Петрик О.А. вважають, що аудиторська перевірка операцій з матеріальними цінностями включає дослідження стану складського господарства та збереження матеріальних цінностей, нормування витрачання, оприбуткування, правильності оцінки купованих матеріальних цінностей, використання запасів, перевірку операцій з МШП [31].

Усач Б.Ф. встановлює таку послідовність аудиту матеріальних цінностей: 1) інвентаризація матеріальних цінностей; 2) аудит прибуткових і

видаткових документів; 3) звіти матеріально відповідальних осіб; 4) реєстри аналітичного обліку; 5) Головна книга; 6) Фінансова звітність [50].

Бондар М.І. розділяє процес аудиту запасів на такі етапи: 1) аудит наявності та стану збереження матеріальних запасів; 2) аудит надходження матеріальних запасів; 3) аудит переміщення і вибуття матеріальних запасів [8]. Білик М.Д. виділяє наступні етапи аудиту матеріальних запасів: 1) аудит визнання запасів, правильності їх оцінки; 2) аудит збереження запасів; 3) аудит вибуття запасів; 4) аудит товарів; 5) аудит МШП [6].

Отже, незважаючи на деяку відмінність думок щодо етапів проведення перевірки запасів всі науковці сходяться на думці, що одним з найважливіших етапів аудиту запасів є їх інвентаризація (рисунок 3.1).

Окрім послідовності проведення аудиту аудитор повинен визначитися з інформаційною базою аудиту. До основних джерел інформації при проведенні аудиту запасів як на промислових, так і на сільськогосподарських підприємствах відносять: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові реєстри з обліку запасів, дані про проведення інвентаризації, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансову звітність та інші документи [7].

Бондар М.І. виділяє такі джерела інформації для аудиту запасів сільськогосподарських підприємств: первинні документи з надходження запасів (М-1 журнал обліку вантажів, що надійшли, М-3 журнал реєстрації довіреностей, М – 2а акт списання бланків довіреностей, М-8-9, Ф -117, 117а лімітно-забірні картки, М-11 накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, М-14 відомість обліку залишків матеріалів на складі, М-21 інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, МШП-2 картка обліку МШП, накладні, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі матеріальних цінностей тощо), облікові реєстри (журнали), Головна книга, баланс [7].



Рисунок 3.1 – Етапи аудиту виробничих запасів ДП «ДГ «Забойщик»

На основі проведеного аналізу бачимо, що відмінність між інформаційною базою промислових і сільськогосподарських підприємств складається в деяких первинних документах та облікових регістрах.

Послідовність дій аудитора на всіх етапах аудиту виробничих запасів на підприємствах і документи, які перевіряються:

1. Аудит наявності та стану збереження виробничих запасів. На цьому етапі аудитор повинен виділити основні напрямки перевірки збереження запасів на підприємстві, а саме:

1.1. Інвентаризація виробничих запасів. На першому підетапі аудитор варто перевірити правильність проведення інвентаризацій виробничих запасів на підприємстві і правильність відображення їх результатів в обліку. Аудитор має бути присутнім на одній з інвентаризацій виробничих запасів для найбільш ефективного контролю за процесом. При цьому він має звернути увагу на вартісні та застарілі запаси, вести паралельний підрахунок цінностей на складі.

Після складання інвентаризаційного опису аудитор має перевірити наявність всіх реквізитів, розписки матеріально-відповідальної особи, підписів членів комісії та ін. Після складання порівняльної відомості аудитор повинен впевнитися в сумах, які в ній відображені і прослідкувати яким чином лишки чи нестачі будуть оприбутковані в обліку. Крім участі в одній з інвентаризацій аудитор перевіряє документи минулих інвентаризацій і дотримання графіку їх проведення. Особливу увагу аудитор має звернути на розрахунок стягнень з винуватців нестач виробничих запасів і їх відображення в обліку.

1.2. Аудит складського господарства і забезпечення збереження виробничих запасів. Наступним є перевірка стану складських приміщень, а саме: їх оснащеність сигналізацією, наявність договорів про матеріальну відповідальність. На цьому підетапі аудитор має зосередити увагу на складах, на яких зберігаються паливно-мастильні матеріали, отрутохімікати, інші небезпечні речовини. Такі приміщення окрім оснащення їх сигналізацією мають бути захищені від можливих пожерів, завідувачі складами повинні мати спеціальну одягу та засоби захисту.

Щодо перевірки збереження запасів аудитор повинен впевнитися в тому, що зі всіма матеріально-відповідальними особами укладено договори про матеріальну відповідальність. По-друге, варто перевірити, чи проводяться інвентаризації матеріальних цінностей при зміні матеріально-відповідальних осіб, їх виході у відпустки, на лікарняний. Наостанок аудитор перевіряє

правильність оформлення складських документів, періодичність їх створення, наявність всіх необхідних реквізитів.

2. Аудит надходження виробничих запасів. На цьому етапі аудитор повинен виділити для себе основні напрямки надходження запасів на підприємство та документи, в яких відображуються ці операції. Надходження запасів на підприємство можливе за наступними напрямками: від постачальників; як внесок в статутний (пайовий) капітал; як залишки від ліквідації основних засобів; безоплатне отримання від інших суб'єктів господарювання; надходження.

2.1. Далі аудитор приступає до аудиту формування первісної вартості запасів. На цьому підетапі необхідно перевірити правильність визначення первісної вартості виробничих запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і наказу про облікову політику. Особливу увагу аудитор має звернути на запаси, що надійшли, вартість яких визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

2.2. Наступний підетап – аудит правильності оцінки виробничих запасів в обліку. Перевірка правильності оцінки виробничих запасів відбувається також за П(С)БО 9 «Запаси», а саме за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю, або чистою вартістю реалізації.

2.3. На наступному підетапі варто провести аудит прибуткових документів виробничих запасів. Під час аудиту виробничих запасів таких операцій аудитор перевіряє засновницькі документи, прибуткові ордери, акти про списання, накладні на отримання, щоденники надходження.

При аудиті надходження сировини аудитор перевіряє наступні прибуткові документи: при надходженні сировини – акти на прийомку сировини.

2.4. Аудит правильності відображення виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку.

3. Аудит вибуття виробничих запасів.

3.1. Аудит вибуття виробничих запасів підприємств починається з перевірки видаткових документів, а саме: накладних, витратних накладних, накладних на внутрішнє переміщення запасів, актів-вимог, звітів та ін. Особливу увагу аудитор повинен звернути на операції з продажу. Такі операції оформлюються витратною накладною та актом.

При аудиті вибуття аудитор перевіряє акти витрати. Обов'язковими реквізитами цих документів є дата, номер акту, куди, кому, від кого, одиниці виміру. Ефективним методом аудиту виробничих запасів в цьому випадку є контрольний запуск сировини.

3.2. В подальшому аудитор порівнює відповідність методу вибуття запасів, вказаному в обліковій політиці, тому, який дійсно застосовується для тієї чи іншої групи виробничих запасів. При цьому варто мати на увазі, що для різних груп запасів може бути застосовано різні методи вибуття виробничих запасів.

3.3. Аудит правильності віднесення виробничих запасів на витрати підприємства. На цьому етапі аудитору потрібно перевірити правильність віднесення витрати матеріальних ресурсів до того чи іншого виду витрат. Так, можна виділити декілька напрямків витрачання виробничих запасів на підприємствах: надання послуг (звіряються дані по рахунку 23 «Виробництво»); для собівартості товарів та послуг рахунок 90 (для товарів рахунок 902, а для послуг рахунок 903), для загальновиробничих витрат (дані по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»), для потреб адміністрації (дані по рахунку 92 «Адміністративні витрати»), для реалізації (дані по рахунку 93 «Витрати на збут»), на сторону – для продажу (дані по рахунку 943 «Собівартість реалізованих запасів») для інших потреб (дані по рахунку 94 «Інші операційні витрати») та ін.

4. Аудит реєстрів аналітичного обліку виробничих запасів. Аудит реєстрів аналітичного обліку включає звіряння журналів, відомостей, які відображають рух виробничих запасів, між собою. При перевірці надходження виробничих запасів від постачальників (рахунок 63

«Розрахунки з постачальниками»), при перевірці руху виробничих запасів (за дебетом і кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси»).

5. Звірка даних реєстрів з руху виробничих запасів з даними Головної книги. На цьому етапі порівнюються дані перерахованих реєстрів з даними Головної книги.

6. Аудит фінансової звітності в частині відображення в ній виробничих запасів. На останньому етапі аудитор має перевірити правильність відображення виробничих запасів в звітності підприємства, а саме в рядках балансу і їх відповідність даним Приміток до фінансової звітності.

На основі проведеного дослідження ми дійшли наступних висновків: 1) методика проведення аудиту виробничих запасів в цілому є схожою з виробничих методикою аудиту запасів промислових підприємств за етапами проведення перевірки; 2) одними з відмінних напрямів надходження виробничих запасів на підприємствах є їх надходження від урожаю, визнання в результаті переоцінки; 3) існує відмінність в інформаційній базі аудиторської перевірки виробничих запасів. Поряд з загальноприйнятими документами з руху виробничих запасів підприємства використовують свої форми первинної документації та облікові реєстри.

До проведення аудиту складається Лист-замовлення, Лист-згоду та Договір на проведення аудита.

Лист замовлення на проведення аудиторських робіт

м. Запоріжжя

«2» квітня 2018р.

ДП «ДГ «ЗАБОЙЩИК»

Розрахунковий рахунок 21345612342156 у банку АБ «Металург», МФО 31342156

доручає аудиторській фірмі відповідно до наказу №12 в порядку разового замовлення виконати такі аудиторські роботи:

1. Провести перевірку запасів ДП «ДГ «Забойщик» в частині відповідності його з чинним нормативно-правовим актам і законодавству.

2. Надавати консультативну допомогу для поліпшення бухгалтерського обліку, фінансово-господарської діяльності ДП «ДГ «Забойщик».

3. Скласти висновки про відповідальність даних балансу і фінансової звітності аналітичному і синтетичному бухгалтерському обліку, правильність визначення результатів фінансово-господарської діяльності ДП «ДГ «Забойщик» за період від 1 січня по 31 березня.

4. Участь Замовника в одержанні необхідних даних для виконання робіт по перевірці операцій з виробничими запасами.

5. Обсяг, характер, місце і строки проведення апробації результатів: обсяг – перевірка виробничих запасів; характер – суцільна перевірка; місце – ДП «ДГ «Забойщик»; строки – 5–25 квітня 2018 року.

6. Повне найменування кінцевого результату робіт. Аудиторський звіт та висновок.

7. Строки виконання робіт в цілому і за етапами: початок робіт 5квітня, подання Замовнику інформації про результати виконаних робіт – 25 квітня.

8. Місце впровадження (використання) результатів виконаних робіт ДП «ДГ «Забойщик».

9. Протокол погодження договірної ціни.

9.1. Замовник директор ДП «ДГ «Забойщик» Лось Анатолій Володимірович і Виконавець аудиторська фірма «Консульт-аудит» погодили договірну вартість робіт в сумі 500 грн. п'ятсот гривень.

9.2. При здачі результатів роботи з високою якістю, достроково Замовник сплачує Виконавцю надбавку до договірної ціни 20%, що становить у сумі 100 грн. сто гривень.

9.3. При здачі результатів роботи з порушенням договірного строку або неналежної якості Виконавець одержує оплату зі знижкою на 10%.

10. Розрахунки за виконання роботи

10.1. Замовник перераховує Виконавцю аванс під виконання робіт у розмірі 50% від договірної вартості в сумі 250 грн. двісті п'ятдесят гривень.

10.2. Після підписання акта здачі-приймання робіт Замовник перераховує або сплачує готівкою у триденний строк Виконавцю. Належну вартість виконаної роботи.

Керівник організації-замовника Лось А.В.

Головний бухгалтер Чернова Т.М.

АФ «Консульт-аудит»

АМ № 46

Директору ДП «ДГ «Забойщик»

на № 123 від 01.02.18 р.

Лось Анатолію Володиміровичу

Лист про згоду на проведення аудиту запасів

Ваша пропозиція про проведення аудиторської перевірки виробничих запасів ДП «ДГ «Забойщик» нами приймається.

Згідно з чинним законодавством і нормами аудиту вивченню підлягатимуть баланс, звіт про фінансові результати, примітки до фінансової звітності, реєстри бухгалтерського обліку, окремі первинні документи, інша документація, що містить необхідну інформацію про об'єкти, які перевіряються.

Аудит проводиться нами у відповідності з чинним законодавством України зокрема Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», нормативними актами і положеннями.

Мета аудиту – оцінити ступінь повноти і достовірності обліку, визначення основних показників і результатів діяльності по виробничим запасам Вашої організації, показаних у бухгалтерській звітності за I квартал 2018 р.

Для обґрунтування своїх висновків ми використовуємо ряд тестів перевірки достовірності й достатності облікової інформації, в реалізації яких сподіваємося на участь службовців Вашої організації.

З огляду на вибірковий характер тестів та інших притаманних аудиторю обмежень є певний ризик припуститися окремих помилок і неточностей. Ми зробимо все, щоб звести їх до мінімуму, але гарантувати абсолютної точності висновків ми не можемо. Всі виявленні відхилення в обліку і звітності від

встановленого порядку, так само, як помилки і факти шахрайства, знайдуть відображення у звіті про перевірку, який призначається тільки замовнику.

Нагадуємо Вам про відповідальність керівництва за складання бухгалтерської та фінансової звітності, включаючи відображення первинних даних обліку, забезпечення адекватних бухгалтерських записів і внутрішнього контролю, вибір і застосування облікових рішень. Ми просимо від керівництва організації письмового підтвердження достовірності й повноти наданої аудитору інформації. Сподіваємося на всебічну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що в наше розпорядження будуть надаватися будь-які записи, документація та інша інформація, необхідні для проведення аудиторської перевірки.

Просимо Вас підписати і повернути одну копію листа із зазначенням її відповідності Вашому розумінню угод з аудиту бухгалтерської звітності.

Договір про надання аудиторських послуг № 25

«4» квітня 2018р.

м. Запоріжжя

Аудиторська фірма «Консульт-аудит», іменована в подальшому «Виконавець», в особі директора Пасічника Олексія Петровича, з однієї сторони і ДП «ДГ «Забойщик» іменованій в подальшому «Замовник», в особі директора Лось Анатоля Володиміровича, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про наступне:

1. Предмет договору

1.1. Замовник доручає, а Виконавець приймає на себе зобов'язання про надання послуг:

Провести перевірку запасів ДП «ДГ «Забойщик» в частині відповідності його з чинним нормативно-правовим актам і законодавству.

2. Вартість послуг і порядок розрахунків

2.1. Вартість послуг по цьому договору визначається за погодженням сторін і є договірною.

Договірна ціна по цьому договору є комерційною таємницею як Виконавця, так і Замовника.

2.2. Вартість наданих послуг складає п'ятсот гривень, в т.ч. податок на добавлену вартість у сумі вісімдесят три гривні.

2.3. Розрахунок проводиться у наступному порядку:

- 50 процентів суми договору попередня плата до початку аудиторської перевірки;

- 50 процентів суми у 3-денний строк після підписання акту прийняття-здачі аудиторську висновку. За несвоєчасне перерахування Замовник виплачує пеню в розмірі 2% за кожний день прострочки, а у випадку відмови від послуг Виконавця з причин, непередбачених договором, виплачує штраф у розмірі 25% від суми, не виплаченої по договору.

3. Права і обов'язки сторін

3.1. Замовник зобов'язується:

3.1.1. Представити можливість проводити аудит в масштабах, які забезпечують виконання договірних зобов'язань у повному обсязі.

3.1.2. Вказати коло осіб, які мають право до інформації та документів про результати аудиту на вимогу Виконавця, якщо це не суперечить інтересам Замовника.

3.1.3. Представити всі необхідні документи та облікові дані, довідки, розрахунки, надавати необхідні пояснення, завірені підписами та печаткою адміністрації.

3.1.4. Забезпечити, при необхідності, отримання від третіх осіб первинної документації, яка стосується діяльності Замовника, необхідних відомостей та документів, належним чином оформлених і звірених.

3.1.5. Чітко дотримуватись висновків, рекомендацій та пояснень, вказаних в звіті про результати аудиторської експертизи.

3.1.6. При відрядженні спеціалістів Виконавця за місцем знаходження Замовника створити всі необхідні умови для повноцінного та якісного виконання останніми договірних зобов'язань з наданням житла, харчування, а також при необхідності проїзду до місця роботи.

3.1.7. Перерахувати на розрахунковий рахунок Виконавця суму, передбачену договором.

3.1.8 До компетенції Замовника відноситься погодження можливості участі в роботі внутрішніх контрольних органів представника Виконавця з метою представлення та захисту інтересів Замовника.

3.2. Замовник має право:

3.2.1. Визначити коло осіб, які мають право доступу до результатів аудиту.

3.2.2. Під свою відповідальність залишити за собою право на внесення змін у звітність на основі результатів аудиторської експертизи.

3.3. Виконавець зобов'язується:

3.3.1. Проводити перевірку стану бухгалтерського обліку та звітності Замовника, їх достовірність і відповідність діючому законодавству, давати оцінку стану обліку та звітності.

3.3.2. Повідомляти колу осіб, уповноважених Замовнику, про усі виявлені під час проведення аудиту випадки порушення чинного законодавства і вимог до ведення бухгалтерського обліку та складу звітності.

3.3.3. Зберігати конфіденційність отриманої у процесі аудиту ділової та іншої інформації, що стосується фінансової та комерційної діяльності Замовника, розголошення якої може завдати збиток клієнту, крім випадків представлення відомостей за рішенням судових органів. При проведенні планових та позапланових ревізій Замовника контрольними органами направляти своїх спеціалістів для участі в роботі ревізій від імені та в інтересах Замовника за погодженням з цими органами.

3.4. Виконавець має право:

3.4.1. Самостійно визначити форми і методи аудиту, керуватися особистими професійними судженнями аудиту, керуватися особистими професійними судженнями і навичками згідно з поставленими задачами договору і чинним законодавством.

3.4.2. Мати доступ до будь-якої інформації та документації, що стосується діяльності Замовника, яка знаходиться як у останнього, так і у третіх осіб.

3.4.3. Отримувати будь-які документи, роз'яснення у письмовій формі, завірені підписами і печаткою Замовника.

3.4.4 Не дотримуватись комерційної таємниці Замовника, якщо його діяльність направлена на підлив державного устрою, розголошення державної таємниці або є кримінально карною.

3.4.5. За домовленістю із Замовником надавати останньому додаткові послуги, не передбачені цим договором, на основі додаткової угоди до даного договору.

4. Додаткові умови

4.1. Результати аудиту оформлюються висновком, засвідченим підписом аудитора, з оцінкою стану бухгалтерського обліку і звітності, рекомендаціями і поясненнями.

4.2. Момент виконання договірних зобов'язань визначається актом здачі-прийняття аудиторського висновку.

5. Відповідальність сторін

5.1. У випадку відмови від проведення аудиту під час даного договору за ініціативою Замовника останній виплачує Виконавцю штраф у розмірі 25% від суми договору (з врахуванням ПДВ).

5.2. Усі непорозуміння щодо даного договору вирішуються методом узгодження спірних питань з урахуванням інтересів і вимог обох сторін без участі судових органів, враховуючи специфіку наданих послуг.

5.3. За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

5.4. У випадку порушення Виконавцем п. 3.3.3. Замовник має право вимагати повернення збитку у порядку, передбаченому договором.

5.5. Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, пред'явленої Виконавцю для аудиторської

експертизи. У випадку порушення вимог даного пункту Замовник виплачує всю вартість замовлення згідно з договором, а Виконавець має право розірвати договір в односторонньому порядку.

5.6. Виконавець несе відповідальність за результати аудиту згідно з діючим законодавством.

6. Термін дії договору

6.1. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами.

6.2. Договір не може бути розірваний в односторонньому порядку, за виключенням випадків, передбачених цим договором.

6.3. Закінчення терміну дії договору 30 квітня 2018 р.

Аудиторська фірма «Консульт-аудит»

Суб'єкт господарювання ДП «ДГ «Забойщик»

Період перевірки за 2017 рік

Термін перевірки з «5» квітня 2018 року по «25» квітня 2018 року

Таблиця 3.1 – План аудиторської перевірки виробничих запасів

Етапи аудиту	Термін проведення	Виконавці
1 Переддоговірна робота	05.04 – 06.04	Пономаренко Ю.О.
2 Планування перевірки	07.04 – 09.04	Пономаренко Ю.О.
3 Етап фізичної перевірки	10.04 – 15.04	Пономаренко Ю.О.
4 Етап фактичної перевірки (основний)	16.04 – 23.04	Пономаренко Ю.О.
5 Заключний етап	24.04 – 25.04	Пономаренко Ю.О.

Суб'єкт господарювання ДП «ДГ «Забойщик»

Період перевірки за 2017 рік

Термін перевірки з «5» квітня 2018 року по «25» квітня 2018 року

Таблиця 3.2 – Тест внутрішнього контролю виробничих запасів

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи внутр. контролю	Примітки
		так	ні	інф. відсутня		
1	2	3	4	5	6	7
1	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку запасів із даними Головної книги та ким: - головним бухгалтером; - заступником головного	так			високий	

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7
	бухгалтера; - іншими особами?					
2	Доступ до записів про облік та рух запасів мають лише відповідальні особи?		ні		низький	
3	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів запасів: - картки; - відомості?	так			середній	
4	Чи закріплені запаси за матеріально відповідною особою у місцях їх експлуатації?		ні		низький	
5	Чи укладені договори з матеріально відповідними особами?		ні		низький	
6	Чи проводиться інвентаризація запасів у випадку: - зміни матеріально відповідальних осіб; - крадіжок, пограбування, стихійного лиха; - зміни керівника підприємства?	так			високий	
7	Чи затверджує керівник документи на придбання запасів?	так			високий	
8	Чи перевіряють нарахування		ні		низький	
9	Чи розділені функціональні обов'язки посадових осіб: санкціонування і здійснення господарських операцій із запасами?	так			високий	
10	Чи визначається на звітні дати справжня вартість запасів?	так			високий	
Загальна оцінка внутрішнього контролю			середній			

Аудитор маючи на увазі майбутній план аудитора припускає, що невід'ємний ризик дорівнює 70%, ризик неефективності внутрішнього контролю – 40% і ризик не виявлення помилок – 10%. Виходячи з вищенаведених, сукупний аудиторський ризик складає: $0,7 \cdot 0,4 \cdot 0,1 = 0,028 = 3\%$. Можна зробити висновок, що належний рівень ризику аудита в даному

випадку повинний бути не вище 3%, то він може визнати, що даний план прийнятий.

Завдання аудиту виробничих запасів згідно якісних критеріїв:

А. Виробничі запаси, що відображені на рахунках, являють собою повний перелік матеріалів, товарів та послуг, якими володіє підприємство, та дані активи знаходяться фізично в наявності, на шляху надходження або зберігаються в інших місцях на дату подання звітності.

Б. Операції, що пов'язані з рухом виробничих запасів законно, своєчасно та правильно документально оформлені. Списки виробничих запасів складаються точно, доповнюються, підраховуються та підсумовуються, а загальні суми необхідним чином відображаються на рахунках.

В. Виробничі запаси оцінюються відповідно із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку, а саме по принципу найменшої із двох.

Г. Вартість застарілих, зайвих, які повільно реалізуються, зіпсованих запасів зменшується до чистої вартості реалізації.

Д. Виробничі запаси, що відображають правильно розраховані на предмет прямих витрат, формування собівартості відображено за об'єктами калькулювання витрат. Оцінка конкурентоздатності товарів та послуг.

Ж. Оцінка виробничих запасів, коли підприємство працює нижче звичайної активності коригується (на витрати праці та накладні витрати).

З. Оцінка системи внутрішнього контролю за використанням виробничих запасів у наданні послуг та торгівлі.

К. Перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості.

Л. Виробничі запаси відповідним чином класифіковані у балансі, є необхідне розкриття інформації відносно методів оцінки виробничих запасів, переданих на відповідальне зберігання, переданих або описаних в заставу тощо.

Таблиця 3.3 – Програма аудиту виробничих запасів

№	Завдання аудиту	Перелік аудиторських процедур	Метод аудиту	Час виконання	Виконавець	Роб. док.
1	2	3	4	5	6	7
1	А	Перевірка фактичної наявності виробничих запасів.	Інвентаризація, огляд	10.03.19-11.03.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-1
2	Б, В, [Г], [Ж]	Обговорення та аналіз процедур оцінки, які використовуються на підприємстві, змін в методах оцінки, що використовують облікову політику, методи розрахунку вартості виробничих запасів одиниць, політики ціноутворення, вплив оцінки на фінансові результати.	Опитування, економічна оцінка, аналітична перевірка, співставлення, альтернативні методи оцінки	12.04.19-13.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-2
3	Б, З	Оцінка внутрішнього контролю та організації складського господарства та збереження виробничих запасів	Тестування, опитування, документальна перевірка	13.04.19-15.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-3
4	Б, В, [Д]	Перевірка на помилки підрахунків, що подаються в узагальнюючих зведеннях наявних на підприємстві виробничих запасів	Вибірка, розрахунок, аналітична перевірка, порівняння	16.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-4
5	Б	Визначення суттєвих статей по сировині, матеріалах, товарах та послуг	Економічна оцінка, співставлення, документальна перевірка	16.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-5
6	В, [Г], [Ж]	Перевірка первісної вартості виробничих запасів	Документальна перевірка, зустрічна звірка, вибірка, співвідношення, розрахунок, аналіз	17.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-6
7	В, Д	Перевірка вартості виробничих запасів. Визначення правильності синтетичного та аналітичного обліку витрат і реалізацію виробничих запасів, які включаються до собівартості	Калькулювання, документальна перевірка, аналітична перевірка, розрахунок	18.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-7
8	В, Д, Г	Перевірка ціноутворення виробничих запасів. Оцінка конкурентоздатності виробничих запасів	Вибірка, співвідношення, економічна оцінка	19.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-8

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
9	А, К, [Б]	Перевірка операцій по відвантаженню та одержанню виробничих запасів	Документальна перевірка, оцінка	20.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-9
10	Л, [Г]	Перевірка створення резервів на покриття браку, морально застарілих, неходових виробничих запасів	Аналіз, порівняння, документальна перевірка, оцінка	21.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-10
11	А, Л	Перевірка наявності виробничих запасів в заставі або переданих в якості забезпечення боргу	Опитування, документальна перевірка	21.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-11
12	К	Перевірка законності списання виробничих запасів, дотримання податкового законодавства.	Документальна перевірка, економічна і фінансова оцінка	22.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-12
13	В, [Д]	Вияснити, чи включає результативна кількість виробничих запасів прибуток внутрішньогосподарських розрахунків, якщо такий є, необхідно розрахувати величину для вилучення	Документальна перевірка, розрахунок	22.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-13
14	А, [Б], [В]	Якщо запаси були перевірені на проміжну дату, скласти звірку документів обліку до контрольного розрахунку Головної книги, перевірити обґрунтованість суттєвих статей звірки	Документальна перевірка, оцінка	23.04.19	Пономаренко Ю.О.	ВЗ-14

ВЗ – 4

Аудиторська фірма «Консульт-аудит»

Підприємство ДП «ДГ «Забойщик»

Період перевірки: з 05.04.2018 р. по 25.04.2018 р.

Таблиця 3.4 – Перевірка на помилки підрахунків, що подаються в узагальнюючих зведеннях наявних виробничих запасів

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі, тис. грн.	Залишок по журналу, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.	Причини
2011	150	150		
2012	280	280		
203	58	158	-100	Крадіжка палива
204	189	189		
207	200	200		
208	350	300	+50	Запаси підлягають списанню
22	400	400		
Разом:	1627	1677	-50	

Таблиця 3.5 – Робочий документ аудитора

№ з/п	Найменування продукції (товарів, послуг, робіт)	Ціна за калькуляційною карткою	Документ на реалізацію			Відхилення, грн	Примітки
			№	Дата	Ціна, грн.		
1	Озима пшениця	4,2	9	27.05.18	4,2	-	-
2	Кукурудза	4,1	14	28.09.18	4,1	-	-
3	Соняшник	9,0	28	12.12.18	12,0	+3	-
Всього встановлено фактів відхилення – 1							

Висновок аудитора: Згідно даних документів на реалізацію виявлено, що було реалізовано соняшник за ціною на 3 грн. (12 грн.) більше ніж указано в калькуляційній картці (9 грн.). Арифметична помилка.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора

№ з/п	Покупець	Первинні документи		Вид продукції (робіт, послуг)	Од. виміру	Кількість	Ціна, грн.	Вартість, грн.	Відмітка про оплату		Примітки аудитора
		№	Дата						Дата	Сума грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	ПП «Бутинець В.Г.»	5	18.02.18	Озима пшениця	кг		4,2	270	19.02.18	270	-
2	ПП «Антонечко В.І.»	8	25.05.18	Кукурудза	кг		4,1	950	-	-	-
3	ПП «Мрія»	13	05.09.18	Соняшник	кг		9,0	1672	15.09.18	1672	-
Всього:		х	х	х	х	х	х	2892	х	1942	х

Висновок аудитора: Згідно накладної зі складу про відпуск матеріалів №8 від 25.05.2018 р. виявлено, що продаж кукурудзи підприємству ПП «Антонечко В.І.» було здійснено без укладання відповідного договору

купівлі-продажу та відсутня відмітка про надходження оплати за передану продукцію. А також не вказана кількість у первинних документах.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора

№	Найменування продукції	Покупець	Дані складського обліку (картки)			За даними документів на реалізацію			Відхилення, кг	Примітки
			Дата відвант.	№ зап.	Кількість, кг	Дата відвант.	№ зап.	Кількість, кг		
1	Озима пшениця	ПП «Бутинець В.Г.»	21.02.18	12	54	21.02.18	12	49	-5	-
2	Курода	ПП «Антонечко В.І.»	28.05.18	26	112	28.05.18	26	112	-	-
3	Соняшник	ПП «Мрія»	10.10.18	48	84	10.10.18	48	84	-	-
Всього фактів відхилення:			х	х	250	х	х	245	-5	х

Висновок аудитора: Згідно даних документів на реалізацію виявлено, що підприємству ПП «Бутинець В.Г.» було продано 49 кг озимої пшениці, що на 5 кг менше ніж відпущено за картою зі складу (54 кг). Розкрадання та зловживання службовим положенням.

Аудиторський звіт

Ми провели аудиторську перевірку обліку виробничих запасів ДП «ДГ «Забойщик» за 2017 р., підприємство діє на основі статуту.

Аудиторська фірма діє на основі ліцензії від 01.02.2015 р. № СА 412356 і сертифікату №1458. Підстава для проведення аудиту приказ від 25.03.18р. №15, програма проведення аудиту підтверджена директором підприємства Лось А.В. 05.04.2018р.

Особи відповідальні за фінансовий стан підприємства:

Директор підприємства

Лось Анатолій Володимирович

Головний бухгалтер підприємства

Чернова Тетяна Миколаївна

Аудит проводився при участі осіб відповідальних за фінансовий стан підприємства: початок проведення перевірки «5» квітня 2018 року, кінець проведення перевірки «25» квітня 2018 року.

Питання винесені на перевірку виробничих запасів:

- ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо обліку виробничих запасів;
- з'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку запасів та формами уніфікованої документації;
- аудит матеріалів переоцінки виробничих запасів та їх відображення в обліку;
- перевірка операцій з виробничими запасами;
- з'ясування відповідності залишків виробничих запасів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності;
- підготовка аудиторського висновку.

В ході аудита було виявлено порушення по результатам перевірки тотожності залишків та оборотів по рахунках Головної книги та регістрах синтетичного обліку.

Висновки та рекомендації аудитора:

На підприємстві ДП «ДГ «Забойщик» облік виробничих запасів ведеться на високому рівні, помилок майже не виявлено. В ході проведення аудиту всі помилки було виправлено.

Директор аудиторської фірми «Консульт-аудит» Пасічник О.П.

Аудиторський висновок ДП «ДГ «Забойщик» за 2017 рік

м. Запоріжжя

«25» квітня 2018р.

Ми, що нижче підписалися провели аудиторську перевірку виробничих запасів ДП «ДГ «Забойщик». Відповідальність за бухгалтерську звітність несуть керівник та головний бухгалтер ДП «ДГ «Забойщик». Нашим обов'язками є висловлення своєї думки про цю фінансову звітність на базі здійсненої нами аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку у відповідності з Міжнародними стандартами аудиту. Ці стандарти зобов'язують мене планувати і проводити аудиторську перевірку таким чином, щоб забезпечити достатню впевненість у відповідності того, що фінансова звітність не має значних відхилень. Аудиторська перевірка полягає в отриманні на базі проведених тестів доказів, які підтверджують суму фінансової звітності і розкриті в ній відомості. Аудит також включає дослідження принципів бухгалтерського обліку, які використовуються керівництвом і суттєвих оцінок підготовлених керівництвом, а також оцінку загального становища бухгалтерської звітності. Ми вважаємо, що проведена мною аудиторська перевірка представляє достатньо бази для відображення моєї думки.

На нашу думку, фінансова звітність представляє достовірну і об'єктивну картину обліку запасів. Організація обліку виробничих запасів на підприємстві відображено вірно відповідно діючим нормативним актам про бухгалтерський облік і звітність. Але при проведенні аудиторської перевірки були виявлені помилки, які не впливають на достовірність фінансової звітності. Були виявлені несуттєві порушення: непоставлені підписи керівних осіб; були виправлення в документах. Але всі порушення були виправлені у ході перевірки.

Директор аудиторської фірми Пасічник О.П.

Акт прийому-здачі аудиторського висновку № 25 від 25.04.2018 року

Підстава: договір № 25 від «4» квітня 2018 року із ДП «ДГ «Забойщик».

Аудиторський висновок за підсумком аудиту запасів складений у трьох примірниках на трьох аркушах; передано замовнику примірник.

Вартість виконаних робіт згідно договору становить п'ятсот гривень (500 грн.)

Директор аудиторської фірми «Консульт-аудит»
«Забойщик»

Директор ДП «ДГ

3.2 Шляхи щодо удосконалення обліку виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

При здійсненні фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства використовуються виробничі запаси, які займають важливу частину в активах підприємства. Своєчасна та якісна інформація про надходження, рух та наявність залишку матеріалів на потрібну дату має суттєве значення для управління запасами сільськогосподарського підприємства.

Неналагоджена система управління виробничими запасами призводить до несвоєчасного забезпечення сільськогосподарського підприємства необхідною матеріалами або до надлишкового запасу матеріалів, що може привести до їх порчі та втрати. При неефективному управлінні запасами зростає ризик отримання підприємством збитку. Для поліпшення інформаційної безпеки на підприємстві потрібно вдосконалювати обліково-аналітичне забезпечення запасів шляхом деталізації субрахунків.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності відображено у П(С)БО 30 «Біологічні активи» [1].

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси» [2]. За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, а за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо [2].

На підприємстві на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються насіння, що використовуються для

висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві. Також на цьому рахунку обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур [2].

Для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві запропоновано у робочий план рахунків внести зміни шляхом відкриття субрахунків четвертого та п'ятого порядку, а саме відкрити субрахунок 2081 «Зернові культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20811 «Пшениця озима», 20812 «Кукурудза», 20813 «Ячмінь ярий», 20814 «Гречка», 20815 «Горох»; та відкрити субрахунок 2082 «Технічні культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20821 «Льон», 20821 «Соняшник», 20823 «Коріандр»; а також відкрити субрахунок 2083 «Матеріали для боротьби з шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур» з поділом на 20831 «Мінеральні добрива» та 20832 «Отрутохімікати» (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Запропоновані субрахунки до рахунку 20 «Виробничі запаси»

Рахунок	Субрахунок	Субрахунок	Субрахунок
20 «Виробничі запаси»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	2081 «Зернові культури»	20811 «Пшениця озима»
			20812 «Кукурудза»
			20813 «Ячмінь ярий»
			20814 «Гречка»
			20815 «Горох»
		2082 «Технічні культури»	20821 «Льон»
			20821 «Соняшник»
		2083 «Матеріали для боротьби з шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур»	20823 «Коріандр»
			20831 «Мінеральні добрива»
			20832 «Отрутохімікати»

Пропоную використовувати форму документа контрольний листок.

Таблиця 3.9 – Зразок форми документа контрольний листок

Контрольний листок					
Відділ/підрозділ/процес _____ -					
Дата» ____ »20__ р. Звіт № _____					
Виконав _____ (П.І.Б)					
№ машини	Склад	Найменування матеріалу	Кількість, т	Час початку відвантаження	Час закінчення відвантаження
(підпис)					

Також пропонується запровадити графік документообігу запасів (табл. 3.10), адже його відсутність є одним з недоліків облікової роботи підприємства, оскільки він має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і відповідальних виконавців через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його надходження в підрозділи, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Таблиця 3.10 – Графік документообігу в частині виробничих запасів, що пропонується для використання

Вид документу	Зміст роботи з документами	Строк виконання	Виконавець	Відповідальні особи
1	2	3	4	5
Прибутковий ордер М-4	1. Перевірка технічної документації	Протягом трьох робочих днів	Зав. складом (комірник)	Зав. складом
	2. Заповнення та підписання документу	Протягом робочого дня	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
	3. Перевірка та підписання документу	Протягом робочого дня	Бухгалтер	Головний бухгалтер

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4	5
Лімітно-забірна картка М-9	1. Заповнення та підписання документу	День приймання в експлуатацію	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
	2. Перевірка та підписання документу	Протягом одного дня після вводу в експлуатацію	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
Картка складського обліку матеріалів	1. Заповнення документу на основі даних складських карток	Протягом робочого дня після надходження документації	Цех, який передає об'єкт виробничих запасів	Начальник цеху
	2. Перевірка з даними систематичного обліку	Протягом робочого дня після надходження документації	Бухгалтерія	Головний бухгалтер
Акт приймання матеріалів М-7	1. Заповнення та підписання	Щодня за попередній день	Завскладом, бухгалтер	Головний бухгалтер
Накладна-вимога на відпуск матеріалів М-11, Акт вимога на заміну (додатк. відпуск) М-10	1. Заповнення та підписання документу	Протягом дня	Начальник відділу, бухгалтер	Начальник відділу, бухгалтер
Матеріальний ярлик М-16	1. Заповнення	При отримання запасу	Комірник	Зав. складом
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу М-18	1. Заповнення та складання документу	У разі виявлення на протязі дня	Зав. складом (комірник)	Зав. складом
Матеріальний звіт М-19	1. Складання звіту та підписання	Кожного 25 числа поточного місяця	Матеріально відповідальні особи	Бухгалтер
Акт інвентаризації	1. Складається та підписується	На момент здійснення	Матеріально відповідальні особи, зав. складом, члени комісії	Головний бухгалтер
	2. Перевіряється та підписується	Три денний термін після завершення	Бухгалтер	Фінансовий директор

Таким чином, для правильного ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, керівництво підприємства створює необхідні умови, які забезпечать виконання всіма підрозділами вимог бухгалтерії з дотримання порядку оформлення та подання документів. Це допоможе отримати детальну та своєчасну інформацію про виробничі запаси.

Отже, для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві пропонується до робочого плану рахунків внести до субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» додаткові субрахунки. Додаткова деталізація субрахунків зменшить вірогідність допущення помилок в обліку виробничих запасів, що забезпечить якість ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві та підвищить ефективність його діяльності. Вдосконалення обліково-аналітичне забезпечення запасів підвищиться рівень інформаційної безпеки на підприємстві в цілому.

3.3 Шляхи щодо удосконалення обліку виробничих запасів на ДП «ДГ «Забойщик»

На сучасному етапі важливим для сільгоспідприємства є своєчасне забезпечення виробничими запасами. Значну питому вагу в активах сільгоспідприємств займають виробничі запаси, так як від правильної оцінки та відображення в обліку яких залежать показники фінансового стану підприємства. Облік виробничих запасів є невід'ємною частиною вирощуванням сільськогосподарської готової продукції. Зараз виникає питання правильності списання виробничих запасів при їх вибутті у сільгоспідприємств.

Метою внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгоспідприємстві є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснення операцій з виробничими запасами на сільгоспідприємстві, правильності відображення їх в обліку та звітності.

Завдання проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві полягає у перевірці: наявності первинних документів з оприбуткування та списання виробничих запасів, правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві, правильності визначення ціни врожаю, правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків на сільгосп підприємстві, правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві. Анкету перевірки виробничих запасів на сільгосп підприємстві подано в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Анкета перевірки виробничих запасів на сільгосп підприємстві

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Які є біологічні активи на підприємстві: - тварини; - рослини?				
2	Чи застосовується на підприємстві процес біологічного перетворення?				
3	Чи використовуються на підприємстві витрати на місці продажу?				
4	Яка інформація про біологічні активи наводиться у примітках до фінансової звітності: - робоча худоба; - продуктивна худоба; - багаторічні насадження; - інші довгострокові біологічні активи; - біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі); - інші поточні біологічні активи.				
5	Яка інформація наводиться у примітках до фінансової звітності: - вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року; - обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу), обчисленою при первісному визнанні; - методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів;				

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6
	<ul style="list-style-type: none"> - наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу; - сума укладених договорів на придбання у майбутньому біологічних активів. 				
6	<p>За якими показниками наводиться фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів; - витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів; - фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів; - фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів; - фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів. 				
7	<p>За якими показниками наводиться інформація про зміни балансової вартості груп біологічних активів, що оцінювались у звітному році за справедливою вартістю:</p> <ul style="list-style-type: none"> - залишок біологічних активів на початок звітного року; - дохід (витрати) від змін справедливої вартості (за вирахуванням попередньо оцінених витрат на місці продажу) за звітний рік; - придбання біологічних активів за звітний рік; - реалізація біологічних активів за звітний рік; - інші зміни; - залишок біологічних активів на кінець звітного року. 				

Загальний план внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосппідприємстві (табл. 3.12) доцільно проводити в декілька етапів: 1) Попередній – ознайомлення з процесом документування та організацією обліку; 2) Основний – перевірка виробничих запасів на сільгосппідприємстві; 3) Заключний – надання рекомендацій для прийняття ефективних управлінських рішень. План внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосппідприємстві є документом організаційно-методологічного характеру та складається з переліку робіт на основних етапах, термінів їх виконання із зазначенням відповідальних осіб за проведення перевірки.

Таблиця 3.12 – Загальний план внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві

Етапи аудиту	Процедури аудиту	ПІБ аудитора	Термін перевірки
Підготовчий	Ознайомлення з процесом документування та організацію обліку виробничих запасів		
Основний	Перевірка наявності первинних документів з оприбуткування виробничих запасів		
	Перевірка наявності первинних документів зі списання виробничих запасів		
	Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві		
	Перевірка правильності визначення ціни врожаю		
	Перевірка правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків на сільгосп підприємстві		
	Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві		
Заключний	Надання рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту		

Пропонуємо програму внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві (табл. 3.13), яка включає в себе: перелік процедур аудиту; мету та задачі проведення аудиту кожної процедури; докази аудиту, які складаються з первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства за кожною процедурою; коди робочих документів, які представляють собою шаблони таблиць для внесення виявлених помилок під час внутрішнього аудиту; зазначення відповідальних осіб та термінів проведення аудиту за кожною процедурою.

Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві пропонуємо робочі документи (табл. 3.14-3.19), які стануть обґрунтованими доказами якісного проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві для прийняття ефективних управлінських рішень.

Таблиця 3.13 – Програма внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві

Процедури аудиту	Мета внутрішнього аудиту	Задачі внутрішнього аудиту	Докази аудиту	Код робочих документів	ПІБ перевіряючого	Термін проведення аудиту
1	2	3	4	5	6	7
Перевірка наявності первинних документів з оприбуткування виробничих запасів	Впевнитись у наявності первинних документів з оприбуткування виробничих запасів	Перевірити наявність всіх первинних документів, які використовуються на сільгосп підприємстві для оприбуткування виробничих запасів	Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля, Путівка на вивезення продукції з поля, Талон водія, Талон комбайнера, Талон бункериста, Реєстр приймання зерна вагарем, Книга складського обліку, Відомість руху зерна та іншої продукції, Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт приймання грубих і соковитих кормів	ЗСПП-1		
Перевірка наявності первинних документів зі списання виробничих запасів	Впевнитись у наявності первинних документів зі списання виробничих запасів	Перевірити наявність всіх первинних документів, які використовуються на сільгосп підприємстві для списання виробничих запасів	Товарно-транспортна накладна, Накладна, Акти витрачання насіння, Сортове посвідчення, Відомості витрачання кормів	ЗСПП-2		
Перевірка правильності оформлення первинних документів обліку виробничих	Впевнитись у правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів на	Перевірити правильність заповнення всіх реквізитів у первинних документів з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві	Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля, Путівка на вивезення продукції з поля, Талон водія, Талон комбайнера, Талон бункериста, Реєстр приймання зерна вагарем, Книга	ЗСПП-3		

1	2	3	4	5	6	7
запасів на сільгоспідприємстві	сільгоспідприємстві		складського обліку, Відомість руху зерна та іншої продукції, Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт приймання грубих і соковитих кормів, Товарно-транспортна накладна, Накладна, Акти витрачання насіння, Сортове посвідчення, Відомості витрачання кормів			
Перевірка правильності визначення ціни врожаю	Впевнитись у правильності визначення ціни врожаю	Перевірити правильність визначення ціни врожаю	Калькуляція	ЗСПП-4		
Перевірка правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків на сільгоспідприємстві	Впевнитись у правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків на сільгоспідприємстві	Перевірити правильності класифікації виробничих запасів за субрахунками з рахунків 20 та 21 на сільгоспідприємстві	Наказ про облікову політику, Баланс, Головна книга, накладні	ЗСПП-5		
Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгоспідприємстві	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгоспідприємстві	Перевірити правильність проставляння кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгоспідприємстві	Журнал, накладні, головна книга, довідка бухгалтерії	ЗСПП-6		

Таблиця 3.15 – Перевірка наявності первинних документів зі списання виробничих запасів ЗСГП-2

Період	Товарно-транспортна накладна	Накладна	Акти витрачання насіння	Сортове посвідчення	Відомості витрачання кормів

Таблиця 3.16 – Перевірка правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів на сільгосп підприємстві ЗСГП-3

Наявність основних реквізитів у первинному документі								Примітки
Назва	№	Дата	Кількість	Ціна	Сума, грн	Підпис	Печатка	

Таблиця 3.17 – Перевірка правильності визначення ціни врожаю ЗСГП-4

Назва культури	Дані підприємства	Дані аудиту				Відхилення
		площа	урожайність	Витрати на вирощування	Ціна	

Таблиця 3.18 – Перевірка правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків на сільгосп підприємстві ЗСГП-5

Субрахунок	За даними підприємства	За даними аудиту	Відхилення
1	2	3	4
20 «Виробничі запаси»			
201 «Сировина й матеріали»			
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»			
203 «Паливо»			
204 «Тара й тарні матеріали»			
205 «Будівельні матеріали»			
206 «Матеріали, передані в переробку»			
207 «Запасні частини»			
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»			
209 «Інші матеріали»			
21 «Поточні біологічні активи»			
211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»			

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4
212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»			
213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»			
Разом			

Таблиця 3.19 – Перевірка правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгосппідприємстві ЗСГП-6

Зміст операції	За даними підприємства			За даними внутрішнього аудиту			Відхилення та запропоноване виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн

Отже, у роботі розроблено методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосппідприємстві, які на відміну від існуючих включають: анкету, загальний план внутрішнього аудиту виробничих запасів, програму внутрішнього аудиту виробничих запасів та робочі документи до кожної процедури. Розроблені робочі документи дозволяють перевірити: наявність первинних документів з оприбуткування та списання виробничих запасів, а також правильність: оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів, визначення ціни врожаю, класифікації запасів згідно з планом рахунків, кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів на сільгосппідприємстві. Це надасть можливість провести якісно і своєчасно внутрішній аудит виробничих запасів, виявити помилки в веденні обліку, знизити витрати, а також на підставі отриманої облікової інформації у подальшому приймати ефективні управлінські рішення.

Отже, на підприємстві був проведено аудит. Наступні питання винесені на перевірку виробничих запасів, а саме: ознайомлення з обліковою

політикою підприємства щодо обліку виробничих запасів; з'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку запасів та формами уніфікованої документації; аудит матеріалів переоцінки виробничих запасів та їх відображення в обліку; перевірка операцій з виробничими запасами; з'ясування відповідності залишків виробничих запасів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності; підготовка аудиторського висновку. В ході аудита було виявлено порушення по результатам перевірки тотожності залишків та оборотів по рахунках Головної книги та регістрах синтетичного обліку.

Для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві запропоновано у робочий план рахунків внести зміни шляхом відкриття субрахунків четвертого та п'ятого порядку, а саме відкрити субрахунок 2081 «Зернові культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20811 «Пшениця озима», 20812 «Кукурудза», 20813 «Ячмінь ярий», 20814 «Гречка», 20815 «Горох»; та відкрити субрахунок 2082 «Технічні культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20821 «Льон», 20821 «Соняшник», 20823 «Коріандр»; а також відкрити субрахунок 2083 «Матеріали для боротьби з шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур» з поділом на 20831 «Мінеральні добрива» та 20832 «Отрутохімікати». Запропоновано зразок форми документа контрольний листок.

Також пропонується запровадити графік документообігу запасів, адже його відсутність є одним з недоліків облікової роботи підприємства, оскільки він має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і відповідальних виконавців через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його надходження в підрозділи, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві пропонується до робочого плану

рахунків внести до субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» додаткові субрахунки. Додаткова деталізація субрахунків зменшить вірогідність допущення помилок в обліку виробничих запасів, що забезпечить якість ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві та підвищить ефективність його діяльності. Вдосконалення обліково-аналітичне забезпечення запасів підвищиться рівень інформаційної безпеки на підприємстві в цілому.

ВИСНОВКИ

1. За базове розуміння категорії «запаси» необхідно прийняти визначення наведене в П(С)БО 9 «Запаси», яке аналогічне визначенню наведеному в МСБО 2 «Запаси». Запасами є активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для документування виробничі запаси, використані під час весняних польових робіт, сільгоспідприємства можуть використовувати спеціалізовані форми первинних документів. Для списання насіння та добрив використовувати Лімітно-забірну картка на отримання матеріальних цінностей за ф. № ВЗСГ-1 або Лімітно-забірну картка за ф. №№ М-8, М-9, М-28, М-28а. Лімітно-забірну картку виписують у бухгалтерії відповідно до плану сівби насіння та внесення добрив. Завскладу відпускає товарно-матеріальні цінності в виробництво після пред'явлення агрономом свого примірника лімітно-забірної картки. У кінці місяця Лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей. Якщо потрібен разовий відпуск насіння та добрив, то використовують Накладну (внутрішньогосподарського призначення). Для списання насіння бригадир та агроном складають у двох примірниках Акт витрати насіння і садивного матеріалу. Списання добрив, гербіцидів та пестицидів відбувається на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин. До Актів на списання насіння та добрив додають документи, на підставі яких проводилася видача матеріальних цінностей зі складу. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й

тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси».

Метою аудиту є підтвердження законності операцій з виробничими запасами на сільськогосподарських підприємств та правильність відображення їх в обліку. Завданнями аудиторської перевірки виробничих запасів є встановлення: правильність віднесення активів сільськогосподарського підприємства до запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; забезпечення зберігання виробничих запасів і дотримання встановлених нормативів їх виробничого використання; дотримання основного принципу ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності; правильність визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації виробничих запасів; повноту та правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження виробничих запасів за їх напрямками; доцільність вибору підприємством методу списання виробничих запасів на витрати підприємства; правильність визначення вартості виробничих запасів, що вибули, за вибраним підприємством методом оцінки; правильність і повноту відображення в обліку господарських операцій з вибуття виробничих запасів; правильність розподілу вартості використаних на виробництво виробничих запасів та за об'єктами калькулювання.

2. ДП «ДГ «Забойщик» має наступний робочий план рахунків: 236 «Машинно-тракторний парк»; 237 «Промислово-допоміжне виробництво»; 238 «Поточний ремонт будинків і споруд»; 26 «Готова продукція»; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; 151 «Капітальне виробництво»; 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 203 «Паливо, паливні матеріали»; 204 «Тара, тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали»; 22 «Малоцінні ті швидкозношувані предмети»; 231 «Виробництво: рослинництво»; 232 «Тваринництво»; 233

«Переробка»; 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»; 90 «Собівартість реалізованої продукції»; 911 «Загально виробничі витрати по рослинництву»; 912 «Загально виробничі витрати по тваринництву». Переробка відбувається наступним чином: калібрування, сушка сортування зерна; помел зерна, на корм скоту; забій худоби на м'ясо.

ДП «ДГ «Забойщик» оформлює первинні документи, які ведуться на підприємстві: реєстр відправки зерна з поля; відомість руху зерна з іншої продукції; реєстр на вибуття продукції; внутрігосподарська накладна. Агроном з захисту рослин приймає матеріали за документами - накладна, доручення, в під залік. Відпускає агроном і списує за документами: акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин. Зерно з поля отримують за документами: запис до журналу вагаря, підписує водій; реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля підписують комбайнер, водій.

Підпис комбайнера, комірника/завідувачем складу ставиться на документах: реєстр приймання зерна та іншої продукції (за день); відомість № руху зерна та іншої продукції; реєстр № вибуття документів доопрацювання (сортування, калібрування, сушка) передається у під звіт іншого комірника; акт на сортування, калібрування, сушку; накладна передається у під звіт другого комірника. Зберігання після доопрацювання. (Склад насіння); накладна (внутрішньогосподарського призначення).

Зерно (готова продукція) відпускається на: корм тваринам на рах. 232; робітникам в рахунок заробітної плати (відомість на видачу пшениці, ячменю згідно колективного договору) рах. 90; робітникам за готівковий рахунок рах. 90 (накладна); юридичним особам за безготівковий рахунок рах. 90; фізичним особам за готівковий рахунок рах. 90.

Випикується накладна, рахунок, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, на підставі доручення, запис в журналі вагаря. Акт витрати насіння і садивного матеріалу випикує бригадир. Підписують (агроном, бухгалтер головний, керівник», а отримує за

внутрішньогосподарською накладною від комірника в під звіт.

3. В 2018 р. порівняно з 2017р. чистий прибуток зріс на 767 тис. грн., що вказує на покращення результатів діяльності. Фінансовий результат від операційної діяльності з 2018 р. по 2017 р. збільшився на 1034 тис.грн., що вважається позитивною тенденцією.

Собівартість реалізованої продукції у 2017 р. збільшилась на 2236 тис. грн., в той же час у 2018 р. зменшуються адміністративні витрати на 486 тис. грн. і збільшуються витрати на збут на 180 тис. грн., незначно зростають інші операційні витрати на 59 тис. грн.

Аналіз фінансового стану ДП «ДГ «Забойщик» показав, що майно в основному складається з необоротних активів (від 72,8 % у 2018 р. до 79,8 % у 2017 р.). Питома вага оборотних активів коливалася від 20,1 % (у 2017 р.) до 27,2 % (у 2018 р.).

Необоротні активи в основному складаються з довгострокових біологічних активів і основних засобів. В оборотних активах найбільшу питому вагу займає дебіторська заборгованість.

Найменшу питому вагу в оборотних засобах займають запаси, питома вага яких коливається від 0,096 у 2018 р. до 0,19 у 2017 р. та грошові кошти, питома вага яких коливалася від 0,9 % у 2017 р. до 1,9 % у 2018 р.

У 2018 р. в порівнянні з попереднім 2017 р. зросла вартість майна і змінилася його структура. В порівнянні з 2017 р. вартість необоротних активів знизилась на 355 тис. грн.

Найбільші структурні зрушення сталися з дебіторською заборгованістю, яка у 2018 р. в порівнянні з 2017 р. зросла на 6349 тис. грн.

Аналізуючи дані таблиці можна стверджувати, що ДП «ДГ «Забойщик» в основному фінансувалося за рахунок власних засобів. У 2018 р. в порівнянні з попереднім 2017 р. збільшився власний капітал на 48 тис. грн. У 2018 р. кредиторська заборгованість в порівнянні з 2017 р. зменшилась на 9751 тис. грн.

При аналізі ліквідності балансу можна зробити наступні висновки: коефіцієнт абсолютної ліквідності в 2018 р. збільшився та характеризує готовність підприємства негайно ліквідувати короткострокову заборгованість; коефіцієнт загальної ліквідності (покриття) в 2018 р. збільшився та характеризує достатність обігових коштів для погашення боргів протягом року; коефіцієнт фінансової стійкості (або незалежності, або автономії) в 2018 р. зменшився це пов'язано з великою сумою збитку; коефіцієнт структури капіталу в 2018 р. зменшилося про, що характеризує залежність підприємства від зобов'язань.

Зробивши аналіз фінансової стійкості підприємства, можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства є не стійким, тобто для забезпечення запасів залучається власний обліковий капітал, довгострокові та короткострокові кредити, які є основними джерелами покриття запасів.

4. На підприємстві був проведено аудит. Наступні питання винесені на перевірку виробничих запасів, а саме: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо обліку виробничих запасів; з'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку запасів та формами уніфікованої документації; аудит матеріалів переоцінки виробничих запасів та їх відображення в обліку; перевірка операцій з виробничими запасами; з'ясування відповідності залишків виробничих запасів у регістрах бухгалтерського обліку та формах фінансової звітності; підготовка аудиторського висновку. В ході аудита було виявлено порушення по результатам перевірки тотожності залишків та оборотів по рахунках Головної книги та регістрах синтетичного обліку.

5. Для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві запропоновано у робочий план рахунків внести зміни шляхом відкриття субрахунків четвертого та п'ятого порядку, а саме відкрити субрахунок 2081 «Зернові культури» з наступною деталізацією та поділом на: 20811 «Пшениця озима», 20812 «Кукурудза», 20813 «Ячмінь ярий», 20814 «Гречка», 20815 «Горох»; та відкрити субрахунок 2082 «Технічні культури» з наступною деталізацією та поділом

на: 20821 «Льон», 20821 «Соняшник», 20823 «Коріандр»; а також відкрити субрахунок 2083 «Матеріали для боротьби з шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур» з поділом на 20831 «Мінеральні добрива» та 20832 «Отрутохімікати». Запропоновано зразок форми документа контрольний листок.

Також пропонується запровадити графік документообігу запасів, адже його відсутність є одним з недоліків облікової роботи підприємства, оскільки він має забезпечити оптимальну кількість підрозділів і відповідальних виконавців через які проходить кожний первинний документ, визначити мінімальний термін його надходження в підрозділи, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Для удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві пропонується до робочого плану рахунків внести до субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» додаткові субрахунки. Додаткова деталізація субрахунків зменшить вірогідність допущення помилок в обліку виробничих запасів, що забезпечить якість ведення обліку на сільськогосподарському підприємстві та підвищить ефективність його діяльності. Вдосконалення обліково-аналітичне забезпечення запасів підвищиться рівень інформаційної безпеки на підприємстві в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2. URL: <https://dtk.com.ua/show/2cid04693.html>.
3. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. URL: <https://dtk.com.ua/show/2cid010381>.
4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.help/law/433>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2005 р. // URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016-2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999 р.: URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-30>
11. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>.
12. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <http://www.rada.gov.ua>
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
15. Андренко О.А. Організація і методика аудиту: конспект лекцій. Харк. нац. акад. міськ. госп. Харків: ХНАМГ, 2012. 35 с.
16. Аудит: навч. - метод. посібник для самост. вивч. дисц./ В.Я. Савченко, В.О. Зотов, С.А. Кириленко та ін. Київ: КНЕУ, 2011. 268 с.
17. Бакун Ю.В. Розвиток світової інформаційної системи та особливості обліку запасів у процесі стандартизації системи рахівництва в Україні. *Вісник КНУ ім. Тараса Шевченка*. 2001. № 54. С. 64-66.
18. Бегун С. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*, 2015. С. 74-79.
19. Беренда Н.І., Рогова Д.О. Мета та стадії проведення аудиту виробничих запасів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2017. Випуск 16. С. 168-171.

20. Білик М.Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: підручник. Київ: КНЕУ, 2011. 628 с.
21. Білик М. С. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою / М.С. Білик, Г.І. Кіндрацька, О.Я. Кобилуох // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – №669. – С. 254–261.
22. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 719 с.
23. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. – К.: Україна, 1995. – 157 с.
24. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. / И.А. Бланк– К.: Ника Центр, Эльга, 2001. – 528 с.
25. Бойцова М., Маханько О. Усе про облік запасів. 2 ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2014. 160 с.
26. Большой экономический словарь [Сост. А. Борисов и др.]. – М.: Книжный мир, 2004. – 895 с.
27. Бондар М.І. Аудит в АПК: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2013. 188 с.
28. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
29. Бондаренко Н. М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник чернігівського державного технологічного університету*. 2014. № 4 (76). С. 273-281.
30. Бунда О.М., Войналович Н.М. Особливості застосування методів обліку виробничих запасів. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2017. №12. С. 103-112.
31. Бурдейна Л.В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів. URL: http://zbirnuk.bukuniver.edu.ua/issue_articles/18_1.pdf

32. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2013. 618 с.
33. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
34. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / В. В. Сопко, З. В. Гуцайлюк, М. В. Щирба, М. М. Бенько. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.
35. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. /Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М.; за ред. Заходжая В.Б., Базася М.Ф. Київ: МАУП, 2005. 968 с.
36. Бухгалтерський облік: загальна теорія: навч. посіб./ Ю.С. Серпенінова, С.М. Гольцова, І.О. Макаренко, за заг. ред. Ю.С. Серпенінової. Суми: Університетська книга, 2015. 336 с.
37. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець та ін. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
38. Велш Г.А. Основи фінансового обліку / Г.А. Велш, Д.Г. Шорт; пер. з англ. О.В. Мінін, О.І. Ткач. Київ: Основи, 1997. 943 с.
39. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2015. 315 с.
40. Виробнича логістика : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. В. Посилкіна, Р. В. Сагайдак-Нікітюк, О. В. Доровський, Г. В. Кубасова. Харків : НФаУ, 2009. 364 с.
41. Волкова І. А. Фінансовий облік - 2: навч. посіб для студ. вищ. навч. закл. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
42. Гамова О.В., Козачок І.А., Ашифіна Т.Ю. Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ «БЗ ЗБВ». *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 33-40.

43. Голов С. Ф., Єфименко В. І. Фінансовий та управлінський облік. Київ: ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с.
44. Гончарук В.І. Проблеми обліку виробничих запасів. *Збірник друкованих студентських наукових праць*. 2010. С. 15-20
45. Горбачова О.М., Олійник І.А. Шляхи вдосконалення обліку запасів. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2016. Випуск № 1(55). С. 102-107.
46. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація: навч. посібник. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с.
47. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. Київ: Знання, 2004. 541 с.
48. Давидов Г.М. Аудит: підручник. Київ: Знання, 2004. 511 с.;
49. Демченко Т.А., Чвертко Л.А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його вдосконалення на підприємстві. *Економічні горизонти*. 2017. № 1(2). С. 48-56.
50. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2922>
51. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / за ред. М.І. Молдованова. – Київ: Техніка, 1995. 856 с.
52. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
53. Зінченко О. В., Сайко К. І. Аудит виробничих запасів на підприємствах. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/4865/1/20160527IAZ_P108-110.pdf
54. Зінченко О.В., Сайко К.І. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2017. Випуск 3(03). С. 77-84.

55. Іваниєнко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. 2-е изд. Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2003. 176 с.
56. Кашена Н. Б., Цуконова О.В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2011. №2. С. 128–135.
57. Кіртока Р. Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 869-872.
58. Князюк І. Актуальні проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах України. *Удосконалення обліку й аналізу в системі управління підприємства*. 2015. № 2.
59. Коблянська Г.Ю., Ровенко К.О. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». *Економіка: теорія та практика*. 2014. № 2. С. 50-56.
60. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. Москва: Финансы и статистика, 1999. 768 с.
61. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Смородинова Н.С. Бухгалтерский учет. Москва: Финансы и статистика, 1991. 240 с.
62. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности. Москва: Агропромиздат, 1991. 415 с.
63. Крищук А.Ю. Облік виробничих запасів. URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/11.pdf
64. Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: КНЕУ, 2001. 334 с.
65. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 106-113.
66. Кузнецова С.А. Синергізм в інформаційній перспективі державних та приватних фінансів: підходи та принципи. *Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму*. 2011. № 1(4). С. 203-210.

67. Кузьмінський Ю.В. Оцінка ефективності впровадження інформаційних технологій у бухгалтерський облік. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. №7. С. 27-31.
68. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
69. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності* : збірник наукових праць: у 2 вип. Маріуполь, 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135-139.
70. Ларина Р. Р., Пилюшенко В. Л., Амитан В. Н. Логістика в управленні організаційно економічними системами: монографія. Донецьк: ВИК, 2003. 329 с.
71. Ларюхіна І.О. Визначення особливостей обліку запасів в Україні та в зарубіжних країнах. *Управління розвитком*. 2013. № 15 (155). С. 117-120.
72. Левтерова Л.В., Меліхова Т.О. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві. *Агросвіт*, №2 січень 2020р.
73. Левтерова Л.В., Меліхова Т.О. Удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарському підприємстві. Матеріали Круглого столу «Наукові та практичні підходи до проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз». Запоріжжя: ЗНУ, 2019. С. 96-97.
74. Левицька Світлана Олексіївна, Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю. *Наукові записки Національного університету Острозька академія*. 2017. Випуск 4(32). С. 200-206.
75. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. пос. 3-тє видання. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2008. 608 с.
76. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-тє вид. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2009. 670 с.

77. Логістика: теорія та практика: навч. посіб. / Кислий В.М., Біловодська О.А., Олефіренко О.М., Соляник О.М. Київ: Центр навчальної літератури, 2010. 360 с.
78. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, Н.С. Чакалова Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя, 2018. 602 с.
79. Мороз Л.І. Теоретичні та прикладні аспекти управління прямими матеріальними і трудовими витратами підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська Політехніка»*. 2011. С. 212-218.
80. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія: у трьох томах Київ: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.
81. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 19. С. 1312-1318.
82. Оглобин А.А. Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: дис... канд. эк. наук: 08.00.21. Свердловск, 1989. 243 с.
83. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчально-методичний посібник / В.Є. Труш, Т.А. Калінська, Т.А. Алексеєва, І.О. Дмитренко; за ред. В.Є. Труша. Херсон: Олді-плюс, 2002. 128 с.;
84. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2010. №2 (49).
85. Павлов П. В. Особливості використання різних методів оцінки запасів. Научнотехнический сборник «Коммунальное хозяйство городов». Харків: Харк. нац. ун-т міськ. гос-ва ім. А. М. Бекетова, 2014. С. 217–224.
86. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №6. С. 40–46.

87. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник; за ред. О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2015. 472 с.
88. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агро- сервісних кооперативах. Київ: ЦУЛ, 2014. 464 с.
89. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. фінанси. менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101.
90. Подолянчук О.А., Мельник М.Л. Послідовність аудиту виробничих запасів. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/getfile.php/2255.pdf>
91. Понлюйко А.М. Облік і аналіз використання виробничих запасів: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 2003. 17 с.
92. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 2005. 19 с.
93. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/1068/1/19.pdf>
94. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 626 с.
95. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України: навч. посіб. Київ: Кондор, 2003. 614 с.
96. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 92-97.
97. Сільське господарство: бухгалтерський облік. Київ: ТОВ «Редакція газети «Все про бухгалтерських облік», 2019. 240 с.
98. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.

99. Скорба О. Організація проведення аудиту виробничих запасів. URL: http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.htm.
100. Скотнікова Л. П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навчально-методичний посібник. Харків: ІНЖЕК, 2003. 328 с.
101. Скрипник М., Григоревська О., Радіонова Н. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3(35). С. 378-398.
102. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції (методолого-прикладний аспект). Київ: Альтерпрес, 2001. 258 с.
103. Смоленюк П.С., Бондарь К.К. Анализ использования материальных ресурсов в условиях рыночных отношений. Киев: Техника, 1993. 107 с.
104. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пос. для студ. эконом. спец. Вузов. Москва: Аудит; Юнити, 1996. 638 с.
105. Сонько В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.
106. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управління підприємством: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.
107. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник /3-тє вид., перероб. і доп. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.
108. Справжній бух облік: 3-тє вид., перероб. і доп. Н. Білова, А. Бобро та ін. – Х.: Фактор, 2008. – 1264 с.
109. Степаненко О.І., Довга Т.А. Бухгалтерський документ як джерело інформаційного забезпечення обліку виробничих запасів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 4. С. 68-71.

110. Стивенсон Вильям Дж. Управление производством / Пер. с англ. – М: ООО «Издательство Лаборатория Базовых знаний» ЗАО «Издательство БИНОМ», 1998. – 298 с.
111. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Знання, 2010. 631 с.
112. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів / Л.В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 18. – С. 361-369.
113. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид. доповн. і переробл. Київ: Алерта, 2013. 982 с.
114. Усач Б.Ф. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2014. 231 с.
115. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос Н.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2006. 295 с.
116. Фінансовий облік. Навч. посібник. За ред. В.К. Орлової, М.С. Орлів, С.В. Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. Київ: Центр навчальної учбової літератури, 2010. 510 с.
117. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. Київ: Академія, 2002. 672 с.
118. Чейз Р. Б. Производственный и операционный менеджмент: пер. с англ. Р. Б. Чейз, Н. Дж. Эквилайн, Р. Ф. Якобс. 8-е изд. Москва: Вильямс, 2001. 704 с.
119. Шарманська В.М., Новицький П.В. Облік виробничих запасів за П(С)БО та МСБО: порівняльна характеристика. *Молодий вчений*. 2018. № 1 (53). С. 553-555.
120. Швець В.Г Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-те вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2008. 535 с.
121. Швець И.Б. Управление производственными запасами на предприятии: Монография / И.Б. Швець, И.А. Бондарева / НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. – Донецк, 2003. – 182 с.

122. Шомштейн А.А. Нормирование материальных ресурсов, производственных запасов и характеристика применяемых материалов (метод. материалы). – М.: ЦБТИМС, 1968. – 309 с.
123. Юркова І. Економічна сутність виробничих запасів та напрямки їх дослідження. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 11(4). С. 301-304. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/escan_2012_11%284%29__65
124. Ясюкевич Т. Документ – основа учета. *Бухгалтерский учет*, 1998. Т. 11. С. 106-107.
125. Яценко В.Ф. Первинний облік виробничих запасів: критична оцінка та пропозиції щодо вдосконалення. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. № 3 (59). С. 339–343.

Відділення № 101
 АТ «Укробліг»
 85544, Львівська обл., м. Львів, вул. Шевченка, 101
 Тел: (0322) 411-20-00, факс: (0322) 411-20-00

Сільгосплідприємство: Горіж Зарбачинський
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ: 14020000
 Структурний підрозділ: р.с.с.с.с.

Додаток А

Додаток 3 до
 Методичних рекомендацій
 Сільгосплідприємств, форма № ВЗСГ-3
 ЗАТВЕРДЖЕНО
 Наказ Міністерства України
 21.12.2007 р. № 929

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
М.П.С.
 підпис керівника
«21» грудня 2018 р.

АКТ № 14
 ПРО ВИКОРИСТАННЯ МІНЕРАЛЬНИХ, ОРГАНІЧНИХ І БАКТЕРІАЛЬНИХ ДОБРИВ ТА ЗАСОБІВ ХІМІЧНОГО ЗАХИСТУ РОСЛИН
 за грудень 2018 р.

Призначення і спосіб застосування добрив (отрутохімікатів, гербіцидів), внесених: зразбачинський
м.с.с.с.с.
 Внесено на землях Богородича
 підживлення, суцільний, місцевий, т.д.
 зрошуваних, мезрошуваних, осушених

Добрива внесені під урожай 20 18 р.

Назва добрив, ядохімікатів, гербіцидів	Код синтетичного обліку	% діючої речовини	Од. виміру	Ціна	№ <u>14</u>		№ <u>14</u>		№ <u>14</u>		№ <u>14</u>		сума
					внесено на площу, га	к-ть (фізич. вага)	переведенні на діючу речовину	сума	внесено на площу, га	к-ть (фізич. вага)	переведенні на діючу речовину	сума	
1. А. тріакокс			л	132,30	20	1740	175	175	1340	199	199	199	
2. А. вессер			л	186,00	20	1740	175	175	1340	199	199	199	
3. Б. вессер			л	183,00	20	1740	175	175	1340	199	199	199	

Додаток А 141

Назва добрив ядохлоридів гербицидів	Код синтетич- ного обліку	Од. виміру	Ціна	внесе- но на площу, га	к-ть (фізич. вага)	у переведенні на діючу речовину	сума	внесе- но на площу, га	к-ть (фізич. вага)	у переведенні на діючу речовину	сума	внесе- но на площу, га	к-ть (фізич. вага)	у переведенні на діючу речовину	сума
1. Грануло		г	651,97	102,8	15,4	102,8	402,8	42	6,7	42	1365	14	8,4	42	1568
— " —		л	107	107	17	107	1075	40	6,4	40	1189				
— " —		л	150	150	23,9	150	1584	52	8,3	52	5404				
— " —		л	193	193	39,7	193	4000								
— " —		л	129	129	20,5	129	13354								
— " —		л	40	40	6,4	40	4169								
— " —		л	92	92	14,6	92	954								
— " —		л	60	60	9,6	60	6834								
— " —		л	40	40	7,1	40	7434								
— " —		л	130	130	19,5	130	14403								
				1065	164			132	21			14	2,4		

Удобрена фізична площа мінеральними добривами під урожай 20__ р. у перший раз _____ га

Додаток _____ видаткових документів

Керівник підприємства _____ підпис

Дароном _____ підпис

Перевірю бухгалтер _____ підпис

Вороно Д.С.
прізвище, ім'я, по батькові

Григор'єв А. П.
прізвище, ім'я, по батькові

Левченко Л.В.
прізвище, ім'я, по батькові

кв. № 1065 м. Київ, вул. _____

№ _____

Дигатик Г 178

Платежальник: Товариство з обмеженою відповідальністю "Нафто-Транк" СДРТСУ 32812383, тел. 0564742343, Р/р UA43380860000002600442956 в АТ "Райффайзен-Банк Аваль" м. Київ МФО 380605 Р/р ПДВ в МФО ІПН 328123804179, номер свідоцтва 105931746 Є платником податку на пробуток на загальних підставах Адреса 52001, Дніпропетровська обл., Дніпропетровський р-н, м. Підгородня, вул. Сагайдачного, буд.22

Одержувач: АТ "ДГ "ЗАВОЙЩИК" ДПСД-НААНУ" тел. 0624322060

Платник: той самий

Замовлення: Рахунок-фактура № СФ-0001987 від 26.10.19

Умова поставки: Договір № 730317 від 21.03.17

Видаткова накладна № РН-0002364
від 28 Жовтня 2019 р.

№	Товар	Од.	Кількість	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Дизельне паливо ДП-Л-Свірос-В0	л	21910,000	18,1667	398031,67
				Разом без ПДВ:	398031,67
				ПДВ:	79606,33
				Всього з ПДВ:	477638,00

Всього на суму: Чотириста сімдесят сім тисяч шістьсот тридцять вісім гривень 00 копійок
ГДВ 79606,33 грн



Місце складання: Відвалтанія(на)
бульвар Ганжова 01

Одержувач: *Влад Петрів М.В.*
за дов. № від

* Визначений за умовами поставки/договіру/замовлення/договору

Державне Підприємство "Дослідне Господарство "Забойчик" ДПСД НААНУ"
 підприємство-організація і його адреса
 вулиця ЦЕНТРАЛЬНА, буд. 32, с. РОЗЛИВ, ВЕЛИКОНОВОСІЛКІВСЬКИЙ РАЙОН, ДОНЕЦЬКА обл., 85344
 адреса підприємства-організація
 ідентифікаційний код ЄДРПОУ 00648301
 Державне Підприємство "Дослідне Господарство "Забойчик" ДПСД НААНУ"
 підприємство-платник
 вулиця ЦЕНТРАЛЬНА, буд. 32, с. РОЗЛИВ, ВЕЛИКОНОВОСІЛКІВСЬКИЙ РАЙОН, ДОНЕЦЬКА обл., 85344
 адреса підприємства-платника МФО 335106
 рахунок 26005300451785
 філія - Донецька обласна управління АТ "Ощадбанк"
 (найменування банку)

Типова форма № М-2

Довірчість дієна до 20 жовтня 2019 р.

ДОВІРІНІСТЬ № 80

Дата видачі 10 жовтня 2019 р.

Видано головний інженер - МАНЯКІН ВІКТОР ОЛЕКСІЙОВИЧ (посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Документ, що знімає особу паспорт

серія ВС № 204602 вид 21.03.2000 р.

Виданий Великоновосілівським РВУМВС України в Донецькій області (ім'я видавця документу)

На отримання від ТОВ "АГРОЛІДЕР-2017" (найменування організації-постачальника)

цінностей за Рах №1888, 1880, 1850 від 25.08.2019р. (№, дата нараху)

Перелік цінностей, які належать організації:

№ п/п	Найменування цінностей	Сума за вибіркою	Сума за всіма (протягом)
1	зачислення		

засвідчує



Членик (зразок підпису особи, що вносить довірчість)
Керівник підприємства

Григорук Гроу Геленцістак

Горючине Олександр Іванович

Головний бухгалтер

Місце печатки

Рік	Місяць	Число	ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО Сільськогосподарське підприємство «Солонівська» Дослідно-виробничий господарський комплекс Дослідно-виробничий господарський комплекс АГРОПРИМІТ ЧОК УКРАЇНИ Інформаційний код № 9045781	Звено	Реєстр № 581 відправки зерна та іншої продукції з поля	Операція	Одержувач	Відправник
2019	10	3						

Комбайнер (ланковий) Удовиченко В.
 Шофер Воронок Р П.І.Б.
 Комбайн New Holland CX
 Збиральна машина марка та номер

Найменування продукції СОЛЯНИК

Номер поля (квітінки)	№ комбайна або автома-шини	Бункерна вага, кг	Підпис комбайнера в здачі або шофера в прийманні продукції	Дані тока складу		Підпис комірника (зав. током) в прийомі, шофера в здаванні прод.
				вага бруто, кг	вага нето, кг	
4	91-64	3000	<i>[Signature]</i>			
4	91-64	3000	<i>[Signature]</i>		3220	<i>[Signature]</i>
4	91-64	3000	<i>[Signature]</i>		3290	<i>[Signature]</i>
4	91-64	3000	<i>[Signature]</i>		3250	<i>[Signature]</i>
4	91-64	3000	<i>[Signature]</i>		3210	<i>[Signature]</i>
					790	<i>[Signature]</i>
					19800	

[Signature]

Рік	Місяць	Число	ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО Сільськогосподарське підприємство «Солонівська» Дослідно-виробничий господарський комплекс Дослідно-виробничий господарський комплекс АГРОПРИМІТ ЧОК УКРАЇНИ Інформаційний код № 9045781	Бригада	Звено	Реєстр № 543 відправки зерна та іншої продукції з поля	Операція	Одержувач	Відправник
2019	10	3							

Комбайнер (ланковий) Гурвиженко В
 Шофер Мозоль О П.І.Б.
 Комбайн Ново Волосер
 Збиральна машина марка та номер

Найменування продукції СОЛЯНИК

Номер поля (квітінки)	№ комбайна або автома-шини	Бункерна вага, кг	Підпис комбайнера в здачі або шофера в прийманні продукції	Дані тока складу		Підпис комірника (зав. током) в прийомі, шофера в здаванні прод.
				вага бруто, кг	вага нето, кг	
4	75-22	4000	<i>[Signature]</i>			
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3190	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3130	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3190	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3090	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3170	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3190	<i>[Signature]</i>
4	4	4	<i>[Signature]</i>		3160	<i>[Signature]</i>
					24120	

Трощівська
сільська рада

184

Номер поля (клітинки)	№ комбайна або автома- шини	Бункерна вага, кг	Підпис комбайнера в здачі або шофера в прийманні продукції	Дані тока складу		Підпис комірника (зав. током) в прийомі, шофера в здаванні прод.
				вага бруто, кг	вага нето, кг	
4	7504	5000	ОС			
0	1	0	ОС		2900	ОС
0	0	0	ОС		2980	ОС
0	0	0	ОС		2890	ОС
4	0	0	ОС	3170	3010	ОС
					1450	ОС
					33660	
Ім. Інтернедз				трощівська сільська рада		
				дебет		
				кредит		
Одиниця вимірювання						
Разом за день						
Ціна						
Сума						

Номер поля (клітинки)	№ комбайна або автома- шини	Бункерна вага, кг	Підпис комбайнера в здачі або шофера в прийманні продукції	Дані тока складу		Підпис комірника (зав. током) в прийомі, шофера в здаванні прод.
				вага бруто, кг	вага нето, кг	
4	1916	5000	ОС		3880	ОС
1	0	0	ОС		3730	ОС
0	0	0	ОС		3740	ОС
0	0	0	ОС		3680	ОС
					40830	
Ім. Сороч				трощівська сільська рада		
				дебет		
				кредит		
Одиниця вимірювання						
Разом за день						
Ціна						
Сума						