

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Особливості обліку та аудиту готової продукції рослинництва
на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0710–0а
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»
І.І. Сухоносенко

Керівник: к.е.н., доцент Гринь В. П.
Рецензент: к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ___ » _____ 2021р.

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Сухоносенко Інні Ігорівні

1. Тема роботи: Особливості обліку та аудиту готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

керівник роботи: Гринь В.П., к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 30 червня 2021 року № 966-с

2. Строк подання студентом роботи 30 листопада 2021 року.

3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, спеціальна література, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку і аудиту.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити економічну сутність категорії «готова продукція рослинництва»; розкрити основні завдання; навести загальну організаційно-економічну характеристику підприємства; розглянути особливості первинного, синтетичного та аналітичного обліку готової продукції рослинництва; дослідити організаційні та методичні аспекти проведення аудиту готової продукції рослинництва; виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення; сформулювати висновки та пропозиції.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 17 рис., 15 табл.

6. Консультанти розділів роботи

| Розділ | Консультант | Підпис, дата | |
|--------|---------------------------|----------------|------------------|
| | | Завдання видав | Завдання прийняв |
| 1 | к.е.н., доцент Гринь В.П. | 05.07.2021 | 05.07.2021 |
| 2 | к.е.н., доцент Гринь В.П. | 12.09.2021 | 12.09.2021 |
| 3 | к.е.н., доцент Гринь В.П. | 03.10.2021 | 03.10.2021 |

7. Дата видачі завдання: 28 червня 2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів кваліфікаційної роботи | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|-------|--|-------------------------------|----------|
| 1. | Складання бібліографії та вивчення літературних джерел | 05.07.2021 р. – 30.07.2021 р. | виконано |
| 3. | Виконання вступу | 01.08.2021 р. – 08.08.2021 р. | виконано |
| 4. | Виконання розділу 1 | 09.08.2021 р. – 12.09.2021 р. | виконано |
| 5. | Виконання розділу 2 | 13.09.2021 р. – 01.10.2021 р. | виконано |
| 6. | Виконання розділу 3 | 02.10.2021 р. – 16.10.2021 р. | виконано |
| 7. | Формування висновків | 17.10.2021 р. – 01.11.2021 р. | виконано |
| 8. | Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії | 01.11.2021 р. – 29.11.2021 р. | виконано |
| 9. | Подання роботи на кафедру | 30.11.2021 р. | виконано |

Студент _____
(підпис)

І.І. Сухоносенко

Керівник роботи _____
(підпис)

В.П. Гринь

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____
(підпис)

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 115 с., 3 розділи, 17 рис., 15 табл., 9 додатків, 82 джерел.

ОБЛІК, АУДИТ, ОБОРОТНІ АКТИВИ, ЗАПАСИ, БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ РОСЛИННИЦТВА, ОЦІНКА, ДОКУМЕНТИ, РАХУНОК, АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ, ПЛАН ТА ПРОГРАМА

Актуальність даної теми зумовлена тим, що більшість підприємств України займається виробництвом продукції, яка є об'єктом бухгалтерського обліку.

Об'єкт дослідження – процес обліку та аудиту готової продукції рослинництва на Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району Запорізької області.

Метою є узагальнення та поглиблене вивчення теоретичних, методологічних і організаційних основ обліку та аудиту готової продукції рослинництва, а також розробка обґрунтованих пропозицій щодо їх вдосконалення.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи порівняння, методи індукції та дедукції, розрахунково-аналітичний, графічний методи, а також методи моделювання.

Досліджені питання сутності готової продукції рослинництва та її вплив на результати діяльності підприємства. Проведений аналіз господарської діяльності підприємства, що досліджується. Подані рекомендації щодо вдосконалення обліку і аудиту готової рослинництва. Отримані результати можуть бути використані у практичній діяльності підприємства.

SUMMARY

The qualifying work contains 115 pp., 3 sections, 17 fig, 15 tab., 9 annex, 82 references.

ACCOUNTING, AUDIT, CURRENT ASSETS, STOCKS, BIOLOGICAL ASSETS, FINISHED CROP PRODUCTION, EVALUATION, DOCUMENTS, ACCOUNT, AUDIT REPORT, PLAN AND PROGRAM

The urgency of this topic is due to the fact that most enterprises in Ukraine are engaged in the production of products that are the subject of accounting.

The object of study the process of accounting and auditing of finished products of crop production on the BAKAY-AGRO Limited Liability Company, Zaporizhia district of Zaporizhzhya region.

The aim is to synthesize and in-depth study of theoretical, methodological and organizational foundations of accounting and auditing of finished crop production, as well as the development of substantiated proposals for their improvement.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. In the course of the research the general scientific methods of cognition were used: methods of comparison, methods of induction and deduction, calculation-analytical, graphical methods, as well as methods of modeling.

The research question of the essence of the finished crop products and its impact on the company`s operations. The analysis of the activity of the investigated enterprises. Recommendations on improvement of accounting and audit of finished crop production are given. The obtained results can be used in practical activities of the enterprise.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП 9

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ
ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1 Економічна сутність готової продукції рослинництва 15

1.2 Організаційні засади обліку готової продукції рослинництва 22

1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту готової
продукції рослинництва..... 39

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ГОТОВОЇ
ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства 50

2.2 Організація обліку руху готової продукції рослинництва та
відображення її результатів в бухгалтерському обліку 64

2.3 Шляхи удосконалення обліку готової продукції рослинництва на
підприємстві 79

РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

3.1 Організаційні підходи і документальне забезпечення аудиту
готової продукції рослинництва 90

3.2 Методичні основи проведення аудиту готової продукції
рослинництва 97

3.3 Документування аудиту готової продукції рослинництва..... 105

ВИСНОВКИ 111

| | |
|---|-----|
| ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ | 116 |
| ДОДАТОК А Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку..... | 125 |
| ДОДАТОК Б Порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку запасів..... | 126 |
| ДОДАТОК В Порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві за МСБО 41 та П(С)БО 30..... | 130 |
| ДОДАТОК Д Характеристика методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси»..... | 133 |
| ДОДАТОК Е Примірний перелік витрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та відображення їх в обліку..... | 137 |
| ДОДАТОК Ж Баланс сільськогосподарської продукції..... | 139 |
| ДОДАТОК И Загальний план аудиту готової продукції рослинництва.. | 140 |
| ДОДАТОК К Програма аудиту готової продукції рослинництва..... | 141 |
| ДОДАТОК Л Зміст елементів аудиторського звіту | 145 |

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

ТМЦ – Товарно – матеріальні цінності

ПДВ – Податок на додану вартість

га – гектар

чол. – чоловік

тис. грн. – тисяч гривень

грн. – гривень

і т.д. – і так далі

% – відсотки

ВСТУП

Однією з провідних галузей економіки України є сільське господарство. Сільське господарство відіграє важливу роль у зміцненні економіки нашої країни, підвищенні життєвого рівня населення і розв'язанні соціально-економічних проблем.

Результатом діяльності сільськогосподарського підприємства є випуск готової продукції, виконання робіт або надання послуг. Саме завдяки цьому вони і отримують свій основний прибуток. Отриманий прибуток дає можливість розвиватися підприємству. Але щоб отримати цей прибуток необхідно, перш за все, правильно організувати бухгалтерський облік. Таким чином, поліпшення організації обліку готової продукції є основним способом досягнення соціальної та економічної ефективності діяльності підприємства.

Рослинництво є комплексною основною галуззю сільського господарства, її продукція становить більше половини валового виробництва продукції сільськогосподарського виробництва. Вирощування продукції рослинництва сильно залежить від природно - кліматичних умов, що приносить часто великі збитки, а захисту від держави не має, оскільки страхування урожаю здійснюється на добровільній основі, але сільські господарства не мають коштів, щоб застрахувати врожай сільськогосподарських культур. Отже, належним чином повинен вестися облік готової продукції рослинництва.

На сьогодні сільськогосподарський товаровиробник залишився поза увагою держави, виробляє готову продукцію рослинництва, тваринництва та інших галузей в складних умовах.

Таким чином, державна політика в аграрному секторі економіки повинна бути спрямована на розв'язання найболючіших проблем товаровиробника. В умовах реформування власності, кризового стану господарської діяльності одним з головних шляхів досягнення стабілізації є

державна підтримка з залученням нетрадиційних форм і схем кредитування підприємницької діяльності. Державна підтримка повинна передбачити різноманітні форми субсидування – як прямі бюджетні дотації, так і не прямі субсидії, включаючи режим пільгового кредитування, податкові та митні пільги, компенсація страхових платежів, що буде сприяти зміцненню організаційно–економічного механізму функціонування підприємств малого бізнесу.

У діючі нормативні документи часто вносяться зміни і доповнення, що у силу різних обставин не завжди доводяться до платників податків. Тому з'являються порушення (часом ненавмисні) у дотриманні вимог чинного законодавства. Це посилює необхідність в аудиті, як формі недержавного контролю за діяльністю підприємств.

Аудит передбачає консультації з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, що проводяться з метою поліпшення обліку і звітності на підприємстві та підвищення ефективності його господарської діяльності. Основою господарської діяльності є матеріальні цінності: виробничі запаси, готова продукція, товари. Тому необхідно приділити значну увагу проблемі організації аудиту їх надходження, збереження та використання.

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що готова продукція рослинництва є складовою частиною активів балансу й від її обсягів виробництва залежить фінансовий стан підприємства, бо це той самий об'єкт обліку, що приносить дохід підприємству на стадії збуту кругообігу господарських засобів.

Питання, пов'язані з обліком і аудитом готової продукції рослинництва, висвітлювали вітчизняні й зарубіжні економісти. Вагомий внесок у розвиток теорії та практики обліку та аудиту готової продукції рослинництва належить працям вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Огійчука, Н.М. Ткаченка, М.Т. Білухи, Г.М. Давидова, Л.К. Сука, О.О. Канцурова, М.Я. Дем'яненка, М.Г. Михайлова, М.І. Телегунь, М.А.

Кухарського, В.Я. Плаксієнка, та іншим, а також зарубіжних вчених: В.Б. Івашкевича, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколова, Дж. Фостера, Ч.Т. Хонгрена, Е.А. Аренса та іншим.

Незважаючи на наявні наукові досягнення в розробленні теоретичних та організаційних аспектів обліку та аудиту готової продукції, проблема вивчення їх галузевих особливостей, зокрема в рослинництві, залишається невирішеною. Відсутність системних та комплексних підходів щодо обліку продукції рослинництва не дозволяє отримати вичерпну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення та поглиблене вивчення теоретичних, методологічних і організаційних основ обліку та аудиту готової продукції рослинництва, а також розробка обґрунтованих пропозицій щодо їх вдосконалення.

Реалізація мети передбачає розв'язання комплексу взаємозалежних завдань:

- систематизувати теоретичні та методологічні підходи до вивчення економічної сутності готової продукції рослинництва;
- визначити класифікаційні ознаки готової продукції та узагальнити практичну діяльність організації обліку готової продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» ;
- проаналізувати сучасну нормативно–правову базу з обліку та аудиту готової продукції рослинництва;
- навести організаційно–економічну характеристику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» ;
- розглянути порядок документального оформлення обліку готової продукції рослинництва;
- дослідити організацію синтетичного та аналітичного обліку готової продукції рослинництва на підприємстві;
- визначити організаційні та методичні аспекти проведення аудиту обліку готової продукції рослинництва;

– розробити окремі пропозиції по удосконаленню обліку та аудиту готової продукції рослинництва для застосування їх на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту готової продукції рослинництва на Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» Запорізького району Запорізької області.

Предметом дослідження виступає сутність, склад, оцінка та аналіз первинного, синтетичного, аналітичного обліку руху готової продукції рослинництва, а також шляхи вдосконалення обліку та аудиту на досліджуваному підприємстві.

В процесі написання кваліфікаційної роботи були проведені дослідження на теоретичному та практичному рівнях пізнання. Для досягнення мети дослідження були застосовані наступні методи: методи порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності категорії «готової продукції рослинництва»; методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку системи обліку та аудиту готової продукції рослинництва; розрахунково-аналітичний та графічний методи для побудови таблиць, проведення розрахунків і наочного відображення результатів дослідження; метод спостереження – для вивчення стану обліку готової продукції рослинництва та її місця у системі управління підприємством; методи моделювання, гіпотези та припущення – для формування власної думки та внесення рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту готової продукції рослинництва.

Інформаційною базою для написання дипломної роботи слугували: законодавчі та нормативно-правові акти України; матеріали первинного, аналітичного, синтетичного обліку; фінансова та статистична звітність ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за 2018 – 2020 роки; наукові праці економістів, аудиторів, бухгалтерів; матеріали періодичних видань.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні методологічних та методичних положень,

розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту готової продукції рослинництва. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- надано авторське визначення поняття «готової продукції рослинництва», як об'єкту обліку та аудиту;

- розроблено схему документального оформлення оприбуткування зерна реєстрами відправлення зерна та іншої продукції з поля на тік та після доробки на склад;

- розроблено й запропоновано методика формування й відображення в бухгалтерському обліку готової продукції рослинництва під час зберігання та її реалізації на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» з введенням до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» додаткових рахунків (четвертого порядку) за видами готової продукції рослинництва у розрізі культур, сортів, полів та відповідні зміни щодо обліку готової продукції рослинництва на складах підприємства.

- запропоновано шляхи поліпшення обліку та контролю виходу готової продукції рослинництва, зокрема використання електронних карт полів, що забезпечить підвищення оперативності і коректності прийняття управлінських рішень та сприятиме підвищенню економічної ефективності виробництва;

- розроблено програму аудиту готової продукції рослинництва та відповідно до кожного етапу перевірки продукції визначено об'єкти перевірки.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку готової продукції рослинництва, своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку готової продукції рослинництва, можуть впроваджуватися в практику роботи окрім досліджуваного нами підприємства, на інших аграрних підприємствах, а

також використовуватися при розробці нормативних матеріалів та законодавчих актів з бухгалтерського обліку та аудиту.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: Міжнародна науково-практична конференція «Сучасний стан економіки, обліку, фінансів і права та їх основні проблеми», Частина 2 (м. Полтава, 2021р.), зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, II Міжнародна студентська наукова конференція «Актуальні питання та перспективи проведення наукових досліджень», Том 1 (м. Кременчук, 2021р.) зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XV Всеукраїнська науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» (м. Одеса, 2021р.) зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: II CISP Conference «GLOBALIZATION OF SCIENTIFIC KNOWLEDGE: INTERNATIONAL COOPERATION AND INTEGRATION OF SCIENCES» (м. Вінниця, 2021р.) зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну статтю, розміщено в електронному науковому фаховому виданні «Економіка та суспільство № 31» зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну статтю, також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано одну статтю щодо теми дослідження у збірнику статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (Випуск 6, 2021 р.).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох основних розділів, висновку, переліку використаних джерел, який включає 77 найменувань, додатків. Основний текст становить сторінки друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1 Економічна сутність готової продукції рослинництва

Кожна держава, будь-яке суспільство потребує ведення сільського господарства, як невід'ємної галузі сільського господарства, яка турбує інтереси майже кожної особи. Практично вся частина фонду споживання створюється в рахунок сільськогосподарської продукції. Це відіграє надзвичайно вагомую роль у розвитку ринкової економіки, що спричинює потребу у вдосконаленні обліку для управління на всіх її стадіях.

Сукупність економічних взаємовідносин за допомогою яких відбувається виробництво, розмежування, обмін та споживання готової продукції з метою задоволення потреб споживачів та отримання високих прибутків у відповідності до виконуваних функцій складають ринок готової продукції. Характерними рисами ринку готової продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є те, що його продукція належить до продуктів щоденного попиту та характеризуються сезонністю виробництва, а також незначним періодом реалізації.

Ринок готової сільськогосподарської продукції є особливими складовими продовольчого ринку. Без його розвитку неможлива стабільна економіка країни і її економічна безпека.

«Рослинництво – одна із основних сфер сільськогосподарського виробництва. Галузі рослинництва відіграють винятково важливу роль у формуванні продовольчої безпеки України, оскільки вони забезпечують населення продуктами харчування, тваринництво – кормами, харчову, переробну і легку промисловість – сировиною, зовнішню торгівлю –

експортними товарами. Рослинництво охоплює цілий ряд галузей: зернове господарство, цукрово-бурякове виробництво, вирощування олійних культур, картоплі, овочів, кормових та інших культур» [30].

«Основна мета рослинництва – створення оптимальних технологій (агроекологічних) передумов виробництва необхідної кількості високоякісної рослинницької продукції на базі інтенсивного фотосинтезу в посівах польових культур при одночасному збереженні або підвищенні родючості ґрунту» [29].

Галузь рослинництва сільськогосподарського підприємства ТОВ «БАКАЙ-АГРО», характеризується низкою особливостей. Рослинництво, як ланка економічної діяльності, характеризується використанням землі, що є однією із основних засобів виробництва. Земельні ресурси є незамінними засобами виробництва, проте вони постійно зношуються, в результаті чого через певний період часу їх треба змінювати та оновлювати. При ефективному та раціональному використанні земельних угідь, вони не будуть зношуватися, а навіть будуть підвищувати свою родючість.

Рослинництву також притаманні певні особливості, які впливають на ведення бухгалтерського обліку. Для даної галузі характерний сезонний характер виробництва, простий між фазами виконання технологічних процесів та отримання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві відбуваються досить тривалий період часу, причому відбувається це нерівномірно, технологічний процес залежить від природно-кліматичних умов і не може бути пришвидшений за рахунок процесу інтенсифікації. Бухгалтерська служба підприємства повинна вправно та достовірно вести облік витрат на виробництво та облік готової продукції.

«Виробничий ланцюг у галузі рослинництва є дуже затратним та довгостроковим процесом. Він складається із різних робіт, які виконуються в осінній, зимовий, весняний чи літній періоди. Технологічний процес виробництва у рослинництві включає наступні основні комплекси робіт: підготовку ґрунту до посіву, посів (посадка), догляд за посівами, збір

вважаю, кожний із яких складається з відповідних робіт. Наприклад, підготовка ґрунту до посіву включає оранку, боронування, прикочування, культивуацію тощо» [18].

Наступною рисою галузі рослинництва є застосування сільськогосподарськими товаровиробниками частки продукції від власного виробництва, наприклад зерно від посіву.

«Відповідно до зазначених особливостей виробничого процесу галузі, в обліку відбувається розмежування витрат та отримання підсумкових результатів за суміжними періодами виробництва та сільськогосподарськими культурами, за видами робіт, за статтями затрат, за підрозділами сільського господарства та інше» [32].

Всі перелічені особливості виробництва у галузі рослинництва мають вплив на організацію, ведення обліку та управління, а точніше на класифікацію витрат, методи обліку та калькулювання собівартості, форму організації обліку на підприємстві.

Отже, безпосередньо галузь рослинництва є провідною в сільськогосподарському виробництві, адже майже всі господарства в країні впроваджують даний вид діяльності.

Поняття «готова продукція» в працях економістів з'явилося не відразу. Історично йому передувало поняття «товар», що розумілось значно ширше. Саме цьому поняттю й присвячено безліч досліджень вчених різних епох і економічних течій. Сьогодні поняття «готова продукція» прийнято тлумачити досить одноманітно завдяки законодавчим документам, що діють у сфері бухгалтерського обліку тому, для розкриття сутності дослідження насамперед, необхідно ознайомитись із підходами до трактування даного терміну в економічній літературі.

Сучасні економісти готову продукцію тлумачать, як продукцію, яка повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або

затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад чи передана замовнику.

Бутинець Ф.Ф. у своїх роботах, описував «готову продукцію як таку, яка повністю завершила обробку, цілком укомплектована та пройшла всі необхідні випробування» [10].

Аналогічної думки дотримуються Вороніна В.Л. та Черниш В.В., які також вважають, що «готова продукція допускається тільки в тому випадку коли завершені всі технологічні стадії її обробки, продукція відповідає встановленим нормативним стандартам та прийнята технічним контролем у даному господарстві» [16].

Глібко В.М. та Буцан О.П. описують «готову продукцію як матеріальний результат виробничої діяльності підприємства, коли запаси набувають нової якості. Крім випуску речової продукції, підприємство може виконувати роботи для інших підприємств або надавати послуги. На відміну від тієї, яка в обліку зазначається як готова продукція, цей вид продукції називають «виконані роботи і послуги». Отже, продукція підприємства складається з готової продукції та виконаних робіт і послуг» [17].

На думку Сопко В.В. «готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, яка пройшла виробничий технологічний цикл у відповідності до заданих стандартних норм заключного договору, оприбуткована у місця зберігання та призначена для реалізації споживачам» [68].

Провівши аналіз поглядів сучасних економістів на економічну категорію готової продукції, можна затвердити, що у роботі Оглобіна А.А. готова продукція розглядається з точки зору затрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» на поповнення виробничих запасів для майбутнього перетворення у продукцію, що вирівнює характерну особливість продукції, як частину оборотних активів підприємства.

Отже, слід зазначити, що авторів можна об'єднати за групами на підставі того, що кожен автор акцентує увагу на певному аспекті терміну

«готова продукція». Так, належність готової продукції до закінченого виробничого процесу відмічають Бутинець Ф.Ф., Вороніна В.Л. та Черниш В.В.; призначення для продажу – Сопко В.В., Яровенко Т.С. і Чернова А.С.; відповідність стандартам – Вороніна В.А., Черниш В.В., Сопко В.В., Хом'як Р.Л., Слюсарчук Л.; визначення напрямків та термінів застосування – Яровенко Т.С. і Чернова А.С., Слюсарчук Л.; джерела та канали відшкодування вартості виробничих запасів на виробництво готової продукції – Должанський М.І. та Должанський А.М., Оглобін А.А..

Готова продукція, згідно чинного законодавства, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані (виготовлені) в минулому і в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду, – то в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно ні не знижувати витрат на виробництво цієї продукції, ні не завищувати її оцінки.

Якщо готова продукція не може принести підприємству економічну вигоду від її реалізації чи обміну, то вона не буде вважатись активом і повинна бути списана з балансу.

«Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», готова продукція належить до запасів. 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» [49].

Вони є оборотними активами, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом одного року або операційного циклу.

Але слід зауважити, що з прийняттям Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» рослинництво вважається біологічними активами і обліковується відповідно до норм цього П(С)БО.

«Біологічний актив – це тварина або рослина, яка в результаті біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди» [53].

Спираючись на ПСБО 30 «Біологічні активи» продукцію рослинництва поділяють на довгострокові біологічні активи та поточні (див. рисунок 1.1).

| БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ | | | |
|---------------------------|--|------------------------------------|--|
| Поточні біологічні активи | | Довгострокові біологічні активи | |
| Активи | Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30 | Активи | Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється П(С)БО 30 |
| зернові культури | зерно, зернові відходи, солома | виноградники | виноград |
| овочеві культури | овочі | сади дерева в лісі (лісовий масив) | плоди деревина ділова, дрова |
| технічні культури | тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки | | |
| кормові культури | зелена маса, коренеплоди | | |
| розсадники | | | |

Рисунок 1.1 – Класифікація біологічних активів відповідно П(С)БО 30
Джерело: побудовано авторами на основі [53].

Довгострокові біологічні активи – усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи,

приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

«Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [53].

Продукція рослинництва (зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо) визнають як готову продукцію рослинництва в момент відокремлення від біологічного активу, яка призначена для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. В ході дослідження ми також звернулися до нормативно – правових документів бухгалтерського обліку, які дають визначення терміну «готова продукція» (див. таблицю 1.1).

Таблиця 1.1 – Варіація трактувань терміну «готова продукція» згідно нормативно - правових документів бухгалтерського обліку

| | Визначення терміну | Підстава |
|--|--|---|
| | 1 | 2 |
| Готова продукція – це | продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. | Інструкція щодо застосування Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій |
| Готова продукція – це | продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. | П(С)БО 9 «Запаси» |
| Готова сільськогосподарська продукція – це | актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. | П(С)БО 30 «Біологічні активи» |

Джерело: побудовано авторами на основі [31; 49; 53].

Порівнявши визначення готової продукції згідно П(С)БО 9 «Запаси» і тлумачення такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

На нашу думку, останнє визначення є найбільш точним, оскільки є більш ближчим по контексту до сільського господарства. Отже, проведені дослідження підтверджують важливість розуміння сутності категорії «готова продукція», оскільки вона займає вагому частку в структурі оборотного капіталу підприємств. Для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція як продукт обробки (переробки), доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, овочі, ягоди тощо). Розмаїття підходів до сутності досліджуваної категорії зумовлено відмінними тлумаченнями у чинних П(С)БО та інших нормативних документах.

Таким чином, можна дати наступне визначення, готова продукція рослинництва – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які пройшли всі норми контролю в середині підприємства, відповідають вимогам стандартів і технічних умов, мають документ, що засвідчує їх якість та призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

1.2 Організаційні засади обліку готової продукції рослинництва

«У сучасних умовах, коли Україна прагне до інтеграції у світову економіку, зростають роль і значення бухгалтерського обліку, оскільки

зростає потреба всіх рівнів управління в достовірній і своєчасній інформації про господарську діяльність кожного економічного суб'єкта. Інформація як продукт обліку необхідна для прийняття управлінських рішень, відповідно, бухгалтерський облік є засобом і функцією управління підприємством» [66].

«Організація бухгалтерського обліку – це сукупність заходів власника (керівника) підприємства, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу на підприємстві» [11].

«Готова продукція може мати, а може і не мати кількісні та якісні характеристики (кг, шт., сорт тощо). Але у всіх випадках продукція повинна мати вартісну характеристику» [15]. Таким чином, бухгалтерський облік має забезпечити інформацію про кількість, якість, вартість готової продукції рослинництва.

Організація обліку готової продукції рослинництва має велике значення для сільськогосподарських підприємств, що пояснюється його впливом на формування фінансових результатів. Основними завданнями обліку готової продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах в системі організації є:

- систематичний контроль за випуском готової продукції, станом її запасів і збереженням на складах, обсягом виконаних робіт та послуг;
- вчасному і правильному документуванні оформлення відвантаженої і відпущеної продукції (робіт, послуг);
- контроль за виконанням плану договорів–поставок за обсягом та асортиментом реалізованої продукції, організацією розрахунку з покупцями;
- вчасному і достовірному визначенні результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) та їх облік.

Виконання цих задач залежить від ритмічності роботи підприємства, правильної організації збуту та складського господарства, вчасного документального оформлення господарських операцій.

Готова продукція рослинництва на сільськогосподарському підприємстві проходить наступні етапи:

- відпуск продукції з виробництва та здача до місць її зберігання;
- безпосереднє зберігання продукції на складах;
- відпуск готової продукції на місці та відвантаження покупцям;
- відпуск продукції для внутрішніх потреб ТОВ «БАКАЙ-АГРО»;
- реалізація готової продукції споживачам (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю (див. рисунок 1.2).

«За формою продукцію поділяють на таку, яка має уречевлену форму, тобто являє собою виріб (наприклад трактор, хліб, пшениця тощо) і таку яка має форму результату роботи (наприклад ремонт) або форму послуги (наприклад перевезення вантажу тощо)» [37].

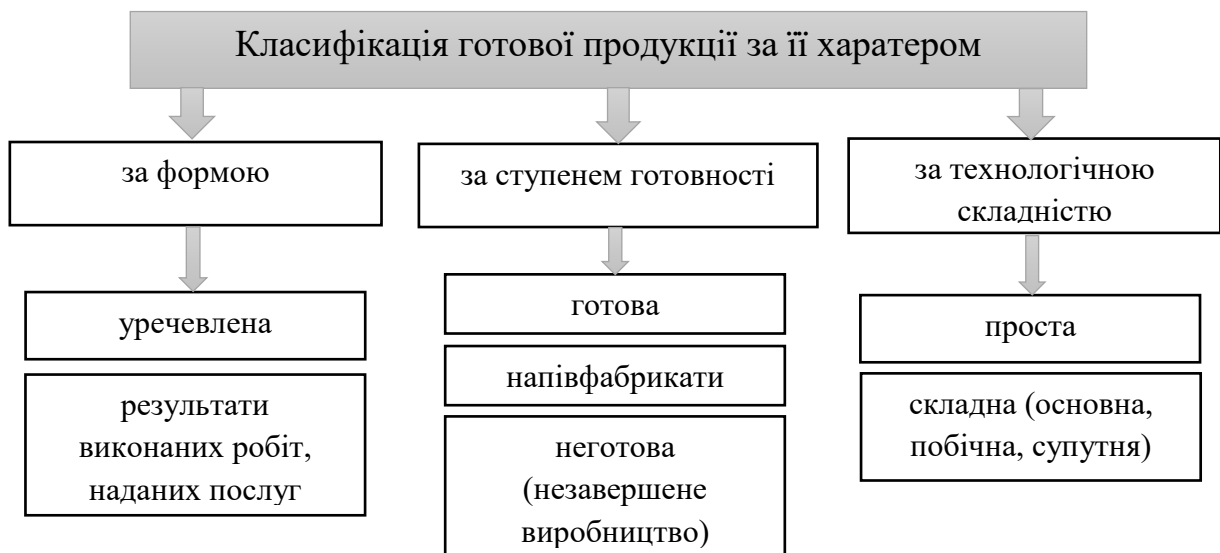


Рисунок 1.2 – Класифікація готової продукції за її характером

Джерело: побудовано авторами на основі [30; 10; 67].

Крім визначення сутності готової продукції рослинництва та її складу, для побудови обліку важливе значення має порядок її визнання та оцінка.

Найбільш чіткі критерії первісного визнання готової продукції рослинництва, на нашу думку, можна сформувані на основі «Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку біологічних активів» (див. рисунок 1.3).

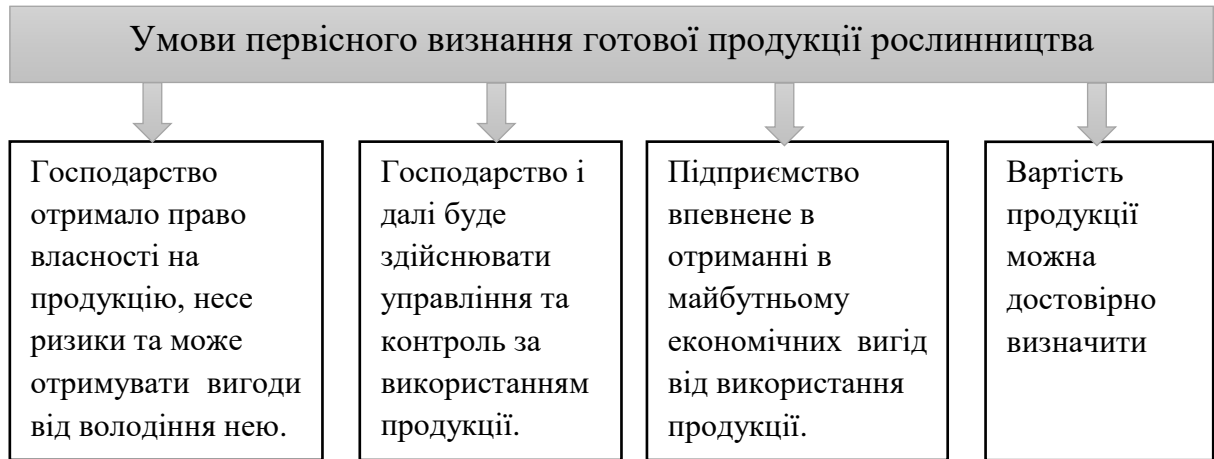


Рисунок 1.3 – Умови первісного визнання готової продукції рослинництва в аграрних підприємствах

Джерело: побудовано авторами на основі [58].

Як видно з рисунка 1.3, у «Методичних рекомендаціях із бухгалтерського обліку біологічних активів» наводяться чотири умови визнання готової продукції Рослинництва» [58]. Тоді як у «П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено лише дві умови її визнання, такі як можливість отримати від використання продукції економічні вигоди та можливість достовірного визначення її вартості» [53]. При цьому в обох нормативних актах умовою визнання готової продукції є можливість здійснити її достовірну оцінку. Отже, в момент визнання та оприбуткування готову продукцію рослинництва необхідно правильно оцінити.

Оцінка готової продукції – це спосіб визначення ціни продукції на усіх етапах її створення та реалізації, яка може здійснюватися в бухгалтерському обліку та звітності в вартісному вимірі, яка встановлюється в сумі фактичних затрат, що пов’язуються з виробництвом продукції.

«В бухгалтерському обліку готова продукція оцінюється у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» за первісною вартістю» [49]. «Первісною вартістю запасів,

що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО обліку 16 «Витрати»»[51].

П(С)БО 16 «Витрати» визначає два поняття собівартості готової продукції:

- собівартість реалізованої продукції;
- виробнича собівартість продукції.

«Готова продукція рослинництва, що виготовлена власне підприємством, при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зниженою на передбачувані витрати на місці продажу чи за виробничою собівартістю згідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи»» [53]. Первісне визначення продукції відображають в тому періоді, в якому вона була відділена від біологічного активу.

При оцінці готової продукції рослинництва за справедливою вартістю, необхідно визначитися з порядком її розрахунку та документальної фіксації. Тоді продукцію оприбутковують за справедливою вартістю з одночасним визначенням доходів чи витрат від її первісного визнання. Якщо справедлива вартість виявиться вищою, ніж виробничі витрати, то виникає дохід від первісного визнання готової продукції рослинництва, якщо ж меншою – то виникають витрати на суму зазначеної різниці.

Найбільш ефективним шляхом вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначенням справедливої вартості готової продукції рослинництва. Рішення комісії щодо визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції оформляється «Актом визначення справедливої вартості біологічних активів та\або сільськогосподарської продукції».

Собівартість готової продукції рослинництва – це виробнича собівартість, визначена, з допомогою урахування всіх витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями сільськогосподарської продукції. Усі ці витрати визнаються витратами основної діяльності та ведуться відповідно до норм та постанов бухгалтерського обліку. Також слід зазначити, що загальновиробничі витрати в сільськогосподарських підприємствах не діляться на постійні і змінні.

На витрати виробництва та собівартість готової продукції рослинництва мають вплив галузеві особливості, а саме: сезонність виробництва, природно-кліматичні умови, земля – як основний засіб виробництва, основа галузі – біологічні активи рослинництва, тривалість операційного циклу, нерівномірний вихід продукції при рівномірних витратах, різні калькуляційні одиниці (див. Додаток А). Склад витрат виробничої собівартості продукції входять наступні витрати (див. рисунок 1.4).

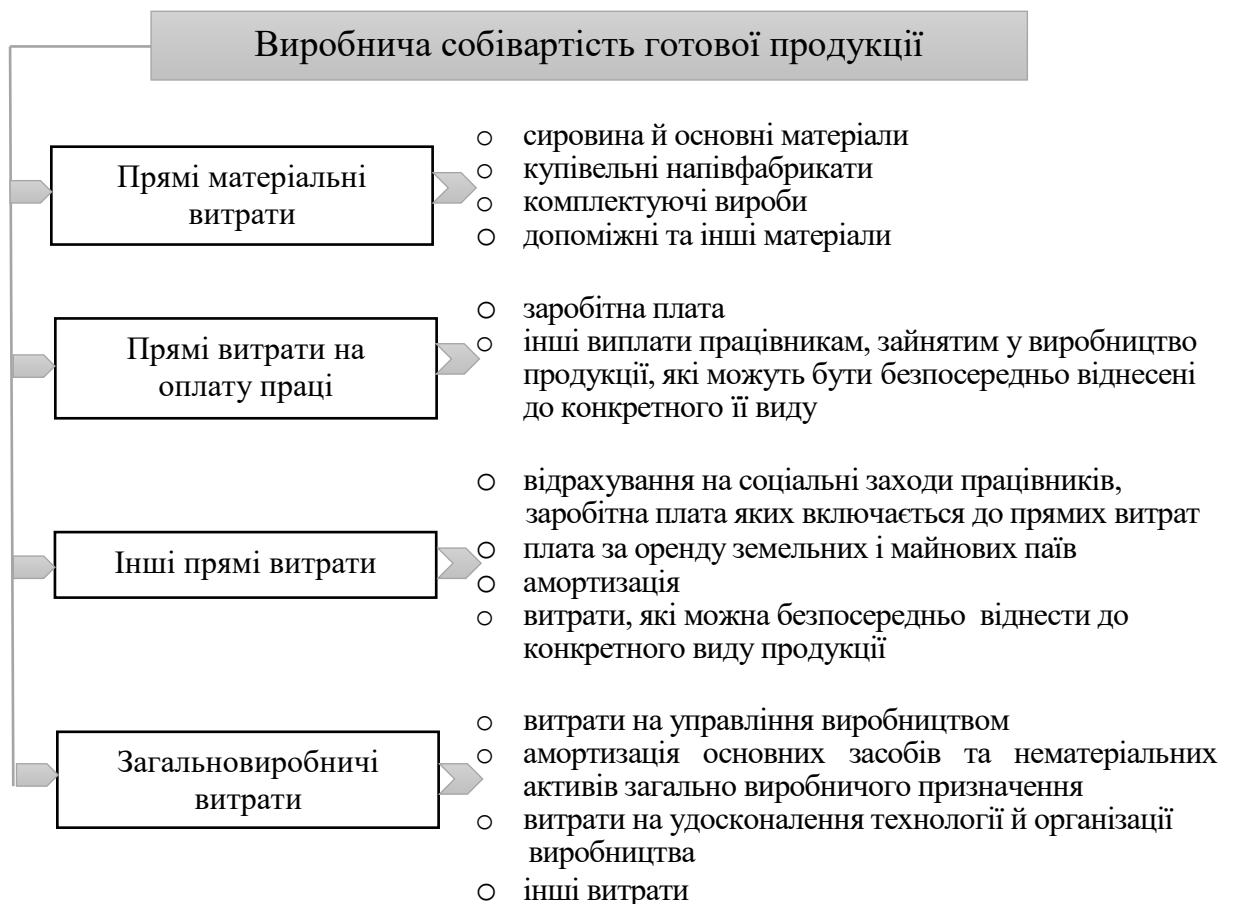


Рисунок 1.4 – Склад витрат виробничої собівартості готової продукції

Джерело: побудовано авторами на основі [27; 51].

Собівартість готової продукції не включає затрати, що пов'язані з операційною діяльністю, а саме збутові витрати, адміністративні та інші операційні витрати. Склад та список статей калькулювання виробничої обіартості продукції затверджений у наказі про облікову політику підприємства.

Фактична кількість готової продукції встановлюється безпосередньо на місці оприбуткування за не включенням відходів, усушки, угару зеленої маси при сінажу. А отже, на баланс продукція оприбутковується після процесів очищення та сортування, неочищена та не відсортована продукція фіксується обліку лише в кількісному виразі.

Методику визначення собівартості готової продукції рослинництва наведено у таблиці 1.2

Таблиця 1.2 – Методика визначення собівартості продукції рослинництва

| Культура | Методика обчислення собівартості |
|-------------------------------------|--|
| | 1 |
| Зернові культури | Загальна сума витрат на вирощування, збирання та доробку зерна на току, що проводиться в межах календарного року (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновими відходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна. |
| Кукурудза | Собівартість 1 ц зерна визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. |
| Цукрові буряки | Собівартість 1 ц коренів визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування. |
| Соняшник | Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків) на фізичну масу насіння після його доробки |
| Картопля | Для розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат, що пішли на вирощування і збирання картоплі, виключають вартість бадилля та вартість тієї картоплі, яка не могла бути використана за своїм призначенням і була згодована як корм, і решта суми, що залишилась, ділиться на кількість повноцінної картоплі. |
| Баштанні культури | Собівартість 1 ц визначається діленням витрат на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами. |
| Овочі відкритого і закритого ґрунту | Собівартість 1 ц продукції овочівництва визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами |

Джерело: побудовано авторами на основі [73].

Готова продукція рослинництва поточного року на підприємстві обліковується за плановою собівартістю, а в кінці звітної періоду доводиться до фактичної собівартості. Продукцію, що надходить із виробництва протягом року, прибуткують і списують у витрати по плановій собівартості. Це пов'язане з тим, що фактична собівартість зробленої сільськогосподарської продукції протягом року невідома. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад ТОВ «БАКАЙ-АГРО», беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами.

Наприкінці року, після складання звітних калькуляцій і визначення фактичної собівартості продукції рослинництва, визначають різницю між плановою й фактичною собівартістю продукції й на суми виявлених різниць роблять коректувальні записи (див. таблицю 1.3). При перевищенні фактичної собівартості над плановою роблять дооцінку, а у випадку, якщо фактична собівартість виявиться нижче планової, – уцінку (сторнуючий запис). Після коректувальних записів готову продукцію рослинництва, отримана з виробництва у звітному році, буде врахована по фактичній вартості.

Таблиця 1.3 – Коректувальні записи, які здійснюються в кінці року на суми виявлених калькуляційних різниць по готовій продукції рослинництва

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|-------|--|-------------------------|--------|
| | | дебет | кредит |
| 1 | Віднесення калькуляційних різниць у кінці року на залишок готової продукції на складі методом допроводки (якщо фактична собівартість вище планової). | 271 | 231 |
| 2 | Сторнуються в кінці року калькуляційні різниці по продукції, яка залишилась на складі методом «червоне сторно» (якщо фактична собівартість нижче планової) | 271 | 231 |

Джерело: побудовано автором на основі [73].

Однак не для всіх видів продукції встановлюється планова оцінка. Зернові відходи й інші види продукції нижчої якості повинні враховуватися за цінами, більше низьким, чим ціни, установлені на повноцінну продукцію. Наприклад,

зерновідходи оцінюють за цінами, установленим виходячи з відсотка змісту в них зерна.

Покупну продукцію враховують за цінами придбання з урахуванням витрат по її заготівлі й доставці в ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Насіння й корм оцінюють у такому ж порядку, як і продукцію: насіння й корму виробництва поточного року – по плановій собівартості з наступним коректуванням наприкінці року до фактичної; насіння й корму, що перейшли з минулого року, – по фактичній собівартості відповідного року; покупні – за цінами придбання з урахуванням витрат по заготівлі й доставці.

«Оцінка готової продукції при її продажу залежить від облікової політики підприємства, в частині оцінки запасів при їх вибутті. При цьому можуть застосовуватися методи, передбачені П(С)БО 9 «Запаси»» [49].

Характеристика методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси» відображено у Додатку Б. Обрані методи оцінки розкриваються у примітках до фінансової звітності (п. 29 П(С)БО 9).

При відпуску продукції у виробництво, при реалізації готової продукції рослинництва споживачам та іншому їх вибутті, на підприємстві можна обирати наступні методи оцінки запасів:

- метод середньозваженої собівартості;
- метод нормативних витрат;
- метод ціни продажу.

Метод середньозваженої собівартості є одним з найпоширенішим, і його сенс полягає у тому, що при різноманітній ціні на продукцію визначається їх середня ціна, за якою потім списується собівартість. Одночасно з цим, визначають суму кількості одиниць запасів на початок року та їх вартість і одиниць запасів, куплених протягом року, та їхню вартість. Потім, суму добутоків кількості запасів та вартості ділять на кількість продукції, яка в результаті дає середньозважену собівартість одиниці продукції на кінець року.

Метод нормативних витрат застосовують при серійному виробництві. Його поняття полягає у тому, що запаси оцінюються за нормативною

собівартістю в балансі, що складається з суми нормативних затрат на одиницю виробу. Спочатку ці витрати прогножуються ТОВ «БАКАЙ-АГРО», ретельно перевіряються та змінюються для максимального приближення їх до фактичних. Термін перегляду норм витрат не встановлений, так як визначається на погляд підприємства. Розбіжність від встановлених нормативів обліковується на окремих регулюючих рахунках.

Метод оцінки за цінами продажу ґрунтується на застосуванні роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки на продукцію. Даний метод використовуються здебільшого господарствами, що мають значну номенклатуру продукції з приблизно однаковим рівнем націнки. Собівартість реалізованої продукції розраховується як різниця між продажною вартістю та сумою торгової націнки. Вартість націнки визначається як добуток роздрібною вартості реалізованої продукції на середній відсоток націнки. Середній відсоток націнки розраховується діленням залишку націнок на початок місяця і націнок за місяць на продажну вартість отриманої у даному місяці продукції та залишок продукції на початок звітнього місяця.

При відображенні продажу готової продукції в бухгалтерському обліку зазначаються дві її оцінки: оцінка, що прийнята підприємством згідно з обліковою політикою, – первісна вартісна (по дебету рахунку 901 «Собівартість реалізації готової продукції»), та оцінка, що визначається за домовленістю сторін (по кредиту рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»). Згідно з П(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації запасів – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

«Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісну очікувану вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних

витрат. Сума на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих, або тих, що не вистачає) запасів списується на витрати звітного періоду» [70].

Сільськогосподарське виробництво характеризується розмаїтістю умов надходження, зберігання й витрати одержуваної продукції. Це приводить до необхідності використання досить численних форм первинних документів.

«Готова продукція рослинництва надходить у сільське господарство в стислі строки збирання при різних погодних умовах. Тому правильна організація обліку її надходження й подальшого руху має особливо важливе значення. Ще до початку збирання врожаю повинна бути проведена підготовча робота. Необхідно перевірити, як підготовлені місця приймання й зберігання продукції, стан вагового на сільському господарстві, підібрати й проінструктувати завідувачів токами, вагарів, комірників, об'їждчиків, сторожів і інших матеріально-відповідальних осіб» [42].

Головний бухгалтер повинен визначити обов'язки кожного з них по оформленню продукції яка надходить від урожаю первинними документами, підготувати достатню кількість бланків первинних документів, пронумерувати їх і т.д. Розглянемо організацію документального оформлення надходження й вибуття готової продукції рослинництва. Первинний облік зернової продукції, отриманої від урожаю, можна здійснювати декількома методами (див. рисунок 1.5).

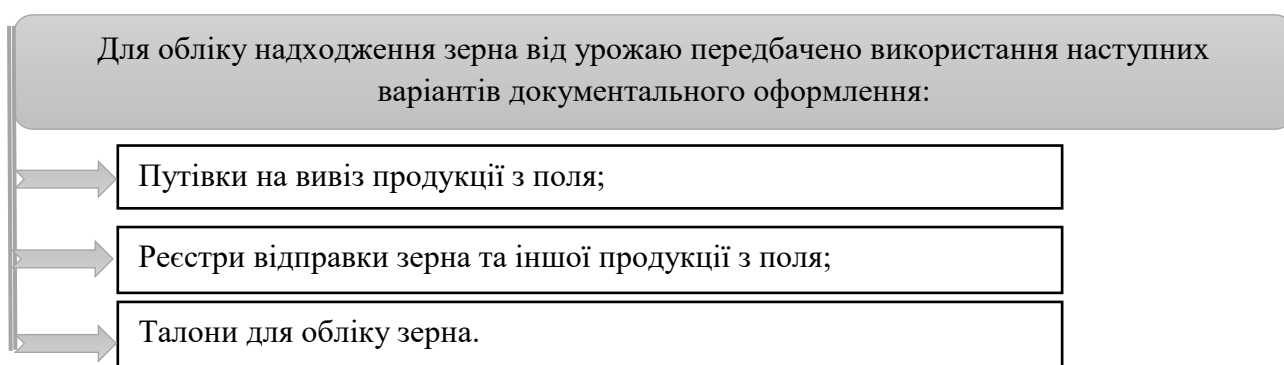


Рисунок 1.5 – Методи обліку врожаю зернової продукції

Джерело: побудовано авторами на основі [73;42;38].

При першому методі використовують реєстри відправлення зерна й іншої продукції з поля. Перед початком збиральних робіт бухгалтерія ТОВ «БАКАЙ-АГРО» видає кожному комбайнерові під розписку блокноти реєстрів, у яких заздалегідь заповнені такі реквізити, як назва господарства, табельний (лицьовий) номер комбайнера, його прізвище, ім'я та по батькові, номер агрегату. Її реєстри в блокноті повинні бути пронумеровані (під одним номером – кожні три екземпляри), підписані керівником і головним бухгалтером ТОВ «БАКАЙ-АГРО» (наприкінці блокнота), скріплені печаткою. При видачі блокноти реєстрів реєструють у спеціальній відомості. Облік надходження зерна на току ведеться у реєстрі прийому зерна й іншої продукції.

При користуванні путівками протягом дня збирається велика кількість цих документів як у комбайнерів, так і в шоферів (трактористів) і завідувачів токами (вагарів). Це ускладнює облік, робить його більше громіздким. Путівки на вивіз продукції з поля щодня здають у бухгалтерію так само, як і реєстри відправлення зерна й іншої продукції з поля.

При третьому методі обліку врожаю зернової продукції застосовуються талони й спеціальні реєстри. Для оформлення відправлення зерна від комбайнів на тік, у комори й інші місця тимчасового або постійного зберігання застосовують талон шофера і талон комбайнера.

При кожному відправленні від комбайна повного бункера зерна комбайнер передає шоферові (трактористові) один талон комбайнера. Одночасно шофер (тракторист) передає комбайнерові один талон шофера. Якщо від комбайна відправляється повний бункер зерна, ніякі записи в талонах комбайнера й шофери не робляться. У цьому велика перевага даного методу обліку.

«Метод обліку врожаю зернових за допомогою талонів є в цей час найбільш прогресивним. Однак він вимагає чіткої організації роботи всіх осіб, пов'язаних з обліком руху зерна (комбайнерів, шоферів, бункеристів, завідувачів током, вагаря й ін.), і відповідно строгого дотримання

документообігу»[73; 38].

Зерно, яке надійшло від комбайнів на тік, у більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Роботи, пов'язані з очищенням зерна оформляють актом на сортування та сушіння продукції рослинництва, який складають в одному примірнику на кожну партію продукції в присутності агронома. Підписує його завідувач току, бригадир, вагар, агроном ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Акт є підставою для оприбуткування очищеного зерна за культурами та сортами, а також відходів, придатних для використання, та списання відходів, які не можна використати, і втрат від усихання зерна.

Сортове зерно, зібране із сортових насінних ділянок, оформляється вищезазначеними первинними документами з використанням однієї з трьох методик обліку зерна. Проте під час збирання сортового зерна на всіх первинних документах потрібно робити помітки про те, що зерно дійсно є сортовим. Перед засипанням до комори його очищають і зважують і обов'язково записують у Шнурову книгу обліку насіння.

«Якщо сортове насіння відправляється на хлібоприймальний пункт, то крім товарно–транспортних накладних агрономом обов'язково виписується сортове свідоцтво, яке крім нього підписує керівник підприємства та комірник. Їхні підписи скріпляються печаткою підприємства» [42].

Вибуття зерна з току (складу, комори) здійснюється за такими первинними документами:

- внутрішньогосподарське переміщення зерна, переміщення зерна від однієї матеріально–відповідальної особи до іншої – з току на склад, до іншого місця зберігання чи використання у підприємстві оформляється накладною внутрішньогосподарського призначення;

- для відправки зерна за межі підприємства в бухгалтерії підприємства

виписується товарно-транспортна накладна;

- після закінчення сівби та приймання цих робіт керівником підприємства чи іншого уповноваженою особою агрономом складається акт

витрачання насіння і садивного матеріалу. Акт є підставою для списання у бухгалтерії сільськогосподарського підприємства витраченого на посів зерна.

Дані документи з обліку відправлення зерна з току на склади, елеватор, на переробку, сушіння і очищення за кожною культурою і сортом записують у реєстр документів на вибуття продукції.

Щоденно в кінці робочого дня по кожній культурі і сорту завідуючий током (комірник) складає відомість руху зерна та іншої продукції. Записи здійснюються на підставі таких документів:

- по надходженню зерна – реєстрів приймання зерна та іншої продукції;
- по вибуттю зерна – на підставі акту на сортування і сушіння продукції рослинництва, накладної внутрішньогосподарського призначення, товарно-транспортної накладної, акту витрачання насіння і садивного матеріалу.

У відомості зазначається залишок на початок та кінець дня. Залишок на кінець дня визначається: залишок на початок дня плюс надходження за день та мінус вибуття за день. Відомість разом з первинними документами передається в бухгалтерію сільськогосподарського підприємства.

Облік продукції овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур ведеться в щоденнику надходження сільськогосподарської продукції, який щоденно складає бригадир в одному примірнику на всю бригаду. Перед початком збирання урожаю кожному бригадиру видається потрібна кількість бланків.

Організація обліку готової продукції повинна забезпечити формування інформації про наявність і рух готової продукції по місцях зберігання і матеріально-відповідальних особах.

Для збереження готової продукції рослинництва підприємства організовують складське господарство. Кожному складу наказом по організації привласнюється постійний номер, який вказується на всіх документах, що

відносяться до операцій даного складу. Для продукції відкритого зберігання обладнуються спеціально пристосовані майданчики.

Склади повинні бути забезпечені справною вагою, іншими необхідними вимірювальними приладами, мірною тарою і протипожежним обладнанням. Вимірювальні прилади повинні періодично перевірятися (переглянутися) і здійснюватися їх таврування.

Облік готової продукції рослинництва на складі здійснюється завідуючим складом (комірником), який є матеріально-відповідальною особою. З комірником укладається типовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

«Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами:

- в сортових картках складського обліку, при якому в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

- безкартковим способом, при якому за допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць зберігання. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються» [21].

Готова продукція рослинництва оформляється здавальною накладною і передається на склад, на невеликих підприємствах сільськогосподарська продукція прямо з виробництва, проминувши склад, відвантажується покупцям.

На складі готова продукція рослинництва обліковується в кількісному виразі за її видами на картках або в книгах складського обліку. В картці або книзі визначаються назва продукції, її номенклатурний номер, одиниця виміру, розмір, марка, ціна за одиницю. Облік сільгосппродукції на складі ведеться в міру її надходження на склад або відпуску зі складу. В картках або книгах складського

обліку робляться записи про надходження та відпуск готової продукції і щоденно виводяться її залишки.

Щомісячно матеріально-відповідальна особа на підставі первинних документів складає у двох примірниках звіт про рух матеріальних цінностей у довільній формі і подає його до бухгалтерії разом із документами, що підтверджують надходження і витрачання продукції.

Залишки у звіт поточного місяця переносяться з попереднього звіту (залишок на кінець місяця). Надходження та вибуття сільгосппродукції за видами, сортами протягом місяця відображаються у звіті на підставі даних з книги складського обліку та визначаються залишки по кожному виду на кінець звітного місяця.

«Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі. Звіт складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку), аналітичному рахунку (номенклатурному номеру). Матеріально-відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [49] та П(С)БО 16 «Витрати» [51].

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух сільськогосподарської продукції призначено рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (див таблицю 1.4). На рахунку 27 обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі чи продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми чи для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Таблиця 1.4 – Детальна характеристика рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

| Назва та шифр | Призначення рахунку | По дебету відображається | По кредиту відображається | Облікові регістри | Місце в звітності |
|---|---|---|---|------------------------|-----------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 27 «Продукція сільськогосподарського призначення» | Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції. | Надходження сільськогосподарської продукції | Вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. | Журнал–ордер №5А с.–г. | Баланс (ф.№1) р. 1100 |

Джерело: побудовано авторами на основі [31].

До рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» можна запропонувати такі субрахунки:

271 «Продукція рослинництва»;

272 «Продукція тваринництва»;

273 «Продукція промисловості».

На субрахунку 271 облічується продукція рослинництва за її видами (наприклад, зерно: пшениці озимої, ячменю ярового, гороху; кукурудзи в качанах, насіння соняшнику, картопля; овочі: буряк, морква, цибуля, огірки; буряк кормовий, баштанні кормові, зелена маса однолітніх сіяних трав, сіно багаторічних сіяних трав; плоди: яблука, груші, сливи; ягоди тощо).

На субрахунку 272 облічується продукція тваринництва за видами (наприклад: молоко, яйця, вовна, мед, віск бджолиний, кокони тутового шовкопряда тощо).

На субрахунку 272 здійснюється облік промислової продукції за видами: комбікорм, борошно, крупи, висівки, треста, конопля, волокно, консерви овочеві, солоні овочі, соки, олія, шрот, вино, м'ясо, вершки, сметана, сир, м'ясокістне борошно тощо).

Аналітичний облік готової продукції рослинництва у бухгалтерії підприємства ведуть за видами продукції у сальдових відомостях на підставі

перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей. Дані про рух та наявність сільгосппродукції узагальнюють в Журналі 5А с.–г.

Отже, від правильного ведення бухгалтерського обліку залежить правдивість даних про отриманий господарством прибуток та збереження продукції і запасів. Вибір методу оцінки має бути обґрунтованим та зваженим, з врахуванням системи обліку, адже в майбутньому набуває суттєвий вплив на фінансовий результат, облікову політику та структуру балансу товариства. Виробництво сільськогосподарської продукції визначається багатоманітними способами та умовами надходження, збереження і використання одержаної готової продукції.

Одним з найвідповідальнішим етапом у діяльності сільського господарства є збирання урожаю. Від того, як правильно організований облік залежить збереження продукції та сума сплачених податків підприємством. Також особливістю є специфіка галузі, яка становить специфічні умови до оформлення первинної документації, та їх різноманітності.

1.3 Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту готової продукції рослинництва

Організація бухгалтерського обліку готової продукції рослинництва не може бути ефективною без належного її нормативного регулювання. На даний момент законодавча база, на основі якої чиниться регулювання обліку готової продукції, є дещо несучасною та застарілою. Затвердження державою нових нормативно-правових актів суттєво відстає від реалій сучасності. Під впливом економічно-інтеграційних факторів господарська діяльність вдосконалюється більш швидкими темпами, ніж її нормативне забезпечення, а тому правова регламентація сфери обліку готової продукції підприємства вимагає її періодичного вдосконалення.

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

«На створення та функціонування нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні впливають такі явища: економічне становище в країні; податкова політика; національні особливості; користувачі та завдання, що вони перед собою зазначають; юридичне становище; взаємовідносин з іншими країнами» [73].

Метою дослідження нормативного регулювання є оцінка та критичний аналіз стану нормативно-правового забезпечення обліку для його покращення та пристосування до умов господарювання конкретного сільського господарства, виду економічної діяльності.

Спираючись на мету дослідження, встановлені основні завдання для її досягнення:

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

Нормативно-правові документи мають різний правовий статус, а тому одні з них підпорядковуються іншим, формуючи в загальному п'ять основних рівнів регулювання бухгалтерського обліку готової продукції рослинництва, які представлені на рис. 1.6. При організації бухгалтерського обліку готової продукції рослинництва необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України. Проте, при огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки Україна поступово переходить на міжнародні стандарти.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України.

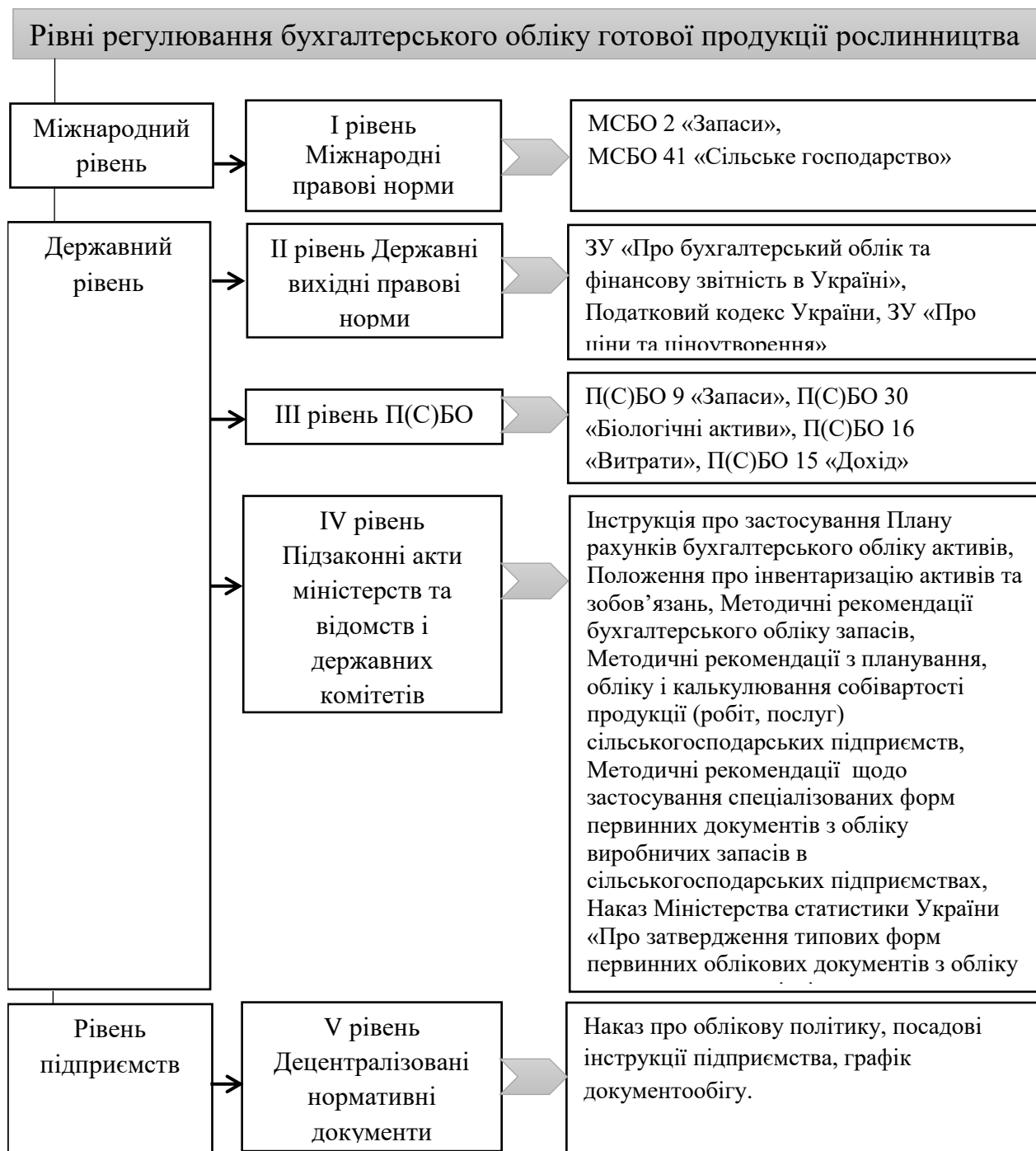


Рисунок 1.6 – Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку готової продукції рослинництва

Джерело: власна розробка.

Міжнародні стандарти – це цілісна система обліку, що узагальнює облікові принципи і правила складання фінансових звітів, спрямована на зближення методології обліку та звітності різних країн.

Як відомо, національні положення бухгалтерського обліку України ґрунтуються на Міжнародних стандартах фінансової звітності, але вони мають деякі відмінності. Міжнародним аналогом Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку запасів наведена у Додатку Б.

«МСБО 2 «Запаси» визначає умови визнання готової продукції суб'єкта господарювання складовою запасів. Описує методи оцінки запасів: за собівартістю або чистою вартістю реалізації. Склад витрат, які включаються до собівартості запасів, а відповідно і до собівартості готової продукції: витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати. Методи визначення собівартості: метод стандартних витрат або метод роздрібних цін. Формули собівартості: ідентифікація собівартості, середньозважена собівартість та метод ФІФО» [39].

«Основним документом, що регулює бухгалтерський облік сільськогосподарських підприємств на міжнародному рівні є МСБО 41 «Сільське господарство»» [40]. На базі МСБО 41 «Сільське господарство» в Україні було розроблено П(С)БО 30 «Біологічні активи». Цей стандарт застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю. Після цього застосовується МСБО 2 «Запаси» або інший належний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку. Поза сферою застосування цього стандарту знаходиться земля, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності. Стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю. Порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві за МСБО 41 та П(С)БО 30 наведено у Додатку В.

«Головним фундаментальним документом, що визначає правові засади

регулювання, організації, ведення та здійснення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996–XIV від 16.07.1999 року прийнятий Верховною Радою України зі змінами та доповненнями» [56]. Даним законом вказується мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Метою ведення бухгалтерського обліку та подання звітності є надання внутрішнім та зовнішнім користувачам неупередженої і правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, для прийняття альтернативних рішень.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачається, що контроль за дотриманням законодавства про облік та звітність відбувається відповідними органами в межах їх компетенції, передбачених законами. Спираючись на даний закон, сільськогосподарське підприємство має право самостійно здійснювати наступні дії з метою організації бухгалтерського обліку на підприємстві (див. рисунок 1.7).

| Згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство має право самостійно: | |
|--|---|
| → | – формувати облікову політику господарства; |
| → | – вибирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядок та способи реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та методики обробки облікової інформації; |
| → | – приймати правила документообігу та технологію обробки облікових даних, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку; |
| → | – розробляти систему та форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій, затверджувати права та обов'язки окремих працівників на підписання бухгалтерської документації; |
| → | – асигнувати на окремий баланс філії, відділення та відокремлені підрозділи, що зобов'язані вести бухгалтерський облік, з включенням показників їх звітності до зведеної звітності господарства. |

Рисунок 1.7 – Дії, які підприємство має право здійснювати самостійно

Джерело: побудовано авторами на основі [56].

«Податковий кодекс України № 2755–VI від 02.12.2010 із змінами та доповненнями прийнятий Верховною Радою України дає визначення наступного поняття: вироблена продукція – загальний обсяг продукції, видобутої відповідно до угоди про розподіл продукції та доставленої в пункт виміру» [48]. Також Податковий кодекс України визначає склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та регулює питання щодо визнання доходу від реалізації готової продукції.

«Формулювання основних засад цінової політики та регулювання відносин, які виникають в процесі формування, встановлення та застосування цін на готову продукцію визначено в Законі України «Про ціни та ціноутворення» № 5007–VI від 21.06.2012 року прийнятий Верховною Радою України із змінами та доповненнями» [64].

«Одним із основних нормативних документів є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246, який визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси (готову продукцію) та розкриття її у фінансовій звітності» [49].

«Беручи до уваги галузеву структуру функціонування сільських господарств, то їхня діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, що включає певні характерні твердження. Так у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України 18.11.2005 року № 790, зазначено, що сільськогосподарська діяльність – являє собою процес управління біологічними перетвореннями для отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів в кінцевому результаті. В свою чергу активи, отримані в процесі відокремлення від біологічного активу та призначені для внутрішнього споживання, перетворення або реалізації зазначається як сільськогосподарська продукція» [53].

«Методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення

(стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 року № 290. Відповідно даного нормативного акту, дохід визнається під час збільшення активу чи зменшення зобов'язання, яке зумовлює збільшення власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Критерії визначення доходу, зазначені в П(С)БО використовуються для кожної операції» [50].

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

Встановлення методологічних основ формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати сільського господарства, в тому числі про витрати на збут та їх розкриття у фінансовій звітності розкриває Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318.

«Створені запаси включають до балансу підприємства за первісною вартістю, що для готової продукції є виробничою собівартістю. Згідно з П(С)БО «Витрати», собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості, що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та над нормованих виробничих витрат» [51].

«Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року № 2 регулюють порядок визнання та оцінки готової продукції, містять приклад оцінки реалізованої готової продукції за всіма передбаченими методами вибуття, визначають порядок документального оформлення руху запасів, в тому числі готової продукції при її реалізації та наводять рекомендовану кореспонденцію щодо обліку реалізації готової продукції» [59].

«Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 18.05.2001

року № 132 розроблені відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи» [60].

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

«Зазначеною Інструкцією про застосування плану рахунків обліку передбачено поняття готової продукції, до якої належить продукція, отримана від рослинницьких та тваринницьких галузей сільського господарства, що призначена для реалізації на сторону та для іншого невиробничого споживання; продукція для споживання в галузі тваринництва у вигляді кормової бази; продукція, вирощена для відгодівлі тварин (зелена маса, корми, плоди); побічна продукція, відходи, насінневий та посадковий матеріал та інша продукція» [31].

Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування» від 30.11.1999 року № 291 року передбачено для облікового відображення операцій щодо наявності та руху готової продукції рослинництва рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

«Порядок проведення інвентаризації готової продукції рослинництва та оформлення її результатів визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом від 02.09.2014 року № 879» [54].

«Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 року № 193 визначає основні вимоги щодо виконання заходів по реалізації державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики. В ньому зазначаються первинні документи, які необхідні для переміщення, відвантаження готової продукції на підприємстві та їх суть, а це акти (акт приймання матеріалів), картки (складського обліку, лімітно-забірні), накладні та інші документи» [62].

«Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах» № 929 від 21.12.2007 року, розроблений з метою забезпечення методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, в тому числі й готової продукції, в сільськогосподарських підприємствах» [61].

Внутрішні робочі документи, зокрема Наказ про облікову політику, посадові інструкції, визначають порядок проведення інвентаризації готової продукції, метод оцінки вибуття готової продукції, містить графік документообігу, склад доходів, робочий план рахунків та інші питання, які стосуються обліку готової продукції.

«Рішенням аудиторської палати України Про застосування стандартів аудиту від 08.06.2018 року № 361, встановлено для обов'язкового застосування починаючи з 1 липня 2018 року в якості національних стандартів аудиту Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016 – 2017 років, перекладені українською мовою» [57].

Стандарти аудиту характеризують загальний підхід до проведення перевірки, зазначають масштаб перевірки, види звітів, питання методології та ґрунтовні принципи, яких повинні дотримуватись спеціалісти аудиту. Дотримання стандартів дозволить забезпечити відповідний рівень гарантій результатів проведеного аудиту. У разі, якщо аудитор відступає від їх основ, то

він повинен охарактеризувати причину відхилень від стандартів. Основне призначення аудиторських стандартів відображено на рисунку 1.8.



Рисунок 1.8 – Основне призначення аудиторських стандартів

Джерело побудовано авторами на основі [3; 7].

Стандарти аудиту повинні пристосовуватись під економічні зміни. Виходячи з таких змін стандарти підлягають періодичному перегляду.

Нормативно-правові документи України, що мають відношення до обліку та аудиту готової продукції, постійно перебувають під наглядом економістів, вчених та практиків бухгалтерського обліку. В результаті відбуваються періодичні зміни та доповнення у нормативно-правових актах, виникають абсолютно нові або покращені акти.

Провівши дослідження та аналіз нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту на всіх рівнях, вільно можна запропонувати наступні шляхи вдосконалення:

- провести систематизацію законодавчих актів та нормативної документації, яка має відношення до здійснення обліку у Бухгалтерський кодекс України;

– на рівні Міністерства фінансів реалізувати інвентаризаційний процес усіх нормативно-правових актів, пов'язаних з обліком, для виявлення дублювання та неузгодження положень таких актів неврегульованих ситуацій;

– провадити робочі записи виявлених суперечностей та незгод вище зазначених актів особами, які працюють з нормативною документацією та формулювати свої висновки і пропозиції у бухгалтерських публікаціях з проблемних питань обліку.

Отже, відповідне нормативно-правове регулювання обліку є особливо важливим аспектом ефективної організації обліку та аудиту на будь-якому підприємстві. Без належного регулювання ТОВ «БАКАЙ-АГРО» приречене на вагомій штрафі та банкрутство.

В Україні закладені правові засади нормативно-правової системи забезпечення бухгалтерського обліку, що дають змогу підприємству індивідуально вирішувати питання з приводу його ведення, також створена відповідна база для обчислення показників економічного розвитку засистемою національних рахунків та загалом пришвидшили облік до міжнародної діяльності.

Майбутні дослідження варто проводити в напрямку детального вивчення та критичного оцінювання кожного із перелічених актів правового забезпечення обліку, з метою конкретизації назв, змісту, форм, застосування вітчизняного та іноземного досвіду, зменшення суперечностей, розбіжностей та незрозумілих до тлумачення термінів.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО - ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Досліджуване ТОВ «БАКАЙ-АГРО» створене у відповідності до Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Земельного кодексу України, Законів України «Про господарські товариства», «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві», інших законодавчих та нормативних актів та згідно з рішенням загальних зборів засновників.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» діє на підставі статуту, який призначений для нормативно-правової регламентації діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та описує його статус, найменування, місцезнаходження, мету й предмет діяльності, завдання, порядок формування майна, обов'язки та права, у тому числі майнові, органи управління, порядок прийняття ними рішень, порядок вступу до ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та виходу з нього, взаємодію ТОВ «БАКАЙ-АГРО» з іншими юридичними та фізичними особами, умови ліквідації або реорганізації, інші положення, що не суперечать законодавству України.

Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» має код ЄДРПОУ 32090095.

Місцезнаходження та юридична адреса ТОВ «БАКАЙ-АГРО» : Адреса юридична : 70441, Запорізька область, Запорізький район, село Біленьке, вулиця Миколаївка (Комунарівська), буд. 76.

Відстань від ТОВ «БАКАЙ-АГРО» до обласного центру м. Запоріжжя – 25км. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має вигідне розташування і хороші шляхи зв'язку.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» розміщене у північній частині Запорізької області в степовій зоні. Клімат даної території – помірно-континентальний, характеризується чітко означеною посушливістю. Середньорічні температури : літня + 22 С, зимова – 4,5 С. На рік у середньому припадає 225 сонячних днів, рівень опадів становить 448 мм. Такі природно-кліматичні умови дозволяють вирощувати в області майже всі сільськогосподарські культури, отримуючи високі врожаї. Ґрунти представлені мало гумусними чорноземами. Ці землі придатні для вирощування сільськогосподарських культур.

Директором ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та власником є громадянин України Гринь Володимир Миколайович. Співвласників не має.

Виробничо – господарська діяльність Товариства з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» проводиться силами директора та власника, силами найманих робітників. Товариство з обмеженою відповідальністю «БАКАЙ-АГРО» має статус юридичної особи, має самостійний баланс, поточний рахунок, печатку, штамп і бланки зі своєю назвою. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зареєстровано платником ПДВ, № свідоцтва про реєстрацію платником ПДВ – 0320900908083.

Основною метою діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є отримання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, спрямованої на виробництво сільськогосподарської продукції з використанням земельної ділянки, наданої для цих цілей, а також переробка, зберігання, транспортування і реалізація виробленої ним сільськогосподарської продукції.

Основні предмети діяльності : вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів та бульбо-плодів; вирощування інших

однорічних і дворічних культур; вирощування олійних плодів; вирощування інших багаторічних культур; інші види діяльності, що не заборонені чинним законодавством.

Статутний капітал ТОВ «БАКАЙ-АГРО» становить 100000,00 (сто тисяч) гривень, що складає 100%. Статутний капітал внесений директором ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Формування статутного капіталу здійснюється згідно з положенням статуту, шляхом внесення директором ТОВ «БАКАЙ-АГРО» грошових коштів, майна та майнових прав. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» може створювати резервний (не менше 5% від суми чистого прибутку), страховий та інші фонди.

Вищим органом управління ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є директор. Виконавчий орган управління – голова ТОВ «БАКАЙ-АГРО», який представляє його інтереси перед органами державної влади, підприємствами, установами і організаціями, окремими громадянами чи їх об'єднаннями, як на території України, так і за її межами. Директор організовує роботу ТОВ «БАКАЙ-АГРО», в межах встановлених статутом, розпоряджається майном і коштами, підписує відповідні фінансові документи, приймає і звільняє з роботи, встановлює правила трудової і виробничої дисципліни, накладає стягнення та укладає від імені ТОВ «БАКАЙ-АГРО» угоди та вчиняє інші юридично значимі дії відповідно до чинного законодавства. Окрім головного керівника, у ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є ряд посадових осіб, які забезпечують реалізацію управління на тактичному та операційному рівні. Організаційна структура управління ТОВ «БАКАЙ-АГРО» подана на рисунку 2.1.



Рисунок 2.1 – Структура управління підприємством

Джерело: складено автором самостійно.

Розглянемо посадові обов'язки керівництва та головних спеціалістів підприємства.

Головний бухгалтер забезпечує : ведення бухгалтерського обліку та оподаткування; неперервність відображення операцій та достовірну оцінку активів, капіталу, зобов'язань, капіталу в бухгалтерському обліку на основі журнально-ордерної форми обліку.

Основним завданням завідувача складом є керівництво діяльністю складського ТОВ «БАКАЙ-АГРО» і забезпечення схоронності товарно-матеріальних цінностей.

В обов'язки агронома входить забезпечення виконання агротехнічних операцій, їх своєчасності та технологічної доцільності, зокрема : підготовки та обробітку землі, використання обрив та засобів захисту рослин, насінневого матеріалу, збирання урожаю тощо.

Головний інженер організовує і контролює діяльність інженерної служби, зокрема: забезпечує якісне технічне обслуговування галузей та операцій ТОВ «БАКАЙ-АГРО», відповідає за технічний стан машино-тракторного парку, забезпечує запчастинами, нафтопродуктами та іншими матеріалами. Існуюча організаційна структура управління на підприємстві відноситься до лінійно-функціонального типу. В основу такої структури покладено принцип розподілення повноважень і відповідальності за функціями та прийнятті рішень по вертикалі.

Для проведення аналізу організаційно-економічної характеристики ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використаємо дані фінансової та статистичної звітності за останні три роки (2018 – 2021 роки).

«Земля – головний і незамінний ресурс сільськогосподарського виробництва, одночасно є предметом і засобом праці, а отже, і найважливішим засобом сільськогосподарського виробництва, який не може бути створений знову або замінений яким-небудь іншим засобом виробництва» [26]. Вона є вкрай важливими для ТОВ «БАКАЙ-АГРО», оскільки головним напрямом його господарської діяльності є рослинництво.

В економіці сільського господарства замість терміна «земля» користуються терміном «земельні угіддя», так як кожна ділянка землі якісно відрізняється від іншої. У складі земельних угідь, насамперед, виділяють землі сільськогосподарського та несільськогосподарського призначення. До сільськогосподарських належать земельні угіддя, які систематично використовують для одержання сільськогосподарської продукції: рілля, багаторічні насадження, сіножаті та пасовища сіножаті і пасовища. Розглянемо склад та структура земельних угідь ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад і структура землекористування на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Види угідь | 2018р. | | 2019р. | | 2020р. | | Відхилення у 2020 р. до 2018 р. | 2020 р. у.% до | |
|---------------------------------|-----------|----------------|-----------|----------------|-----------|----------------|---------------------------------|----------------|--------|
| | Площа, га | Питома вага, % | Площа, га | Питома вага, % | Площа, га | Питома вага, % | | 2018р. | 2019р. |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | 7 | 8 |
| Всього сільськог. угідь, в т.ч: | 1226 | 100 | 1231 | 100 | 1123 | 100 | -103 | 92 | 91 |
| рілля | 1179 | 96,2 | 1184 | 96,2 | 1076 | 95,8 | -103 | 91 | 90,9 |
| пасовища | 47 | 3,8 | 47 | 3,8 | 47 | 4,2 | 0 | 100 | 100 |

Джерело: складено автором самостійно.

Аналізуючи таблицю 2.1, можна зробити висновок, що структура земельних угідь підприємства за останні три роки змінилась. Загальна земельна площа ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зменшилася на 103 га або 9%, що можна пояснити тим, що окремі власники земельних паїв, які здавали свою землю в оренду господарству забрали її і використовують самостійно.

Також, розрахунки показали, що найбільшу питому вагу займають такі сільськогосподарські угіддя як рілля – 95,8%, що свідчить про високу розораність земель, і це не дивно, адже ТОВ «БАКАЙ-АГРО» займається вирощуванням сільськогосподарських культур, 4,2% від площі сільськогосподарських угідь займають пасовища.

Продукція, що передбачена підприємством для продажу заготівельним організаціям, переробним підприємствам, на біржах, на експорт, на сільських ринках, безпосередньо своїм працівникам та іншим громадянам, а також використана для обміну за бартерними угодами, називається товарною продукцією.

Товарна продукція – це та частина валової продукції, яка реалізована за межі підприємства різним споживачам. Вона визначається в натуральній і вартісній (грошовій) формах. На кожному підприємстві вартість товарної продукції розраховується за поточними цінами реалізації, рівень яких залежить від каналу і строків реалізації продукції, її якості, кон'юктури ринку та інших факторів.

Грошові надходження від продажу товарної продукції називають грошовим доходом або грошовою виручкою підприємства. Це – важливий показник господарської діяльності, на основі якого визначають прибуток по кожній галузі і підприємству в цілому. За інших однакових умов воно матиме тим більший прибуток, чим більший грошовий дохід одержано від реалізації продукції, і навпаки.

«Рівень товарності по окремих видах продукції залежить, насамперед, від обсягу її виробництва. Чим більший він, тим більше підприємство може продати продукції за інших однакових умов, і навпаки» [1].

Щоб дослідити структуру доходу (виручки) від реалізації продукції в ТОВ «БАКАЙ-АГРО» потрібно розглянути таблицю 2.2.

Таблиця 2.2 – Структура товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Назва реалізованої продукції | Роки | | | | | | В середньому за три роки | | Динаміка за три роки, тис.грн. |
|----------------------------------|-------------------|---------------|-------------------|---------------|-------------------|---------------|--------------------------|---------------|--------------------------------|
| | 2018р. | | 2019р. | | 2020р. | | Виручка, тис.грн. | Питома вага,% | |
| | Виручка, тис.грн. | Питома вага,% | Виручка, тис.грн. | Питома вага,% | Виручка, тис.грн. | Питома вага,% | | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Зернові та зернобобові – усього: | 7041,5 | 23,14 | 5983,8 | 21,22 | 7001,9 | 27,30 | 15359,27 | 22,86 | -39,6 |

Продовження таблиці 2.2

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|--------------------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|----------|-------|---------|
| кукурудза на зерно | 918,2 | 3,02 | 622,6 | 2,21 | 887,4 | 3,46 | 1836,6 | 2,73 | -30,8 |
| ячмінь озимий | 1335,8 | 4,39 | 305,3 | 1,08 | 507,2 | 1,98 | 1810,17 | 2,69 | -828,6 |
| просо | 0 | 0,00 | 133,3 | 0,47 | 0 | 0,00 | 133,3 | 0,2 | 0 |
| Соняшник | 23040,8 | 75,71 | 21898,5 | 77,64 | 18239,2 | 71,12 | 51019,03 | 75,94 | -4801,6 |
| Картопля | 1,0 | 0,003 | 46,1 | 0,16 | 0 | 0,00 | 47,1 | 0,07 | -1 |
| Овочі | 350,9 | 1,15 | 275 | 0,98 | 405,8 | 1,58 | 761,17 | 1,13 | 54,9 |
| Разом | 30434,2 | 100 | 28203,4 | 100 | 25646,9 | 100 | 67186,57 | 100 | -4787,3 |

Джерело: власна розробка.

На основі проведених розрахунків побудуємо структуру виручки від реалізованої продукції за 2018–2020 р.р. (див. рисунок 2.2)

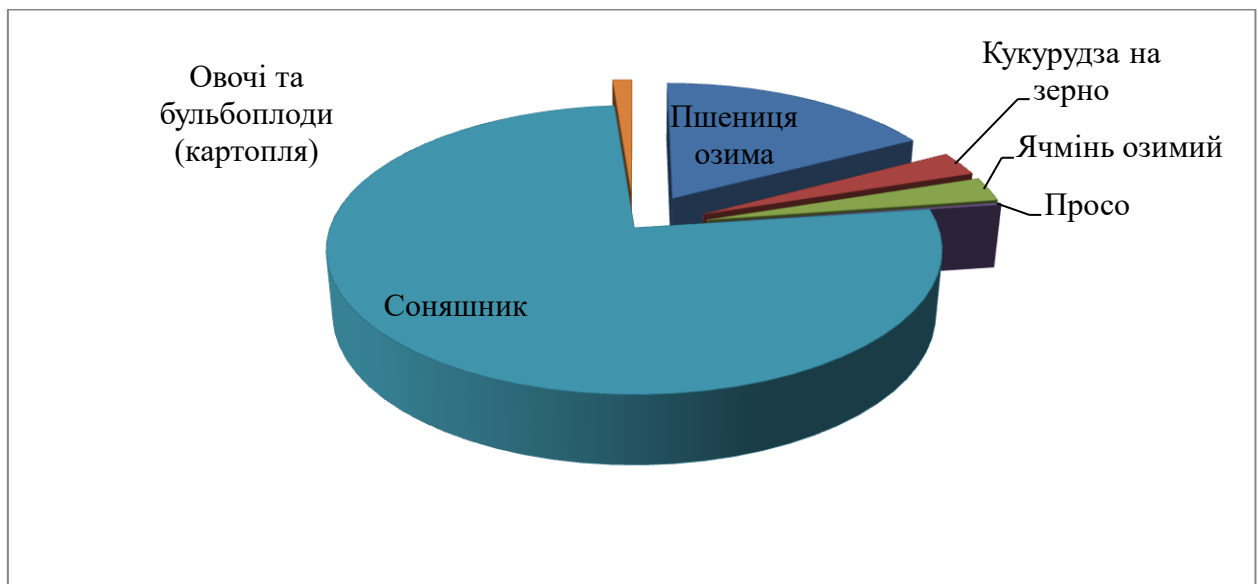


Рисунок 2.2 – Структура виручки від реалізації продукції за 2018–2020 р.р.

Джерело: складено автором самостійно.

Розрахунки показали, що найбільшу питому вагу в структурі товарної продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в середньому за 3 роки, займає такий вид продукції як соняшник і складає 75,94%. Дещо менша частка припадає на вирощування зернових та зернобобових культур – 22,86%, овочі – 1,13%, картоплю – 0,07%. Отже, проаналізувавши отримані результати можна стверджувати, що ТОВ «БАКАЙ-АГРО» має спеціалізацію по вирощуванню соняшнику з вираженим вирощуванням зернових культур.

Виходячи з проведених розрахунків було встановлено, що дохід в цілому по господарству має негативну тенденцію до зниження, що пояснюється зменшенням виручки від реалізації кукурудзи на 30,8 тис. грн., озимого ячменю на 828,6 тис. грн. та соняшнику на 4801,6 тис. грн. Причиною цього стало зменшенням посівної площі і як наслідок скорочення валового виробництва продукції. Проте збільшення виручки від реалізації спостерігається у вирощуванні озимої пшениці на 819,8 тис. грн. та овочів на 54,9 тис. грн. Зростання можна пояснити тим, що відбулося нарощування валового виробництва продукції та підвищення цін на реалізацію на дану продукцію.

На даний момент, фактично не має єдиного підсумкового показника для формування та визначення та визначення рівня ефективності діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» . Така оцінка базується на застосуванні системи взаємопов'язаних показників, що висвітлюють дію і конфігурації прояву об'єктивних економічних закономірностей у виробництві, з урахуванням всіх властивостей, вплив різних факторів на виробничий процес. Розглянемо таблицю 2.3

Таблиця 2.3 – Основні економічні показники ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Показники | Одиниця виміру | 2018р. | 2019р. | 2020р. | Відхилення (+,-) 2020р. від 2018р. | Відхилення 2020р. до 2018р., % |
|--|----------------|---------|---------|---------|------------------------------------|--------------------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Сільськогосподарські угіддя всього | га | 1226 | 1231 | 1123,0 | -103,0 | 91,6 |
| Середня чисельність працівників | чол. | 5 | 5 | 6 | 1,0 | 120,0 |
| Чистий дохід від реалізації продукції: | тис.грн. | 30434,2 | 28203,5 | 25646,9 | -4787,3 | 84,3 |
| на 100 га с/г угідь | тис.грн. | 2482,4 | 2291,1 | 2283,8 | -198,6 | 92,0 |
| на 1 середньорічного працівника | тис.грн. | 6086,8 | 5640,7 | 4274,5 | -1812,4 | 70,2 |
| Собівартість реалізованої продукції | тис.грн. | 10210,1 | 10218,3 | 10844,0 | 633,9 | 106,2 |

Продовження таблиці 2.3

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|----------|---------|---------|---------|---------|------|
| Валовий прибуток: | тис.грн. | 20224,1 | 17985,2 | 14802,9 | -5421,2 | 73,2 |
| на 100 га с/г угідь | тис.грн. | 16,5 | 14,6 | 13,2 | -3,3 | 79,9 |
| на 1 середньорічного працівника | тис.грн. | 4044,8 | 3597,0 | 2467,2 | -1577,7 | 61,0 |
| Чистий прибуток: | тис.грн. | 20063,2 | 14582,2 | 14263,7 | -5799,5 | 71,1 |
| на 100 га с/г угідь | тис.грн. | 16,4 | 11,8 | 12,7 | -3,7 | 77,6 |
| на 1 середньорічного працівника | тис.грн. | 4012,6 | 2916,4 | 2377,3 | -1635,4 | 59,2 |
| Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком | % | 0,7 | 0,5 | 0,6 | -0,1 | 84,4 |

Джерело: складено автором самостійно.

На рисунку 2.3 зобразимо динаміку основних економічних показників за 2018–2020 р.р. (див. рисунок 2.3)

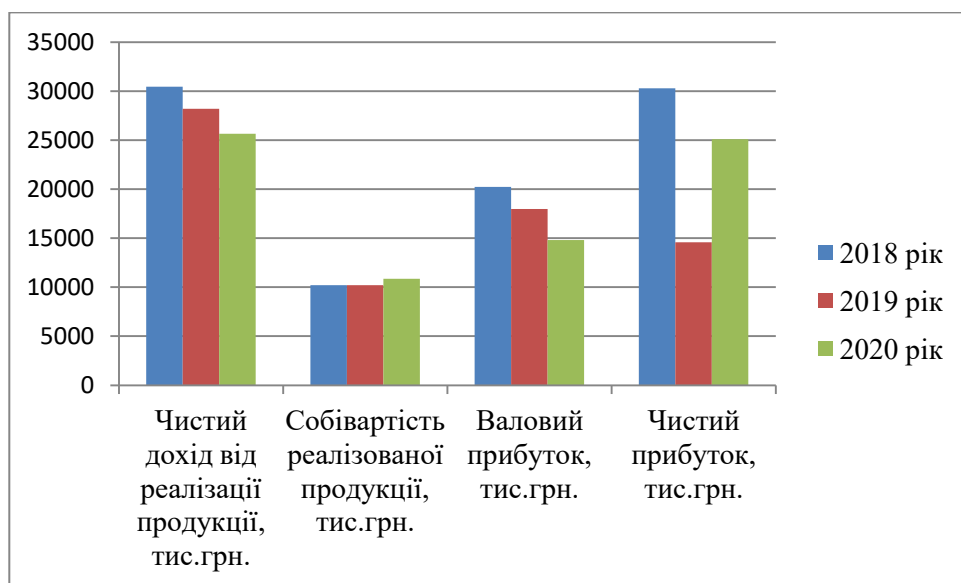


Рисунок 2.3 – Основні економічні показники за 2018–2020 р.р.

Джерело: складено автором самостійно.

Аналізуючи середньооблікову чисельність працівників у 2020 році ми бачимо, що у порівнянні з 2018 роком збільшилось на 1 чоловіка, це відбулось завдяки створенню додаткового робочого місця.

Чистий дохід від реалізації продукції на 100 га сільськогосподарських угідь в 2020 році порівняно з 2018 роком зменшився на 198,6 тис. грн., або на

8%, що пояснюється зменшенням обсягів реалізації. Чистий дохід від реалізації продукції на 1 середньооблікового працівника зменшився на 1812,4 тис. грн., або на 29,8%, що призводить до зменшення навантаження на кожного працюючого.

На підприємстві валовий прибуток на 100 га сільськогосподарських угідь у звітному році порівняно з базисним зменшився на 3,3 тис. грн., або на 20,1%. Причиною стало зростання собівартості реалізованої на 633,9 тис. грн., або на 6,2%. Валовий прибуток на 1 середньооблікового працівника у 2020 році порівняно з 2018 роком також мав тенденцію до зменшення на 1577,7 тис. грн., або на 39%.

Чистий прибуток на 100 га сільськогосподарських угідь у 2020 році порівняно з 2018 роком зменшився на 3,7 тис. грн., або на 22,4%, а на 1 середньооблікового працівника також зменшився на 1365,4 тис. грн., або на 40,8%.

Ефективність діяльності підприємства зменшилась, про що свідчить зниження рентабельності продажів по чистому прибутку на 1%, на це вплинуло зменшення чистого прибутку на 28,9%.

Таким чином, можемо зазначити, що основні економічні показники господарської діяльності підприємства мають тенденцію до погіршення.

Одними із ключових характеристик фінансового стану підприємства його ліквідність і платоспроможність. У МСФЗ зазначається, що інформація щодо ліквідності та платоспроможності є корисною для прогнозування можливостей підприємства вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання.

Ліквідність стосується наявності грошових коштів у найближчому майбутньому після виконання фінансових зобов'язань даного періоду. Платоспроможність пов'язана з наявністю грошових коштів упродовж більшого періоду для вчасного виконання фінансових зобов'язань.

Ліквідність балансу – це ступінь покриття боргових зобов'язань підприємства його активами (платіжними засобами), строк перетворення яких у грошові кошти відповідає строку погашення платіжних зобов'язань.

Для власників підприємства недостатня ліквідність може означати зниження прибутковості, часткову або повну втрату капіталу. Для кредиторів низька ліквідність боржника може свідчити про високий рівень ймовірності затримок у сплаті відсотків та основної суми боргу. Тому, аналіз ліквідності має важливе значення. Якщо підприємство не в змозі погашати свої поточні зобов'язання в міру того, як наступають строки їх сплати, його подальше існування ставиться під сумнів. Ліквідність балансу відображає можливість суб'єкта господарювання до швидкого перетворення активів у грошові кошти для своєчасного і повного погашення своїх платіжних зобов'язань.

«З категорією ліквідності тісно пов'язане поняття платоспроможності, яке характеризує здатність підприємства до своєчасного і повного виконання своїх платіжних зобов'язань. Так, платоспроможність – це наявність у підприємства грошових коштів та їх еквівалентів, достатніх для розрахунків за кредиторською заборгованістю, яка потребує негайного погашення» [13].

За даними балансів проведемо аналіз показників ліквідності та платоспроможності ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за останні три роки в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз показників ліквідності та платоспроможності ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Показники | 2018р. | 2019р. | 2020р. | Нормативне значення | Відхилення (+,-) 2020р. до | |
|---|---------|----------|----------|---------------------|----------------------------|---------|
| | 1 | 2 | 3 | | 2018р. | 2019р. |
| | | | | 4 | 5 | 6 |
| Вихідні дані: Грошові кошти та їх еквіваленти | 5,3 | 79,7 | 54,6 | x | 49,3 | -25,1 |
| Дебіторська заборгованість | 79137,4 | 96687,1 | 106554,7 | x | 27417,3 | 9867,6 |
| Всього поточних зобов'язань | 20900,3 | 28971,6 | 34582,7 | x | 13682,4 | 5611,1 |
| Всього оборотних активів | 88221,6 | 109268,3 | 123720,6 | x | 35499,0 | 14452,3 |
| Розрахункові показники: 1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,0003 | 0,003 | 0,002 | 0,2-0,35 | 0,0 | 0,0 |

Продовження таблиці 2.4

| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|-----------------------------------|-----|-----|-----|---------|------|------|
| 2. Коефіцієнт швидкої ліквідності | 3,8 | 3,3 | 3,1 | 0,7-0,8 | -0,7 | -0,3 |
| 3. Коефіцієнт покриття | 4,2 | 3,8 | 3,6 | 1-1,5 | -0,6 | -0,2 |

Джерело: складено автором самостійно.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності є найбільш жорстким критерієм платоспроможності та ліквідності підприємства та показує, яка частка короткострокової заборгованості в разі потреби може бути погашена негайно за рахунок наявних грошових коштів. Із проведених розрахунків видно, що коефіцієнт абсолютної ліквідності нижчий нормативного значення, а отже можна зробити негативні висновки про можливість ТОВ «БАКАЙ-АГРО» негайно погасити свої борги, тому що мало ймовірно, щоб всі кредитори підприємства одночасно пред'явили б йому свої вимоги.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Відповідно здійснених розрахунків коефіцієнт перевищує нормативне значення, отже має місце нераціональний розподіл ресурсів, яке вирішується додатковим вкладенням наявних коштів або наданням позик іншим організаціям, проте спостерігається зменшення коефіцієнта у 2020р. у порівнянні до 2018р. на 0,7 та 2016р. на 0,3.

Коефіцієнт покриття характеризує здатність підприємства забезпечити свої короткострокові зобов'язання з найбільше легко реалізованої частини активів – оборотних коштів. З табл. 2.4 видно, що коефіцієнт більший нормативного значення, але він зменшився у 2020р. у порівнянні до 2018р. на 0,6 та 2019р. на 0,2. Отже можна зробити висновок про те, що підприємство володіє значним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися завдяки власним джерелам.

Одним із найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку в ТОВ «БАКАЙ-АГРО» є формування його облікової політики. В ТОВ

«БАКАЙ-АГРО» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку в господарстві та забезпечення фінансування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, збереженість опрацьованих документів і звітності протягом встановленого терміну несе власник, який здійснює керівництво ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» діє облікова політика затверджена наказом про облікову політику підприємства №1 від 01.03.2012 року.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» бухгалтер здійснює відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Інструкцією про застосування Плану рахунків.

Згідно Наказу про облікову політику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» активи і зобов'язання відображаються відображаються в балансі, коли відповідають наступним критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигід;
- їх оцінка може бути достовірно визначена.

Основним засобом визнаються матеріальні активи, які утримуються для виробничих цілей, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для

адміністративних цілей і будуть використовуватися, як очікується, протягом більше одного року або одного операційного циклу. Амортизація основних засобів нараховується прямолінійним методом.

До малоцінних необоротних активів, відповідно до інформації облікової політики, відносять матеріальні активи, які мають термін корисного використання більше одного року, вартістю менше 2000грн. Амортизація таких активів нараховується у розмірі 100% їх вартості у першому місяці використання.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів визнається їх найменування. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку по найменшій із двох оцінок: первинній вартості або вартості реалізації відповідно П(С)БО №9. Оцінка запасів при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснюється за методом середньозваженої собівартості. Запаси, які не приносять господарству економічних вигід в майбутньому визнаються неліквідними та списуються в бухгалтерському обліку, а при складанні фінансової звітності відповідно П(С)БО №9 не відображаються в балансі, обліковуються на за балансовому рахунку 007.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством економічних та її можливо достовірно визначити. На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» дебіторську заборгованість за послуги в балансі визнають по чистій реалізаційній вартості, яка рівняється сумі дебіторської заборгованості за мінусом резерву сумнівних боргів.

Відповідно наказу про облікову політику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в виробничу собівартість товарів та послуг включають: прямі витрати; загальновиробничі витрати. В собівартість реалізованої продукції включають: виробничу собівартість товарів та послуг, які були реалізовані у звітному періоді; нерозподілені постійні загальновиробничі витрати; наднормативні виробничі витрати. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включають у собівартість реалізованої продукції та послуг (адміністративні витрати, витрати на збут та ін.) класифікують відповідно

П(С)БО №16 визнають витратами періоду та відображають в звіті про фінансові результати.

Інвентаризація на ТОВ «БАКАЙ-АГРО», згідно до інформації облікової політики, проводиться станом на 1 листопада (винятком є інвентаризація основних засобів – станом на 1 грудня). Право підпису документів з повною відповідальністю а також право підписання звітності у даному господарстві належить директору та головному бухгалтеру.

В загальному, наказ про облікову політику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» розкриває далеко не всі особливості обліку, який проводиться, але тим не менше являється основою та початковим орієнтиром при складанні, формуванні, узагальненні облікової інформації та користуванні нею.

2.2 Організація обліку руху готової продукції рослинництва та відображення її результатів в бухгалтерському обліку

Для правильної організації обліку та управління готовою продукцією інформаційні дані повинні формуватися щодо стану запасів готової продукції у місцях її зберігання, вчасності та вірності її оприбуткування, збереження, своєчасності розвантаження, а також щодо здійснення обов'язків за доставкою продукції замовникам, тобто керівник ТОВ «БАКАЙ-АГРО» повинен мати всю необхідну інформацію про готову продукцію підприємства, її наявність, місце та умови збереження, відповідальні працівники.

Готова продукція рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» проходить наступні стадії:

- випуск продукції з виробництва та здача її на склад;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім

покупцям, або для внутрішніх потреб ТОВ «БАКАЙ-АГРО» ;

– реалізація продукції, одержання грошових коштів від покупців за відпущену продукцію.

Облік готової продукції рослинництва на господарстві повинен бути організованим на всіх стадіях її руху.

Процес формування в бухгалтерському обліку інформації про готову продукцію, як і про інші об'єкти обліку, починається із складання первинного документу. Оскільки формування первинної інформації є початковим етапом відтворення діяльності підприємства, необхідно забезпечити раціональну організацію формування такої інформації.

Будь-яка господарська операція, відображена в бухгалтерському обліку і яка є не підтверджена первинним документом, є незаконною. В бухгалтерському обліку документ є початком та основою його ведення.

Перш ніж перейти до форм первинних документів з обліку готової продукції рослинництва, подивимося, які етапи містить процес збирання врожаю зернових та зернобобових, технічних культур (див. рисунок 2.4).

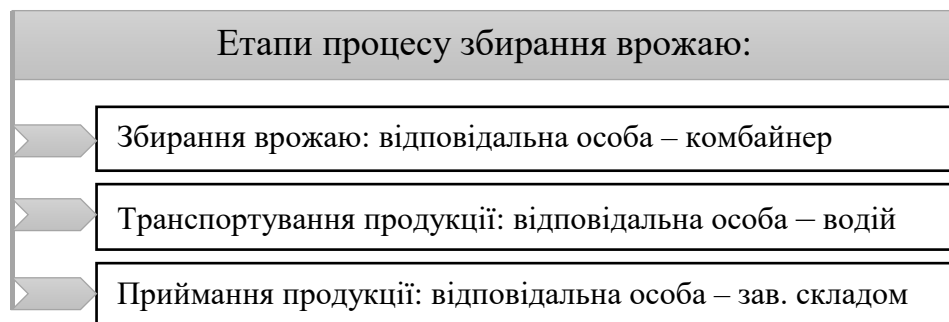


Рисунок 2.4 – Етапи процесу збирання врожаю

Джерело: складено автором самостійно.

Кожний із цих етапів має бути задокументований. Облік збирання врожаю зернових та зернобобових, технічних культур ведуть по-різному. Його документальне оформлення можна проводити із застосуванням : талонів; реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля; путівок на вивезення продукції з поля. Кожне підприємство вибирає найбільш

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

На підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовується другий варіант обліку надходження зернових та зернобобових, технічних культур, тобто з використанням реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля. «Наприкінці дня на підставі реєстрів відправки зерна з поля завідувач складу складає реєстр приймання зерна та іншої продукції з поля, який складається завідувачем складу щоденно в одному примірнику за кожним видом (культурою) продукції. Кількість зерна підтверджується в цьому реєстрі підписом водія. Наступного дня підписаний завідувачем складом реєстр потрапляє до бухгалтерії, який перевіряє правильність оформлення документа та звіряє з первинними документами щодо надходження продукції. Зібране з поля зерно має відповідати нормам якості (ст. 21 ЗУ «Про зерно та ринок зерна в Україні»)» [63]. Державою встановлено відповідні стандарти показників якості зерна (біологічних, фізико-хімічних, технологічних, споживчих), що визначають його придатність до використання за призначенням.

Так, згідно зі стандартами якості:

- засміченість домішками, наприклад, для пшениці й жита становить 5 %, для інших зернових – 8 %, вміст зернових домішок – не більше 15 %;
- показник вологості для зерна пшениці, жита, ячменю, рису та гречки дорівнює 14,5 – 15,5 %. Усі ці показники визначаються після проведення лабораторного аналізу або інших методів дослідження. Для доведення зерна до встановлених показників якості проводять його доробку.

Доробка зерна – це сукупність технологічних операцій, спрямованих на забезпечення або поліпшення (при необхідності) встановлених показників якості зерна відповідно до вимог договору складського зберігання зерна, контракту, державних стандартів (п. 2 Вимог до якості зерна) І хоча Вимоги, якими затверджено це визначення, втратили чинність, загальна характеристика цього процесу лишилася незмінною.

Доробку зерна зазвичай проводять у два етапи (за потреби):

- етап I. Очистка (відбір грубого сміття, легких фракцій, пилу тощо);
- етап II. Сушіння (видалення надлишкової вологи).

«Проводити доробку зерна можна як власноручно на своєму току (за наявності зерноочисних машин та сушарок), так і із залученням сторонніх організацій (елеваторів)» [25]. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» передають зерно на доробку на елеватор. Доробка зерна на елеваторі відбувається в декілька етапів. На кожному з них оформляють відповідні документи. Зобразимо ці етапи на рисунку 2.5.



Рисунок 2.5 – Оформлення доробки зерна на елеваторі

Джерело: складено автором самостійно.

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» для обліку оприбуткування продукції врожаю овочевих, плодово-ягідних та інших культур в рослинництві застосовується щоденник надходження сільськогосподарської продукції.

Щоденник ведеться бригадами по закріплених за ними площ культур. У щоденник записується продукція, яка надійшла від кожного працівника (збирача) окремо. Продукцію зважує завідувач складу і кожне відважування записує в щоденник, вказуючи в ньому дату, місце збирання та приймання врожаю, площа, з якої він прибраний, масу і якість продукції. В кінці робочого дня завідувач складу підраховує в щоденниках підсумки надходження продукції за день. Щоденники в кінці дня здаються в бухгалтерію. Облік готової продукції рослинництва включає не тільки її виготовлення, а й реалізацію покупцям.

Облік реалізації готової продукції рослинництва повинен забезпечувати:

- отримання даних по номенклатурі, кількості й вартості відвантаженої продукції;
- зберігання готової продукції за обсягом, асортиментом і якістю (в місцях складування і в дорозі) і своєчасну виписку документів на відвантаження;
- подання розрахункових документів покупцям та контроль своєчасного здійснення платежів;
- визначення фінансового результату від реалізації готової продукції.

Основний документ, який передуює здійсненню реалізації готової продукції рослинництва є договір, укладений з покупцем чи замовником. Незважаючи на те, що договір є більш фінансово-юридичним документом, що регулює права та обов'язки сторін, він містить інформацію, яка має важливе значення і для обліку.

У договорі на поставку готової продукції рослинництва ТОВ «БАКАЙ-АГРО» вказують : характеристику предмету договору, кількість та якість поставленої продукції, її ціну та загальну вартість, терміни та умови передачі продукції, порядок розрахунків, відповідальність сторін, форс-мажорні обставини, рішення суперечностей при виникненні між ТОВ «БАКАЙ-АГРО» і покупцем, інші умови.

При відвантаженні завідувач складу на відібрану та упаковану готову продукцію рослинництва виписує накладну, в якій проставляється підпис представника покупця або іншої уповноваженої особи. На підставі вищезазначених документів в бухгалтерії виписується рахунок-фактура, копії якої залишаються в бухгалтерії, а перші примірники віддаються покупцям, одночасно оформлюється платіжне доручення-вимога банку на отримання коштів від покупця за відвантажену продукцію. Для того, щоб вивести готову продукцію рослинництва з території підприємства представникам вантажовідправника видають товарні пропуски. Пропуском може слугувати копія товарно-транспортної накладної або рахунка-фактури. При отриманні готової продукції рослинництва безпосередньо зі складу покупець повинен пред'явити доручення на право її отримання.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зареєстрований як платник податку на додану вартість, тому при продажі готової продукції рослинництва зобов'язаний надати покупцю податкову накладну.

При відпуску продукції у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх в досліджуваному господарстві здійснюється за методом середньозваженої собівартості. Оцінка проводиться по кожній одиниці готової продукції діленням сумарної вартості залишку такої продукції на початок звітного місяця і вартості одержаної у звітному місяці продукції на сумарну кількість виробленої продукції на початок звітного місяця і одержану у звітному місяці продукцію. Слід також відмітити, що процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної готової продукції від виробника покупцеві, а з другого – проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції.

Отже, кожен вид готової продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника – виробничу собівартість, іншу – для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

На складі ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в книзі складського обліку готова

продукція рослинництва обліковується в кількісному виразі. Книга складського обліку використовується, щоб забезпечити збереження сільськогосподарської продукції та інших товарно-матеріальних цінностей на складах, у коморах та інших призначених для цього місцях. Вона заповнюється матеріально-відповідальною особою-завідувачем складу.

Облік готової продукції в книзі складського обліку ТОВ «БАКАЙ-АГРО» ведуть по найменуваннях (номенклатурних номерах). Записи в книзі складського обліку робляться по кожному прибутковому і видатковому документі з виведенням залишку після кожного запису. Вибір форм первинних документів полегшує наявність типових і уніфікованих форм, виготовлених різними центральними органами. Якщо типових або уніфікованих форм первинних документів немає, їх розробляють на підприємстві. Перелік основних первинних документів, які використовуються при обліку готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» наведено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Первинні документи з обліку готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Назва документу | Призначення документу |
|---|--|
| | 1 |
| Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля | Використовується для обліку виходу продукції рослинництва. |
| Реєстр приймання зерна та іншої продукції | Ведеться завідуючим складу для обліку отриманого від водія зерна чи іншої продукції. |
| Щоденник надходжень сільськогосподарської продукції | Ведеться первинний облік виходу продукції овочівництва, садівництва, картоплі і баштанних культур. Записи в цьому документі здійснюються на основі зважування продукції. |
| Видаткова накладна | Застосовується для оформлення відпуску готової продукції рослинництва покупцям. |
| Товарно-транспортна накладна | Призначена для обліку поставок готової продукції рослинництва та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом Використовується для якісного та кількісного приймання ТМЦ. |
| Накладна на внутрішнє переміщення готової продукції | Використовується для обліку руху готової продукції рослинництва всередині підприємства. |
| Довіреність | Призначена для підтвердження права окремої посадової |

Продовження таблиці 2.5

| | 1 |
|--|--|
| | особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні ТМЦ. |
| Рахунок-фактура, платіжна вимога–доручення | Використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажену (відпущену) готову продукцію рослинництву. |
| Журнал обліку виданих довіреностей | Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні. |
| Книга складського обліку | Використовується для обліку готової продукції рослинництва на складі. |

Джерело: складено автором самостійно.

В кінці кожного місяця на основі первинних документів і записів в книзі складського обліку матеріально-відповідальні особи складають звіт про рух товарно-матеріальних цінностей. Звіти про рух готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» складають в двох примірниках, з яких один залишається в бухгалтерії, а другий з підписом бухгалтера в прийманні повертається завідувачу складу після звірки його даних з документами. У звіті фіксують дані тільки за тими видами цінностей, за якими був рух. Залишки на початок місяця за кожним видом продукції зіставляють із залишками на кінець попереднього місяця. Надходження і вибуття продукції протягом звітного періоду відображають на підставі відповідних документів. Після цього підраховують надходження й вибуття і визначають сальдо на кінець місяця. Звіт складається матеріально-відповідальною особою звичайно в натуральних вимірниках, а оцінку відображеної в звіті готової продукції рослинництва виготовляють в бухгалтерії.

На ТОВ «БАКАЙ-АГРО» при перевірці бухгалтером звітів про рух готової продукції рослинництва матеріально-відповідальних осіб контролюють правильність арифметичних підрахунків у звіті й доданих до нього документах. виправляє помилки, виявлені при перевірці звіту, особисто матеріально-відповідальна особа. На вільному місці звіту про рух готової продукції роблять про це застереження з повторенням правильного тексту

чи суми за підписом матеріально-відповідальної особи. Після внесення виправлень у обидва примірники звіту бухгалтер робить позначення про перевірку і прийняття звіту та документів. Перевіривши звіт, бухгалтер та матеріально-відповідальна особа підтверджують зроблені виправлення у звіті своїми підписами і показують залишки готової продукції рослинництва на кінець звітного періоду.

Після перевірки звіту передають керівнику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» для розгляду і затвердження. Затвержені керівником підприємства звіти матеріально-відповідальних осіб передають до бухгалтерії для бухгалтерської обробки. Суть бухгалтерської обробки звітів полягає у підготовці перевіреного і затверженого звіту і доданих до нього документів для записів у реєстрі бухгалтерського обліку. При бухгалтерській обробці звіту про рух готової продукції рослинництва на кожному доданому до нього первинному документі бухгалтер зазначає номери кореспондуючих рахунків. Після зазначення кореспондуючих рахунків на первинних документах бухгалтер записує у звіті суми по кожному кореспондуючому рахунку.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» використовується рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Рахунок 27 активний, балансовий, основний, призначений для обліку оборотних активів. За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження готової продукції рослинництва, за кредитом її вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» на цьому рахунку обліковують продукцію одержану від власних рослинницьких підрозділів підприємства, призначену для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі у невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо), а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій. На даному рахунку також облічуються насіння і посадковий матеріал, включаючи саджанці,

призначені для закладання й ремонту власних насаджень. Однак, для обліку саджанців, насіння, крім рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», призначений також субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського виробництва». З метою уникнення плутанини в бухгалтерському обліку ТОВ «БАКАЙ-АГРО» інформацію про куповані насіння, саджанці відображає на субрахунку 208, а власного виробництва – на рахунку 27. Господарські операції з обліку наявності та руху готової продукції рослинництва за липень 2018 року наведені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Господарські операції з обліку готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------|--|-------------------------|--------|------------|
| | | дебет | кредит | |
| 1 | Оприбутковано готової продукції рослинництва з виробництва. | 27 | 231 | 4706120,00 |
| 2 | Відображено внутрішнє переміщення готової продукції рослинництва (з одного складу на інший, від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої). | 27 | 27 | 144282,00 |
| 3 | Оприбутковано безоплатно одержану готову продукцію рослинництва. | 27 | 719 | 28310,00 |
| 4 | Оприбутковано лишки сільськогосподарської продукції, виявлені при інвентаризації. | 27 | 719 | 175,00 |
| 5 | Списано продукцію сільськогосподарського виробництва на виробництво (насіння на посів тощо). | 231 | 27 | 530198,00 |
| 6 | Уцінено готову продукцію врожаю минулих років. | 946 | 27 | 920,00 |
| 7 | Виявлено нестачу готової продукції рослинництва при інвентаризації. | 947 | 27 | 110,00 |
| 8 | Безоплатно передано готову продукцію рослинництва. | 949 | 27 | 2250,00 |

Джерело: складено автором самостійно.

Для відображення собівартості реалізованої готової продукції рослинництва призначений субрахунок 901 «Собівартість реалізованої

готової продукції», який наприкінці звітнього періоду списується в дебет рахунка 79 «Фінансові результати». На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про дохід від реалізації готової продукції. За кредитом субрахунку 701 відображається збільшення (отримання) доходу, за дебетом – сума непрямих податків та списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Розрахований фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переміщують у склад рахунку 44 «Нерозподілені прибутки», одночасно дебетуючи рахунок фінансових результатів та кредитують рахунок нерозподілених прибутків-збитків. Господарські операції з обліку реалізації готової продукції рослинництва наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Господарські операції з обліку реалізації готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн. |
|-------|---|-------------------------|--------|------------|
| | | дебет | кредит | |
| 1 | Визнано дохід за реалізованою готовою продукцією рослинництва. | 361 | 701 | 91309,12 |
| 2 | Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ. | 701 | 641 | 15218,20 |
| 3 | Списано собівартість готової продукції рослинництва. | 901 | 27 | 77430,29 |
| 4 | Включено дохід від реалізації готової продукції до фінансового результату. | 701 | 791 | 76090,92 |
| 5 | Списано собівартість реалізованої готової продукції рослинництва на фінансовий результат. | 791 | 901 | 77430,29 |
| 6 | Отмано кошти за реалізовану продукцію. | 311 | 361 | 91309,12 |

Джерело: складено автором самостійно.

Усі види готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО», виробленої у поточному році в господарстві враховують за плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної.

До складу виробничої собівартості готової продукції рослинництва

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» належать : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Вищезазначені витрати протягом звітного (календарного) року відображаються за статтями калькулювання, перелік і склад яких встановлюється підприємством. Примірний перелік статей витрат на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та їх відображення в обліку наведено в Додатку Е.

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на субрахунку 231 «Рослинництво». Протягом року на дебеті цього субрахунку відображають прямі витрати під урожай поточного року і майбутніх років, а в кінці року на дебет субрахунку 231 додатково відносять різницю між плановою і фактичною собівартістю робіт та послуг обслуговуючих виробництв, а також загальновиробничі витрати. В кінці року на субрахунку 231«Рослинництво» накопичуються всі витрати з вирощування продукції рослинництва, що дає можливість калькулювати собівартість готової продукції за її видами. Обчислення собівартості продукції є заключним етапом бухгалтерського обліку процесу виробництва. При визначенні собівартості ТОВ «БАКАЙ-АГРО» керується Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

На кредиті субрахунку 231 «Рослинництво» протягом року обліковується кількість отриманої продукції, яка обліковується за плановою собівартістю. В кінці року на кредит цього субрахунку відносять різницю між плановою і фактичною собівартістю продукції рослинництва. Таким чином, на дебеті субрахунку 231 на кінець року залишаються лише витрати з незавершеного виробництва (витрати під урожай майбутніх років).

Аналітичний облік на субрахунку 231 «Рослинництво» господарством ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами продукції. Узагальнена інформація за операціями, пов'язаними з рухом готової продукції рослинництва, знаходить своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері № 5А с.–г.. У ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

використовується журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Це означає, що в даному господарстві для аналітичного обліку використовується сальдова відомість, а для синтетичного – журнал-ордер 5А с.–г..

На підставі оформлених і перевірених документів (первинних або згрупованих) складається журнал-ордер № 5А с.–г.. Відомості стосовно залишків готової продукції рослинництва, які вказані у журнал-ордері 5А с.–г., звіряються з відомостями, які було вказано у сальдових відомостях. В них роблять посилання на документ, який служить підставою для записів (або коротко вигадують зміст запису), його номер і дату складання, також вказують кореспондуючі рахунки по операції, яка здійснюється в господарстві, зазначають суми. Сама форма журналу передбачає також відображення у ньому періоду за який журнал складається, найменування підприємства, а також, головному бухгалтеру підприємства (виконавцю) необхідно поставити власний підписи. Застосування такої форми ведення бухгалтерського обліку допомагає упорядкувати облікові записи в документах.

Після заповнення журналу-ордеру № 5А с.–г. дані записуються в головну книгу, яка є системним реєстром синтетичного обліку. Рахунки у головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатогранних таблиць, окремі графи яких призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. Така будова головної книги полегшує контроль кореспондуючих рахунків, дає змогу аналізувати обороти за даними рахунків синтетичного обліку (у тому числі й за рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»).

Звітність – це підсумковий етап бухгалтерського обліку, що являє собою найповнішу, найоб'єктивнішу і найдостовірнішу інформаційну основу для аналізу фінансової діяльності підприємства.

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного та поточного обліку. Формування підсумкових показників, складання звітних форм – це досить трудомісткий процес. Слід мати на увазі,

що він відбувається за відносно короткий період. За цей час треба підготувати кілька складних показників, заповнити різні звітні форми, підготувати аналітичні висновки, пояснення тощо. Отже, підсумковий облік передбачає визначення стану готової продукції рослинництва за звітний період.

Складанню звітності передуює проведення річної інвентаризації, яка згідно до наказу про облікову політику ТОВ «БАКАЙ-АГРО» проводиться станом на 1 листопада звітного року. Для підсумкового обліку готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» застосовуються наступні форми фінансової та статистичної звітності:

- «Баланс форма № 1–м (розділ II активу балансу «Оборотні активи» код рядка 1100 «Запаси» (у тому числі код рядка 1103 «Готова продукція» – сальдо Дт 27)» [52], як форма фінансової звітності застосовується для відображення підсумкових даних щодо розміру сільськогосподарської продукції у складі майна підприємства станом на кінець звітного періоду);

- «Звіт про фінансові результати форма № 2–м (код рядка 2000 «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» – відображається дохід від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг без непрямих податків і зборів та інших вирахувань з доходу; код рядка 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» – відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», оборот за Дт 90)» [52] – форма фінансової звітності у якій наводиться інформація про обсяги реалізації готової продукції рослинництва та собівартість реалізованої продукції, а також визначається фінансовий результат за звітний період);

- Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду форма № 29 сг (містить показники, що характеризують уточнену посівну та зібрану площі, валовий збір сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду з усіх земель, з яких,

у разі здійснення поливу земель під урожай у звітному році, виділяють площі та врожай, який отримано з политих земель).

- Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств форма № 50 сг (статистична форма звітності, яка відображує витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» , обсяги надходження та вибуття продукції ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за звітний період);

- Декларація з ПДВ (податкова форма звітності за якою у платників ПДВ перевіряється показники нарахування ПДВ пов'язані з рухом сільськогосподарської продукції (податкові зобов'язання та податковий кредит з ПДВ).

Важливим фактором є також те, що вищезазначена звітність стосовно операцій з готової продукцією має терміни подання до відповідних органів (табл. 2.7).

Таблиця 2.8 – Календар подання звітності стосовно операцій з готової продукцією на ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Назва | Періоди чність заповне ння | Адреса відправлення | Строк подання до органів | Відповідальна особа |
|--|-------------------------------------|------------------------|---|------------------------|
| | 1 | | | |
| Баланс ф. № 1–м | Річний | Статуправління | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року | Головний бухгалтер |
| Звіт про фінансові результати форма № 2–м | Річний | Статуправління | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним року | Головний бухгалтер |
| Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду форма № 29 сг | Річний | Статуправління | Не пізніше 2-го грудня | Головний бухгалтер |
| Звіт про основні | Річний | Статуправління | Не пізніше 28 лютого наступного за звітним | Головний бухгалтер |

Продовження таблиці 2.8

| | 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|----------|---------------------|--|--------------------|
| економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств форма № 50 сг | | | року | |
| Декларація з ПДВ | Місячний | Податкова інспекція | Подається протягом 20 календарних днів після закінчення звітнього (податкового) місяця | Головний бухгалтер |

Джерело: складено автором самостійно.

Таким чином, нами було досліджено як на підприємстві налагоджена організація первинного обліку готової продукції. Визначено якими первинними документами оформлюються ті чи інші господарські операції при русі готової продукції рослинництва, а також проаналізувано, яким чином відбувається рух продукції від початкового етапу до завершальної стадії виробництва. Також було розглянуто організацію обліку готової продукції в господарстві, саме, як здійснюється синтетичний та аналітичний облік готової продукції у господарстві.

2.3 Шляхи удосконалення обліку готової продукції рослинництва на підприємстві

Сьогодні серед видів сільськогосподарської продукції, яка виробляється в Україні, найбільшу питому вагу займає продукція галузі рослинництва. Вирощуванням продукції рослинництва займаються практично всі сільськогосподарські підприємства України, незалежно від їх розміру та організаційно-правової форми. При цьому специфіка аграрного виробництва в галузі виробництва продукції рослинництва передбачає

значний період вкладання коштів у виробництво та досить стислі строки її надходження, що зумовлює необхідність швидкого прийняття рішень щодо визначення якості отриманої продукції, порядку її оцінки, зберігання та реалізації.

Виходячи з цього, оперативне керування виробництвом у галузі рослинництва може забезпечити лише добре налагоджений безупинний потоковий облік готової продукції у місцях виникнення витрат та зберігання. У таких умовах найважливішим завданням облікової служби є забезпечення керівництва сільськогосподарського підприємства інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень та контролю за рухом готової продукції рослинництва, що зумовлює необхідність постійного вдосконалення облікового забезпечення процесу виходу готової продукції рослинництва в аграрних підприємствах.

Отже, сьогодні дуже важливою є організація ефективної системи управління підприємством, в якій не останню роль відіграє саме облік виходу готової продукції рослинництва, оскільки процес реалізації цієї продукції є завершальним етапом у діяльності будь-якого підприємства, а в структурі товарної продукції більшості аграрних підприємств найбільшу питому вагу займає саме продукція рослинництва.

Досліджуване нами ТОВ «БАКАЙ-АГРО» займається виробництвом готової продукції рослинництва, тому вважаємо за необхідне запропонувати шляхи вдосконалення обліку готової продукції рослинництва.

Щоденне здійснення великої кількості однорідних за своєю суттю господарських операцій з обліку готової продукції рослинництва призводить до значного нагромадження первинних документів у бухгалтерії підприємства. Це стосується переважно ручного ведення бухгалтерського обліку. Насамперед, йдеться про збільшення часу на обробку інформації, що міститься в первинному документі, а це аж ніяк не робить господарський облік оперативним. На основі цього нерідко і управлінські рішення приймаються зі значним відставанням у часі. Точність первинного обліку

важлива ще і тому, що на основі його даних ведеться синтетичний облік, складається державна звітність і здійснюється планування в сільськогосподарських підприємствах.

Для досліджуваного нами підприємства процес документального оформлення надходження та доробки продукції зернових культур є важливим, тому вважаємо за необхідне розробити схему оприбуткування зерна реєстрами відправлення зерна та іншої продукції з поля на тік та після доробки на склад.

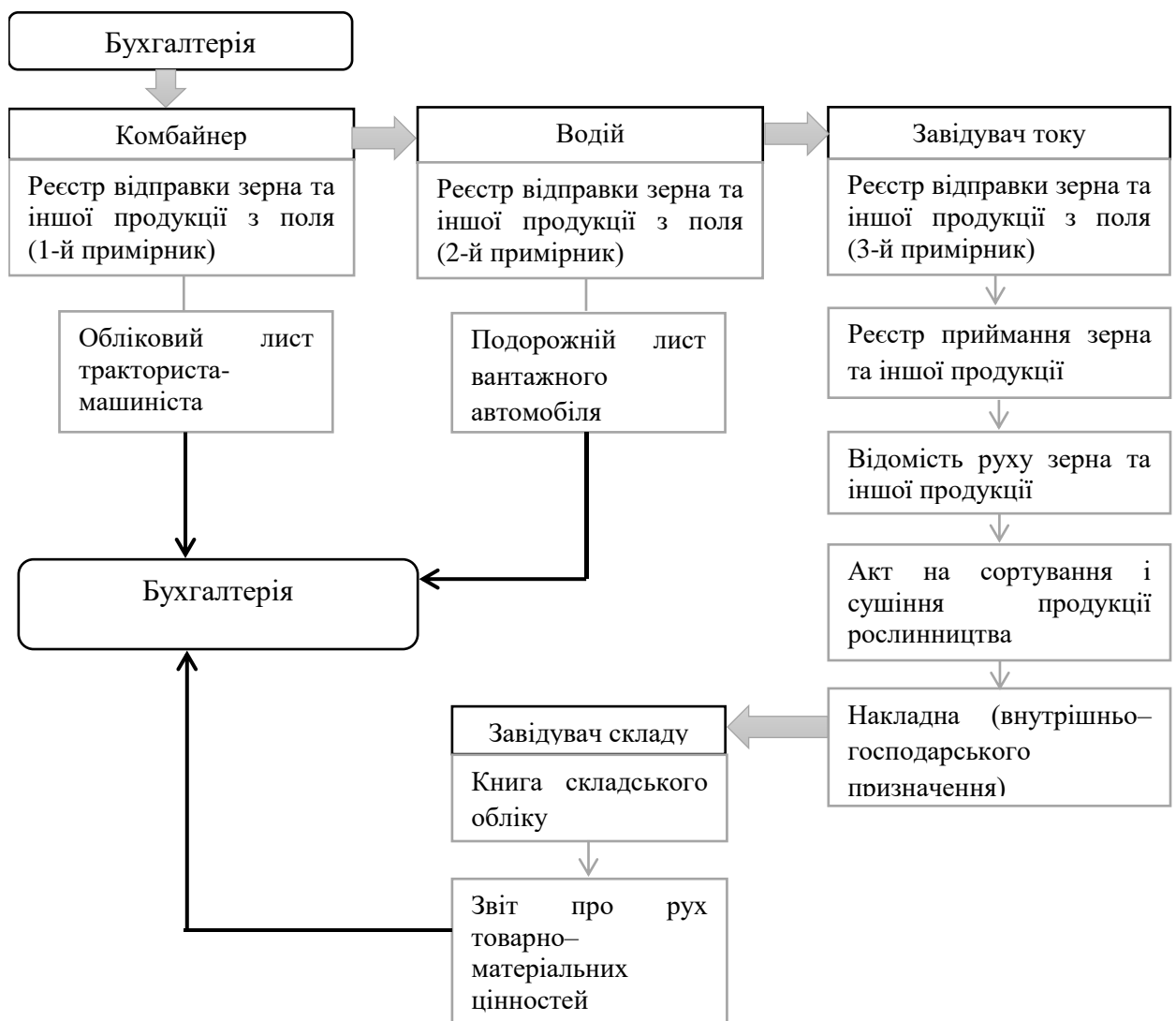


Рисунок 2.6 – Схема оприбуткування зерна реєстрами відправлення зерна та іншої продукції з поля на тік та після доробки на склад

Джерело: складено автором самостійно.

Запропонована схема документообігу дозволить підприємству алгоритмізувати процес, ефективно контролювати документообіг та підвищити ефективність виробництва готової продукції рослинництва .

Таким чином, подальша оптимізація первинного документального оформлення обліку готової рослинництва повинна здійснюватися в рамках ефективної облікової політики. З метою уникнення можливих випадків недотримання послідовності заповнення і руху документів, невчасного надходження документів до окремих виконавців і одержання необхідної інформації із запізненням положеннями облікової політики мають бути визначені перелік та форми первинних і зведених документів, порядок документування у вигляді робочих інструкцій (оперограм), графік документообігу та організація зберігання й утилізації документів.

Не менш важливим для ефективної організації облікової роботи на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» документальний облік має бути автоматизованим, що забезпечить зменшення трудомісткості обробки інформації та підвищить оперативність бухгалтерського обліку в цілому. Автоматизація обліку готової продукції рослинництва охоплює широке коло трудомістких операцій. До них належать: групування готової продукції рослинництва, постійне відстеження її руху, обчислення нормативної (планової) собівартості продукції, що надходить з виробництва, облік відхилень від норм (планових) витрат на виробництво, розрахунок фактичної собівартості продукції тощо.

В аналізованому сільськогосподарському підприємстві використовують журнально-ордерну форму обліку, яка являється ручною формою обробки інформації. Форма ведення бухгалтерського обліку зазначена в наказі про облікову політику, який розроблюється головним бухгалтером підприємства і затверджується наказом керівника, який несе відповідальність за його зміст. Дуже важливим є вибір способу обробки облікової інформації є ключовим в організації бухгалтерського обліку, яка повинна відповідати особливостям конкретного підприємства, його цілям та інтересам, а також сприяти планомірному та раціональному веденню сільського господарства.

Отже, головним питанням в процесі автоматизації обліку є вибір бухгалтерської програми, але кожна з них має безліч своїх переваг і переконаних прихильників. Кожна містить певний набір інструментів, необхідних для роботи користувача з нею. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» доцільно обрати універсальну програму автоматизації обліку «1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України». Дана програма – оптимальне рішення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, отримання інформації для аналізу діяльності підприємств з виробництва та переробки сільськогосподарської продукції.

Програмний продукт «1С: Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» є універсальним і має масове призначення для організації повноцінного синтетичного і аналітичного обліку, підготовки звітності та первинних документів. Він повністю може бути налаштований на будь-які зміни законодавства і форми обліку.

Можливості які надає галузеве рішення співробітникам сільськогосподарського підприємства:

- керівникам: отримувати дані для контролю зміни активів підприємства, звітність про виробничу діяльність, оперативну інформацію про рух грошових коштів та ін.; підвищити якість інформації, її достовірність і аналітичність.

- бухгалтерській службі: вести бухгалтерський та податковий облік; систематизувати і регламентувати бухгалтерський документообіг підприємства; проводити аналіз управління витратами, формувати собівартість продукції в різних аналітичних розрізах, автоматично формувати залишки і обороти за статтями витрат.

Функціональні можливості «1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України»: облік біологічних активів, облік транспорту та сільгосптехніки, облік оренди землі, облік заробітної плати, кадровий і персоналізований облік, облік товарно-матеріальних цінностей, складський облік, облік торгових операцій, облік комісійної торгівлі, облік операцій з

тарою, облік банківських і касових операцій, облік розрахунків з контрагентами, підтримка різних схем оподаткування (облік ПДВ, податковий облік із податку на прибуток, єдиний податок), завершальні операції періоду, завершальні операції періоду, стандартні бухгалтерські звіти, експрес-перевірка обліку, регламентована звітність. В даному програмному забезпеченні для обліку готової продукції рослинництва введено поняття «технологічної операції». Всі документи по реєстрації факту виконаних робіт накопичують дані в розрізі типових технологічних операцій. У програму вводиться структура посівів, можливо графічне представлення схеми полів.

Витрати на підготовку виробничої діяльності накопичуються в розрізі полів, культур і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу витрат пропорційно площі полів, аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості. Облік взаєморозрахунків з оренди землі (облік пайовиків). За складами можна вести кількісний або кількісно-сумовий облік.

В «1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» реєструються дані інвентаризації, які автоматично звіряються з даними обліку. На підставі інвентаризації виявляються надлишки і списуються недостачі. Для кожного складу готової продукції рослинництва може бути визначено матеріально відповідальну особу. Водночас для одного складу може бути призначено одну відповідальну особу та історія призначення відповідальних осіб зберігається.

Перевагами програми «1С:Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» є:

- наявність грошових налаштувань;
- впорядкованість обліку;
- отримання потрібної документації за допомогою типових форм за мінімальний відрізок часу;
- відсутність потреби у високій кваліфікації спеціалістів (легкий інтерфейс);

- максимально відповідає завданням бухгалтерії, управлінського обліку.

Недоліками є:

- неможливість ведення обліку в динаміці;
- складний пошук помилок;
- низька швидкість обрахунків.

На підставі всього вище сказаного можна зробити висновок, що автоматизована система обробки облікової інформації є оперативною, підвищує достовірність відображення інформації, розширює можливості прийняття більш об'єктивних фінансових і управлінських рішень та поліпшує якість роботи як кожного окремого бухгалтера, так і бухгалтерії в цілому, тому її доцільно здійснити в господарстві.

Паралельно з удосконаленням документального обліку готової продукції рослинництва для управління підприємством важливе значення має також можливість отримання керівництвом аналітичної інформації із системи поточного обліку. Особливо це актуально для досліджуваного нами підприємства, яке отримує різні види продукції рослинницької галузі (основну, побічну, супутню) і, не маючи галузі тваринництва, всю її спрямовує на реалізацію. Відсутність детального обліку готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» за її видами приводить до труднощів за необхідності вибрати дані про наявність чи реалізацію певного виду продукції (основної, побічної чи супутньої). Як правило, аналітичний облік у такому разі ведеться за видами продукції в розрізі культур, і сформувати інформацію для керівника про обсяг реалізації основної (зерно, картопля, овочі та ін.) супутньої (зернових відходів) чи побічної (солома зернових і зернобобових культур, стебла кукурудзи, бадилля, нестандартні овочі та картопля тощо) бухгалтер може лише арифметичним шляхом.

Проблематичним, на нашу думку, досі на досліджуваному підприємстві залишається і відображення передачі готової продукції рослинництва, що надходить із поля на доробку, адже без відкриття додаткових субрахунків до

рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», керівництво ТОВ «БАКАЙ-АГРО» не може отримати із системи бухгалтерського обліку інформацію про зібрану бункерну масу зерна та масу зерна після доробки.

Для ліквідації вказаних проблем та покращення інформативності обліку виходу готової продукції рослинництва, пропонуємо деталізувати рахунки обліку готової продукції рослинництва, що дасть змогу посилити контроль за формуванням виробничої собівартості виробленої продукції та здійснити автоматизацію обліку для оперативності прийняття рішень в умовах зростання обсягів інформації тощо.

Вважаємо за необхідне до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» додаткових рахунків (четвертого порядку) за видами готової продукції рослинництва у розрізі культур, сортів, полів. (таблиця 2.9).

Таблиця 2.9 – Запропонований робочий план рахунків для обліку готової продукції рослинництва в ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

| Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку) | | Субрахунки (рахунки другого порядку) | | Рахунки третього порядку | | Рахунки четвертого порядку (аналітичний облік) | |
|--|--|--------------------------------------|-------------------------------|--------------------------|----------------------------------|--|--|
| код | назва | код | назва | код | назва | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| 27 | Продукція сільськогосподарського виробництва | 271 | Готова продукція рослинництва | 2711: | Зернові та зернобобові культури: | | |
| | | | | 2711.1 | Зерно на складі | | У розрізі культур, сортів, полів |
| | | | | 2711.2 | Зерно, передане на доробку | | У розрізі культур, сортів, полів |
| | | | | 2711.3 | Зерно повноцінне після доробки | | У розрізі видів зерна за культурами, сортами, полями |
| | | | | 2712 | Технічні культури | У розрізі культур, сортів, полів | |
| | | | | 2713 | Корнеплоди та бульбоплоди, | У розрізі культур сортів, полів | |

Продовження таблиці 2.9

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|---|---|---|---|------|------------------------------|---------------------------------|
| | | | | | овочеві та баштанні культури | |
| | | | | 2714 | Супутня продукція | У розрізі культур сортів, полів |
| | | | | 2715 | Побічна продукція | У розрізі культур сортів, полів |

Джерело: власна розробка

За використання запропонованих субрахунків бухгалтер ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зможе у будь-який момент дати керівництву інформацію про обсяги виробництва основної готової продукції рослинництва, а також зібрану бункерну масу зерна, що вирощуються у господарстві, кількість зібраного зерна у вазі після доробки, наявність супутньої та побічної продукції. Інформація про готову продукцію рослинництва не тільки за видами та культурами, а й сортами та полями дозволить керівництву обрати найбільш вигіднішу для підприємства, зокрема з найменшою собівартістю, тощо. Деталізація робочого плану рахунків сприяє деталізації облікових даних, що забезпечує формування репрезентативної бази аналітичних даних і т.д.

Така інформація потрібна аграрним підприємствам також для складання звіту за формою ф. № 29–сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду». У першому розділі вказаного звіту у колонках 3 та 4 потрібно відобразити інформацію про обсяг виробництва продукції за кожною сільськогосподарською культурою у початково-оприбуткованій вазі та у вазі після доробки. Без зазначеної деталізації вказану інформацію можна отримати лише з первинних документів, що вимагає значних затрат часу на складання звітності.

Враховую вищезазначену деталізацію робочого плану рахунків готової продукції рослинництва пропонуємо ввести щотижневе заповнення

матеріально-відповідальною особою балансу сільськогосподарської продукції, який у кінці тижня буде передаватися ним до бухгалтерії (Додаток Ж). Запропоноване нами заповнення даного балансу дозволить керівництву та бухгалтерії здійснювати ефективний контроль за залишками готової продукції рослинництва тощо.

Дуже важливим для досліджуваного підприємства являється оптимізація технологічних процесів, моделювання ситуації та розроблення різних варіантів прийняття ефективних управлінських рішень, що можна здійснити, використавши спеціалізоване програмне забезпечення з допомогою якого можна розробляти електронні карти полів (наприклад електронні карти посівів, карти агрономічних показників, а також інші комп'ютеризовані карти на базі геоінформаційних систем, які раніше були недоступні аграріям).

Електронна карта поєднує в собі можливості просторової візуалізації об'єктів (поле, ґрунтова відміна, точка відбору проби ґрунту, дорога, лісосмуга тощо) та атрибутивної інформації (площа, показники родючості ґрунту, урожайність, дози добрив, назва ґрунту тощо). З будь-якою періодичністю база даних електронної карти може поповнюватися новою інформацією – показники родючості ґрунтів, метеорологічні дані, технологічні операції, застосування добрив, засобів захисту рослин, сівозміна, урожайність тощо. Це дозволяє вести моніторинг і аналіз динаміки показників родючості ґрунту, урожайності, застосування агрохімікатів. Паперові карти і довгі полотна таблиць є важкими для сприйняття і незручними для аналізу. Електронна карта полів забезпечить швидкий доступ до інформації будь-якого об'єкту.

ТОВ «БАКАЙ-АГРО» зробивши картування території, на якій здійснюється землекористування, в електронному вигляді, створивши електронні карти насаджень, тимчасово незадіяних полів, інших сільськогосподарських площ різного призначення, придбавши та освоївши спеціальне програмне забезпечення для обробки та аналізу карт, керівники

господарств, агрономи та інші фахівці отримують можливість набагато легше, ніж раніше, вирішувати цілий ряд виробничих завдань:

- вести автоматичний облік і планування сівозміни;
- здійснювати за даними карток моніторинг стану полів і пов'язаних з ними об'єктів;
- організовувати транспортні перевезення найбільш економічним способом;
- аналізувати картину врожайності земель та інші їх характеристики;
- моделювати процеси сільськогосподарського виробництва.

Отже, для досліджуваного нами підприємства електронна карта полів є зручним і ефективним інструментом для системи управління виробничим процесом ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Вона забезпечить підвищення оперативності і коректності прийняття управлінських рішень та сприятиме підвищенню економічної ефективності виробництва.

Надалі удосконалення обліку готової продукції рослинництва на підприємстві необхідно здійснювати в напрямі підвищення його аналітичності, посилення контрольних функцій та забезпечення оперативності й точності інформації про стан і використання матеріальних цінностей з використанням новітніх інформаційних технологій.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

3.1 Організаційні підходи і документальне забезпечення аудиту готової продукції рослинництва

Багаторічний досвід становлення аудиту характеризує нас те, що проведення аудиторської перевірки являється нормою, без якої сучасний бізнес не здатен працювати в повному обсязі. Головне призначення аудиторських перевірок полягає у незалежній перевірці фінансової, податкової звітності та всієї інформації, що має відношення до фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, для формування обґрунтованих висновків щодо фінансового стану, правильності і достовірності відображення даних в обліку і звітності у відповідності до чинного законодавства та встановлених нормативів.

Основна діяльність досліджуваного ТОВ «БАКАЙ-АГРО» направлена на отримання максимально високого прибутку, для задоволення споживчих потреб суспільства, а отже і на зростання обсягів готової продукції. Реалізація виготовленої готової продукції – завершальна мета діяльності господарюючого суб'єкта, фінішний етап на якому формуються результати діяльності підприємства та ефективність його виробництва.

Актуальність аудиту виготовленої продукції рослинництва полягає в тому, що для сільськогосподарського підприємства дана продукція є результатом сезонної діяльності, і у випадку вдалої повної реалізації, підприємство отримує дохід від реалізації, одна частина якого наповнить бюджет, інша частина являє собою стартовим капіталом для продовження виробничої діяльності, покриття виробничих затрат.

«Аудиторська перевірка може проводитись незалежними особами – аудиторами, аудиторськими фірмами, що уповноважені суб'єктами господарювання на його здійснення. Аудитором може виступати фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності» [55].

Аудит та аудиторська перевірка виступають як форми інтелектуальної діяльності та мають певні риси організації та методики їх здійснення. Асоціації аудиторів та бухгалтерів об'єднали загальний досвід методики обліку і аудиту у різних країнах з різними формами власності та господарювання у єдині міжнародні стандарти аудиту (МСА).

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту [3]. З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (див. рисунок 3.1).

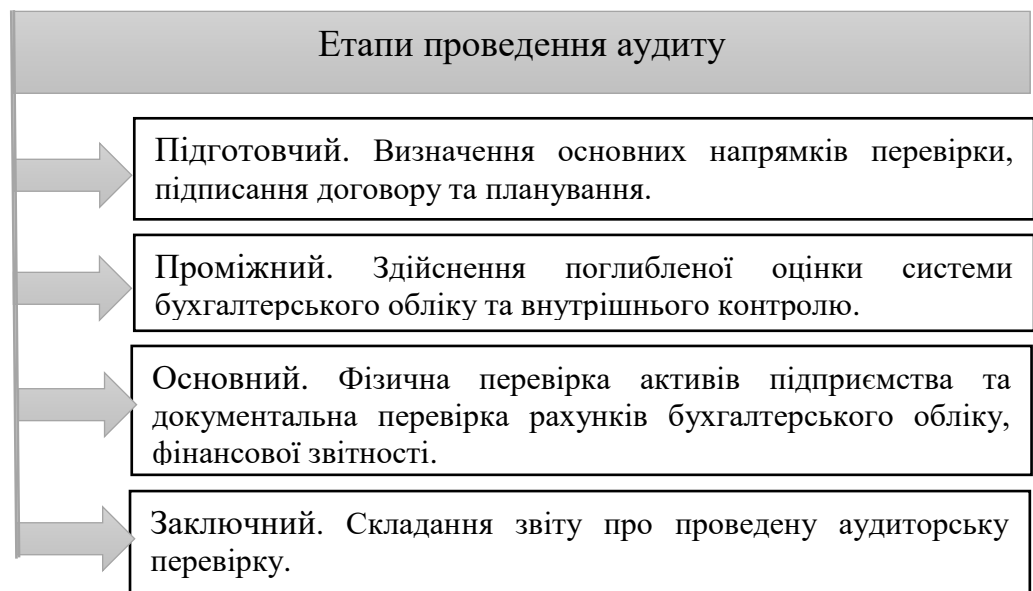


Рисунок 3.1 – Етапи проведення аудиту

Джерело: побудовано авторами на основі [3].

«Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську

діяльність» встановлено, що аудиторська перевірка повинна здійснюватися на підставі двохстороннього договору між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником. У договорі про надання аудиторських послуг повинно бути зазначено предмет, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту» [55].

Взаємодія організації клієнта з суб'єктом аудиторської діяльності повинна починатися з направлення на його адресу листа-пропозиції, у якому викладаються мета аудиторської перевірки і перелік бажаних аудиторських послуг.

«До укладання договору необхідно мати максимально повну інформацію про клієнта і його економічну діяльність. Цьому сприяє одержання відповідей на питання, перераховані в інформаційній анкеті. Після ухвалення рішення про укладання договору суб'єкт аудиторської діяльності направляє на адресу клієнта лист-зобов'язання аудиторської організації про згоду на проведення аудита. Додатком до договору є перелік супутніх аудиту послуг» [19].

«Обов'язковою умовою успішної аудиторської діяльності, важливим методологічним принципом аудиту є планування. Воно включає розробку загальної стратегії виконання завдань, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту» [65].

«Аудитор (аудиторська фірма) повинний ретельно планувати свою діяльність по трьох основних причинах: це дає аудитору можливість одержати достатню кількість свідчень про положення справ клієнта, допоможе удержати в розумних межах витрати на аудита і дозволить уникнути непорозумінь із клієнтом» [5].

Аудитор – це особа, уповноважена переглядати та перевіряти точність фінансових записів та забезпечувати дотримання компаніями податкового законодавства. Планування аудиту розробляється виходячи із

норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Процес планування аудиторської перевірки можна розділити на декілька основних послідовних етапів (див. рисунок 3.2)

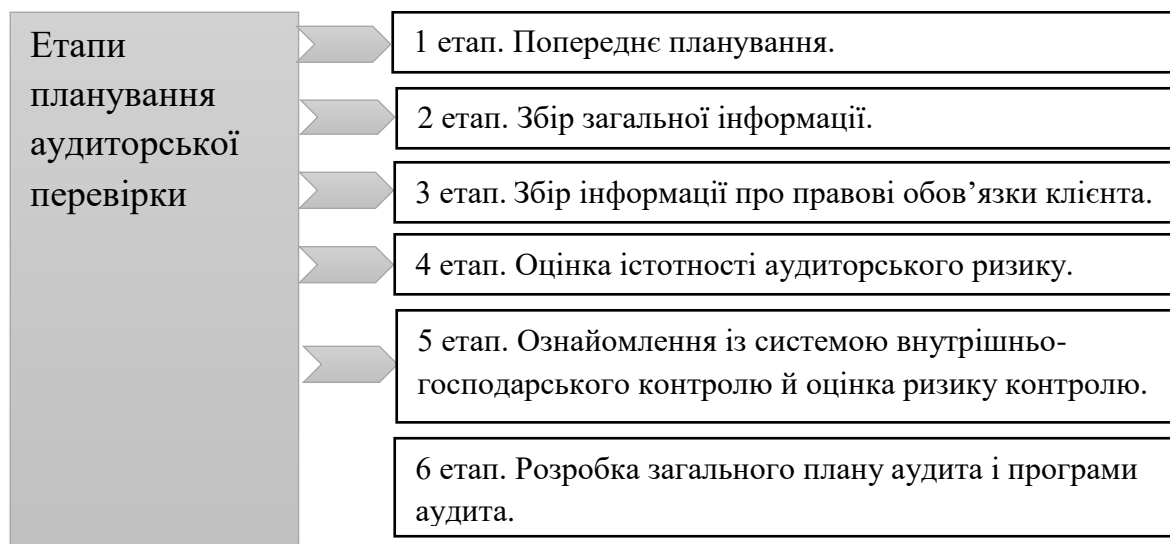


Рисунок 3.2 – Етапи планування аудиторської перевірки

Джерело: побудовано авторами на основі [2].

«Здійснення аудиторської перевірки завжди супроводжується відповідним ризиком. Аудитор повинен чітко засвоїти, в чому саме полягає аудиторський ризик, з'ясувати його суть, особливості, складові частини, його гранично допустимий рівень» [47]. Під аудиторським ризиком розуміють ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Ризик аудиту має три складові (див. рисунок 3.3).

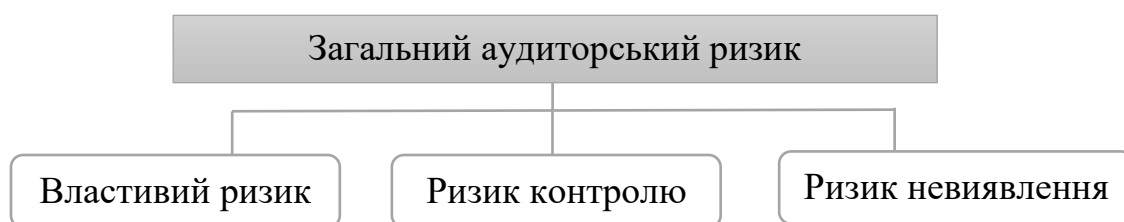


Рисунок 3.3 – Складові аудиторського ризику

Джерело: побудовано авторами на основі [71].

Для проведення аудиторської перевірки, що стосується готової продукції рослинництва, аудитор повинен підготувати загальний план аудиту (Додаток И). Загальний план повинний служити керівництвом у здійсненні програми аудиту. У процесі аудиту в аудиторській організації можуть виникнути підстави для перегляду окремих положень загального плану. Внесені в план зміни, а також причини змін аудитору варто докладно документувати.

Початковим пунктом загального плану аудиту готової продукції рослинництва виступає повне вивчення та дослідження діяльності ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Фахівець вивчає організаційні та технологічні властивості виробництва, ознайомлюється з основними видами продукції що виготовляється та матеріальними ресурсами, що забезпечують її виготовлення.

До організаційних властивостей виробництва відносяться етапи проходження технологічного процесу від надходження матеріалів і сировини з місць їх зберігання до безпосереднього оприбуткування готових виробів на склад готової продукції рослинництва, після проходження етапу технологічного контролю.

Наступним етапом плану перевірки повинна бути документальна перевірка установчих та розпорядчих документів, а також документації про державну реєстрацію підприємства.

«Необхідно приділити увагу перевірці дотримання на агропідприємстві положень затвердженої облікової політики. З'ясувати, чи відбувалися на підприємстві зміни в обліковій політиці, перевірити достовірність дотримання положень та вимог, затверджених наказом про облікову політику, один з наступних етапів загального аудиторського плану» [76].

Одним з ключових етапів проведення аудиту готової продукції виступає етап перевірки стану надходження та збереження готових виробів, а отже, їх фактична наявність на складі на момент здійснення перевірки.

«Первинними джерелами перевірки є матеріали проведення

інвентаризацій. В результаті достовірності звітності за операціями з готовою продукцією рослинництва, аудитор робить аналіз та порівняння даних обліку з фактичними даними, з метою накопичення інформації для аудиторського звіту. Також проводиться розрахунок собівартості продукції, та перевірку правильності її визначення» [33].

Завершальним пунктом загального плану аудиторської перевірки є висловлення незалежної думки і розробка пропозицій, стосовно правильності усунення недоліків та виправлень порушень, отриманих безпосередньо під час проведення перевірки.

Невід'ємною частиною плану аудиторської перевірки є положення по плануванню керування і контролю якості здійснюваного аудиту. В плані необхідно передбачити наступні аспекти:

- ретельне формування аудиторської групи, визначення чисельності та кваліфікації фахівців, що будуть залучені до аудиторської перевірки;
- направлення аудиторів на конкретні ділянки перевірки у відповідності до їх професійних навиків та посадових рівнів;
- проведення інструктажу аудиторській групі про їхні права та обов'язки, ознайомлення їх з фінансово-господарською діяльністю ТОВ «БАКАЙ-АГРО», та із завданнями загального плану аудиторської перевірки;
- постійний контроль за виконанням плану, якістю роботи залучених працівників, правильності роботи з робочими документами та обґрунтованим оформленням одержаних висновків;
- письмове оформлення особистої думки члена аудиторської групи при виявленні розбіжностей в обґрунтуванні певного факту між головним аудитором та іншим фахівцем.

«Аудитор, дотримуючись вимог, перед початком складання плану аудиторської перевірки, безперечно повинен мати власну думку про структуру внутрішнього контролю підприємства. Достатня уява про структуру контролю дозволить спеціалісту передбачити можливі відхилення, ступінь ризику, а також вчасно розробити методику проведення аудиту для

усунення таких відхилень. Аудитор отримує інформацію про замовника, визначаючи особливості методів і процедур стосовно кожного елементу структури контролю, і з'ясовуючи, застосовують їх на підприємстві та чи працюють вони в процесі здійснення господарської діяльності» [44].

Програма проведення аудиторської перевірки є складовою загального плану аудиту, демонструє деталізований перелік та пояснює зміст аудиторських процедур, що необхідні для практичного застосування плану перевірки. Програма аудиту характеризує себе, як докладна поетапна інструкція для самого аудитора, залучених спеціалістів та власне керівника аудиторської фірми, і є засобом контролю за якістю здійснення аудиту.

Аудитор повинен документально оформити програму аудиту (Додаток К), нумерувати кожен здійснену аудиторську процедуру (проставляючи номер або код). Це необхідно для того, аби в процесі перевірки мати можливість робити посилання на ті чи інші процедури у робочих документах аудитора.

Засоби контролю у вигляді програми тестів, уособлюють сукупність дій, які призначені для збору інформаційних даних про функціонування системи внутрішньогосподарського обліку і контролю на підприємстві. Головним призначенням програми тестування є виявлення істотних недоліків суб'єкта господарювання, розбіжностей у веденні господарської діяльності.

Програма проведення аудиторських процедур містить у собі послідовний перелік дій спеціаліста для конкретних деталізованих перевірок. Аудиторські процедури розкривають детальну перевірку правильності та достовірності відображення в бухгалтерському обліку оборотів і сальдо по бухгалтерських рахунках. Для планування аудиторських процедур, аудитор повинен визначити, яким розділам бухгалтерського обліку необхідно приділити увагу для перевірки, та розробити по кожному розділу обліку необхідну програму перевірки.

«За умов зміни методики проведення перевірки та в залежності від отриманих результатів аудиторських процедур, програма аудиту може

переглядатися, змінюватися та бути доповнена. Всі причини зміни та їх результати необхідно задокументувати» [34].

Висновки аудитора по кожному розділі аудиторської програми, документально відбиті в робочих документах, є фактичним матеріалом для складання аудиторського звіту (письмової інформації керівництву економічного суб'єкта), а також підставою для формування об'єктивної думки аудитора про бухгалтерську звітність економічного суб'єкта.

3.2 Методичні основи проведення аудиту готової продукції рослинництва

Облік стану та руху готової продукції рослинництва на підприємстві є однією з найбільш трудомістких та важливих ділянок роботи в бухгалтерії і на складі підприємства, тому для того, щоб підтвердити чи правильно організована ця робота і чи в звітності підприємства інформація щодо готової продукції є достовірною керівникам підприємств необхідно залучати аудиторів.

Аудит готової продукції рослинництва має суттєвий вплив на виявлення негативних явищ у фінансово-господарській діяльності підприємства, встановлює їх причинні взаємозв'язки, сприяє профілактиці збитків, нестач, втрат. На досліджуваному підприємстві аудиторська перевірка не проводиться.

Предметом аудиту готової продукції рослинництва являються господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, виробництвом та реалізацією готової продукції, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

«Метою аудиту готової продукції рослинництва є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху готової продукції

рослинництва, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта» [4].

Для досягнення мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробництва та реалізації готової продукції рослинництва аудиторю слід виконати такі завдання, а саме перевірити та з'ясувати:

- як здійснюється контроль використання готової продукції рослинництва у виробництві;
- правильність формування зведеної інформації про витрати на виробництво;
- правильність та своєчасність документального відображення реалізації та передачі готової продукції рослинництва з виробництва на склад та зі складу;
- правильність оформлення документів при зберіганні готової продукції рослинництва на складі;
- правильність оформлення документів інвентаризації готової продукції рослинництва;
- чи не має на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом та зберіганням готової продукції рослинництва, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності;
- відповідність якості продукції рослинництва та перевірити відповідні документи;
- відображення виготовлення і реалізації готової продукції рослинництва у податковому обліку;
- чи своєчасно та правильно здійснюється складання звітності в частині відображення операцій з готовою продукцією рослинництва.

Основними інформаційними джерелами при проведенні аудиту готової продукції є : документація на право виконання підприємницької діяльності,

документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, сертифікати та ліцензії, договори з покупцями, свідоцтво платника податку на додану вартість, наказ про облікову політику; первинні документи (довіреності, видаткові накладні товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, платіжні доручення, карточки (книги) складського обліку виготовленої продукції, дані про проведення інвентаризацій); облікові реєстри аналітичного та синтетичного обліку (сальдові відомості, журнали-ордери №5А с.–г., документація про результати попереднього аудиту, головна книга та дані фінансової і податкової звітності).

Аудит операцій з випуску та продажу готової продукції рослинництва проводиться з напрямками:

- вивчення облікової політики в частині використання рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

- здійснення арифметичної перевірки розрахунків відхилень фактичної виробничої собівартості, випущеної з виробництва продукції, від планової собівартості;

- контроль правильної організації обліку оприбуткування готової продукції рослинництва та її списання;

- аналіз операцій з реалізації, який включає перевірку достовірності сум фактичної собівартості відвантаженої продукції на основі даних аналітичного обліку та первинних документів складського обліку та правильності (своєчасності) відображення сум виручки за відвантажену продукцію на підставі первинних документів.

- Вважаємо, що проведення аудиту операцій з обліку готової продукції рослинництва доцільно здійснювати у наступній послідовності (див. рисунок 3.4). Розглянемо послідовність дій аудиторів на всіх стадіях аудиту готової вої продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах і документи, які перевіряються.

1. На першому етапі аудиторів варто перевірити правильність проведення інвентаризацій на підприємстві і правильність відображення їх

результатів в обліку. Аудитор має бути присутнім на одній з інвентаризацій, при цьому він має вести паралельний підрахунок цінностей на складі та повинен впевнитися, що готова продукція рослинництва зберігається на складах у ящикках, інших ємностях за окремими групами і розмірами, аби забезпечити їх швидке приймання, відпуск та перевірку кількості.



Рисунок 3.4 – Послідовність проведення аудиту готової продукції рослинництва

Джерело: власна розробка

2. «Наступним є перевірка стану складських приміщень, а саме: їх оснащеність сигналізацією, наявність договорів про матеріальну відповідальність. Щодо перевірки збереження запасів аудитор повинен впевнитися в тому, що зі всіма матеріально-відповідальними особами укладено договори про матеріальну відповідальність. Також варто перевірити, чи проводяться інвентаризації готової продукції рослинництва 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» [69].

3. «Аудит правильності оцінки готової продукції рослинництва в обліку. Перевірка правильності оцінки готової продукції рослинництва відбувається також за П(С)БО 9 «Запаси», а саме за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю, або чистою вартістю реалізації. В подальшому аудитор перевіряє, а за необхідності і самостійно здійснює розрахунок фактичної собівартості продукції та реалізованої продукції. Аудитором перевіряється, чи всі суми включені до відомості і особливу увагу слід звернути на відображення сум відхилень, яка виникає між фактичною собівартістю готової продукції рослинництва та плановою собівартістю. Якщо має місце невідповідність, аудитор з'ясовує її причини» [46].

4. «На четвертому етапі варто провести аудит прибуткових документів. Під час аудиту таких операцій аудитор перевіряє засновницькі документи, талони, реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля, путівки на вивезення продукції з поля, відповідно до обраного способу обліку продукції, щоденники надходження сільгосппродукції. Ці документи аудитор порівнює з документами про нарахування заробітної плати працівникам за збирання урожаю, проводить опитування працівників про хід збирання урожаю» [69].

5. «Аудит вибуття готової продукції рослинництва починається з перевірки видаткових документів, а саме : накладних, витратних накладних, накладних на внутрішнє переміщення запасів, звітів виробництва та ін. Слід

приділити особливу увагу побудові обліку реалізації готової продукції, яка має містити повноту та своєчасність відображення інформації про реалізацію в системі обліку. Перевірити чи укладені договори на постачання готової продукції рослинництва і правильність їхнього оформлення та правильність оформлення документів на відвантаження продукції» [7].

6. На цьому етапі аудитор перевіряє, наскільки правильно обліковано готову продукцію рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку. Продукція рослинництва є елементом поточних біологічних активів (рахунок 21 «Поточні біологічні активи»), а коли відокремлюються від біологічного активу (в момент збору урожаю) – відносяться до готової продукції рослинництва і переходять до складу запасів підприємства (рахунок 27 «Сільськогосподарська продукція»).

7. «Аудит реєстрів аналітичного та синтетичного обліку включає звіряння журналів-ордерів, відомостей, які відображають рух готової продукції рослинництва, між собою. Також на цьому етапі порівнюються дані реєстрів з даними головної книги» [69].

8. «Важлива ділянка аудиту готової продукції рослинництва є належне її відображення у фінансовій звітності. Так, в процесі перевірки бухгалтерського балансу щодо формування інформації у фінансовій звітності аудитор перевіряє другий розділ активу, рядок 1103 «Готова продукція». При перевірці витрат на виробництво готової продукції аудитор керується нормами НП(С)БО №1 та зосереджує увагу на відображанні інформації щодо готової продукції рослинництва у формі 2 «Звіту про фінансові результати», рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» [28].

9. Результатом аудиту є аудиторський звіт, який надає інформацію про фактичний стан руху готової продукції рослинництва на підприємстві.

В ході аудиту руху запасів (готова продукція рослинництва входить до складу запасів) аудитор може виявити такі порушення: порушення організаційних питань з обліку запасів: не укладено договори про

матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними; особами, не ведеться аналітичний облік руху запасів в бухгалтерії; незаконне утворення лишків запасів: завищення маси тари при складанні актів на її зважування; внесення в запаси сторонніх або однорідних речовин більш низької якості з метою збільшення їх кількості або маси; невідповідність оцінки готової продукції методу оцінки який обрало в обліковій політиці підприємство : порушення порядку дотримання облікових принципів; неповне відображення в обліку випущеної продукції, пов'язане зі створенням не облікованої готової продукції з подальшим її привласненням; несвоєчасне відображення в обліку відвантаженої та реалізованої продукції. Призводить до перекручення облікових даних, невідповідності даних первинних документів та облікових регістрів. Вважаємо доцільним до запропонованої нами послідовності проведення аудиту готової продукції рослинництва на кожній стадії визначити об'єкти перевірки (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Об'єкти перевірки, відповідно до послідовності проведення аудиту готової продукції рослинництва

| № з/п | Розділ аудиту | Об'єкт перевірки |
|-------|--|---|
| | 1 | 2 |
| 1 | Інвентаризація готової продукції рослинництва. | Накази про проведення інвентаризації, інвентаризаційні описи, зрівняльні відомості, протоколи інвентаризаційної комісії. |
| 2 | Аудит складського господарства та забезпечення збереження продукції. | Договір про повну матеріальну відповідальність. |
| 3 | Перевірка правильності оцінки готової продукції рослинництва. | При перевірці витрат на виробництво готової продукції рослинництва, зокрема витрат на: – заробітну плату (табелі обліку робочого часу, обліковий лист тракториста-машиніста, обліковий лист праці та виконаних робіт); – відрахування на соціальні заходи (зведена відомість 5.1 с.–г.) – насіння та садивний матеріал (акт на списання насіння і садивного матеріалу); – добрива та засоби захисту рослин (акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, |

Продовження таблиці 3.1

| | 1 | 2 |
|---|---|--|
| | | отрутохімікатів та гербіцидів); –роботи і послуги (рахунок-фактура, подорожній лист вантажного автомобіля, звіт про використання електроенергії, води тощо); –амортизацію (відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів); –витрати на організацію виробництва й управління (відомість розподілу загальновиробничих витрат або бухгалтерських довідок). Довідка-розрахунок калькуляції собівартості готової продукції, звіт 5.5. |
| 4 | Перевірка та аналіз первинних документів на оприбуткування готової продукції рослинництва. | Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля, путівки на вивезення продукції з поля, талони, щоденник надходження сільськогосподарської продукції, акт приймання грубих і соковитих кормів, реєстр приймання зерна та іншої продукції тощо. |
| 5 | Аудит вибуття, реалізації готової продукції рослинництва покупцям та замовникам. | Договір про постачання готової продукції рослинництва, накладна, товарно-транспортна накладна, довіреність, рахунок-фактура, платіжне доручення, податкова накладна тощо. |
| 6 | Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу обліку готової продукції рослинництва. | Перевірка правильності зазначених кореспондуючих рахунків у документах зазначених у розділі 3,4,5. |
| 7 | Перевірка відповідності даних первинних документів даним, відображеними в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, головній книзі. | Первинні документи зазначені у розділі 4,5, книга складського обліку, звіт про рух товарно-матеріальних цінностей, сальдова відомість, журнал-ордер №5 с.–г., головна книга. |
| 8 | Перевірка даних фінансової та податкової звітності з обліку готової продукції рослинництва. | Баланс, Звіт про фінансові результати, декларація з ПДВ |

Джерело: власна розробка

Отже, запровадження на практиці запропонованої методики та послідовності проведення аудиту готової продукції рослинництва, забезпечить ефективне проведення аудиту, а визначення об'єктів перевірки полегшить роботу аудитору.

3.3 Документування аудиту готової продукції рослинництва

«Найважливішою умовою кваліфікаційного проведення аудиторської перевірки є її документальне оформлення. Документальне оформлення аудиторської перевірки є надійним засобом контролю якості проведення аудиту, оскільки дає змогу аналізувати дії аудиторів і згодом виправляти їхні помилки. Документальне оформлення аудиторської перевірки обґрунтовує твердження, наведені в аудиторському звіті; підтверджує відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам; забезпечує можливість управління, нагляду й контролю за веденням та якістю проведеної аудиторської перевірки; є доказом належного проведення та довідковим матеріалом для пояснення змісту і результатів проведеної перевірки у разі необхідності» [3].

«Під час проведення перевірки аудитор складає робочі документи, які є довільної форми, робить нотатки. Основними документами аудитора є загальний план аудиту, програма аудиторської перевірки, перелік аудиторських завдань, оцінка рівня виявлення допущеного аудиторського ризику та ін. Робочі документи аудитора – документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту» [55].

Склад та кількість аудиторських документів визначаються аудитором у кожному конкретному випадку. Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в процесі перевірки, уявляє собою аудиторське досьє (папку), що має свій номер, відмітки про дати початку та закінчення перевірки.

«Вимоги до робочих документів аудитора визначають їх обов'язкові реквізити та складові, а саме: найменування документу, назва клієнта, порядковий номер документу та сторінка його розміщення в дос'є, період перевірки, зміст (зазначення процедур, методів, отриманих результатів, висновки аудитора стосовно конкретних фактів перевірки), зазначення осіб, що склали та перевірили документ, їх підписи, дата складання документу та інші спеціальні реквізити» [45].

Найбільша кількість робочих документів складається на стадії оцінки звітності, тобто при безпосередній перевірці показників фінансової звітності. Це документи з детального аналітичного огляду, перевірки та підтвердження окремих показників, документів. З цією метою широко використовуються тести, запити, а також докази, надані підприємством-клієнтом (первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку та інше), та документи, що складаються особисто аудитором.

«Значну частину робочих документів стадії оцінки звітності складають копії реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, на яких аудитор робить свої відмітки, записи про перевірку, підтвердження сум, залишків та інших даних, використовуючи при цьому спеціальні позначення. На таких копіях, як і на інших робочих документах, проставляються відомості про те, хто і коли виконав та перевірів. Поряд з цифрами, що цікавлять аудитора, робляться відмітки про результати їхньої перевірки і про те, на підставі чого (головної книги, журналів-ордерів, відомостей, документів, отриманих на запити від третіх осіб та інших) проведена ця перевірка. Робочі документи повинні зберігатися в поточному архіві аудитора протягом року, а потім передаватися до постійного архіву суб'єкта аудиторської діяльності на довгострокове зберігання. Особливої уваги потребує проблема конфіденційності інформації (змісту) робочих документів. Це одна з головних вимог та принципів роботи аудитора та правил аудиторської етики. Документи аудиторської перевірки є власністю аудитора, їх зміст є конфіденційним і не підлягає розголосу. Аудитор повинен зберігати

комерційну таємницю підприємства-клієнта і без згоди останнього не передавати будь-кому робочі документи про проведену перевірку, за винятком окремих випадків» [3].

«У відповідності до Міжнародного стандарту аудиту № 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», результати проведення аудиторської перевірки оформляються у вигляді аудиторського звіту, який надається по закінченню проведення аудиторської перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання, незалежним аудитором, який і проводив власне дану процедуру, та повинен містити в собі чітку думку та інформацію щодо перевіреної звітності ТОВ «БАКАЙ-АГРО». Багато рекомендацій можна надавати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише тієї, що стосується фінансової звітності» [41].

Звіт незалежного аудитора складається з ціллю донести думку аудитора спеціаліста про перевірену ним бухгалтерську документацію та фінансову звітність зовнішнім користувачам, засновникам, власникам та працівникам підприємства. Єдиною вимогою до аудиторського звіту є його зрозумілість та доступність легкого сприйняття. Тому рекомендована структура побудови звіту та наведена в ньому інформація повинна бути типовою. Аудиторський звіт повинен бути складений українською мовою, вартісні показники зазначаються в національній валюті України. Будь-які виправлення в звіті незалежного аудитора не дозволяються. Єдиного зразка написання звіту незалежного аудитора не має, тому він може складатися у довільній формі, але він обов'язково повинен містити такі елементи: заголовок, вступний параграф, масштаб перевірки, думка аудитора про фінансову звітність, підпис спеціаліста, що здійснював перевірку. Виходячи із міжнародної практики аудиту та враховуючи вимоги МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», розглянемо зміст ключових його елементів (Додаток Л)

Аудиторські звіти (висновки), залежно від висловленого в них аудитором судження про фінансову звітність клієнта, поділяються на дві категорії: немодифікований (безумовно-позитивний аудиторський звіт (висновок) складається відповідно до вимог МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»; модифікований аудиторський звіт (висновок), складається відповідно до вимог МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора». Вимоги до змісту кожного з вищерозглянутих видів аудиторського звіту (висновок) подано у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Вимоги до змісту аудиторського звіту (висновок)

| Вид аудиторського звіту (висновок) | Типові формулювання думки аудитора |
|---|--|
| | 1 |
| Безумовно-позитивний (існує безумовна позитивна згода) | Підтверджуємо, що надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам. Фінансову звітність підготовлено на основі реальних даних бухгалтерського обліку. Вона достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р. згідно з нормативними вимогами щодо ведення бухгалтерського обліку та звітності в _____ (вказується країна). |
| Умовно-позитивний висновок (існує нефундаментальна незгода) | Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.20... р. згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в _____ (вказується країна). |
| Негативний | У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством були допущені суттєві порушення і перекручення (дається їх перелік або наводяться у додатку до цього висновку). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекручують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекручення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01.01.200... р., не виконані вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в _____ (назва країни) (в стислій формі наводиться перелік питань, щодо яких не виконані вимоги з організації обліку). Отже, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності |

Продовження таблиці 3.2

| | 1 |
|---------------------------------------|---|
| | не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01. 01. 20.. р. |
| Відмова від надання висновку аудитора | У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), не можемо вказати своє професійне судження. Наведені вище моменти суттєво впливають на дійсний стан суб'єкта перевірки в цілому (основному), У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок по фінансовій звітності станом на 01.01.20... р. |

Джерело: побудовано авторами на основі [23]

Окрім відомих нам видів аудиторських звітів (висновків) про перевірку фінансової звітності мають місце висновки спеціального призначення. Такі висновки надаються за результатами проведення спеціальних аудиторських завдань за ініціативи господарюючого суб'єкта або на вимогу слідчих та правоохоронних органів.

При викладенні своєї точки зору аудитор має дотримуватися суворої об'єктивності, уникати безпідставних оцінок, висновків та тверджень діяльності певних осіб чи підрозділу, що перевіряється, і оформляти обвинувальні твердження. Коментарі про порушення та хиби, одержані усно або у вигляді письмових заяв окремих осіб, до висновку залучати не можна. Кожен зазначений у ньому факт повинен бути ґрунтовно перевірений аудитором.

В випадку, якщо керівник чи інша посадова особа має зауваження чи заперечення за матеріалами проведеного контролю, вона зобов'язана підписати документ про перевірку й водночас доповнити його своїми письмовими коментарями.

У разі, коли необхідно прийняти термінові міри по виправленню виявлених порушень, складають проміжні аудиторські звітні документи, що направляються керівництву, що призначили аудит, з наступним внесенням їх у загальний документ про аудиторську перевірку.

Отже, таким чином, кожна стадія аудиторської перевірки повинна бути підкріплена відповідними робочими документами, послідовність яких надає можливість притримуватись заведеної черговості документації у даній справі. Вибір методики оформлення робочих документів залежить певним чином, від форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, а також від власного досвіду та кваліфікованості аудитора. Варіація подання документації визначається їх призначенням, методом та каналом їх одержання або складання, характером даних, що вони тлумачать.

ВИСНОВКИ

Сьогодні серед видів сільськогосподарської продукції, яка виробляється в Україні, найбільшу питому вагу займає продукція галузі рослинництва. Вирощуванням продукції рослинництва займаються практично всі сільськогосподарські підприємства України, незалежно від їх розміру та організаційно-правової форми. При цьому специфіка аграрного виробництва в галузі виробництва продукції рослинництва передбачає значний період вкладання коштів у виробництво та досить стислі строки її надходження, що зумовлює необхідність швидкого прийняття рішень щодо визначення якості отриманої продукції, порядку її оцінки, зберігання та реалізації. Виходячи з цього, оперативне керування виробництвом у галузі рослинництва може забезпечити лише добре налагоджений безупинний потоковий облік готової продукції у місцях виникнення витрат та зберігання. У таких умовах найважливішим завданням облікової служби є забезпечення керівництва сільськогосподарського підприємства інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень та контролю за рухом готової продукції рослинництва, що зумовлює необхідність постійного вдосконалення облікового забезпечення процесу виходу готової продукції рослинництва в аграрних підприємствах.

Отже, сьогодні дуже важливою є організація ефективної системи управління підприємством, в якій не останню роль відіграє саме облік виходу готової продукції рослинництва, оскільки процес реалізації цієї продукції є завершальним етапом у діяльності будь-якого підприємства, а в структурі товарної продукції більшості аграрних підприємств найбільшу питому вагу займає саме продукція рослинництва.

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоноване нове вирішення наукового завдання щодо дослідження особливостей і удосконалення обліку та аудиту готової продукції

рослинництва. За наслідками теоретичних аспектів, дослідження методики організації та ведення обліку та аудиту готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» нами були отримані основні результати дослідження.

Використання категорії «готова продукція рослинництва» характеризується безсистемністю, що зумовлено, зокрема, відсутністю чіткої дефініції та її законодавчого закріплення. У зв'язку з цим, запропоновано власне розуміння, відповідно до якого економічна суть полягає в тому, що «готова продукція рослинництва» – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які пройшли всі норми контролю в середині підприємства, відповідають вимогам стандартів і технічних умов, мають документ, що засвідчує їх якість та призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень. Запропоноване тлумачення враховує, що в сільському господарстві готова продукція є не лише продукція як продукт обробки (переробки), доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, овочі, ягоди тощо), яка займає вагому частку в структурі оборотного капіталу підприємств

Основою організації обліку готової продукції рослинництва є її класифікація, визнання та оцінка. Узагальнюючи існуючі в економічній літературі ознаки, які покладаються в основу класифікації готової продукції рослинництва пропонується здійснювати класифікацію за формою, ступенем готовності і технологічною складністю, що дозволяє врахувати всі ступені готовності продукції рослинництва та її внутрішньогосподарських рух. Нами сформовано умови первісного визнання готової продукції рослинництва в аграрних підприємствах, які передбачають оцінку готової продукції поточного року за плановою собівартістю, а в кінці звітного періоду доведення до рівня фактичної собівартості. Дотримання даних рекомендацій дає змогу управляти формуванням собівартості готової продукції рослинництва, оперативно виявляти в процесі виробництва і реалізації

продукції непродуктивні втрати і здійснювати контроль витрат за статтями калькуляції, місцями їх виникнення і центрами відповідальності, що дозволить попередити виникнення небажаних втрат.

Організація бухгалтерського обліку готової продукції рослинництва не може бути ефективною без належного її нормативного регулювання. Нами проаналізовано сучасну нормативно-правову базу з обліку та аудиту готової продукції рослинництва, та з'ясовано, що законодавча база, на основі якої чиниться регулювання обліку готової продукції, є дещо несучасною та застарілою. Затвердження державою нових нормативно-правових актів суттєво відстає від реалій сучасності. Під впливом економічно-інтеграційних факторів господарська діяльність вдосконалюється більш швидкими темпами, ніж її нормативне забезпечення, а тому правова регламентація сфери обліку готової продукції підприємства вимагає її періодичного вдосконалення.

Дослідження обліку та аудиту готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО», дозволив з'ясувати, що підприємство займається вирощуванням зернових та технічних культур. Готова продукція рослинництва проходить всі стадії від вирощування до реалізації. На підприємстві облік готової продукції рослинництва організований на всіх стадіях її руху. ТОВ «БАКАЙ-АГРО» в своїй роботі використовує реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля Доробку зерна зазвичай проводять у два етапи: очистка (відбір грубого сміття, легких фракцій, пилу тощо) та сушіння (видалення надлишкової вологи).

Вважаємо, що надалі удосконалення обліку готової продукції рослинництва на підприємстві необхідно здійснювати в напрямі підвищення його аналітичності, посилення контрольних функцій та забезпечення оперативності й точності інформації про стан і використання матеріальних цінностей з використанням новітніх інформаційних технологій. Дослідження організації синтетичного та аналітичного обліку готової продукції рослинництва на підприємстві ТОВ «БАКАЙ-АГРО» дозволило нам

сформувати ряд рекомендацій, які формують налагоджену та ефективну систему обліку готової продукції рослинництва, з врахуванням специфічних умов діяльності сільськогосподарських підприємств:

– розроблено схему первинного документального оформлення обліку руху зернової продукції, зокрема від поля до складу, яка дозволяє здійснювати чіткий контроль за готовою продукцією в дорозі. Запропонована схема документообігу дозволить підприємству алгоритмізувати процес, ефективно контролювати документообіг та підвищити ефективність виробництва готової продукції рослинництва ;

– розроблено й запропоновано методику формування й відображення в бухгалтерському обліку готової продукції рослинництва під час зберігання та її реалізації на ТОВ «БАКАЙ-АГРО» з введенням до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» додаткових рахунків (четвертого порядку) за видами готової продукції рослинництва у розрізі культур, сортів, полів та відповідні зміни щодо обліку готової продукції рослинництва на складах підприємства. Дана деталізація облікових даних дозволяє отримувати керівнику підприємства та головному агроному оперативну інформацію для подальшого планування посівних площ та врожайності. Така деталізована інформація також є потрібною для зрозумілого та логічного складання звіту за формою ф. № 29–сг (річна), «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду»;

– враховую вищезазначену деталізацію робочого плану рахунків готової продукції рослинництва нами розроблено та запропоновано форму Балансу сільськогосподарської продукції, яку необхідно ввести щоденно із заповненням матеріально-відповідальної особи, який у кінці тижня буде передаватися ним до бухгалтерії. Запропоноване нами заповнення даного балансу дозволить керівництву та бухгалтерії здійснювати ефективний та оперативний контроль за залишками готової продукції рослинництва та її переміщенням;

– запропоновано шляхи поліпшення обліку та контролю виходу готової продукції рослинництва, зокрема використання електронних карт полів, яка є зручним і ефективним інструментом для системи управління виробничим процесом ТОВ «БАКАЙ-АГРО», забезпечить підвищення оперативності і коректності прийняття управлінських рішень та сприятиме підвищенню економічної ефективності виробництва.

Визначення організаційних та методичних аспекти проведення аудиту обліку готової продукції рослинництва, дозволило сформулювати основні напрямки аудиту операцій з випуску та продажу готової продукції рослинництва, які забезпечать алгоритмізацію та ефективне проведення аудиту, а визначення об'єктів перевірки, з врахуванням специфіки рослинництва, покликано полегшити роботу аудитору.

Отже, розроблені рекомендації спрямовані на підвищення ролі та удосконалення процесу обліку та аудиту готової продукції рослинництва на ТОВ «БАКАЙ-АГРО».

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2–ге вид., доп. і перероб. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.
2. Арене А., Лоббек Дж. Аудит / пер. с англ., гл. ред. сер. проф. Я.В. Соколов. Минск: Финансы и статистика, 2001. 560 с.
3. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В.В Немченко та ін. Київ : ЦУЛ, 2012. 540 с.
4. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2003р. 628 с.
5. Білуха М. Т. Судово–бухгалтерська експертиза : підручник. Київ: Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
6. Брейкіна Л. Д. Операції з обліку виробничих запасів і готової продукції. *Баланс*. 2015. 19 груд. (№51). С. 67–69.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник. 3–тє вид., переробл. і доповн. Житомир : ПП «Рута», 2006. 512 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
11. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир: ПП «Рута», 2005. 528 с.

12. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л.,Партин Г. О., Корягін М. В. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект–Захід, 2003. 820 с.
13. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.
14. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
15. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. Дебет–Кредит. 2000. № 33. С. 26–37.
16. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина І). С. 75–77.
17. Глібко В. М., Бушчан О.П. Судова бухгалтерія : підручник Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
18. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.
19. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
20. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
21. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
22. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид–во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
23. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
24. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.

25. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. Бухгалтерський тиждень. 2016. №40. С. 15. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html> (дата звернення: 15.10.2021).
26. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М., Гуцул Т.А., Ткачук В.А. та ін. Київ: Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
27. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
28. Зінченко О. В., Грічева Я. Є. Аудит готової продукції підприємства Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС : матеріали міжнародної наук.-практич. Інтернет-конф., м. Київ, 27 травня 2016 р. Київ, 2016. С. 96–98.
29. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
30. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 12.12.2017. URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2021).
32. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
33. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.

34. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
35. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–ге вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.
36. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. Економіка і суспільство. 2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2021).
37. Мельник Т. Г., Засадний Б. А., Гура Н. О., Швець В. Г., Дерун І. А. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
38. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2021).
39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. Дата оновлення : 01.01.2012. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2021).
40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. Дата оновлення: 01.01.2012. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2021).
41. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2021)
42. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
43. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко, В. В. Попович, Н. Г. Максименко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.

44. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.
45. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самот. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.
46. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
47. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
48. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. Дата оновлення: 06.09.2018. URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2021).
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 09.12.2011. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021474.html> (дата звернення: 27.09.2021).
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. Дата оновлення : 27.06.2013. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2021).
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 27.06.2013. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021482.html> (дата звернення: 27.09.2021).
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. Дата оновлення: 09.12.2011. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya->

- baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersyкого-1021481.html (дата звернення: 27.09.2021).
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. Дата оновлення: 18.06.2005. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2021).
54. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення: 04.10.2016. URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2021).
55. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2021).
56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. Дата оновлення: 03.11.2016. URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2021).
57. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennya-apu/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2021)
58. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. Дата оновлення: 30.12.2013. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (дата звернення: 25.09.2021).
59. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2. Дата оновлення: 30.12.2013. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya->

baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html

(дата звернення: 27.09.2021).

60. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. Дата оновлення: 31.10.2005. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html (дата звернення: 25.09.2021).
61. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm (дата звернення: 27.09.2021).
62. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193/> (дата звернення: 27.09.2021).
63. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. Дата оновлення: 28.03.2017 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2021).
64. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. Дата оновлення: 19.10.2017. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2021).
65. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
66. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
67. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.

68. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
69. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
70. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
71. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
72. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
73. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
74. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.
75. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
76. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
77. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
78. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2021).
79. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. *Information*

Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. – P. 110 – 122.

80. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. – 2013. – P. 213 – 215.
81. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. – 4th ed. – New York etc. : Wiley, 1988. – 681 p.
82. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2021).

ДОДАТОК А

Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку

| №з/п | Особливості | Вплив на організацію бухгалтерського обліку |
|------|---|---|
| 1 | Земля – головний, незамінний засіб господарського виробництва. При розумному використанні вона не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість, що пов'язано з додатковими фінансовими вкладеннями. | У бухгалтерському обліку відображається найважливіший засіб праці – земля. Знос (амортизація) на земельні ділянки не нараховується. |
| 2 | Сезонність, нерівномірність у використанні робочої сили і техніки протягом року. | Визначення фактичної собівартості проводять раз на рік. Спостерігається велике нагромадження в обліку витрат виробництва, які в кінці року розподіляються пропорційно обсягам одержаної продукції. |
| 3 | Невідповідність процесу затрат праці і матеріальних ресурсів з виходом продукції. | Оприбуткування й облік одержаної протягом року продукції проводяться за плановою собівартістю з доведенням її в кінці року до фактичної. |
| 4 | Процес створення продукту здійснюється під впливом не тільки знарядь та предметів праці, робочої сили, а й природних умов, причому останні впливають на розвиток продукту найбільше. Процес вкладання праці в сільське ТОВ «БАКАЙ-АГРО» внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси рослин розтягнутий у часі та характеризується сезонністю, що вимагає розвитку в сільському господарстві допоміжних промислів, які дозволяють повніше використовувати природні та трудові ресурси в сільському господарстві. | Необхідність своєчасного й точного обліку і контролю за виходом продукції рослинництва. Тривалість виробничого циклу в рослинництві вимагає організації обліку витрат на виробництво продукції не лише за культурами і окремими їх групами, а й з окремих процесів і видів робіт. |
| 5 | Сільськогосподарські підприємства відтворюють у ТОВ «БАКАЙ-АГРО» х своїми силами і засобами частину необхідних їм засобів виробництва. | Спостерігаються особливості обліку насіння та кормів власного виробництва. |
| 6 | Наявність різних форм власності. | Вплив на вибір форми бухгалтерського обліку. |

ДОДАТОК Б

Порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку запасів

| МСБО 2 «Запаси» | П(С)БО 9 «Запаси» | Висно- вки |
|---|---|---------------------|
| Сфера застосування | | |
| <p>Застосовується до всіх запасів, за винятком: незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг; фінансових інструментів; біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.</p> <p>Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:</p> <ul style="list-style-type: none"> – виробниками продукції сільського та лісового ТОВ «БАКАЙ-АГРО» після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни; – брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. | <p>Положення (стандарт) не розповсюджується на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; – фінансові активи; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО. | Частково збігаються |
| Визнання запасів | | |
| <p>Запаси – це активи, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> – утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; – перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг. | <p>Запаси – активи, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> – утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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 / установою. | Частково збігаються |

Продовження ДОДАТКУ Б

| Класифікація запасів | | |
|--|--|---------------------|
| <p>Запаси включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> – товари, що були придбані та утримуються для перепродажу; – готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; – основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва. | <p>Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби тощо матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; – незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів; – готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу; – товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством /установою з метою подальшого продажу; – МШП, що використовуються протягом не більше одного року; – поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового ТОВ «БАКАЙ-АГРО» після її первісного визнання. | Частково збігаються |
| Оцінка запасів на дату балансу | | |
| <p>Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.</p> | <p>Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.</p> | Повністю збігаються |
| Методи оцінки вибуття запасів | | |
| <ul style="list-style-type: none"> – конкретної ідентифікації; – середньозваженої собівартості – «перше надходження – перший видаток»(ФІФО); – стандартних витрат; – роздрібних цін. | <ul style="list-style-type: none"> – ідентифікованої собівартості; – відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних затрат; – ціни продажу. | Повністю збігаються |
| Оцінка запасів при надходженні | | |
| <p>Собівартість запасів повинна включати:</p> | <p>Первісною вартістю запасів:</p> <p>а) що придбані за плату, є</p> | |

Продовження ДОДАТКУ Б

| | | |
|---|---|---------------------|
| <p>– всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням);</p> <p>– витрати на переробку (витрати пов'язані з одиницями виробництва);</p> <p>– інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.</p> | <p>запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству/ установі; транспортно–заготівельні витрати, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;</p> <p>б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати»;</p> <p>в) що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість;</p> <p>г) отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.</p> | Не збігаються |
| Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів | | |
| <p>Витрати, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені:</p> <p>– понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;</p> <p>– витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;</p> <p>– адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;</p> <p>– витрати на продаж.</p> | <p>Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):</p> <p>– понаднормові втрати і нестачі запасів;</p> <p>– фінансові витрати;</p> <p>– витрати на збут;</p> <p>– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.</p> | Частково збігаються |
| Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності | | |
| <p>У фінансовій звітності слід розкривати:</p> | <p>У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:</p> | |

Продовження ДОДАТКУ Б

| | | |
|---|---|---------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> – облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; – загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання; – балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; – суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду; – суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду; – суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду; – обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів; – балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань. | <ul style="list-style-type: none"> – методи оцінки запасів; – балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; – балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; – балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; – суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів. | Частково збігаються |
|---|---|---------------------|

ДОДАТОК В

Порівняльний аналіз ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві за МСБО 41 та П(С)БО 30

| Порівняльна ознака | МСБО 41 «Сільське ТОВ «БАКАЙ-АГРО» » | П(С)БО 30 «Біологічні активи» |
|--|---|---|
| Мета | – визначити обліковий підхід; – розкрити інформацію про сільськогосподарську діяльність. | – визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи та додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію; – розкрити інформацію про біологічні активи у фінансовій звітності. |
| Сфера застосування стандарту | Облік статей, до яких застосовується стандарт: | |
| | 1. біологічний актив; | |
| | 2. сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю; | |
| | 3. державні гранти . | – |
| | Облік статей, до яких не застосовується стандарт: | |
| | 1. земля, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності; | 1. сільськогосподарську продукцію, що збереглася після її первісного визнання; |
| | 2. нематеріальні активи, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю. | 2. біологічний актив, не пов'язаний з сільськогосподарською діяльністю. |
| | 3. продукти переробки сільськогосподарської продукції. | |
| Термінологія | I. «Біологічний актив» | |
| | це жива тварина або рослина. | тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додатковий біологічний актив, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. |
| | II. «Біологічні перетворення» | |
| | або «біологічна трансформація» – процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні і кількісні зміни біологічного активу. | процес якісних та кількісних змін біологічних активів. |
| III. «Витрати на місці продажу» | | |
| За міжнародним стандартом витрати на податок з прибутків виключається із загальних витрат на продаж, в той час як національний стандарт включає до витрат на місці продажу не тільки податки, що сплачуються при реалізації, а й комісійні винагороди продавцям. | | |

Продовження ДОДАТКУ В

| | | |
|------------------------------------|--|---|
| | IV. «Група біологічних активів» | |
| | сукупність подібних живих тварин або рослин. | сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин. |
| | V. «Сільськогосподарська діяльність» | |
| | це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір урожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додатковий біологічний актив. | це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткового біологічного активу. |
| | VI. «Сільськогосподарська продукція» | |
| | зібраний урожай (це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу – п.5) біологічного активу суб'єктом господарювання. | актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. |
| | VII. «Справедлива вартість» | |
| | сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами | (в українських стандартах аналогічне роз'яснення терміну присутнє в п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств») |
| | VIII. «Активний ринок» | |
| | ринок, на якому інформація про ціни загальнодоступна, можна, як правило, знайти зацікавлених покупців і продавців, які є однорідними. | (в українських стандартах аналогічне роз'яснення терміну присутнє в п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»). |
| | IX. «Балансова вартість» | |
| | сума, за якою актив визнається в звіті про фінансовий стан. | (сума, за якою актив обліковують у балансі після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності). |
| | X. «Державні гранти» | |
| | термін вживається згідно з визначенням у МСБО 20 | – |
| Умови визнання біологічного активу | 1. суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; | – |
| | 2. існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом (п. 2, 3 МСБО = п. 5 П(С)БО); | |

Продовження ДОДАТКУ В

| | | | |
|----------------------|---|--|--|
| | 3. вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити. | | |
| Оцінка | за справедливою вартістю | | |
| | аналогічно в кінці звітного періоду. | «справедлива вартість» – «очікувані витрати на місці продажу». | |
| | за первісною вартістю/собівартістю | | |
| | собівартість інколи наближається до справедливої вартості. | при виробництві – п. 7, при придбанні – п. 11. | |
| Доходи і витрати | – | ДОХОДИ | ВИТРАТИ |
| | | вартість біологічного активу/ сільсько-господарської продукції» – «витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями» = «Інші операційні доходи» | «витрати від основної діяльності» (П(С)БО 16 «Витрати»), пов'язані з біологічними перетвореннями |
| Фінансовий результат | виникає при первісному визнанні за «справедливою вартістю» – «витрати на продаж» або зміни справедливої вартості біологічного активу. | «Фінансовий результат від основної діяльності» = «фінансовий результат від первісного визнання» + «фінансовий результат від реалізації запасів» + «фінансовий результат від зміни справедливої вартості» + «дохід від реалізації запасів» + «збільшення/зменшення балансової вартості» + «сума дооцінки та уцінки балансової вартості» + «цільове фінансування». | |

Характеристика методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси»

| Методи оцінки вибуття запасів | Сутність методу | Доцільність застосування методу | Переваги | Недоліки |
|--|--|---|---|---|
| Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів | Вартість запасів, які вибувають, визначається за кожною їх одиницею, і одиниця запасів вибуває за такою самою вартістю, за якою вона була оприбуткована. | У разі невеликої кількості запасів, які вибувають, коли легко встановити, за якою вартістю ці запаси були зараховані на баланс. | 1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів. | 1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно. |
| Метод середньозваженої собівартості | Вартість запасів, які вибувають, визначається за середньою (середньозваженою) вартістю кожної одиниці. | Для підприємств, які мають велику кількість запасів різної номенклатури. | 1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; 2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш наближене фактичному; 3) доцільність використання даного методу | 1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; 2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально |

| | | | | |
|---|---|--|--|--|
| | | | оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; 4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів. | отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків. |
| Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) | У перекладі з англ. означає «першим надійшов – першим списався», тобто запаси, які вибувають, списуються за собівартістю перших за часом надходження запасів. | Використання цього методу призводить до зниження витрат і завищення прибутку (як балансового, так і податкового). Ситуація сприятлива для залучення інвестора. | 1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; 2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; 3) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; 4) в період постійного | 1) метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; 2) у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; 3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до "вимивання" оборотних коштів та нестачі |

| | | | | |
|--------------------------|---|--|---|---|
| | | | зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу. | платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають. |
| Метод нормативних затрат | Собівартість запасів, які вибувають, визначається на базі норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг). | Для оцінки матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва і готової продукції. | 1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; 2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; 3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва. | 1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. |
| Метод ціни продажу | Собівартість реалізації визначається як різниця | Для підприємств торгівлі, які мають значну і | 1) даний метод розповсюджений у | 1) у балансі відображається продажна |

| | | | | |
|--|---|---|-----------------------------|--|
| | <p>між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної надбавки на ці товари.</p> | <p>перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної надбавки.</p> | <p>роздрібній торгівлі.</p> | <p>вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів</p> |
|--|---|---|-----------------------------|--|

Примірний перелік витрат ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та відображення їх в обліку

| Статті витрат | Призначення | Кореспондуючі рахунки | |
|----------------------------------|--|-----------------------|---------|
| | | дебет | кредит |
| Витрати на оплату праці | Відображують основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. | 231 | 66 |
| Відрахування на соціальні заходи | Відображують в установленому розмірі єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур і на роботах незавершеного виробництва. | 231 | 65 |
| Насіння та посадковий матеріал | Відображують витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат. | 231 | 27(208) |
| Добрива | Обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цій статті не відображують. | 231 | 208 |
| Засоби захисту рослин | Відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів та інших хімічних засобів. Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами ТОВ «БАКАЙ-АГРО», на цій статті не відображують, а відносять на культури за відповідними статтями витрат. | 231 | 208 |

| | | | |
|---|--|-----|----------|
| | сільськогосподарських культур, на виконанні роботи тощо. На цю ж статтю відносять вартість електро– та теплоенергії використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських. | | |
| Роботи і послуги | Відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні | 231 | 23,63,68 |
| Амортизація | Відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві. | 23 | 13 |
| Інші витрати | Відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та Інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. | 23 | 65(інші) |
| Витрати на організацію виробництва й управління | Враховують загальнобригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються наприкінці року на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установленої підприємством. | 23 | 91 |

Баланс сільськогосподарської продукції на __.__.20__р.

| Номер поля. Площа поля. Назва культури. Назва сорту | Наяність продукції на початок | Надходження: | | Усього (сума граф 2-3) | Використання: | | | | | | Усього (сума граф 5-10) | Наявність на кінець |
|--|-------------------------------|--------------|-----------------------------|------------------------|---------------------------------|----------|---------|---------------------|-----------------------|--------------|-------------------------|---------------------|
| | | вироблено | куплено та інше надходження | | реалізовано за всіма напрямками | на посів | на корм | передано на доробку | втрати при зберіганні | інші витрати | | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Зернові та зернобобові культури | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| Технічні культури | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| Корнеплоди та бульбоплоди, овочеві та баштанні культури | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| Супутня продукція | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |
| Побічна продукція | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | |

Виконавець:

Прийняв бухгалтер:

ДОДАТОК И

Загальний план аудиту готової продукції рослинництва

Організація, яка перевіряється:

Період аудиту:

Кількість людино-годин на перевірку:

Керівник аудиторської перевірки:

Запланований аудиторський ризик:

Запланована суттєвість :

| № з/п | Заплановані види робіт | Період проведення аудиту | Виконавець | Примітки |
|-------|--|--------------------------|------------|----------|
| 1 | Загальне дослідження підприємства. | | | |
| 2 | Дослідження установчих документів на підприємстві та документів про державну реєстрацію. | | | |
| 3 | Дослідження елементів облікової політики. | | | |
| 4 | Інвентаризація готової продукції рослинництва. | | | |
| 5 | Аудит складського ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та забезпечення збереження продукції. | | | |
| 6 | Перевірка правильності оцінки готової продукції рослинництва. | | | |
| 7 | Перевірка та аналіз первинних документів на оприбуткування і вибуття готової продукції рослинництва. | | | |
| 8 | Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу обліку готової продукції рослинництва. | | | |
| 9 | Перевірка відповідності даних первинних документів даним, відображеними в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, головній книзі. | | | |
| 10 | Перевірка достовірності звітності за операціями з обліку готової продукції рослинництва. | | | |
| 11 | Узагальнення і групування результатів перевірки. | | | |
| 12 | Оформлення результатів перевірки у підсумкових робочих документах аудитора. | | | |
| 13 | Складання пропозицій відносно порядку виправлення фактів порушень. | | | |

Керівник аудиторської фірми

Керівник аудиторської перевірки

ДОДАТОК К

Програма аудиту готової продукції рослинництва

Організація, що перевіряється

Період аудиту

Кількість людино-годин на перевірку

Керівник аудиторської перевірки

Склад аудиторської групи

Запланований аудиторський ризик

Запланована суттєвість аудиторської перевірки

Запланований зміст процесу аудиту – аудит готової продукції рослинництва

| № п/п | Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту | Період проведення процедур аудиту | Виконавець | Назва робочих документів аудитора |
|-------|---|-----------------------------------|------------|--|
| 1 | Загальне дослідження підприємства: 1.1. Ознайомлення із загальною фінансовою діяльністю підприємства. 1.2. Ознайомлення із структурною побудовою системи управління на підприємстві, із бізнесом клієнта, технологією виробництва. 1.3. Ознайомлення із загальним станом фінансової звітності підприємства. 1.4. Ознайомлення із формами ведення обліку і звітності на підприємстві. 1.5. Ознайомлення із загальним станом обліково-політичної роботи. | | | Робочий зошит аудитора, проект загального плану і проект програми аудиту |
| 2 | Дослідження установчих документів на підприємстві та документів про державну реєстрацію суб'єкта господарювання: 2.1. Перевірка статуту підприємства. 2.2. Перевірка ліцензії на здійснення статутних видів діяльності. 2.3. Перевірка випуску з рішення державного виконавчого органу про | | | Робочий зошит, проект загального плану і програми аудиту |

Продовження ДОДАТКУ К

| | | | | |
|---|--|--|--|--|
| | <p>затвердження підприємства як суб'єкта господарювання, а також свідоцтва про державну реєстрацію та присвоєння кодів підприємства і про реєстрацію підприємства в ДП.</p> <p>2.4. Перевірка документів з реєстрації підприємства в органах соціального страхування, а також документів про відкриття рахунків в банку.</p> | | | |
| 3 | <p>Дослідження елементів облікової політики:</p> <p>3.1. Перевірка порядку ведення обліку операцій з руху готової продукції згідно з чинним законодавством.</p> <p>3.2. Перевірити наявність додатків до облікової політики.</p> | | | Робочий зошит, проект загального плану і програми аудиту кодифікатор можливих порушень |
| 4 | <p>Інвентаризація готової продукції рослинництва:</p> <p>4.1. Порівняння облікових і фактичних даних відносно наявності готової продукції рослинництва;</p> <p>4.2. Перевірка періодичності проведення інвентаризації готової продукції рослинництва та їх відповідності законодавчим актом.</p> <p>4.3. Перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації.</p> | | | Робочий зошит, план і програма аудиту |
| 5 | <p>Аудит складського ТОВ «БАКАЙ-АГРО» та забезпечення збереження продукції:</p> <p>5.1. Перевірка правильності зберігання готової продукції рослинництва на складах;</p> <p>5.2. Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильності і законності.</p> <p>5.3. Перевірка відповідності</p> | | | |

Продовження ДОДАТКУ К

| | | | | |
|----|--|--|--|--|
| | вимогам збереження готової продукції рослинництва від псування та розкрадання. 5.4. Перевірка правильності організації і ведення складського обліку. | | | Робочий зошит, план і програма аудиту |
| 6 | Перевірка правильності оцінки готової продукції: 6.1. Послідовна перевірка розрахунків фактичної собівартості: залишку готової продукції на складі; відвантаженої продукції; реалізованої продукції; звірка одержаних даних з фактично відображеними відомостями у регістрах синтетичного обліку та звітності. | | | Робочий зошит, план і програма аудиту |
| 7 | Перевірка та аналіз первинних документів на оприбуткування і вибуття готової продукції рослинництва: 7.1. Перевірка правильності та своєчасності оформлення первинних документів. | | | Робочий зошит, план і програма аудиту |
| 8 | Аудит кореспонденції та правильності відображення процесу обліку готової продукції рослинництва: 8.1. Перевірка правильності відображення процесу обліку готової продукції на рахунках бухгалтерського обліку | | | Робочий зошит, план і програма аудиту |
| 9 | Перевірка відповідності даних первинних документів даним, відображеними в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, головній книзі: 9.1. Зіставлення даних первинних документів з обліку готової продукції рослинництва з даними, відображеними у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, головній книзі. | | | Робочий зошит, проект загального плану і програми, кодифікатор можливих порушень |
| 10 | Перевірка достовірності звітності за операціями з | | | Робочий зошит, проект |

Продовження ДОДАТКУ К

| | | | | |
|----|--|--|--|---|
| 10 | обліку готової продукції рослинництва: 8.1. Перевірка форми №1 «Баланс» і форми №2 «Звіт про фінансові результати». | | | загального плану і програми, кодифікатор можливих порушень |
| 11 | Узагальнення і групування результатів перевірки: 9.1. Аналіз результатів перевірки. 9.2. Групування результатів перевірки. | | | Робочий зошит, реєстр порушень, виявлених аудитором, додаток аудиторських доказів |
| 12 | Оформлення результатів перевірки у підсумкових робочих документах аудитора: 10.1. Обґрунтування і написання результатів перевірки, формування аудиторського звіту. 9.2. Ознайомлення замовника з аудиторським звітом та його затвердження. | | | Проект аудиторського звіту, аудиторський звіт |
| 13 | Складання пропозицій відносно порядку виправлення фактів порушень. | | | Аудиторський звіт |

ДОДАТОК Л

Зміст елементів аудиторського звіту

| Основні елементи аудиторського звіту (висновку) | Зміст |
|---|---|
| ЗАГАЛЬНА (ВСТУПНА) ЧАСТИНА | |
| Заголовок аудиторського звіту (висновку) | <ul style="list-style-type: none"> ○ запис про те, що аудит здійснюється незалежним аудитором; ○ назва аудиторської фірми (аудитора), № свідоцтва про включення їх до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, дата та термін його дії; ○ адреса аудиторської фірми (аудитора) та номер її розрахункового рахунку; ○ назва документа і повна назва суб'єкта господарювання, який перевіряється; ○ терміни проведення перевірки; ○ місце і дата складання. <p>При цьому доцільно використовувати фірмовий бланк з назвою аудиторської фірми (чи прізвище, ім'я, по батькові аудитора – приватного підприємця).</p> |
| Адресат | <ul style="list-style-type: none"> ○ прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки). <p>В цій частині чітко вказується адресат відповідно до умов договору (акціонери, рада директорів, кредитори тощо).</p> |
| АНАЛІТИЧНА ЧАСТИНА | |
| Вступний (початковий) параграф | <ul style="list-style-type: none"> ▪ перелік та назва перевірених фінансових звітів, дата їх складання; ▪ дата та період, якого стосуються перевірени фінансові звіти; ▪ посилання на національні нормативи аудиту, інші документи, які використовував аудитор під час аудиту; ▪ посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки. |
| Відповідальність управлінського персоналу | <p>В цій частині необхідно зазначити, що відповідальність за фінансові звіти покладається на керівництво суб'єкта господарювання, яке перевіряється. Відповідальність стосується:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ розробки і впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації у фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства і помилок; ▪ вибору та застосування відповідної облікової політики; ○ подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах. |
| Відповідальність аудитора | <p>В цій частині необхідно визначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ що на аудитора покладається відповідальність за висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки; ○ що перевірка була спланована і підготовлена для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень; ○ посилання на концептуальну основу фінансової звітності (із |

Продовження ДОДАТКУ Л

| | |
|---|--|
| | <p>зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО);</p> <ul style="list-style-type: none"> – перелік виконаних аудиторських процедур, спосіб перевірки фінансових звітів (вибірковий або суцільний); – проведення оцінки відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок; – достатність і відповідність аудиторських доказів. |
| ЗАКЛЮЧНА (ПІДСУМКОВА) ЧАСТИНА | |
| Думка аудитора (Audit opinion) | <ul style="list-style-type: none"> – про відповідність перевіреної фінансової звітності та системи бухгалтерського обліку, у всіх суттєвих аспектах, чинному законодавству даної країни; – про те, що фінансова звітність справедливо і достовірно відображає фінансовий стан підприємства згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. |
| Пояснювальний параграф (якщо висловлюється модифікована думка) | <p>Обґрунтовуються підстави та умови, як стали підставою для висловлення думки іншої, ніж немодифікована (безумовно–позитивна думка.</p> <p>Даний параграф, залежно від висловленої думки аудитора, може називатися як:</p> <ul style="list-style-type: none"> – «Підстава для висловлення умовно–позитивної думки»; – «Підстава для висловлення негативної думки»; – «Підстава для відмови від висловлення думки». |
| Інші питання | <ul style="list-style-type: none"> – додаткові пояснення стосовно відповідальності аудитора під час перевірки фінансових звітів. <p>В деяких країнах аудитор може мати додаткові обов’язки щодо надання висновків з інших питань, які будуть доповнювати обов’язки аудитора. Аудитор також може надавати додаткові пояснення.</p> |
| Дата аудиторського звіту (висновку) | <p>Вказується дата аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки у замовника. Аудитор не повинен датувати висновок числом, яке передусє даті підписання або затвердження фінансових звітів керівництвом підприємства та датою, на яку він отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких базується його висновок про перевірену звітність. Ця дата вказує останній день, коли аудитор несе відповідальність за дослідження суттєвих подій після дати надання фінансової звітності.</p> |
| Адреса аудиторської фірми | <ul style="list-style-type: none"> – місце фактичного знаходження аудиторської фірми (аудитора) чи юридичну адресу розташування її офісу. |
| Підпис аудитора | <p>Аудиторський звіт (висновок) підписує від імені аудиторської фірми її керівник або керівник та аудитор, який здійснював аудит. Ставиться печатка.</p> |