

**ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет обліку та фінансів**  
**Кафедра бухгалтерського обліку та економічного контролю**

**Пояснювальна записка**

до кваліфікаційної роботи  
на здобуття ступеня вищої освіти Магістр

на тему: «Методика обліку і аудит наявності та використання продукції  
сільськогосподарського виробництва»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньо-професійною програмою  
Облік і оподаткування  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
ступеня вищої освіти Магістр  
групи 1  
Шабельник В. О.  
Керівник: Левченко З. М.  
Рецензент: Кузьменко Н. В.

**Полтава – 2021 року**

## ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА .....	9
1.1. Економічний зміст продукції сільськогосподарського виробництва, класифікація та оцінка за видами.....	9
1.2. Стан дослідженості проблематики та наукові напрямки її вирішення.....	16
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА.....	20
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	20
2.2. Облік наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва та відображення інформації у звітності.....	29
РОЗДІЛ 3. АУДИТ НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА.....	47
3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва.....	47
3.2. Методика та техніка проведення аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва .....	50
3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження.....	59
ВИСНОВКИ.....	64
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	67
ДОДАТКИ.....	75

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Важливу роль у виробництві сільськогосподарської продукції відіграє агропромисловий комплекс, який є єдиною цілісною виробничо-економічною системою, яка охопила цілий ряд галузей народного господарства спеціалізованих на виробництві продовольства.

Важливого значення в сучасних умовах для ефективного господарювання в сільському господарстві набувають питання обліку виробництва продукції та її реалізації забезпечення сільськогосподарських підприємств реалізацією сільськогосподарської продукції та економічного їх витрачання.

Бухгалтерський облік реалізації (продажу) сільськогосподарської продукції, виконаних робіт і наданих послуг, визначення та відображення в обліку доходів і витрат, податку на додану вартість, а також фінансових результатів від реалізації цінностей є однією з основних, найбільш відповідальних ділянок бухгалтерської роботи. Правильне визначення і відображення в бухгалтерському обліку зазначених показників має велике значення для забезпечення ефективної господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Не секрет, що причиною багатьох проблем у сільському господарстві є невирішеність багатьох питань, пов'язаних з реалізацією сільськогосподарської продукції, низькими цінами на сільськогосподарську продукцію, відсутністю належним чином організованості складського господарства, недоліками в обліку виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції та контролю за цими процесами.

Методологічною основою наукового дослідження стали праці зарубіжних та вітчизняних вчених з проблематики обліку витрат сільськогосподарських суб'єктів господарювання, а також нормативно-інформаційне забезпечення відповідно даної проблематики.

Теоретична і практична значимість питань обліку і аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва мають достатній

рівень їх дослідження стосовно сучасних потреб управління обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є системне дослідження теоретичних положень та діючої практики обліково-аналітичної роботи аграрних підприємств і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і аудиту обліку продукції сільськогосподарського виробництва.

Мета дослідження реалізується шляхом виконання наступних завдань:

– обґрунтувати економічний зміст продукції сільськогосподарського виробництва, її класифікацію та оцінку;

– розкрити науково обґрунтовані сучасні підходи до формування первісної вартості продукції сільськогосподарського виробництва;

– вивчити організаційно-правові засади діяльності досліджуваного підприємства та його облікову політику;

– спираючись на науковий інформаційний потенціал щодо методології обліку наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва обґрунтувати сучасні методи його обліку;

– критично оцінити сучасний стан обліку наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва суб'єкта господарювання;

– дослідити стан автоматизації обліку наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва;

– удосконалити методику проведення аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва.

**Об'єкт та предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку та аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва у фермерських господарствах. Предметом дослідження є облікові аспекти формування та відображення господарських операцій з обліку роботи машинно-тракторного парку у фермерському господарстві «ХХХ» Чутівського району Полтавської

області.

В процесі дослідження у кваліфікаційній роботі використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження такі, як: діалектичний метод пізнання, індукції та дедукції, наукової абстракції, системний аналіз, система показників та оціночний метод, методи причинно-наслідкового зв'язку і порівняння, статико-економічний метод.

Основними джерелами інформації виступили фінансова, статистична та податкова звітність, інші документи щодо обліку продукції сільськогосподарського виробництва, нормативні документи, особисті спостереження.

#### **Наукова новизна одержаних результатів:**

– висвітлено наукові дискусії щодо проблем оцінки, як елементу методу бухгалтерського обліку. Розкрито альтернативні підходи щодо оцінки продукції сільськогосподарського виробництва та їх вплив на інвестиційну привабливість суб'єктів аграрного ринку;

– узагальнено порядок формування витрат та собівартості продукції вирощування соняшнику. Зниження собівартості продукції рослинництва ми пов'язуємо з впровадженням системи заходів з послідовної інтенсифікації виробництва для підвищення урожайності. «Адміністративним» важелем впливу на зниження собівартості продукції є організація комплексного підходу в управлінні витратами та збалансованого співвідношення між окремими їх складовими;

– деталізовано порядок формування інформації про продукцію сільськогосподарського призначення у обліковій політиці підприємств. Запропоновано основні елементи облікової політики відображати в розрізі складових: 1. Нормативна база. 2. Загальна інформація. 3. Визнання сільськогосподарських активів підприємства. 4. Класифікація біологічних та пов'язаних з ними активів. 5. Оцінка біологічних активів. 6. Облік сільськогосподарської продукції. 7. Оцінка при вибутті.

**Практичне значення отриманих результатів.** Одержані результати наукових досліджень щодо обліку та аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва мають практичне значення і можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності і видів господарської діяльності.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження, що ілюструють його новизну, доповідалися й одержали позитивну оцінку на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик, IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін» (м. Полтава, 21 жовтня 2021р.), IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні питання сучасної економічної науки» (м. Полтава, 7 грудня 2021 р.), I Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти» (м. Лубни, 4 листопада 2021 р.).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано наукові праці:

1. Формування витрат та собівартості продукції вирощування соняшнику. *Актуальні проблеми сучасного бізнесу: обліково-фінансовий та управлінський аспекти*: Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції «». (м. Лубни, 4 листопада 2021 р.).

2. Елементи облікової політики щодо ведення обліку продукції сільськогосподарського виробництва. *Актуальні питання сучасної економічної науки*: Матеріали IV Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Полтава, 7 грудня 2021 р.).

3. Бухгалтерська оцінка сільськогосподарської продукції: альтернативні варіанти. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін* : матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції (з міжнародною участю) (м. Полтава, 21 жовтня 2021р.) / за ред. Пилипенко К.А. Полтава : ПДАУ, 2021. С. 229-231.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

#### 1.1. Економічний зміст продукції сільськогосподарського виробництва, класифікація та оцінка за видами

Діяльність суб'єктів сільськогосподарського сектору пов'язана з безперервним рухом грошових коштів, матеріальних засобів та господарських процесів. Відтак, процеси операційного циклу такі як: придбання, виробництво й реалізація сільськогосподарської продукції формують товарно-грошові відносини процесу кругообігу капіталу [17].

Продукція сільськогосподарського виробництва є невід'ємною частиною запасів підприємства. Вона виступає з одного боку як готова продукція, а з іншого як сировина для виробництва.

Необхідністю підтримання виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні є стабільна присутність частини оборотних активів у матеріальній формі. Так, щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси посівного матеріалу, кормів, палива, мінеральних добрив та засобів захисту рослин і тварин, запасних частин та інших виробничих запасів. При їх використанні ростуть витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення нової продукції.

Згідно НП(С)БО 9 готова продукція відноситься до запасів підприємства, якщо вона виготовлена на підприємстві та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [48].

Запасами вважаються такі активи, які утримуються для подальшого їх продажу; знаходяться у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва; утримуються для використання у виробництві

продукції (при виконанні робіт, наданні послуг), а також управління підприємством.

Керуючись НП(С)БО 9 класифікуються за різними ознаками (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

### **Класифікація запасів за НП(С)БО 9**

Ознаки групування	Вид запасів
Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Як зазначає Ф. Ф. Бутинець: «готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає технічним умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад» [9].

Отже, готова продукція виступає як матеріальна складова виробничої діяльності суб'єкта господарювання. Але крім випуску речовинної продукції, підприємство може виконувати певні роботи для інших підприємств або надавати їм послуги.

Таким чином, крім речовинної продукції, під якою розуміється і вираз «готова продукція», існує ще й інший вид продукції, до якого відносяться виконані роботи та послуги [58].

Отже, до продукції підприємства відноситься готова продукція і виконані роботи та послуги.

В результаті певних технологічних процесів, а саме вирощування тварин та рослин з метою отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів і є сільськогосподарською діяльністю підприємства. [17].

В сільському господарстві до готової продукції відносять продукцію,

одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад у дитячі садки, їдальні тощо) [17].

Відповідно до п. 30 НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [50] «сільськогосподарською продукцією вважається актив, одержаний в результаті відділення від біологічного активу і призначений для продажу, переробки або внутрігосподарського споживання» [50].

Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу переходить від елемента біологічного активу у окремий актив.

Готова сільськогосподарська продукція за характером класифікується наступним чином (рис. 1.1).

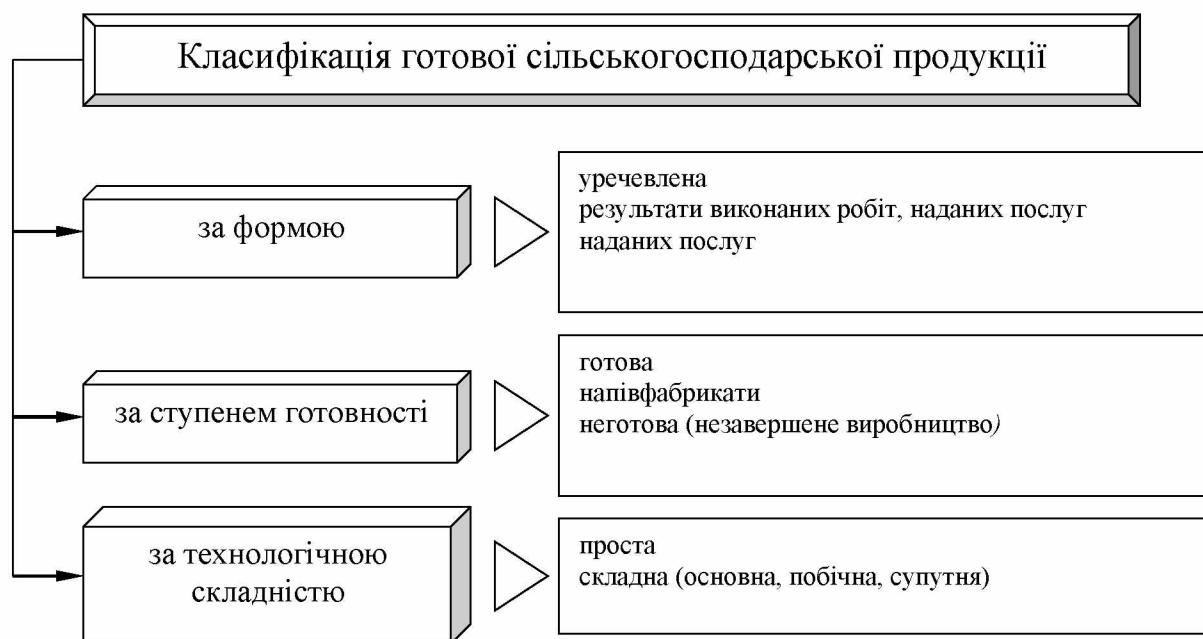


Рис. 1.1. Класифікація готової сільськогосподарської продукції

Класифікація являє собою покроковий поділ певної сукупності з метою їх систематизації та групування. Відтак, поділ продукції за класифікаційними ознаками необхідний для забезпечення достатньою інформацією користувачів.

У результаті біологічних перетворень від біологічних активів отримують сільськогосподарську продукцію.

Відповідно до НП(С)БО 30, сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [50].

У суб'єктів господарювання аграрного сектору продукція сільськогосподарського виробництва, здебільшого, класифікується за цільовим призначенням, зокрема на: основну, супутню та побічну. (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація сільськогосподарської продукції за цільовим призначенням

Основною є продукція, реалізація якої приносить найбільші вигоди господарюючому суб'єкту й оприбуткування якої є метою утримання біологічних активів.

Супутня – це продукція сільськогосподарського виробництва, яка одержана від біологічних активів водночас із основною та відповідає стандартам, а її оприбуткування залежить від біологічних особливостей активів. Наприклад у рослинництві це насіння льону і конопель.

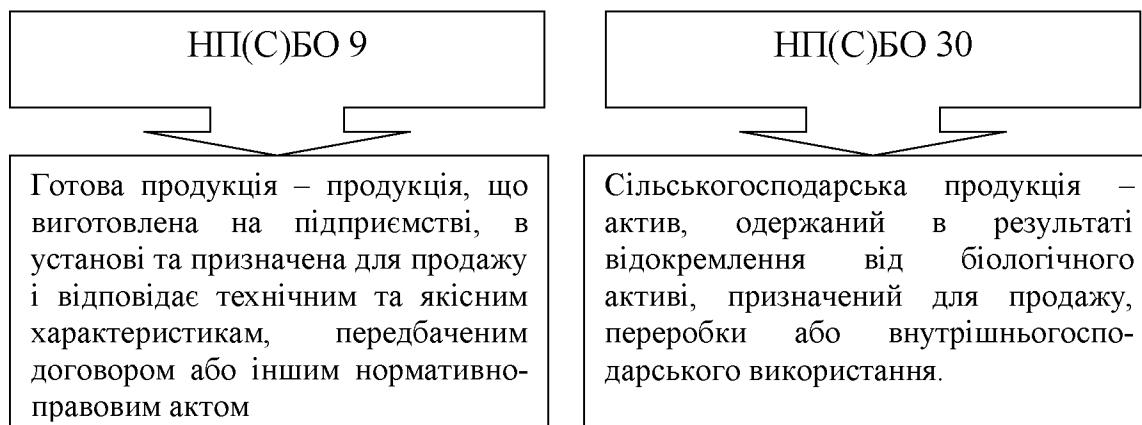
Побічна – це продукція сільськогосподарського виробництва, яка отримується від одного біологічного активу або їх групи водночас із основною, проте має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими. Наприклад це може бути солома, бадилля.

У додатку А наведені види сільськогосподарської продукції.

Згідно НП(С)БО 30 «сільськогосподарська продукція – це актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання» [50].

Отже, визначення категорії продукції сільськогосподарського

виробництва у нормативних актах наведено на рис. 1.3.



### 1.3. Продукція сільськогосподарського виробництва в нормативних актах

Вагоме значення для відображення в обліку продукції має також порядок її оцінки.

Наразі сільськогосподарські підприємства мають два способи оцінки продукції сільськогосподарського виробництва при визначенні її первісної вартості:

- за «виробничою собівартістю», згідно НП(С)БО 16 «Витрати»;
- за «справедливою вартістю», згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

НП(С)БО 16 «Витрати» [49] розрізняє два поняття «собівартості» готової продукції:

- 1) виробнича собівартість продукції;
- 2) собівартість реалізованої продукції.

Виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) пов'язано з певними витратами. В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби праці, а також предмети праці. Всі ці витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, що виражається в грошовій формі, утворюють собівартість продукції.

Собівартість продукції являє собою виражену в грошовому виразі сукупність витрат підприємства на виробництво продукції, пов'язаних з

використанням основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових та інших ресурсів [56].

НП(С)БО 16 «Витрати» [49] встановлено, що «виробнича собівартість сільськогосподарської продукції коригується на справедливу вартість супутньої продукції, що підлягає реалізації або використовується на власті потреби господарюючого суб'єкта» [49].

При первісному визнанні сільськогосподарська продукція оприбутковується згідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [50], тобто за справедливою вартістю, яка зменшена на витрати на місті продажу.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [50].

Оцінка продукції сільськогосподарського виробництва за «справедливою вартістю» є складним процесом і тому на сьогодні не завжди проводиться на підприємствах.

Згідно з п. 5.1. Методичних рекомендацій № 1315 від 29.12.2006 р. [32] «підприємство може самостійно визначити методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості сільськогосподарської продукції».

Існують декілька підходів до оцінки продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю (додаток Б).

Однією з особливостей НП(С)БО 30 є окреме відображення в обліку та звітності специфічних об'єктів сільськогосподарського призначення в якості активів, або, як трактує положення «первісне визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Первісним є визнання продукції, що можна оцінити за справедливою вартістю [50]. Первісна оцінка сільськогосподарської продукції та її додаткових біологічних активів, що здійснюється за справедливою вартістю не враховує витрат на збут. Визначення «справедливої вартості» проходить на основі даних про ціни на схожу продукцію, що уклалися на активному ринку [50]. Первісне визнання біологічних активів та

сільськогосподарської продукції здійснюється, якщо:

- набуття права власності підприємством на сільськогосподарську продукцію й отримання вигоди від володіння нею;
- здійснення підприємством управління та контроль за використанням біологічних активів та сільськогосподарської продукції в майбутньому;
- впевненість отриманні підприємством у майбутньому економічних вигід, пов'язаних із використанням біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
- ймовірність достовірного визначення вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції може бути достовірно визначена [50].

Більшість сільськогосподарських підприємств оцінюють власну продукцію за виробничою собівартістю. Оскільки даний спосіб оцінки для бухгалтерів підприємств, у зв'язку зі складністю визначення справедливої вартості, є більш зручним. Оцінка ж об'єктів обліку за справедливою вартістю є привабливішою для інвесторів, оскільки їх цікавить їхня здатність генерувати грошові потоки в майбутньому, а не минулі витрати на створення активів. Продукція сільськогосподарського виробництва при вибутті оцінюється згідно НП(С)БО 9 «Запаси» за одним з таких методів (рис. 1.4).

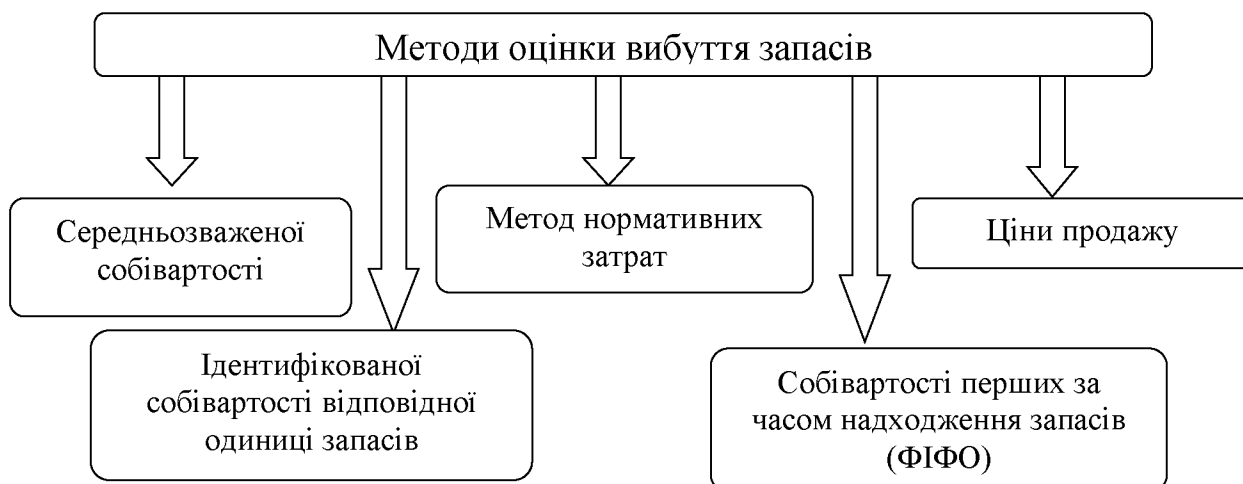


Рис. 1.4. Методи оцінки вибуття запасів

Продукція сільськогосподарського виробництва після її первісного

визнання, яка не використовуються у сільськогосподарській діяльності, відображається у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: «первісною вартістю» або «чистою вартістю реалізації».

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» внесло певні зміни в облік витрат виробництва. Так, категорія «собівартість» перестала відігравати роль оцінки виробленої сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні, проте не зменшила значення цього показника в системі контрольно-аналітичного забезпечення потреб управління.

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

Новітні теоретико-методичні підходи щодо розуміння сутності сільськогосподарської діяльності, безпосередньо пов'язані з ідентифікацією, оцінкою та обліковим відображенням продукції сільськогосподарського виробництва.

У наукових колах питання достовірної оцінки, як елемента бухгалтерського обліку завжди було дискусійним.

Наприклад, Л. Г. Ловінська [29], зазначає, що «оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства і ефективності його менеджменту».

В наукових колах існує дві думки щодо проблеми бухгалтерської оцінки. Представники першої вважають, що показники балансу повинні відображати точний майновий стан суб'єкта господарювання за допомогою ринкових цін. Інші науковці придержуються думки, що під час визначення майнового стану, оцінка статей балансу повинна проводитись за історичною оцінкою.

Сільськогосподарська продукція за її первісного визнання оцінюється (п 12

НП(С)БО 30 «Біологічні активи»): або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [49].

На міжнародному рівні оцінку продукції сільськогосподарського виробництва встановлено Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [35].

Слід зазначити також, що в наукових дослідженнях відсутній єдиний підхід стосовно витрат виробництва та оцінки сільськогосподарської продукції для облікових цілей. Більшість вчених критично оцінили оцінку продукції сільського господарства за справедливою вартістю.

Г. Г. Кірейцев зазначав, що центром методології обліку стає бухгалтерська оцінка. Він вказував, що «міжнародні облікові стандарти орієнтовані на задоволення потреб управління розвинених ринків» [20].

Професор М. С. Пушкар вважає «методологія оцінки об'єктів обліку у різних країнах специфічна, що робить непорівнянним національні системи обліку»

В. М. Жук зазначив, що проблеми методології оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є в центрі уваги як практиків, так і науковців [15].

Оляднічук Н. В., Підлубна О. Д. [43] виділяють оцінку продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю, первісною вартістю, виробничою собівартістю.

Вони вважають, що сільськогосподарська продукція повинна оцінюватися за справедливою вартістю, а незавершене виробництво - за виробничою собівартістю.

Більшість вчених твердять, що до собівартості продукції відносять витрати понесені на виробництво, а перелік їх індивідуальним для кожного підприємства.

Однозначної дефініції поняття «витрати» не існує, оскільки воно

пов'язане з багатьма процесами такими, як виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін і є об'єктом планування, управління, обліку, та контролю. Вченими виділяються економічний та бухгалтерський погляд щодо визначення поняття «витрати». Суттєва відмінність існує між ними. На основі своїх суджень та досліджень економісти всі витрати розподіляють на бухгалтерські та економічні.

Л. Сук пропонує готову сільськогосподарську продукцію, яка використана у власному виробництві, у фінансовому обліку оцінювати за собівартістю. А от для цілей управлінського обліку він пропонує її показувати за справедливою вартістю. Такий новий вид собівартості він пропонує назвати «комерційною» [62].

Частина продукції сільськогосподарського виробництва після її оприбуткування не підлягає реалізації. Вона знову використовується для виробництва. Наприклад для посіву, для годівлі тварин чи переробки. З цього приводу слушною є думка професора Л. Сука [62], який пропонує оцінювати продукцію придатну для реалізації, але яка використовується для внутрішньогосподарських потреб саме за ринковою вартістю. Продукцію сільськогосподарського виробництва для власного внутрішньогосподарського використання за історичною собівартістю.

Обґрунтовуючи таку думку, автор спирається саме на те, що фактична собівартість продукції визначається лише в кінці року, а застосування справедливої вартості при оцінці такої продукції допоможе визначити втрачену вигоду.

«Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»).

За суттю це сума, за якою сільськогосподарське підприємство може продати продукцію. Наприклад, справедливу вартість зернових зазвичай визначають методом ринкової ціни операцій з відповідними активами, тобто

орієнтуючись на ціни, що склалися у відповідному регіоні, де сільськогосподарське підприємство планує продавати свою продукцію.

Згідно з МСБО 41 сільськогосподарську продукцію визнають як окремий актив і відокремлюють від біологічних активів у випадку дозрівання сільськогосподарських культур або у ході припинення життєдіяльності біологічних активів.

Первісне визнання продукції сільськогосподарського виробництва активом формується у разі:

- суб'єкт господарювання володіє правом власності на продукцію та отримує ризики й вигоди від володіння нею;
- наявна можливість контролювати використанням продукції;
- наявна можливість в майбутньому отримання економічних вигід від використання продукції;
- наявна можливість достовірно визначити вартість продукції [35].

Отже, оцінка продукції сільськогосподарського виробництва за справедливою вартістю закріплена в положенні є фактором інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання. Враховуючи складність оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, більшість підприємств проводять оцінку за виробничою собівартістю.

Цей метод оцінки передбачає оцінювання впродовж звітного періоду основної та супутньої продукції за плановою собівартістю, а у кінці звітного періоду (року) визначається фактична собівартість. Корегування планової собівартості сільськогосподарської продукції до рівня фактичної здійснюється за допомогою методу «червоного сторно» (у разі перевищення планової собівартості над фактичною) або методу «допроводок» (у разі перевищення фактичної собівартості над плановою).

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

#### **2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства**

Господарська діяльність будь-якого сільськогосподарського підприємства (товариства, фермерського, кооперативу) пов'язана з виробництвом, переробкою та реалізацію сільгосппродукції, допоміжної продукції, надання окремих видів послуг та ін.

Досліджуваним підприємством є суб'єкт підприємницької діяльності – фермерське господарство «ХХХ» (далі – ФГ «ХХХ»), яке знаходиться за адресою: с. Скороходове, Чутівський район, Полтавська область.

Підприємство функціонує, дотримуючись вимог чинної нормативної бази, зокрема Конституції України, Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України, інших законодавчих актів. Основним внутрішнім документом є Статут.

Згідно Статуту ФГ «ХХХ» мета діяльності виражається як отримання прибутку від виробництва та реалізації продукції, робіт, послуг як фізичним, так і юридичним особам.

ФГ «ХХХ» має відокремлене майно (основні засоби, виробничі запаси, інші необоротні та оборотні активи), самостійний баланс печатку, штампи, зі своїм найменуванням.

Аналіз майна ФГ «ХХХ» за 2018 - 2020 рр. починається з аналізу складу, структури та динаміки загального капіталу (табл. 2.1).

Аналіз майнового стану показав, що у 2020 році вартість майна ФГ «ХХХ» порівняно з 2018 роком збільшилась на 3 млн. 824 тис. грн. або на 9,6%. Вартість необоротних активів, яка представлена основними засобами, зросла на 917 тис. грн., або на 4,2%.

Таблиця 2.1

**Динаміка та структура майна ФГ «XXX» за 2018 - 2020 рр. (станом на кінець року)**

Види активів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	39725	100,0	43510	100,0	43549	100,0	+3824	+9,6
1. Необоротні активи	21773	54,8	23939	55,0	22690	52,1	+917	+4,2
1.1. Основні засоби	19570	49,3	23917	55,0	22668	52,1	+3098	+15,8
2. Оборотні активи	17952	45,2	19571	45,0	20859	47,9	+2907	+16,2
2.1. Запаси	15860	39,9	18538	42,6	16708	38,4	+848	+5,3
2.1.1. Виробничі запаси	3437	8,7	1740	4,0	648	1,5	-2789	-81,1
2.1.2. Незавершене виробництво	1469	3,7	5257	12,1	3115	7,2	+1646	У 2,1 р.
2.1.3. Готова продукція та товари	10954	27,6	11541	26,5	12945	29,7	+1991	+18,2
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	1786	4,5	806	1,9	4056	9,3	+2270	У 2,3 р.
2.3. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	255	0,6	176	0,4	44	0,1	-211	-82,7

Вартість оборотних активів ФГ «XXX» підвищилась у 2020 році порівняно з 2018 роком на 2 млн. 907 тис. грн., або на 16,2%. Збільшення відмічено у вартості запасів на 848 тис. грн., або на 5,3% які представлені виробничими запасами та готовою продукцією та товарами. Підвищення відмічено по вартості поточної дебіторської заборгованості на 2 млн. 270 тис. грн., або у 2,3 рази. Зменшення відмічено по вартості грошових коштів та поточних фінансових інвестицій на 211 тис. грн., або на 82,7%. У структурі майна ФГ «XXX» за 2018-2020 рр. переважає питома вага необоротних активів – 54,8%, 55% та 52,1%.

Для забезпечення мети діяльності підприємство має в наявності зернозбиральні комбайни - 2; трактори - 6; зерноочисні машини - 1; причіпи - 5; сівалки - 3; плуги - 2; культиватори - 2; дискові борони; косарки - 2; вантажні автомобілі - 6; легкові автомобілі - 2; інша техніка (підводи та ін.) - 3 одиниць.

ФГ «ХХХ» у структурі має ремонтну майстерню для ремонту власної техніки.

Динаміка та структура джерел формування капіталу ФГ «ХХХ» відображено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Динаміка та структура джерел формування капіталу  
ФГ «ХХХ» за 2018 – 2020 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	39725	100,0	43510	100,0	43549	100,0	+3824	+9,6
1. Власний капітал	30011	75,5	30147	69,3	34624	79,5	+4613	+15,4
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	7	0,0	7	0,0	7	0,0	-	X
1.2. Нерозподілений прибуток	2182	5,5	136	0,3	4849	11,1	+2667	У 2,2 р.
2. Зобов'язання і забезпечення	9714	24,5	13363	30,7	8925	20,5	-789	-8,1
2.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5490	13,8	10979	25,2	8234	18,9	+2744	+50,0
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	4224	10,6	2384	5,5	691	1,6	-3533	-83,6
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	3154	7,9	1259	2,9	11	0,0	-3143	-99,7

Аналіз даних табл. 3.2 показав, що загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2020 р. збільшилась порівняно з 2018 р. на 3 млн. 824 тис. грн. або на 9,6%. Сума власного капіталу підприємства зросла на

4 млн. 613 тис. грн. або на 15,4%, за рахунок зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку. Сума зобов'язань та забезпечень ФГ «ХХХ» у 2020 році порівняно з 2018 роком зменшилась на 789 тис. грн., або на 8,1% за рахунок суми поточних зобов'язань та забезпечень, які представлені поточною кредиторською заборгованістю.

У структурі пасивів ФГ «ХХХ» протягом досліджуваного періоду переважає питома вага власного капіталу підприємства – 75,5%, 69,3% та 79,5%.

Ліквідність поточних активів є головним фактором, який визначає ступінь ризику вкладень в оборотні активи.

Проведемо аналіз динаміки та структури активів ФГ «ХХХ» за рівнем ліквідності у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Динаміка та структура активів для визначення ліквідності  
ФГ «ХХХ» за 2018 - 2020 рр. (станом на кінець року)**

Види активів за рівнем ліквідності	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. до 2018 р. (+, -)		
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	питомої ваги, п.п.	у %
1. Високоліквідні активи	306	0,8	227	1,0	95	0,2	-211	-0,6	-69,0
2. Середньо-ліквідні активи	1786	4,5	806	1,8	4056	9,3	+2270	+4,8	У 2,3 р.
3. Низьколіквідні активи	15860	39,9	18538	42,2	16708	38,4	+848	-1,5	+5,3
4. Важколіквідні, або активи, що важко реалізуються	21773	54,8	23939	55,0	22690	52,1	+917	-2,7	+4,2
Разом	39725	100,0	43510	100,0	43549	100,0	+3824	X	+9,6

Аналіз активів за рівнем ліквідності ФГ «ХХХ» показав, що їх вартість збільшилась у 2020 р. порівняно з 2018 р. на 3 млн. 824 тис. грн., або на 9,6%. У розрізі активів відмічено зменшення вартості високоліквідних активів на 211 тис. грн. або на 69%. Зростання також відмічено по вартості середньо-ліквідних активів на 2 млн. 270 тис. грн., або у 2,3 рази, низько-ліквідних активів – 848

тис. грн., або на 5,3%. Збільшення відмічено по вартості важко-ліквідних на 917 тис. грн., або на 4,2%.

У структурі активів підприємства за 2018-2020 рр. переважала частка важко-ліквідних активів – 54,8%, 55% та 52,1%.

За ознакою терміновості оплати пасиви балансу, або зобов'язання, поділяються на 4 групи: найбільш термінові зобов'язання, або негайні пасиви (П1); короткострокові зобов'язання, або короткострокові пасиви (П2); довгострокові зобов'язання, або довгострокові пасиви (П3); постійні зобов'язання, або постійні пасиви (П4).

Проведемо аналіз динаміки та структури зобов'язань ФГ «XXX» за терміновістю у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Динаміка та структура пасивів за терміновістю  
ФГ «XXX» за 2018 - 2020 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів за терміном оплати	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. до 2018 р. (+, -)		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	питомої ваги, пунктів	у %
1. Найбільш строкові зобов'язання	3474	8,7	1659	3,8	664	1,5	-2810	-7,2	-80,9
2. Короткострокові зобов'язання	750	2,0	725	1,7	27	0,1	-723	-1,9	-96,4
3. Довгострокові зобов'язання	5490	13,8	10979	25,2	8234	18,9	+2744	+5,1	+50,0
4. Постійні пасиви	30011	75,5	30147	69,3	34624	79,5	+4613	+4,0	+15,4
Разом	39725	100,0	43510	100,0	43549	100,0	+3824	X	+9,6

Аналіз пасивів за терміном оплати ФГ «XXX» показав, їх сума у 2020 р. порівняно з 2018 р. збільшилась на 3 млн. 824 тис. грн., або на 9,6%, за рахунок вартості найбільш строкових зобов'язань, які знизилась на 2 млн. 810 тис. грн., або на 80,9%, короткострокових зобов'язань, що зменшились на 723 тис. грн., або на 96,4%, довгострокових зобов'язань, які зросли на 2 млн. 744 тис. грн.,

або на 50% та постійних пасивів, що збільшилися 4 млн. 613 тис. грн., або на 15,4%.

У структурі пасивів ФГ «XXX» протягом 2018-2020 рр. переважає частка постійних пасивів – 75,5%, 69,3% та 79,5%.

Як уже зазначалося, ліквідність підприємства – це його здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань, тому для аналіз ліквідності потрібно зіставити активи з пасивами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Оцінка ліквідності балансу ФГ «XXX» за 2018 - 2020 рр., тис. грн**

Умовні позначення	Надлишок (+) або нестача (-) платіжних засобів	Роки		
		2018	2019	2020
A1-П1	Високоліквідних активів	-3168	-1432	-569
A2-П2	Середньоліквідних активів	+1036	+81	+4029
A3-П3	Низьколіквідних активів	+10370	+7559	+8474
	Разом	+8238	+6208	+11934

За даними табл. 2.5 в звітному році виконуються такі умови: A1>П1; A2>П2; A3>П3. Перші дві умови дають змогу виявити поточну ліквідність підприємства, яка свідчить про його поточну платоспроможність. Виконання умови A3>П3 є свідченням перспективної платоспроможності підприємства.

Отже, аналіз ліквідності балансу показав, що протягом досліджуваних років баланс ФГ «XXX» має ознаки ліквідного.

Показники оцінки ліквідності та платоспроможності ФГ «XXX» за 2018 – 2020 рр. проаналізовано у табл. 2.6.

Станом на 2020 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності є нижче нормативного на 0,063 пункти, тобто використавши грошові кошти підприємства не мало змогу погасити поточні зобов'язання (на 1 грн поточних зобов'язань припадало 0,13 грн. грошових коштів).

Проміжний коефіцієнт покриття є вище нормативного у 2020 році на 5,307 пункти. Розрахований показник показав, що відповідно на 1 грн поточних зобов'язань припадало відповідно до 2020 року 6 грн.(при нормативі  $\geq 0,7$ ).

Таблиця 2.6

## Показники оцінки ліквідності та платоспроможності

## ФГ «XXX» за 2018 – 2020 рр.

Показники	Нормативне значення	Роки			Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.
		2018	2019	2020	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,072	0,095	0,137	+0,065
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,495	0,433	6,007	+5,512
Загальний коефіцієнт покриття	$\geq 1,5$	4,250	8,209	30,187	+25,937
Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	0,060	0,074	0,064	+0,003
Коефіцієнт критичної ліквідності	$\geq 0,8$	3,089	5,274	24,741	+21,652

Загальний коефіцієнт покриття є вище нормативного протягом 2020 року. На 1 грн. поточних зобов'язань у 2020 р. припадає 30,2 грн. оборотних активів підприємства (при нормативі  $\geq 1,5$ ).

Індикатори оцінки структури джерел формування капіталу ФГ «XXX» представлено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

## Показники структури джерел формування капіталу

## ФГ «XXX» за 2018 - 2020 рр.

Показники	Нормативне значення	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+; -) 2020 р. до 2018 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,755	0,693	0,795	+0,040
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,245	0,307	0,205	-0,040
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,324	0,443	0,258	-0,066
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	3,089	2,256	3,879	+0,790

Результати виконаних розрахунків свідчать про високий рівень фінансової стійкості ФГ «XXX» за показниками структури джерел формування капіталу. Так, значення коефіцієнта автономії вказує на те, що на кінець

звітнього року частка власного капіталу у валюті балансу становить 79,5%, це на 0,040 пункт більше порівняно з 2018 роком. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу зменшився відповідно з 0,245 до 0,205, що свідчить про підвищення рівня фінансової незалежності підприємства від кредиторів.

Позитивними є показники фінансового ризику та фінансової стабільності. Зокрема, коефіцієнт фінансового ризику знизився з 0,324 у 2018 році до 0,258 у 2020, при нормативі <1.

Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2020 року є вище нормативного – на 2,879 пункти.

В цілому, можна зробити висновок, що показники структури капіталу є вище нормативного значення та свідчать про те, що ФГ «ХХХ» є фінансово стійкий фінансовий стан та є незалежним від кредиторів.

ФГ «ХХХ» здійснює облік результатів своєї роботи, веде оперативний, бухгалтерський і статистичний облік у встановленому порядку і несе відповідальність за його достовірність.

Відповідальність за стан обліку і своєчасне подання звітності несе директор підприємства або за рішенням власника – інша посадова особа підприємства.

Бухгалтерія є структурним підрозділом ФГ «ХХХ», яка створюється, реорганізується та ліквідується наказом керівника підприємства – Міхеевим Іваном Панасовичем.

У своїй діяльності співробітники бухгалтерії керуються чинним законодавством України, Статутом, посадовими інструкціями працівників, розпорядженнями керівника підприємства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ФГ «ХХХ» створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером – Різніченко Валентиною Миколаївною.

Основними завданнями бухгалтерії ФГ «ХХХ» є:

- ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності

підприємства та складення звітності, з використанням уніфікованої автоматизованої системи бухгалтерського обліку та звітності;

- відображення у документах достовірної та у повному обсязі інформації про господарські операції і результати діяльності, необхідної для оперативного управління фінансовими і матеріальними (нематеріальними) ресурсами;

- складання на підставі даних бухгалтерського обліку фінансову та податкову звітність, а також державну статистичну, зведену та іншу звітність (декларації) в порядку, встановленому законодавством;

- забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням фінансових і матеріальних (нематеріальних) ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

- дотримання вимог облікової політики та вимог внутрішніх нормативних документів;

- запобігання виникненню негативних явищ у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

- зберігання, оформлення та передачу до архіву оброблених первинних документів та облікових реєстрів, які є підставою для відображення у бухгалтерському обліку операцій та складення звітності, а також звітність.

У ФГ «XXX» затверджено Наказ про облікову політику підприємства, що враховує положення ПКУ, який потребує змін лише у випадках, передбачених чинним законодавством. Зміна облікової політики протягом року також є некоректною, оскільки вимагає перерахунку показників, що призводить до викривлення даних за статтями звітності.

Розроблений Наказ про облікову політику є внутрішнім документом, який регламентує організацію облікового процесу ФГ «XXX», є обов'язковим до виконання всіма службами і працівниками підприємства.

## **2.2. Облік наявності та використання продукції**

## **сільськогосподарського виробництва та відображення інформації у звітності**

Досягнення мети діяльності ФГ «ХХХ» забезпечується здійсненням наступних видів діяльності:

а) вирощування продукції рослинництва, її заготівля, переробка. Зокрема, у 2020 році площа зернових культур – пшениці озимої склала 190 га, обсяг виробництва склав 9093 ц, ячменю озимого – 50 га та 4353 ц, ярого ячменю 24 га та 2089 ц, кукурудзи на зерно 438,98 га та 27254 ц. Виробництво технічних культур представлено соєю, площа склала 200 га, обсяг виробництва 4321 ц; ріпаком озимим відповідно 164 га та 5000 ц, соняшником 300 га та 7000,60 ц. У структурі посівних площ ФГ «ХХХ» протягом 2018 – 2020 рр. переважає частка посівів технічних культур (57,3 %), у їх складі домінуючою є питома вага посівних площ соняшнику (45,2 %).

б) реалізація продукції рослинництва, надання робіт та послуг. Зокрема, у 2020 році було реалізовано зерно озимої пшениці 8029 ц на суму 3893931 грн, кукурудзи на зерно 27254 ц на суму 14305857 грн, ячменю 6254 ц на суму 2824906 грн, насіння ріпаку 5000 ц на суму 5259565 грн, соняшнику 11293 ц на суму 11280981 грн.;

в) заготівля шляхом закупки сільгосппродукції (рослинництва) у населення, селянсько-фермерських господарств та інших підприємств за готівковий та безготівковий розрахунок;

Перед бухгалтерським обліком рослинництва ФГ «ХХХ» поставлені конкретні завдання:

1. Правильно та економічно обґрунтовано відображати завтрати праці, матеріальних цінностей (насіння, добрива, пальне); послуг допоміжних виробництв та інших витрат, які відносяться до цієї галузі, до окремих культур та їх груп.

2. Своєчасно і повно обліковувати всю продукцію, яка отримана від збирання урожаю.

3. Надавати обґрунтовані відомості, необхідні для розрахунку собівартості центнера отриманої продукції та одиниці виконаних робіт.

4. Чітко виділяти витрати незавершеного виробництва, які відносяться до продукції, отриманої в майбутньому звітному періоді.

Бухгалтерський облік у рослинництві разом з тим повинен бути простим і містити тільки ті показники, які можуть бути використані з метою аналізу і контролю господарської діяльності.

Для виконання цих завдань необхідно чітко фіксувати в установлених документах всі трудові процеси, які здійснюються у рослинництві, своєчасно і точно відображати в них всі затрати по конкретних культурах чи по їх групах, тобто по уставленим об'єктам калькуляції продукції.

Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку в рослинництві наведено на рис. 2.1:

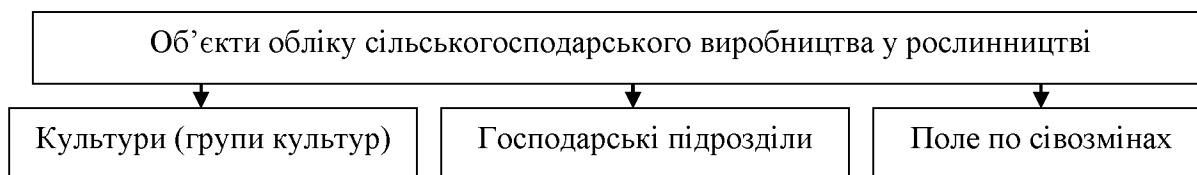


Рис. 2.1. Групування об'єктів обліку витрат з метою організації аналітичного обліку у рослинництві ФГ «XXX»

Записи про понесені витрати на виробництво продукції рослинництва здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно по групувати (рис. 2.2).

Для первинного обліку зернової продукції, в ФГ «XXX» застосовуються: путівка на вивезення продукції з поля, реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля, талони шофера та комбайнера, реєстр приймання зерна від водія, відомість руху зерна та іншої продукції.

Урожай технічних культур відображують у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції.

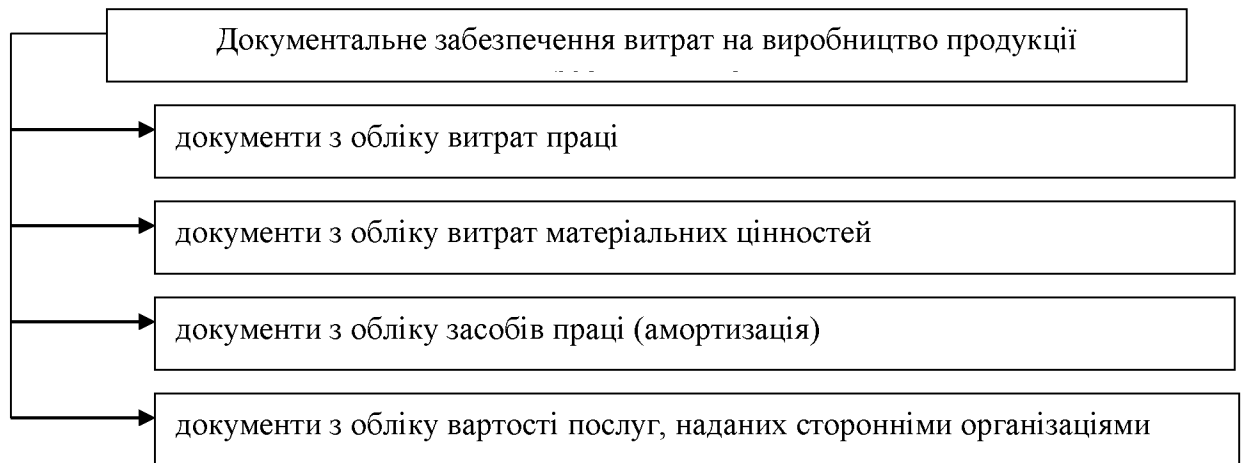


Рис. 2.2. Документальне забезпечення витрат на виробництво продукції  
рослинництва

Основними статтями витрат на виробництво продукції рослинництва є: витрати на оплату праці, ЄСВ, насіння та посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги власних виробництв, роботи та послуги сторонніх організацій, амортизація основних засобів, витрати на утримання основних засобів, непродуктивні витрати, загальновиробничі витрати.

Загальна схема обліку витрат та виходу продукції рослинництва в наведено на рис. 2.3.

Облік витрат на вирощування продукції рослинництва у ФГ «ХХХ» здійснюється на субрахунку 231 «Виробництво продукції рослинництва» в розрізі аналітичних рахунків:

1. 2311 «Виробництво продукції зернових культур» (Актив\_зернові):
  - Аз\_23111 «Озима пшениця»,
  - Аз\_23112 «Озимий ячмінь»,
  - Аз\_23113 «Ярий ячмінь»,
  - Аз\_23114 «Кукурудза на зерно»;
2. 2312 «Виробництво продукції технічних культур» (Актив\_технічні):
  - Ат\_23121 «Соя»;
  - Ат\_23122 «Ріпак озимий»;
  - Ат\_23123 «Соняшник».

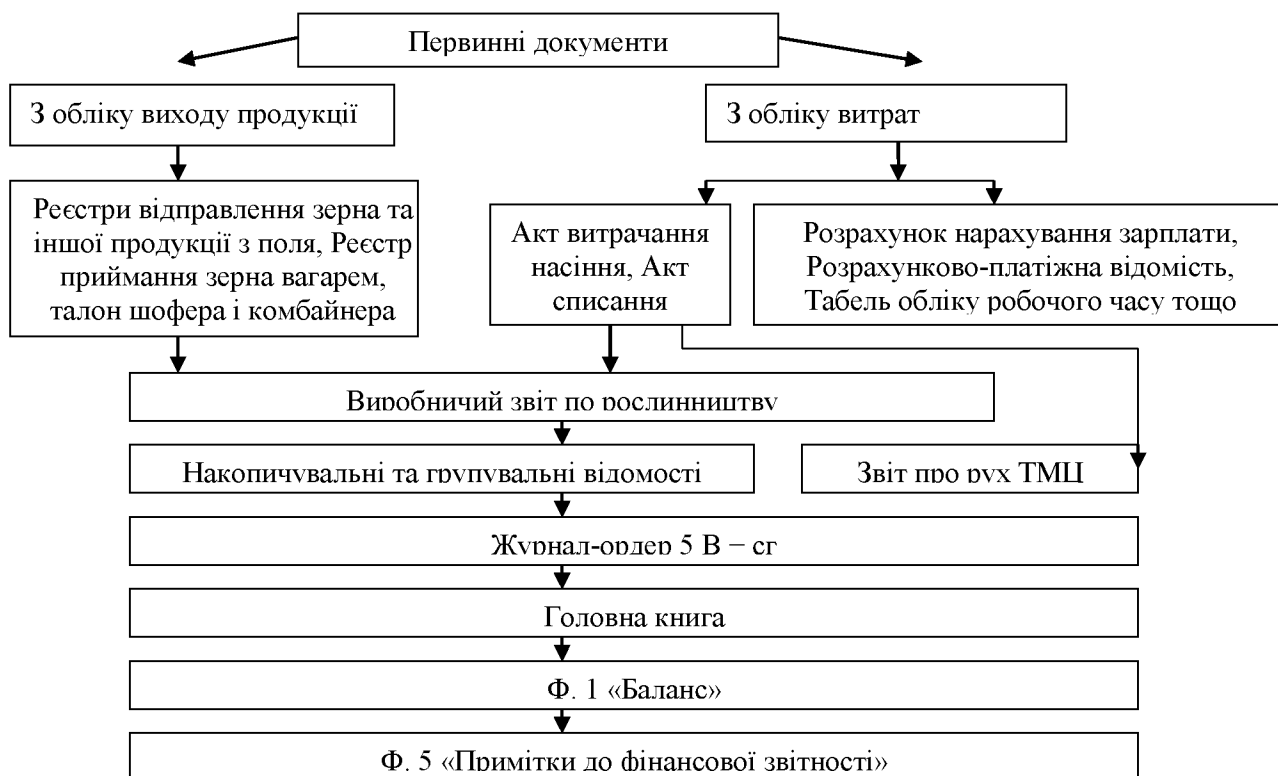


Рис. 2.3. Схема організації обліку витрат та виходу продукції зернових культур

Рахунки 23111, 23112, 23113, 23114, 23121, 23121, 23123 балансові, активні, операційні, калькуляційні. За дебетом обліковують витрати, а за кредитом отриману від урожаю основну продукцію, яку оцінюють за справедливою собівартістю, побічну продукцію за нормативно-розрахунковими витратами рослинництва (витрати на збирання, транспортування, скиртування та інші роботи).

За кредитом рахунків 23111, 23112, 23113, 23114, 23121, 23121, 23123 обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (зерно, насіння тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків: 208 – на вартість оприбуткованої побічної продукції; 27 – на вартість продукції, призначеної для реалізації та на вартість насіння, одержаного від врожаю. В кінці року на підставі записів на аналітичних рахунках обчислюється фактична собівартість. При цьому аналітичні рахунки, якими користувалися протягом року закриваються.

Аналітичні рахунки по субрахунку 231 «Рослинництво» у ФГ «XXX»

відкривають так:

1) На кожну сільськогосподарську культуру або групу культур під урожай поточного року: соняшник, соя.

2) В час весняних польових робіт нерідко виконуються польові роботи - боронування зябу, культивация, внесення добрив, але чітко не визначено які культури будуть посіяні на цих площах. В такому випадку аналітичні рахунки відкривають по видах робіт.

Після закінчення весняної посівної компанії, коли стало ясно під які культури проводились ці польові роботи, затрати по їх проведенню розподіляються на культури пропорційно площі посіву і списуються.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції по кожній культурі в планах і в системі обліку групуються за статтями, які ФГ «XXX» визначає самостійно на основні рекомендації визначених Міністерством аграрної політики України. Згідно автоматизованих форм документування основними статтями витрат на вирощування озимої пшениці у ФГ «XXX» представлено у табл. 2.8. та 2.9.

Таблиця 2.8

**Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23111 «Озима пшениця»  
(витрати минулого періоду 2019 р. під урожай 2020 р.) ФГ «XXX»**

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Озима пшениця 2020 (витрати 2019 р. м.п.)			3991939,25		3991939,25	
ПММ (23111)			348951,28			
ПММ-автотранспорт (23111)			25432,89			
ЄСВ (23111)			18761,56			
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23111)			86265,84			
Резерв відпусток (23111)			7722,69			
Резерв відпусток (фонди) (23111)			1698,98			
Насіння та посадковий матеріал (23111)			947468,87			
Добрива (23111)			1599563,42			
Послуги автотранспорту (23111)			24519,13			
Послуги мехвідділку (23111)			591755,42			
Загальновиробничі послуги (91111)			144310,58			
Послуги току (23111)			195488,59			

Таблиця 2.9

**Оборотно-сальдова відомість по рахунку 23111 «Озима пшениця»  
(витрати поточного року 2020 р.) ФГ «XXX»**

Статті витрат	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
Озима пшениця 2020	3991939,25		10912179,77	14904119,02		
...			3114176,81	14904119,02		
Авто-послуги стороннього транспорту (23111)			297476,00			
Амортизація нематеріальних активів (91111)			17228,76			
Оренда землі під виробництво (91111)			2422040,16			
ПММ (23111)			210910,39			
ЄСВ (23111)			16606,37			
Очистка зерна (23111)			49558,64			
Приймання зерна (23111)			740,60			
Розрахунки з оплати праці (робочі) (23111)			79631,68			
Резерв відпусток (23111)			7246,49			
Резерв відпусток (фонди) (23111)			1594,24			
Засоби захисту рослин (23111)			656906,49			
Добрива (23111)			1381018,24			
Послуги автотранспорту (23111)			347670,79			
Послуги комбайнування сторонніми організаціями (23111)			586080,00			
Послуги мехвідділку (23111)			418223,38			
Загальновиробничі послуги (91111)			849388,05			
Послуги охорони (23111)			22751,58			
Послуги току (23111)			254979,78			
Послуги енергетика (23111)			291,11			
ЄП 4 групи (91111)			177660,22			

Зазначимо, що витрати на вирощування озимої пшениці включають витрати під урожай 2020 року, які були обліковані у 2019 році. Тобто витрати поділяються на витрати минулих років та витрати поточного періоду.

Охарактеризуємо основні з них.

До статті «Витрати на оплату праці» включаються суми нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва, в тому числі трактористів-машиністів. Зокрема, у 2018 році на вирощуванні продукції рослинництва витрати на оплату праці склали: озима пшениця 53 тис. грн, кукурудза на зерно 329 тис. грн, ячменю 4 тис. грн., сої 46 тис. грн., сояшник 168 тис. грн; у 2019 році відповідно озима пшениця 90 тис. грн, кукурудза на зерно 288 тис. грн, ячменю 54 тис. грн., сої 65 тис. грн., сояшник 201 тис. грн; у 2020 році відповідно озима пшениця 127,8 тис. грн, кукурудза на зерно 295,9 тис. грн, ячменю 90,4 тис. грн., сої 163,9 тис. грн., сояшник 303,7 тис. грн.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відносять суми відрахувань єдиного соціального внеску – 22 %.

Важливими статтями витрат є складові матеріальних витрат, їх структура у складі виробничої собівартості є найбільшою. Для забезпечення процесу вирощування зернових культур матеріали сільськогосподарського призначення в основному купуються. Використавши дані розділу 4 «Купівля матеріально-зернових ресурсів для виробничих потреб» форми № 50 с.-г. ФГ «ХХХ» проаналізуємо склад матеріальних цінностей, які придбані для виробничих потреб, в тому числі для вирощування продукції рослинництва (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Склад матеріальних цінностей, які придбані ФГ «ХХХ» для виробничих потреб рослинництва за 2020 рр.**

Матеріальні цінності	кіл-ть	сума, грн
Нафтопродукти		
бензин моторний, т	99	1710100
оливи та мастила нафтові, ц	8	73272
Добрива, ц		
сульфат амонію	1017	535951
карбамід	768	572805
карбамідно-аміачна суміш (сечовина)	1870	951000
амофос	99	73425
нітроамофоска	1792	1866934

До статті «Насіння та посадковий матеріал» відображають вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, які використані для посіву сільськогосподарських культур. Витрачене насіння оцінюється за вартістю придбання, власне – за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до рівня фактичної собівартості. Витрати на підготовку насіння до посіву (сортування, протруювання), перевезення до місця посіву не включають у вартість насіння, а відносяться на виробництво за відповідними статтями витрат. Згідно проаналізованих даних підприємство для посіву використовує посадковий матеріал власного виробництва. Зокрема, у 2018 році обсяг продукції витраченої для посіву склав, у 2019 році: насіння пшениці 273 ц, ячменю 170 ц, у 2020 році: насіння пшениці 800 ц, ячменю 61 ц, сої 293 ц.

Вартість витраченого на посів посадкового матеріалу склала: озимої пшениці у 2018 р. – 330,0 тис. грн., у 2019 році – 453 тис. грн., у 2020 році – 337,6 тис. грн.; кукурудзи на зерно у 2018 році – 2047,0 тис. грн, у 2019 р. – 1 млн 449 тис. грн, у 2020 році – 781,7 тис. грн.; ячменю у 2018 році – 26 тис. грн, у 2019 р. – 275 тис. грн, у 2020 році – 239,2 тис. грн; сої у 2018 році – 283 тис. грн, у 2019 р. – 329 тис. грн, у 2020 році – 433,8 тис. грн.; соняшнику у 2018 році – 1 млн 42 тис. грн, у 2019 р. – 1 млн 16 тис. грн, у 2020 році – 803,2 тис. грн.

На статтю «Паливо і мастильні матеріали» відображають вартість витрачених пального, мастильних матеріалів для роботи тракторів, комбайнів і інших сільськогосподарських машин. На заправку тракторів, комбайнів, вантажних автомобілів, робота яких задіяна при вирощуванні озимої пшениці витрачено у 2018 р. – 188 тис. грн., у 2019 році – 262 тис. грн., у 2020 році – 861,8 тис. грн.; кукурудзи на зерно відповідно 1 млн 166 тис. грн, 841 тис. грн, 417 тис. грн.; ячменю відповідно 15 тис. грн, 159 тис. грн, 889,6 тис. грн.; сої відповідно 161 тис. грн, 191 тис. грн, 417 тис. грн.; соняшнику відповідно 593 тис. грн, 588 тис. грн, 889,6 тис. грн.

До статті «Добрива» включають витрати на внесені в ґрунт даної

культури органічні, мінеральні і бактеріальні добрива і мікродобавки. Витрати на підготовку добрив, навантаження, внесення в ґрунт списуються на відповідні культури, але в дану статтю не включаються.

Витрати мінеральних та органічних добрив, які витрачені на допосівний обробіток та підживлення посівів озимої пшениці склали у 2018 р. – 303 тис. грн., у 2019 році – 304 тис. грн., у 2020 році – 560,3 тис. грн; кукурудзи на зерно відповідно 1 млн 877 тис. грн, 972 тис. грн, 1 млн 297,2 тис. грн.; ячменю відповідно 26 тис. грн, 184 тис. грн, 369,9 тис. грн.; сої відповідно 259 тис. грн, 221 тис. грн, 719,8 тис. грн.; соняшнику відповідно 955 тис. грн, 681 тис. грн, 1 млн 332,9 тис. грн.

До статті «Засоби захисту рослин» включають вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

*Таблиця 2.11*

**Склад засобів захисту рослин, які придбані ФГ «ХХХ» для виробничих потреб рослинництва за 2020 рр.**

Матеріальні цінності	кіл-ть	сума, грн
інсектициди, кг	5	2439
інсектициди, л	505	309831
фунгіциди, л	1088	790142
гербіциди, кг	3	16553
гербіциди, л	5564	1571526
регулятори росту рослин, л	600	126068
інші пестициди, л	146	97106

На статтю «Роботи і послуги» записують витрати на виконання робіт і послуг власними допоміжними підрозділами та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. Зокрема, на цю статтю списують витрати на послуги автотранспорту, механізованого відділку, служби охорони, току тощо.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні та загальновиробничі витрати. До статті у досліджуваному підприємстві

включають плату за оренду землі, сума єдиного податку 4 групи тощо.

На підставі зазначеної вище інформації у табл. 2.12 узагальнено кореспонденцію рахунків з обліку витрат на виробництво озимої пшениці в розрізі витрат минулого (2019 р.) та поточного року (2020 р.).

Таблиця 2.12

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на вирощування озимої пшениці ФГ «XXX» 2019 р., 2020 р.**

Зміст господарських операцій	Дт	Кт	Озима пшениця (2019)	Озима пшениця (2020)
Обліковано витрати, пов'язані з оплатою праці:				
- оплата праці (робочі)	23111	661	86265,84	79631,68
- резерв відпусток	23111	471	7722,69	7246,49
- ЄСВ	23111	651	18761,56	16606,37
Обліковано матеріальні витрати:				
ПММ	23111	203	348951,28	210910,39
Насіння та посадковий матеріал	23111	208	947468,87	
Засоби захисту рослин	23111	208		656906,49
Добрива	23111	208	1599563,42	1381018,24
Обліковано послуги власних виробництв та господарств				
Очистка зерна	23111	234		49558,64
Приймання зерна	23111	234		740,60
Послуги автотранспорту	23111	234	24519,13	347670,79
Послуги мехвідділку	23111	234	591755,42	418223,38
Послуги охорони	23111	234		22751,58
Послуги току	23111	234	195488,59	254979,78
Послуги енергетика	23111	234		291,11
Обліковано послуги сторонніх організацій				
Авто-послуги стороннього транспорту	23111	631		297476,00
Послуги комбайнування сторонніми організаціями	23111	631		586080,00
Загальновиробничі витрати				
Амортизація нематеріальних активів	91111	133		17228,76
Оренда землі під виробництво	91111	685		2422040,16
Загальновиробничі послуги	91111	234, 235	144310,58	849388,05
ЄП 4 групи	91111	6415		177660,22

Отже, порядок формування виробничих витрат на виробництво продукції рослинництва передбачає узагальнення основних статей. Проаналізуємо динаміку та структуру собівартості продукції рослинництва ФГ «XXX» (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва  
ФГ «XXX» за 2018 - 2020 рр.**

Рахунки обліку виробничих витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. до 2018 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
<b>Озима пшениця</b>								
20, 22	1183	51,8	1562	47,7	1841	52,1	+658	+55,6
66, 65	53	2,3	90	2,8	127,8	3,6	+74,8	У 2,4 р.
Інші прями витрати (13, 685, 63, 23 тощо), 91	1049	45,9	1620	49,5	1562,6	44,2	+513,6	+49,0
<b>Всього</b>	<b>2285</b>	<b>100</b>	<b>3272</b>	<b>100</b>	<b>3531,4</b>	<b>100</b>	<b>+1246,4</b>	<b>+54,5</b>
<b>Кукурудза на зерно</b>								
20, 22	7331	51,8	4999	47,8	4262,5	52,1	-3068,5	-41,9
66, 65	329	2,3	288	2,8	295,9	3,6	-33,1	-10,1
Інші прями витрати (13, 685, 63, 23 тощо), 91	6496	45,9	5182	49,5	3617,9	44,2	-2878,1	-44,3
<b>Всього</b>	<b>14156</b>	<b>100</b>	<b>10469</b>	<b>100</b>	<b>8176,3</b>	<b>100</b>	<b>-5979,7</b>	<b>-42,2</b>
<b>Ячмінь</b>								
20, 22	94	48,5	947	47,8	1304,2	52,1	+1210,2	У 13,9 р.
66, 65	4	2,1	54	2,7	90,4	3,6	+86,4	У 22,6 р.
Інші прями витрати (13, 685, 63, 23 тощо), 91	84	43,3	982	49,5	1107,2	44,3	+1023,2	У 12,2 р.
<b>Всього</b>	<b>182</b>	<b>93,8</b>	<b>1983</b>	<b>100</b>	<b>2501,8</b>	<b>100</b>	<b>+2319,8</b>	<b>У 13,7 р.</b>
<b>Соя</b>								
20, 22	1012	51,8	1136	47,8	2365,3	52,1	+1353,3	У 2,3 р.
66, 65	46	2,4	65	2,7	163,9	3,6	+117,9	У 3,6 р.
Інші прями витрати (13, 685, 63, 23 тощо), 91	897	45,9	1178	49,5	2007,9	44,3	+1110,9	У 2,2 р.
<b>Всього</b>	<b>1955</b>	<b>100</b>	<b>2379</b>	<b>100</b>	<b>4537,1</b>	<b>100</b>	<b>+2582,1</b>	<b>У 2,3 р.</b>
<b>Соняшник</b>								
20, 22	3729	51,8	3503	47,8	4379,5	52,1	+650,5	+17,4
66, 65	168	2,3	201	2,7	303,7	3,6	+135,7	+80,8
Інші прями витрати (13, 685, 63, 23 тощо), 91	3303	45,9	3632	49,5	3717,5	44,3	+414,5	+12,5
<b>Всього</b>	<b>7200</b>	<b>100</b>	<b>7336</b>	<b>100</b>	<b>8400,7</b>	<b>100</b>	<b>+1200,7</b>	<b>+16,7</b>

Отже, виробнича собівартість озимої пшениці збільшилася на 1 млн 246,4 тис. грн, або на 54,5 %, ячменю на 2 млн 319,8 тис. грн, або у 13,7 рази, сої на 2

млн 582,1 тис. грн, або у 2,3 рази, соняшнику на 1 млн 200,7 тис. грн, або на 16,7 %. Виробнича собівартість кукурудзи на зерно зменшилася у 2020 році порівняно з 2018 р. на 5 млн 979,7 тис. грн, або на 42,2 %.

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва в розрізі усіх культур, які вирощує ФГ «ХХХ», переважає частка матеріальних витрат та інших прямих витрат та загальновиробничих витрат. Зокрема, на кінець 2020 року вона склала 41,5 %, що на 6,3 пункти менше порівняно з 2018 роком. Зазначимо, що у складі матеріальних витрат найбільша частка припадає на мінеральні добрива, пальне, насіння та посадковий матеріал.

Облік продукції виробленої ФГ «ХХХ», ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»: 271 «Озима пшениця», 272 «Озимий ячмінь», 273 «Ярий ячмінь», 274 «Кукурудза на зерно», 275 «Боби сої», 276 «Соняшник». За дебетом рахунків 271, 272, 273, 274, 275, 276 відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі. Зокрема, оприбуткування продукції рослинництва у ФГ «ХХХ» за виробничою собівартістю та її вибуття в наслідок реалізації представлено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

**Відображення на рахунках бухобліку оприбуткування продукції рослинництва та її списання в процесі реалізації ФГ «ХХХ»**

Зміст господарських операцій	Дт	Кт	2018 р.	2019 р.	2020 р.
Оприбутковано продукцію рослинництва, тис. грн:					
- зерно озимої пшениці	271	23111	2285,0	3272,0	3531,4
- зерно ячменю	272/273	23112/23113	182,0	1983,0	2501,8
- кукурудза на зерно	274	23114	14156,0	10469,0	8176,3
- боби сої	275	23121	1955,0	2379,0	4537,1
- насіння соняшнику	276	23122	7200,0	7336,0	8400,7
Списано по собівартості реалізовану продукцію, тис. грн					
- зерно озимої пшениці	9011	271	1795,0	3174,0	3211,4
- зерно ячменю	9012/9013	272/273	200,0	1924,0	2501,8
- кукурудза на зерно	9014	274	13169,0	10158,0	8176,3
- боби сої	9015	275	352,0	2308,0	-
- насіння соняшнику	9016	276	5557,0	7117,0	11293,0

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва

ведеться за видами продукції.

На умовних прикладах розглянемо господарські операції по обліку отриманого урожаю зернових культур:

Приклад 1. Оприбутковується зерно отримане від урожаю ФГ «XXX» по культурах (2020 р.): озима пшениця на суму 3602,3 тис.грн., кукурудза за зерно на суму 1897,2 тис.грн., ячмінь 3807,0 тис. грн. в оцінці за плановою собівартістю: Дт 27 Кт 231 – 9306,5 тис.грн.

Приклад 2. Отримано від урожаю зерно озимої пшениці 1020 ц на суму 26520 грн. за плановою собівартістю. На току проведено очищення цього зерна. Від очистки отримано: зерно чисте 960 ц, зернових відходів 50 ц, земля, полова і мертва утиль – 10 ц. В 1ц зернових відходів зерно становить 34 відсотки, зерно в усій кількості відходів 17 ц. Вартість зерна за плановою собівартістю 960 ц – 24960 грн., списується зерно 60 ц на суму 1560 грн. Оприбутковуються зернові відходи – 50 ц, в них кількість зерна 17 ц на суму за плановою собівартістю 442 грн: Дт 27 Кт 231 26520 грн., Дт 27 Кт 231 (1560 грн), Дт 27 Кт 231 442 грн.

Приклад 3. Оприбутковується озима солома і полова від урожаю 670 ц на суму 1340 грн. за розрахунково-нормативними цінами: Дт 208 Кт 231 1340 грн.

Обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва це заключний етап облікової роботи за рік . Воно проводиться в кінці року після запису всіх господарських операцій і виведення кінцевого сальдо на 31 грудня по всіх синтетичних і аналітичних рахунках.

Приклад 1. Затрати на вирощування озимої пшениці за рік 402100 грн. Від урожаю отримано 12600 ц зерна озимої пшениці, 164ц зернових відходів з вмістом зерна 37 %, озимої соломи і полови 8100 ц. Планова собівартість 1ц зерна 24 грн., розрахунково-нормована ціна 1 ц соломи і полови 2 грн.

а) Зернові відходи в перерахунку на зерно  $= \frac{164 \times 37}{100} = 61ц$ ; б) Собівартість

1ц зерна =; в) Собівартість 1ц зернових відходів  $= \frac{30,48гр \times 37}{100} = 11,28ц$

Приклад 2. Затрати на вирощування зернової кукурудзи за рік становлять 198000 грн. Від урожаю отримано 9540 ц зерна кукурудзи в початках, вміст зерна становить 76 %, стебла кукурудзи 8000 ц. Планова собівартість 1ц зерна кукурудзи в початках 280 грн., в перерахунку на зерно планова собівартість 1ц – 368 грн., розрахунково-нормативна ціна за 1ц стебел кукурудзи – 2,50 грн.

а) Собівартість 1ц зерна кукурудзи в початках  

$$= \frac{198000 - (2,50 \times 8000)}{9540} = 18,66 \text{ грн.};$$
 б) Урожай кукурудзи в перерахунку на зерно  

$$= \frac{9540 \times 76}{100} = 7250 \text{ ц};$$
 в) Собівартість 1ц зерна кукурудзи  

$$= \frac{198000 - (2,5 \times 8000)}{7250} = 24,55 \text{ грн.}$$

Наявність та рух сільськогосподарської продукції ФГ «ХХХ» представлено у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

### Наявність та рух сільськогосподарської продукції ФГ «ХХХ»

Роки	Обсяг продукції		
	реалізованої покупцям	проданої переробним підприємствам	витраченої для посіву (посадки)
<b>Пшениця</b>			
2018	4219		501
2019	7869	-	273
2020	8029		800
<b>Кукурудза на зерно</b>			
2018	42210		
2019			
2020	27254		
<b>Ячмінь</b>			
2018	374		199
2019	4932		170
2020			
<b>Соя</b>			
2018		414	59
2019	5007		
2020			293
<b>Соняшник</b>			
2018	6600		
2019	3949	5051	
2020	4940	6353	

Основними групами доходів від реалізації продукції в ФГ «ХХХ» є наступні (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

### Основні групи доходів від реалізації продукції ФГ «ХХХ»

Доходи від реалізації готової продукції	
701.1 «Доходи від реалізації продукції рослинництва»	701.1 «Озима пшениця»
	701.2 «Ячмінь»
	701.3 «Кукурудза на зерно»
	701.4 «Соя»
	701.5 «Соняшник»

Оскільки у складі доходів, доходи від основної операційної (а отже, від реалізації продукції) займають найбільшу питому вагу, проаналізуємо їх склад, динаміку та структуру – табл. 2.17.

Таблиця 2.17

### Структура і динаміка чистого доходу від реалізації продукції ФГ «ХХХ» за 2018 - 2020 рр.

Види доходів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. (+,-) до 2018 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %
Пшениця	1882,6	7,6	2814,3	10,0	3893,9	10,4	+2011,3	У 2,1 р.
Кукурудза на зерно	15673,6	63,1	9969,4	35,6	14305,9	38,1	-1367,7	-8,7
Ячмінь	305,2	1,2	1569,6	5,6	2824,9	7,5	+2519,7	У 9,3 р.
Боби сої	464,3	1,9	3828,7	13,7	5259,6	14,0	+4795,3	У 10,3 р.
Соняшник	6529,2	26,3	9835,1	35,1	11281	30,0	+4751,8	+72,8
Разом	24854,9	100	28017,1	100	37565,3	100	+12710,4	+51,1

Загальна сума чистого доходу від реалізації продукції рослинництва ФГ «ХХХ» збільшилася у 2020 році порівняно з 2018 роком на 12 млн 710,4 тис. грн, або на 51,1 %.

У складі доходів від реалізації продукції рослинництва зростання відмічено по сумі від продажу пшениці у 2,1 рази, ячменю у 9,3 рази, бобів сої у 10,3 рази, соняшнику на 72,8 %. Суми виручки від реалізації кукурудзи на зерно зменшилася на 1 млн 367,7 тис. грн, або на 8,7 %.

У структурі доходів від реалізації продукції рослинництва протягом

досліджуваних років переважає частка доходу від реалізації кукурудзи на зерно, відповідно 63,1 %, 35,6 %, 38,1 %. Різке зниження у структурі доходів спричинене зниженням виробництва продукції кукурудзи на зерно, натомість питома вага виручки від реалізації продукції пшениці зросла на 2,8 пункти, ячменю на 6,3 пункти, сої на 12,1 пункти, соняшнику на 3,6 пункти.

В бухобліку ФГ «ХХХ» процес реалізації можна розділити на 4 етапи (рис. 2.4).

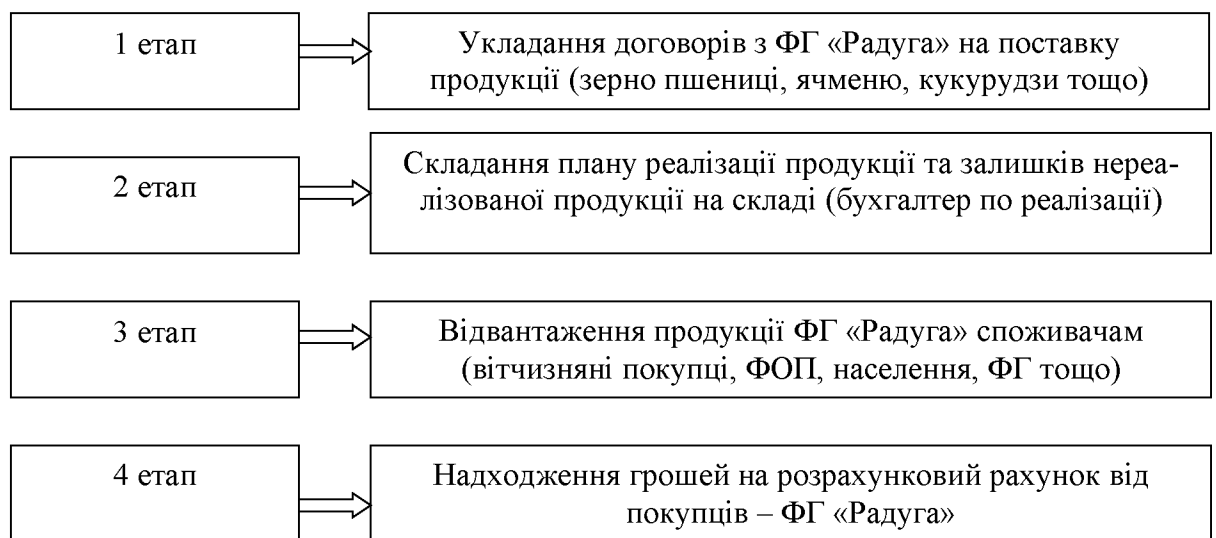


Рис. 2.4. Етапи процесу реалізації

Отже, на першому етапі первинними документами є договір купівлі-продажу, де обумовлюють умови продажу, реквізити, вартість тощо. Порядок оформлення первинних документів, що підтверджують факт відвантаження залежить від умов реалізації:

1. Передоплата: Рахунок вхідний від ФГ «ХХХ» → Виписка банку (Дт 311 Кт 681) → Податкова накладна (Дт 643 Кт 641) → Видаткова накладна (Дт 361, 377 Кт 701, Дт 701 Кт 643, Дт 361 Кт 681).

Розглянемо приклад. ФГ «ХХХ» заключило договір з ПП «Олія-Скороходове», кількість товару соняшник 10000 ц на суму 998 грн/ц., собівартість 1 ц – 635,2 грн. Умова – передоплата.

Типова кореспонденція рахунків при попередній оплаті покупцями вартості продукції наведена в табл. 2.18.

Таблиця 2.18

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу реалізації продукції  
ФГ «ХХХ» на умовах попередньої оплати**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Надійшла передоплата від ПП «Олія-Скорохоове»	311	681	9 980 000
Відображене податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	1 663 333,33
Нараховано дохід від реалізації соняшнику	361	7015	9 980 000
Списано ПДВ	7015	643	1 663 333,33
Списано собівартість соняшнику	9015	275	6 352 000
Заключна операція	681	361	9 980 000
Списано на фінансовий результат:			
собівартість реалізованої продукції	791	9015	6 352 000
дохід від реалізації соняшнику	7015	791	8 316 666,67

2. Післяплата: Видаткова накладна (Дт 361, 37 Кт 701) → Податкова накладна (Дт 701 Кт 641) → Виписка банку (Дт 311 Кт 361, 37). Крім того, використовується часткова оплата або бартер.

Порядок відображення операцій з обліку процесу реалізації з післяплатою наведено в табл. 2.19.

Таблиця 2.19

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу реалізації продукції  
ФГ «ХХХ» на умовах післяплати**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Реалізовано готову продукцію (зерно кукурудзи) за контрактною вартістю	361	7013	12000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	7013	641	2000,00
Списана собівартість реалізованої кукурудзи	9013	274	8000,00
Надійшла на поточний рахунок оплата від покупця	311	361	12000,00
Списано дохід (кредитове сальдо субрахунку 7013) на фінансові результати підприємства	7013	791	10000,00
Списано собівартість реалізованої кукурудзи на фінансові результати	791	9013	8000,00

ФГ «ХХХ» є виробником сільськогосподарської продукції і подає такі річні форми статистичної звітності з питань сільського господарства, а зокрема

виробництва у рослинництві: ф. 29-сг «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня»; ф. 4-сг (річна) «Заключний звіт про підсумки сівби під урожай»; ф. № 7 с.-г. (місячна) «Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт»; ф. № 21 (річна та місячна) «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»; ф. 16-сг (річна) «Баланс сільськогосподарської продукції»; ф. № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств».

Інформація про наявність та використання сільськогосподарської продукції у фінансовій звітності знайшла своє відображення у наступних формах звітності (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Відображення інформації про наявність та використання сільськогосподарської продукції у фінансовій звітності ФГ «XXX»**

Розділ	Стаття	Рахунок обліку, на якому обліковано залишок	Показники		
			2018 р.	2019 р.	2020 р.
<b>Баланс (Звіт про фінансовий стан)</b>					
Розділ I «Оборотні активи»	1101	20	3437	1740	648
	1102	23	1469	5257	3115
	1103	26, 27	10954	11541	12945
<b>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)</b>					
I «Фінансові результати»	2050	901	21073	24681	29683
<b>Примітки до фінансової звітності</b>					
VIII «Запаси»	890	23	1469	5257	3115
	900	26, 27	10954	11541	12945

Отже:

- синтетичний та аналітичний облік сільськогосподарської продукції у ФГ «XXX» ведуть згідно чинних норм законодавства України;

- своєчасні та правильні записи на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом сільськогосподарської продукції, дають змогу накопичувати інформацію, необхідну для складання статистичної і фінансової звітності.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ НАЯВНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

#### **3.1. Мета, завдання та нормативно-інформаційне забезпечення аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва**

Під час аудиторської перевірки наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва потрібно керуватись чинними нормативними та законодавчими актами.

Основним нормативним документом, що визначають головні засади аудиторської діяльності є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». За Рішеннями Аудиторської палати України «Про застосування стандартів аудиту та етики» № 290/7 від 27.02.2014 р. затверджено обов'язкове застосування при виконанні аудиту як національних стандартів аудиту Міжнародних стандартів аудиту (МСА) [36].

Застосування в Україні МСА дозволяє аудиторам, з урахуванням міжнародного досвіду, підвищити якість аудиторських послуг.

Порядок складання та вимоги до Звіту незалежного аудитора про висловлення думки викладено у Міжнародному стандарті аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» застосовується для надання безумовно-позитивної (не модифікованої) думки про фінансову звітність загального призначення [36].

МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» встановлює вимоги щодо формування аудитором умовно-позитивної думки, відмови від висловлення думки або негативної думки [36].

Метою аудиту наявності й використання сільськогосподарської продукції є підтвердження законності господарських операцій щодо наявності й

використання сільськогосподарської продукції та правильності відображення її в обліку.

Виходячи з поставленої мети, основними завданнями аудиту сільськогосподарської продукції є:

- перевірка наявності та забезпечення зберігання сільськогосподарської продукції на місцях зберігання;
- перевірка правильності документального оформлення руху сільськогосподарської продукції;
- контроль правильності методів оцінки сільськогосподарської продукції та забезпечення незмінності застосування протягом звітного періоду;
- перевірка повноти та своєчасності оприбуткування сільськогосподарської продукції, правильність відображення сум ПДВ сплачених покупцями;
- перевірка відпуску сільськогосподарської продукції та ефективність її використання.

Джерелами інформації для перевірки є:

- документи на право здійснення підприємницької діяльності: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва на сертифікацію продукцію, господарські угоди з покупцями і замовниками, свідоцтво платника ПДВ;
- первинні бухгалтерські документи: акти приймання сільськогосподарської продукції на склад, накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки – фактури, довіреності, акти здачі – прийому виконаних робіт, квитанції на надання послуг;
- облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку: картки складського обліку сільськогосподарської продукції, оборотні відомості з номенклатури сільськогосподарської продукції, облікові реєстри по рахунках: 701 «Доход від реалізації готової продукції», 703 – «Доход від реалізації робіт, послуг», 27 «Сільськогосподарська продукція» (за видами), Книга обліку

продажу.

Перед аудитором, який проводить аудит сільськогосподарської продукції, постає завдання: встановити й підтвердити аудиторським висновком дотримання суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства, яке регулює бухгалтерський та податковий облік із цього питання.

Кількість нормативних документів, що регулюють господарські операції з виробничими запасами, є досить значною, крім того вони часто змінюються та є особливими для окремих суб'єктів господарювання.

У разі виявлення помилок та шахрайства у ході аудиту реалізації продукції аудитор повинен повідомити про це керівництво підприємства та описати шляхи їх виправлення в аудиторському звіті.

Наведемо нижче основні порушення, які можуть бути виявлені при проведенні аудиту сільськогосподарської продукції:

- реалізація продукції нижче договірних цін;
- арифметичні помилки в рахунках – фактурах при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати;
- відвантаження продукції покупцям при наявності в них значної заборгованості;
- фальсифікація обсягів реалізації при готівкових розрахунках з покупцями;
- зниження обсягів валових доходів щодо обсягів реалізації продукції, робіт (послуг) у податковому обліку;
- порушення методики бухгалтерського, оперативного та податкового обліку реалізації продукції, валових доходів, особливо при бартерних операціях, що зумовлює зниженням оподаткуванням податком на прибуток і ПДВ.

Основні порушення, що впливають на оподаткування прибутку підприємств:

- наявність не оприбуткованої сільськогосподарської продукції або її

нестача;

- недостовірність даних податкової декларації про залишок сільськогосподарської продукції на початок і кінець звітного періоду.

Отже, шахрайство виявлене аудитором при перевірці документів проявляється у неадекватних записах в обліку, тобто відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі.

### **3.2. Методика та техніка проведення аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва**

Аудит продукції сільськогосподарського виробництва відноситься до операційного аудиту, оскільки, об'єктом аудиту є окремий об'єкт бухгалтерського обліку. В процесі такого аудиту перевіряючі можуть оцінити надійність і достатність інформації, що використовується керівництвом фермерського господарства «ХХХ» для прийняття управлінських рішень.

У фермерському господарстві «ХХХ» не проводився аудит продукції сільськогосподарського виробництва, тому пропонуємо розглянути на умовному прикладі порядок проведення такого аудиту, виявлення типових порушень та наслідки їх впливу на бухгалтерський і податковий облік господарства.

Проведенню зовнішнього аудиту аудиторською компанією передуює договірна діяльність, де визначаються об'єкти аудиту, вартість послуги тощо.

Послідовність аудиторської перевірки витрат та виходу продукції основної діяльності підприємства представлена на рис. 3.1.

На етапі підготовки аудитор вивчає систему бухгалтерського обліку та стан внутрішньогосподарського контролю у фермерському господарстві. Наприклад вивчення стану внутрішньогосподарського контролю операцій щодо продукції сільськогосподарського виробництва у ФГ «ХХХ» можна провести на основі тестування. Для цього складається тест вивчення системи

бухгалтерського обліку а також внутрішньогосподарського контролю (додаток 3.1).

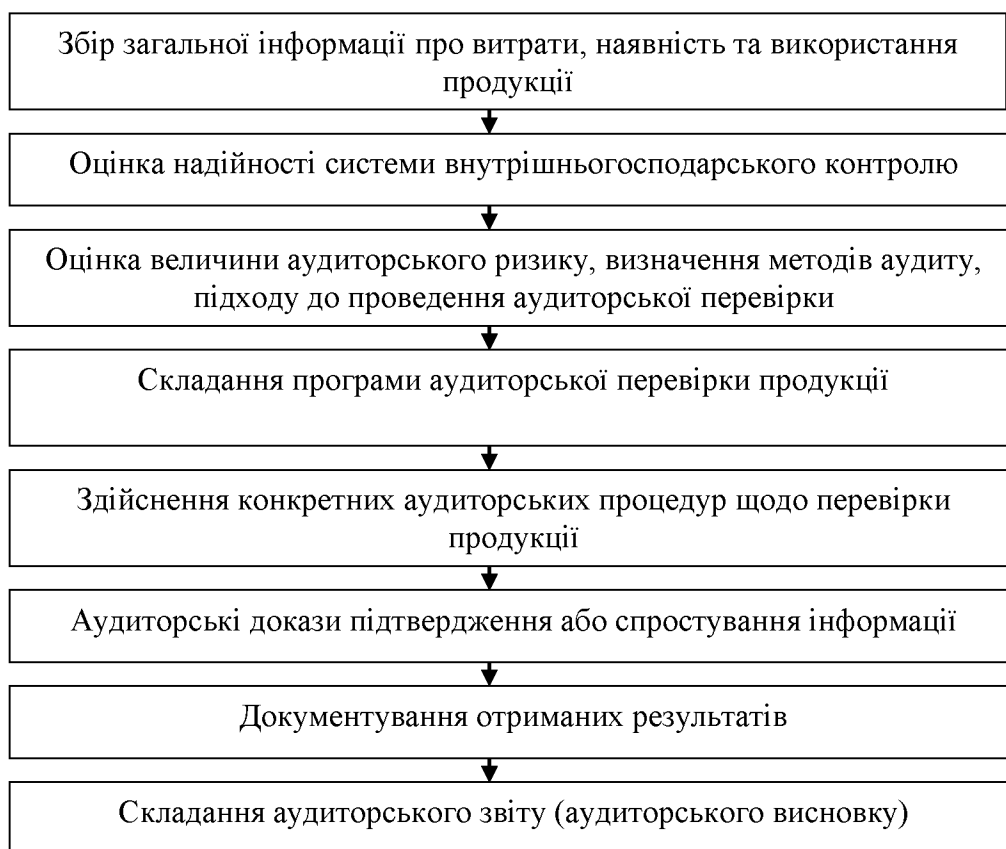


Рис. 3.1. Організаційні етапи аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва

Дані такого тестування допоможуть аудиторів виявити чи контролюються належним чином операції щодо руху продукції ФГ «XXX».

Вивчивши слабкі і сильні сторони щодо обліку сільгосппродукції аудитор зможе вірно визначити спосіб організації аудиту: суцільний вибірковий чи комбінований.

Перед початком аудиту також необхідно обов'язково вивчити положення облікової політики ФГ «XXX», зокрема і стосовно питань наявності та використання продукції. Для цього можна використовувати робочий документ «Анкета вивчення облікової політики».

Провівши оцінку стану внутрішньогосподарського контролю у ФГ «XXX» було визначено, що у господарстві щорічно проводиться інвентаризації продукції сільськогосподарського виробництва. Саме за її результатами визначають залишки продукції, що використовується для формування фінансової звітності фермерського господарства. У ФГ «XXX» є матеріально-відповідальна особа з якою укладено договір про матеріальну відповідальність.

Інвентаризація продукції сільськогосподарського виробництва у ФГ «XXX» проводиться згідно п. 4.1 розд. III Положення № 879.

У загальному випадку перевірка проходить так: комісія у присутності матеріально відповідальних осіб перевіряє фактичну наявність продукції шляхом їх перерахунку чи переважування. Потім звіряють фактично встановлену наявність активів на дату інвентаризації з даними бухгалтерського обліку.

Результати інвентаризації продукції сільськогосподарського призначення, а також висновки щодо виявлених розбіжностей та пропозиції щодо їх врегулювання інвентаризаційна комісія ФГ «XXX» оформлює протоколом.

Наступним етапом є складання програми аудиту (додаток 3.2) що Програма аудиту містить повний перелік аудиторських процедур щодо перевірки сільгосппродукції.

Аудит продукції сільгоспвиробництва слід здійснювати за етапами (рис. 3.2).

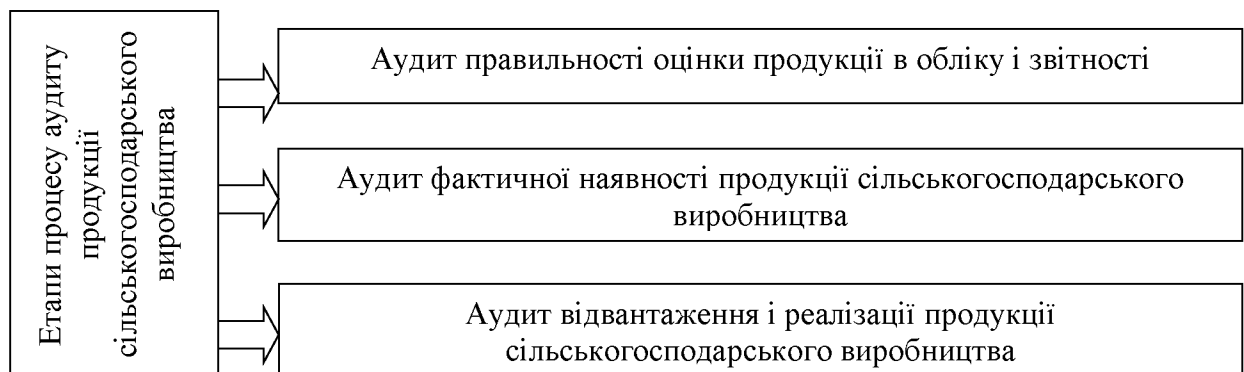


Рис. 3.2. Етапи процесу аудиту продукції сільськогосподарського виробництва

Аудитор перевіряє правильність та своєчасність оприбуткування продукції сільськогосподарського виробництва з виробництва. Виявляє факти не оприбуткування продукції від урожаю у бухгалтерському обліку.

У ФГ «XXX» з метою визначення правильності підсумків та виявлення помилок при складанні документів обліку витрат виробництва продукції сільськогосподарського Зокрема можуть бути вибірково перевірені «Акт на списання насіння та садивного матеріалу», «Відомість руху зерна та іншої продукції з поля», «Талон комбайнера», «Талон шофера» та інші документи.

Розглянемо умовні ситуації аудиторської перевірки правильності відображення витрат на виробництво продукції рослинництва.

Ситуація 1. У ФГ «XXX» в результаті вирощування зернових культур: озимої пшениці, озимого ячменю, ярого ячменю та кукурудзи на зерно було понесено витрати на закладку та утримання полезахисних смуг 33800 грн., площа культур відповідно 190 га, 50 га, 24 га, 438,98 га. У собівартість виробництва зернової продукції означені витрати включені у сумі 24000 грн. по обох культурах. Для перевірки витрат аудитором складено наступний документ (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

**Відомість перевірки розподілу витрат на утримання полезахисних смуг**

Культура	Площа посіву	Коефіцієнт розподілу витрат	Сума витрат, віднесених на собівартість		Відхилення	Наслідки
			За даними замовника	За даними аудитора		
Пшениця озима	190	24000/702,98=34,14037384	7000	6486,67	-513,33	Зменшити собівартість на суму - 513,33 грн
Озимий ячмінь	50		1000	1707,02	+707,02	Збільшити собівартість продукції на суму 707,02 грн
Ярий ячмінь	24		500	819,37	+319,37	Збільшити собівартість продукції на суму 319,37 грн
Кукурудза на зерно	438,98		15500	14986,94	-513,06	Зменшити собівартість на суму - 513,06 грн
Разом	702,98		24000	24000,00	0,00	x

Отже, аудитор виявив порушення порядку розподілу витрат на утримання полезахисних смуг, що мали б розподілятися пропорційно площ посіву культур, що призвело до завищення собівартості зернової продукції. Неправильний розподіл витрат на утримання полезахисних смуг зумовив завищення собівартості ячменю та відповідно заниження собівартості продукції пшениці та кукурудзи на зерно, що в майбутньому вплине на визначення фінансового результату в розрізі культур. Необхідно здійснити наступні записи:

- допроводку Дт 23112 «Озимий ячмінь» Кт 91112 на суму 707,02 грн., Дт 23113 «Ярий ячмінь» Кт 91113 на суму 319,37 грн.;

- червоне сторно - Дт 23111 «Озима пшениця» Кт 91111 на суму 513,33 грн., Дт 23114 «Кукурудза на зерно» Кт 91114 на суму 513,06 грн.

Ситуація 2. Виявлено неправильне відображення в обліку заробітної плати керуючого рільничої бригади ФГ «ХХХ». Щодо виявленої помилки у відображенні загальновиробничих витрат ФГ «ХХХ» розглянемо у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

### Відомість перевірки облікового відображення загальновиробничих витрат

Господарська операція	За даними ФГ «ХХХ»			За даними аудитора			Зауваження аудитора щодо виявленого відхилення	
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Опис відхилення	Вказівки до виправлення
Нарахована заробітна плата бригадиру рільничої бригади	911	661	12500	911	661	12500	Зменшення фінансового результату через неправомірне списання загально-виробничих витрат	Сторно облікового запису №2. Збільшення фінансового результату на 12500 грн.
	791	911	12500	231	911	12500		
				271	231	12500		

Важливим для аудиту є вивчення правильності оцінки сільськогосподарської продукції за методом, що визначений в обліковій політиці ФГ «ХХХ». Перевіряється також правильність складання бухгалтерських проводок та відповідність записів у регістрах аналітичного, синтетичного обліку та головній книзі.

Зустрічна перевірка у ФГ «ХХХ» є процесом виявлення фіктивних

документів та фактично не здійснених операцій, наявність реалізації не оприбуткованої (не врахованої) продукції.

У випадку виявлення фактів реалізації неврахованої сільськогосподарської продукції аудиторі необхідно визначити матеріальний збиток вивезеної неврахованої продукції.

При аудиті реалізації продукції сільськогосподарського виробництва необхідно звернути на правильність укладення договорів на реалізацію, оформлення документів на відвантаження продукції та формування ціни реалізації. Зокрема, вибіркова перевірка первинних документів щодо процесу реалізації показала:

1) господарські операції з реалізації продукції рослинництва (зерно кукурудзи) по замовленням № 1 (ФОП Овчарук), 2 (ТОВ «Зерро»), 3 (Молочна ферма Нестеренків) оформлені відповідними договорами;

2) договори з ФОП Овчарук, ТОВ «Зерро» та Молочною фермою Нестеренків укладені відповідно до вимог цивільного законодавства;

3) факт реалізації кукурудзи на зерно без укладення договору з ТОВ «МДВ»: на суму 42120 грн з ПДВ. Відміток про замовлення у книзі реєстрації також не виявлено. Відпуск готової продукції здійснено згідно накладної від 02.12. Згідно журналу господарських операцій оплату за відвантажену продукцію отримана в повному обсязі на розрахунковий рахунок ФГ «ХХХ». Банківської виписки від 02.12. не виявлено.

У ході аудиту повноти і своєчасності розрахунків з ФГ «ХХХ» за реалізовану продукцію рослинництву перевірено:

1) повноту касових надходжень та наявності всіх ПКО;

2) своєчасність і повноту погашення товарної дебіторської заборгованості.

У ході перевірки виявлено:

1) наявність усіх ПКО по оприбуткуванню виручки від реалізації продукції рослинництва;

- 2) виручка оприбуткована до каси ФГ «XXX» в повному обсязі;
- 3) відсутність виписок банку по оприбуткуванню виручки від реалізації продукції на поточному рахунку ФГ «XXX».

У табл. 3.3 узагальнено результати перевірки первинних документів ФГ «XXX».

Таблиця 3.3

**Робочий документ аудитора по перевірці правильності заповнення первинних документів по реалізації продукції та розрахунках з покупцями**

Контрольні питання по перевірці десятих документів	Відповіді		Кількість помилок
	Так	Ні	
Указівка реквізитів	10	-	-
Правильність указівки суми	10	-	-
Відсутність виправлень	9	1	2
Існування підстави (договору)	10	-	-
Правильність форми розрахунку	10	-	6
Своєчасність оформлення	8	2	2

Загальна методика аудиту наявності й використання сільськогосподарської продукції наведена в додатку 3.3.

Усі дії аудитора під час його проведення фіксуються в робочих документах. Ці документи не мають затвердженої форми, а складаються в довільній формі, яка є зручною для аудитора. Головна необхідність складання робочої документації аудитора - це надання вагомих доказів при формуванні аудиторського висновку.

У ФГ «XXX» аудит не проводився. Тому, з метою виявлення відхилень бухгалтерського і податкового обліку продукції сільськогосподарського виробництва від встановлених норм наведемо змодельовані ситуації виявлення таких порушень.

Ситуація 1. В ході проведення повторної інвентаризації сільськогосподарської продукції на складі було виявлено нестачу 100 ц. зерна пшениці на 12000 грн. (у тому числі нестача в межах природного убутку – 500 грн). Також, були виявлені лишки 20 ц. соняшнику на суму 6000 грн. Результати інвентаризації можуть бути відображені у робочому документі

«Розрахунок відшкодування суми нестачі винною особою» (додаток 3.4).

Втрати зерна можна умовно поділити на так звані природні та втрати з інших причин. Природними є втрати, яких складно уникнути, наприклад, зменшення маси зерна через випаровування вологи, вивітрювання, висипання при навантаженні/розвантаженні тощо. А от втрати зерна внаслідок псування, розкрадання, недотримання правил транспортування, зберігання, реалізації тощо не є природними, тож причини їх виникнення слід знайти та усунути. Природні втрати, своєю чергою, поділяються на нормативні (втрати у межах норм природного убутку) і понаднормові. Понаднормовими вважаються також і будь-які втрати, не пов'язані з природними причинами.

При цьому в бухгалтерському обліку дана операція буде відображена наступним чином (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

#### Відомість бухгалтерських записів в результаті інвентаризації

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Відображено лишки продукції	27	719	6000
Відображено нестачу продукції	947	27	12000
Відображено розмір збитку віднесеного на МВО	375	716	4800
Відображено ПДВ	716	641	240
Відображено суму неподаткового платежу до бюджету	716	642	3840

Під час інвентаризації виникають помилки, якщо об'єкти не були оприбутковані або їх помилково списали. Щоб виправити такі помилки, слід скласти бухгалтерську довідку.

З позиції податківців за відсутності затверджених норм природного убутку (втрат) на рівні нормативного акта всі втрати сільгосппродукції вважаються понаднормовими, тому слід нараховувати «компенсуючі» податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 198.5 Податкового кодексу України (далі – ПКУ). Це вони неодноразово зазначали у своїх роз'ясненнях, зокрема, в ІПК ДФС від 29.03.2018 р. № 1286/6/99-99-15-03-02-15/ ІПК, від 03.11.2017 р. № 2502/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 11.07.2017 р. № 1121/6/99-99-

15-03-02-15/ІПК. Якщо б ФГ «ХХХ» було платником податку на прибуток, то доходи та витрати від виявленого порушення враховуються за правилами бухгалтерського обліку. Податкових різниць щодо надлишків продукції нормами ПКУ не передбачено.

При цьому у фінансовій звітності (охарактеризуємо ф. 1 та ф. 2) виникнуть такі коригування:

1. У ф. № 1 в активі слід зменшити суму по рядку 1103 «Готова продукція» (Кт 27 12000 грн – Дт 27 6000 грн) на суму 6000 грн. та збільшити суму по рядку 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» на суму 4800 грн. В пасиві слід збільшити суму по рядку 1620 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» на 4080 грн, зменшити суму чистого прибутку на суму 5280 грн. В результаті валюта балансу зменшиться на 1200 грн.

2. У ф. № 2 по рядку 2120 необхідно записати суму: Кт 719 6000 грн + Кт 716 4800 грн – Дт 716 4080 грн = 6720 грн, сума інших операційних витрат збільшиться на суму 12000 грн. В результаті сума фінансових результатів від операційної діяльності зменшиться на 5280 грн, а отже і чистий прибуток зменшиться на таку ж суму.

Ситуація 2. В ході змодельованої аудиторської перевірки та повторних процедур контролю визначено що, в результаті реалізації продукції в обліку було здійснено такі записи (табл. 3.5):

Таблиця 3.5

### Відомість бухгалтерських записів по реалізації продукції

За даними підприємства				За даними аудиту			
Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Відвантажене зерно озимої пшениці за собівартістю	90	27	9000	Відвантажене зерно озимої пшениці за собівартістю	90	27	9000
Оприбутковується виручка за зерно	36	701	12000	Оприбутковується виручка за зерно	36	701	12000
Надійшли кошти в банк від покупців або замовників	31	36	12000	Нараховано податок на додану вартість	701	641	2000
				Надійшли кошти в банк від покупців або замовників	31	36	12000

У фінансовій звітності (ф. 1 та ф. 2) виникнуть такі коригування:

1. У ф. № 1 в пасиві слід збільшити суму по рядку 1620 «Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом» на 2000 грн, зменшити суму чистого прибутку на суму 2000 грн. В результаті валюта балансу не зміниться.

2. У ф. № 2 по рядку 2000 необхідно зменшити суму доходу на 2000 грн. В результаті сума фінансових результатів від операційної діяльності зменшиться на 2000 грн, на таку ж суму зменшиться сума чистого прибутку.

За результатами аудиту було виявлено, що підприємство не відобразило Податкове зобов'язання на суму 2000 грн. Штраф аудитора становить 5% на суму 100 грн. А контролюючого органу штраф буде дорівнювати 50% на суму 1000 грн. Економічна ефективність становить  $1000 - 100 = 900$  грн.

### **3.3. Узагальнення результатів аудиторського дослідження**

За результатами проведення перевірки аудитор складає два підсумкових документи: аудиторський звіт та Аудиторський висновок (Звіт незалежного аудитора) [36].

Аудиторський звіт є широким оскільки, відображає усі виявлені під час перевірки порушення та зауваження. Він складається відповідно до домовленості між аудитором і замовником. Цей документ складається виключно для замовника.

Аудиторський висновок може бути наданий широкому колу користувачів.

У аудиторському звіті відображається інформація про недоліки в обліковому відображенні продукції сільськогосподарського виробництва, які можуть спричинити суттєві помилки у фінансовій звітності, наводяться рекомендації щодо удосконалення системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю у ФГ «XXX». Ці дані доводяться до керівництва підприємства.

Слід зазначити, що аудиторський звіт не може відображати всі наявні

недоліки підприємства, бо у ньому зазначаються лише помилки, що були виявлені під час даної аудиторської перевірки.

Аудиторська фірма на основі загальноприйнятих правил сама розробляє форму аудиторського звіту. Основні внутрішні вимоги звіту полягають у акуратному оформленні та однаковому підході до даного документа для різних суб'єктів господарювання. Значені вимоги затверджуються директором аудиторської фірми та їх повинні дотримуватися всі аудитори фірми.

В обов'язковому порядку в аудиторському звіті повинні зазначатися:

- реквізити аудиторської фірми (найменування і юридична адреса, ЄДРПОУ, номер і дата видачі ліцензії на здійснення аудиторської діяльності);
- реквізити господарюючого суб'єкта, що перевіряється (офіційне найменування та юридична адреса, ЄДРПОУ, перелік відповідальних за складання фінансової звітності підприємства, період за який здійснюється перевірка);
- порушення, що виявлені під час аудиту, які мають суттєвий вплив на ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та можуть суттєво викривити дані;
- результати перевірки щодо організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві та складання фінансової звітності підприємства.

Крім зазначених вище складових аудиторського звіту слід звернути увагу на:

- особливості проведення аудиту, що значені договором між аудиторською фірмою та замовником, та ті факти, що були виявлені у ході аудиту;
- дані про працівників бухгалтерії, структуру бухгалтерії та особливості системи бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства;
- перелік об'єктів бухгалтерського обліку, що підлягають перевірці;
- відображення методики аудиту, як підтвердження того, що

аудиторська фірма відповідає усім правилам аудиторської діяльності;

- зазначення інформації щодо бухгалтерської документації, яка була перевірена суцільним способом та яка була досліджена вибіркоvim методом, а також принципи, чому здійснювалася така аудиторська вибірка;

- перелік недоліків та зауважень, що виникли під час аудиторської перевірки та рекомендації щодо їх усунення;

- різницю кількісних показників у звітних і податкових даних підприємства і тих, які зазначаються за результатами аудиторської фірми;

- у разі аудиту великих підприємств, які мають філії та відокремлені підрозділи відображається інформація про перевірки філій, підрозділів у загальних результатах та оцінку їх впливу на підсумки аудиту підприємства уцілому;

- якщо аудит на досліджуваному підприємстві проводиться не перший раз, то в звіті проводиться оцінка та аналіз виправлення попередніх зауважень.

Всі записи в аудиторському звіті мають бути змістовними та чіткими.

В деяких випадках у такому звіті проводиться обґрунтування проведених розрахунків з посилання на законодавчі документи.

За наведеними вище ситуаціями, щодо аудиту продукції сільськогосподарського виробництва було сформовано аудиторський звіт (додаток 3.5).

Аудиторський звіт вважається конфіденційним документом та надається лише керівництву ФГ «ХХХ» для прийняття виважених управлінських рішень.

В переважній більшості, результати аудиту потрібні для формування Звіту незалежного аудитора, що підтверджує достовірність інформації фінансової звітності.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту: «Звіт незалежного аудитора – це документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її

складанні» [36].

Концептуальними основами вважаються закони України та інші нормативно-правові документи України, НП(С)БО, внутрішні документи та положення ФГ «ХХХ», тощо.

Вимоги щодо порядку вибору форми Звіту незалежного аудитора, структури, змісту зазначено у таких міжнародних стандартах аудиту, що наведено в додатку Т.

Всього існує чотири види Аудиторського висновку:

- безумовно-позитивний аудиторський звіт;
- умовно-позитивний звіт;
- негативний звіт;
- відмова від висловлення думки.

Безумовно-позитивний висновок складається коли аудитор вважає, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої основи фінансової звітності [36].

В інших випадках Звіт вважається модифікованим, бо він включає пояснюючий параграф або думку, відмінну від безумовно-позитивної.

У Міжнародному стандарті аудиту 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» зазначені всі рекомендації щодо складання таких звітів [36].

Звіт незалежного аудитора вважається модифікованим, якщо він містить такі елементи:

- питання, що не впливають на думку аудитора (зазначається у пояснюючому параграфі),
- питання, що впливають на думку аудитора (зазначаються у формі умовно-позитивної, негативної думки чи відмови від висновку).

У додатку Т узагальнено основні елементи Звіту незалежного аудитора з позиції Міжнародного стандарту аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

У випадку існування обмежень щодо обсягу аудиту, незгода з керівництвом щодо прийнятої облікової політики, методів її застосування або достатності розкриття фінансової інформації в звітності, то аудитор не може викласти безумовно-позитивний висновок [36].

При суттєвому обмеженні обсягу, через що аудитор не може одержати достатні і доречні аудиторські докази, повинна бути складена відмова від висловлення думки.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у звіті чітко описати всі обґрунтовані причини і, по змозі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти.

Цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

У додатку до МСА 700 наведено три ілюстративних приклади аудиторських звітів щодо фінансової звітності, яка складена відповідно до застосовних концептуальних основ, але перевірка здійснювалась щодо різних завдань аудиту.

Таким чином, можна зробити висновок, що аудиторську перевірку здійснювати доцільно, оскільки з економічної точки зору підприємство може заощадити 4078,8 грн. Окрім одержаного економічного ефекту, підприємство матиме можливість впровадити до виконання рекомендації щодо ведення обліку та перелік заходів, необхідних для уникнення повторних порушень. Завершується процес аудиторської перевірки, на шостому етапі, підведенням підсумків та складанням аудиторського звіту.

## **ВИСНОВКИ**

Результати виконаної роботи дозволяють зробити такі висновки:

1. Сільськогосподарська продукція, згідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи» - це актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішнього споживання.

2. Результатами комплексного виробництва є різні за економічним змістом та призначенням продукти: основна продукція, супутня продукція, побічна продукція, відходи виробництва. Зазначені результати процесу виробництва мають як спільні, так і відмінні риси, що визначає їхнє право на самостійне існування як окремі об'єкти обліку.

3. Введення в облікову практику НП(С)БО 30 «Біологічні активи» змінило існуючу методику оцінки при оприбуткуванні продукції сільськогосподарського виробництва, при первісному її відокремленні від біологічного активу. Значна частина сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення і відображають в обліку оприбуткування готової продукції в оцінці за плановою собівартістю, що призводить в цілому до викривлення інформації в фінансовій звітності.

4. Записи про понесені витрати на виробництво продукції рослинництва здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно було по групувано: з обліку витрат праці; з обліку засобів праці (амортизація); з обліку витрат матеріальних цінностей; з обліку вартості робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями. Кожна група документів має своє призначення в залежності від об'єктів здійснюваних витрат (праця, матеріальні цінності, основні засоби).

5. Документальне забезпечення готової продукції залежить від виду продукції, яку оприбутковують, основні з них є: реєстри відправки зерна і іншої продукції з поля; путівки на вивезення продукції з поля; реєстр переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно, щоденники надходження сільськогосподарської продукції. Для оформлення відпуску

сільськогосподарської продукції заготівельним, переробним та іншим підприємствам застосовують рахунки, накладні спеціальні форми ТТН. У ФГ «XXX» дотримуються вимог щодо документального забезпечення руху сільськогосподарської продукції, відповідальність покладена на головного бухгалтера.

6. Облік витрат ведуть на синтетичному рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 231 «Рослинництво», по дебету якого відображають витрати понесені на вирощування сільськогосподарських культур, а по кредиту – вихід продукції. Облік витрат в рослинництві ФГ «XXX» ведуть за основними статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріальні витрати; роботи та послуги; загальновиробничі витрати.

7. Облік продукції виробленої ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». За дебетом рахунку - надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

8. Основними формами фінансової звітності, де відображається інформація про залишки продукції, її рух тощо є Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до фінансової звітності.

9. Аналіз діяльності підприємства дав підстави зробити висновок про фінансово стійкий фінансовий стан та незалежність від кредиторів. Показники ліквідності показали, що використавши наявні оборотні активи, підприємство має можливість погасити поточні зобов'язання.

10. Розглянуто методику організації аудиту наявності та використання продукції сільськогосподарського виробництва, яка є складовою операційного аудиту. Визначено основні етапи аудиторської перевірки, яка включає наступні етапи: перевірка документів, складання програми аудиту, здійснення аудиторської перевірки, узагальнення результатів аудиту (аудиторський звіт

або рекомендований лист). Апробація методики аудиту проводилася на умовних прикладах і передбачала перевірку витрат на виробництво продукції рослинництва, оформлення документів по реалізації продукції, кореспонденції рахунків, порядку коригування показників фінансової звітності та нарахування штрафних санкцій.

У зв'язку з проведеними дослідженнями можна внести такі пропозиції:

1. Використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку біологічних активів рослинництва сприятиме дотриманню вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи», полегшить роботу облікового апарату і підвищить його продуктивність. Крім того, уточнення термінів і порядку складання, подання, перевірки і обробки первинних документів.

2. Оцінку біологічних активів рослинництва здійснювати за справедливою вартістю, шляхом створення на підприємстві постійно діючої Комісії з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

3. Посилити контроль за обліком витрат та визначенням собівартості продукції, проводячи у встановлені строки внутрішньогосподарський контроль працівниками бухгалтерії.