

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеню **магістра**
(бакалавра, магістра)

студента Саранчі Софії Петрівни
(ПІБ)

академічної групи 071М-21з-1
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: «Організація та методика обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві (на прикладі СФГ «Україна-2000»)»
(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Пашкевич М.С.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Пашкевич М.С.		

Дніпро
2022

ЗАТВЕРДЖЕНО:
завідувач кафедри
міжнародних відносин
і аудиту
Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

« ____ » _____ року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню магістра
(бакалавра, магістра)

Студенту Саранчі С.П. академічної групи 071М-21з-1
(прізвище та ініціали) (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»
(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: «Організація та методика обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві (на прикладі СФГ «Україна-2000»)»

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від _____
№ _____

Розділ	Зміст	Термін
1	Теоретичні аспекти організації обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві	30.09.2022 р.
2	Методика обліку запасів на фермерських господарствах	31.10.2022 р.
3	Методика аудиту та аналізу запасів на фермерському господарстві	30.11.2022 р.

Завдання видано _____ Пашкевич М.С.
(підпис керівника) (прізвище, ініціали)

Дата видачі 02.09.2022 р.

Дата подання до екзаменаційної комісії _____

Прийнято до виконання _____ Саранча С.П.
(підпис) (прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 61 с., 14 рис., 21 табл., 1 додаток, 28 джерел.

АГРАРНЕ ВИРОБНИЦТВО, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКІ ПІДПРИЄМСТВА, РОСЛИННИЦТВО, ТВАРИННИЦТВО, ФЕРМЕРСЬКІ ГОСПОДАРСТВА, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

Предмет дослідження - теоретико - методологічні та адміністративно - правові засади організації обліку і аудиту на фермерському господарстві.

Об'єкт дослідження – система обліку і аудиту та аналізу у СФГ «Україна-2000».

Мета роботи – розробка теоретичних і методичних засад та рекомендації щодо вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту у фермерському господарстві.

Результати та їх новизна – порядок і терміни проведення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах; робочий план рахунків для сільськогосподарських підприємств.

Науково – теоретичні узагальнення та практичні пропозиції, зроблені на основі результатів дослідження, спрямовані на удосконалення організації обліку, аналізу і аудиту у фермерських господарствах, мають науково – прикладне значення і можуть бути використані в практичній діяльності.

Результати дослідження, викладені у кваліфікаційній роботі, знайшли практичне застосування у фермерському господарстві «Україна-2000».

Практична значимість кваліфікаційної роботи - полягає в тому, що їх використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві відповідно до сучасних умов господарювання. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку господарства.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ЗАПАСІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	8
1.1 Економічні засади функціонування селянських (фермерських) господарств	8
1.2 Характеристика діяльності СФГ «Україна-2000»	14
1.3 Економічний аналіз господарської діяльності фермерського господарства «Україна-2000»	14
Висновки до першого розділу	17
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НА ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ	18
2.1 Організація обліку наявності та руху основних засобів на СФГ «Україна-2000»	18
2.2 Облік запасів на сільськогосподарських підприємств	23
2.3 Особливості проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку	27
Висновки до другого розділу	33
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ	35
3.1. Особливості організації аналізу та аудиту в агропромисловому комплексі України	35
3.2 Аудит витрат на виробництво продукції рослинництва	38
3.3 Аудит витрат на виробництво продукції тваринництва	41
Висновки до третього розділу	54
ВИСНОВКИ	55
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	62

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний стан аграрного виробництва є основою зростання економіки держави. Ринкові перетворення в економіці України зумовили виникнення поряд з державними, приватними, орендними підприємствами появу фермерських господарств. Останнім часом кількість фермерських господарств зростає, так за даними Держкомстату станом на 1 січня 2022 року, в Україні налічувалося 40965 фермерських господарств, у власності й користуванні яких перебувало 4,3 млн. гектарів сільгоспугідь, із них 4,2 млн. гектарів ріллі. Зростання фермерських господарств посилює і потребу в своєчасному, досконалому та вичерпному обліку їх діяльності.

Тому досить важливо визначити основні особливості та проблеми ведення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту у фермерських господарствах і запропонувати ряд заходів щодо їх усунення.

Проблема особливостей обліку, аналізу та аудиту у фермерських господарствах висвітлена у працях багатьох науковців, які займалися аналізом основних проблем та розробкою перспектив щодо його удосконалення.

Зокрема, слід виділити: В.П. Горьового [1], М.Ф. Огійчука [2], С.П. Азізова [3], П.Т. Саблука [4], М.Я. Дем'яненка [5], В.В. Липчука [6], Л.Ю. Мельника [7] та ін. Проте багато питань залишаються не вирішеними і до сьогодні.

Отже, незважаючи на значні досягнення і напрацювання у цьому напрямі, деякі питання залишаються невирішеними, зокрема, подальшого дослідження потребують суперечливі питання впровадження тієї чи іншої форми обліку, удосконалення окремих форм первинного обліку в залежності від напрямку спеціалізації, обсягів виробництва та реалізації продукції. Тому досить важливим є посилення контролю за обліком у фермерських господарствах та удосконалення організації обліку у фермерських господарствах.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є розробка теоретичних і методичних засад та рекомендації щодо вдосконалення організації

та методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту у фермерському господарстві.

Відповідно до поставленої мети, завданнями дослідження є:

- визначення економічних засад функціонування селянських (фермерських) господарств;
- надання характеристики діяльності підприємства та виконання економічного аналізу господарської діяльності;
- організації обліку наявності руху основних засобів на фермерському господарстві;
- визначення складу і класифікації витрат фермерських господарств;
- демонстрація особливостей проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку;
- проведення аудиту витрат на виробництво продукції рослинництва;
- проведення аудиту витрат на виробництво продукції тваринництва;
- надання базовому підприємству пропозиції щодо удосконалення організації обліку і аудиту.

Предметом дослідження є теоретико – методологічні та адміністративно – правові засади організації обліку і аудиту на фермерському господарстві.

Об'єктом дослідження є система обліку і аудиту та аналізу у СФГ «Україна-2000».

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети, вирішення завдань використано методи:

- теоретичного аналізу та синтезу, абстрагування та конкретизації, узагальнення, порівняння, моделювання – для вивчення досвіду організації обліку і аудиту на фермерському господарстві;
- бухгалтерське спостереження – для збирання первинної інформації про факти господарського життя та її реєстрація в документах;
- прогнозування та моделі регресійного аналізу – для планування взаємозв'язку показників діяльності фермерського господарства.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що за характером та змістом розглянутих проблем, а також об'єктом і предметом дослідження магістерська робота є комплексним дослідженням методології організації обліку, аналізу і аудиту на фермерських господарствах й полягає у наступному:

удосконалено:

- порядок і терміни проведення інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах;

обґрунтовано:

- робочий план рахунків для сільськогосподарських підприємств;

Практичне значення одержаних результатів. Науково – теоретичні узагальнення та практичні пропозиції, зроблені на основі результатів дослідження, спрямовані на удосконалення організації обліку, аналізу і аудиту у фермерських господарствах, мають науково – прикладне значення і можуть бути використані в практичній діяльності.

Результати дослідження, викладені у магістерській роботі, знайшли практичне застосування у фермерському господарстві «Україна-2000».

Практична значимість кваліфікаційної роботи - полягає в тому, що їх використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві відповідно до сучасних умов господарювання. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку господарства.

Апробація результатів магістерської роботи. Результати дослідження доповідалися та обговорювалися на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (м. Полтава, 27 жовтня 2022 року).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано одна наукова праця – тези доповіді у збірниках матеріалів науково – практичної конференції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ЗАПАСІВ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

1.1 Економічні засади функціонування селянських (фермерських) господарств

Селянські (фермерські) господарства стали масово виникати на першому етапі аграрної реформи. Світовий досвід переконує, що вони ведуть виробництво високопродуктивно і повністю вирішують продовольчу проблему. В селянських господарствах реалізується одна з найрадикальніших форм приватної власності, завдяки чому у працівників повністю відроджується почуття господаря.

Селянське (фермерське) господарство (СФГ) є формою підприємництва громадян України, які виявили бажання переважно особистою працею членів цього господарства виробляти товарну продукцію сільського господарства, займатися її переробкою і реалізацією. Це підприємство є юридичною особою, має назву, печатку і штамп, працює на засадах самоокупності.

Економічні і соціально-правові засади створення і функціонування селянських господарств регулюються: законом України «Про фермерське господарство» [8], Цивільним кодексом України [9], Земельний кодекс України [10], Законом України «Про підприємництво» [11]. Їм гарантується рівність з іншими формами господарювання на селі і самостійність у виробничій та комерційній діяльності.

Головою селянського (фермерського) господарства є його засновник, на ім'я якого видається Державний акт на право користування землею або/і приватної власності. Членами цього господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти віком 16 і більше років та інші родичі, які об'єдналися для ведення спільного виробництва.

Виробничо-економічні відносини з державними, кооперативними та іншими підприємствами, з організаціями та громадянами селянське (фермерське) господарство будує на основі договорів. Державні та інші органи

не мають права втручатися в його господарську діяльність. Заподіяні від такого втручання збитки відшкодовуються винними.

Згідно з чинним законодавством розмір земельної ділянки для ведення СФГ може становити до 100 га земель сільськогосподарського призначення (землі у приватній власності і землі, надані у постійне користування).

На перших порах після прийняття чинного законодавства про створення селянського (фермерського) господарства таким підприємствам без оплати передавалася земля в межах середньої частки, що припадає на одного сільського жителя на території відповідної ради народних депутатів. Зі створенням КСП і прийняттям Указу Президента «Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність» [12], згідно з яким кожен член такого підприємства одержав право вийти з нього зі своїм земельним паєм для організації селянського (фермерського) господарства, розмір такого паю визначався за іншим принципом, коли враховувалися площа сільськогосподарських угідь підприємства та кількість його членів, включаючи пенсіонерів. Кожному, хто виходив з членів КСП з метою створення селянського (фермерського) господарства, земельний пай передавався безплатно. Ця ж чинна норма витримувалася і при реструктуризації КСП в приватні підприємства згідно з Указом Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» [13]. В процесі такої реструктуризації було створено, як відомо, 1254 фермерських господарства.

Селянським (фермерським) господарством надано право додатково, до визначеної законодавством граничної площі орендувати землю, а також брати в оренду технічні засоби для розширення масштабів виробничої діяльності. Нині багато СФГ завдяки цьому перетворилися у досить великі підприємства з площею сільськогосподарських земель від декількох сотень до більше тисячі гектарів.

Законом України «Про фермерське господарство» передбачається державне соціальне страхування і пенсійне забезпечення членів цього господарства та найманих осіб, які працюють у ньому за договором, нарівні з

іншими працівниками сільського господарства. Час роботи цих категорій працівників у селянському (фермерському) господарстві включається до загального і безперервного стажу.

Діяльність селянського (фермерського) господарства може бути припинена з різних причин, зокрема через добровільне рішення членів господарства про припинення його діяльності, визнання його банкрутом і в разі припинення права власності на землю, права користування земельною ділянкою згідно з вимогами земельного Кадастру України або у випадках, коли не залишається жодного члена СФГ чи спадкоємця, який бажає продовжити діяльність господарства.

Звертає на себе увагу і незбалансованість галузевої структури СФГ: вони головним чином розвивають рослинницькі галузі і лише частково - тваринницькі, які є більш трудомісткими, а через недоліки у ціновій політиці - були і менш економічно вигідними або збитковими взагалі. Ця обставина негативно відбивається на родючості ґрунтів через порушення системи удобрень - різке зменшення виробництва і внесення в ґрунт органічних добрив. Зазначимо, що по СФГ намітилася тенденція до збільшення поголів'я тварин.

Багато СФГ в гонитві за сьогоденною економічною вигодою перейшли на руйнівну для ґрунту структуру посівних площ, вирощуючи переважно високоліквідні рентабельні культури - зернові і соняшник. Така не виважена організація виробництва, що здійснюється багатьма СФГ, наносить велику, інколи непоправну шкоду землі, а тому її не повинно бути в майбутньому. Сприятиме цьому, як уже зазначалося раніше, прийняття закону про охорону землі. Слід також очікувати, що СФГ почнуть розвивати товарне виробництво тваринницької продукції. Це зумовлено зростанням попиту на дану продукцію та істотним підвищенням цін на неї.

Фермерські господарства ще недостатньо займаються переробкою сільськогосподарської продукції (безпосередньо і через організацію переробних кооперативів), що звужує можливості одержання ними додаткового економічного ефекту. Стримуючим фактором у розвитку багатьох фермерських

господарств є недостатня технічна оснащеність їх, особливо комбайновим парком і вантажними автомобілями.

1.2 Характеристика діяльності СФГ «Україна-2000»

Селянське (фермерське) господарство «Україна-2000» (далі - СФГ «Україна-2000») зареєстроване за адресою: Дніпропетровська область, Софіївський район, селище міського типу Софіївка, вулиця Больнична, будинок 78/8.

Місцевість фермерського господарства приналежить до II-го центрального агрокліматичного району, характерним для якого є тепле і помірно-вологе літо, а також нетривала зима з невеликою кількістю снігу. Сума активних температур у даній місцевості складає приблизно 2300-2500 градусів Цельсія. В деякі роки сума може складати лише 1700-1900 градусів Цельсія або підвищуватися до 2700-2900 градусів Цельсія. В середньому 190-205 днів триває вегетаційний період культур в даній місцевості (початок 10 квітня та закінчення періоду - 20 жовтня).

В середньому на рік припадає близько 380-420 мм опадів, які можна охарактеризувати нерівністю випадіння як по окремій місцевості, так і по окремим рокам.

Агрокліматичні ресурси місцевості сприятливі для усіх польових, багаторічних насаджень в фермерських господарствах. Рельєф є рівниннохвилястим. Вплив рельєфу на структуру земельного шару на території фермерського господарства простежується в формуванні змитих і намитих земель.

Головні ролі у формуванні агрокліматичних умов місцевості займають панівні напрямки вітрів (серед яких переважають північно-західні та західні вітри), рельєф (в цілому він є плосководностічним та зі значною часткою слабостічних та безстічних знижень), а також внутрішній процес орного горизонту. Всі ці фактори розвитку склалися під впливом агрокліматичних та біологічних процесів, а також за рахунок природно-історичних процесів.

Загалом, природні і кліматичні умови даного району є сприятливими для обробки значної частки сільськогосподарських культур, характерних для цього агрокліматичного поясу, а на їх основі - для виробництва необхідних кормів та пришвидшеного розвитку тваринництва.

Основою товарної продукції у СФГ «Україна-2000» є вирощування зернових культур (крім рису) і бобових культур.

У СФГ «Україна-2000» серед основних постачальників сировини і матеріалів можна виділити (Табл.1.1):

Таблиця 1.1

Основні постачальники сировини і матеріалів СФГ «Україна-2000»

Постачальник	Продукція
ТОВ «Дніпро Петрол»	паливна та мастильна сировина
ПП «Агротрейд»	посівна сировина зернових та олійних культур, а також бобові культури
ТОВ «Агрохім Продукт»	мінеральні добрива
ТОВ «Козак+»	фасувальні матеріали

Серед основних замовників можна виділити: ПП «Екопродукт», ТОВ «Пріорітет М» та інші.

Земельний фонд СФГ «Україна-2000» за період 2020-2021 рр. було збільшено з 52 га до 54 га, що становить собою збільшення площі на 3,90%. Ці земельні ресурси повністю задіяні у господарстві. Земля використовується для розміщення допоміжних приміщень для ведення господарства (ангар, склад, адміністративна будівля та інше), а також безпосередньо для вирощування зернових культур (крім рису) і бобових культур. На даний час земельний фонд фермерського господарства має коефіцієнт сільськогосподарського освоєння землі, що дорівнює 1.

За рахунок збільшення земельного фонду, в тому числі відведеного під посів нових культур - було збільшено площу ріллі з 52 га до 54 га у 2021 році.

Інформацію про структуру зернових та бобових культур у СФГ «Україна-2000» ми можемо побачити у Табл. 1.2:

Таблиця 1.2:

Структура посівних площ СФГ «Україна-2000» у 2021 році

Показник	Посівна площа, га	Частка культури від ріллі, %	Частка культури від зернових, %
Всього посівних площ	54	-	-
Всього продукції рослинництва	45	83,3	100,0
У тому числі зернові та бобові:	45	83,3	100,0
пшениця	31	57,4	68,8
гречка	0,5	0,9	1,1
кукурудза	1,6	2,9	3,5
ячмінь	5,3	9,8	11,7
овес	1,7	3,1	3,7
інше зерно	2,6	4,8	5,7
Ріпак озимий	3,4	6,2	-

Як видно з таблиці 2.1, зернові та бобові культури займають більш ніж 83% від площі всієї ріллі, з них 57% відведено під пшеницю, майже 10% під ячмінь та 6,2% під ріпак озимий. Решту ріллі займають гречка, кукурудза, овес та інше зерно в незначних частках. Основними показниками рослинництва, які характеризують його ефективність є валовий збір, посівні площі під культурами та їх урожайність. Важливим показником серед цих трьох є показник урожайності, оскільки він дає картину ефективності господарства з якісної сторони, показуючи кількість урожаю, зібраного з 1 га ріллі. Але керівництво фермерського господарства здебільшого оцінює валовий збір сільськогосподарських культур для розуміння поточної ефективності діяльності. Маючи цей показник, керівництво може оцінити ефективність, порівнявши валовий збір культур із собівартістю цих культур.

1.3 Економічний аналіз господарської діяльності фермерського господарства «Україна-2000»

Перехід до ринкової економіки потребує від підприємства підвищення ефективності виробництва, конкурентоздатності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, ефективних форм господарювання і управління виробництвом, активізації підприємництва і т.п. Важлива роль у реалізації цієї задачі приділяється економічному аналізу господарської діяльності підприємств. З його допомогою виробляються стратегія і тактика розвитку підприємства, обґрунтовуються плани й управлінські рішення, здійснюється контроль за їхнім виконанням, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, його підрозділів і робітників.

Під економічним аналізом розуміється засіб пізнання предметів і явищ навколишнього середовища, заснований на розчленовуванні цілого на складові частини і вивчення їх у всьому різноманітті зв'язків і залежностей.

Зміст аналізу впливає з функцій. Однією з таких функцій являється вивчення характеру дії економічних законів, встановлення закономірностей і тенденцій економічних явищ і процесів у конкретних умовах підприємства. Наступна функція аналізу - контроль за виконанням планів і управлінських рішень, за економічним використанням ресурсів. Центральна функція аналізу - пошук резервів підвищення ефективності виробництва на основі вивчення передового досвіду і досягнень науки і практики. Також інша функція аналізу - оцінка результатів діяльності підприємства по виконанню планів, досягнутому рівню розвитку економіки, використанню наявних можливостей. І на кінець - розробка заходів по використанню виявлених резервів у процесі господарської діяльності.

Почнемо економічний аналіз господарської діяльності СФГ «Україна-2000» з аналізу земельних угідь господарства.

Найважливішою складовою природних ресурсів є земля - це основний засіб виробництва у сільському господарстві, а також охоронниця природних багатств, основа рослинного і тваринного світу, операційний базис розміщення об'єктів промисловості, населених пунктів та доріг.

Характеризуючи СФГ «Україна-2000» по забезпеченості виробничими ресурсами, визначають:

- землезабезпеченість,
- наявність і використання трудових ресурсів,
- наявність і стан обладнання та механізмів,

Землезабезпеченість – це показник, який визначається навантаженням ріллі та сільськогосподарських угідь на одного середньорічного працівника (Табл.1.3):

Таблиця 1.3

Землезабезпеченість СФГ «Україна-2000»

Роки	Площа с – г угідь, га	Середньорічна чисельність працівників, чол.	Припадає с – г угідь на одного середньорічного працівника, га
2019	311,68	27	11,54
2020	390	38	10,26
2021	450	50	9,0
2021/2019,%	144,4	185,2	78,0

Провівши аналіз землезабезпеченості СФГ «Україна-2000» за період з 2019 р. по 2021 р. сільськогосподарськими угіддями, можна сказати, що вона має тенденцію до зменшення. Це показує процентне співвідношення 2019 р. до 2021 р. (на 22%). Це пояснюється тим, що відбулось збільшення чисельності працівників за аналізований період на 23 чол.

Наявність основних засобів у СФГ «Україна-2000» наведено в Табл.1.4:

Таблиця 1.4

Наявність та забезпеченість основними фондами СФГ «Україна-2000»

Показники	2020	2021	2021 у % до 2020
Середньорічна вартість основних засобів, тис.грн	294,2	341,2	15,9
Середньорічна чисельність робітників, осіб	10	11	0
Фондоозброєність, тис.грн	29,4	31,1	5,8

Аналізуючи вищенаведену таблицю, можна побачити, що фондооснащеність збільшилася лише на 5,8%, а середньорічна вартість основних фондів збільшилася 15,9%, що свідчить про те, що за рахунок збільшення кількості працівників було досягнуто кращих фінансових результатів

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних аспектів організації обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві дозволило зробити наступні висновки:

1. Місцевість фермерського господарства приналежить до II-го центрального агрокліматичного району, характерним для якого є тепле і помірно-вологе літо, а також нетривала зима з невеликою кількістю снігу. Сума активних температур у даній місцевості складає приблизно 2300-2500 градусів Цельсія. В деякі роки сума може складати лише 1700-1900 градусів Цельсія або підвищуватися до 2700-2900 градусів Цельсія. В середньому 190-205 днів триває вегетаційний період культур в даній місцевості (початок 10 квітня та закінчення періоду - 20 жовтня).

2. Загалом, природні і кліматичні умови даного району є сприятливими для обробки значної частки сільськогосподарських культур, характерних для цього агрокліматичного поясу, а на їх основі - для виробництва необхідних кормів та пришвидшеного розвитку тваринництва. Основою товарної продукції у СФГ «Україна-2000» є вирощування зернових культур (крім рису) і бобових культур.

3. Земельний фонд СФГ «Україна-2000» за період 2020-2021 рр. було збільшено з 52 га до 54 га, що становить собою збільшення площі на 3,90%. Ці земельні ресурси повністю задіяні у господарстві. Земля використовується для розміщення допоміжних приміщень для ведення господарства (ангар, склад, адміністративна будівля та інше), а також безпосередньо для вирощування зернових культур (крім рису) і бобових культур. На даний час земельний фонд фермерського господарства має коефіцієнт сільськогосподарського освоєння землі, що дорівнює 1.

4. Зернові та бобові культури займають більш ніж 83% від площі всієї ріллі, з них 57% відведено під пшеницю, майже 10% під ячмінь та 6,2% під ріпак озимий. Решту ріллі займають гречка, кукурудза, овес та інше зерно в незначних частках. Основними показниками рослинництва, які характеризують його ефективність є валовий збір, посівні площі під культурами та їх урожайність.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ НА ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ

2.1 Організація обліку основних засобів та біологічних активів на СФГ «Україна-2000»

Порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи визначений П(С)БО 7 «Основні засоби» [14].

Підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні критерії предметів, що входять до складу малоцінних НМА (п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби»). Однак незалежно від вартості до складу основних засобів включають дорослу робочу і продуктивну худобу. Крім того, до основних засобів відносять капітальні витрати з поліпшення земель, не пов'язані зі створенням споруд.

Капітальні вкладення у багаторічні насадження, поліпшення земель включають до складу основних засобів щорічно у сумі затрат, що відносяться до прийнятих в експлуатацію площ, незалежно від строку закінчення всього комплексу робіт.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» якщо один об'єкт основних засобів складається з окремих частин, у яких різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися у бухгалтерському обліку як окремий об'єкт. Строк експлуатації об'єкта - це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде вироблено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

У бухгалтерському обліку та звітності інформація про основні засоби відображаються на рахунку 10 «Основні засоби» [15], який призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух власних або одержаних на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, віднесених до складу основних засобів.

Наприклад: СФГ «Україна-2000» придбало трактор МТЗ-82 за 540000 грн (включаючи ПДВ); вартість послуг автотранспортного підприємства (АТП) з транспортування трактора склала 6600 грн (включаючи ПДВ); вартість палива, використаного для обкатки - 900 грн; оплата праці (з відрахуваннями) тракториста, який обкатував трактор - 8500 грн; сума затрат з відрядження головного інженера при транспортуванні трактора на підприємство - 4000 грн.

Кореспонденція рахунків з оприбуткування купівлі основного засобу - трактора, наведено у табл. 2.1:

Таблиця 2.1

Відображення в обліку СФГ «Україна-2000» придбання основного засобу

№ З/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д	К	
Відображено вартість трактора МТЗ-82				
1	Відображено вартість придбаного основного засобу	152	631	450000,00
	сума податкового кредиту	641	631	90000,00
2	Відображено вартість послуг сторонньої організації з транспортування трактора на підприємство: - сума без ПДВ	152	631	5500,00
	сума податкового кредиту	641	631	1100,00
3	Списано затрати з обкатки трактора: - вартість палива	152	203	900,00

Продовж.табл.2.1

4	- заробітна плата (включаючи відрахування на соціальні заходи) трактористові, який виконав обкатку трактора	152	661,651	8500,00
5	Відображено витрати на відрядження, пов'язані з придбанням трактора	152	372	4000,00
6	Введено в експлуатацію трактор МТЗ-82	104	152	468900,00

Зелені багаторічні насадження в залежності від призначення можуть або входити до основних засобів, або до складу біологічних активів, зробимо порівняння у Табл.2.2:

Таблиця 2.2

Багаторічні насадження в обліку

Порівняння	Сільськогосподарські насадження (у сільськогосподарських підприємств)	
	Плодоносні рослини	Інші багаторічні насадження сільськогосподарського призначення
Вид активу	Основні засоби	Довгострокові біологічні активи
Рахунок	108 «Багаторічні насадження»	16 «Довгострокові біологічні активи»
Вартість	Немає значення	
Приклади	Виноградники, садові дерева	Дерева у лісовому масиві, розсадники дерев
Амортизація	Прямолінійний метод або інші, крім виробничого	
Строк використання за ПКУ	10 років	7 років

Наприклад: СФГ «Україна-2000» на закладку саду понесені затрати на: придбання саджанців - 18450 грн, нарахування заробітної плати з відрахуваннями - 12430 грн, списання послуг власного вантажного автотранспорту - 3050 грн, використання малоцінних і швидкозношуваних предметів - 540 грн, списання палива на роботу тракторів, які виконували польові роботи - 850 грн.

У наступні 6 років затрати з утримання молодого саду склали відповідно 1640, 1380, 1250, 1250, 1250 і 960 грн. За 6 років вирощування від молодих насаджень одержано продукції на суму 980 грн, затрати на збір плодів склали 240 грн. Наказом про облікову політику у СФГ «Україна-2000» для обліку закладки та вирощування багаторічних насаджень введено субрахунок 108 «Багаторічні насадження».

Порядок оприбуткування багаторічних насаджень у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.2:

Таблиця 2.2

Облік операцій із закладки та вирощування багаторічних насаджень

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д	К	
1	Списано вартість саджанців, витрачених на закладку сливового саду	108	208	18450,00
2	Нараховано зарплату (з відрахуваннями) працівникам за виконання робіт із закладки саду	108	661, 65	12430,00
3	Списано послуги вантажного автотранспорту з доставки саджанців на поле	108	23	3050,00

4	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети	156	22	540,00
5	Списано паливо на роботу тракторів при виконанні польових робіт	156	203	850,00
6	Оприбутковано до складу ОЗ по закінченні робіт із закладки молоді насадження сливового саду	108.1	156	35320,00
7	Списано щорічні витрати з утримання молодого саду: а) перший рік	156, 108.1	208, 22, 23, 661, 156	1640,00 1640,00
8	б) другий рік	156, 108.1, 156, 108.1	208, 22, 23, 661, 156, 208, 22, 23, 661, 156	1380,00
	в) протягом наступних трьох років по 1250 грн щорічно (1250 грн + 1250 грн + 1250 грн)			3750,00
9	Списано витрати протягом останнього року вирощування, включаючи нараховану оплату праці при збиранні продукції від молодого саду	156	208, 22, 23, 661, 65	1200,00
10	Оприбутковано фрукти та на їх вартість зменшено затрати на вирощування насаджень	27	156	980,00
11	Дооцінено молодий сад	108.1	156	220,00
12	Передано в експлуатацію молодий фруктовий сад	108.2	108.1	42310,00

Після передачі молодих багаторічних насаджень в експлуатацію затрати з догляду за діючими багаторічними насадженнями обліковують на субрахунок «Рослинництво» рахунка 23 «Виробництво».

Капітальні інвестиції у земельні ділянки, надра, лісові та водні угіддя (меліоративні та іригаційні роботи, заходи щодо осушення і зрошення, роботи з розкорчування території для розширення площ орних земель тощо) включають до складу ОЗ щорічно у сумі фактичних затрат.

2.2 Облік запасів на сільськогосподарських підприємств

Необхідною умовою підтримання виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (виробничі запаси). 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 зростають витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення готової продукції і виробничі запаси переходять у форму готової продукції.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [16], запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримувє в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Крім того, за відображення в обліку та фінансовій звітності запасів необхідно враховувати вимоги інших Положень: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [17], П(С)БО 16 «Витрати» [18], П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [19].

До запасів сільськогосподарського підприємства включаються всі запаси, на які підприємство має право власності на визначену дату (наприклад, на дату складання Балансу), незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території, що належить підприємству, можуть знаходитися запаси, які є власністю інших фізичних і юридичних осіб. Вони не є запасами підприємства. Щоб правильно організувати облік, усі виробничі запаси в СФГ «Україна-2000» поділені на такі класифікаційні групи(Табл.2.3):

Таблиця 2.3

Класифікаційні групи запасів в СФГ «Україна-2000»

№ групи	Зміст запасів групи
1	насіння і садивний матеріал
2	корми - концентровані, грубі, соковиті, тваринного походження, мінеральні корми тощо
3	гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін, нафтопродукти
4	тверде паливо - дрова, вугілля, торф, брикет тощо
5	різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо
6	запасні частини і ремонтні матеріали
7	готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
8	товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу
9	малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року

Для відображення запасів Планом рахунків передбачено другий клас «Запаси». Він містить такі рахунки для обліку надходження та вибуття запасів:

- 20 «Виробничі запаси»;

- 21 «Поточні біологічні активи»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;
- 28 «Товари».

Продукція, яку виробляють СФГ і є готовою продукцією, а тому вести її облік на двох рахунках думку не є доцільно. Адже за потреби можна відкрити будь-які субрахунки щодо обліку виробленої сільськогосподарської продукції. Водночас, на рахунку «Готова продукція» має обліковуватися лише товарна продукція. Сільськогосподарська продукція, яка виконує роль запасів (насіння, садивний матеріал, корми), має обліковуватися на синтетичному рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Доцільним для СФГ «Україна-2000» було б до цього субрахунку відкрити субрахунки 2-го порядку, а саме:

- 2081 «Добрива»;
- 2082 «Отрутохімікати для рослинництва»;
- 2083 «Засоби захисту тварин»;
- 2084 «Насіння»;
- 2085 «Садивний матеріал»;
- 2086 «Корми».

Якщо потім з'явиться велика номенклатура запасів і великий їх обіг, то доцільним може бути відкриття субрахунків третього порядку.

Облік власного насіння, саджанців, кормів має бути відокремленим від придбаного на стороні. Оцінка запасів у сільськогосподарських підприємствах є важливим інструментом, що забезпечує достовірність інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Водночас,

проблемним залишається питання оцінювання окремих запасів, зокрема, це вирощена продукція рослинництва і тваринництва.

Відповідно до п.12 П(С)БО 30 [20], сільськогосподарська продукція за її первісного визнання оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Вирощена (створена) сільськогосподарська продукція залежно від облікової політики може бути оцінена за фактичною собівартістю чи за справедливою вартістю, яка на момент надходження до господарства є її первісною вартістю. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». За причини відсутності або несформованості ринку по окремих поточних біологічних активах, щодо сільськогосподарської продукції, достовірно визначити їх справедливу вартість у більшості випадків неможливо. Звідси, якщо справедливу вартість поточного біологічного активу достовірно визначити неможливо, то оцінку необхідно здійснювати за історичною собівартістю, передбачивши це в наказі про облікову політику підприємства.

З метою збереження запасів, сільськогосподарські підприємства організовують складське господарство. Складський облік запасів - це попредметний облік за разовими та накопичувальними видатковими документами. Складський облік здійснюється двома методами:

- кількісно-сумовим, сутність якого полягає в паралельному веденні реєстрів кількісно-сумової й кількісно-гатурнкової форм у бухгалтерії та на складі;

- оперативно-бухгалтерським, сутність якого полягає в тому, що бухгалтерія відкриває картки чи книги складського обліку та передає їх під розписку в журналі реєстрації завідувачеві складу.

2.3 Особливості проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку

За нормою Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [[21], інвентаризація - перевірка і документальне підтвердження:

- 1) наявності,
- 2) стану,
- 3) оцінка активів та зобов'язань підприємства.

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [22], розширює мету інвентаризації на одну позицію - підтвердження відповідності критеріям визнання активів та зобов'язань. Тобто перевіряється дотримання в обліку вимог НПСБО/МСФЗ.

Наприклад, виявлено, що малоцінні предмети праці з простроченим строком служби обліковують на субрахунку 109 «Інші основні засоби». У вказаному випадку комісія надає пропозиції керівництву підприємства: списати такі предмети з балансу, а для контролю наявності – перенести на позабалансовий рахунок (варіант 1) або провести переоцінку предметів і залишити на субрахунку 109 (варіант 2).

Положення № 879 зазначено випадки, коли інвентаризація носить обов'язковий характер, зокрема, перед складанням річної фінансової звітності.

Оскільки інвентаризацію на агропідприємстві проводять з метою забезпечення достовірності даних бухобліку та фінзвітності підприємства, варто забезпечити: виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів; установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку; виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються.

Головними документами визначено: інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості, протокол комісії. Підприємствам дозволено самостійно розробляти інвентаризаційні документи [23]. Не виключено

використання інших допоміжних документів, таких як: накази, довідки, пояснення тощо. Для агропідприємства це – певна свобода дій. У такому разі рекомендується затвердити форми інвент-документів у наказі по підприємству як додаток до облікової політики.

Спочатку необхідно скласти накази: про утворення інвентаризаційної комісії; проведення щорічної інвентаризації.

Інвентаризацію ТМЦ комісія проводить за місцями їх зберігання й окремо за матеріально відповідальними особами.

Під час інвентаризації ТМЦ члени комісії перевіряють фактичну наявність і стан активів, які потрапляють на склад запасів згідно з НП(С)БО 9. У присутності матеріально відповідальних осіб переважають, обміряють і підраховують запаси у порядку розміщення цінностей у приміщенні. Результати інвентаризації оформити за допомогою Інвентаризаційного опису запасів.

Після того як інвентаризаційні описи підписали всі члени комісії та матеріально відповідальні особи, забирають документи до бухгалтерії. Бухгалтер звіряє дані інвентаризаційних описів з даними бухгалтерського обліку. Якщо бухгалтер виявить розбіжності - надлишки або нестачі ТМЦ, необхідно скласти звіряльну відомість.

Можливо використовувати форму звіряльної відомості результатів інвентаризації запасів, затверджену Наказом № 572 [24], або ж необхідно розробляти власну. Звіряльна відомість має: відображати надлишок, нестачу, пересортицю за кожним видом ТМЦ; містити загальні суми. Виявлені розбіжності відобразити в обліку.

Надлишок активів в практиці виникає з різних причин: невчасного проведення первинних документів від постачальників в бухобліку; необґрунтованого списання з балансу. Тому пер ніж визнавати доход у вигляді справедливої вартості активу, варто переконатися, що на нього немає первинних документів і не було допущено помилкове списання. Якщо «надлишок» виник помилково, таку помилку слід виправити згідно НП(С)БО 6 [25].

Періодичність проведення інвентаризації урегульована зазначеним Положенням № 879 і узагальнена у Табл.2.4:

Таблиця 2.4

Періодичність проведення інвентаризації

Стаття звітності	Рахунки бухгалтерського обліку
Не раніше ніж за три місяці до дати балансу (з 01.10 по 31.12):	
необоротні активи (окрім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації знаходяться поза підприємством)	10, 11, 12
запаси (окрім незавершеного виробництва і напівфабрикатів, інших матеріальних цінностей, які на момент інвентаризації знаходяться поза підприємством)	20
поточні біологічні активи	21
дебіторська і кредиторська заборгованість	36, 37, 38 – 5 клас, 6 клас
витрати і доходи майбутніх періодів	39, 69
Не раніше ніж за два місяці до дати балансу (з 01.11 по 31.12):	
Незавершені капітальні інвестиції	15
Незавершене виробництво, напівфабрикати	20, 24, 25
Фінансові інвестиції	14, 35
Гроші та їх еквіваленти	30-34
Засоби цільового фінансування	48
Зобов'язання в частині невикористаних забезпечень	47
Розрахунки з бюджетом	64,65
До дати тимчасового вибуття з підприємства:	
об'єкти основних засобів, які на дату інвентаризації знаходяться поза підприємством	10, 11
Не рідше ніж один раз у три роки (у будь-який час):	
земельні ділянки; будівлі, споруди і інші нерухомі об'єкти (окрім нерухомого майна державних підприємств)	10

Детальніше облік оприбуткованих і надлишкових об'єктів розглянемо в Табл.2.5:

Таблиця 2.5

Облік надлишків

№ З/П	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д	К	
1	Оприбутковані надлишки необоротних активів	10, 11, 12	746	Справедлива вартість
2	Оприбутковані надлишки необоротних активів, отриманих безкоштовно в минулому і не зараховані на баланс	10, 11, 12	424	Справедлива вартість
		424	745	Пропорційно нарахованій в кожному періоді амортизації
3	Оприбутковані надлишки запасів, що не підтверджені документально	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28	719	Чиста вартість реалізації або за ціною можливої реалізації
4	Оприбутковані надлишки коштів	30	719	Номінальна

Нестача цінностей понад норми природного убутку, а також втрати від псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства. У разі, якщо винні особи не встановлені, вони зараховуються на позабалансовий рахунок до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством. У профільному Положенні № 879 відсутня методика розрахунку розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей. Підприємства самостійно визначають методику розрахунку, часто експертним шляхом. Детальніше облік нестачі розглянемо в Табл.2.6:

Таблиця 2.6

Облік нестач

№ З/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д	К	
1	Нестача необоротних активів			
	Списаний необоротний актив	976	10, 11, 12	Залишкова вартість
	Списана амортизація	13	10, 11, 12	В розмірі нарахованої амортизації
	Нараховані ПЗ з ПДВ	976	641	ПДВ, % на залишкову вартість активу
Нестача запасів				
	Списані запаси (в т.ч. в межах норм природнього убутку)	947	20, 21, 22, 25, 26, 27, 28	Балансова вартість запасів
	Для товарів: списана торговельна націнка	285	28	Сума націнки списаних запасів
	Нараховано ПЗ з ПДВ	947	641	ПДВ, на собівартість придбання або виробництва
Нестача готівки				
	Виявлена нестача готівки	947	301	в розмірі нестачі готівки
Віднесення на винну особу				
	Винна особа не встановлена	072	-	В розмірі нестачі готівки
	Винна особа встановлена	375	716	В розмірі нестачі готівки
	Нестача компенсована винною особою	301, 311	375, 072	В розмірі внеску

Особливості інвентаризації біологічних активів прописані в Положенні № 879. Наприклад, довгострокові біологічні активи рослинництва до інвентаризаційного опису вносяться за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю.

Особливості інвентаризації земель Відповідно до Закону України «Про землеустрій» [26], інвентаризація земель проводиться для встановлення місця розташування земельних ділянок, їхніх меж, розмірів, правового статусу,

виявлення земель, що не використовуються, використовуються нерационально або не за цільовим призначенням, встановлення кількісних та якісних характеристик земель, необхідних для ведення державного земельного кадастру та ін.

Роботи із інвентаризації земель проводяться відповідно до положень Постанови КМУ № 476 [27]. Підставою для проведення робіт з інвентаризації земель є прийняття рішення відповідного органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування. Замовником робіт із інвентаризації земель можуть бути орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, землевласники та землекористувачі. Отже, СФГ самостійно не має права проводити інвентаризацію земель. У разі отримання звіту виконавця про інвентаризацію земельних ділянок, що закріплені за агропідприємством, комісія складає порівняльну відомість. Якщо виявлено відхилення, то різниця регулюється аналогічно вище наведеним проведеннями по основних засобах. При цьому слід пам'ятати, що за п. 22 НП(С)БО 7 вартість земельних ділянок не є об'єктом амортизації.

Висновки до розділу 2

1. Необхідною умовою підтримання виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (виробничі запаси). 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 зростають витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення готової продукції і виробничі запаси переходять у форму готової продукції.

2. Процес обліку запасів в аграрних формуваннях є дуже трудомісткою роботою, а отже відповідальною частиною праці бухгалтера. Це іноді призводить до допущення помилок і запусченості обліку запасів, що показує невирішеність окремих проблем. Рекомендації з удосконалення організації обліку запасів на СФГ наступні:

- у другому розділі активу балансу доцільним було б введення статей: виробничі запаси; незавершене виробництво; готова продукція; товари;

- рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» не використовувати, а облік виробленої продукції СФГ обліковувати на рахунку 26 «Готова продукція»;

- облік запасів власного виробництва, які мають біологічне походження (насіння, саджанці, корми) доцільно обліковувати на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;

- поточні біологічні активи і вироблену сільськогосподарську продукцію пропонується оцінювати за історичною собівартістю, передбачивши цей крок в наказі про облікову політику.

2. Підставою для проведення робіт з інвентаризації земель є прийняття рішення відповідного органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування. Замовником робіт із інвентаризації земель можуть бути орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, землевласники та

землекористувачі. Отже, СФГ самостійно не має права проводити інвентаризацію земель. У разі отримання звіту виконавця про інвентаризацію земельних ділянок, що закріплені за агропідприємством, комісія складає порівняльну відомість. Якщо виявлено відхилення, то різниця регулюється аналогічно вище наведеним проведеннями по основних засобах. При цьому слід пам'ятати, що за п. 22 НП(С)БО 7 вартість земельних ділянок не є об'єктом амортизації.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

3.1. Особливості організації аудиту і аналізу в агропромисловому комплексі України

Система аудиторської діяльності включає статус аудитора, кваліфікаційні вимоги до аудиторів, організаційні структури аудиторської діяльності.

Визначення статусу аудитора включає права й обов'язки аудитора в системі відносин між господарюючими суб'єктами, кредитно-фінансовими органами та державою. На законодавчому рівні це забезпечує правове становлення аудиторів у суспільстві та їх захист державою, що, з одного боку, є основною умовою його незалежності, а з другого - гарантом повної об'єктивності аудиторських висновків [28].

Встановленням кваліфікаційних вимог до аудиторів визначають:

- право займатися аудиторською діяльністю;
- розробку стандартів і норм аудиту;
- організацію підготовки та перепідготовки аудиторських кадрів;
- формування методичного забезпечення; регламентацію умов оплати праці.

Організацією та управлінням аудиторської діяльності в країні займаються держава і професійні організації. Держава встановлює лише правовий статус аудиторських фірм та вимоги до здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації. Досвід країн з ринковою економікою свідчить, що характерною там є саме така практика організації зовнішнього аудиту. Регулювання аудиторської діяльності органами державного управління спостерігається в усіх країнах, відмінності існують тільки в масштабах і методах.

Головною складовою організаційної структури аудиторської діяльності мають бути аудиторські фірми. Рівень економічного розвитку країни диктує створення аудиторських фірм. Завданням держави є законодавче забезпечення їх

організації та розвитку. Професійні організації аудиторів засновуються аудиторами та аудиторськими фірмами на добровільних засадах. Напрями та порядок їх діяльності визначають засновники і члени професійних організацій.

На етапі становлення багатокладної економіки сільського господарства велику роль відіграють державні органи управління. Аудит обслуговує систему управління та обліку підприємств і регламентується значною мірою державою. Однак вплив держави на розвиток аудиту має бути меншим і стосуватись тільки законодавчого регулювання, нормативно-методичного забезпечення виконання законодавчих актів та допомоги в організації підготовки кадрів державними навчальними закладами.

Основні положення регулювання і здійснення аудиту в Україні закладені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [28]. Законом визначено також правові основи функціонування Співки аудиторів України (САУ) та Аудиторської Палати України (АПУ). Їх діяльність докладно регламентується розробленими цими організаціями статутами.

Аудиторська фірма — це юридична особа, що має право здійснювати виключно аудит. Згідно із законодавством України для здійснення аудиторської діяльності має бути щонайменше один аудитор, у якого є кваліфікаційний сертифікат.

Основні функції аудиторських фірм такі:

- експертиза фінансово-господарської діяльності та стану майна підприємства (найбільш поширена функція);
- перевірка достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності (функція, пов'язана із визначенням рівня організації бухгалтерського обліку, перевіркою відповідності чинному законодавству внутрішніх і зовнішньоекономічних операцій);
- прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства (реалізується за домовленістю із замовником);

- наукове, методичне, інформаційне забезпечення діяльності підприємств (функція спрямована на розробку методичних вказівок та аналіз планування і здійснення внутрішнього аудиту);

- налагодження бухгалтерського обліку;
 - надання консультацій з обліку, зовнішньоекономічних операцій, оподаткування (консультаційна функція) тощо.

Враховуючи специфіку сільського господарства, більш доцільним буде створення спеціалізованих аудиторських фірм.

Основою виділення структурних підрозділів аудиторських фірм і їх спеціалізація є функціональні ознаки фірми. У великих за розміром аудиторських фірмах створюються підрозділи за такими напрямками:

- аудит річної звітності;
 - консультування з питань аудиту, складання фінансової звітності, оподаткування;
 - ведення й відновлення бухгалтерського обліку та ін.

Структура аудиторської фірми із розгалуженою мережею філій наведена на Рис. 3.1.

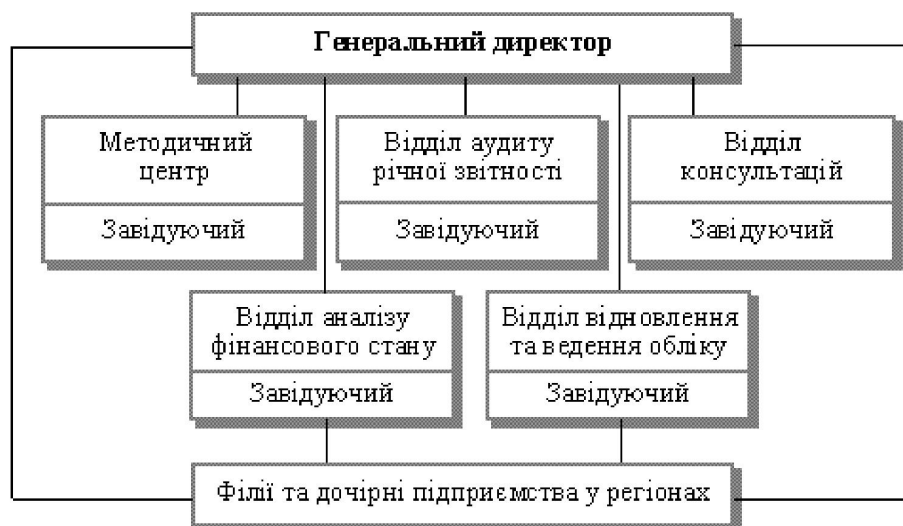


Рис. 3.1. Структура аудиторської фірми

Аудиторська фірма як головна організаційна ланка аудиту може забезпечити необхідну якість аудиту через перевірку професійної компетенції працівників, їхню поведінку, сумлінне виконання обов'язків, недопущення фінансових інтересів у взаємовідносинах із клієнтом. У вітчизняних аудиторських фірмах через відсутність жорсткої конкуренції та відповідних професійних нормативів вимоги щодо якості аудиту не реалізуються, хоча певний контроль на рівні аудиторської фірми проводиться. Першочерговим завданням має бути правове забезпечення, розробка положення про структурні підрозділи, посадові інструкції, де визначаються обов'язки, функції, відповідальність та права працівника конкретного рівня спеціалізації й посади.

Такий підхід забезпечить контроль за діяльністю працівників та стимулюватиме підвищення якості аудиторської діяльності. Певні напрями розвитку аграрного аудиту уже є в Україні. На обслуговуванні сільськогосподарських підприємств спеціалізується аудиторська фірма «ФАП», що створена на базі Інституту аграрної економіки в Києві, аудиторські фірми «Колосок» та «Нива-Аудит» в Рівному, «Рось-Аудит» в Білій Церкві, «Агропромаудит» в Харкові та ін.

Аудиторські перевірки сільськогосподарських підприємств здійснюються на договірній основі.

3.2 Аудит витрат на виробництво продукції рослинництва

Мета аудиту - підтвердити правильність формування та достовірність відображення витрат у бухгалтерському обліку.

Завдання аудиту витрат на виробництво продукції рослинництва представлені на Рис. 3.2.

При перевірці витрат виробництва потрібно врахувати суттєві зміни, що відбулися при введенні нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема:

1) скорочення переліку витрат, які входять до складу собівартості продукції, вилучення з їх складу адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності;

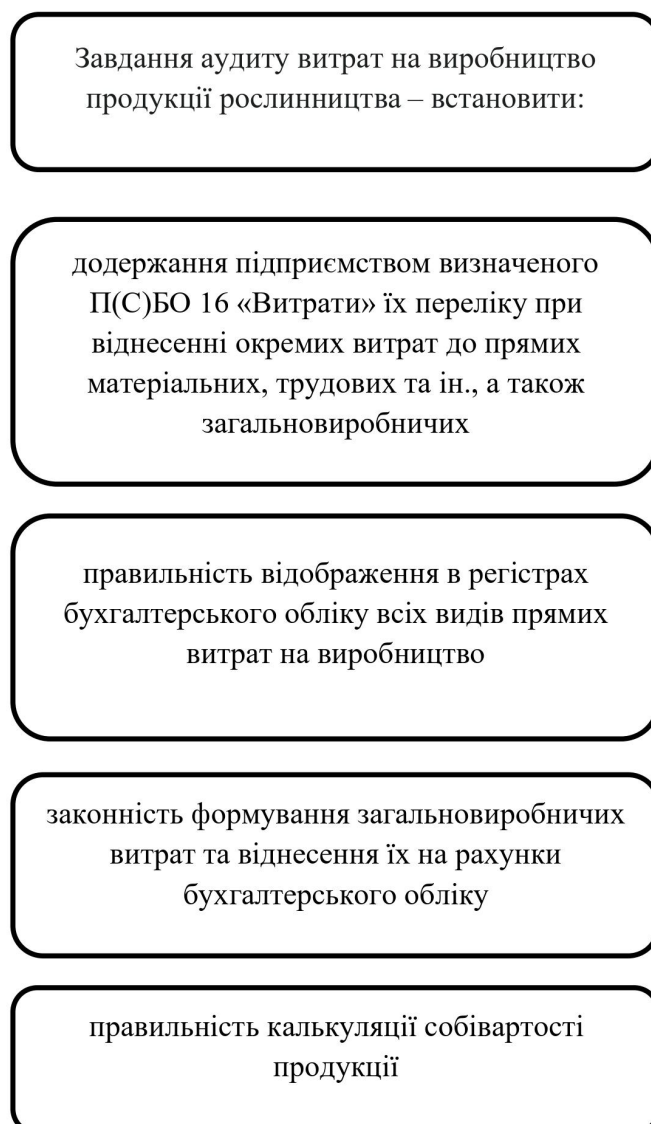


Рис. 3.2. Завдання аудиту витрат на виробництво продукції рослинництва

2) формування витрат за елементами з подальшим віднесенням їх у разі потреби на відповідні об'єкти обліку і калькуляції ;

3) відокремлення управлінського обліку від фінансового.

Важливим етапом аудиторської перевірки витрат та виходу продукції рослинництва є з'ясування об'єктів та номенклатури статей витрат і документального оформлення господарських операцій.

При проведенні перевірки аудитор має виходити з того, що облік витрат і калькуляція передбачають різні цілі. Метою обліку витрат є надання інформації керівникам підприємства для прийняття ними своєчасних і ефективних управлінських рішень. Метою калькуляції є обчислення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг.

Облік витрат і калькуляція відрізняються також за своїми об'єктами. Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Об'єктами калькуляції виступають окремі види продукції виробництва, роботи і послуги.

На практиці нерідко об'єкти калькуляції та обліку витрат між собою збігаються. В цьому разі для обчислення собівартості одиниці продукції загальну суму за об'єктом обліку ділять на кількість виготовлених виробів. За їх незбігання для визначення собівартості одиниці об'єкта калькуляції витрати за об'єктами обліку підсумовують, а отриманий результат ділять на кількість виготовленої продукції. В цьому випадку об'єкти обліку витрат є частиною об'єкта калькуляції.

У разі дотримання теоретичних позицій об'єкт обліку витрат ніколи не буде збігатися з об'єктом калькуляції, оскільки перший означає витрати, а другий - вид продукції. Отже, їх тотожності взагалі не може бути. Різний економічний зміст та призначення об'єктів обліку витрат і об'єктів калькуляції не виключає, а навпаки, передбачає їх певний взаємозв'язок. При цьому встановлені об'єкти значною мірою визначають застосування того чи іншого методу калькулювання собівартості продукції. Отже, об'єкти обліку витрат, як і об'єкти калькуляції, у сільськогосподарських підприємствах мають значний

вплив на методику розрахунку собівартості продукції. Для сільськогосподарських підприємств об'єкти планування та обліку витрат і об'єкти калькуляції встановлені Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

На кожному аналітичному рахунку витрати обліковують за встановленою номенклатурою статей.

Крім методичних рекомендацій при формуванні та обліку витрат необхідно дотримуватися П(С)БО 16 «Витрати» [18]. Аудитор має зафіксувати дотримання встановленої номенклатури статей.

3.3 Аудит витрат на виробництво продукції тваринництва

До того як здійснювати перевірку витрат виробництва, собівартості та виходу продукції, потрібно встановити правильність документального оформлення господарських операцій.

Аудитор має підтвердити такий порядок оформлення господарських операцій в тваринництві. На основі первинних документів про рух худоби на фермі ведуть Книгу обліку руху тварин і птиці. Рахунки в ній відкривають у такому самому порядку, як і в бухгалтерії господарства. Наприкінці місяця за підсумками Книги заповнюють Звіт про рух худоби і птиці на фермі, де відображують кількість тварин на початок та кінець звітного періоду, їх надходження та вибуття. У Звіт включають також дані про рух тварин основного стада. Отже, цей Звіт відображує оборот стада тварин за звітний період (місяць).

Аналогічно аудитор має зафіксувати дотримання встановленого порядку документального оформлення господарських операцій у птахівничих підприємствах.

Останню заповнюють за віковими групами. При перевірці документального оформлення господарських операцій свинокомплексів аудитор має з'ясувати, чи дотримуються на підприємстві особливостей обліку поголів'я тварин, зумовлених технологією виробництва. Аудитор повинен встановити, що

для відображення за день усіх операцій руху тварин і кормів підрозділу в свинокомплексі використовують Обліковий листок руху тварин та кормів. Відповідно у бухгалтерії комплексу облік руху тварин ведеться в Накопичувальній відомості обліку руху тварин. Забій та падіж худоби на санбойні оформляється Обліковим листком забою та падежу тварин. У бухгалтерії дані цього документа заносять у Накопичувальну відомість обліку забою та падежу тварин.

Затрати праці та її оплату у тваринництві обліковують у різних документах. Документом, який використовують для обліку затрат праці, є таблиць обліку робочого часу, в якому зазначають вихід працівників на роботу і відпрацьований ними час. Цей документ використовують для нарахування заробітку при погодинній оплаті праці або за встановленим окладом.

Для обліку робіт, виконаних трактористами (крім транспортних робіт), самохідними машинами і комбайнами застосовують обліковий листок тракториста-машиніста. Виконані транспортні роботи тракторами оформлюють дорожнім листком трактора. Обліковий листок праці і виконання робіт використовують у двох варіантах: перший - для обліку робіт, виконаних бригадою, другий - для обліку виконаних робіт індивідуально кожним працівником. При використанні живої тягової сили в обліковому листку праці і виконаних робіт відображується кількість відпрацьованих коне-днів за кожним видом робіт.

Для нарахування оплати праці тваринникам застосовують «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва». Його складають на основі первинних документів про вихід продукції тваринництва - журналів обліку надою молока, акта настригу і приймання вовни, відомостей зважування тварин, актів на одержання приплоду тварин та ін.

Для розрахунку заробітку за період первинні документи групують за працівниками і дані заносять в розрахунково-платіжні відомості або в Книгу обліку розрахунків по оплаті праці. У цих регістрах ведуть аналітичний облік розрахунків з кожним працівником. Для накопичення даних про оплату праці і

включення її до витрат на виробництво на основі первинних документів складають накопичувальні відомості, журнали, зокрема Журнал обліку робіт і витрат, Накопичувальну відомість використання машинно-тракторного парку, Накопичувальну відомість роботи вантажного автотранспорту, Журнал обліку витрат у ремонтній майстерні та ін.

На основі первинних документів з обліку праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку витрат щомісяця складається Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку. У цій відомості відображають кількість відпрацьованих людино-годин, суму нарахованої оплати праці та нарахувань на неї відповідно до чинного законодавства.

Аудитор має зафіксувати використання господарством встановлених уніфікованих форм документів та правильність їх оформлення.

Під час перевірки правильності документального оформлення видачі кормів аудитор повинен встановити: чи обліковують їх у Відомості витрат кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів із підзвіту завідуючого фермою; чи проводять щоденну видачу кормів з урахуванням норм годівлі за раціонами і фактичної наявності закріплених тварин, чи правильно оформлений, на основі Відомостей витрат кормів, Звіт за кожним видом тварин у перерахунку на кормо-одиниці з дотриманням встановлених норм; чи списуються з підзвіту завідуючого фермою витрачені корми на основі правильно оформлених документів за дотримання норм витрат.

Аудитор з'ясовує затвердження керівником підприємства щомісячно складених керівником підрозділу або фахівцем документів на списання витрат кормів.

Виконані роботи на надані послуги власних допоміжних виробництв відображують у накопичувальних відомостях.

Сільськогосподарські підприємства частину поголів'я використовують для внутрішньогосподарських потреб, а більшість з нього - для збуту за різними каналами реалізації. Аудитор повинен перевірити правильність документального

оформлення відображених в обліку операцій щодо оприбуткування тварин та виручки від їх реалізації.

Відповідно до встановленого порядку документального оформлення операцій факт надходження тварин засвідчується актом за підписом працівника, що доглядає поголів'я. При проведенні аудиту перевіряють дотримання строку складання акта на оприбуткування приплоду. Акт має бути оформлений у день отримання приплоду у двох примірниках з обов'язковим відображенням кількості статевих одиниць та наявності підписів ветлікаря і зоотехніка. Господарські операції по закупівлі худоби у населення оформляються договором.

Забій тварин або вимушене дорізування чи інше їх вибуття оформляється актом. До акта додається накладна, в якій відображають фактичний вихід продукції, що має відповідати нормам виходу з урахуванням вгодованості та повноти оприбуткування. Аудитор має зафіксувати дотримання цих вимог.

У бухгалтерії підприємства тварин і птицю обліковують за кількістю голів та вартістю. При перевірці організації обліку поголів'я на підприємстві аудитор з'ясовує врахування конкретних технологічних особливостей, відповідно до яких має бути організований облік за видами і групами тварин. Склад субрахунків і аналітичних рахунків може відрізнитися. На аналітичних рахунках облік ведуть за кількістю голів, а щодо великої рогатої худоби, свиней, овець і птиці, крім того, обліковують їх живу масу. Залишки і рух тварин обліковують також за матеріально відповідальними особами.

Важливим напрямом перевірки аудитором правильності документального оформлення є операції з надходження продукції тваринництва. На фермі великої рогатої худоби щоденний облік надою молока групою доярок (операторів) ведуть в Журналі обліку надою молока. Щоденне надходження і витрачання молока протягом місяця обліковує завідуючий фермою у Відомості руху молока. Для обліку надходження вовни основним первинним документом є акт настригу і приймання вовни. Його складають зоотехнік, старший чабан і завідуючий пунктом стриження овець на основі Щоденника надходження і

відправлення вовни на заготівельні пункти. Облік одержаних яєць на спеціалізованих підприємствах здійснює завідуючий птахівничою фермою у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Надходження яєць на птахофабриках обліковують в Обліковій картці руху дорослої птиці. Зібрані за день яйця передають за накладними на склад. В цеху інкубації результати сортування яєць оформляють Актом на сортування яєць у цеху інкубації.

Надходження інших видів продукції тваринництва (меду, риби, побічної продукції) оформляють залежно до кількості і маси продукції, що надійшла, накладними або щоденниками надходження сільськогосподарської продукції.

Використання продукції тваринництва безпосередньо у господарстві оформляється накладними, лімітно-забірними картками, відомостями та іншими документами. Реалізація продукції різним покупцям і замовникам у межах підприємства оформляється товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами.

За окремими групами тварин в кінці року може значитися незавершене виробництво (по бджільництву - вартість залишеного цукру чи меду для зимівлі бджіл; по інкубації - вартість закладених яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року; по рибництву - вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, та ін.).

Аналітичний облік витрат продукції тваринництва ведуть у Виробничому звіті по тваринництву за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі типової номенклатури статей.

Від того, якою буде документалізація обліку матеріальних цінностей, залежить правильне віднесення їх на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Аудит витрат виробництва і собівартості продукції тваринництва
Перевірка витрат і виходу продукції проводиться за галузями виробництва: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, конярство, кролівництво, звіринництво, рибництво, бджільництво, шовківництво, штучне осіменіння тварин і птиці.

У розрізі цих галузей аудит витрат і виходу продукції здійснюють за такими об'єктами:

1. Велика рогата худоба: молочного напрямку - основне стадо (корова та бики плідники), худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку; корови; бички-плідники, воли, вибракувані з основного стада; корови - годувальниці); м'ясного напрямку - основне стадо (корови, бики-плідники, телята віком до 8 місяців); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку старше 8 місяців); худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці й бички різного віку старше 8 місяців; корови, бики-плідники та воли, вибраковані з основного стада).

2. Свинарство: основне стадо (свиноматки, кнурі-плідники і поросята до відлучення), свині на вирощуванні, свині на відгодівлі.

3. Вівчарство: основне стадо (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани пробники, валухи), вівці на вирощуванні та відгодівлі.

4. Птахівництво: доросле стадо, молодняк на вирощуванні.

5. Інкубація: інкубація яєць.

6. Конярство: основне стадо, молодняк на вирощуванні.

7. Кролівництво і звіринництво: основне стадо, молодняк різного віку.

8. Рибництво: вирощування мальків, цьоголіток і товарної риби.

9. Бджільництво: розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне.

10. Шовківництво: по галузі в цілому.

11. Отримання сперми: за видами тварин.

Витрати тваринництва розподіляють за галузями основних виробництв, групами тварин та основними їх видами. Аналітичні рахунки для обліку витрат відкривають за кожним видом виробництва або групою тварин.

При перевірці витрат тваринництва аудитор має встановити правильність віднесення прямих витрат (трудових, матеріальних) на конкретний вид продукції та розподілу загальногвиробничих витрат, обґрунтованість застосування з цією метою спеціальних методів.

Під розподілом витрат розуміють процес віднесення понесених витрат до певних об'єктів витрат. Об'єктом витрат є витрати, які згруповані за видами чи групами тварин або інша облікова одиниця, за якою збирають дані про витрати і визначають вартість процесів, продукції, робіт, проектів капітальних інвестицій та ін. Другою важливою категорією процесу розподілу витрат є центр витрат. Центр витрат - організаційна одиниця або сфера діяльності, де доцільно накопичувати інформацію про витрати на придбання активів (які входять до витрат) і витратах (витрати на виході). Найчастіше одиницею розподілу витрат є структурні підрозділи, які не мають відповідної самостійності, - такі, як виробнича ділянка, бригада, цех.

Для прийняття необхідних управлінських рішень витрати тваринництва групують і розподіляють. Тому аудитор має встановити обґрунтованість їх розподілу.

Правильність розподілу витрат аудитор з'ясовує за: центрами відповідальності, конкретною продукцією, що виробляється (або другою калькуляційною одиницею).

Під час розрахунку собівартості готової продукції здійснюють калькулювання витрат з включенням усіх витрат або тільки їх частини - змінних витрат. Другий метод називається «директ-костинг». Основна відмінність цих методів полягає в порядку розподілу постійних витрат. У першому випадку всі витрати розподіляють між реалізованою продукцією і залишками готової продукції. За другого методу постійні витрати повністю відносять на реалізацію.

Витрати виробництва регулюються П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями. В умовах ринкових відносин витрати виробництва становлять вартість виготовленого продукту. Це сума вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва та заново утвореної вартості.

Собівартість продукту відрізняється від суспільних витрат виробництва. У вартісному вираженні вона відображує лише ті витрати, які здійснює конкретна господарська система: господарство, ферма, бригада.

За економічним змістом витрати поділяють за такими ознаками: економічними елементами; цільовим призначенням (калькуляційними статтями); економічною роллю у процесі виробництва.

Економічний елемент - це такий вид витрат, який у межах даного господарства не розкладається на складові частини. В межах господарства таке групування є базою для складання кошторису витрат на виробництво. Перевірка достовірності витрат, що включені до кошторису, є головним завданням аудитора для узгодження окремих розділів фінансового плану (витрати виробництва, собівартість продукції, реалізація продукції, фонд заробітної плати тощо).

Аудитор має встановити правильність відображення витрат у бухгалтерському обліку за економічними елементами за групами тварин та включення їх до собівартості відповідно до чинного законодавства. Для планування, обліку та контролю правильності визначення собівартості окремих видів продукції групування витрат тільки за економічними елементами недостатньо. Потрібно знати, з якою метою, на які цілі здійснюються витрати, тобто виникає необхідність групування витрат за їх цільовим призначенням або за калькуляційними статтями. Правильність такого групування витрат має підтвердити аудитор. Аудитор повинен встановити дотримання чинного законодавства при плануванні, обліку і калькулюванні витрат тваринництва, які групуються за окремими статтями. Виходячи із вимог П(С)БО 16 «Витрати» виробничу собівартість продукції становлять прямі витрати на виробництво та загальновиробничі витрати. Згідно з Податковим кодексом України та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку витрати з виробництва продукції групують за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, паливо та мастильні матеріали, засоби захисту тварин, корми, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати, непродуктивні витрати (в обліку) та загальновиробничі витрати.

Підпунктом 3.5 п. 3 Методичних рекомендацій передбачено, що витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні та постійні витрати.

Змінні витрати поділяють на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин. До змінних витрат у тваринництві прийнято відносити заробітну плату та відрахування на соціальні заходи основних виробничих працівників, паливо та мастильні матеріали, засоби захисту тварин, корми, витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв та наданих сторонніми підприємствами, які забезпечують виробничі потреби, інші витрати.

До постійних відносять витрати, величина яких не залежить ні від кількості продукції, ні від поголів'я чи обсягу виконаних робіт. Це витрати на утримання та ремонт необоротних активів, загальновиробничі витрати. Загальноприйнятої обов'язкової методики поділу витрат на постійні та змінні немає. До виробничої собівартості відносять витрати, які в грошовій формі виражають акумуляцію грошових коштів підприємства для відшкодування витрат, пов'язаних із виробництвом продукції. З урахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва, зокрема тваринництва, встановлених вимог, аудитор повинен з'ясувати обґрунтованість складу витрат, правильність їх розподілу за економічним змістом та обліково-розрахунковими ознаками. Останні обумовлюють необхідність групування витрат за місцем їх виникнення, способом віднесення на об'єкти обліку, відношенням до обсягу виробництва, відношенням до калькуляційних періодів, сферою виникнення, відношенням до плану, їх однорідністю.

Важливим напрямом є перевірка правильності формування витрат за окремими калькуляційними статтями.

Достовірність формування витрат на оплату праці у тваринництві з'ясовують при порівнянні обсягів фактично виконаних робіт згідно з

первинними документами з нормами і розцінками, кореспонденції рахунків по відображенню операцій з нарахування оплати праці (дебет рахунку 23 «Виробництво» і кредит рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці»), виробничої спрямованості витрат, що відображені в обліку, щоб не допустити включення витрат інших видів діяльності. За складом до статті «Витрати на оплату праці» включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів). Аудитор має підтвердити дотримання встановлених вимог.

При перевірці правильності віднесення витрат на тваринництво за статтею «Паливо і мастильні матеріали» аудитору потрібно з'ясувати відповідність їх відображення комплексній ціні палива, яка включає вартість палива при виконанні технологічних операцій, а також вартість мастил тощо. При перевірці складу витрат, віднесених до статті «Корми» аудитор з'ясовує, чи включають вони вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання та на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Аудитор має встановити правильність їх списання. У тваринництві ці витрати прямо списують на відповідні види та групи тварин або розподіляють між ними пропорційно до маси згодованих кормів.

Витрати з транспортування кормів із місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму повинні бути віднесені на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

Перевіряючи правильність сформованого складу витрат за статтею «Роботи та послуги», аудитор з'ясовує відповідність відображених тут витрат на виконані роботи та надані послуги власними допоміжними виробництвами, які забезпечують виробничі потреби, вартості послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами (крім робіт та послуг, витрати на виконання яких включаються до інших статей).

До складу статті «Роботи та послуги» включають вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на

переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на ферми). Ці витрати повинні бути віднесені на окремі об'єкти планування та обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах тощо).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначають з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних із сторони та вироблених у власному підприємстві. При перевірці правильності відображеного складу витрат по статті «Витрати на ремонт необоротних активів» у тваринництві аудитор з'ясовує наявність та відповідність двох таких груп витрат: на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання.

У разі перевірки аудитором складу витрат, відображених за статтею «Інші витрати на утримання необоротних активів», потрібно з'ясувати дотримання вимог Методичних рекомендацій, згідно з якими включатися мають витрати по їх утриманню безпосередньо у конкретному виробництві. До складу цих витрат відносять: витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції тощо), механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо; амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат (види тварин).

Витрати на утримання тваринницького приміщення, де розміщено кілька видів худоби, повинні розподілятися пропорційно до зайнятої площі. До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від

вибракуваних тварин основного стада з подальшим віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції (молоко, приплід, вовна тощо).

Правильність формування інших витрат за відповідною статтею «Інші витрати» з'ясовуються за витратами, які безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з наведених вище статей, а саме: вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається ветпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних та швидкозношуваних предметів; вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси); витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці, техніка штучного осіменіння тощо); витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковують у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносять рівними частками протягом строку використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію; платежі зі страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством; інші витрати, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні види тварин. Важливим напрямом аудиту є перевірка правильності калькулювання. Під калькулюванням слід розуміти сам процес визначення собівартості. Точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою умовою об'єктивності аудиту. Собівартість окремих видів продукції визначають виходячи з витрат на ці види. Наприкінці перевірки, аудитор повинен встановити послідовність та правильність розрахунку. Перевірку правильності визначення собівартості продукції тваринництва аудитор має здійснювати. За алгоритму її розрахунку відповідно до Методичних рекомендацій. Перевірці підлягає основна та супутня продукція - молоко, приплід, приріст живої маси, вовна, яйця, мед та ін.

Аудитор з'ясовує: правильність оцінки побічної продукції за нормативно-розрахунковими витратами або цінами можливої реалізації чи використання. Так, вартість гною, отриманого від групи тварин, визначають виходячи з нормативно-розрахункових витрат на його заготівлю, включаючи вартість підстилки; іншу побічну продукцію (вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників, яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкіра загиблих тварин та ін.) оцінюють за цінами можливої реалізації чи іншого використання; правильність віднесення вартості побічної продукції та визначення собівартості продукції тваринництва. Вартість побічної продукції відноситься на зменшення витрат по утриманню відповідних видів і груп тварин. Розрахунок собівартості перевіряють відповідно до існуючого порядку.

Висновки до розділу 3

Дослідження методики аудиту та аналізу на фермерському господарстві дозволило зробити наступні висновки:

1. Завдання аудиту витрат на виробництво продукції рослинництва – встановити додержання підприємством визначеного П(С)БО 16 «Витрати» їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та ін., а також загальновиробничих, правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво, законність формування загальновиробничих витрат та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку, правильність калькуляції собівартості продукції

2. Важливим етапом аудиторської перевірки витрат та виходу продукції рослинництва є з'ясування об'єктів та номенклатури статей витрат і документального оформлення господарських операцій. При проведенні перевірки аудитор має виходити з того, що облік витрат і калькуляція передбачають різні цілі. Метою обліку витрат є надання інформації керівникам підприємства для прийняття ними своєчасних і ефективних управлінських рішень. Метою калькуляції є обчислення собівартості одиниці продукції, робіт, послуг.

3. Аудитор має підтвердити такий порядок оформлення господарських операцій в тваринництві. На основі первинних документів про рух худоби на фермі ведуть Книгу обліку руху тварин і птиці. Рахунки в ній відкривають у такому самому порядку, як і в бухгалтерії господарства. Наприкінці місяця за підсумками Книги заповнюють Звіт про рух худоби і птиці на фермі, де відображують кількість тварин на початок та кінець звітного періоду, їх надходження та вибуття. У Звіт включають також дані про рух тварин основного стада. Отже, цей Звіт відображує оборот стада тварин за звітний період (місяць).

ВИСНОВКИ

Незважаючи на значні досягнення і напрацювання у напрямі удосконалення обліку і аудиту у фермерському господарстві, деякі питання залишаються невирішеними, зокрема, подальшого дослідження потребують суперечливі питання впровадження тієї чи іншої форми обліку, удосконалення окремих форм первинного обліку в залежності від напрямку спеціалізації, обсягів виробництва та реалізації продукції. Тому досить важливим і актуальним є посилення контролю за обліком у фермерських господарствах та удосконалення організації обліку у фермерських господарствах.

Метою кваліфікаційної роботи є - дослідження і розробка теоретичних і методичних засад та рекомендацій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту у фермерському господарстві.

Об'єктом дослідження є система обліку і аудиту у СФГ «Україна-2000».

Предметом дослідження є теоретико – методологічні та адміністративно – правові засади організації обліку і аудиту на фермерському господарстві.

Дослідження організації та методики обліку, аналізу і аудиту запасів у сільському господарстві дозволило прийти до наступних висновків:

1. У діяльності СФГ «Україна-2000» можливо виокремити низку порушень, які з огляду на їх систематичність, можна віднести до типових. Узагальнений перелік таких порушень наведено в табл.:

Таблиця

Типові порушення в діяльності сільськогосподарських підприємствах

№ з/п	Зміст типового порушення	Методи виявлення	Наслідки порушення
1	Накази кадрових переміщень та відпусток складаються за довільними формами	Аналіз	Викривлення звітних даних
2	Використання нетипових форм та умовних позначень при	Аналіз	Ускладнення підрахунків

	веденні табелів обліку робочого часу		фонду робочого часу, що призводить до помилок при здійсненні нарахувань заробітної плати
3	Випадки відсутності підписів керівників та відповідальних осіб у первинних документах	Аналіз	Не налагоджений належним чином первинний облік
4	Неправильний розрахунок облікової та середньооблікової кількості працівників	Аналіз	Викривлення статистичних звітних даних
5	При визначенні показника фонду оплати праці неправильне включення суми нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, які не належать до фонду оплати праці	Арифметичні розрахунки, аналіз	Викривлення статистичних звітних даних, помилки при розрахунку показника середньомісячної заробітної плати як усіх, так і штатних працівників

2. Виходячи з особливостей фермерського господарства, господарству запропоновано повну інвентаризацію всіх товарно-матеріальних цінностей проводити один раз на рік – станом на 1 липня поточного року. Саме у цей період найменші запаси сільськогосподарської продукції урожаю минулого року. При цьому немає потреби проводити інвентаризацію грубих кормів, заготовлених в

поточному році (сіна, сінажу), оскільки розбіжностей між даними обліку та їх фактичною наявністю за час, що минув від оприбуткування, як правило, ще не виникає.

3. Часткову інвентаризацію у фермерському господарстві можна проводити в міру потреби, коли на думку фермера є необхідність уточнити відповідність запасів за тим чи іншим видом товарно-матеріальних цінностей.

4. За нашими обстеженнями, для фермерських господарств з площею ріллі більше 100 гак, обсягом валової продукції 200-400 тис. грн. та вартістю технічних засобів 310-350 тис. грн. недоцільно застосовувати всі синтетичні рахунки, затверджені наказом Міністерства фінансів України для суб'єктів малого підприємництва, що зумовлюється специфікою діяльності цих господарств. Зокрема, тут немає необхідності вести рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», оскільки сучасний фінансовий стан фермерських господарств такий, що вони не беруть участі в капіталі інших підприємств. З цих причин недоцільно застосовувати рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції». Більшість фермерських господарств не здійснюють жодних витрат, які можна було б віднести до майбутніх періодів, а тому немає необхідності вести рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів».

5. У випадках, коли фермерське господарство орендує основні засоби в інших підприємств чи здійснює підписку на газети чи журнали, такі витрати настільки мізерні, що їх відразу можна віднести на витрати виробництва.

6. Недоцільно застосовувати рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», зважаючи на те, що у фермерських господарств таких доходів, як правило, немає. Аналогічно немає потреби вести синтетичний рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Горьовий В. П. Актуальне дослідження проблем конкурентоспроможності фермерських господарств. Економіка АПК, 2017, 4: 114-116.
2. Огійчук М. Ф., Децюра С. О. Економіко-юридичні та облікові аспекти оренди біологічних активів птахівництва. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2013, 1: 294-300.
3. Азізов, С. П. Організація аграрного виробництва і бізнесу: підручник. К.: ННЦ ІАЕ, 2006.
4. Саблука, П. Т., et al. Удосконалення системи заготівлі молока. Збірник студентських наукових праць Уманського національного університету, 2011, 43.
5. Жаворонкова Г. В., et al. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством. Економічний аналіз, 2010, 408.
6. Липчук В. В.; Гнатишин, Л. Б. Проблеми формування ресурсного потенціалу фермерських господарств. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки, 2010, 1: 153-160.
7. Мельник Л. Ю.; et al. Стан і перспективи трансформації особистих селянських господарств у агробізнесові господарства. Агросвіт, 2016, 8: 9-14.
8. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 № 973-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/973-15> (дата звернення: 22.11.2022)
9. Цивільний кодекс України : Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15> (дата звернення: 22.11.2022)
10. Земельний кодекс України : Кодекс України; Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2768-14> (дата звернення: 22.11.2022)

11. Про підприємництво : Закон України від 07.02.1991 № 698-XII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/698-12> (дата звернення: 22.11.2022)

12. Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям : Указ Президента України від 08.08.1995 № 720/95 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/720/95> (дата звернення: 22.11.2022)

13. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки : Указ Президента України від 03.12.1999 № 1529/99 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1529/99> (дата звернення: 22.11.2022)

14. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : Наказ; Мінфін України від 27.04.2000 № 92 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00> (дата звернення: 22.11.2022)

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 22.11.2022)

16. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 20.10.1999 № 246 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99> (дата звернення: 22.11.2022)

17. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ; Мінфін України від 07.02.2013 № 73 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 22.11.2022)

18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 31.12.1999 № 318 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00> (дата звернення: 22.11.2022)

19. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 : Наказ; Мінфін України від 07.07.1999 № 163 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0499-99> (дата звернення: 22.11.2022)

20. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" : Наказ; Мінфін України від 18.11.2005 № 790 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1456-05> (дата звернення: 22.11.2022)

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 22.11.2022)

22. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ; Мінфін України від 02.09.2014 № 879 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14> (дата звернення: 22.11.2022)

23. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ; Мінфін України від 24.05.1995 № 88 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (дата звернення: 22.11.2022)

24. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації : Наказ; Мінфін України від 17.06.2015 № 572 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0788-15> (дата звернення: 22.11.2022)

25. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 28.05.1999 № 137 // База

даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0392-99> (дата звернення: 22.11.2022)

26. Про землеустрій : Закон України від 22.05.2003 № 858-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/858-15> (дата звернення: 22.11.2022)

27. Про затвердження Порядку проведення інвентаризації земель та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Перелік від 05.06.2019 № 476 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/476-2019-%D0%BF> (дата звернення: 22.11.2022)

28. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (дата звернення: 22.11.2022)

ДОДАТКИ