

Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
Олена МАГОПЕЦЬ
«30» травня 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація та методика виконання завдань з аудиту витрат виробництва
сільськогосподарської продукції»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООА-22 М (1,9)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль та
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»

Нагінайлов О.П.
« 30» травня 2024 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Валерій РЕШЕТОВ
« 30 » травня 2024 р.

Рецензент
к.е.н., провідний фахівець
економіст ЦНТУ
Яна КЛИМЕНКО

Центральноукраїнський національний технічний університет
 Факультет економічний
 Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
 Рівень вищої освіти другий (магістерський)
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза

ЗАТВЕРДЖУЮ
 завідувач кафедри
 к.е.н., професор
 Олена МАГОПЕЦЬ
 « 02 » лютого 2024 року

**ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
 ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
 ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Нагінайлов Олександр Петрович
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація та методика виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції

2. Керівник роботи (проекту)

Решетов Валерій Олександрович, кандидат економічних наук, доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 30 травня 2024 р.

4. Мета та завдання кваліфікаційної роботи (проекту) Метою дослідження є оцінка сучасного стану, обґрунтування напрямів та розробка рекомендацій з удосконалення організації та методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	04.03.2024 р. – 08.03.2024 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	11.03.2024 р. – 17.03.2024 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту кваліфікаційної роботи	18.03.2024 р. – 29.04.2024 р.	Виконано
4.	Оформлення кваліфікаційної роботи	30.04.2024 р. – 20.05.2024 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	21.05.2024 р. – 28.05.2024 р.	Виконано
6.	Представлення кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	30.05.2024 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » лютого 2024 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 05 » лютого 2024 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Нагінайлов О.П. Організація та методика виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції. – Кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Аудит, державний фінансовий контроль та експертиза». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

Кваліфікаційна робота присвячена узагальненню проблемних аспектів організації та методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції. У роботі на прикладі досліджуваного сільськогосподарського підприємства розроблено рекомендації з оптимізації інформаційного - аналітичного забезпечення аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Визначено особливості розвитку аграрної галузі України та методології інформаційно – аналітичного забезпечення обліку та аудиту витрат на виробництво на підставі узагальнення нормативно-законодавчої регламентації та наукової літератури.

Вивчено побудову первинного, аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво продукції рослинництва на підприємстві та їх представлення у фінансовій звітності. Розглянуто організацію і методику виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Розроблено рекомендації з оптимізації організації та методики обліку та внутрішнього аудиту витрат на виробництво сільськогосподарської продукції на прикладі досліджуваного підприємства.

Ключові слова: сільськогосподарське підприємство, облік, аудит, аналіз, витрати, собівартість, контроль.

ANNOTATION

Naginailov O.P. Organization and methods for performing audit engagements of production costs of agricultural products - Qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 «Accounting and Taxation» of the educational and professional program «Audit, state financial control and expertise». - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. - Kropyvnytskyi, 2024.

The qualification work is devoted to the generalization of the problematic aspects of the organization and the methodology of performing tasks on the audit of agricultural production costs. Recommendations for optimizing the information and analytical support of the audit of the costs of production of agricultural products have been developed in the work on the example of the studied agricultural enterprise.

The peculiarities of the development of the agrarian industry of Ukraine and the methodology of informational and analytical provision of accounting for production costs are determined based on the generalization of normative and legislative regulations and scientific literature.

The construction of primary, analytical and synthetic cost accounting for the production of plant products at the enterprise and their presentation in financial reporting was studied. The organization and methodology of performing tasks on the audit of the costs of production of agricultural products are considered.

Recommendations for optimizing the organization and methods of accounting and internal audit of costs for the production of agricultural products have been developed using the example of the enterprise under study.

Key words: agricultural enterprise, accounting, audit, analysis, costs, cost, control.

ЗМІСТ

ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	13
1.1 Галузеві особливості формування витрат у сільському господарстві та їх вплив на інформаційні запити управління та методику проведення аудиту	13
1.2 Інформаційне забезпечення аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції	19
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «УЛЯНІВКА – АГРО»)	31
2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»	31
2.2. Аналіз майна, джерел фінансування та фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро»	36
2.3 Аналіз динаміки та структури витрат ТОВ «Улянівка – Агро»	44
2.4. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту витрат на виробництво продукції ТОВ «Улянівка – Агро»	51
2.5. Теоретичні аспекти аудиту виробничих витрат ТОВ «Улянівка – Агро»	70
Висновки до розділу 2	79
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	81
3.1. Рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції	81
3.2. Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції	85
Висновки до розділу 3	99
ВИСНОВКИ	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	105
ДОДАТКИ	113

ВСТУП

Матеріальне виробництво є фундаментом існування та розвитку людського суспільства. В умовах нестійкої економічної ситуації ефективно управління виробничими процесами вимагає вирішення численних питань. Кожне управлінське рішення потребує наявності відповідної інформаційної бази, яка має бути представлена оперативно та у повному обсязі. Одним із ключових джерел для прийняття управлінських рішень є облік виробничих витрат та обсягів випуску продукції. Відповідно, повнота та достовірність відображення цих даних безпосередньо впливає на якість управлінських рішень.

Рослинництво традиційно є однією з провідних галузей аграрного сектору України та невід'ємним елементом стратегії економічного поступу країни. Вирощування зернових, технічних, овочевих та інших культур віддавна посідає вагомe місце у структурі сільськогосподарського виробництва держави. Слід зазначити, що Україна належить до найбільших світових експортерів продукції рослинництва, зокрема пшениці, кукурудзи та соняшникової олії. Сприятливі ґрунтово-кліматичні умови, розвинена переробна інфраструктура та досвідчені кадри забезпечують конкурентоспроможність вітчизняної рослинницької продукції на міжнародних ринках. Разом з тим, галузь потребує активного впровадження інноваційних технологій, підвищення рівня механізації виробничих процесів та розширення асортименту культур з високою доданою вартістю. Сталий розвиток рослинництва в Україні безпосередньо пов'язаний із забезпеченням продовольчої безпеки, нарощуванням експортного потенціалу держави та диверсифікацією національної економіки загалом.

В сучасних реаліях, коли обсяги даних постійно зростають, ефективно управління виробничими процесами неможливе без застосування автоматизованих систем обліку та аналізу. Спеціалізовані програмні рішення дозволяють не лише оперативно збирати та обробляти величезні масиви інформації, але й виконувати глибокий аналіз витрат на виробництво, виявляти

тенденції та аномалії, генерувати звіти та візуалізації. Це забезпечує керівництву доступ до якісної аналітики в режимі реального часу, що є критично важливим для прийняття своєчасних та обґрунтованих рішень.

Варто також зазначити, що сучасні рішення часто пропонують функції прогнозування та моделювання, які дозволяють оцінювати вплив різних сценаріїв на виробничі витрати та прибутковість. Це допомагає керівництву приймати стратегічні рішення, спираючись на об'єктивні дані та прогнози.

Отже, в сучасних умовах ефективного управління виробництвом неможливе без належної інформаційної бази, яка формується завдяки автоматизованим системам обліку витрат і обсягів випуску сільськогосподарської продукції. Впровадження таких рішень забезпечує керівництво якісною аналітикою, необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Вартісна інформація про виробничі витрати є визначальним чинником для прийняття управлінських рішень на підприємстві. Достовірність, повнота й актуальність даних обліку безпосередньо впливають на подальшу господарську діяльність та рентабельність виробничих процесів. Собівартість продукції відображає сукупні витрати підприємства на виготовлення та реалізацію товарів чи послуг. В умовах ринкової економіки рівень виробничих витрат є базисом для формування цінової політики та рентабельності реалізованої продукції. Відтак, зниження собівартості при сталих обсягах випуску є вагомим чинником нарощування власного капіталу суб'єкта господарювання. Однак, головним завданням обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво є не штучне зменшення витрат, а максимально точне відображення реальної собівартості продукції. Слід також зазначити, що ефективне управління витратами дозволяє оптимізувати використання ресурсів, підвищити продуктивність праці та мінімізувати втрати на виробництві.

У розробку теорії і практики обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції значний внесок зробили І.О. Бєлий, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук,

В.П. Ярмоленко та інші. Проте, на незважаючи на значний внесок науковців у розвитку методології обліку витрат кожне підприємство має сформувати власну систему з максимальним врахуванням особливостей господарської діяльності та запитів управління. Саме ці обставини і обумовили вибір теми випускної кваліфікаційної роботи та її цільову спрямованість.

За мету при написанні випускної кваліфікаційної роботи поставлено встановити відповідність діючої на досліджуваному підприємстві системи обліку витрат на виробництво продукції рослинництва вимогам чинного законодавства та потребам управління, а також визначити цільову спрямованість, методичні засади аудиту витрат на виробництво та їх відображення у фінансовій звітності.

Для досягнення мети було поставлено та вирішено наступні завдання:

- вивчено галузеві особливості формування витрат у сільському господарстві та їх вплив на інформаційні запити управління та методіку проведення аудиту;
- досліджено інформаційне забезпечення аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції;
- проаналізовано організаційні особливості та фінансовий стан досліджуваного сільськогосподарського підприємства;
- розглянуто особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту
- проведено аналіз динаміки та структури витрат ТОВ «Улянівка – Агро»;
- наведено теоретичні аспекти аудиту виробничих витрат ТОВ «Улянівка – Агро»;
- надані рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Базою для дослідження було обрано ТОВ «Улянівка – Агро», яке розташоване в с. Улянівка Олександрійського району Кіровоградської області.

Предметом дослідження у випускній роботі слугували господарські операції, пов'язані з виконанням завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Інформаційною базою дослідження слугували матеріали досліджуваного підприємства: дані первинного, аналітичного і синтетичного обліку, звітні показники та установчі документи. Теоретичним і методологічним підґрунтям роботи є також наукові праці вчених з обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва, матеріали науково-практичних конференцій, періодичні видання, законодавчі й нормативні акти України, а також дані мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає:

- досліджено історичні аспекти становлення та розвитку обліку та аудиту витрат на виробництво як самостійних окремих елементів обліково-аналітичного комплексу у сільському господарстві, що відображають їх гармонійну взаємодію з метою максимального використання інформаційних даних для прийняття якісних управлінських рішень;

- запропоновано систему управлінського обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах, що базується на принципі структуризації діяльності, можливості постійної оцінки та аналізу прогнозованих, запланованих та фактичних витрат та собівартості, обов'язковості регламентації операційного обліку витрат, комплексності та аналітичності результатів.

Отримані в роботі висновки та рекомендації полягають у розробці обґрунтованих пропозицій щодо удосконалення методичних підходів до обліку та контролю виробничих витрат з врахуванням специфіки діяльності базового підприємства та можуть бути використані іншими аналогічними підприємствами з метою оптимізації формування собівартості продукції рослинництва, що визначає практичну цінність роботи.

Основні положення й результати дослідження випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на III Міжнародна науково-практична конференція

«Інноваційне підприємництво та торгівля: сучасний стан та перспективи розвитку», Херсонський державний аграрно-економічний університет (23 травня 2023 р.), м. Кропивницький на тему: «Особливості оподаткування аграрних підприємств Харківської області в умовах воєнного стану»; та LVIII науково-технічній конференції здобувачів вищої освіти «День науки-2024» 16.05.2024 р. (м. Кропивницький, ЦНТУ) з доповіддю «Галузеві особливості формування витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та їх врахування в системі обліково-інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства», III Міжнародній науково-практичній інтернет конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» з доповіддю та друком тез на тему на тему «Інформаційне забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво сільськогосподарської продукції».

Робота складається із анотації, вступу, трьох основних розділів, висновків до розділів, загальних висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретико-методичні засади аудиту витрат виробництва сільськогосподарських підприємств та його інформаційне забезпечення» досліджено галузеві особливості формування витрат у сільському господарстві та їх вплив на інформаційні запити управління та методику проведення аудиту. Розглянуто інформаційне забезпечення аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

У другому розділі «Організація та методика виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції (на матеріалах ТОВ «УЛЯНІВКА – АГРО») надано організаційно-економічну характеристику та особливості діяльності досліджуваного підприємства, здійснено аналіз фінансових результатів, досліджено особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту витрат на виробництво продукції.

У третьому розділі «Напрями удосконалення організації і методики

виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції» надані рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції та напрями удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції.

Обсяг роботи. Робота викладена на 112 сторінках, містить 6 рисунки, 11 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 66 найменування та викладений на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1.1. Галузеві особливості формування витрат у сільському господарстві та їх вплив на інформаційні запити управління та методіку проведення аудиту

За різними джерелами, у бухгалтерському обліку левову долю посідає облік витрат (від 70 до 90 %), що пояснюється двома обставинами: питомою вагою роботи при здійсненні обліку витрат та її значимості. Ефективність цієї роботи впливає на ефективність роботи підприємства. Поряд із проблемою раціональної організації обліку затрат також постає проблема методіки і в першу чергу вона потребує також розмежування цих двох аспектів.

Методологічний аспект обліку витрат полягає у систематизації та узагальненні інформації щодо виробничої собівартості, витрат звітного періоду та формуванні на цій основі фінансової звітності підприємства. Його ключовими завданнями є забезпечення організаційного компонента облікового процесу релевантними даними, раціональний розподіл часових ресурсів для оперативного отримання таких відомостей, а також максимізація достовірності та аналітичної цінності облікових показників. Водночас варто зауважити, що ефективна методологія обліку витрат повинна бути гармонійно інтегрована в загальну систему управління підприємством. Вона має враховувати специфіку діяльності суб'єкта господарювання, забезпечувати чітке калькулювання собівартості продукції та послуг, сприяти виявленню резервів ощадливого використання ресурсів та оптимізації виробничих процесів загалом. Важливим аспектом є також відповідність методології обліку витрат вимогам національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності.

При визначенні предмету організаційного аспекту ми посилаємось на погляди Сопко В.В., а саме, що формування предмету обліку відбувається за

двома аспектами: технологічним та структурним. Відповідно можна визначити, що предметом обліку затрат за технологічним аспектом є відображення облікового процесу в первинній документації, облікових реєстрів та самостійно розроблених форм. За структурним аспектом, предметом є діяльність людей, що здійснюють облік затрат. Тобто існує необхідність здійснення організації не тільки облікового процесу, а й організації праці людей. [48,49]

Організація обліку є динамічним процесом, і більшість науковців, які досліджували дану проблему, визначали необхідність та обов'язковість при будові обліку на промисловому підприємстві врахування чинників та факторів. При цьому під факторами необхідно розуміти такі умови, явища та процеси, які у безпосередній або опосередкованій формі здійснюють вплив не тільки на характер здійснення облікового процесу, але й на продукт праці. Визначення цих факторів та встановлення ступеню впливу на організацію обліку затрат надає можливість найбільш чітко врахувати особливості побудови обліку затрат на підприємстві. Підходи науковців в загальному вигляді можна об'єднати за трьома напрямками, а саме: загальним, організаційним та технологічним.

За думкою науковців, визначення факторів та врахування їх впливу надає можливість визначити різницю в документальному оформленні затрат, використання форм первинної документації та її систематизації, побудові аналітичного обліку та у виборі методу обліку собівартості.

Науковці виділяють три групи факторів:

- I. загально-організаційні;
- II. обліково-організаційні;
- III. технологічні.

До першої групи факторів відносяться, на рівні чинної регламентації, узагальнений підхід до побудови бухгалтерського обліку виробничих затрат.

Один із факторів - вид підприємницької діяльності, його вплив необхідно враховувати, виходячи із твердження, що нормативна регламентація побудови

обліку представлена для різних сфер та видів діяльності різними нормативними документами. Основні види діяльності підприємств, організацій та установ України представлені за допомогою рисунку 1.1.

Дослідження науковців приводять до висновку про послаблення інформаційної функції обліку в результаті реформування. Це зумовлює необхідність більш глибокого наукового обґрунтування методології обліку та посилення контролю дотримання законодавства. Дуже вагомим є суб'єктивний фактор – професійний рівень і дотримання професійної етики.

Другий фактор - галузь та підгалузь виду діяльності має безпосередній вплив на організацію обліку затрат. Цей вплив обумовлюється наявністю галузевих особливостей у формуванні собівартості. Відповідно з врахуванням особливостей в технології та організації обліку затрат і визначення собівартості, регламентується на законодавчому рівні галузевий аспект. Для сільськогосподарського виробництва особливості діяльності враховані на рівні чинної регламентації галузевим стандартом (НП(С)БО 30 «Біологічні активи») та методичними рекомендаціями розробленими Міністерством для сільськогосподарських підприємств.



Рис. 1.1 Фактори впливу на організацію обліку витрат

Організаційна побудова підприємства – наступний фактор впливу на організацію обліку витрат. Вона може характеризуватись цеховою або безцеховою структурою. У сільському господарстві це пов'язано із структуруванням підрозділів, наявністю територіально відокремлених, а також обумовлено організацією виробничих підрозділів (бригади, відділення, ланки).

Наступний фактор - тип виробництва. Традиційно в науково-практичних та методичних виданнях виділяють індивідуальний, серійний і масовий тип виробництва. Вплив саме цього фактору зумовлює застосування різних способів калькулювання: так при індивідуальному типі виробництва калькуляція складається на окремий виріб або замовлення (цим пояснюється використання позамовного методу калькулювання), у серійному виробництві калькуляції складаються на серію виробів. У сільському господарстві більш прийнятним є позамовний та попередільний методи.

Дослідження загально-організаційних факторів дає можливість стверджувати, що саме ці фактори зумовлюють побудову робочого плану рахунків, також вони мають бути враховані при обґрунтуванні методики обліку виробничих затрат, виокремлення об'єкту, виборі методу обліку затрат, прийнятті рішень взаємозв'язку обліку та калькулювання, а також способів і прийомів калькулювання.

Друга група факторів - обліково-організаційні, їх врахування надає можливість порівняння затрат на виробництво та реалізацію з ціною продажу виготовленого виробу. Необхідність вивчення цих факторів та їх врахування в обліковій практиці пояснюється тим, що метою будь-якої діяльності, насамперед виробничої, є отримання прибутку і тому таке порівняння (для визначення доцільності здійснених затрат) є необхідним.

Насамперед до цих факторів відносяться методи оцінки об'єктів обліку. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» об'єктом обліку витрат називає продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних із їх виробництвом (виконанням) затрат. Оскільки об'єктом обліку є продукт діяльності

підприємства, то він повинен оцінюватись. Оцінка продукту діяльності здійснюється за фактичною, плановою собівартістю, а також за обліковими цінами. При розгляді попередньої групи факторів ми згадували про відсутність у стандартах роз'яснень щодо поняття «облікова ціна», яке використовується при наданні характеристики рахунку 26 «Готова продукція». Стосовно оцінки продукції за плановою собівартістю також виникають ускладнення, пов'язані з невідпрацьованою методикою планування в ринкових умовах. Таким чином, найбільш поширеним в сучасних умовах є більш реальною оцінка за фактичною собівартістю. У сільському господарстві застосовуються альтернативні варіанти, зокрема оцінка за справедливою вартістю. У країнах з ринковою економікою знаходять втілення економіко – математичні методи.

Організація внутрішньогосподарських відносин як фактор впливу відображає структуру підприємства та відносини всередині неї. Підприємство може мати централізовану або децентралізовану структуру. Ще 20-25 років тому підприємства більше характеризувались великими розмірами з розвиненою централізованою бухгалтерією, до структури управління входили економічні та інженерно-технічні підрозділи. У сучасних умовах управління підприємства (особливо ті, які раніше за своїми обсягами відносилися до великих підприємств) спостерігається тенденція до зміни організаційної структури в напрямку подрібнення. Здебільшого це зумовлено податковим менеджментом та процесами персоніфікації власності. Ці обставини поряд з негативною тенденцією послаблення інформаційної функції обліку впливають на невідпрацювання організаційної структури обліково-економічних служб.

Остання група факторів має специфічний характер, так як характеризує технологічний процес, який здійснюється на підприємстві. Технологічні фактори та їх вплив на організацію обліку виробничих затрат залежать від характеру: одержання продукту праці, операцій, організації. У залежності від характеру одержання продукції виокремлюють насамперед видобувні та переробні підприємства, особливість переробних підприємств – це велика питома вага витрат на сировину та матеріали як основних затрат на

виробництво продукції. Облік витрат під впливом цього фактору має свої особливості, які визначаються у відкритті та веденні рахунків матеріалів та сировини, у формуванні виробничої собівартості, у веденні первинної документації щодо обліку матеріальних затрат. За характером операцій визначається перервний або безперервний технологічний процес. Сутність врахування даного фактору полягає у розподілі процесу виробництва на окремі технологічні операції, які здійснюють виробничі підрозділи. Ці підрозділи, як правило, є центрами затрат, або за поглядами сучасних науковців - центрами відповідальності. Вони визначають, що центри відповідальності формуються в залежності від напряму контролю і включають: центри затрат центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій. Тобто центри витрат представляють тільки один вид, але мова йде про ті ділянки підприємства, затрати яких значно перевищують все інше. М. Чумаченко визначає, що центр затрат являє собою первинну ланку аналітичного обліку затрат, яка встановлюється з метою контролю за цими затратами. Центр затрат (за різними джерелами - витрат) може співпадати з організаційною одиницею (цехом, відділом, участком) або бути більш подрібненим підрозділом цих одиниць. Центри доходів також несуть затрати, але вони у порівнянні з доходами, що утримуються, значно менші. Сформована у центрах відповідальності інформація повинна відповідати певним критеріям, в тому числі і терміни, що використовуються, повинні мати сталі та конкретне визначення. Основою організації обліку витрат за центрами відповідальності є закріплення витрат за керівництвом різних рангів та систематичний контроль за ними. Останній технологічний фактор, за характером організації, достатньо тісно пов'язаний із попереднім. Він надає можливість відокремлювати самостійні ділянки (робочі місця, фази, переділи тощо), що може здійснювати на організацію обліку затрат суттєвий вплив. Але враховуючи достатньо нескладний характер виробництва, невеликі обсяги виготовлення продукції та розмір підприємств, облікові працівники на практиці намагаються навпаки - максимально скоротити кількість центрів затрат, зменшивши таким чином облікову роботу і вести найбільш згрупований облік.

Тобто даний фактор не знаходить суттєвого впливу на сучасну організацію обліку затрат на підприємствах.

Таким чином, з метою побудови ефективної системи обліку витрат необхідно враховувати фактори, які визначають особливості, притаманні певній галузі та конкретному підприємству.

1.2. Інформаційне забезпечення аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Аграрний сектор посідає вагоме місце в структурі національної економіки України. Ця галузь є стратегічно важливою, оскільки забезпечує населення продовольчими товарами та постачає сировину для переробних підприємств. Керівництво держави постійно опікується питаннями нарощування ефективності сільськогосподарського виробництва шляхом впровадження новітніх технологій, оптимізації виробничих процесів, стимулювання інвестицій та розвитку сільської інфраструктури. Водночас, специфіка агропромислового комплексу вимагає врахування низки технологічних та організаційних особливостей під час ведення бухгалтерського обліку. Серед них - сезонний характер робіт, тривалий виробничий цикл, залежність від природно-кліматичних умов, використання біологічних активів тощо. Саме тому методологія обліку в аграрних підприємствах повинна адекватно відображати галузеві реалії, забезпечувати достовірність та прозорість обліково-аналітичної інформації, сприяти ефективному управлінню витратами та максимізації прибутковості діяльності.

У сільському господарстві головним засобом виробництва є земля, тоді як у промисловості вона є тільки місцем, на якому розміщене підприємство, і не пов'язана з виробничим процесом. Якість землі безпосередньо впливає на результати господарювання. У разі правильної експлуатації земля не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість. Ціна новоствореного

продукту включає диференціальну земельну ренту I і диференціальну земельну ренту II. За якісним складом земельних угідь Україна посідає перше місце в світі. На її території зосереджено близько 8% світових запасів чорноземів та інших родючих ґрунтів. Значна площа земельних угідь в Україні знаходиться у приватній власності. Землю обробляють власники, а також на умовах оренди. Сума орендної плати збільшує витрати орендаря. Процес створення продукту здійснюється не тільки шляхом використання засобів праці і робочої сили, а й природних умов. Оподи, температура повітря, світло, інші кліматичні умови впливають на одержання продукту, що ускладнює використання нормативного методу обліку. Створення сільськогосподарської продукції тісно пов'язане з біологічними циклами розвитку рослин і тварин, що не збігаються з періодами трудових затрат. Для галузі характерна виражена сезонність виробництва, через що калькулювання собівартості продукції здійснюється один раз на рік - станом на 31 грудня. Виробничі цикли є тривалими, розтягнутими на кілька місяців, а інколи й років (у випадку багаторічних насаджень). Рослинницька продукція отримується одноразово після збору врожаю, тоді як у тваринництві - регулярно (молоко, яйця) або з певною періодичністю (мед, вовна). Відповідно, витрати мають розподілятися між суміжними роками, адже формування врожаю часто охоплює два господарські періоди (наприклад, озима пшениця, посіяна восени, дасть урожай лише наступного літа).

Специфікою сільського господарства є також використання живих організмів у якості біологічних активів, що потребує особливого підходу до їх обліку та оцінки. Крім того, аграрії стикаються з впливом низки непередбачуваних природних факторів - погодних умов, шкідників, хвороб рослин і тварин тощо. Це вимагає ретельного планування, прогнозування та страхування ризиків. Ефективне управління витратами та максимізація прибутковості в агробізнесі багато в чому залежать від оптимізації виробничих циклів, забезпечення раціонального використання ресурсів і мінімізації втрат на всіх етапах виробництва.

Специфіка сільськогосподарського виробництва зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва на кінець звітної періоду. Частина власної готової продукції використовується для відновлення виробничого циклу (насінневий фонд, молоко для вигодовування молодняку, корми для годівлі худоби), що вимагає застосування відповідних методів оцінки запасів. Агропромисловий комплекс має багатогалузевий характер - одночасно виробляються різноманітні види продукції рослинництва і тваринництва, здійснюється їх переробка. Це зумовлює необхідність комбінувати сільськогосподарську та промислову діяльність, а також обирати адекватні підходи до калькулювання витрат і розподілу комплексних виробничих затрат між основною, супутньою та побічною продукцією.

В агросекторі функціонують різноманітні організаційно-правові форми господарювання - від дрібних фермерських і особистих селянських господарств до великих колективних сільгосп підприємств та державних агрохолдингів. Це вимагає гнучкого підходу до облікової методології з урахуванням специфіки конкретного суб'єкта господарювання. Загалом, ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві ускладнюється низкою чинників: сезонністю виробництва, тривалими виробничими циклами, залежністю від природно-кліматичних умов, використанням біологічних активів, різноманітністю організаційних форм тощо. Відповідно, облікова система аграрних підприємств має бути максимально адаптованою до галузевих реалій, забезпечувати повне і достовірне калькулювання собівартості продукції та ефективне управління витратами на всіх етапах виробничого процесу.

Зазначені вище специфічні риси аграрного виробництва безпосередньо визначають підходи до класифікації витрат, методологію їх обліку й калькулювання собівартості продукції, а також періодичність проведення таких розрахунків. Вони також зумовлюють особливості організації системи бухгалтерського обліку в сільському господарстві, специфіку здійснення оперативного технічного контролю та аналізу господарської діяльності

аграрних підприємств. Зокрема, у зв'язку з сезонністю робіт та тривалими виробничими циклами, облік витрат потребує застосування спеціальних методів періодичного розподілу та списання затрат між суміжними роками. Наявність побічної продукції вимагає коректного розмежування й калькулювання комплексних витрат. Використання біологічних активів диктує необхідність їх обліку за справедливою вартістю відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Слід також зауважити, що ефективність облікової системи сільгосп підприємств багато в чому залежить від застосування сучасних інформаційних технологій, автоматизованих систем обліку та управління виробництвом. Це дозволяє оперативно відстежувати рух ресурсів і витрат, контролювати собівартість продукції на кожному етапі виробничого циклу та приймати раціональні управлінські рішення з метою підвищення рентабельності аграрного бізнесу.

Нормативні та методичні документи, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, можна поділити на дві групи:

- документи, які визначають загальні правила ведення обліку;
- документи, що враховують галузеві особливості сільського господарства.

До першої групи належать:

- ✓ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [25];
- ✓ Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-34 затверджені наказами Міністерства фінансів України [29];
- ✓ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. [39];

До другої групи відносяться:

✓ Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, які затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315;

✓ Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Рекомендовані до застосування сільськогосподарськими підприємствами Методологічною Радою з питань фінансів та обліку в АПК Мінагрополітики України, протокол № 1/05 від 30 листопада 2005 р.;

✓ Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189;

✓ Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390;

✓ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.

Процес виробництва – «сукупність операцій з виготовлення продукції. Здійснення виробничої діяльності відбувається за участі засобів праці, предметів праці і робочої сили. В сільському господарстві виробництво пов'язане з живими організмами – рослинами і тваринами, а тому на результати діяльності впливає природний фактор, який часто не можна передбачити заздалегідь: кількість опадів, температура, якість землі тощо» [58].

Виробництво є основним чинником поступального розвитку суспільства, адже в результаті нього створюються матеріальні цінності, працівники отримують заробітну плату, виникають умови для науково-технічного прогресу і розвитку суспільства. Виробництво є першоосновою будь-якої системи господарювання: ринкової, планової, змішаної. Адже із всіх видів діяльності (наприклад, постачання, транспортування, зберігання, виробництво, реалізація) цінність продукції додається тільки під час її виробництва (обробки).

Продукцію виробляють у різних галузях економічної діяльності, головними з яких є сільське господарство, промисловість, будівництво та інші. Для України першочергове значення має розвиток аграрного господарства, основними галузями якого є рослинництво і тваринництво. На підприємствах одночасно діють допоміжні виробництва, які забезпечують діяльність основних галузей. Паралельно може проводитися переробка сільськогосподарської продукції, а також функціонують різні промислові підрозділи. Багатогалузева діяльність сільськогосподарських підприємств має враховуватися під час організації в них бухгалтерського обліку.

На основі поєднання витрат робочої сили, засобів праці і предметів праці, створюється новий продукт, в результаті реалізації якого одержують виручку, що відшкодовує понесені витрати і формує фінансовий результат (рисунк 1.2).

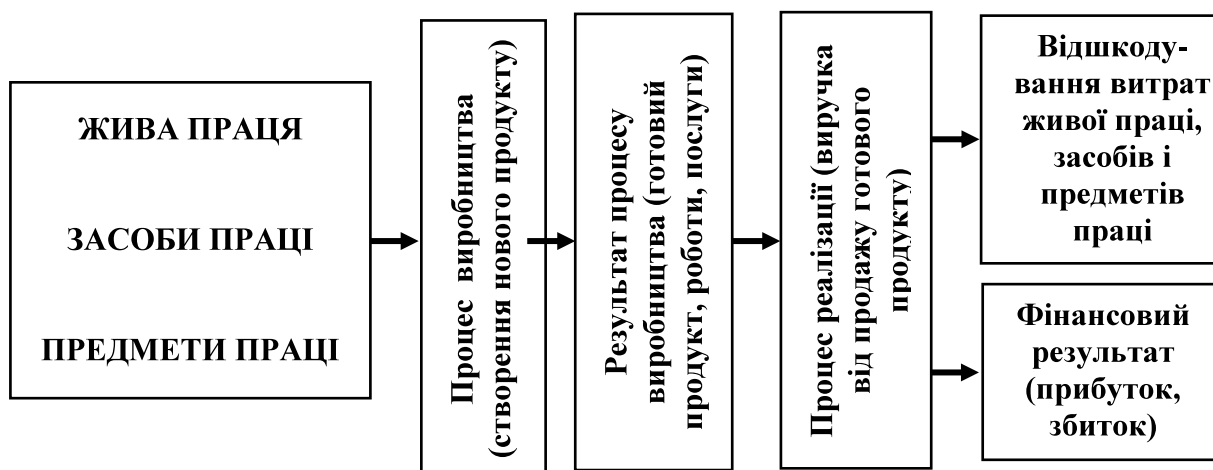


Рис. 1.2 Створення і використання продукту

Жива праця в сільському господарстві становить роботу працівників рослинництва, тваринництва та інших напрямків, витрати на яку відображають у вигляді заробітної плати.

Засоби праці – це речі, за допомогою яких людина діє на предмети праці в процесі виготовлення продукції. До засобів праці відносяться будівлі, споруди, передавальні пристрої, верстати, транспортні засоби та інші об’єкти, створені людиною, а також земельні ділянки.

Предмети праці – це речі, на які спрямована праця людини при виготовленні продукції. Предметами праці є сировина, будівельні матеріали, паливо, запасні частини, незавершене виробництво тощо.

Засоби праці та предмети праці разом становлять засоби виробництва. Особливою складовою процесу виробництва в аграрному господарстві є земля, яка одночасно виступає предметом і засобом праці. Поєднання засобів виробництва і робочої сили, яка їх використовує, становить продуктивні сили. Вони визначають характер і рівень виробничих відносин у суспільстві.

На підприємствах виробничої сфери, до якої належить також сільське господарство, найбільший обсяг становлять витрати на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг. Частина витрат припадає на стадії кругообороту. Процес постачання в сільському господарстві заключається у придбанні засобів праці, а процес реалізації – у продажі готової продукції.

Виробничі витрати формуються з вартості спожитих засобів і предметів праці, а також суми виплаченої заробітної плати. Вони поєднують у собі затрати живої праці та уречевленої праці минулих періодів. Проте у сільському господарстві, на відміну від інших галузей, виробничий процес відбувається за безпосередньої участі сил природи. Тому витрати аграріїв включають також вартісну оцінку використання природних ресурсів, таких як земля, вода, клімат тощо. Їх величина визначається витратами виробника, пов'язаними з експлуатацією природного середовища.

Таким чином, під витратами в широкому розумінні можна вважати сукупність усіх ресурсів (матеріальних, трудових, природних), задіяних у виробничому процесі для отримання економічних вигод у вигляді доходів від реалізації продукції чи послуг. Необхідно зазначити, що ефективне управління витратами є одним з ключових факторів забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності сільгосппідприємства. Це вимагає ретельного обліку, аналізу та контролю понесених витрат на всіх стадіях виробничого циклу.

Сучасна методологія бухгалтерського обліку передбачає поділ виробничих витрат на прямі та непрямі, змінні та постійні, основні та накладні,

одноеlementні та комплексні тощо. Такий підхід дозволяє чітко ідентифікувати джерела виникнення витрат, правильно їх розподілити між видами продукції та виявити резерви економії ресурсів.

Земля є обов'язковою складовою процесу сільськогосподарського виробництва. Без землі немає сільського господарства. Тому витрати, пов'язані з використанням землі є витратами виробництва. Таким чином, сплата фіксованого сільськогосподарського податку є витратами на виробництво сільськогосподарської продукції.

У бухгалтерському обліку накопичують різні витрати. У фінансовому обліку їх склад регламентовано державою, а тому вони повинні відображатися в регістрах за видами, передбаченими в нормативних документах. В управлінському обліку витрати класифікують за видами, метою яких є надання інформації користувачу (управлінцю) для прийняття ефективних рішень.

Слід відмітити, що формування витрат є процесом, що потребує управління. Їх рівень і склад планують, обліковують, аналізують та регулюють. Витрати класифікують з метою організації їх обліку, вивчення впливу на результати господарської діяльності підприємства, пошуків шляхів і резервів підвищення ефективності виробництва. Фінансовий результат (прибуток або збиток) роботи підприємства визначається так: доходи (виручка від реалізації) мінус витрати. Якщо доходи більші ніж витрати, то отримується прибуток, а якщо навпаки – витрати більші ніж доходи – то збиток. Таким чином, зниження витрат та підвищення виручки збільшує прибуток підприємства.

Сума витрат, яка припадає на одиницю виробленої продукції, є її собівартість. В кожному підприємстві вона різна і залежить від конкретних умов господарювання. Бухгалтерський облік має забезпечити підрахунок витрат і виходу продукції з метою обчислення її собівартості та підготовки економічної інформації про шляхи підвищення ефективності виробництва, яке може бути простим і розширеним.

Просте відтворення – це повторення виробництва в незмінних масштабах, коли виготовлення продукту здійснюється в тих самих обсягах. Разом з цим

виробничі потужності зберігаються на попередньому рівні, а якісного їх переобладнання не здійснюється.

Розширене відтворення передбачає відновлення виробництва в більшому масштабі, а виготовлення продукту зростає. Воно включає реконструкцію, модернізацію, переобладнання, капітальне будівництво, введення нових виробничих потужностей, тобто зростання засобів праці.

Є інтенсивна або екстенсивна форми виробництва. Інтенсивна форма (лат. *intensio* – напруження, посилення) виробництва забезпечує зростання обсягу виробництва за рахунок впровадження в практику кращих досягнень науки і техніки, застосування передової технології виробництва, впровадження засобів механізації та автоматизації виробництва, ефективного використання природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Інтенсифікація виробництва спрямована на одержання з одиниці земельної площі максимальної кількості дешевої продукції. Інтенсифікація передбачає постійне вдосконалення виробничого процесу, використання досягнень науково-технічного прогресу, якісну заміну засобів виробництва відповідно до розвитку продуктивних сил і економічних відносин.

Екстенсивна форма ведення виробництва (лат. *extendo* – розширюю) передбачає збільшення обсягу виробництва продукції за рахунок розширення додаткових земельних площ або поповнення поголів'я тварин. Ця форма передбачає кількісне збільшення засобів виробництва.

Різниця між інтенсивною і екстенсивною формами виробництва полягає в тому, що інтенсифікація передбачає використовувати незмінну кількість засобів для збільшення обсягу виробництва, а екстенсивна форма передбачає з цією метою використання додаткових засобів. Інтенсивна і екстенсивна форми існують паралельно. Вони обираються підприємством залежно від стратегії його діяльності. Звичайно, засоби екстенсивного зростання обмежені. Наприклад, розмір земельних угідь чітко визначений. Створити їх додатково неможливо.

Рівень роботи підприємств характеризують показники ефекту і ефективності.

Ефект (лат. *effectus* – дія) – абсолютний показник, який визначає результат досягнення підприємством своїх цілей (наприклад, кількість виробленої продукції порівняно із запланованою, сума отриманого прибутку порівняно з минулим роком).

Ефективність – відносний показник, який характеризує відношення результату діяльності (ефекту) до ресурсів, витрачених для його досягнення.

Ефект показує абсолютні показники у натуральному або грошовому вимірниках: прибуток, виручка від реалізації, валовий збір продукції, вартість виготовленої продукції. Ефективність відображається через рівень рентабельності, норму прибутку, продуктивність праці, урожайність, фондоддачу тощо. За рахунок підвищення ефективності виробництва підприємство збільшує прибутковість своєї діяльності. Традиційні показники ефективності не завжди враховують специфіку сільськогосподарського виробництва і не можуть бути індикаторами ефективності управління, що потребує при здійсненні аналітичних процедур врахування особливостей сільського господарства як виду економічної діяльності зокрема це стосується використання такого обмеженого ресурсу як земля.

Звичайно, у здійсненні виробництва визначальна роль належить людині, яка створює новий продукт і є головним ресурсом і основною рушійною силою процесу виробництва. Робоча сила приводить у дію основні і оборотні засоби, внаслідок чого створює блага, які людина використовує для своїх потреб.

Розвиток промислового і сільськогосподарського виробництва, зміна вимог управління обумовили те, що в кінці минулого століття з'явилася нова концепція змістовності бухгалтерського обліку, суть якої полягала в тому, що потрібно стало готувати економічну інформацію не взагалі, а для конкретних користувачів, що стало підставою для поділу бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський і податковий. Кожний з них мав конкретне

призначення і готував інформацію, необхідну для складання фінансової звітності прийняття управлінських рішень, підрахунку і сплати податків.

Кожне підприємство має свої особливості у забезпеченні основними засобами, виробничими запасами, робочою силою, фінансовими ресурсами, можливостях реалізації продукції. Індивідуальний також підхід до організації і технології виробництва, та системи управління. Тому на кожному підприємстві будують управлінський облік із врахуванням специфіки його діяльності.

Висновки до розділу 1.

Матеріальне виробництво є фундаментом існування та розвитку людського суспільства. В умовах нестійкої економічної ситуації ефективно управління виробничими процесами вимагає вирішення численних питань. Кожне управлінське рішення потребує наявності відповідної інформаційної бази, яка має бути представлена оперативно та у повному обсязі. Одним із ключових джерел для прийняття управлінських рішень є облік виробничих витрат та обсягів випуску продукції. Відповідно, повнота та достовірність відображення цих даних безпосередньо впливає на якість управлінських рішень.

На підприємствах виробничої сфери, до якої належить також сільське господарство, найбільший обсяг становлять витрати на виробництво продукції, виконання робіт і надання послуг. Частина витрат припадає на стадії кругообороту. Процес постачання в сільському господарстві заключається у придбанні засобів праці, а процес реалізації – у продажі готової продукції.

Виробничі витрати формуються з вартості спожитих засобів і предметів праці, а також суми виплаченої заробітної плати. Вони поєднують у собі затрати живої праці та уречевленої праці минулих періодів. Проте у сільському господарстві, на відміну від інших галузей, виробничий процес відбувається за безпосередньої участі сил природи. Тому витрати аграріїв включають також вартісну оцінку використання природних ресурсів, таких як земля, вода, клімат

тощо. Їх величина визначається витратами виробника, пов'язаними з експлуатацією природного середовища.

Таким чином, під витратами в широкому розумінні можна вважати сукупність усіх ресурсів (матеріальних, трудових, природних), задіяних у виробничому процесі для отримання економічних вигод у вигляді доходів від реалізації продукції чи послуг. Необхідно зазначити, що ефективне управління витратами є одним з ключових факторів забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності сільгосппідприємства. Це вимагає ретельного обліку, аналізу та контролю понесених витрат на всіх стадіях виробничого циклу.

Сучасна методологія бухгалтерського обліку передбачає поділ виробничих витрат на прямі та непрямі, змінні та постійні, основні та накладні, одноелементні та комплексні тощо. Такий підхід дозволяє чітко ідентифікувати джерела виникнення витрат, правильно їх розподілити між видами продукції та виявити резерви економії ресурсів.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «УЛЯНІВКА – АГРО»)

2.1. Організаційно – економічна характеристика господарської діяльності ТОВ «УЛЯНІВКА-АГРО»

ТОВ «Улянівка-Агро» є незалежним суб'єктом господарювання, основною метою діяльності якого є вироблення, переробка та збут сільськогосподарської продукції, здійснення інших комерційних операцій задля отримання прибутку, а також надання послуг населенню з ведення аграрного виробництва та суміжних видів діяльності. Підприємство самостійно визначає напрями розвитку, організовує виробничі процеси, формує асортимент продукції, встановлює цінову політику та шукає ринки збуту відповідно до попиту споживачів та кон'юнктури ринку. Водночас компанія має дотримуватись чинного законодавства, забезпечувати належні умови праці для персоналу, раціонально використовувати природні ресурси та сприяти сталому розвитку сільських територій.

ТОВ «Улянівка-Агро» функціонує як самостійна юридична особа, наділена комплексом прав та обов'язків, що впливають з її господарської діяльності. Підприємство має власний банківський розрахунковий рахунок, а також може відкривати інші рахунки в фінансових установах відповідно до потреб бізнесу. Компанія користується печаткою із зазначенням свого найменування, володіє товарним знаком, штампами та іншими необхідними реквізитами. ТОВ «Улянівка-Агро» самостійно приймає рішення щодо розпорядження майном, формування кадрового складу, визначення виробничої програми, збутової політики, фінансового планування тощо в межах, передбачених чинним законодавством та установчими документами організації. При цьому суб'єкт господарювання несе відповідальність за результати своєї комерційної діяльності перед партнерами, державою та працівниками.

ТОВ «Улянівка-Агро» зареєстроване як юридична особа 13.10.2017 року і здійснює діяльність відповідно до засновницького статуту (Додаток А), перереєстрованого 19.10.2020 р. на підставі законодавства України, зокрема Конституції, Господарського та Земельного кодексів. Компанія функціонує у організаційно-правовій формі товариства з обмеженою відповідальністю і спеціалізується на рослинницькій галузі, а саме вирощуванні зернових та технічних культур, попри досить широкий предмет діяльності згідно зі статутом. За класифікацією видів економічної діяльності основним зареєстрованим напрямом діяльності ТОВ «Улянівка-Агро» є клас 01.11 «Вирощування зернових культур (крім рису), бобових і насіння олійних культур». Крім того, товариство зареєстровано як суб'єкт допоміжної діяльності у рослинництві та тваринництві, оптової торгівлі зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для худоби.

Реєстрація підприємства здійснена у відповідності до вимог чинного законодавства із зазначенням юридичної адреси місцезнаходження, форми власності, розміру статутного капіталу та переліку видів господарської діяльності. Товариство має статус юридичної особи, самостійний баланс, рахунки у банківських установах, печатку зі своїм найменуванням та інші необхідні атрибути.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. ТОВ «Улянівка-Агро» відноситься до малих, оскільки підпадає під критерій: «Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників - до 50 осіб включно» [13].

Проте, показники ТОВ «Улянівка-Агро» за останні чотири роки (Додатки Б, В, Д, Е) балансують між критеріальними значеннями щодо середніх та малих підприємств. Так, станом на 01.01.2021 року показники ТОВ «Улянівка-Агро» відповідали критеріями віднесення до середніх підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме: «середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро включно;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро включно;
- середня кількість працівників - до 250 осіб включно» [13].

На ТОВ «Улянівка-Агро» станом на 01.01.2020 р.:

- балансова вартість активів – становила 4,23 мільйонів євро (тобто більше 4 мільйонів євро і менше 20 мільйонів євро);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - становив 1,73 мільйонів євро (тобто менше не тільки 8 мільйонів євро, а і 40 мільйонів євро);
- середня кількість працівників – 80 осіб (тобто більше 50 осіб, але менше 250 осіб).

Таблицею 2.1 представлені показники ТОВ «Улянівка-Агро» у порівнянні із критеріями віднесення до малих підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Таблиця 2.1

Показники ТОВ «Улянівка-Агро» у порівнянні із критеріями віднесення до середніх підприємств відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» за 2020 – 2023 рр.

№	Відповідно	Показники ТОВ «Улянівка-Агро»
---	------------	-------------------------------

	Критерії віднесення до малих підприємств	до ЗУ «Про б. о.» від 16.07.1999 року № 996-XIV р.	01.01.2020	01.01.2021	01.01.2022	01.01.2023
1	2	3	4	5	6	7
1.	балансова вартість активів, тис.грн./млн.євро	до 4 мільйонів євро включно	74035/ 2,39	111656/ 4,23	109174/ 3,14	108842/ 3,56
	відповідність критеріям		+	-	+	+
2.	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн./млн.євро	до 8 мільйонів євро включно	79123/ 2,55	45769/ 1,73	83596/ 2,40	64924/ 2,12
	відповідність критеріям		+	+	+	+
3.	середня кількість працівників, осіб	до 50 осіб включно	x	80	75	75
	відповідність критеріям		x	-	-	-

Джерело: складено автором на основі [43]

ТОВ «Улянівка-Агро» зосереджене переважно на рослинницькій галузі, тож у своїй господарській діяльності агрокомпанія керується принципами науково обґрунтованого землеробства. Зокрема, застосовуються рекомендовані сівозміни, розроблені з урахуванням ґрунтово-кліматичних умов регіону та агротехнічних вимог до вирощування культур. Такий підхід дозволяє досягати високих показників урожайності сільгоспкультур відповідно до настанов Міністерства аграрної політики та продовольства України і Державної установи «Інститут охорони ґрунтів України». Керівництво товариства усвідомлює важливість дотримання науково-технологічних норм у рослинництві для забезпечення сталої продуктивності угідь та збереження родючості ґрунтів. Впровадження інноваційних агротехнологій, раціональне використання добрив, засобів захисту рослин, сучасної високопродуктивної техніки дозволяє підприємству отримувати високоякісну конкурентоспроможну продукцію і підвищувати ефективність агровиробництва.

ТОВ «Улянівка-Агро» господарює на орендованих земельних ділянках. Підприємство укладає договори оренди земель сільськогосподарського призначення, які обов'язково підлягають реєстрації в органах місцевого самоврядування відповідно до чинного законодавства. Агрофірма дотримується принципів науково обґрунтованих сівозмін, що передбачає щорічну ротацію площ під різними культурами з метою підвищення родючості ґрунтів та збереження їх продуктивності. Застосування сівозмін забезпечує раціональне використання угідь, оптимізує структуру посівних площ під конкретні сільгоспкультури залежно від агротехнічних вимог та ринкового попиту. Керівництво товариства усвідомлює важливість впровадження екологічно безпечних методів господарювання для досягнення сталого розвитку агровиробництва. Дотримання науково-технологічних норм, зокрема формування збалансованих сівозмін, є одним з ключових чинників забезпечення високої врожайності культур та прибутковості сільськогосподарського бізнесу загалом.

ТОВ «Улянівка-Агро» приділяє особливу увагу якості насінневого матеріалу для забезпечення високих показників схожості та проростання посівів. Компанія ретельно добирає насіння з урахуванням його сортових характеристик, посівних якостей та стійкості до несприятливих чинників. Використання високоякісного посівного матеріалу дозволяє мінімізувати потребу в додаткових ресурсних витратах на мінеральні добрива та засоби захисту рослин на ранніх етапах вегетації культур. Це сприяє належному розвитку рослин, підвищує їх конкурентоспроможність відносно бур'янів, стійкість до хвороб і шкідників. У кінцевому підсумку застосування якісного насіння забезпечує вищу врожайність сільгоспкультур, поліпшену якість одержуваної продукції та сприятливіший екологічний стан полів. Керівництво товариства усвідомлює, що інвестиції в якісне насіннєве забезпечення є запорукою високої ефективності агровиробництва в цілому.

Таблицею 2.2 наведена динаміка і структура виробленої продукції ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021 – 2023 рр., що розрахована на підставі даних

показників форм 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додатки Ж, З, И)

Таблиця 2.2

Динаміка і структура виробленої продукції ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021 – 2023 рр.

Види продукції	2021 рік		2022 рік		2023 рік	
	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7
Рослинництво, всього	52861,6	100	57071,3	100	63969,8	100
Зернові та зернобобові, у тому числі:	35255,9	66,69	27778,4	48,67	32581,0	50,93
- пшениця озима	17696,4	33,48	18622,2	32,63	24473,6	38,26
- кукурудза на зерно	17559,5	33,22	7476,3	13,10	8107,4	12,67
Боби сої	2413,7	4,57	4890,4	8,57	5805,5	9,08
Насіння ріпаку й кользу	2653,0	5,02	-	-	7337,2	11,47
Насіння соняшнику	12539,0	23,72	24402,5	42,76	18246,1	28,52

Джерело: складено автором на основі показників форм 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додатки Ж, З, И)

Дані наведені у таблиці 2.2 свідчать, що найбільшу частку у структурі виробленої продукції господарства займають зернові та зернобобові.

2.2. Аналіз майна, джерел фінансування та фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро»

Оцінка фінансового стану є невід'ємним компонентом господарської діяльності ТОВ «Улянівка-Агро». Аналіз активів та зобов'язань підприємства на основі даних фінансової звітності дозволяє наочно відстежити динаміку змін ключових балансових статей. Його головною метою є забезпечення керівництва товариства релевантною інформацією для прийняття рішень щодо подальшого вектору розвитку бізнесу. Регулярний моніторинг показників фінансової

стійкості, ліквідності, рентабельності та ділової активності дає змогу своєчасно виявляти позитивні та негативні тенденції у функціонуванні підприємства. На цій основі менеджмент може розробляти адекватні стратегії максимізації економічної ефективності, оптимізації структури капіталу, управління активами та грошовими потоками з метою зміцнення фінансових позицій агрофірми на ринку. Комплексний фінансовий аналіз є інструментом забезпечення стабільного розвитку суб'єкта господарювання в довгостроковій перспективі.

Таблицею 2.3 на підставі даних фінансової звітності досліджуваного підприємства (Додатки Б, В, Д) наведена структура і динаміка активів ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2023 рр.

Таблиця 2.3

Структура і динаміка активів ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2023 рр.

Активи	на 01.01.2021 р.		на 01.01.2022 р.,		на 01.01.2023 р.		на 01.01.2024 р.	
	грн	%	грн	%	грн	%	грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Необоротні активи								
Нематеріальні активи	3695	4,99	4151	3,72	4153	3,80	4033	3,71
первісна вартість	3792	x	4333	x	4452	x	4452	x
накопичена амортизація	97	x	182	x	299	x	419	x
Незавершені капітальні інвестиції	107	0,14	50	0,04	147	0,13	152	0,14
Основні засоби	2 543	3,43	16 258	14,56	21 338	19,54	20 464	18,80
- первісна вартість	3 485	x	20 076	x	28 532	x	31 610	x
знос	942	x	3 818	x	7 194	x	11 146	x
Усього за розділом I	6 345	8,57	20 459	18,32	25 638	23,48	24 649	22,65
II. Оборотні активи								

Запаси	39 047	52,74	55074	49,32	55 251	50,61	65 928	60,57
Виробничі запаси	5071	6,85	4568	4,09	6 361	5,83	578	0,53
Незавершене виробництво	13 531	18,28	7394	6,62	11 135	10,20	3 544	3,26
Готова продукція	20 445	27,62	43 102	38,60	37755	34,58	56666	52,06
Товари	-	-	10	0,01	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	3 803	5,14	11 423	10,23	5557	5,09	393	0,36
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1 382	1,87	2 543	2,28	3 016	2,76	642	0,59
з бюджетом	4 972	6,72	9 410	8,43	14 506	13,29	8 085	7,43
Інша поточна дебіторська заборгованість	15 175	20,50	7250	6,49	4 567	4,18	5743	5,28
Гроші та їх еквіваленти	187	0,25	2570	2,30	132	0,12	112	0,10
Рахунки в банках	187	0,25	2570	2,30	132	0,12	112	0,10
Витрати майбутніх періодів	674	0,91	542	0,49	464	0,43	265	0,24
Інші оборотні активи	2 450	3,31	2385	2,14	43	0,04	3025	2,78
Усього за розділом II	67 690	91,43	91 197	81,68	83 536	76,52	84 193	77,35
Баланс	74 035	100	111 656	100	109 174	100	108 842	100

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки Б, В, Д)

За останні три звітні періоди спостерігається скорочення валюти балансу ТОВ «Улянівка-Агро», що є негативним сигналом. Найбільшу питому вагу в складі активів підприємства займають запаси, частка яких перевищує 50% від

загальної суми господарських засобів. Така структура активів зумовлена специфікою діяльності агрофірми як сільськогосподарського товаровиробника. Водночас, значна питома вага матеріальних оборотних активів у майновому комплексі свідчить про високий ризик їх знецінення, а також може стати причиною уповільнення оборотності капіталу та недостатньої ліквідності балансу в цілому. Для покращення фінансового стану керівництву товариства доцільно пересвідчитись у раціональності й ефективності використання наявних запасів ресурсів, оптимізувати їх обсяги відповідно до реальних виробничих потреб, а також спрямувати зусилля на поживлення збутової діяльності задля підвищення грошових надходжень.

У структурі пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» (табл. 2.4) підприємство має кредиторську заборгованість за довготроковими кредитами банків та поточні зобов'язання по довгострокових зобов'язаннях, що належать погашенню у звітному періоді.

Таблиця 2.4

Структура та динаміка пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2023 рр.

Пасиви	на 01.01.2021 р.		на 01.01.2022 р.		на 01.01.2023 р.		На 01.01.2024	
	грн	%	грн	%	грн	%	грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	50	0,07	50	0,04	50	0,05	50	0,05
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	14 723	19,89	18 340	16,43	29 338	26,87	53 147	48,83
Неоплачений капітал	-43	-0,06	-	-	-	-	-	-
Усього за розділом I	14 730	19,90	18 390	16,47	29 388	26,92	53 147	48,83
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення								
Довгострокові кредити банків	-	-	16591	14,86	1214	1,11	889	0,82

Усього за розділом II	-	-	16 591	14,86	1 214	1,11	889	0,82
III Поточні зобов'язання і забезпечення								
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	12522	16,91	9544	8,55	14 719	13,48	9831	9,03
розрахунками з бюджетом	168	0,23	321	0,29	334	0,31	396	0,36
розрахунками зі страхуванням	41	0,06	46	0,04	18	0,02	169	0,16
розрахунками з оплати праці	195	0,26	221	0,20	191	0,17	652	0,60
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	29 892	40,38	31 454	28,17	39	0,04	22 839	20,98
Поточні забезпечення	454	0,61	582	0,52	500	0,46	685	0,63
Інші поточні зобов'язання	16 033	21,66	34 507	30,90	62771	57,50	20 184	18,54
Усього за розділом III	59 305	80,10	76 675	68,67	78 572	71,97	54 756	50,31
Баланс	74 035	100	111 656	100	109 174	100	108 842	100

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки Б, В, Д)

Аналіз складу та динаміки зобов'язань ТОВ «Улянівка-Агро» свідчить про збільшення частки власних джерел фінансування за рахунок накопичення нерозподіленого прибутку минулих років. Водночас компанія не формує резервний капітал, що є порушенням вимог законодавства та може негативно вплинути на фінансову стійкість підприємства в разі виникнення непередбачуваних витрат. Для мінімізації ризиків та забезпечення безперебійного функціонування агрофірми керівництву необхідно переглянути політику управління капіталом та розглянути питання створення резервного

фонду за рахунок розподілу частини чистого прибутку відповідно до встановлених норм. Наявність резервного капіталу дозволить товариству своєчасно покривати потенційні збитки та фінансувати заходи з подолання кризових ситуацій. Це сприятиме підвищенню фінансової стабільності господарської діяльності та зміцненню економічної безпеки агропідприємства в цілому.

Незважаючи на негативний вплив низки чинників - скорочення сукупних активів, військових дій, несприятливих погодних явищ та зменшення державної допомоги аграрному сектору, - підприємству ТОВ «Улянівка-Агро» вдається забезпечувати достатньо високі показники ефективності виробництва. Про це свідчить зростання власного капіталу агрофірми за рахунок нарощування обсягів нерозподіленого прибутку минулих періодів. Така позитивна динаміка є результатом раціональної господарської політики, оптимізації витрат, диверсифікації діяльності та пошуку нових ринків збуту керівництвом компанії. Збільшення власних фінансових ресурсів підвищує економічну стійкість суб'єкта господарювання, дозволяє забезпечувати розширене відтворення виробництва за рахунок внутрішніх джерел і мінімізувати залежність від зовнішнього фінансування. Водночас менеджменту ТОВ «Улянівка-Агро» варто акцентувати увагу на регулярному моніторингу ключових показників ліквідності, платоспроможності та ділової активності для запобігання погіршенню фінансового стану в майбутньому.

Фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» відображає спроможність підприємства фінансувати господарську діяльність. Він визначається достатністю наявних фінансових ресурсів для забезпечення безперебійного функціонування суб'єкта господарювання, раціональністю їх розміщення та ефективністю використання. Важливими складовими фінансового стану є також фінансові взаємини з контрагентами, клієнтами та партнерами, здатність своєчасно розраховуватись за зобов'язаннями перед кредиторами, а також рівень фінансової незалежності та стійкості агрофірми. Цілісний аналіз показників ліквідності, платоспроможності, рентабельності, оборотності

капіталу та структури джерел фінансування дозволяє комплексно оцінити фінансовий стан товариства. Водночас сталий позитивний фінансовий стан є базисом для стабільного розвитку бізнесу, підвищення його інвестиційної привабливості, зміцнення конкурентоспроможності на ринку. Тож забезпечення оптимального співвідношення між ліквідністю та прибутковістю, своєчасне реагування на виклики зовнішнього середовища має стати пріоритетом для менеджменту ТОВ «Улянівка-Агро».

Показники фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» були розраховані за допомогою програмного продукту, який був розроблений лізинговою фірмою з використанням табличного процесу Microsoft Excel. При розрахунку використовувалась інформація, що наведена у фінансовій звітності ТОВ «Улянівка-Агро» (Додатки Б, В, Д). Після заповнення форми програми у автоматичному режимі було отримано таблиці з розрахованими коефіцієнтами, що характеризують фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021-2023 рр.

Рисунком 2.5 представлено перший додаток, у якому було розраховано коефіцієнти за три роки останні роки та загальна інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» також за три останні роки. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021 – 2023 рр. як задовільний.

Показники	Розрахункові показники			Середній показник
	2020	2021	2022	
1	3	4		5
1. Аналіз майнового стану підприємства				
1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів	0,19	0,25	0,35	0,26
2. Аналіз ліквідності підприємства				
2.1. Коефіцієнт покриття	1,19	1,06	1,54	1,26
2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,47	0,36	0,33	0,39
2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,03	0,00	0,00	0,01
2.4. Чистий оборотний капітал, тис. грн.	14522,00	4964,00	29437,00	16307,67
3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства				
3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	0,16	0,27	0,49	0,31
3.2. Коефіцієнт фінансування	5,07	2,71	1,05	2,94
3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	0,16	0,06	0,35	0,19
3.4. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,79	0,17	0,55	0,50
4. Аналіз ділової активності підприємства				
4.1. Коефіцієнт оборотності активів	0,49	0,76	2,38	1,21
4.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	1,47	5,12	21,08	9,22
4.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	1,64	2,87	12,22	5,57
4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	223,13	127,21	29,87	126,74
4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	248,57	71,22	17,31	112,37
4.6. Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	0,67	1,13	3,00	1,60
4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	3,89	3,44	8,64	5,32
4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	2,76	3,50	6,29	4,18
5. Аналіз рентабельності підприємства				
5.1. Коефіцієнт рентабельності активів	0,06	0,10	0,94	0,37
5.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,36	0,48	2,47	1,10
5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,13	0,14	0,39	0,22
Загальна інтегральна оцінка фінансового стану підприємств	3,35			

Рис. 2.1 Показники фінансового стану і інтегральна оцінка ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021 – 2023 рр.

На підставі даних, що наведені на можна зробити висновок, що зростання інтегрального коефіцієнта відбулось за рахунок покращення показників коефіцієнта рентабельності діяльності, коефіцієнта рентабельності активів,

коефіцієнта оборотності матеріальних активів, коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості.

Проведений аналіз дозволяє зробити наступні висновки:

Коефіцієнт зносу основних засобів ТОВ «Улянівка-Агро», коефіцієнти ліквідності ТОВ «Улянівка-Агро», коефіцієнти платоспроможності (фінансової стійкості) ліквідності ТОВ «Улянівка-Агро» або знаходяться за межами нормативних значень, або характеризується негативною динамікою.

Коефіцієнти ділової активності і рентабельності підприємства ТОВ «Улянівка-Агро» або знаходяться у межах нормативних значень, або характеризується позитивною динамікою.

Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави також оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» як задовільний. Але, незважаючи на достатньо низькі показники інтегральної оцінки фінансового стану її позитивна динаміка дає підстави стверджувати про поліпшення фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро».

2.3 Аналіз динаміки та структури витрат ТОВ «Улянівка-Агро»

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та динаміка її зміни по господарству представлена таблицею 2.5

Таблиця 2.5

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції ТОВ «Улянівка-Агро», тис.грн. (2021 – 2023 рр.)

Складові витрат	ТОВ «Улянівка-Агро»					
	2021 рік	%	2022 рік		2023 рік	
Прямі матеріальні витрати, у т.ч:	30252,7	42,32%	21911,0	36,03%	25231,1	35,54%
- насіння і посадковий	5965,2	19,72%	4253,7	19,41%	3928,3	15,57%

матеріал						
- міндобрива	10245,2	33,87%	8399,0	38,33%	11199,3	44,39%
- пальне і мастильні матеріали	5260,7	17,39%	4229,3	19,30%	5959,1	23,62%
- електроенергія	712,4	2,35%	298,3	1,36%	371,2	1,47%
- інші матеріальні витрати (вугілля, торф, дрова, газ)	481,2	1,59%	17,4	0,08%	17,1	0,07%
інші матеріальні витрати (з/ч, ремонтні та будівельні матеріали)	3179,2	10,51%	2212,3	10,10%	3756,1	14,89%
Витрати на оплату праці	5981,6	8,37%	5112,3	8,41%	7721,3	10,88%
Інші прямі та загальновиробничі витрати, у т.ч.:	23784,7	33,27%	16828,4	27,67%	16798,4	23,66%
- відрахування на соціальні заходи	1315,9	5,53%	1124,7	6,68%	1698,6	10,11%
- орендна плата за паї	19488,8	81,94%	11021,3	65,49%	11029,4	65,66%
- амортизація	2980	12,53%	3964,0	23,56%	4070,4	24,23%
Загальновиробничі витрати	11467,8	16,04%	16960,3	27,89%	21249,5	29,93%
Усього витрати	71486,8	100	60812,0	100	71000,3	100

Джерело: складено автором на основі показників форм 50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додатки Ж, З, И)

У структурі витрат на виробництво продукції рослинництва ТОВ «Улянівка-Агро» прямі матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу від 35,5 до 42,2%, на другому місці посідають інші прямі та загальновиробничі витрати (23,6 – 33,2%) в які входять відрахування на соціальні заходи, орендна плата за паї та амортизація та загальновиробничі витрати (16 – 29%). Найменша питома вага у складі витрат припадає на витрати на оплату праці (8,3 – 10,8%)

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції є подібною до структури витрат по сільськогосподарських підприємствах Кіровоградської області, проте є певні особливості. Зокрема, у структурі витрат по господарству матеріальні витрати становлять найбільше 42% та мають динаміку до зниження у 2023 році до 35,5%, а в цілому по області 54,4%, що свідчить про більш високий рівень матеріалоємності у господарстві ніж по області в цілому. Слід зазначити, що структура виробничих витрат є важливим індикатором ефективності виробничого процесу. Висока питома вага матеріальних затрат може бути наслідком застарілих технологій, нерационального використання ресурсів, необґрунтованого завищення норм

витрат або неефективного постачання. Для оптимізації рівня матеріалоемності необхідно впроваджувати ресурсозберігаючі технології, удосконалювати логістику постачання, ретельно контролювати норми витрат сировини та матеріалів. Отже, зниження на підприємстві частки матеріальних витрат у структурі виробничих затрат господарства може пояснюватися високою часткою амортизаційних відрахувань через значний обсяг основних засобів та наслідком високого рівня оплати праці працівників господарства. Тому для всебічного аналізу структури витрат необхідно розглядати її у взаємозв'язку з іншими показниками господарської діяльності підприємства.

Таблицею 2.6 представлено динаміку та структуру витрат по ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021–2023 рр.

Таблиця 2.6

Динаміка та структура витрат ТОВ «Улянівка-Агро» за 2021–2023 рр.

Показник	2021 рік		2022 рік		2023 рік		Середнє значення
	тис.	%	тис. грн.	%	тис.	%	
Витрати, що становлять собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	31384	70,99%	62473	82,94%	45449	81,54%	78,49%
Адміністративні витрати	4126	9,33%	5486	7,28%	6319	11,34%	9,32%
Витрати на збут	3767	8,52%	4140	5,50%	2441	4,38%	6,13%
Інші операційні витрати	4931	11,15%	3222	4,28%	1530	2,74%	6,06%
Всього витрат	44208	100	75321	100	55739	100	

Джерело: складено автором на основі Фінансової звітності (Додатки Б, В, Д)

У структурі витрат більша частка припадає на собівартість, зокрема вона становить у середньому за три останні роки 78,49%. Про те частка інших витрат в окремі періоди є суттєвою, що обумовлено продажем необоротних активів (відповідно значні доходи від продажу). Спостерігається суттєве коливання собівартості. Збільшення у 2 рази у 2022 порівняно з 2021 роком, та

зменшенням на 27% у 2023 році. Така тенденція є негативною і свідчить про нестабільність ефективності господарювання.

При здійсненні аналітичних процедур більшість інформації отримують з показників галузевої звітності (форма 50-сг), фінансової звітності, статистичних збірників та інформації бухгалтерського обліку, відповідно, якість аналітичних процедур та можливість використання їх результатів обумовлена адекватністю потребам управління системи обліку. Аналітичні процедури у цьому зв'язку є можливим розглядати як передумову розробки облікової політики в частині витрат, так і як одну з функцій управління.

У сільському господарстві відповідно при проведенні аналізу витрат доцільно визначити з метою впливу на фінансовий результат частку витрат від первісного визнання біологічних активів одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності. Для досліджуваного підприємства це є неможливим з огляду на те, що оприбуткування здійснюється за нормативною собівартістю. У цьому зв'язку доцільним є співставлення нормативної та фактичної собівартості. У господарстві не реалізовано з метою управління витратами застосування елементів нормативного обліку, що унеможлиблює такі аналітичні процедури у оперативному режимі. Також порівняння планової (нормативної) і фактичної собівартості здійснюється один раз на рік при закритті рахунків і виявленні калькуляційної різниці, що негативно позначається на формуванні витрат.

Однією із найбільш дискусійних тем, які обговорюються у колі науковців і експертів та в суспільстві загалом, є реформування земельних відносин в Україні. Гостро стоїть проблема розподілу та специфікації прав власності на землю, адже це впливає на ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств, у першу чергу на рівень витрат, зокрема трансакційних.

Науковці зазначають, що сучасною проблемою є необхідність обліку, контролю та аналізу трансакційних витрат з метою покращення інформаційного забезпечення управління витратами підприємства.

Трансакційні витрати є «необхідною складовою успішної діяльності підприємства. Нехтування інформацією про трансакційні витрати призводить до необґрунтованих управлінських рішень і як наслідок – до зростання ризиків та погіршення фінансового стану підприємства» [36].

Завдання полягає в тому, щоб при оптимальному рівні трансакційних витрат отримати максимально можливий результат. Для цього потрібно обчислювати, оцінювати та аналізувати рівень і напрями використання трансакційних витрат. Однак, на сучасному етапі отримати достовірну інформацію про трансакційні витрати, особливо на рівні підприємства, практично неможливо.

Система бухгалтерського обліку на сьогоднішній день не містить відокремленої інформації про трансакційні витрати і тим більше не групує їх за необхідними для економічного аналізу класифікаційними ознаками. Дані про витрати накопичуються та узагальнюються за існуючими ознаками і виділити з них трансакційні витрати майже неможливо.

Можливість відокремленого відображення в обліку трансакційних витрат не передбачена у діючому законодавстві України, проте, воно дає усі підстави регламентувати такий варіант обліку у Наказі про облікову політику сільськогосподарського підприємства, у тому числі використовуючи методики управлінського обліку.

Облік трансакційних витрат сільськогосподарського підприємства, на думку науковців, доцільно вести на наступних рахунках:

- представницькі витрати;
- витрати захисту прав власності;
- винагороди за професійні послуги;
- витрати на пошук інформації;
- організаційні трансакційні витрати;
- витрати на проведення розрахунків;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- витрати на рекламу та дослідження ринку;
- втрати від опортуністичної поведінки;
- інші трансакційні витрати.

Відображення трансакційних витрат в системі бухгалтерського обліку не потребує розробки спеціальних форм первинної документації. Однак для акумулювання відповідної інформації та забезпечення ефективного управління доцільно сформувані узагальнюючі облікові регістри. Крім того, облік трансакційних затрат доречно вести у розрізі центрів відповідальності, використовуючи для внутрішніх потреб не лише фінансові, а й управлінські дані.

Раціональна організація обліково-аналітичних процедур щодо трансакційних витрат має доповнюватися дієвою системою їх моніторингу та всебічного аналізу. Це пояснюється вагомою часткою таких витрат у загальній структурі затрат сільгосп підприємства та тенденцією до їх зростання в умовах ринкової економіки. Ретельний контроль трансакційних витрат дозволяє своєчасно виявляти резерви їх оптимізації.

Основними складовими трансакційних витрат є витрати на пошук інформації про контрагентів, ціни, якість продукції; витрати на ведення переговорів та укладання контрактів; витрати на оформлення прав власності та юридичний супровід; витрати на логістику, транспортування, зберігання; витрати на захист прав власності тощо. Ефективне управління трансакційними витратами є одним із ключових факторів підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

Досліджуване господарство, як було зазначено у розділі 2, веде облік витрат за методикою, що була чинною до впровадження НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Суттєвим недоліком, на нашу думку, є те що регістри оформлені без використання комп'ютерної техніки з наявністю огріхів виправлень, що знецінює аналітичну якість інформації та ускладнює процедуру

контролю. По рахунку 23 «Виробництво» не відкрито субрахунки за видами виробництв. У рослинництві облік ведуть з використанням реєстрів (розробленими на підприємстві у формі, що відповідає розділам Книга обліку витрат та виходу продукції рослинництва), відомість відкривають на початку року куди переносять залишок незавершеного виробництва, щомісяця з посиленням на первинний документ відносять обсяги виконаних робіт (умовна оранка), заробітну плату з нарахуваннями (людино – години та сума), насіння та посадковий матеріал (кількість та вартість), ПММ (вартість), мінеральні добрива та отруйні хімікати (кількість та вартість), послуги автотранспорту та інші прямі витрати (вартість). У господарстві використовують типові форми первинних документів в частині обліку витрат у рослинництві. Узагальнення оборотів здійснюється за прямими витратами у Головній книзі, недоліком є те, що при відображенні оборотів на протязі року не відносяться загальновиробничі витрати, що не відповідає вимогам НП(С)БО 16 «Витрати», проте у галузевих методичних рекомендаціях наведено саме такий підхід.

Таким чином, успішність функціонування аграрного підприємства, у тому числі і досліджуваного, значною мірою залежить від якості та оперативності отримання інформації щодо всіх аспектів його господарської діяльності. Відтак належна організація інформаційного забезпечення аналітичних процедур та їх ретельне здійснення постають одним з ключових завдань для облікової служби кожного сільгосп підприємства. Крім того, на досліджуваному підприємстві доцільно запроваджувати елементи нормативного методу обліку з метою реалізації поточного аналізу і контролю формування витрат в режимі реального часу. Нормативний метод обліку витрат базується на використанні певних нормативів витрат ресурсів для здійснення конкретних виробничих операцій. Це дозволяє оперативно відстежувати та аналізувати відхилення фактичних витрат від нормативних, виявляти причини таких відхилень та вживати необхідних заходів для оптимізації витрат. Впровадження нормативного обліку потребує ретельної попередньої роботи з розробки науково-обґрунтованих нормативів для кожного виду виробничої діяльності.

Слід також зауважити, що ефективна аналітична робота потребує налагодженої системи документообігу, використання сучасних інформаційних технологій та програмних продуктів для автоматизації облікових процедур. Це дозволить оптимізувати витрати на ведення обліку та аналізу, підвищити їх оперативність і якість.

2.4. Особливості формування системи інформаційного забезпечення аудиту витрат на виробництво продукції ТОВ «Улянівка – Агро»

Досліджуване підприємство організовує бухгалтерський облік та формування податкових, фінансових і статистичних звітів через відокремлене відділення - підрозділ Вакс-офіс. До складу Вакс-офіс підрозділу входять 6 штатних одиниць (Додаток Е). Усі працівники підпорядковуються безпосередньо головному бухгалтеру. Облікові працівники на складі підпорядковані агроному у виробничих питаннях, проте з методичних питань - бухгалтеру з обліку виробництва та головному бухгалтеру. Структура обліково-бухгалтерської служби Вакс-офіс та розподіл посадових обов'язків за топологічними об'єктами відображені на рисунку 2.2.

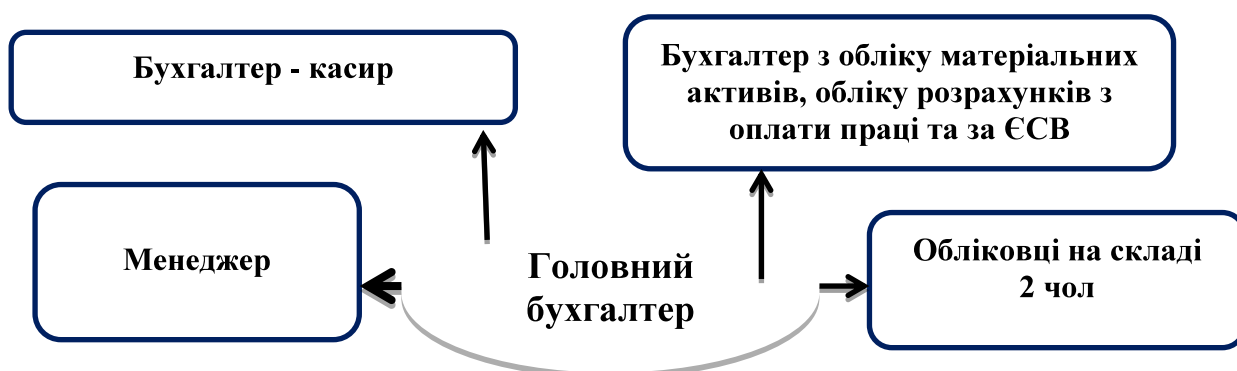


Рис. 2.2 Структура служби Вакс-офіс ТОВ «Улянівка-Агро»

Єдиним внутрішнім документом, що регулює роботу підрозділу Вакс-офіс, є «Положення про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку ТОВ «Улянівка-Агро»», затверджене Наказом № 51 від січня 2018 року

(Додаток К). Позитивним аспектом є структурованість цього документа, який складається з 15 розділів, де викладені особливості ведення обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємства. Однак, на нашу думку, деякі положення є суперечливими та мають імперативний характер. Крім того, у регламенті не вказано, за якою формою здійснюється бухгалтерський облік - журнально-ордерною, меморіально-ордерною, автоматизованою чи іншою. Загалом, документ потребує оновлення та доопрацювання відповідно до чинних нормативних актів та реальної практики ведення обліку на підприємстві. Рекомендується періодично переглядати облікову політику для забезпечення її актуальності та відповідності діяльності господарства.

Під час дослідження було з'ясовано, що досліджуване господарство використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку за допомогою програмного забезпечення «1С:Бухгалтерія 8.8». Це багатофункціональне галузеве рішення для ведення бухгалтерського та податкового обліків в аграрних підприємствах з різними системами оподаткування, у тому числі для підготовки регламентованої та спеціалізованої звітності. Зазначений програмний продукт придатний як для загальної системи оподаткування, так і для спеціальних податкових режимів, що застосовуються у сільському господарстві. Слід зауважити, що використання сучасних комп'ютерних програм значно полегшує ведення обліку та підвищує його достовірність і оперативність. Водночас важливо, щоб облікове програмне забезпечення постійно оновлювалося та відповідало змінам у законодавстві та вимогам користувачів. Також необхідно ретельно вивчати всі можливості обраної програми для максимально ефективної автоматизації облікових процесів на підприємстві.

На досліджуваному підприємстві позитивним моментом є наявність розробленого Робочого плану рахунків (Додаток Л). Проте під час його аналізу виявлено розбіжність між регламентними документами. Так, у пункті 3.7 розділу 3 «Первинний облік» Положення про облікову політику зазначено, що для ведення обліку витрат застосовується План рахунків без використання

класу 8. Натомість у самому Робочому плані рахунків (Додаток Л) рахунки цього класу представлені з деталізацією за елементами витрат. Така невідповідність може призвести до плутанини та помилок в обліку. Рекомендується привести Положення та Робочий план рахунків у відповідність один одному. Крім того, доцільно розширити опис робочого плану аналітичними рахунками, субрахунками та їх призначенням для полегшення роботи бухгалтерів. Регулярний перегляд облікової політики та робочих документів допоможе своєчасно виявляти та усувати розбіжності, що забезпечить якість облікового процесу на підприємстві.

У Положенні про облікову політику підприємства в пункті 6.4 зазначено, що «до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) відносяться матеріальні цінності вартістю до 6000 грн, призначені для використання у господарській діяльності понад один рік» (Додаток К). Проте ця вартісна межа для віднесення активів до МНМА є застарілою та не відповідає чинним нормам Податкового кодексу України. Відповідно до підпункту 14.1.138 ПКУ в редакції від 23.05.2020 р., малоцінними необоротними матеріальними активами вважаються об'єкти вартістю до 20 000 грн. Тож досліджуваному господарству необхідно внести зміни до Положення про облікову політику в частині визначення критеріїв віднесення активів до МНМА згідно з чинним законодавством. Своєчасне оновлення положень облікової політики дозволить уникнути розбіжностей між нормативними актами і обліковою практикою підприємства. Рекомендується також періодично переглядати і інші положення облікової політики на предмет відповідності законодавчим змінам.

У чинному Положенні про облікову політику міститься норма стосовно обліку ремонтів основних засобів, яка викладена так: «Вартість поточних та капітальних ремонтів відносити на витрати, а вартість реконструкції, добудови основних засобів відносити до капітальних інвестицій і відображати як збільшення вартості основних засобів». Проте, на нашу думку, така редакція є неприйнятною, оскільки суперечить діючій методології бухгалтерського

обліку. Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», витрати на поточний ремонт основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду. Капітальний ремонт, реконструкція, модернізація підлягають капіталізації, тобто збільшують первісну вартість відремонтованих об'єктів. Тому формулювання облікової політики щодо ремонтів потребує коригування відповідно до вимог національних стандартів. Рекомендується також зазначити методику нарахування амортизації на суму капітальних ремонтів та критерії розмежування поточних і капітальних ремонтів. Належне відображення в обліковій політиці операцій з ремонтами і поліпшенням основних засобів забезпечить правильність їх обліку та фінансової звітності.

Суттєвим недоліком на підприємстві є те, що головний бухгалтер підприємства для узагальнення інформації використовує шахову оборотну відомість та накопичувальні регістри побудовані за кредитовою ознакою. При проходженні переддипломної практики було з'ясовано, що стан первинного обліку у господарстві незадовільний (використовують документи нетипових форм, не всі реквізити заповнюють, графік документообороту відсутній). Відповідно при перегляді першого розділу Наказу є необхідним навести графік документообігу, відповідальних за проведення інвентаризації, терміни проведення інвентаризації та зазначити спеціальним додатком терміни збереження документів і регістрів та місце архіву.

Формування фінансових результатів на підприємстві визначається у загальноприйнятому порядку за рахунком 79 «Фінансові результати». На підприємстві цей рахунок закривають один раз на рік, що має бути зафіксовано Наказом з облікової політики.

Внутрішнім регламентом необхідно призначити відповідальних за виписку податкових накладних з ПДВ і здійснення реєстрації виписаних податкових накладних у єдиному електронному реєстрі. Також, на нашу думку є необхідним по рахунках 701 «Дохід від продажу продукції» та 703 «Дохід від продажу послуг» виокремити аналітику з поділом на сільськогосподарську продукцію та послуги і інші. Таке виокремлення забезпечить формування

показників звітності для підтвердження статусу сільськогосподарського товаровиробника.

На підприємстві облік витрат є спрощеним, тобто застосовують котловий варіант без виокремлення культур, видів культур та виробничих підрозділів. Відповідно для обліку витрат в часник прямих витрат застосовують лише рахунок 23 «Виробництво», за яким обліковують прямі витрати рослинництва та витрати на утримання машино – тракторного парку.

На нашу думку є необхідним поглибити аналітику та запровадити облік за полями сівозміни з використанням технологічних карт та елементів нормативного методу.

Всі первинні документи, які супроводжують процес виробництва продукції рослинництва в ТОВ «Улянівка-Агро» можна виділити в наступні групи:

- з обліку витрат праці;
- з обліку витрат предметів праці;
- з обліку витрат засобів праці;
- з обліку інших витрат;
- з обліку виходу продукції.

На підприємстві документи з обліку витрат праці відображають затрати робочого часу на виконання конкретних сільськогосподарських робіт по вирощуванню культур та відповідну нараховану оплату праці. Організація первинного обліку праці та її оплати тісно пов'язана з використовуваними на підприємстві формами та системами оплати праці. Так, у ТОВ «Улянівка-Агро» застосовують як погодинну, так і відрядну форми нарахування заробітної плати. Погодинна форма передбачає оплату за фактично відпрацьований час згідно встановлених тарифних ставок або окладів. Вона зазвичай використовується для обліку праці службовців, ремонтних робітників, водіїв тощо. Відрядна форма означає оплату за обсяг виконаних робіт за встановленими відрядними розцінками. Вона зазвичай застосовується для

стимулювання продуктивності основних виробничих робітників, зайнятих безпосередньо на сільськогосподарських роботах.

Вибрані на підприємстві форми винагороди за працю мають відповідати характеру виконуваних робіт та специфіці господарської діяльності. Належне документальне оформлення обліку трудових витрат і нарахованої заробітної плати є вкрай важливим, адже оплата праці становить одну з основних складових собівартості продукції. Своєчасне та точне відображення затрат праці в обліку дозволяє контролювати використання робочого часу й ефективність систем оплати праці.

Для відображення відпрацьованого часу в господарстві використовують таблиць обліку робочого часу (ф. №64). Наприкінці місяця таблиць передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Для обліку праці та виконаних робіт за відрядною формою організації оплати праці в ТОВ «Улянівка-Агро» застосовуються спеціалізовані форми первинних документів, зокрема, облік виробітку і нарахованої оплати праці на механізованих роботах ведеться в облікових листах тракториста – машиніста (ф. №67).

Для нарахування оплати праці робітникам, які зайняті на ручних роботах при вирощуванні продукції рослинництва в ТОВ «Улянівка-Агро» використовується обліковий лист праці та виконаних робіт (ф. №66 – для обліку виробітку і нарахування оплати праці по бригаді в цілому, ф. №66а – по кожному працівнику), в якому записують назву робіт, відпрацьований час та обсяги виконаної роботи, одиниці виміру, норму виробітку, розцінки та суму нарахованої заробітної плати.

Для відображення в первинному обліку операцій переміщення матеріальних цінностей від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, а також їх списання в досліджуваному господарстві використовують лімітно-забірні картки та накладні внутрігосподарського призначення.

Для списання на витрати виробництва насіння, добрив засобів захисту рослин в ТОВ «Улянівка-Агро» використовується спеціальні первинні

документи, а саме «Акт витрати насіння та садивного матеріалу» (ф. 119) та «Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів» (ф. 118).

Щодо обліку витрат насіння та посадкового матеріалу, то після завершення сівби на окремих ділянках або полях агроном господарства складає відповідний акт у двох примірниках. У цьому первинному документі зазначаються дата його оформлення, назва культури, сорт, номер поля, площа та спосіб сівби, а також норма висіву насіння та його фактично використана кількість.

Важливо, щоб первинні документи з обліку витрат насінневого та посадкового матеріалу містили всю необхідну інформацію - від найменування культури до способу посіву, адже ці дані використовуються для визначення собівартості вирощеної продукції. Бажано також вказувати номери партій насіння, терміни їх придбання, постачальників тощо для забезпечення повної аналітики витрат.

Своєчасне та достовірне оформлення актів на витрати насіння дозволяє контролювати його використання, виявляти відхилення від норм та вживати заходів щодо економії посівного матеріалу. Зведені дані первинних документів є підставою для відображення в обліку витрат на вирощування відповідних сільськогосподарських культур.

Придбане насіння та насіння власного виробництва може мати різну якість. Також неоднакова їх вартість, тому сільськогосподарським підприємствам, особливо тим, які мають низьку платоспроможність, необхідно встановити більш жорсткий контроль за використанням мінеральних добрив. Виходячи з цього, можна запропонувати додати графу в існуючий документ (ф. 119), в якій робити відмітки про джерело надходження насіння: наприклад, К – куповане насіння, В – насіння власного виробництва.

Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. №118) складає агроном у двох примірниках на внесені під посіви сільськогосподарських культур. В акт записують назву

культури, призначення та спосіб застосування добрив, отрутохімікатів, гербіцидів, назву добрив та засобів захисту рослин, оброблену площу та номер поля, кількість внесених добрив у фізичній масі та в перерахунку на діючу речовину.

Негативним є те, що у господарстві має місце відсутність затвердження даних актів керівником підприємства, що є порушенням ведення первинного обліку.

Списання палива, яке було використано при вирощуванні продукції рослинництва здійснюють на облікових листів тракториста-машиніста(ф. 67).

На досліджуваному підприємстві для списання спеціального одягу, малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується акт встановленої форми № 126 «Акт на списання виробничого та господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів». У цьому первинному документі зазначаються найменування предметів, що вибувають, їх кількість, ціна, загальна сума та причини вибуття.

Дані актів про списання малоцінних необоротних матеріальних активів щомісяця узагальнюються у Звіті про рух матеріальних цінностей за формою № 121. Цей документ містить інформацію про надходження та вибуття малоцінних предметів за звітний період у розрізі їх видів та матеріально-відповідальних осіб.

Важливо дотримуватися встановленого порядку оформлення операцій з вибуття малоцінних необоротних активів задля забезпечення належного контролю за їх рухом. Своєчасне та правильне документування списання дозволяє вчасно виявляти зношені предмети та оновлювати їх для безперебійного виробничого процесу. Крім того, акти на списання є підставою для відображення в обліку витрат на малоцінні необоротні активи періоду їх експлуатації.

На досліджуваному господарстві первинне надходження готової продукції з поля оцінюється за нормативною плановою собівартістю із використанням Реєстрів на вивіз зерна та іншої продукції. Після доробки зерно,

зокрема очищення, сортування, сушіння, його рух оформлюється Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (форма №82). Цей документ складається в одному примірнику на кожну партію, наприклад, насіння соняшнику після доробки. Акт підписують відповідальні особи - агроном, завідувач току, а також затверджує керівник підприємства.

На підставі Акта на сортування здійснюються такі облікові записи: списується недооброблена продукція, що надійшла на доробку; оприбутковується чиста доведена до кондиції продукція; окремо відображаються відходи, придатні для використання; списуються неприпустимі відходи та втрати маси зерна внаслідок сушіння. Таким чином, цей первинний документ є підставою для достовірного відображення в обліку надходження готової продукції, відходів виробництва та втрат при доробці.

Для забезпечення контролю за рухом продукції після збирання врожаю рекомендується використовувати Реєстр надходження зерна і технічних культур з поля, куди записувати дані надходжень з тимчасових польових складів та токів. Крім того, доцільно вести окремі реєстри аналітичного обліку руху продукції на токах. Автоматизація цих облікових процесів дозволить оперативно відстежувати обсяги і якість вирощеної продукції.

Чисте зерно за своїм призначенням, а також придатні відходи за накладною внутрішньогосподарського призначення передають на центральні склади господарства, де в установленому порядку їх оприбутковують у книзі складського обліку. Придатні відходи обліковують у натуральній масі із зазначенням процентного вмісту повноцінного зерна.

В основі побудови обліку витрат лежить їх класифікація. В системі фінансового обліку основною метою класифікації витрат є забезпечення формування фінансового результату, відповідно всі витрати поділяються на витрати, що формують собівартість готової продукції та витрати періоду. Витрати на собівартість продукції у свою чергу поділяють на прямі та загальновиробничі. Суттєвим недоліком діючої на підприємстві системи обліку витрат є відсутність обліку загальновиробничих витрат та списання

адміністративних витрат не на формування фінансових результатів, а на витрати у рослинництві. У структурі прямих витрат господарства мають місце прямі матеріальні, прямі трудові, амортизаційні та інші витрати. Відсутнє ведення Виробничих звітів та Книг обліку витрат та виходу продукції. Єдиним реєстром є Головна книга.

У ТОВ «Улянівка-Агро» облік витрат ведеться відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» на рахунку 23 «Виробництво» до якого відкрито субрахунки:

- 231 «Основне виробництво»
- 232 «Допоміжні виробництва»
- 233 «Обслуговуючі виробництва»
- 234 «Давальницьке виробництво»
- 235 «Обслуговування і ремонт необоротних активів».

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються «прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом - суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції (у дебет рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [54].

Прямі витрати - це ті витрати, які можливо безпосередньо віднести до конкретного об'єкта обліку витрат або які розподіляються між такими об'єктами пропорційно до бази розподілу, що має тісний зв'язок з характером цих витрат. На досліджуваному підприємстві витрати на мастильні матеріали розподіляються між об'єктами обліку пропорційно до вартості спожитого на них пального; амортизація та витрати на поточний ремонт виробничих приміщень - пропорційно до площі, задіяної у виробництві відповідних видів продукції тощо.

Визначення прямих витрат є важливим для обчислення фактичної собівартості окремих видів продукції, робіт, послуг. Вони відображаються на рахунках обліку витрат безпосередньо або за допомогою розподілу. Водночас непрямі (накладні) витрати, пов'язані з діяльністю підприємства в цілому, спочатку збираються на окремих рахунках, а потім розподіляються між

об'єктами обліку за визначеною економічно обґрунтованою базою. Для достовірного калькулювання собівартості надзвичайно важливо правильно відокремити прямі витрати за місцями їх виникнення та належно їх документувати. Це дозволить точно визначити витрати на кожен вид продукції та оптимізувати виробничі процеси за рахунок скорочення невиробничих витрат.

Прямі витрати на оплату праці у ТОВ «Улянівка-Агро» включають «суми основної і додаткової оплати, які нараховані згідно із прийнятою підприємством системою оплати праці і які відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат» [54]. При нарахуванні оплати праці натурою готова сільськогосподарська продукція оцінюється в порядку, передбаченому податковим законодавством.

Прямі витрати на досліджуваному підприємстві обліковуються за такими статтями:

- ✓ витрати на оплату праці;
- ✓ відрахування на соціальні заходи;
- ✓ насіння і садивний матеріал;
- ✓ добрива, засоби захисту рослин;
- ✓ роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів;
- ✓ інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» ТОВ «Улянівка-Агро» відображає «основну оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва» [54]. За цією статтею можна також враховувати натуральну оплату працівникам рослинництва, але на досліджуваному підприємстві це не практикується.

Узагальнюючим реєстром, в якому відображаються розрахунки по заробітній платі є розрахунково-платіжна відомість (ф. № П-6) або книга обліку розрахунків з оплати праці (ф. № 44). На ТОВ «Улянівка-Агро» ведуть Книгу обліку розрахунків з оплати праці в якій ведеться аналітичний облік розрахунків з працівниками. У ній записують усіх працівників із зазначенням прізвища, ідентифікаційного коду посади, відпрацьованих днів та годин, нарахованої заробітної плати, а також утримань з заробітної плати працівників.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують внески в установленому розмірі за ЄСВ від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур і на роботах незавершеного виробництва. При цьому дебетують субрахунок 231 «Виробництво - Рослинництво» і кредитують рахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування (ЄСВ)». Підприємство своєчасно подає звітність за ЄСВ.

На статті «Насіння і садивний матеріал» у ТОВ «Улянівка-Агро» відображують витрати на посівний і садивний матеріал власного виробництва та придбаний. Для обліку насіння і посадкового матеріалу на досліджуваному підприємстві виділено рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». По дебету даного рахунку відображають витрати на придбання посадкового матеріалу, а по кредиту списання на виробництво. В розрізі цього субрахунку на підприємстві відкриті такі аналітичні рахунки:

- 208.1 Насіння
- 208.2 Мінеральні добрива та напівфабрикати
- 208.3 Корма
- 208.4 Ветеринарні препарати

На матеріли, що надійшли від постачальників, одержують розрахункові документи: рахунки-фактури, видаткові накладні, товарно-транспортні накладні. Приймання і оприбуткування продукції і матеріалів, що надійшли від постачальників, оформлюються на складі підприємства шляхом складання

накладних внутрішньогосподарського призначення, які виписуються на підставі розрахункових та інших супроводжувальних документів постачальника. На придбане насіння обов'язково отримують сортове свідоцтво та довідку про орієнтовні норми висіву, зокрема на підприємстві по різних сортах кукурудзи використовують різні норми від 1 до 1,9.

Списання використаного насіння оформлюється актом форми ВЗСГ – 3. У цьому документі зазначають номер поля, його площу, норми висіву, фактичне використання та вартість використаного насіння. Підписує цей документ директор та агроном – засвідчують факт використання, та бухгалтер після перевірки та контування. Списання на вирощування зернових здійснюється бухгалтерським записом:

Дт 231 «Виробництво – Рослинництво – Кукурудза на зерно»;

Кт 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

Надходження виробничих запасів у ТОВ «Улянівка-Агро» може відбуватися від підзвітних осіб за готівку. При цьому підзвітна особа складає «Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або підзвіт» куди заносяться дані про придбаний товар, витрачену суму. Прикладаються первинні документи, що підтверджують факт купівлі (рахунки, чеки, квитанції прибуткового касового ордеру).

Виробничі витрати, пов'язані з підготовкою насінневого матеріалу для посівної кампанії, а саме протруювання насіння, його навантаження та транспортування до місця висівання, не враховуються при калькуляції вартості самого насінневого фонду. Натомість зазначені витрати групуються окремо, належним чином розподіляючись за відповідними статтями витрат для кожної сільськогосподарської культури.

Додатково варто зазначити, що належна підготовка насіння до посіву є критично важливою для отримання високих і якісних врожаїв. Протруювання насінневого матеріалу захищає його від хвороб, шкідників і створює сприятливі умови для проростання. Правильне транспортування та своєчасна логістична

доставка насіння в поле дозволяє оптимізувати строки посівної, що також позитивно впливає на врожайність.

На статті «Добрива, засоби захисту рослин» обліковують витрати на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, та засоби захисту рослин які вносять під сільськогосподарські культури. Так на підприємстві для цього відкрито за субрахунком 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» аналітичний рахунок – 208.2 «Мінеральні добрива та напівфабрикати». На вартість внесених добрив та використаних засобів захисту рослин дебетують субрахунок 231 «Виробництво – Рослинництво» і кредитують рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цій статті не відображують.

Документальне оформлення списання витрачених добрив здійснюється на підставі заповнення форми ВЗСГ – 3 із зазначенням виду добрив, кореспонденції рахунків, поля та культури.

На статті «Роботи і послуги» відображують «вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконанні роботи тощо» [54]. При цьому дебетують субрахунок 231 «Виробництво - Рослинництво», кредитують рахунки 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або 68 «Розрахунки за іншими операціями». На цю ж статтю відносять вартість електро - та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо.

Окремо відображують вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві субрахунок 203 «Паливо», а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту,

субрахунок 207 «Запасні частини». Дебетують субрахунок 231 «Виробництво - Рослинництво», кредитують рахунок 20 «Виробничі запаси».

На статті «Амортизація» відображується «сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві» [54]. При цьому здійснюється кореспонденція рахунків:

Дт 231 «Виробництво - Рослинництво»;

Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

На статті «Інші витрати» відображують страхові платежі за посівами і основними засобами у рослинництві, фіксований сільськогосподарський податок, оренду землі, та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231 «Виробництво - Рослинництво», кредитують рахунки 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 641 «Розрахунки за податками».

Витрати виробництва у ТОВ «Улянівка-Агро» знаходять своє відображення на рахунку 23 «Виробництво», де узагальнюється інформація про виробничі витрати підприємства. Сальдо за рахунком 23 «Виробництво» означає незавершене виробництво і відображається в активі балансу, саме тому цей рахунок включено до 2-го класу «Запаси».

За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, соя). На даному рахунку зосереджується собівартість продукції.

Облік витрат і обсягів виробленої продукції рослинницьких галузей ведеться за допомогою комплексу різноманітної первинної та зведеної документації. Ретельна фіксація всіх виробничих показників здійснюється шляхом застосування низки форм, журналів, актів, відомостей та реєстрів. Такий підхід забезпечує повне й деталізоване відображення господарських операцій з вирощування сільгоспкультур.

Наявність налагодженої системи документообігу дозволяє акумулювати достовірні дані для визначення собівартості виробництва рослинницької продукції, контролювати рівень затрат на кожному етапі технологічного циклу та формувати зведену звітність. Крім того, первинна документація є підставою для нарахування заробітної плати працівникам, задіяним у рослинництві, та основою для проведення розрахунків за спожиті матеріальні цінності. Для оформлення витрат та виходу продукції на досліджуваному підприємстві використовується ціла система первинних та зведених документів.

Облік інших витрат у ТОВ «Улянівка-Агро» ведуть на основі рахунків, накладних, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до Головної книги та накопичувального звіту по культурах та полях.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії. Таким чином прямі витрати у господарстві оформлюють перинними документами, проте спостерігається недостатній рівень аналітичності та суттєвим недоліком є застосування котлового методу, а також недотримання вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

У господарстві облік загальновиробничих витрат здійснюється по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» без виокремлення субрахунків другого порядку. Вважаємо за доцільним рекомендувати по цьому рахунку обліковувати витрати з відокремленням по статтях за функціональним навантаженням. Так, рекомендуємо виокремити такі статті:

- засоби захисту рослин;
- амортизація;
- роботи та послуги сторонніх організацій;
- загальновиробничі на організацію та управління;
- інші прямі витрати.

Впровадження такого виокремлення забезпечить ведення обліку загальновиробничих витрат по Дт рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на підставі первинних документів, зокрема: таблиця обліку робочого часу по управлінському персоналу галузі (агроном, працівники, що забезпечують утримання польового стану, господарський персонал), накладних внутрішньогосподарського призначення на списання матеріалів, відомості нарахування амортизації по основних засобах загальновиробничого призначення, дорожніх листів на роботу легкового автотранспорту по транспорту, що обслуговує агрономічну службу.

В обліку всі загальновиробничі витрати досліджуваного підприємства визнаються змінними загальновиробничими, відповідно при розподілі – 100% відносять на витрати виробництва.

Досліджуване ТОВ «Улянівка-Агро» є високомеханізованим і витрати на оплату праці як було зазначено формуються на підставі почасової оплати праці. Витрати на оплату праці є низькими, тому вважаємо що для досліджуваного господарства така база розподілу є неприйнятною.

Фактичну суму непрямих витрат за звітний період відносять на об'єкти обліку шляхом розподілу, використовуючи прийнятну базу. Проте у виробництвах, у яких прямі витрати здійснюються нерівномірно за звітними періодами, доцільно користуватися нормативними ставками для розподілу витрат.

Такий порядок дозволяє готувати інформацію про суму прямих і непрямих витрат за об'єктами обліку, що важливо використовувати під час прийняття управлінських рішень. Звичайно, це робиться шляхом складання відповідних розрахунків. На рахунках бухгалтерського обліку мають бути відображені фактичні витрати, а не ті, що отримані розрахунковим шляхом за допомогою нормативних ставок. Їх вираховують, як правило, за фактичними даними минулого року, або на підставі запланованих даних.

В даний час є можливість готувати аналогічні розрахунки на комп'ютерах у автоматизованому порядку. Підприємство в діючих умовах не використовує

методичні підходи планування та контролю формування загальновиробничих витрат по виробничих підрозділах. Одним з методів, що забезпечує реалізацію контрольної функції обліку є встановлення нормативної ставки їх формування шляхом співвідношення між річними сумами накладних і прямих витрат.

У рослинництві за плановими розрахунками на рік на підприємстві доцільно встановити нормативну ставку витрат до розподілу у відсотках до прямих витрат, по якій без записів на бухгалтерських рахунках доцільно враховувати непрямі витрати.

У сільському господарстві в фінансовому бухгалтерському обліку розподіл загальновиробничих витрат доцільно здійснювати в рослинництві один раз на рік. Це пояснюється тим, що рослинництво має сезонний характер виробництва, а витрати і вихід продукції не співпадають у часі. Тобто загальновиробничі витрати по рослинництву здійснюються також у січні, лютому, березні, а виходу продукції і часто навіть прямих витрат в ці місяці немає. Вихід продукції розтягується в часі: бо є культури, по яких отримується урожай в травні, а по інших – у вересні. Це не відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

З метою підрахунку орієнтовного розміру виробничої собівартості продукції по мірі одержання її із виробництва є можливим в управлінському обліку (за окремими розрахунками) враховувати прямі і загальновиробничі витрати. Прямі витрати беруть за даними рахунків з обліку виробництва, а загальновиробничі витрати підраховують за нормативними ставками, які визначають під час планування господарської діяльності. такий порядок доцільно запровадити з метою контролю нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, відповідно з вимогами чинного законодавства. Так ПДВ нараховується відповідно до ціни продажу, але не нижче ніж собівартість продукції. Відповідно розрахунок орієнтованої собівартості з розподілом

загальновиробничих витрат за нормативними ставками дозволить контролювати податкові зобов'язання.

Витрати на утримання основних засобів (амортизація, вартість ремонтів), включаючи орендну плату за них, обліковують на окремих аналітичних рахунках за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і відносять на собівартість продукції культур та видів незавершеного виробництва. За своїм змістом вони є загальновиробничими витратами, проте, діючий план рахунків не залишає можливості формувати перехідні залишки, тобто загальновиробничі витрати, що мають бути відображені по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» досліджуване господарство, як і більшість інших сільськогосподарських підприємств обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

Таким чином галузевими особливостями діючої облікової практики у господарстві, що відповідає галузевій є розподіл загальновиробничих витрат по закінченні року без виокремлення частки постійних витрат та визначення їх відповідності нормальній потужності. Дискусійним є правомірність такої облікової практики і її фіксації у галузевих методичних рекомендаціях. За умови відсутності перехідних залишків готової продукції та незавершеного виробництва така облікова практики не суперечить одному з базових принципів фінансового обліку – принципу відповідності. Також за умови оцінки поточних біологічних активів за справедливою вартістю ця проблема також вирішується, проте, для господарств, що мають перехідні залишки готової продукції і значні витрати незавершеного виробництва без дотримання вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи», на нашу думку діюча облікова практика суперечить вимогам стандартів стосовно формування фінансових результатів. В межах облікової політики кожним господарством має бути вирішено такі питання стосовно обліку загальновиробничих витрат:

- побудова робочого плану рахунків в частині їх накопичення;
- періодичність та термін проведенні розподілу;
- показник нормальна потужність та його обсяг;

база розподілу загальновиробничих витрат.

До складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Відповідно для досліджуваного господарства є необхідним закріпити рішення облікової практики в частині загальновиробничих витрат у внутрішньому регламенті, а також закріпити у Наказі з облікової політики склад загальновиробничих витрат та рішення, що до їх обліку на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Особливістю обліку у господарстві є те, що витрати на роботи машинотракторного парку та його утримання обліковують не у складі загальновиробничих витрат а відносять безпосередньо на витрати у рослинництві.

2.5. Теоретичні аспекти аудиту виробничих витрат ТОВ «Улянівка – Агро»

Організація та методи аудиту в першу чергу визначаються підтримкою відповідної інформації аудитора про суб'єкт господарювання.

Це дуже актуально, оскільки воно є основою процесу аудиту. Поліпшення інформації вимагає систематичної систематизації та класифікації аудиторів. Без такого підходу було б важко зібрати аудиторські докази, необхідні для належної оцінки економічних явищ, фактів та виробничих процесів.

Управління аудитом базується не тільки на використанні інформації, але й безпосередньо бере участь у створенні інформаційної підтримки систем управління суб'єктами господарювання, що перевіряються. У цій інформації під аудиторською підтримкою розуміється ряд конкретних відомостей про замовлення, що формуються та використовуються на різних етапах процесу аудиту. Основою аудиторського інформаційного забезпечення є економічна інформація, яка відображає керовану виробничу та фінансово-господарську діяльність.

Аудитори отримують найважливішу інформацію про фінансово-господарську діяльність з бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, даних бухгалтерської звітності та статистики. Управління аудитом також використовує інформацію із зовнішніх джерел, таких як банки, страхування, ділові партнери, аудитори та юридичні фірми. Юридична, планова, нормативна та довідкова інформація відіграє важливу роль у створенні аудиторської інформаційної бази. В управлінні аудитом використовуються такі матеріали, як дозовнішні та внутрішні аудити, авторитетна практика перевірок, послуги з управління та аудиту та бюджетування.

Аудит, оскільки фокусування лише на одному типі інформації втрачить деякі важливі властивості об'єкта, що перевіряється, і в кінцевому підсумку може призвести до неправильних висновків про поточний стан об'єкта. Не припускайте, що ви будете використовувати лише фінансову інформацію.

Щоб об'єктивно оцінити фінансовий стан компанії та визначити ефективність матеріалів, робочої сили та ресурсів на виробництві, аудитори

часто вивчають, керують та вимірюють організацію виробництва та технологію об'єктів аудиту. Вам слід використовувати матеріали для лабораторних досліджень тощо. А саме, не фінансова інформація.

Зміни в типі аудиторської послуги змінять обсяг та зміст інформаційної підтримки аудиту. Якщо аудит фінансових звітів більше залежить від бухгалтерської інформації, фінансової звітності (бухгалтерського обліку) та статистики, наприклад, використання регуляторних матеріалів збільшиться під час надання консультаційних послуг. Тому важливо, щоб аудитори не тільки знали про інформаційну підтримку управління аудитором, а й про процес формування інформації про суб'єкти господарювання та їх фактичне використання.

Ревізії підтвердження підтверджують надійність фінансової звітності шляхом постійної перевірки ключових документів та порівняння їх із бухгалтерськими записами та формами звітів. Інформація внутрішнього контролю рідко використовується при цьому типі аудиту. На відміну від аудиторських перевірок, системно-орієнтовані аудиторські перевірки крім ресурсів бухгалтерського обліку перевіряють надійність систем внутрішнього контролю. Структура цієї системи не включає середовище контролю, систему обліку та контрольні заходи. Джерела інформації про контрольоване середовище включають чинне законодавство, що регулює економічну та фінансову діяльність аудиторських органів, нормативні акти та директиви міністерств та законодавство.

За змістом складові інформаційного забезпечення аудиту управлінської діяльності можна представити у вигляді схеми (рис. 2.3).

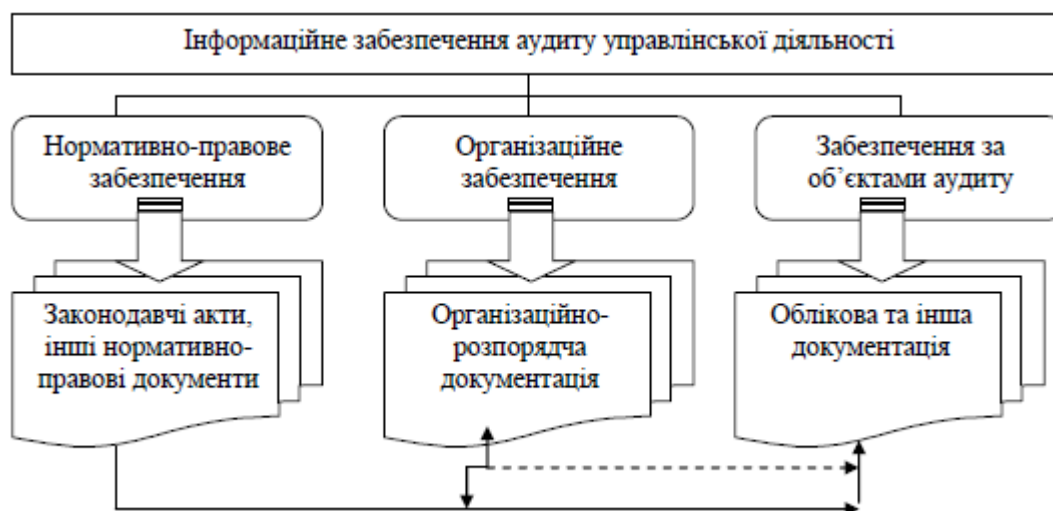


Рис. 2.3. Класифікація складових інформаційного забезпечення аудиту управлінської діяльності

Отже, завданням інформаційного забезпечення є надання учасникам фінансово-економічного управління інформації про стан розслідування, його функцію та відповідність нормативним актам та законам в економічних механізмах підприємства, що лежать в основі процесу аудиту. а саме. Зовсім неревізований орган управління.

Розробка та затвердження програми аудиту витрат базується на загальному плані аудиту та являє собою детальний перелік процедур, заснованих на фактичних даних, необхідних для реалізації плану аудиту.

Основне завдання аудиту виробничої діяльності є: контроль за використанням земель та інших природних ресурсів; правильність формування собівартості продукції; дотримання лімітів, кошторисів витрат, виявлення перевитрат та з'ясування їх причин; перевірка повноти оприбуткування продукції; перевірка організації виробництва, виявлення збільшення виробництва продукції та підвищення її рентабельності.

Інформаційне забезпечення аудиту витрат на виробництво продукції рослинництва представлено у табл. 2.7

Таблиця 2.7

**Інформаційне забезпечення аудиту витрат на виробництво продукції
рослинництва**

Статті витрат	Документ
Витрати на оплату праці	Табель обліку робочого часу, Наряд на відрядну роботу, Обліковий лист тракториста-машиніста, Подорожний лист трактора, Обліковий лист вантажного автомобіля, Обліковий лист праці та виконаних робіт, Розрахунково-платіжна відомість
Відрахування на соціальні заходи	Розрахунково-платіжна відомість та інші регістри бухгалтерського обліку по розрахунках з оплати праці
Сировина і матеріали	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Акт на списання таверно-матеріальних цінностей
Паливно-мастильні матеріали	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Подорожні листи вантажного, легкового автомобіля, трактора, автобуса, Обліковий лист тракториста-машиніста тощо
Запасні частини	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Відомість дефектів на ремонт машин
Насіння та посадковий матеріал	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Акт на списання насіння та посадкового матеріалу
Засоби захисту рослин	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів
Добрива	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Лімітно-забірна картка, Акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Накладна внутрішньогосподарського призначення, Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів та господарського інвентарю
Роботи та послуги власних виробництв	Подорожні листи вантажного, легкового автомобіля, трактора, Обліковий лист тракториста-машиніста, Обліковий лист праці та виконаних робіт тощо
Роботи та послуги сторонніх організацій	Акт приймання-передачі виконаних робіт, Рахунок-фактура, Звіт про використання води, тепла, електроенергії
Амортизація необоротних активів	Відомість нарахування амортизації
Витрати на ремонт необоротних активів	Відомість дефектів на ремонт машин, Журнал обліку роботи ремонтної майстерні
Інші витрати на утримання необоротних активів	Договори про оренду приміщень, Рахунки-фактури тощо
Загальновиробничі витрати	Розрахунок бухгалтерії

На основі первинних документів узагальнення облікових даних по господарських операціях проводиться у Виробничому звіті (регістрі аналітичного обліку) та Журналі-ордері по рахунку 231 (регістрі синтетичного обліку), а їх дані, в свою чергу переносять до Головної книги.

Проекційні цілі аудиту дозволяють аудитору скласти стратегію протягом усього плану, а також планів та програм, які будуть виконані. Розробка та затвердження програми аудиту витрат базується на загальному плані аудиту та являє собою детальний перелік процедур, заснованих на фактичних даних, необхідних для реалізації плану аудиту.

Відповідно до плану аудиту, вартість виробництва сільськогосподарської продукції пропонується для перевірки наступного (рис. 2.4).

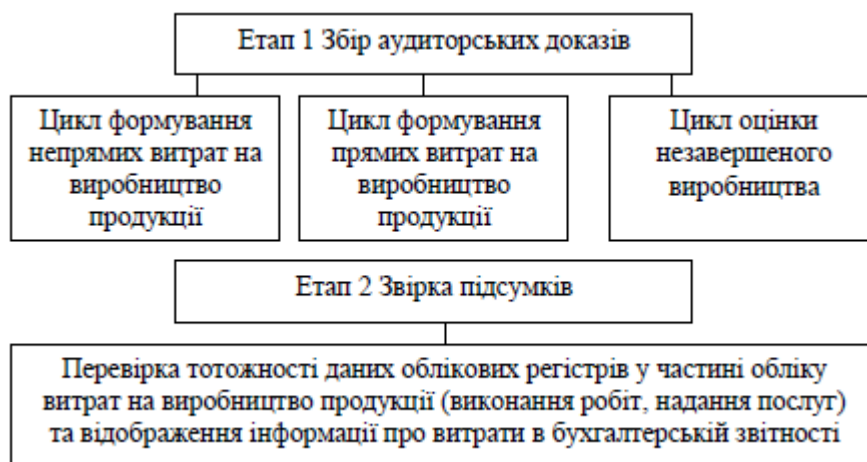


Рис. 2.4 Етапи проведення аудиту

Процес перевірки продажу субрахунку бухгалтерського обліку сільськогосподарської компанії дозволяє отримати гарантію аудиту за аналітичною процедурою. Це дає аудитору достатньо доказів того, що він чи вона не контролює. Визначення аналізу потенційного ризику допомагає визначити характер, терміни та глибину інших процедур аудиту витрат при розробці програми аудиту.

До складання програми аудиторської перевірки, аудиторська фірма в першу чергу повинна ознайомитися із станом внутрішнього контролю, який зазначається в Тесті внутрішнього контролю.

Докладніше порядок проведення аудиторської перевірки витрат наведено в Програмі аудиту витрат на виробництво і виходу продукції технічних

культур. У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального планування аудиту. Програма аудиту також включає перелік об'єктів аудиту для кожної області та час, необхідний для кожної області аудиту або процедури аудиту.

Проводячи перевірку, слід орієнтуватися на потік інформації. А саме для відображення виробничих витрат, доставки продукції та розрахунку виробничих витрат.

Одним з найважливіших напрямків аудиту витрат є вивчення складу компонентів зі структурою структури витрат протягом багатьох років. Це дозволяє аудиторам визначити ключові сфери пошуку резервів для зменшення виробничих витрат. Ці витрати включають витрати на матеріал (за вирахуванням вартості перероблених відходів). Витрати на зарплату; зменшення соціальних потреб, знецінення; інші види діяльності. Методологію аудиту витрат виробництва подано на рис. 2.5

Наступним кроком аудиту є перевірка точності розподілу виробництва, накладних витрат та тривалості тривалості компанії відповідно до виробництва певного товару.

Витрати протягом періоду включали витрати на НДДКР, продану іноземну валюту та витрати на запаси, підозрілу та безнадійну заборгованість, збитки внаслідок операційних різниць внаслідок амортизації запасів, нестачу та збитки через пошкодження майна, передбачені штрафи та штрафи. Штрафи та інші суми також включені.

Розглядаючи склад прямих витрат на оплату праці, аудитор визначить, чи може заробітна плата та інші виплати працівникам, які здійснюють виробництво продукції, обумовлені конкретним об'єктом витрат.



Рис 2.5. Схема аудиторської перевірки витрат виробництва

Вивчаючи склад інших прямих витрат, аудитори можуть пов'язати інші витрати безпосередньо з конкретними витратами, такими як внески на соціальне страхування, оренда земельних ділянок та паїв майна, депресія та сімейні витрати. Потрібно переконатися, що всі виробничі витрати включені. Витрати на кінцевий продукт, витрати на ремонт дефектів тощо.

Завершальним етапом аудиту виробничого процесу є складання точного розрахунку виробничої собівартості врожаю та визначення собівартості одиниці продукції. Це дуже важливий аспект аудиту. Мета кінцевого фінансового результату залежить від обґрунтованості розрахунку.

Методика проведення аудиторської перевірки буде показана на основі прикладу.

Оскільки ТОВ «Улянівка – Агро» не належить до підприємств, що підлягають обов'язковому аудиту, операційний аудит витрат основного виробництва розглянемо на умовних прикладах.

У результаті вирощування цукрових буряків та ріпаку було понесено витрат на закладку та утримання полезахисних смуг 33800 грн., площа культур відповідно 1668 та 142 га. У собівартість виробництва продукції означені витрати включені у сумі 19800 грн. по обох культурах.

Аудитор виявив порушення порядку розподілу витрат на утримання полезахисних смуг, що мали б розподілятися пропорційно площ посіву культур, що призвело до завищення собівартості технічної продукції. Згідно МСА 230 «Документація» виконано робочий документ за формою, представленою нижче.

Таблиця 2.8

Відомість перевірки розподілу витрат на утримання полезахисних смуг

Культура	Площа посіву	Коефіцієнт розподілу витрат	Сума витрат, віднесених на собівартість		Відхилення	Наслідки
			За даними замовника	За даними аудитора		
Цукрові буряки	1668	19800/1811=10,93	9900	18242	+8342	Збільшити собівартість на величину відхилення
Ріпак озимий	142		9900	1558	-8342	Зменшити собівартість продукції на величину відхилення
	1811		19800	19800	0	

Отже, неправильний розподіл витрат на утримання полезахисних смуг зумовив заниження собівартості продукції цукрових буряків та відповідно завищення собівартості продукції ріпаку, що в майбутньому вплине на визначення фінансового результату в розрізі культур. Потрібно по цукровому буряку здійснити допроводку Дебет 231 Кредит 91, на суму 8342 грн., а по ріпаку червоне сторно на суму 8342 грн.

Результати аудиту будуть відображені у звіті про аудит. Аудиторські звіти містять інформацію про стан бухгалтерського обліку, внутрішній контроль, обґрунтованість та надійність фінансової звітності. Зміст

аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та результатів аудиту, і тому складається у всіх форматах. Звіт про аудит складено спеціально для вас і може бути опублікований лише з дозволу.

Звіти про аудит включають загальні розділи (вступ), аналіз та висновки.

Висновки до розділу 2

Товариство з обмеженою відповідальністю «Улянівка-Агро» – це самостійне підприємство метою діяльності якого є виробництво, переробка та реалізації сільськогосподарської продукції, іншої комерційної діяльності з метою одержання відповідного прибутку, а також надання населенню послуг щодо ведення сільського господарства та здійснення інших, пов'язаних з ним видів діяльності.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. ТОВ «Улянівка-Агро» відноситься до малих, оскільки підпадає під критерій.

Основна діяльність ТОВ «Улянівка-Агро» зосереджена переважно в рослинництві, тому в своїй діяльності аграрне підприємство використовує науково-обґрунтовані сівозміни, для досягнення високих показників врожайності, які рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства та Державним інститутом землеустрою.

Отже, ТОВ «Улянівка-Агро» є типовим малим сільськогосподарським підприємством, що спеціалізується на рослинництві зерно-технічного напрямку. Цифрові продукти ТОВ «Улянівка-Агро» представлені програмним забезпеченням, а саме базовим програмним забезпеченням та бухгалтерськими програмами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v8.8.

За останні три роки відбувається зменшення валюти балансу, що є негативною тенденцією. На ТОВ «Улянівка-Агро» левову частку активів складають запаси (більше 50%).

У структурі пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» підприємство має кредиторську заборгованість за довготроковими кредитами банків та поточні зобов'язання по довгострокових зобов'язаннях, що належать погашенню у звітному періоді.

Структура та динаміка пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» характеризується зростанням власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. ТОВ «Улянівка-Агро» не створює резервного капіталу, що потребує зміни.

Власний капітал ТОВ «Улянівка-Агро» збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, що свідчить про достатньо високу ефективність виробництва, незважаючи на зменшення валюти, військові дії, несприятливі погодні умови та зменшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств та товаровиробників.

Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. склала 3,03 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. як задовільний. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави також оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2023 рр. як задовільний. Але, незважаючи на достатньо низькі показники інтегральної оцінки фінансового стану її позитивна динаміка дає підстави стверджувати про поліпшення фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро».

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Рекомендації щодо підвищення якості системи інформаційного забезпечення виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Після проведеного дослідження ми рекомендуємо доповнити досліджуваному підприємству Наказ з облікової політики розділом «Методика» який повинен містити інформацію про обраний підприємством варіант обліку (у разі можливості що надана відповідними НПСБО), зокрема варіант обліку накопичення та розподілу ТЗВ, методу оцінки запасів при списанні, оцінки поточних та необоротних біологічних активів, методу амортизації основних засобів. Відповідно було з'ясовано, що накопичення та розподіл ТЗВ не здійснюється, запаси списують відповідно до їх надходження за цінами постачальника, продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Стосовно біологічних активів у господарстві не дотримуються норм НПСБО 30 «Біологічні активи» та не визначають справедливую вартість готової продукції при її первісному визнанні. Також є суттєві проблеми при побудові обліку витрат, зокрема облік ведуть без виокремлення аналітичних рахунків, а формування собівартості визначають шляхом розподілу витрат (прямий облік витрат здійснюють лише за статтями «насіння та посадковий матеріал» та «паливно-мастильні матеріали»). Вважаємо за доцільне у господарстві з огляду на єдиний вид економічної діяльності – рослинництво визначити у якості об'єкту обліку витрат поле сівозміни.

На підприємстві при нарахування амортизації використовують прямолінійну амортизацію із встановленням «нульової» залишкової вартості. З огляду на сезонний характер виробництва та значну питому вагу у структурі основних засобів саме сільськогосподарської техніки більш прийнятним є

виробничий метод амортизації (незважаючи на те, що цей метод при формуванні прибутку до оподаткування ПКУ не дозволено статус платника єдиного податку визначає можливість його застосування).

Резерв для оплати відпускних і виплати винагород за вислугу років не створюється у господарстві, що є прийнятним з огляду на статус малого підприємства. Також Наказом про облікову політику має бути визначено позицію господарства щодо створення резерву сумнівних боргів. Суттєвим недоліком облікової політики підприємств в галузі в частині розрахунків є те, що більшістю не визначено рівень аналітики по розрахунках з покупцями та постачальниками: контрагент або контракт. На досліджуваному підприємстві вважаємо більш прийнятним є по розрахунках з постачальниками – у розрізі контрагентів, а по розрахунках з покупцями у розрізі контрактів. Встановлено, що на підприємстві порушують норми облікового законодавства, щодо виокремлення розрахунків з дебіторами та розрахунків з кредиторами, не застосовують в обліку рахунок 37 «Розрахунки з дебіторами» для відображення сплачених авансів постачальникам, а при отриманні авансів від покупців їх відображають по кредиту рахунку 36 «Розрахунки з покупцями» а не по кредиту рахунку 68 «Розрахунки з іншими кредиторами». Також встановлено, що при формуванні показників фінансової звітності неправомірно згортають сальдо по рахунках, що відображують розрахунки за товарними операціями.

Для правильної організації обліку праці необхідно розробити порядок оформлення первинних документів, визначити коло осіб, відповідальних за достовірність їх заповнення, встановити форми звітності та терміни її подання. Важливо також налагодити чіткий документообіг і визначити порядок перевірки документів на відповідність фактичним затратам робочого часу. Періодичний аналіз трудових показників дозволить виявляти резерви підвищення продуктивності праці та оптимізувати витрати на оплату праці на підприємстві.

Згідно з діючими нормативно-правовими актами, загальновиробничі витрати галузей рослинництва та тваринництва підлягають розподілу між

об'єктами планування й обліку пропорційно до загальної суми понесених затрат. При цьому виняток становлять вартісні показники насінневого матеріалу, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів власного виробництва, які не враховуються при розподілі загальновиробничих витрат.

При розподілі непрямих витрат необхідно враховувати причинно-наслідкові зв'язки між такими затратами та об'єктами, для яких здійснюється їх алокація. Під час визначення бази розподілу слід обирати показник, який би максимально точно відображав співвідношення непрямих витрат із відповідними об'єктами калькулювання. Пошук оптимальних методик та баз розподілу непрямих витрат став предметом багатьох досліджень вітчизняних і закордонних науковців. Однак універсальне однозначне рішення досі залишається невизначеним.

Слід зауважити, що використання недосконалих методик розподілу непрямих витрат призводить до викривлення реальної собівартості продукції та ускладнює процес прийняття ефективних управлінських рішень. Тому вибору оптимальної бази розподілу має передувати ґрунтовний аналіз організаційно-технологічних особливостей функціонування підприємства.

Це питання має бути вирішено в межах облікової політики підприємств. Практика свідчить, що більшість бухгалтерів сільськогосподарських підприємств не мають навичок обґрунтування елементів облікової політики, і тому постає необхідність розробити методичне забезпечення вибору оптимального методу і бази для розподілу загальновиробничих витрат для сільськогосподарських підприємств.

Підприємство може обрати на свій розсуд будь-яку базу для розподілу непрямих витрат, а не тільки ті бази, які передбачені нормативними документами.

Можливі бази для розподілу витрат групуються сучасними науковцями за такими напрямками:

– використання – «як вимір суми групи витрат, які спожиті об'єктом. Цей тип забезпечує найкращу базу для розподілу. Наприклад, машино-години, тонно-кілометри, технічні години»;

– діяльність – «розглядається як показник суми витрат, необхідних для підтримання обсягу робіт визначеним об'єктом витрат. Прикладом таких баз є витрати на оплату праці, кількість відпрацьованих годин (людино-години, кормо-дні), кількість працівників, прямі матеріальні витрати, обсяг продажу» [54]. Показник діяльність означає, яка кількість ресурсів витрачається для підтримання звичайної діяльності об'єкта витрат. Показник використання означає, яка кількість ресурсів була фактично спожита об'єктом витрат. Показник діяльність застосовується у тих випадках, коли не можна визначити в достатній мірі суму витрат, спожитих об'єктом;

– обсяг – «означає, що сума групи витрат в основному є постійною не дивлячись на вплив об'єкту витрат на потреби виробництва чи обсяг діяльності. Такими базами для розподілу витрат можуть бути одиниці займаної площі (квадратні метри), кількість комп'ютерів, телефонів. Наприклад, витрати на утримання приміщення (орендна плата, плата за землю, прибирання, охорона, освітлення, опалення і ін.) можуть бути розподілені на основі квадратних метрів, які займає кожний підрозділ. Незважаючи на обсяг діяльності кожного підрозділу, вони отримують лише частину загальних витрат по утриманню приміщення пропорційно займаній площі квадратних метрів» [54].

У контексті вітчизняного сільського господарства, рівень механізації виробничих процесів залишається відносно низьким. Через це, на думку сучасних науковців, найбільш доцільною базою для алокації загальновиробничих витрат є показник прямих витрат на оплату праці. Такий підхід відзначається простотою застосування та забезпечує максимально точний розподіл загальновиробничих затрат між об'єктами бухгалтерського обліку.

Використання прямої заробітної плати як бази розподілу загальновиробничих витрат обґрунтовується тим, що більшість виробничих

операцій в аграрному секторі здійснюється ручною працею. Відповідно, витрати на утримання та експлуатацію виробничих приміщень, ремонт основних засобів, управління виробництвом тощо значною мірою залежать від обсягів залученої робочої сили. Однак у випадку високо механізованих сільгосп підприємств доцільнішим може бути використання кількості машино-годин роботи обладнання як бази розподілу загальновиробничих витрат. Адже за таких умов основна частка непрямих витрат припадає на експлуатацію та обслуговування техніки.

Важливим аспектом є також періодичний перегляд та за необхідності коригування обраної бази розподілу відповідно до змін у структурі виробництва та витрат підприємства. Це дозволить підвищити точність калькулювання собівартості продукції.

3.3. Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції

Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції заключається:

1. Автоматизація процесів аудиту:

Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення:

- використання програм для аналізу великих обсягів даних;
- автоматизація рутинних завдань, таких як перевірка розрахунків;
- інтеграція з системами бухгалтерського обліку підприємств.

Використання технологій аналізу даних:

- застосування методів data mining для виявлення аномалій;
- використання предиктивної аналітики для оцінки ризиків;
- впровадження технологій машинного навчання для покращення точності аудиту.

2. Удосконалення методології:

Розробка галузевих стандартів аудиту для сільського господарства:

- створення специфічних інструкцій щодо оцінки біологічних активів;
- розробка методик перевірки витрат на посівні матеріали, добрива, засоби захисту рослин;
- встановлення нормативів для оцінки ефективності використання земельних ресурсів;

Впровадження ризик-орієнтованого підходу:

- розробка методик оцінки ризиків, специфічних для сільськогосподарської галузі;
- фокусування аудиторських процедур на областях з високим ризиком;
- впровадження постійного моніторингу ризиків протягом виробничого циклу.

3. Підвищення кваліфікації аудиторів:

Спеціалізовані тренінги з особливостей сільськогосподарського виробництва:

- навчання специфіці обліку в сільському господарстві;
- вивчення технологічних процесів виробництва різних видів сільгосппродукції;
- ознайомлення з сучасними методами управління агробізнесом;

Постійне оновлення знань про зміни в законодавстві та стандартах:

- регулярні семінари щодо змін у податковому законодавстві;
- вивчення нових міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для сільського господарства;

- участь у професійних конференціях та форумах;

4. Покращення планування аудиту:

Детальний аналіз специфіки конкретного сільськогосподарського підприємства:

- вивчення структури посівних площ та поголів'я худоби;
- аналіз технологічних карт вирощування культур;

- оцінка системи внутрішнього контролю підприємства;

Врахування сезонності виробництва при плануванні:

- складання графіку аудиторських процедур з урахуванням сільськогосподарського календаря;
- планування інвентаризацій на найбільш оптимальні періоди;
- розробка підходів до оцінки незавершеного виробництва в різні сезони.

5. Вдосконалення процедур збору доказів:

Розширення використання аналітичних процедур:

- застосування методів порівняльного аналізу з галузевими показниками;
- використання трендового аналізу для оцінки динаміки витрат;
- впровадження методів кореляційного аналізу для виявлення взаємозв'язків між різними видами витрат.

Покращення методів вибіркової перевірки:

- застосування статистичних методів для формування репрезентативної вибірки;
- використання стратифікованої вибірки для різних категорій витрат;
- впровадження методів безперервного аудиту для постійного моніторингу ключових показників.

Характер розмежування місць витрат залежить від специфіки підприємства, рівня організації виробництва, цілей контролю окремих витрат. Чим вище ступінь диференціації центрів витрат на підприємстві, тим краще може бути контроль за економічністю виробництва і точніше обчислення калькуляції собівартості продукції.

Розподіл функцій окремих місць витрат, а отже, склад їх витрат залежать від потреб управління, галузевої специфіки, масштабів підприємства. В усіх випадках розподіл підприємства на місця витрат повинне бути взаємопов'язане з його організаційною структурою.

Відповідальність і контроль є об'єктивною необхідністю в сучасних умовах господарювання і можуть бути реалізовані лише за наявності інформації про витрати, залежні від виробничих одиниць, відділів, служб і окремих працівників. Рішенню цих задач сприяє варіант побудови обліку і контролю витрат за центрами відповідальності. Впровадження обліку за центрами відповідальності є складовою частиною організації управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Центром відповідальності в зерновиробництві є структурний підрозділ, що займається вирощуванням сільськогосподарських культур, з відповідальним керівником. У зерновому виробництві основне місце виникнення витрат це поле (ділянка), де здійснюється виробництво зерна або іншої продукції рослинництва.

Початковим етапом організації системи обліку і контролю виробничих витрат за центрами відповідальності є розробка карти відповідальності, що визначає організаційні одиниці, на які покладені конкретні обов'язки по контролю витрат.

Перелік центрів відповідальності встановлюється відповідно з організаційною структурою підприємства, виходячи із спеціалізації підрозділів і ступеня їх самостійності.

Номенклатура центрів відповідальності затверджується керівництвом підприємства і повинна містити систему кодування, необхідну для організації аналітичного обліку.

При формуванні центрів відповідальності в зерновиробництві необхідно враховувати різні організаційні форми внутрішньогосподарчих відносин що склалися в підрозділах (бригада, ферма, ланка, ділянка і ін.). Особливості підрозділів доцільно брати до уваги при визначенні порядку обліку.

Основою будь-якої форми організації праці в землеробстві є бригади. Постійність бригади забезпечується закріпленням за нею повної сівозміни, що дозволяє ліквідувати знеособлення, а також сприяє реальному зв'язку конкретного трудового колективу з результатами його діяльності.

Внутрішньогосподарчі підрозділи, будучи основними ланками сільського господарства, повинні стати центральною ланкою організаційної структури управлінського обліку на підприємстві. Слід зазначити, що внутрішньогосподарчі підрозділи - це крупні виробничо-технологічні одиниці, які виконують весь цикл робіт на закріплених за ними ділянках землі.

Для підприємства, що аналізується розроблені рекомендації виокремлення в якості центра відповідальності польової бригади.

Центр відповідальності «Польова бригада» несе відповідальність за наступні статті витрат:

- заробітна плата з відрахуваннями;
- насіння;
- паливно-мастильні матеріали;
- добрива (органічні, мінеральні);
- вартість послуг допоміжних підрозділів;
- загальнобригадні витрати (по відділенню, бригаді).

Важливою умовою для організації обліку за центрами витрат є можливість встановлення виробничого завдання на зниження витрат, а також і отримання облікової інформації про фактичну величину витрат по кожному центру витрат. Для цього необхідно налагодити належну роботу по внутрішньогосподарчому плануванню і обліку.

В умовах обліку витрат за центрами відповідальності кожний підрозділ повинен знати, скільки і яких грошово-матеріальних витрат передбачається на конкретні види робіт. В рослинництві основним плановим документом є технологічні карти. Тому планування витрат по трудових, матеріальних і грошових витратах слід починати із складання технологічних витрат. В них визначена послідовність виконання всіх робіт по кожній оброблюваній культурі, встановлені норми висіву насіння, визначені розміри заробітної плати на кожний вид робіт, а також суми витрат на виконання окремих видів робіт і весь їх об'єм, собівартість одиниці продукції.

В умовах ведення управлінського обліку технологічні карти слід уточнювати і їх веденню повинно бути надано найсерйознішу увагу. Вони повинні бути розроблені фахівцями економічної служби з участю колективу центру відповідальності для всіх культур польової сівозміни, закріпленої за бригадою.

Перш за все, встановлюють виробничу програму (посівні площі, врожайність, валове виробництво основної, супутньої і побічної продукції). Потім, виходячи із запланованих посівних площ під конкретні культури, визначають заплановані витрати праці, заробітної платні, потребу і вартість насіння, пального і змащувальних матеріалів, органічних і мінеральних добрив т.д.. Після цього визначають розміри амортизаційних відрахувань і витрат на поточний ремонт, розраховують планову собівартість послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв (вантажного автотранспорту, енергослужби і т.д.). Далі складають кошториси загальнобригадних, загальновиробничих і загальногосподарських витрат.

Також технологічні карти є базою для визначення запланованих витрат на 1 га посіву зернових культур.

Облік витрат за центрами відповідальності вимагає певних змін в первинному і аналітичному обліку. В цьому випадку центр витрат є первинним осередком формування аналітичного обліку витрат.

Досягти цього можна шляхом вдосконалення облікової документації і реєстрів бухгалтерського обліку витрат. У зв'язку з чим пропонуємо в первинні документи по обліку витрат і виходу продукції ввести реквізит «номер поля». Слід зазначити, що в деяких діючих формах первинних документів такий реквізит є, наприклад, акт витрат насіння і посадкового матеріалу, обліковий лист праці і виконаних робіт (ф. № 64) і ін. Проте, як вже було відзначене, ці графи часто не заповнюються.

Однією з умов побудови обліку за полями є правильне і повне заповнення всіх реквізитів. Особливу увагу слід приділити особовим рахункам - головній інформаційній базі по центрах відповідальності, де повинна відображатися

інформація необхідна для проведення контролю і аналізу по центру відповідальності, що дозволить оперативно реагувати на відхилення від планових витрат.

В даний час в більшості сільськогосподарських підприємств, як і в досліджуваному при виробництві зерно технічної продукції витрати на виробництво не пов'язують з показниками по кожному місцю здійснення витрат - полю, що значно ускладнює оперативний і поглиблений аналіз витрат протягом виробничого періоду вирощування зернових культур. Оперативний контроль за величиною витрат в процесі їх здійснення в розрізі кожного підрозділу набагато корисно для управління, ніж будь-який інший традиційний контроль, що має за мету розкрити резерви за підсумками звітнього періоду.

Тому для накопичення виробничих витрат в розрізі кожної культури і місця виникнення витрат (поля) нами запропоновано застосування форми Особового рахунка, такого змісту:

В першому розділі цього регістра «Витрати на виробництво» пропонуємо відображати нормативні і фактичні значення контрольованої статті витрат по полях і культурах. В другому розділі є необхідним відображати вихід основної і побічної продукції по бригаді як в цілому по культурах, так і по полях.

Інформація, подана за такою формою Особового рахунку (виробничого звіту) підрозділу дозволить керівнику центру відповідальності здійснювати контроль за витратами в просторі (по полях) і в часі (щомісячно), виявляти результати діяльності за певний проміжок часу, своєчасно ухвалювати відповідні рішення.

Особовий рахунок (виробничий звіт) підрозділу складається щомісячно на підставі первинних облікових документів в двох примірниках. Він може складатися безпосередньо в підрозділі (при децентралізованій формі обліку) або в бухгалтерії (при централізованій). Зараз в бригадах відсутні обліковці і на першому етапі такий звіт запропоновано складати безпосередньо бухгалтеру. В подальшому ці функції доцільно передати або обліковцю, або бригадиру з організацією постійного контролю об'єктивності та своєчасності його ведення.

Один примірник залишається (передається) керівнику центру відповідальності, інший передається в бухгалтерію, де на підставі Особових рахунків (виробничих звітів) всіх підрозділів рослинництва складається Зведений особовий рахунок (виробничий звіт) по рослинництву, а також внутрішньогосподарська звітність для керівників і фахівців різних рівнів управління.

В умовах формування центрів відповідальності на базі виробничих підрозділів (бригад, відділень) на підприємствах будь-якої форми власності і видів господарювання розробляються нормативні документи, які визначають ступінь самостійності центрів, права і відповідальність їх керівників і регулюють взаємовідносини між підрозділами усередині підприємства. Виходячи з цього, пропонуємо в господарстві використовувати «Положення про центри відповідальності», яке регламентує роботу центру і включає наступні основні розділи:

Розділ 1. Загальні положення по організації центрів відповідальності.

1.1 Мета і предмет діяльності;

1.2 Майно центру;

1.3 Трудові відносини.

Розділ 2. Права, обов'язки керівника центру відповідальності.

Розділ 3. Організація обліку і контролю в центрі відповідальності.

«Положення про центри відповідальності» затверджується керівником підприємства, окрім цього документа розробляються також посадові інструкції, диференційовані за робочими місцями.

Проблема представлення і використання інформації, актуальності її змісту є однією з найважливіших в бухгалтерському обліку, і особливо вона важлива для управлінського обліку. Зараз вже недостатньо того, щоб керівники підприємства знали, в що їм обходиться вироблювана ними продукція тільки після закінчення її виробництва, також вони повинні знати, як формується собівартість продукції, що виготовляється.

Цю інформацію не може надати існуюча система фінансового обліку, тому, ми вважаємо необхідним, в інформаційному полі сільськогосподарських підприємств формувати внутрішню обліково-звітну інформацію про виробничі витрати.

Для підвищення рівня корисності обліково-звітної інформації управлінського обліку необхідно, перш за все, встановити кому, які і для якої мети потрібні облікові і звітні дані, визначити способи представлення цих даних. Тому, ми вважаємо, що для побудови інформаційного поля системи управлінського обліку найважливішою є класифікація потреб інформації з погляду типу ухвалюваних рішень: стратегічних, тактичних і оперативних. В таблиці 3.4 представлені інформаційні потреби керівників різних рівнів управління.

Вищий рівень управління (керівник підприємства) пов'язаний з прийняттям стратегічних управлінських рішень і створенням політики організації в області мотивації і координації, доводить інформацію до рівня управління центрами відповідальності. Вищий рівень управління відповідає за інвестиційну і інноваційну політику; в частині обліку — за облікову політику.

Таблиця 3.4

Інформація, що використовується, залежно від рівня управління

Рівень управління	Інформація, що використовується
Стратегічний	Зовнішня і внутрішня - для перспективного планування прогнозування діяльності підприємства
Тактичний	Зовнішня і внутрішня - для керівництва і контролю діяльності підрозділу підприємства
Оперативний	В основному внутрішня - для планування, здійснення повсякденної виробничої діяльності і контролю

З огляду потреб в характері, ступені точності і детальності інформації для стратегічного управління, пріоритетною є інформація про зовнішні чинники діяльності, а також про повну собівартість продукції, прибутковості виробництва.

Середній рівень управління включає керівників виробничих і функціональних підрозділів: головний агроном, головний механік, зав.

гаражем, головний бухгалтер, головний економіст, фахівець служби постачання і т.д.. Керівники середньої ланки вирішують задачі, виходячи з функціональної специфіки, вони знаходяться в постійному контакті з керівниками нижньої ланки - бригадирами, що ухвалюють оперативні рішення по виконанню поточних виробничих задач. Для тактичного управління на цьому рівні потрібне посилення ступеня деталізації і точності інформації, в порівнянні з першим рівнем.

Нижній рівень управління відповідальний за точне виконання планів і програм: доведення їх до робітників і контроль за їх виконанням. Управлінські рішення керівників даної ланки - бригадирів, ланкових - найбільш визначені і зводяться в основному до контролю за виконанням конкретного виробничого завдання. Представники середньої і нижньої ланки управління, займаються, як правило, прийняттям рутинних управлінських рішень.

Таким чином, управлінська діяльність на різних ієрархічних рівнях вимагає різних видів інформації, що потребує спеціальної організації управлінської звітності.

Інформація, що сформована в управлінському обліку, є важливим засобом контролю витрат. Тому основною задачею при розробці форм внутрішньої звітності є - надати керівникам всіх рівнів оперативну поточну інформацію про витрати своїх підрозділів в розрізі елементів і статей контрольованих ними витрат, а також про показники ефективності їх діяльності.

Ми пропонуємо формувати внутрішньогосподарські звіти, розроблені з урахуванням інформаційних запитів різних рівнів управління сільськогосподарського підприємства. Займатися їх підготовкою має бухгалтер - аналітик.

Пропоновані форми внутрішньогосподарських звітів складені за умовою, що інформація з одних і тих же питань необхідна для різних рівнів управління повинна мати різну деталізацію в звітах.

Велику цінність для керівників середньої і нижньої ланки сільськогосподарського підприємства представляє інформація за центрами витрат про відхилення контрольованих витрат від запланованих в розрізі культур. Враховуючи це, нами розроблений «Звіт про виробничі витрати по центру відповідальності».

Даний звіт пропонується складати щомісячно на підставі Особових рахунків (виробничих звітів) центрів відповідальності. Відхилення від нормативу відображаються тільки за статтями і видах контрольованих витрат.

Ця інформація дозволить оцінити діяльність керівника центру, а також розкрити причини, встановити винуватців збільшення витрат. Причому розраховані суми відхилень з розрахунку на 1 га нададуть можливість порівняльного аналізу діяльності центру витрат по вирощуванню конкретної зернової культури. На підставі інформації звіту керівники можуть здійснювати оперативний контроль виробничих витрат на вирощуванні зернових культур протягом виробничого періоду.

В процесі подальшого формування інформації для керівників про виробничі витрати за центрами витрат пропонується складати «Зведений звіт про контрольовані виробничі витрати по центрах відповідальності» (табл. 3.5).

Дані про величину контрольованих витрат за різні звітні періоди за центрами відповідальності є цінною інформацією для прийняття оперативних управлінських рішень, аналізу, контролю діяльності центрів витрат.

Таблиця 3.5

Зведений звіт про контрольовані виробничі витрати за центрами відповідальності (Запропонована форма)

Центри відповідальності	Зернові культури			В цілому по зернових культурах
	Пшениця	Ячмінь	Овес	
	Витрати на 1 га.	Витрати на 1 га.	Витрати на 1 га, грн.	

	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення	Норматив	Факт	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Бригада №1												
Бригада №2												

Зведена інформація в цілому по зернових культурах і в тому числі по окремих видах в розрахунку на 1 га надає можливість керівнику порівнювати результати діяльності по центрах витрат щомісячно з підсумками минулих періодів і минулих років. Аналіз даних дає можливість оцінити діяльність центрів витрат, що є дуже важливим при підведенні підсумків діяльності центрів, їх мотивації членів трудових колективів тощо.

Якість роботи центрів відповідальності в системі управлінського контролю можна оцінити двома показниками: результативність і ефективність. Результативність - це ступінь досягнення центром відповідальності поставленої мети. Як правило, результативність характеризується якісними показниками: наскільки добре свою роботу виконує центр відповідальності, якою мірою йому вдається досягти бажаних результатів, наскільки ці результати відповідають меті всього підприємства.

Під ефективністю розуміється виконання заданого об'єму робіт при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виконання об'єму робіт при заданому розмірі ресурсів. Таким чином, ефективним буде визнаний той центр відповідальності, який випускає більший об'єм продукції з якнайменшими витратами.

Це дозволяє швидко виявляти неефективні ділянки виробництва, точно визначати причини низької ефективності і вживати рішучих заходів з виправлення положення.

Деякі автори пропонують внесок кожного підрозділу в економіку підприємства виміряти кількісно за допомогою показника окупність витрат і

рентабельність виробництва підрозділу, а для поглибленої оцінки використовувати ряд інших виробничих і економічних показників: частка підрозділу в загальному об'ємі виробництва продукції і спожитих ресурсів, валовому і чистому доході, прибутках.

У рослинництві зазначені показники можна визначити тільки після закінчення року (після отримання продукції).

Ми вважаємо, що в основу оцінки ефективності діяльності центрів відповідальності (їх економічності і результативності) необхідно покласти основну мету створення системи обліку і звітності по центрах відповідальності - вдосконалення контролю витрат і забезпечення повною, оперативною і достовірною інформацією про діяльність структурних підрозділів.

У зв'язку з цим щомісячну оцінку ефективності діяльності структурних підрозділів пропонуємо проводити на основі аналізу зміни контрольованих витрат з розрахунку на 1 га.

Для цього за даними «Зведеного звіту про контрольовані виробничі витрати по центрах відповідальності» необхідно розрахувати показник - коефіцієнт виконання плану по витратах.

Коефіцієнт виконання плану по витратах визначається співвідношення фактичних значень контрольованих витрат до їх планової величини:

$$K = Z_f : Z_n \quad (4.1)$$

де Z_f - фактичні контрольовані витрати на 1 га посівів;

Z_n - нормативні контрольовані витрати на 1 га посівів.

При аналізі позитивним фактом є значення цього коефіцієнта менше 1, що вказує на економію контрольованих витрат виробництва в даному центрі відповідальності.

Для представлення результатів за пропонованою методикою нами розроблено звіт «Оцінка діяльності центрів відповідальності по контролю витрат на виробництві продукції рослинництва» (табл. 3.6).

Цей звіт відкривається на рік і ведеться щомісячно з використанням вкладних листів.

Перевагами запропонованої методики оцінки діяльності центрів відповідальності є простота її використання при відповідній побудові первинного і зведеного обліку витрат за центрами відповідальності, а саме ведення Особового рахунку (виробничого звіту) підрозділу.

Необхідно відмітити, що для оцінки діяльності центрів витрат недостатньо використовувати лише фінансові показники. В деяких випадках такий підхід може привести до прагнення з боку центрів відповідальності зменшувати витрати за рахунок зниження якості продукції. Тому, формуючи структуру підприємства виключно як сукупність центрів витрат, в системі управлінського обліку необхідно налагодити додаткове спостереження за якістю вироблюваної продукції. Для оцінки якості продукції зернових культур, що виробляється центрами відповідальності, особливо зерна, необхідно проводити суворий лабораторний аналіз.

Таблиця 3.6

Оцінка діяльності центрів відповідальності по контролю витрат на виробництві продукції рослинництва (Запропонована форма)

Центри відповідальності (бригади)	Травень			Червень		
	Сума контрольованих витрат на 1 га зернових культур,		Коефіцієнт виконання нормативу по витратах	Сума контрольованих витрат на 1 га, грн.		Коефіцієнт виконання нормативу по витратах
	норматив	факт		норматив	факт	
	Зн	Зф	=3:2	Зп	- Зф	7=6:5
1	2	3	4	5	6	
Бригада №1						
Бригада №2						

Таким чином, впровадження елементів нормативного обліку у поєднанні з обліком за центрами відповідальності у рослинництві забезпечить оперативний контроль формування витрат і буде сприяти підвищенню ефективності виробництва. Запропоновані підходи є можливим поєднати з автоматизацією облікової процедури.

Висновки до розділу 3

Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат виробництва сільськогосподарської продукції заключається:

1. Автоматизація процесів аудиту:

Впровадження спеціалізованого програмного забезпечення:

- використання програм для аналізу великих обсягів даних;
- автоматизація рутинних завдань, таких як перевірка розрахунків;
- інтеграція з системами бухгалтерського обліку підприємств.

Використання технологій аналізу даних:

- застосування методів data mining для виявлення аномалій;
- використання предиктивної аналітики для оцінки ризиків;
- впровадження технологій машинного навчання для покращення точності аудиту.

2. Удосконалення методології:

Розробка галузевих стандартів аудиту для сільського господарства:

- створення специфічних інструкцій щодо оцінки біологічних активів;
- розробка методик перевірки витрат на посівні матеріали, добрива, засоби захисту рослин;
- встановлення нормативів для оцінки ефективності використання земельних ресурсів;

Впровадження ризик-орієнтованого підходу:

- розробка методик оцінки ризиків, специфічних для сільськогосподарської галузі;
- фокусування аудиторських процедур на областях з високим ризиком;
- впровадження постійного моніторингу ризиків протягом виробничого циклу.

3. Підвищення кваліфікації аудиторів:

Спеціалізовані тренінги з особливостей сільськогосподарського

виробництва:

- навчання специфіці обліку в сільському господарстві;
- вивчення технологічних процесів виробництва різних видів сільгосппродукції;
- ознайомлення з сучасними методами управління агробізнесом;

Постійне оновлення знань про зміни в законодавстві та стандартах:

- регулярні семінари щодо змін у податковому законодавстві;
- вивчення нових міжнародних стандартів фінансової звітності

(МСФЗ) для сільського господарства;

- участь у професійних конференціях та форумах;

4. Покращення планування аудиту:

Детальний аналіз специфіки конкретного сільськогосподарського підприємства:

- вивчення структури посівних площ та поголів'я худоби;
- аналіз технологічних карт вирощування культур;
- оцінка системи внутрішнього контролю підприємства;

Врахування сезонності виробництва при плануванні:

- складання графіку аудиторських процедур з урахуванням сільськогосподарського календаря;
- планування інвентаризацій на найбільш оптимальні періоди;
- розробка підходів до оцінки незавершеного виробництва в різні сезони.

5. Вдосконалення процедур збору доказів:

Розширення використання аналітичних процедур:

- застосування методів порівняльного аналізу з галузевими показниками;
- використання трендового аналізу для оцінки динаміки витрат;
- впровадження методів кореляційного аналізу для виявлення взаємозв'язків між різними видами витрат.

Покращення методів вибіркової перевірки:

- застосування статистичних методів для формування репрезентативної вибірки;
- використання стратифікованої вибірки для різних категорій витрат;
- впровадження методів безперервного аудиту для постійного моніторингу ключових показників.

ВИСНОВКИ

Сільське господарство – одна з основних галузей економіки України. Основні особливості, що мають бути враховані при побудові системи обліку витрат, це – сезонний характер, залежність від кліматичних умов, використання земельних ресурсів та біологічних активів. Нормативні та методичні документи, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, можна поділити на дві групи:

- документи, які визначають загальні правила ведення обліку;
- документи, що враховують галузеві особливості сільського господарства.

Кожне підприємство має свої особливості у забезпеченні основними засобами, виробничими запасами, робочою силою, фінансовими ресурсами, можливостях реалізації продукції. Індивідуальний також підхід до організації і технології виробництва, та системи управління. Тому на кожному підприємстві будують управлінський облік із врахуванням специфіки його діяльності.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Улянівка-Агро» – це самостійне підприємство метою діяльності якого є виробництво, переробка та реалізації сільськогосподарської продукції, іншої комерційної діяльності з метою одержання відповідного прибутку, а також надання населенню послуг щодо ведення сільського господарства та здійснення інших, пов'язаних з ним видів діяльності.

Згідно нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV р. ТОВ «Улянівка-Агро» відноситься до малих, оскільки підпадає під критерій.

Основна діяльність ТОВ «Улянівка-Агро» зосереджена переважно в рослинництві, тому в своїй діяльності аграрне підприємство використовує науково-обґрунтовані сівозміни, для досягнення високих показників врожайності, які рекомендовані Міністерством аграрної політики та продовольства та Державним інститутом землеустрою.

Отже, ТОВ «Улянівка-Агро» є типовим малим сільськогосподарським підприємством, що спеціалізується на рослинництві зерно-технічного напрямку. Цифрові продукти ТОВ «Улянівка-Агро» представлені програмним забезпеченням, а саме базовим програмним забезпеченням та бухгалтерськими програмами: М.Е.doc та 1С Бухгалтерія v8.8.

За останні три роки відбувається зменшення валюти балансу, що є негативною тенденцією. На ТОВ «Улянівка-Агро» левову частку активів складають запаси (більше 50%).

У структурі пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» підприємство має кредиторську заборгованість за довготроковими кредитами банків та поточні зобов'язання по довгостроковим зобов'язанням, що належать погашенню у звітному періоді.

Структура та динаміка пасивів ТОВ «Улянівка-Агро» характеризується зростанням власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. ТОВ «Улянівка-Агро» не створює резервного капіталу, що потребує зміни.

Власний капітал ТОВ «Улянівка-Агро» збільшується за рахунок нерозподіленого прибутку, що свідчить про достатньо високу ефективність виробництва, незважаючи на зменшення валюти, військові дії, несприятливі погодні умови та зменшення державної підтримки сільськогосподарських підприємств та товаровиробників.

Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. склала 3,03 бали з п'яти можливих, що дає підстави оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2021 рр. як задовільний. Інтегральна оцінка фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. складає 3,35 бали з п'яти можливих, що дає підстави також оцінити фінансовий стан ТОВ «Улянівка-Агро» за 2020 – 2022 рр. як задовільний. Але, незважаючи на достатньо низькі показники інтегральної оцінки фінансового стану її позитивна динаміка дає підстави стверджувати про поліпшення фінансового стану ТОВ «Улянівка-Агро».

Удосконалення організації й методики виконання завдань з аудиту витрат

виробництва сільськогосподарської продукції заключається:

- ✓ Автоматизація процесів аудиту
- ✓ Удосконалення методології
- ✓ Підвищення кваліфікації аудиторів
- ✓ Покращення планування аудиту
- ✓ Вдосконалення процедур збору доказів

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Burko K. ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND CONTROL OF MATERIAL EXPENDITURE OF AGRICULTURAL ENTERPRISES. *International scientific journal «Internauka». Series: «Economic Sciences»*. 2019. No. 9(29). URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-9-5191> (date of access: 19.03.2024).
2. Kravchenko M., Blachko A., Vilhova T. The improvement of accounting of costs on production of products in agrarian enterprise. *Scientific Notes of Taurida National V.I. Vernadsky University. Series: Economy and Management*. 2019. Vol. 4, no. 69. URL: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-23> (date of access: 19.03.2024).
3. Levandivskyi O. T., Drebot S. D. Фінансове забезпечення сільськогосподарських підприємств. *The actual problems of regional economy development*. 2019. Т. 2, № 15. С. 32–41. URL: <https://doi.org/10.15330/apred.2.15.32-41>.
4. Savchuk V. Methodological principles of accounting costs for the production of crop products. *International scientific journal «Internauka». Series: «Economic Sciences»*. 2023. No. 2(70). URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-2-8563> (date of access: 19.03.2024).
5. Sobchenko A. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2016. Т. 2, № 2. С. 36–46. URL: <https://doi.org/10.51599/are.2016.02.02.04> (дата звернення: 19.03.2024).
6. Tsitska N., Matskiv H., Maletska O. National and international practice of the cost of production of plant products and methods of calculation. *Visnik L'vivs'kogo natsional'nogo agrarnogo universitetu. Ekonomika APK*. 2019. No. 26. P. 113–118. URL: <https://doi.org/10.31734/economics2019.26.113> (date of access: 19.03.2024).
7. Yefanov V. FEATURES OF THE FORMATION OF COSTS FOR THE PRODUCTION OF AGRICULTURAL PRODUCTS IN THE CONDITIONS OF

WAR IN UKRAINE. *Economic scope*. 2024. URL: <https://doi.org/10.32782/2224-6282/189-11> (date of access: 19.03.2024).

8. Артеменко Н. В., Лагункова М. В. Особливості обліку витрат на виробництво продукції рослинництва : thesis. 2016. URL: <http://repository.kpi.kharkov.ua/handle/KhPI-Press/27787> (дата звернення: 19.03.2024).

9. Босенко А.І. Організаційно-економічний механізм управління оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників в умовах поглиблення інтеграційних процесів: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Кіровоград, 2016. 34 с.

10. Вдовенко Н. М., Маргасова В. Г. Методичний базис прийняття рішень на основі моделі «agmethod» в обліку витрат і контролю собівартості сільськогосподарської продукції для інвестиційного забезпечення розвитку аграрного сектору економіки. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2022. № 3(03)/. С. 85–90. URL: <https://doi.org/10.32782/dees.3-15> (дата звернення: 19.03.2024).

11. Гафурова О. В. Сільськогосподарська діяльність (сільськогосподарське виробництво) як об'єкт аграрних правовідносин. *Підприємництво, господарство і право*. 2008. № 4. С. 56–59

12. Гетьманець Д.О. Порівняльно-правовий аналіз оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні та в окремих країнах світу. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 1. С. 94–98.

13. Горго І. О. Управління ризиками сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2019. 23 с.

14. Давидов Г. М. Реформування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі рентних відносин на землю. *Кіровоградщина - 2025: пріоритети і можливості розвитку* : збірник тез доповідей науково-практичної конференції, 7 червня 2017 року, м. Кропивницький. Кропивницький : «Ексклюзив-Систем», 2017. С. 187 - 190.

15. Давидов Г. М., Шалімова Н. С., Лисенко А. М., Магопєць О. А.

Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси : монографія. Кропивницький : ФОП Александрова М. В., 2017. 208 с.

16. Дем'яненко С.І. Яка аграрна політика потрібна Україні. *Дзеркало тижня*. 2019. № 17. С. 1–5.

17. Демиденко С. Л., Бондаревська Т. С. ПРОГНОЗУВАННЯ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ПЕРЕДУМОВА ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ. *Efektivna ekonomika*. 2023. № 11. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105.2023.11.74> (дата звернення: 19.03.2024).

18. Державна служба статистика України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

19. Державна фіскальна служба України : офіційний вебсайт. URL : <http://sfs.gov.ua> .

20. Євлампієв К.В. Державна підтримка сільського господарства. *Вісник Харківського національного аграрного університету*. 2017. № 8. С. 124–129.

21. Єгорова Ю. Спрощена система оподаткування для сільгоспвиробників. *Вісник. Офіційно про податки*. 2016. URL : <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9401> .

22. Жидяк О.Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери. *Ефективна економіка*. 2013. № 6. С. 77–83.

23. Житний П.Є., Афанас'єва І.І. Процес формування облікової інформації в управлінні. *Вісник ЖДТУ. Економіка, управління та адміністрування*, 2010. № 3 (53) Ч. 2. С 100-102. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/66756/62351>

24. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.

25. Земельний кодекс України: Закон України від 25 жовтня 2001 № 2768-III (останні зміни: 16.07.2020) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3(4). Ст. 27.

26. Івахів В. І. Організаційно-методичні аспекти обліку, контролю витрат та аналізу собівартості виробництва продукції (на прикладі СФНВГ “Коваль») :

- thesis. 2017. URL: <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/123456789/19159> (дата звернення: 19.03.2024).
27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
28. Карвацка Н., Струтинська Н. Удосконалення виробничо-збутової діяльності сільськогосподарських підприємств. *Scientific practice: modern and classical research methods*. 2023. URL: <https://doi.org/10.36074/logos-22.12.2023.007> .
29. Кизилів Г. І., Спіцина Н. В. Аудит виробничої діяльності підприємств. *Підприємництво та інновації*. 2020. № 13. С. 111–114. URL: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/13.21>
30. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322–VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=322-0>.
31. Константинова В. В. Облік і аудит витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств (на прикладі ФГ «Троян-Агро-Плюс»): thesis. 2019. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/11343> (дата звернення: 19.03.2024).
32. Кравчук Л. С. Розвиток і підвищення ефективності аграрного сектора економіки на основі вдосконалення податкового регулювання : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03. Миколаїв, 2008. 216 с.
33. Лайко П. А., Осадчий С.О. Непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : монографія. Київ : ННЦ ІАЕ УААН, 2005. 186 с.
34. Левандівський О. Т., Циріль Т. В. Інвестиційна привабливість сільськогосподарських підприємств регіону. *The actual problems of regional economy development*. 2020. Т. 2, № 16. С. 188–199. URL: <https://doi.org/10.15330/apred.2.16.188-199> .
35. Леонова А. В. Особливості кредитування сільськогосподарських

- підприємств : master's thesis. 2018.
URL: <http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/72066> .
36. Лунін І.О. Вдосконалення механізму справляння єдиного податку четвертої групи у процесі здійснення реорганізації сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 1. С. 111–114.
37. Лупенко Ю. О., Тулуш Л. Д. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів. *Економіка АПК*. 2016. № 1. С. 5–17. URL: <http://eapk.org.ua/sites/default/files/eapk/2016/1/1.pdf>.
38. Магопець О. А. Оптимізація податкового навантаження сільськогосподарських товаровиробників в умовах застосування спрощеної системи оподаткування. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Економічні науки. Кропивницький : ЦНТУ, 2017. Вип. 31. С. 160- 171.
39. Методика розрахунку рівня рентабельності сільськогосподарської діяльності сільськогосподарських підприємств: наказ Державного комітету статистики України від 14 лютого 2011 року № 33. URL: https://ukrstat.org/uk/metod_polog/metod_doc/2011/33/metod.htm
40. Мовчанюк А. Економічна сутність виробничих витрат та їх роль у системі управління діяльністю сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2021. № 31. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-31-5> (дата звернення: 19.03.2024).
41. Московчук А.Т., Ліщук В.І. Обґрунтування методів розподілу накладних витрат сільськогосподарських підприємств. *Економічні науки. Облік і фінанси*. 2019. Т. 1, № 15 (57). С. 122–130. URL: <https://doi.org/10.36910/6775-2707-8701-2018-15/57-15> (дата звернення: 19.03.2024).
42. Новак А. Ф. Оптимізація управлінського обліку витрат на виробництво продукції сільськогосподарських підприємств шляхом бюджетування : thesis. 2016. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/4898> (дата звернення: 19.03.2024).

43. Олійник Д.С. Фінансове забезпечення розвитку сільськогосподарського виробництва: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Київ, 2017. 19 с.
44. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. К. : Центр учб. л-ри, 2012. 568 с.
45. Павленко А. Спецрежим ПДВ: врятувати сільське господарство і догодити МВФ. URL:www.epravda.com.ua/columns/2016/03/22/586322/
46. Панухник О.В. Напрями та шляхи трансформації державної підтримки суб'єктів аграрної сфери України. *Всеукраїнський науковий журнал Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 5-10.
47. Погрібний О.О. Характеристика спеціального податкового режиму для сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми правового регулювання економіки*: матеріали наук.-практ. конф. (Київ, 26 трав. 2017 р.). Київ: Нац. акад. внутр. справ, 2020. С. 66–69.
48. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
49. Присяжнюк Б. Інвестиційна діяльність сільськогосподарських підприємств. *Наукові інновації та передові технології*. 2023. № 14(28). URL: [https://doi.org/10.52058/2786-5274-2023-14\(28\)-299-304](https://doi.org/10.52058/2786-5274-2023-14(28)-299-304) .
50. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL:<http://www.rada.gov.ua>
51. Про державну підтримку сільського господарства України: Закон України. від 24. 06. 2004р № 1877-IV URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text>
52. Про оплату праці: Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95–ВР. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
53. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року № 334/94-ВР (втратив чинність) / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 4. Ст. 28.
54. Про охорону праці: Закон України від 1992 № 49. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2694-12#Text> .

55. Рибак В. В. Екологічний аудит осушуваних сільськогосподарських земель : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. Житомир, 2011. 20 с.
56. Саламін О., Поперечний С. Ринкове середовище сільськогосподарських підприємств. *Економіка та суспільство*. 2023. № 48. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-48-61> .
57. Сиротюк Г. Екологічні витрати сільськогосподарських підприємств: облік і внутрішній аудит. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Економіка АПК*. 2017. № 24 (1). С. 64–68.
58. Скупейко В. Економічне забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств. *Аграрна економіка*. 2017. Т. 10, № 3/4. С. 106–111.
59. Скупейко В. Економічне забезпечення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств. *Аграрна економіка*. 2017. Т. 10, № 3/4. С. 106–111.
60. Сухоносенко І., Гринь В. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Економіка та суспільство*. 2021. № 30. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-54> (дата звернення: 19.03.2024).
61. Трифонов О. І., Карпюк В. П. Управління інноваційним розвитком сільськогосподарських підприємств. *Дослідження інновацій та перспективи розвитку науки і техніки у XXI столітті*. 2022. URL: <https://doi.org/10.36059/978-966-397-278-7-80> .
62. Тулуш Л.Д. Земельна рента як джерело плати за землю. *Економіка АПК*. 2013. № 6. С. 68–76.
63. Уркевич В.Ю. Бюджетна дотація сільськогосподарським товаровиробникам як ефективна форма державної підтримки. *Юридичні наукові дискусії як фактор сталого розвитку правової доктрини та законодавства: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 7–8 квіт. 2017 р.)*. Київ: Центр прав. наук. досліджень, 2017. С. 52–55.
64. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. 3тє вид., перероб. і доп. К.: Знання»

Прес, 2001. 253 с.

65. Ярмоленко В. Контролінг фінансових ризиків сільськогосподарських підприємств. *Фінансовий простір*. 2019. № 3(35).

URL: [https://doi.org/10.18371/fp.3\(35\).2019.190176](https://doi.org/10.18371/fp.3(35).2019.190176) .

66. Ярмолюк О.Ф., Киян А.В. Особливості облікової політики щодо ресурсного потенціалу підприємства. URL: <http://global-national.in.ua/issue-11-2016/19-vipusk-11-cherven-2016-r/2236-yarmolyuk-o-f-kiyan-a-vosoblivosti-oblikovoji-politiki-shcho>

ДОДАТКИ