

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

Допущено до захисту
Завідувач кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту

(підпис)
« ____ » _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня бакалавра
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)

за освітньою програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і податковий консалтинг»
(назва освітньої програми)

на тему «Методичні засади обліку і контролю сільськогосподарської
продукції і товарів на прикладі ТОВ «Нива»
(назва теми)

Виконавець:

Студент 4 курсу ФМОІТ

Статіров Іван Микитович

(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

д.е.н., професор

(науковий ступінь, вчене звання)

Лоханова Наталія Олексіївна

(Прізвище, і'мя, по-батькові)

/підпис/

ОДЕСА-2024

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ.....	6
1.1. Сільськогосподарська продукція і товари як об'єкт обліку і контролю.....	6
1.2. Документальне оформлення руху сільськогосподарської продукції і товарів.....	13
1.3. Порядок обліку надходження і вибуття сільськогосподарської продукції і товарів.....	15
РОЗДІЛ 2 ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ У ТОВ «НИВА» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ.....	23
2.1. Загальна характеристика ТОВ «Нива».....	23
2.2. Аналіз деяких показників діяльності ТОВ «Нива».....	25
2.2. Особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива».....	30
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ СТАНУ І РУХУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «НИВА».....	41
3.1. Мета, завдання і джерела контролю сільськогосподарської продукції і	41

товарів.....	
3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції і	43
товарів.....	
3.3. Методика контролю сільськогосподарської продукції і товарів на підприємстві.....	45
3.4. Аналіз структури і динаміки запасів сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива».....	48
ВИСНОВКИ.....	54
Список використаних джерел.....	61
ДОДАТКИ.....	64

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Облік і контроль готової продукції і товарів відіграють важливу роль для сільськогосподарських підприємств у зв'язку з тим, що аграрна галузь має безліч особливостей, тоді як її обліково-аналітичне забезпечення є недосконалим. Це означає, що під час організації обліку і контролю на сільськогосподарських підприємствах необхідно використовувати методи, адаптовані до специфіки аграрних підприємств, керуючись при цьому діючою нормативною базою.

У процесі переходу бухгалтерського обліку сільськогосподарської галузі на міжнародні стандарти зустрічається чимало проблем, із якими стикаються майже всі суб'єкти господарської діяльності.

Відповідні аспекти визначають важливість і актуальність теми дослідження питань обліку і контролю сільськогосподарської продукції і товарів в умовах застосування НП(С)БО 9, 16 і 30.

Питання обліку і контролю сільськогосподарської продукції і товарів досліджуються в ряді робіт вітчизняних науковців, зокрема, таких, як: Малютіна Н., Сук Л., Сук П., Огійчук М., Харитонova А., Бірюкова О., Лавриненко Л. та інші. Між тим, ряд аспектів обліку сільськогосподарської продукції продовжує залишатися дискусійними.

Об'єктом дослідження в роботі є сільськогосподарська продукція і товари в аграрному підприємстві.

Предметом дослідження є система обліку і контролю сільськогосподарської продукції і товарів на підприємстві ТОВ «Нива»

Метою роботи є дослідження теоретичних і практичних питань обліку і контролю сільськогосподарської продукції і товарів на прикладні ТОВ «Нива» і розробка пропозицій з їх удосконалення.

Завдання дослідження в роботі стосуються таких аспектів:

- розглянути суть сільськогосподарської продукції і товарів з позицій їх обліку і контролю;
- описати особливості оцінки первісної вартості сільськогосподарської продукції і товарів з урахуванням вітчизняної і міжнародної практики;
- дослідити особливості документального оформлення оприбуткування сільськогосподарської продукції під час збору врожаю, а товарів під час придбання;
- розглянути порядок документального оформлення відпуску готової продукції і товарів;
- дослідити порядок бухгалтерського обліку операцій з виробництва, оприбуткування і відпуску сільськогосподарської продукції і товарів;
- описати загальну економічну характеристику ТОВ «Нива»;
- надати критичну оцінку діючої системи обліку і контролю сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива»;
- проаналізувати деякі показники діяльності Товариства в 2020-2022 роках;
- описати мету, завдання і джерела контролю сільськогосподарської продукції і товарів;
- розкрити методику проведення перевірки сільськогосподарської продукції і товарів на підприємствах аграрного бізнесу;
- провести аналіз стану і динаміки запасів сільськогосподарської продукції і товарів за даними фінансової звітності ТОВ «Нива» тощо.

Методи дослідження в роботі стосуються системного підходу, порівняння, критичного аналізу літературних джерел, опитування, графічного аналізу тощо.

Інформаційну базу дослідження становлять Закони України, НП(С)БО, Методичні рекомендації з обліку біологічних активів, Методичні рекомендації з обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарського виробництва, інша спеціальна література з питань

обліку, контролю і управління в аграрному бізнесі, практичні дані підприємства – ТОВ «Нива» за 2021-2022 роки.

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст роботи викладено на 60 сторінках.

Список використаних джерел складається з 25 найменувань. Кваліфікаційна робота містить 10 таблиць, 13 рисунка, 5 додатків.

Апробація результатів дослідження. Матеріали дослідження оприлюднені на Міжнародній науково-практичній студентській конференції ФМОІТ в квітні 2024 року.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

1.1. Сільськогосподарська продукція і товари як об'єкт обліку і контролю

Облік готової продукції у сільському господарстві є складним та трудомістким процесом. При тому, що у кожному господарстві є великий перелік виробленої продукції як основної, так і побічної.

Готова продукція – це кінцевий результат виробничого циклу, призначений на продаж. У галузі сільського господарства в силу його специфіки обліковий процес готової продукції відрізняється від обліку промислових підприємств. Так, наприклад, готова продукція на сільськогосподарських підприємствах може витрачатися і всередині господарства, відзначається сезонність виробництва, особливістю також є і територіальна роз'єднаність та неоднорідність виробництва.

В даний час бухгалтерський облік на підприємствах сільського господарства ведеться, зокрема, з урахуванням НП(С)БО 9 «Запаси».

Сільськогосподарська продукція має ряд особливостей як об'єкт обліку і контролює, а саме:

- 1) Продукція сільського господарства отримується шляхом збору врожаю з біологічних активів.
- 2) Збір врожаю носить сезонний характер і відбувається протягом літньо-осіннього періоду.
- 3) Виробництво сільськогосподарської продукції потребує інвестування коштів в період посівної компанії навесні, тоді як реалізація здійснюється восени, отже, оборотний цикл триває приблизно 6-9 місяців.

Виробництво в аграрному бізнесі вимагає застосування спеціальної сільськогосподарської техніки на всіх стадіях технологічного процесу виготовлення продукції.

Для вирощування продукції застосовується специфічний актив – земля, яка враховується за принципами необоротних активів відповідно до НП(С)БО 7, але на відміну від інших об'єктів основних засобів, не підлягає амортизації.

4) Велика частка матеріально-виробничих запасів у складі активів економічного суб'єкта.

Основну частку витрат для формування собівартості продукції займають матеріальні витрати. При тому облік в сільському господарстві є трудомістким процесом, що потребує налагодженої системи автоматизації бухгалтерського обліку.

5) Оцінка сільськогосподарської продукції має специфічні особливості, пов'язані з тим, що визначити її фактичну собівартість можливо лише по завершенні збору врожаю.

Тому у міжнародній практиці більш перспективним вважається оцінювання продукції сільського господарства за справедливою вартістю.

У свою чергу в якості справедливої вартості розглядається ринкова ціна продукції за мінусом витрат на реалізацію.

Особливості бухгалтерського обліку в сільськогосподарській галузі зумовлюють необхідність його нормативного регулювання законодавством України.

Порядок обліку основних перелічених особливостей сільськогосподарського виробництва розкрито у МСФЗ 41 «Сільське господарство», прийнятий 2003 року.

Метою цього стандарту є встановлення порядку ведення обліку та формування фінансової звітності та розкриття інформації в ній. МСФЗ 41 застосовують сільськогосподарські підприємства для бухгалтерського обліку

продукції сільського господарства в момент їх збору, біологічних активів, а також для обліку державних субсидій, пов'язаних із біологічним активом.

Цим стандартом не керуються при обліку землі, призначеної для сільського господарства, нематеріальних активів, плодів культур, пов'язаних із сільським господарством та державних субсидій, пов'язаних із плодовими культурами.

У МСФЗ наведено основні визначення та поняття, що застосовуються у сільськогосподарському обліку.

Для синтетичного та аналітичного обліку та для надійної оцінки кожен біологічний актив та сільськогосподарська продукція повинні кваліфікуватися та містити своє угруповання за схожими характеристиками.

Це дозволить спростити облік та скомпонувати інформацію про фінансовий стан підприємства в єдине ціле для її повного та достовірного відображення у звітності.

МСБО 41 пропонує два варіанти класифікації сільськогосподарської продукції: за зрілістю та по можливості багаторазового отримання продукції.

Що ж до вітчизняної практики, то тут активи підприємства поділяються на необоротні і оборотні активи.

У вітчизняному обліку для врахування сільськогосподарської продукції, товарів та біологічних активів в Плані рахунків застосовуються різні рахунки 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 27 «Сільськогосподарська продукція», 28 «Товари» та інші.

З урахуванням міжнародної практики вітчизняні дослідники рекомендують вести аналітичний облік по кожному виду продукції та біологічних активів шляхом відкриття до відповідних рахунків кількох субрахунків.

У МСФЗ 41 «Сільське господарство» у свою чергу передбачено, що інформацію щодо кожної класифікаційної групи біологічних активів і сільськогосподарської продукції у числовій чи описовій формі слід розкривати у фінансовій звітності.

Підприємство самостійно встановлює ціни, що використовуються для оцінки сільськогосподарської продукції, виходячи зі схожих за характеристикою вартості груп активів, що беруться на підставі даних поточного ринку.

Відповідно до МСБО 41 «Сільське господарство», при первісній оцінці та на кінець звітного періоду біологічний актив та сільськогосподарська продукція визнаються за справедливою вартістю за винятком витрат на продаж, та за винятком випадків, коли справедливую вартість не можна достовірно оцінити.

Відповідно до МСБО 41 справедливую вартість не можна оцінити, коли на ринку відсутні альтернативні активи з оцінюваною вартістю, а інші оцінки справедливої вартості є ненадійними.

Тоді сільськогосподарську продукцію або біологічний актив слід оцінювати за собівартістю.

Справедлива вартість сільськогосподарської продукції і біологічного активу за вирахуванням витрат на їх продаж з часом може змінюватись як у зв'язку зі змінами фізичних властивостей, так і у зв'язку із змінами цін на ринку. Це дозволить відбивати реальну поточну картину фінансової звітності.

У міжнародному бухгалтерському обліку застосовується МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Як зазначають багато фахівців, оцінка справедливої вартості найбільш достовірно і повною мірою відображає інформацію для зовнішніх користувачів.

Слід звернути увагу, що після оприбуткування сільськогосподарської продукції вона потрапляє до складу запасів, а отже, для їх обліку застосовується НП(С)БО 9.

У випадку, коли сільськогосподарське підприємство придбає продукцію інших господарств для перепродажу, то відповідні активи одразу потрапляють до складу товарів, які також враховуються відповідно до вимог НП(С)БО 9.

Оцінка запасів у свою чергу здійснюється на дату балансу за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Особливості відображення різних видів запасів аграрних підприємств представлені в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Особливості оцінки різних видів запасів сільськогосподарських підприємств відповідно до НП(С)БО і МСФЗ

№	Вид активів	Метод оцінки
1	2	3
	Первісна оцінка під час надходження	
1	Сільськогосподарська продукція на момент збору врожаю	Справедлива вартість або собівартість
2	Продукція після оприбуткування на місця зберігання	Фактична собівартість
3	Виробничі запаси (насіння, мінеральні добрива, корма, паливо-мастильні матеріали)	Фактична собівартість
4	Придбана сільськогосподарська продукція в процесі закупівлі у населення чи інших господарств (товари)	Фактична собівартість
	Оцінка на дату балансу	
5	Всі види запасів на місцях зберігання	Менша з двох оцінок первісна вартість або чиста вартість реалізації
	Оцінка при вибутті	
6	Всі види запасів під час вибуття	Методи ФІФО, середньозваженої собівартості, нормативних витрат

Джерело: складено автором

У випадку застосування методу справедливої вартості для її визначення рекомендовано використовувати:

- дані активного ринку за відповідними видами продукції;
- у випадку відсутності активного ринку за останньою ринковою ціною операцій з відповідними активами, або ринковими цінами на подібні активи з урахуванням коригувань відносно індивідуальних характеристик чи особливостей тощо.

Слід звернути увагу, що облік сільськогосподарської продукції залежить від її класифікації, яка проводиться з урахуванням особливостей галузей сільського господарства, зокрема, розмежовують продукцію рослинництва, продукцію тваринництва, продукцію бджолярства тощо.

При тому в межах продукції рослинництва відокремлюють продукцію за видами сільськогосподарських культур:

- зернові (пшениця, просо, жито тощо);
- прядівні, волокнисті (льон, бавовна, конопля, бамбук);
- зернобобові (фасоль, горох тощо);
- кормові, фуражні (овес, буряк, трав'яні фуражні культури тощо);
- технічні – сировина для промислового виробництва (каучук);
- овочеві (буряк, морква, капуста тощо);
- пасльонові (картопля);
- бахчеві (кавун, гарбуз, диня тощо);
- олійні (ріпак, соняшник, кукурудза та інші), плодові, ефіроолійні тощо.
- ефіроолійні (лаванда, м'ята, шавлія, розмарин тощо);
- лікарські (ромашка, м'ята, шипшина тощо);
- плодові (яблука, груші, вишні, черешні, сливи тощо);
- ягідні (малина, суниця, чорниця тощо).

За кожним видом сільськогосподарської продукції налагоджується аналітичний облік на рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція».

Таким чином ми розглянули основні теоретичні підходи до визначення сутності і порядку оцінки сільськогосподарської продукції і товарів, що визначають особливості їх обліку і відображення в звітності.

Далі зупинимося на розгляді порядку документального оформлення стану і руху сільськогосподарської продукції і товарів в аграрних компаніях.

1.2. Документальне оформлення руху сільськогосподарської продукції і товарів

В аграрних компаніях застосовують різні первинні документи. Одні з них є подібними з підприємствами інших галузей, а інші – специфічними з урахуванням особливостей сільського господарства.

В якості основного нормативного документа, яким регулюється порядок документального оформлення на сільськогосподарських підприємствах, постають Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21 грудня 2007 р. N 929.

Для обліку готової продукції застосовуються первинні документи спеціалізовані реєстри щодо документального оформлення її руху.

Облік зернової продукції ведеться кількома способами, а саме:

- 1) облік з використанням реєстрів (реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля, реєстр приймання зерна та іншої продукції);
- 2) облік отриманої від урожаю зернової продукції ведеться за допомогою путівок на вивіз продукції з поля;
- 3) облік із застосуванням талонів шофера та комбайнера. При цьому складається реєстр прийому зерна ваговиком.

Здавання зерна оформляється товарно-транспортною накладною (зерно).

При відправленні зерна складу використовується накладна на внутрішнє переміщення. Зведеним документом, що відображає надходження

та витрачання сільськогосподарської продукції, є відомість руху зерна та іншої продукції.

Облік продукції овочівництва, садівництва, баштанних культур ведеться у щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. На кожну партію овочів, фруктів, відправлених продаж оформляється товарно-транспортна накладна.

Надходження насіннєвої сировини оформляється актом на засипку насіннєвого матеріалу, а при витрачанні складається акт на списання насіння та посадкового матеріалу.

Надходження грубих та соковитих кормів проводиться на підставі акту прийому-передачі грубих та соковитих кормів, а їх витрачання оформлюється відомістю витрачання кормів.

Отже, документальне оформлення руху сільськогосподарської продукції має специфічні особливості.

Що ж стосується руху товарів, то їх документальне оформлення передбачає використання прибуткових і видаткових накладних, які можуть складатися з використанням сучасних програмних продуктів з обліку.

Окрему увагу слід звернути на те, що крім первинних документів з руху сільськогосподарської продукції і товарів, застосовуються реєстри складського обліку чи обліку на інших місцях зберігання.

При тому можуть застосовуватися або картки складського обліку, або книги складського обліку, або реєстри руху сільськогосподарської продукції за місцем зберігання.

На підставі відповідних документів узагальнюється інформації щодо руху відповідних запасів за місцями зберігання і матеріально-відповідальними особами.

Паралельно налагоджується бухгалтерський синтетичний і аналітичний облік сільськогосподарської продукції і товарів.

Для цих цілей застосовуються оборотні відомості, картки за рахунками 20, 27, 28 тощо, а також аналіз рахунків, обороти за рахунками тощо.

Найчастіше відповідні регістри складаються в автоматизованому форматі з використанням однієї з прикладних програм з ведення обліку в аграрних підприємствах.

1.3. Порядок обліку надходження і вибуття сільськогосподарської продукції і товарів

Облік сільськогосподарської продукції ведеться на рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція». Якщо готова продукція повністю спрямовується для використання у самому господарстві, то вона на рахунок 27 може не оприбутковуватися, а одразу враховуватися на рахунку 20 «Виробничі запаси».

За дебетом рахунку 27 відбивається надходження продукції з виробництва, виявлені під час інвентаризації на складах надлишки, безоплатне надходження продукції, надходження сільськогосподарської продукції зі сторони, повернута покупцем відвантажена продукція. За кредитом рахунку 27 відбивається собівартість проданої продукції і відвантажені у переробку чи на потреби основної діяльності обсяги продукції, видача продукції в рахунок натуральної оплати праці працівників та інше.

До рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція» сільськогосподарських підприємств відриваються такі аналітичні рахунки:

«Продукція рослинництва»;

«Продукція тваринництва»;

«Продукція промислових та підсобних виробництв»;

«Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;

«Продукція прийнята у населення для продажу" та інші.

Бухгалтерський облік у рослинництві має свої особливості.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції відбуваються протягом значного проміжку часу, а їх покриття має прямий зв'язок з термінами дозрівання культур.

Під витратами на вирощування та збирання сільськогосподарських культур бухгалтери розуміють витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями живих активів (п. 17 НП(С)БО 30). Ці витрати визнаються за окремими об'єктами витрат (конкретними видами та/або групами живих активів).

Виробничі витрати, що входять до собівартості сільськогосподарської продукції відповідно до НП(С)БО 16 включають:

- прямі матеріальні витрати;

- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;

- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (п. 11 НП(С)БО16 та п. 7.2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 1315 від 29.12.2006 р.).

У плануванні та обліку витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) групуються за статтями, які самостійно визначають господарство, і діляться на змінні та постійні (п. 3.5 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р.).

Об'єкти обліку витрат, що входять до собівартості продукції, поділяють на чотири групи.

У першу групу входять витрати на вирощування культури та групи подібних культур.

Друга група включає витрати під урожай наступних років, тобто незавершене виробництво.

Третя група містить витрати, що розподіляються (загальновиробничі). Загальновиробничі витрати розподіляються на звітний рік і на майбутній рік для вирощування наступного врожаю. До таких витрат, наприклад, можна

віднести амортизаційні відрахування, витрати на ремонт основних засобів, комунальні витрати, витрати на зрошення тощо.

Перелік статей витрат, що входять до собівартості сільськогосподарської продукції у рослинництві містить цілу низку витрат, зокрема:

- заробітна плата співробітників з відрахуваннями на соціальні заходи;
- вартість посадкового та насіннєвого матеріалу;
- вартість добрив;
- вартість засобів захисту рослин;
- вартість нафтопродуктів на виробничі цілі;
- вартість палива та енергії, що йдуть на технологічні цілі;
- загальновиробничі витрати; витрати на оплату робіт сторонніх, тимчасово задіяних у провадженні організацій; витрати на амортизацію, ремонт та технічне обслуговування основних засобів; оплату робіт та послуг допоміжних виробництв; інші витрати.

Облік виробничих витрат на збирання врожаю забезпечується на активному рахунку 23 «Виробництво».

Рахунок 23 "Виробництво" призначений для обліку витрат господарської діяльності виробничого спрямування.

Таким чином, на рахунку 23 акумулюються всі витрати до збирання врожаю, тобто до моменту оприбуткування сільськогосподарської продукції.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції здійснюється у тому звітному періоді, в якому вона була відокремлена від біологічних активів (п. 12 НП(С)БО 30). Тобто вона визнається на дату збирання врожаю та доставки до місця зберігання.

При тому складається бухгалтерський запис за дебетом рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція» і кредитом рахунку 23 «Виробництво».

Організація виробничого обліку та обчислення собівартості сільськогосподарської продукції у своїй основі має перевірені практикою та часом методи. Під останніми розуміють сукупність прийомів його побудови,

що формують та впорядковують інформацію про фактичні витрати та подальше калькулювання собівартості продукції.

Між тим, оскільки організація та технологія виробництва у галузях рослинництва дуже різні, є необхідність використання різних способів виробничого обліку.

Найпоширеніший спосіб обліку витрат у сільськогосподарських організаціях – попроцесний. При такому способі на всіх етапах обліку його результати згруповані саме стосовно виробництва будь-якої певної продукції. Метод дозволяє легко визначити сукупність витрат за кожним технологічним процесом. Попроцесний метод використовується тоді, коли кінцева продукція виходить в результаті поступової переробки сировини на відокремлених один від одного самостійних технологічних стадіях.

Об'єктами обліку витрат за таким методом, крім конкретних видів продукції, є групи технологічних операцій, завершені отриманням як готового продукту, і напівфабрикату. Основний недолік цього способу – відсутність системного обліку виконаних робіт.

Позамовний метод обліку витрат більш ефективний, коли підприємство має справу з конкретним замовленням на постачання певної рослинницької продукції. Витрати при такому способі збирають і накопичують протягом усього часу виконання замовлень. Поки замовлення не завершено, всі витрати, що мають до нього відношення, тримають у складі незавершеного виробництва.

Існує також нормативний метод обліку. Він є ефективним щодо витрат за умови можливості їх нормування.

Після накопичення витрат за будь-яким з розглянутих методів здійснюється розрахунок собівартості готової продукції.

Бухгалтерський облік у рослинництві передбачає такі методи визначення собівартості сільськогосподарської продукції:

- 1) Простий метод – застосовується, коли доводиться мати справу з одним видом продукції, незавершене виробництво відсутнє чи виконується

однорідна робота. І тут собівартість розраховується безпосередньо, тобто як сума понесених витрат.

Собівартість одиниці виробленої продукції визначається шляхом простого розподілу їх на кількість одиниць продукції.

2) Метод вилучення витрат на побічну продукцію – застосується тоді, коли разом із основним видом продукції йде випуск однієї чи кількох видів побічної продукції.

При тому спочатку із загальної суми витрат на продукцію віднімають витрати на побічну, після цього визначають вартість одиниці основного продукту.

3) Коефіцієнтний метод розрахунку – застосується, коли на виробництві одного виду вихідної продукції отримують кілька різновидів побічної.

За таким методом спочатку отриману фактичну продукцію від заданої культури перераховують за прийнятими коефіцієнтами на умовну продукцію. Після цього оцінюють загальну кількість умовної продукції та визначають собівартість однієї умовної одиниці.

Потім розподіляють витрати за видами продукції та наприкінці обчислюють собівартість кожного виду продукту.

4) Пропорційний метод – застосовується, коли на одному виробничому процесі отримують кілька різновидів продукції, собівартість якої необхідно розрахувати. При такому способі витрати по кожному з об'єктів розподіляють за різновидами продукції пропорційно до обраної бази.

5) Комбінований метод – передбачає спільне використання відразу кількох способів.

6) Нормативний метод.

При нормативному методі розрахунок фактичної собівартості складається з витрат за встановленими нормами з урахуванням відхилення від них та зміни самих норм.

Нормативний метод обліку є вельми перспективним, оскільки він дозволяє відстежувати будь-які негативні чинники, що призводять до перевищення витрат порівняно з тим рівнем, що був визначений нормами.

Між тим, такий метод може бути застосований лише у випадку наявності ефективної системи нормування витрат на підприємстві.

Бухгалтерський облік готової продукції із застосуванням рахунку 27 ведуть за оцінкою, що визначена обліковою політикою підприємства.

Відповідна оцінка може бути: нормативною собівартістю, фактичною собівартістю, справедливою вартістю тощо.

У випадку застосування оцінки за нормативною собівартістю фактично випущену та здану на склад протягом місяця продукцію оцінюють за нормативною (плановою) собівартістю та відображають за кредитом рахунку 27 у кореспонденції з рахунком 901 «Собівартість реалізованої продукції».

Після закінчення місяця оцінка доводиться до рівня фактичної собівартості шляхом списання на собівартість реалізації відхилень фактичної суми витрат, що враховані у собівартості, від нормативної їх величини.

Перевищення нормативної собівартості над фактичною відображають сторнувальним записом за дебетом рахунку 901 та кредитом рахунку 27.

У випадку безпосереднього застосування для цілей обліку фактичної собівартості, протягом звітного місяця на рахунку 23 «Виробництво» накопичуються фактичні прямі і непрямі витрати виробничого характеру, далі при випуску продукції фактична собівартість продукції розраховується на рахунку 23 і списується на рахунок 27 «Сільськогосподарська продукція».

В подальшому при реалізації робиться запис за кредитом рахунку 27 і дебетом рахунку 901 безпосередньо за даними розрахованої фактичної собівартості продукції за методом ФІФО, середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості одиниці запасів тощо.

У випадку застосування справедливої вартості за основу береться ринкова ціна сільськогосподарської продукції, за якою вона

оприбутковується на рахунок 27, і за якою відбувається її списання під час реалізації з кредиту рахунку 27 на рахунок 901 «Собівартість реалізації».

Таким чином, можна відзначити, що специфіка галузі сільського господарства відбивається на рівні облікових оцінок, що впливає і на облік готової продукції.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні аспекти обліку сільськогосподарської продукції і товарів, можна заключити, що:

1. У галузі сільського господарства в силу його специфіки обліковий процес готової продукції відрізняється від обліку промислових підприємств.

2. Сільськогосподарська продукція має ряд особливостей як об'єкт обліку і контролю, а саме: вона отримується шляхом збору врожаю з біологічних активів; збір врожаю носить сезонний характер і відбувається протягом літньо-осіннього періоду; для вирощування продукції застосовується специфічний актив – земля, яка враховується за принципами необоротних активів відповідно до НП(С)БО 7, але на відміну від інших об'єктів основних засобів, не підлягає амортизації тощо.

3. Оцінка сільськогосподарської продукції має специфічні особливості, пов'язані з тим, що визначити її фактичну собівартість можливо лише по завершенні збору врожаю. Тому у міжнародній практиці більш перспективним вважається оцінювання продукції сільського господарства за справедливою вартістю.

Справедлива вартість сільськогосподарської продукції і біологічного активу за вирахуванням витрат на їх продаж з часом може змінюватись як у зв'язку зі змінами фізичних властивостей, так і у зв'язку із змінами цін на ринку.

4. Облік сільськогосподарської продукції ведеться на рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція», за дебетом якого оприбутковується

продукція після збору врожаю, а за кредитом здійснюється її списання під час вибуття.

5. Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції відбуваються протягом значного проміжку часу, а їх покриття має прямий зв'язок з термінами дозрівання культур.

Під витратами на вирощування та збирання сільськогосподарських культур бухгалтери розуміють витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями живих активів (п. 17 НП(С)БО 30). Ці витрати визнаються за окремими об'єктами витрат (конкретними видами та/або групами живих активів).

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ У ТОВ «НИВА» ТА ШЛЯХИ ЇЇ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Загальна характеристика ТОВ «Нива»

Базою дослідження в роботі обрано ТОВ «Нива».

Код ЄДРПОУ 13903962.

Товариство створено 07.03.2000 (отже, йому 24 роки і 1 місяць)

Підприємство розміщується за такою юридичною адресою:

Україна, 67154, Одеська обл., Роздільнянський р-н, село
Першотравневе, вул. Молодіжна, будинок 19-А

Основний вид діяльності відповідно до коду КВЕД:

01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і
насіння олійних культур

Також підприємство здійснює інші види діяльності, які мають такі коди
КВЕД:

01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід

01.42 Розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів

01.46 Розведення свиней

01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві

46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і
кормами для тварин

47.89 Роздрібна торгівля з лотків і на ринках іншими товарами

10.41 Виробництво олії та тваринних жирів

Розмір зареєстрованого статутного капіталу складає 24 666,00 грн.

Органами управління юридичної особи є Загальні збори Товариства.

До складу засновників/учасників юридичної особи належать:

1) Товариство з обмеженою відповідальністю "УКРРЕСУРС-АГРО",
код ЄДРПОУ засновника: 36795079

Країна резиденства: Україна

Адреса засновника: Україна, 65044, Одеська обл., місто Одеса, вул.
Пироговська, будинок 3, квартира 99

Розмір внеску до статутного фонду: 20 902,00 грн

Частка (%): 84,74%

2) Кір'яков Іван Іванович

Країна громадянства: Україна

Адреса засновника: Україна, 67154, Одеська обл.,
Великомихайлівський р-н, село Першотравневе

Розмір внеску до статутного фонду: 3 764,00 грн

Частка (%): 15,26%.

Країна та державний орган Компанія чи пов'язана особа знайдена в
списках

Кінцевим бенефіціаром Товариства є Аврамова Марія Іванівна.

Країна громадянства бенефіціара: Україна

Адреса бенефіціара: Україна, 65062, Одеська обл., місто Одеса, пров.
Полуничний, будинок 29, квартира 2

Тип бенефіціарного володіння: Не прямий вирішальний вплив

Товариство віднесено до Реєстру платників ПДВ (станом на 30.04.2024)
і має дійсне свідоцтво ПДВ.

Індивідуальний податковий номер: 139039615131

Дата реєстрації платником ПДВ: 18.07.1997 року.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Нива» відноситься до
суб'єктів малого підприємництва і складає Фінансовий звіт малого
підприємства (Додаток А).

На підприємстві працює 32 особи.

Товариство використовує 298 земельних ділянок, що розміщені в Одеській області, Великомихайлівському районі з цільовим призначенням: 01.01 «Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва».

ТОВ «НИВА» має у власності два автотранспортних засоби, інформація про які наведена в табл.2.1

Таблиця 2.1

Склад автотранспортних засобів ТОВ «НИВА»

Марка	Модель	Рік випуску	Колір	Тип авто	Тип кузову
1	2	3	4	5	6
SSANG YONG	REXTON	2011	Чорний	Легковий	Універсал
BAZ	21214	2007	Синій	Легковий	Універсал

Джерело: складено автором на підставі даних [25]

2.2. Аналіз деяких показників діяльності ТОВ «Нива»

Діяльність Товариства в 2020-2022 роках була фінансово стабільною.

Такий висновок можна зробити на підставі інформації про фінансовий скоринг ТОВ «Нива», який наведено на рис. 2.1.

Інформація про фінансовий скоринг ТОВ «Нива»

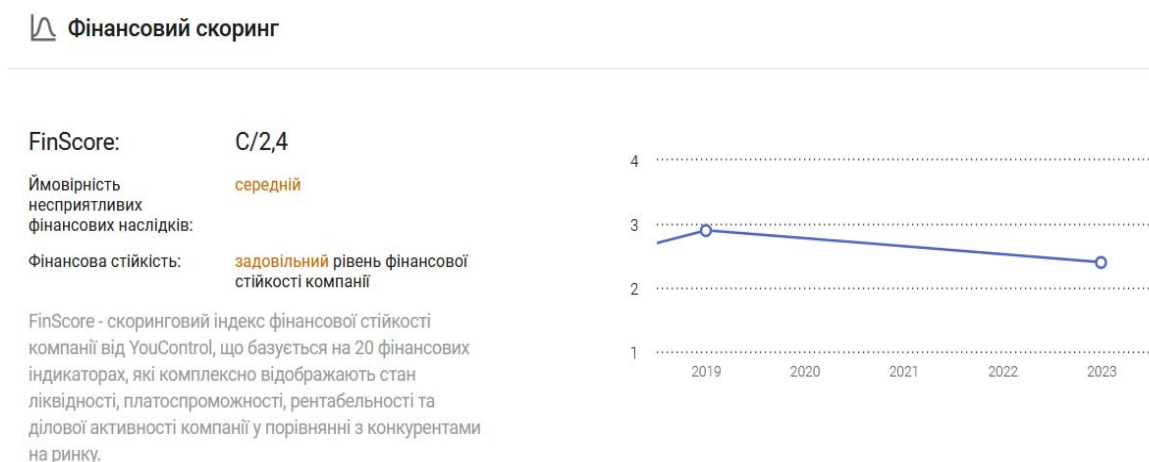


Рис.2.1 Інформація про фінансовий скоринг ТОВ «Нива»

Джерело: складено автором на підставі даних [25]

Висновки: Скоригований індекс фінансової стійкості ТОВ «Нива» був максимальним в 2019 році, а далі мав тенденцію до зниження протягом 2020-2023 років.

Між тим, слід звернути увагу, що ринкова позицій ТОВ «Нива» протягом останніх років, а саме 2018-2023 рр. практично суттєво не змінилася. Це можна побачити на підставі аналізу ринкового скорингу, наведеного на рис. 2.2.

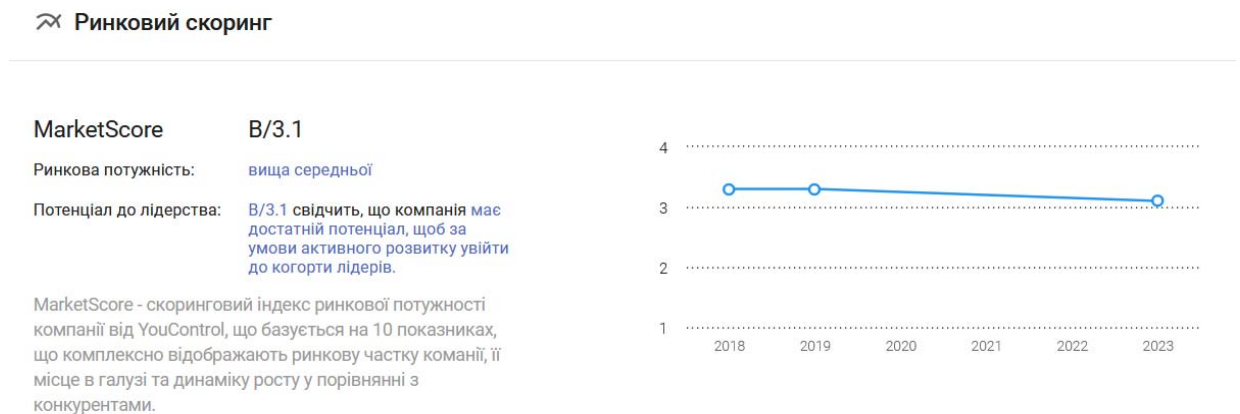


Рис.2.2 Інформація про ринковий скоринг ТОВ «Нива»

Джерело: складено автором на підставі даних [25]

Висновки: Індекс ринкової потужності ТОВ «Нива» серед конкурентів характеризується відносною стабільністю протягом 2018-2023 років.

Далі звернемо увагу на кредитний ліміт Товариства. В графічному вигляді кредитний ліміт ТОВ «Нива» наведено на рис.2.3

Кредитний ліміт

● Рівень обачності:
0 грн або дані для розрахунку відсутні

● Комфортний рівень:
0 грн або дані для розрахунку відсутні

Кредитний ліміт — це інформаційний модуль з автоматизованої оцінки кредитного ліміту дає уявлення про те, якого обсягу кредит компанії з схожими фінансовими показниками зазвичай мають змогу виплатити повністю і в строк з точки зору дотримання граничних норм кредитного навантаження.

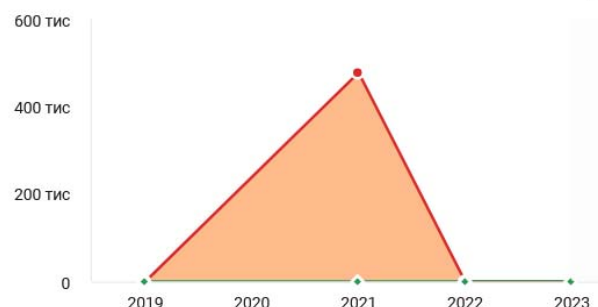


Рис.2.3. Інформація про кредитний ліміт ТОВ «Нива»

Джерело: складено автором на підставі даних [25]

Висновки: як бачимо з рис. 2.3 кредитний ліміт ТОВ «Нива» мав тенденцію до зростання з 2019 до 2021 років, а в 2022 році суттєво впав порівняно з 2021 роком через вплив воєнних подій в Україні, внаслідок повномасштабного вторгнення РФ в Україну.

На підставі даних фінансової звітності ТОВ «Нива» проведемо оцінку показників рентабельності Товариства (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Аналіз показників рентабельності ТОВ «Нива»

№	Показники	2020	2021	2022	Відхилення (+,-)	
					2021 порівняно з 2020	2022 порівняно з 2021
1	2	3	4	5	6	7
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	7108,5	22301,3	7578,1	+15192,8	-14723,2
2	Середньорічна вартість активів	20141,25	22284,95	29251,9	+2143,7	+6966,95

1	2	3	4	5	6	7
3	Чистий прибуток (збиток)	(12044,9)	4122,3	987,8	+16167,2	-3134,5
4	Рентабельність продаж за чистим прибутком (збитковість за чистим збитком)	(169,44)	18,48	13,03	+187,92	-5,45
5	Рентабельність активів за чистим прибутком (збитковість активів за чистим збитком)	(59,80)	18,50	3,38	+78,3	-15,12

Джерело: складено автором

Висновки: У 2021 році чистий дохід Товариства збільшився порівняно з 2020 роком на 15192,8 тис. грн. Тоді як у 2022 році чистий дохід ТОВ «Нива» зменшився порівняно з 2021 роком на 14723,2 тис. грн, що пояснюється впливом воєнної ситуації в Україні.

Середньорічна вартість активів у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшилася на 2143,7 тис. грн, а у 2022 році порівняно з 2021 роком – на 6966,95 тис. грн.

У 2020 році діяльність Товариства була збитковою, при тому сума чистого збитку становила 12044,9 тис. грн.

У 2021 році ТОВ «Нива» вдалося подолати збитковість і вийти на суму чистого прибутку в сумі 4122,3 тис. грн.

У 2022 році ТОВ «Нива» також отримало чистий прибуток, хоча його сума становила 987,8 тис. грн. Отже, в 2022 році порівняно з попереднім 2021 роком відбулося зменшення суми чистого прибутку на 3134,5 тис. грн.

Збитковість продажів за чистим збитком в 2020 році становила 169,44%.

Рентабельність продажів за чистим прибутком в 2021 році склала 18,48%, а в 2022 році – 13,03%.

Таким чином в 2021 році порівняно з попереднім 2020 роком відбулося суттєве зростання рентабельності продажів за чистим прибутком – на 187,92%.

У свою чергу в 2022 році відбулося несуттєве зниження рентабельності продажів за чистим прибутком – на 5,45%.

Збитковість активів Товариства за чистим збитком в 2020 році становила 59,80%.

У 2021 році вдалося покрити збитки і рентабельність активів за чистим прибутком склала 18,50%.

У 2022 році рентабельність активів за чистим прибутком становила 3,38%, що нижче рівня 2021 року на 15,12%.

Відповідні тенденції пояснюються такими чинниками:

1) У 2020 році збитковість діяльності викликана відсутністю врожаю зернових внаслідок кліматичних факторів.

2) У 2021 році гарний врожай і стабільна робота дозволили суттєво збільшити прибутковість діяльності.

3) У 2022 році погіршення показників викликано труднощами роботи в умовах воєнного часу.

Далі проведемо аналіз основних показників ліквідності ТОВ «Нива» (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз показників ліквідності ТОВ «Нива»

№	Показники	2020	2021	2022	Відхилення (+,-)	
					2021 порівняно з 2020	2022 порівняно з 2021
1	2	3	4	5	6	7
1	Коефіцієнт	0,005	0,017	0,005	+0,012	-0,012

	абсолютної ліквідності					
--	---------------------------	--	--	--	--	--

Продовження табл.2.3

1	2	3	4	5	6	7
2	Коефіцієнт проміжної ліквідності	0,022	0,080	0,060	+0,058	-0,02
3	Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	0,479	0,667	1,20	+0,188	+0,533

Джерело: складено автором

Висновки: Всі показники ліквідності в 2021 році порівняно з попереднім 2020 роком зросли, зокрема абсолютна ліквідність в 2021 році збільшилася на 0,012 пунктів, проміжна ліквідність зросла на 0,058, а загальна ліквідність – збільшилася на 0,188.

У 2022 році порівняно з 2021 роком відбулося зниження показників ліквідності, зокрема абсолютна ліквідність зменшилася на 0,012, проміжна ліквідність – на 0,02, а загальна ліквідність (коефіцієнт покриття) – зросла на 0,533.

2.3. Особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива»

ТОВ «Нива» здійснює операції з оптової реалізації сільськогосподарської продукції та товарів.

Облік сільськогосподарської продукції забезпечується як в натуральному, так і вартісному вимірі.

Натуральний вимір визначається з урахуванням фактичної кількості чи маси в місцях оприбуткування.

Особливості визначення натурального виміру сільськогосподарської продукції для облікових і управлінських цілей наведено в табл.2.4.

Особливості визначення фактичного виміру сільськогосподарської
продукції для цілей обліку і контролю

Вид сільськогосподарської продукції	Порядок і місце визначення фактичної кількості продукції
1	2
Насіння соняшника	Франко-тік (франко-місце зберігання)
Сіно, солома	Франко-місце зберігання
Овочі, цукрові буряки, баштанні культури, картопля, корнеплоди	Франко-поле
Зернові культури	Франко-пункт приймання
Плодово-ягідні культури, овочі закритого ґрунту	Франко-пункт зберігання чи приймання
Зелена маса трав на корм	Франко-місце споживання
Інша продукція сільського господарства	Франко-місце зберігання

Джерело: складено автором

Сільськогосподарська продукція на підприємстві обліковується на рахунку 27, а витрати на її вирощування збираються на рахунку 23.

При тому рахунок 23 безпосередньо використовується для узагальнення прямих виробничих витрат протягом періоду вирощування продукції, а також для списання на нього загальновиробничих витрат з рахунку 91 по завершенні кожного місяця.

На рахунку 23 весь період виробництва має місце залишок, який відображає витрати по вирощуванню сільськогосподарської продукції до моменту збору урожаю.

Основні операції з обліку витрат на вирощування сільськогосподарської продукції представлені в табл.2.5.

Порядок обліку операцій з вирощування сільськогосподарської
продукції і надходження товарів у ТОВ «Ніва»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Документ, що оформлює операцію
1	2	3	4	5
1	Відображені згідно з виробничим звітом фактичні прямі витрати поточного року, понесені на виробництво сільськогосподарської продукції:			
	- насіння з власного виробництва	23	27	Видаткова накладна
	- придбані у сторонніх підприємств насіння, мінеральні добрива та засоби захисту рослин	23	208	Видаткова накладна
	- витрати на пряму заробітну плату сільськогосподарських працівників	23	661	Наряд на відрядну роботу та інші документи
	- відрахування соціального внеску (ЄСВ) від суми прямої заробітної плати сільськогосподарських працівників	23	651	Розрахунок соціального внеску від суми заробітної плати
	- забезпечення на оплату відпусток сільськогосподарських працівників	23	471	Розрахунок забезпечень на оплату відпусток працівників
	- амортизація сільськогосподарської техніки та обладнання	23	131	Розрахунок амортизації основних засобів
	- послуги власного автотранспорту	23	23	ТТН, путьові листи тощо
			Допоміжне виробництво	

1	2	3	4	5
2	Відображені загальновиробничі витрати, пов'язані з сільськогосподарським виробництвом	91	20, 661, 651, 131, 631 та інші	Видаткові накладні, розрахунково-платіжні відомості, розрахунок ЄСВ, акти виконаних робіт тощо
3	Списані узагальнені загальновиробничі витрати і розподілені між різними видами сільськогосподарської продукції	23	91	Довідка бухгалтера і розрахунок розподілу загальновиробничих витрат
4	Оприбуткована вирощена сільськогосподарська продукція в комори, склади, зерноприймальники за фактичною собівартістю	27	23	Прибуткова накладна
5	Оприбуткована сільськогосподарська продукція, оцінена за справедливою вартістю і відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції	27	710	Прибуткова накладна
6	Оприбутковані зернові відходи, отримані в ході збору врожаю, що підлягають реалізації	27	23	Прибуткова накладна

Джерело: складено автором

Крім сільськогосподарської продукції, на підприємстві ТОВ «Нива» здійснюються операції з товарами, оскільки відбувається придбання зернових та інших сільськогосподарських культур у населення і інших аграрних компаній.

Відповідні операції з придбання товарів у ТОВ «Нива» наведені в табл.2.6.

Таблиця 2.6

Порядок обліку операцій щодо придбання товарів у ТОВ «Нива»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Документ, що оформлює операцію
1	2	3	4	5
1	Видані кошти під звіт на придбання сільськогосподарської продукції у населення	372	301	Видатковий касовий ордер
2	Оприбутковані товари сільськогосподарського призначення, придбані у населення за готівку	281	372	Авансовий звіт, акт закупівлі
3	Оприбутковані товари сільськогосподарського призначення, придбані у інших аграрних підприємств за безготівковим розрахунком з наступною оплатою, у т.ч. ПДВ	281 641	631 631	Прибуткова накладна, податкова накладна, рахунок
4	Оплачено рахунок постачальника за товари сільськогосподарського призначення, що придбані	631	311	Платіжне доручення, виписка банку
5	Видано аванс на придбання товарів постачальнику	371	311	Платіжне доручення, виписка банку
6	Нараховано податковий кредит з ПДВ по виданому авансу	641	644	Податкова накладна

Продовження табл.2.6

1	2	3	4	5
7	Отримані товари сільськогосподарського призначення від постачальника, що раніше були оплачені авансом	281 644	631 631	Прибуткова накладна
8	Проведене зарахування виданого постачальнику авансу після отримання товарів	631	371	Довідка бухгалтера

Джерело: складено автором

Реалізація здійснюється як покупцям в Україні, так і іноземним контрагентам на експорт. При реалізації на експорт застосовується нульова ставка оподаткування ПДВ, а підприємство отримує право на відповідне експортне відшкодування з ПДВ.

У табл.2.7 наведені основні бухгалтерські записи стосовно реалізації продукції і товарів на прикладі аналізованого підприємства і порядок їх відображення на рахунках обліку.

Таблиця 2.7

Порядок обліку операцій з реалізації сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Ніва»

№	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Документ, що оформлює операцію
1	2	3	4	5
1	Відвантажено сільськогосподарську продукцію оптовому покупцю в Україні	361	701	Видаткова накладна на відвантаження продукції
2	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ під час реалізації за правилом першої події	701	641	Податкова накладна

1	2	3	4	5
3	Сплачено рахунок покупцем	311	361	Виписка банку
4	Списана собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції за розрахунком	901	27	Розрахунок собівартості реалізації сільськогосподарської продукції
5	Відвантажено сільськогосподарську продукцію іноземному покупцю-нерезиденту	362	701	Видаткова накладна на відвантаження продукції, вантажно-митна декларація
6	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ за ставкою 0 при експорті	701	641	Податкова накладна зі ставкою 0 при експорті
7	Зарахована оплата від іноземного покупця на поточний рахунок в іноземній валюті	312	362	Виписка банку
8	Відображено дохід від операційної курсової різниці при перерахунку дебіторської заборгованості іноземного покупця на дату розрахунку (або дату балансу) при збільшенні курсу валюти	362	714	Розрахунок операційних курсових різниць за розрахунками в іноземній валюті
9	Відображено втрати від операційної курсової різниці при перерахунку дебіторської заборгованості іноземного покупця на дату розрахунку (або дату балансу) при зменшенні курсу валюти	945	362	Розрахунок операційних курсових різниць за розрахунками в іноземній валюті

1	2	3	4	5
10	Списана собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції за експортом	901	27	Розрахунок собівартості реалізації сільськогосподарської продукції

Джерело: складено автором

У випадку здійснення реалізації товарів бухгалтерські записи мають такий саме вид, між тим, замість рахунку 27 «Сільськогосподарська продукція» використовується рахунок 28 «Товари».

Окремо слід звернути увагу на те, що під час вибуття сільськогосподарської продукції чи товарів має бути здійснена їх оцінка.

На аналізованому підприємстві розрахунок і списання собівартості сільськогосподарської продукції і товарів проводиться за фактичною собівартістю за методом ФІФО.

Відповідно до умов НП(С)БО 30 «Біологічні активи», який застосовується для підприємств аграрного сектору для оцінки сільськогосподарської продукції рекомендовано до застосування два методи оцінки: метод справедливої вартості і метод собівартості.

При тому базовим є метод справедливої вартості, оскільки в умовах ринкової економіки саме на рівень ринкових цін йде основний акцент.

Метод фактичної собівартості рекомендовано застосовувати лише тоді, коли немає можливості оцінити продукцію за справедливою вартістю, тобто коли немає доступу до інформації щодо ринкових цін.

Між тим, у вітчизняній обліковій практиці найбільш широке розповсюдження отримав саме метод оцінки сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю.

Це, по-перше, вимагає побудови якісної системи узагальнення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

По-друге, при вибутті сільськогосподарської продукції постає завдання визначити частину витрат, яка відноситься до випущеної сільськогосподарської продукції і незавершеного сільськогосподарського виробництва, а також витрат, що відносяться до відпущеної продукції, і продукції, що зберігається на місцях зберігання.

Застосування оцінки за фактичною собівартістю має такий недолік, що оцінити сільськогосподарську продукцію за фактичними витратами є можливість тільки по завершенню звітного місяця, коли узагальнені всі прямі і непрямі виробничі витрати і здійснено процес калькулювання собівартості продукції, що зібрана чи виготовлена.

Метод оцінки за справедливою вартістю позбавлений відповідних недоліків.

Водночас у свою чергу застосування методу справедливої вартості для оцінки сільськогосподарської продукції вимагає постійного відстеження ринкових цін, які беруться за основу для визначення відповідних показників. У будь-яких випадках для підтвердження справедливої вартості сільськогосподарської продукції має бути складено акт оцінки за ринковими цінами.

Для підприємства ТОВ «Нива» для забезпечення застосування надійної оцінки сільськогосподарської продукції за методом справедливої вартості доцільно:

- 1) сформувати спеціальну комісію, яка могла б діяти на постійній основі, і проводити відповідну оцінку сільськогосподарської продукції під час збору урожаю і оприбуткування на місця зберігання.

У склад відповідної комісії доцільно включати керівників виробничих підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, представників бухгалтерії.

- 2) розробити внутрішній документ, який доцільно назвати Акт оцінки справедливої вартості сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, в якому фіксувати інформацію щодо того:

- який вид сільськогосподарської продукції;

- обсяг партії;
- які джерела були використані для встановлення справедливої вартості,
- який метод застосовується для визначення справедливої вартості;
- чи доцільні коригування при визначенні справедливої вартості і чому;
- результат оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю;
- дати, підписи членів комісії.

Оскільки відповідний спосіб оцінки ніяк не пов'язаний з сумою фактично понесених фактичних витрат на вирощування сільськогосподарської продукції, а саме біологічні трансформації, то наявність відповідного акту дозволяє, по-перше, підтвердити рівень оцінки, по-друге, зняти загрози упередженості облікового і управлінського персоналу стосовно оцінок, оскільки комісія з визначення справедливої вартості буде нести колективну відповідальність стосовно оцінки, по-третє, забезпечити коректне відображення господарських операцій з сільськогосподарською продукцією на рахунках обліку.

Висновки до розділу 2

Ознайомлення з практикою обліку сільськогосподарської продукції і товарів на підприємстві ТОВ «Нива» дозволило з'ясувати, що:

1. Товариство з обмеженою відповідальністю «Нива» відноситься до суб'єктів малого підприємництва і складає Фінансовий звіт малого підприємства.

Товариство використовує 298 земельних ділянок, що розміщені в Одеській області, Великомихайлівському районі з цільовим призначенням: 01.01 «Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва».

2. У 2021 році чистий дохід Товариства збільшився порівняно з 2020 роком на 15192,8 тис. грн. Тоді як у 2022 році чистий дохід ТОВ «Нива»

зменшився порівняно з 2021 роком на 14723,2 тис. грн, що пояснюється впливом воєнної ситуації в Україні.

3. Середньорічна вартість активів у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшилася на 2143,7 тис. грн, а у 2022 році порівняно з 2021 роком – на 6966,95 тис. грн.

У 2020 році діяльність Товариства була збитковою, при тому сума чистого збитку становила 12044,9 тис. грн.

У 2021 році ТОВ «Нива» вдалося подолати збитковість і вийти на суму чистого прибутку в сумі 4122,3 тис. грн.

У 2022 році ТОВ «Нива» також отримало чистий прибуток, хоча його сума становила 987,8 тис. грн. Отже, в 2022 році порівняно з попереднім 2021 роком відбулося зменшення суми чистого прибутку на 3134,5 тис. грн.

4. ТОВ «Нива» здійснює операції з оптової реалізації сільськогосподарської продукції та товарів.

Облік сільськогосподарської продукції забезпечується як в натуральному, так і вартісному вимірі на рахунку 27, а товарів – на рахунку 28.

5. На аналізованому підприємстві розрахунок і списання собівартості сільськогосподарської продукції і товарів проводиться за фактичною собівартістю за методом ФІФО.

РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ СТАНУ І РУХУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ І ТОВАРІВ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «НИВА»

3.1. Мета, завдання і джерела контролю сільськогосподарської продукції і товарів

Основною метою контролю сільськогосподарської продукції і товарів в аграрних підприємствах є забезпечення умов зберігання відповідних запасів, а також правильності ведення обліку їх стану і руху, коректності відображення у фінансовій, податковій і управлінській звітності для задоволення потреб користувачів.

Аудиторська перевірка обліку готової сільськогосподарської продукції – це складний і тривалий науково-аналітичний процес із проведення незалежної експертизи бухгалтерської (фінансової) звітності з метою встановлення достовірності показників цієї звітності.

Метою аудиту операцій з готовою продукцією і товарами є формування думки про достовірність фінансової (бухгалтерської) звітності, що відображають інформацію про наявність та рух готової продукції і товарів.

У сучасній літературі виділяють п'ять основних завдань аудиторської перевірки готової продукції сільськогосподарських підприємств:

- 1) перевірка фактичної наявності готової продукції, відображеної в бухгалтерському обліку та бухгалтерській звітності особи, що перевіряється, на звітну дату, і документально підтверджених прав на неї;
- 2) перевірка реальності операцій з руху готової продукції, відображених в обліку в період, що перевіряється;
- 3) контроль за повнотою і точністю відображення аналізованих операцій в облікових регістрах і звітності;
- 4) перевірка правильності вартісної оцінки в бухгалтерському обліку та звітності відповідно до вимог нормативних актів;

5) підтвердження правильності класифікації, подання та розкриття операцій, що вивчаються, у фінансовій звітності.

На наш погляд, завдання контролю сільськогосподарської продукції і товарів можуть бути розглянуті більш широко і полягають в такому:

1) контроль накопичення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції і формування витрат на придбання товарів;

2) контроль випуску сільськогосподарської продукції з виробництва;

3) контроль правильності розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним сільськогосподарським виробництвом;

4) контроль збереження сільськогосподарської продукції і товарів на місцях зберігання;

5) контроль реалізації сільськогосподарської продукції і товарів;

6) контроль за процесом проведення інвентаризації сільськогосподарської продукції і товарів;

7) контроль якості сільськогосподарської продукції і товарів, а також правильності відображення їх псування чи нестач;

8) контроль правильності відображення операцій з сільськогосподарською продукцією і товарами на рахунках обліку;

9) контроль правильності визначення показників сільськогосподарської продукції і товарів для цілей складання фінансової і податкової звітності, а також рішення управлінських завдань та інше.

Під час проведення перевірки сільськогосподарської продукції застосовуються різноманітні методи, а саме: вибіркова перевірка цінностей, а також вибіркова перевірка документів з руху сільськогосподарської продукції і товарів, інспектування, аналітичні процедури, надання запитів тощо.

Основними джерелами інформації для проведення перевірки сільськогосподарської продукції і товарів є:

- первинні документи з оприбуткування і вибуття сільськогосподарської продукції і товарів (прибуткові і видаткові накладні, акти, тощо;

- реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 23, 27, 20, 28, 90 та інші;

- фінансова звітність підприємства;

- податкова звітність;

- статистична звітність щодо запасів;

- облікова політика сільськогосподарського підприємства;

- відомості інвентаризації, порівняльні відомості, накази про проведення інвентаризацій та інше.

У процесі проведення перевірки сільськогосподарської продукції і товарів необхідно забезпечити перевірку стану складського господарства та умов збереження матеріальних запасів; перевірку правильності відображення операцій з відповідними запасами в обліку; перевірку системи внутрішнього контролю аграрного підприємства.

3.2. Оцінка системи внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції і товарів

З метою оцінки системи внутрішнього контролю аграрного підприємства, що підлягає аудиту, перевіряють:

- права підпису на документах, що відображають рух матеріальних ресурсів,

- порядок оформлення первинних документів, що відбивають рух матеріальних ресурсів,

- порядок звіряння первинних документів складу та структурних підрозділів-отримувачів матеріалів і отримання підтверджень від контрагентів,

- наявність та склад інвентаризаційних комісій,

- порядок проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей на місцях зберігання,
- порядок санкціонування операцій з запасами та таке інше.
- порядок реєстрації довіреностей на одержання товарно-матеріальних цінностей та інше.

Для оцінки системи організації системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю вивчають:

- графік документообігу,
- субрахунки та аналітичні рахунки в робочому плані рахунків,
- метод оцінки виробничих запасів, сільськогосподарської продукції і товарів,
- порядок відпуску сільськогосподарської продукції і товарів під час їх реалізації покупцям,
- графік та періодичність проведення інвентаризацій матеріальних ресурсів та таке інше.

Відповідно до цілей перевірки виділяють такі завдання та напрямки перевірки:

- організація матеріального забезпечення;
- повнота та своєчасність оприбуткування матеріальних ресурсів;
- правильність документального оформлення руху сільськогосподарської продукції і товарів;
- забезпечення збереження сільськогосподарської продукції і товарів за місцями їх зберігання;
- правильність оцінки сільськогосподарської продукції і товарів;
- відображення в обліку операцій із сільськогосподарською продукцією і товарами;
- відповідність облікових даних вимогам до звітності.

Правильність документального оформлення прийому сільськогосподарської продукції і товарів перевіряють:

- за товаросупровідними та прибутковими документами;

- за актами про приймання товарів - у разі виявлення недостачі, завищення цін, зниження якості та некомплектності продукції, виявлених під час її надходження;

- за картками складського обліку перевіряється присвоєння матеріальним цінностям номенклатурного номера залежно від своїх споживчих властивостей тощо.

У процесі оцінки системи внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива» було встановлено, що:

- всі операції з запасами на підприємстві є чітко налагодженими і належно санкціонованими;

- у ТОВ «Нива» розроблені внутрішні інструкції, що регламентують порядок приймання і відпуску цінностей на місцях зберігання;

- зо всіма матеріально-відповідальними особами укладені договори про повну матеріальну відповідальність;

- інвентаризації цінностей проводяться в обов'язковому порядку перед складанням звітності, а також в інших випадках, передбачених чинним законодавством;

- порядок проведення інвентаризації запасів відповідає вимогам діючого законодавства;

- у випадку встановлення відхилень під час інвентаризації (нестач і надлишків) забезпечується їх своєчасне відображення в обліку для приведення у відповідність показників обліку з фактичними даними тощо.

3.3. Методика контролю сільськогосподарської продукції і товарів на підприємстві

Аудит суб'єктів аграрного господарювання загалом і готової продукції зокрема важливою та водночас складною частиною аудиторської перевірки.

Організація та проведення аудиту готової продукції базується на дослідженні процесів і явищ, відображених документально і пов'язаних із виробництвом продукції сільськогосподарського підприємства.

Головною вимогою, яка висувається до сучасного аудиту, є здійснення його планування, яке забезпечує своєчасне, якісне та ефективне виконання перевірки.

Планування гарантує, що:

- визначальним ланкам аудиту буде приділено відповідну увагу;
- можливі проблеми будуть виділені та вчасно вирішені;
- організаційні заходи управлінського персоналу будуть спрямовані на ефективне виконання рекомендацій аудитора.

Основні етапи аудиторської перевірки сільськогосподарської продукції і товарів в аграрному підприємстві такі:

- 1) планування перевірки;
- 2) збір аудиторських доказів;
- 3) узагальнення результатів аудиторської перевірки в частині блоку операцій з сільськогосподарською продукцією і товарами.

Від кожного етапу залежить послідовність виконання роботи аудитора.

Перший етап є найважливішим у проведенні аудиту обліку готової продукції сільськогосподарського підприємства. Адже саме від першого етапу залежить якісне проведення аудиторської перевірки сільськогосподарського підприємства.

Необхідно зазначити, що малі підприємства недержавної власності, у тому числі сільськогосподарські, не підлягають обов'язковій аудиторській перевірці.

Однак, якщо керівник зацікавлений у підтвердженні достовірності інформації, що міститься у фінансовій звітності, в його інтересах проводити внутрішній контроль, чи залучати незалежного аудитора.

Після складання плану аудиторської перевірки готової продукції сільськогосподарського підприємства розробляється програма аудиту, яка охоплює такі складові:

1) Перевірка обліку сільськогосподарської продукції.

Ця частина програми включає перевірку наявності та правильності оформлення документів з обліку сільськогосподарської продукції в частині складання:

1. З обліку руху зерна:

- Реєстрів приймання зерна та іншої продукції;
- Талонів водія;
- Товарно-транспортних накладних (відносно зерна) та таке інше

2. З обліку руху іншої продукції рослинництва:

- Путівок на вивезення продукції з поля;
- Актів на сортування і сушіння продукції рослинництва;
- Актів приймання грубих і соковитих кормів тощо.

3. З обліку руху тварин:

- Актів на оприбуткування приплоду тварин;
- Відомості зважування тварин;
- Розрахунків визначення приросту живої маси тварин тощо.

4. Перевірка наявності та правильності оформлення документів від постачальників, а саме: видаткових накладних, рахунків, ТТН тощо.

На цьому є етапі також проводиться:

- аналіз правильності та обґрунтованості формування витрат на готову продукцію, порядок обліку цих витрат у системі бухгалтерського та податкового обліку.

- аналіз відповідності фактично застосовуваної системи документообігу з метою обґрунтування господарських операцій з руху готової продукції встановленому порядку;

- перевірка повноти та своєчасності оприбуткування готової продукції тощо.

2) Перевірка обліку випуску та продажу сільськогосподарської продукції.

На цьому етапі здійснюється перевірка наявності та правильності оформлення документів з обліку випуску та продажу сільськогосподарської продукції:

1. З обліку надходження з виробництва і руху продукції:

- Щоденників надходження сільськогосподарської продукції або щоденник надходження і відправки продукції сільського господарства;
- Звітів про переробку продукції тощо.

2. З обліку продажу продукції:

- товарно-транспортних накладних;
- видаткових накладних на відпуск продукції і товарів та таке інше.

3) Перевірка обліку доходів від продажу сільськогосподарської продукції і товарів покупцям і замовникам.

На цьому етапі проводиться:

- аналіз системи документообігу з обліку доходів від реалізації продукції і товарів;
- оцінка організації аналітичного обліку доходів і собівартості реалізації відповідно до вимог чинного законодавства та облікової політики підприємства;
- оцінка послідовності застосування облікової політики у відношенні методів визнання доходів від продажу сільськогосподарської продукції, а також визначення її собівартості та таке інше.

3.4. Аналіз структури і динаміки запасів сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива»

У складі товарних запасів ТОВ «Нива» представлені різні види активів, зокрема: виробничі запаси, готова продукція, товари.

Оскільки Товариство складає фінансову звітність за скороченою формою, оскільки є суб'єктом малого підприємства, то в його звіті по фінансовий стан інформація про запаси наводиться скорочено, без докладної деталізації (Додаток А).

Отже, для того, щоб провести аналіз стану і руху товарних запасів Товариства необхідно залучити як дані фінансової звітності, так і інформацію бухгалтерського обліку.

Аналіз структури і динаміки запасів Товариства наведено в табл.3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз структури і динаміки запасів у ТОВ «Нива»

Статті активів	01.01.2021		01.01.2022		31.12.2022		Відхилення за 2022 рік (+,-)	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Активи	20703	100,00	23867	100,00	34636	100,00	10769	-
Оборотні активи	10683	51,60	14240	59,66	24848	71,74	10607,3	12,07
Запаси	10194	49,24	12521	52,46	23616	68,18	11094,6	15,72
У т.ч.:								
Виробничі запаси	13,2	0,13	15,4	0,12	15,8	0,07	0,4	-0,06
Готова продукція	1326,2	13,01	10079	80,49	19940	84,43	9860,80	3,94
Товари	8854,7	86,86	2427,1	19,38	3660,5	15,50	1233,4	-3,88

Джерело: складено автором

Висновки: У ТОВ «Нива» оборотні активи станом на 31.12.2022 року склали 71,74% вартості активів підприємства. Станом на 01.01.2022 року відповідна частка оборотних активів в активах складала 59,66%.

Таким чином відбулося збільшення частки оборотних активів у загальній вартості майна Товариства на 12,07% в 2022 році порівняно з 2021 роком. В абсолютному вимірі збільшення оборотних активів становило за відповідний період 10607,3 тис. грн.

У складі оборотних активів найбільшу частку займають запаси.

Зокрема, станом на 31.12.2022 року частка запасів становила 68,18% від загальної вартості активів Товариства.

Станом на 01.01.2022 року частка запасів ТОВ «Нива» складала 52,46%. Таким чином зростання запасів протягом 2022 року становило 11094,6 тис. грн або 15,72%.

В частині власне структури запасів, найбільшу частку в них на підприємстві становить сільськогосподарська продукція.

Так, станом на 31.12.2022 року вартість сільськогосподарської продукції в запасах становила 19940 тис. грн або 84,43% від вартості запасів.

У свою чергу станом на 31.12.2021 року вартість сільськогосподарської продукції в запасах становила 10079 тис. грн або 80,49% від вартості запасів.

В остаточному підсумку вартість сільськогосподарської продукції в запасах Товариства збільшилася протягом звітного 2022 року на 9860,80 тис. грн, а частка на 3,94%.

Запаси товарів станом на 31.12.2022 року на підприємстві становили 3660,5 тис. грн або 15,50%.

Запаси товарів станом на 31.12.2021 року на підприємстві становили 2427,1 тис. грн або 19,38%.

Отже, в абсолютному вимірі відбулося збільшення запасів товарів протягом 2022 року на 1233,4 тис. грн, тоді як їх частка зменшилася на 3,88%.

Слід звернути увагу, що і у складі сільськогосподарської продукції, і у складі товарних запасів переважають зернові культури.

При тому до складу сільськогосподарської продукції відноситься продукції власного виробництва ТОВ «Нива», тоді як до складу товарів потрапляє продукція, що вирощена іншими фермерськими господарствами і придбана ТОВ «Нива» для перепродажу.

У цілому можна зробити висновок, що у складі запасів ТОВ «Нива» переважає продукція власного виробництва.

Далі проведемо аналіз показників оборотності запасів у ТОВ «Нива» (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз показників оборотності запасів у ТОВ «Нива»

Показники	2020	2021	2022	Відхилення (+, -)	
				2021 р. порівняно з 2020 р.	2022 р. порівняно з 2021 р.
1	2	3	4	5	6
1.Собівартість реалізованої продукції	17613,7	16557,5	4287,7	-1056	-12270
2.Середня вартість запасів за звітний період	10025,55	11357,75	18068,7	1332,2	6710,95
3.Коефіцієнт оборотності запасів (ряд.1/ряд.2)	1,757	1,458	0,237	-0,299	-1,221
4. Період одного обороту запасів (365 *ряд.2/ряд.1)	208	250	1538	43	1288

Джерело: складено автором

Висновки: На підставі проведеного аналізу оборотності можна заключити, що коефіцієнт оборотності запасів в 2020 році становив 1,757, в 2021 році – 1,458, в 2022 році – 0,237.

Отже, відбулося уповільнення оборотності на 1,221.

Період обороту запасів ТОВ «Нива» в 2020 році склав 208 днів, в 2021 році 250 днів, а в 2022 році – 1538 днів. Отже, в 2022 році відбулося суттєве збільшення нереалізованих запасів, а їх оборот суттєво уповільнився.

Строк обороту збільшився в 2022 році порівняно з 2021 роком на 1288 днів.

Висновки до розділу 3

На підставі проведеного дослідження питань контролю сільськогосподарської продукції і товарів на прикладі ТОВ «Нива» можна зробити такі ключові висновки:

1) Основною метою контролю сільськогосподарської продукції і товарів в аграрних підприємствах є забезпечення умов зберігання відповідних запасів, а також правильності ведення обліку їх стану і руху, коректності відображення у фінансовій, податковій і управлінській звітності для задоволення потреб користувачів.

2) У процесі проведення перевірки сільськогосподарської продукції і товарів необхідно забезпечити перевірку стану складського господарства та умов збереження матеріальних запасів; перевірку правильності відображення операцій з відповідними запасами в обліку; перевірку системи внутрішнього контролю аграрного підприємства.

3) При проведенні фінансового аналізу показників звітності Товариства встановлено, що у складі оборотних активів найбільшу частку займають запаси. Станом на 31.12.2022 року частка запасів становила 68,18% від загальної вартості активів Товариства.

Станом на 01.01.2022 року частка запасів ТОВ «Нива» складала 52,46%. Таким чином зростання запасів протягом 2022 року становило 11094,6 тис. грн або 15,72%.

4) В частині власне структури запасів, найбільшу частку в них на підприємстві становить сільськогосподарська продукція.

Станом на 31.12.2022 року вартість сільськогосподарської продукції в запасах становила 19940 тис. грн або 84,43% від вартості запасів.

4) У складі сільськогосподарської продукції, і у складі товарних запасів переважають зернові культури.

При тому до складу сільськогосподарської продукції відноситься продукції власного виробництва ТОВ «Нива», тоді як до складу товарів потрапляє продукція, що вирощена іншими фермерськими господарствами і придбана ТОВ «Нива» для перепродажу.

5) У процесі оцінки системи внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива» було встановлено, що:

- всі операції з запасами на підприємстві є чітко налагодженими і належно санкціонованими;

- у ТОВ «Нива» розроблені внутрішні інструкції, що регламентують порядок приймання і відпуску цінностей на місцях зберігання;

- зо всіма матеріально-відповідальними особами укладені договори про повну матеріальну відповідальність;

- інвентаризації цінностей проводяться в обов'язковому порядку перед складанням звітності, а також в інших випадках, передбачених чинним законодавством;

- порядок проведення інвентаризації запасів відповідає вимогам діючого законодавства;

- у випадку встановлення відхилень під час інвентаризації (нестач і надлишків) забезпечується їх своєчасне відображення в обліку для приведення у відповідність показників обліку з фактичними даними тощо.

ВИСНОВКИ

На підставі вивчення діючої системи обліку, аналізу і контролю сільськогосподарської продукції і товарів на прикладі ТОВ «Нива» можна зробити декілька основних висновків:

1. ТОВ «Нива» належить до числа аграрних компаній України.

Основний вид діяльності Товариства – це вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

Також підприємство здійснює інші види діяльності:

- розведення великої рогатої худоби молочних порід
- розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів
- розведення свиней
- допоміжна діяльність у рослинництві
- оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами

для тварин

- роздрібна торгівля з лотків і на ринках іншими товарами

2. Товариство з обмеженою відповідальністю «Нива» відноситься до суб'єктів малого підприємництва і складає Фінансовий звіт малого підприємства.

На підприємстві працює 32 особи.

Товариство використовує 298 земельних ділянок, що розміщені в Одеській області, Великомихайлівському районі з цільовим призначенням: 01.01 «Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва».

3. У 2021 році чистий дохід Товариства збільшився порівняно з 2020 роком на 15192,8 тис. грн. Тоді як у 2022 році чистий дохід ТОВ «Нива» зменшився порівняно з 2021 роком на 14723,2 тис. грн, що пояснюється впливом воєнної ситуації в Україні.

4. Середньорічна вартість активів у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшилася на 2143,7 тис. грн, а у 2022 році порівняно з 2021 роком – на 6966,95 тис. грн.

5. У 2020 році діяльність Товариства була збитковою, при тому сума чистого збитку становила 12044,9 тис. грн. У 2021 році ТОВ «Нива» вдалося подолати збитковість і вийти на суму чистого прибутку в сумі 4122,3 тис. грн.

У 2022 році ТОВ «Нива» також отримало чистий прибуток, хоча його сума становила 987,8 тис. грн.

Отже, в 2022 році порівняно з попереднім 2021 роком відбулося зменшення суми чистого прибутку на 3134,5 тис. грн.

6. Збитковість продажів за чистим збитком в 2020 році становила 169,44%.

Рентабельність продажів за чистим прибутком в 2021 році склала 18,48%, а в 2022 році – 13,03%.

Таким чином в 2021 році порівняно з попереднім 2020 роком відбулося суттєве зростання рентабельності продажів за чистим прибутком – на 187,92%.

У свою чергу в 2022 році відбулося несуттєве зниження рентабельності продажів за чистим прибутком – на 5,45%.

Індекс ринкової потужності ТОВ «Нива» серед конкурентів характеризується відносною стабільністю протягом 2018-2023 років.

7. Облік сільськогосподарської продукції на підприємстві забезпечується як в натуральному, так і вартісному вимірі на рахунку 27, а товарів – на рахунку 28.

Натуральний вимір визначається з урахуванням фактичної кількості чи маси в місцях оприбуткування.

На аналізованому підприємстві розрахунок і списання собівартості сільськогосподарської продукції і товарів проводиться за фактичною собівартістю за методом ФІФО.

Реалізація аграрної продукції здійснюється ТОВ «Нива» як покупцям в Україні, так і іноземним контрагентам на експорт. При реалізації на експорт

застосовується нульова ставка оподаткування ПДВ, а підприємство отримує право на відповідне експортне відшкодування з ПДВ.

8. За результатами проведеного аналізу в роботі було визначено, що у ТОВ «Нива» оборотні активи станом на 31.12.2022 року склали 71,74% вартості активів підприємства.

Станом на 01.01.2022 року відповідна частка оборотних активів в активах складала 59,66%.

Таким чином відбулося збільшення частки оборотних активів у загальній вартості майна Товариства на 12,07% в 2022 році порівняно з 2021 роком.

9. В частині структури запасів, найбільшу частку в них на підприємстві становить сільськогосподарська продукція.

Так, станом на 31.12.2022 року вартість сільськогосподарської продукції в запасах становила 19940 тис. грн або 84,43% від вартості запасів.

У свою чергу станом на 31.12.2021 року вартість сільськогосподарської продукції в запасах становила 10079 тис. грн або 80,49% від вартості запасів.

В остаточному підсумку вартість сільськогосподарської продукції в запасах Товариства збільшилася протягом звітного 2022 року на 9860,80 тис. грн, а частка на 3,94%.

Запаси товарів станом на 31.12.2022 року на підприємстві становили 3660,5 тис. грн або 15,50%.

В абсолютному вимірі відбулося збільшення запасів товарів протягом 2022 року на 1233,4 тис. грн, тоді як їх частка зменшилася на 3,88%.

Слід звернути увагу, що і у складі сільськогосподарської продукції, і у складі товарних запасів переважають зернові культури.

10. Коефіцієнт оборотності запасів в 2020 році становив 1,757, в 2021 році – 1,458, в 2022 році – 0,237. Отже, відбулося уповільнення оборотності на 1,221.

Період обороту запасів ТОВ «Нива» в 2020 році склав 208 днів, в 2021 році 250 днів, а в 2022 році – 1538 днів. Отже, в 2022 році відбулося суттєве збільшення нереалізованих запасів, а їх оборот суттєво уповільнився.

Строк обороту збільшився в 2022 році порівняно з 2021 роком на 1288 днів.

11. У процесі оцінки системи внутрішнього контролю сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива» було встановлено, що:

- всі операції з запасами на підприємстві є чітко налагодженими і належно санкціонованими;
- у ТОВ «Нива» розроблені внутрішні інструкції, що регламентують порядок приймання і відпуску цінностей на місцях зберігання;
- зо всіма матеріально-відповідальними особами укладені договори про повну матеріальну відповідальність;
- інвентаризації цінностей проводяться в обов'язковому порядку перед складанням звітності, а також в інших випадках, передбачених чинним законодавством;
- порядок проведення інвентаризації запасів відповідає вимогам діючого законодавства;
- у випадку встановлення відхилень під час інвентаризації (нестач і надлишків) забезпечується їх своєчасне відображення в обліку для приведення у відповідність показників обліку з фактичними даними тощо.

12. Дослідження практики обліку сільськогосподарської продукції довело, що вона є добре налагодженою, між тим, були визначені певні невідповідності з вимогами НП(С)БО 30.

Відповідно до умов НП(С)БО 30 «Біологічні активи», який застосовується для підприємств аграрного сектору для оцінки сільськогосподарської продукції рекомендовано до застосування два методи оцінки: метод справедливої вартості і метод собівартості.

При тому базовим є метод справедливої вартості, оскільки в умовах ринкової економіки саме на рівень ринкових цін йде основний акцент.

Метод фактичної собівартості рекомендовано застосовувати лише тоді, коли немає можливості оцінити продукцію за справедливою вартістю, тобто коли немає доступу до інформації щодо ринкових цін.

Між тим, у вітчизняній обліковій практиці аграрних компаній в цілому і у ТОВ «Нива» зокрема широке розповсюдження отримав саме метод оцінки сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю.

Однак, застосування фактичної собівартості:

по-перше, вимагає побудови якісної системи узагальнення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

по-друге, при вибутті сільськогосподарської продукції постає завдання визначити частину витрат, яка відноситься до випущеної сільськогосподарської продукції і незавершеного сільськогосподарського виробництва, а також витрат, що відносяться до відпущеної продукції, і продукції, що зберігається на місцях зберігання.

Застосування оцінки за фактичною собівартістю має такий недолік, що оцінити сільськогосподарську продукцію за фактичними витратами є можливість тільки по завершенню звітного місяця, коли узагальнені всі прямі і непрямі виробничі витрати і здійснено процес калькулювання собівартості продукції, що зібрана чи виготовлена.

Метод оцінки за справедливою вартістю позбавлений відповідних недоліків.

З урахуванням цього вважаємо за доцільне рекомендувати ТОВ «Нива» запровадити метод справедливої вартості для обліку сільськогосподарської продукції.

Це забезпечить врахування вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи» і буде сприяти задоволенню потреб користувачів в реальній інформації про вартість активів підприємства.

У свою чергу застосування методу справедливої вартості для оцінки сільськогосподарської продукції вимагає постійного відстеження ринкових цін, які беруться за основу для визначення відповідних показників. У будь-яких випадках для підтвердження справедливої вартості сільськогосподарської продукції має бути складено акт оцінки за ринковими цінами.

Для підприємства ТОВ «Нива» для забезпечення застосування надійної оцінки сільськогосподарської продукції за методом справедливої вартості доцільно:

1) сформувати спеціальну комісію, яка могла б діяти на постійній основі, і проводити відповідну оцінку сільськогосподарської продукції під час збору урожаю і оприбуткування на місця зберігання.

У склад відповідної комісії доцільно включати керівників виробничих підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, представників бухгалтерії.

2) розробити внутрішній документ, який доцільно назвати Акт оцінки справедливої вартості сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, в якому фіксувати інформацію щодо того:

- який вид сільськогосподарської продукції;
- обсяг партії;
- які джерела були використані для встановлення справедливої вартості,
- який метод застосовується для визначення справедливої вартості;
- чи доцільні коригування при визначенні справедливої вартості і чому;
- результат оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю;
- дати, підписи членів комісії.

Оскільки відповідний спосіб оцінки ніяк не пов'язаний з сумою фактично понесених фактичних витрат на вирощування сільськогосподарської продукції, а саме біологічні трансформації, то наявність відповідного акту дозволяє:

- підтвердити рівень оцінки продукції;
- зняти загрози упередженості облікового і управлінського персоналу стосовно оцінок, оскільки комісія з визначення справедливої вартості буде нести колективну відповідальність стосовно оцінки,
- забезпечити коректне відображення господарських операцій з сільськогосподарською продукцією на рахунках обліку.

Запровадження відповідних рекомендацій дозволить якісно поліпшити систему обліку сільськогосподарської продукції і товарів у ТОВ «Нива».

Список використаних джерел

1. Богданюк О.В., Бенайсса Х.М. Розкриття інформації про доходи в сільському господарстві відповідно до чинного законодавства. Ефективна економіка. 2013, № 12. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2576>. (дата звернення : 08.05.2024).
2. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Економіка, фінанси, менеджмент. 2019. URL : <http://efm.vsau.org/storage/articles/November2019/5PLmet7qO19ts6sIowHq.pdf>. (дата звернення : 08.05.2024).
3. Бурковський А.П. Дохідність та шляхи підвищення прибутковості вітчизняних промислових підприємств. Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. 2013. Вип. 7. 58-70 с. Електронний ресурс. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vkpnuen_2013_7_1 (дата звернення : 08.05.2024).
4. Довга Т. А. Проблеми оцінки виробничих запасів господарюючими суб'єктами в умовах інфляції. Інвестиції: практика та досвід. 2015. № 8.
5. Егорова Ю. Бухгалтерський облік витрат у сільському господарстві. Дебет-Кредит. 2017, № 40. URL : <https://online.dtkr.ua/2017/49/63496>. (дата звернення : 08.05.2024).
6. Зайнулліна С. Ф. Особливості обліку і контролю доходів і витрат, фінансових результатів в сільському господарстві. Молодий вчений. 2015. № 8 (88). С. 528-532. URL: <https://moluch.ru/archive/88/17173/> (дата звернення : 01.12.2023).

7. Малютіна Н.В. Облік сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-silskogospodarskoi-produkcii-viznannya-ta-ocinka.html> (дата звернення: 08.05.2024).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення : 08.05.2024).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”, затверджене Наказом Мінфіну України від 18.11.05р. №790. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення : 08.05.2024).

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Мінфіну від 29.12.06 №1315. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення : 08.05.2024).

11. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко. Київ: Вища освіта, 2003. 800 с.

12. Огійчук М.Ф. Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 „Біологічні активи”. Облік і фінанси АПК. 2006. № 6. С. 24-33.

13. Особливості бухгалтерського обліку в сільському господарстві: Навч. посібник / За ред. Ф.Ф.Бутинця., І.В.Замули. 2-ге вид., перероб. і доп. Житомир: ЖДТУ, 2013. 412 с.

14. Рабоконь Ю.С., Томчук О.Ф. Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві. *Фінанси, облік, банки*. 2019. № 1. С.76-86.

15. Рудницький В.С. Організація і методика аудиту: підручник / В.С. Рудницький, З.О. Душко. К.: УБС НБУ, 2014. 479 с.

16. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2013. 688 с.

17. Сіренко Н. М., Дубініна М. В., Баришевська І. В. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : Навч.посіб. / За заг.ред. к.е.н., доц. Н. М. Сіренко. Миколаїв : МДАУ, 2010. 439 с.
18. Стасишен М. С., Лисенко А.М. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів. Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія: Економіка і управління. 2014. Вип. 28.
19. Томчук О., Кулик Л. Аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємств. URL : <http://sophus.at.ua/publ/2013> (дата звернення : 08.05.2024).
20. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник; 6-те вид. допов. і перероб. Київ: Алерта, 2013. 982 с.
21. Фінансова звітність підприємств: Навчально-методичний посібник / С. В. Приймак, М. Т. Костишина, Д. В. Долбнєва. Львів: Ліга-Прес, 2016. 268 с.
22. Фінансова звітність ТОВ «Нива» за 2021 і 2022 роки. ТОВ «Нива», 2021, 2022.
23. Цицюра Н.О. Шляхи підвищення ефективності використання оборотних коштів на підприємстві. URL : http://www.confcontact.com/20110225/ek8_cicyura.php (дата звернення : 08.05.2024).
24. Чернецька О. В. Методичні підходи до визначення ефективності витрат сільськогосподарських підприємств в управлінському обліку. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. 2011. №7(1). С.188 –195.
25. You Control. Інформаційно-аналітична платформа. 2024. URL : <https://youcontrol.com.ua>. (дата звернення : 08.05.2024).