

Миколаївський національний аграрний університет
Міністерство освіти і науки України

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

Моспаненко Каріна Олександрівна

УДК 657:631.162:338.432

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В
АГРАРНІЙ СФЕРІ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування
Галузь знань 07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Науковий керівник: Потриваєва Наталя Володимирівна, доктор економічних наук, професор

Завідувач кафедри: Дубініна Марина Вікторівна, доктор економічних наук, професор

АНОТАЦІЯ

Моспаненко К. О. Облікове забезпечення та контроль оборотних активів в аграрній сфері. – Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «Магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» у галузі знань 07 – Управління та адміністрування. – Миколаївський національний аграрний університет, Миколаїв, 2022.

У кваліфікаційній роботі досліджено теоретичні, методичні і прикладні аспекти та обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення облікового забезпечення та контроль оборотних активів на підприємствах аграрної сфери.

Зокрема, здійснено узагальнення теоретичних основ обліку і контролю оборотних активів у аграрній сфері. Досліджено економічну сутність та особливості класифікації оборотних активів аграрних підприємств, узагальнено міжнародну практику обліку та контролю оборотних активів, проаналізовано нормативно-правове регулювання обліку та контролю оборотних активів в Україні.

Охарактеризовано методику обліку операцій з оборотними активами на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «Поділля-Агро С» Миколаївського району. Узагальнено особливості документування та організація обліку операцій з оборотними активами підприємства, проаналізовано стан синтетичного та аналітичного обліку операцій з оборотними активами та особливості розкриття інформації про оборотні активи у фінансовій звітності в умовах застосування сучасних інформаційних систем.

Досліджено стан та особливості методики контролю оборотних активів підприємства, технологічні етапи організації контролю оборотних активів та обґрунтовано шляхи удосконалення методики обліку та контролю оборотних активів з метою оптимізації діяльності підприємства та розкриття його потенціалу в ринкових умовах. Зокрема доречним є вдосконалення структури системи економічного контролю; проведення облікових операцій автоматизованим шляхом та передача необхідних документів замовникам через мережу Інтернет; використання ЕОМ в обліку та контролі; вдосконалення процедур і техніки обліку і контролю, підвищення кваліфікації облікових працівників, які виконують функції контролерів.

Ключові слова: оборотні активи, підприємства аграрної галузі, облік, контроль, виробничі запаси.

Список наукових публікацій здобувача вищої освіти

1. Моспаненко К. О. Законодавчо-нормативні аспекти аудиту виробничих запасів. Студентський науковий вісник. Випуск 3(26), Ч. 1. Економічні науки. Миколаїв: МНАУ, 2019. С.37-43.
2. Моспаненко К. О. Методичні аспекти аудиту виробничих запасів: Участь молоді у розбудові АПК країни: матеріали 30-ї студ. наук.-теор. конф. (20-22 березня 2019 р). Миколаїв: МНАУ, 2019. С.44-46.
3. Моспаненко К. О. Економіко-правові аспекти обліку виробничих запасів в системі управління підприємством. Студентський науковий вісник. Випуск 3(30), Ч.1. Економічні науки. Миколаїв: МНАУ, 2021. С.31-39.
4. Моспаненко К. О. Цифровізація бухгалтерського обліку в умовах розвитку інформаційної економіки: Участь молоді у розбудові АПК країни: матеріали 31-ї студ. наук.-теор. конф. (24-26 березня 2021 р). Миколаїв: МНАУ, 2021. С.21-23.
5. Моспаненко К. Использование цифровых технологий при инвентаризации товарно-материальных ценностей: материалы 74-й Международной научной студенческой конференции (15-31 марта 2021 г.). Кишинев, Молдова, 2021. С.77.

ANNOTATION

Mospanenko K. Accounting support and control of current assets in the agricultural sector. – Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualification work for the degree of "Master" in specialty 071 "Accounting and Taxation" in the field of knowledge 07 – Management and Administration. – Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, 2022.

In the qualification work the theoretical, methodical and applied aspects are investigated and the proposals on the improvement of accounting support and control of current assets at the enterprises of the agrarian sphere are substantiated.

In particular, the generalization of the theoretical foundations of accounting and control of current assets in the agricultural sector. The economic essence and peculiarities of classification of current assets of agricultural enterprises are studied, the international practice of accounting and control of current assets is generalized, normative-legal regulation of accounting and control of current assets in Ukraine is analyzed.

The method of accounting for transactions with current assets is described on the example of the limited liability company "Podillya-Agro C" of Mykolaiv district. The peculiarities of documentation and organization of accounting for current assets of the enterprise are summarized, the state of synthetic and analytical accounting of current assets and the features of disclosure of current assets in financial reporting in terms of modern information systems.

The state and features of the method of control of current assets of the enterprise, technological stages of organization of control of current assets and substantiated ways to improve the method of accounting and control of current assets to optimize the activities of the enterprise and reveal its potential in market conditions. In particular, it is appropriate to improve the structure of the economic control system; conducting accounting operations automatically and transmitting the necessary documents to customers via the Internet; use of computers in accounting and control; improving the procedures and techniques of accounting and control, training of accounting staff who perform the functions of controllers.

Key words: current assets, agrar enterprises, accounting, control, production stocks.

List of scientific publications of the applicant

1. Mospanenko K. Legislative and regulatory aspects of the audit of production stocks. Student Scientific Bulletin. Issue 3 (26), Part 1. Economic sciences. Mykolaiv: MNAU, 2019. P.37-43.
2. Mospanenko K. Methodical aspects of the audit of production stocks: Participation of young people in the development of the country's agro-industrial

complex: materials of the 30th study. scientific-theoretical conf. (March 20-22, 2019). Mykolaiv: MNAU, 2019. P.44–46.

3. Mospanenko K. Economic and legal aspects of accounting for production stocks in the enterprise management system. Student Scientific Bulletin. Issue 3 (30), Part 1. Economic sciences. Mykolaiv: MNAU, 2021. P.31-39.

4. Mospanenko K. Digitization of accounting in the development of information economy: Participation of young people in the development of the country's agro-industrial complex: materials of the 31st study. scientific-theoretical conf. (March 24-26, 2021). Mykolaiv: MNAU, 2021. P.21-23.

5. Mospanenko K. The use of digital technologies in the inventory of inventory: materials of the 74th International Scientific Student Conference (March 15-31, 2021). Chisinau, Moldova, 2021. - P.77.

ЗМІСТ

| | |
|--|-----------|
| АНОТАЦІЯ | 2 |
| ВСТУП..... | 7 |
| РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ | 10 |
| 1.1 Економічна сутність та особливості класифікації оборотних активів аграрних підприємств | 10 |
| 1.2 Міжнародна практика обліку та контролю оборотних активів | 19 |
| 1.3 Нормативно-правове регулювання обліку та контролю оборотних активів в Україні | 25 |
| Висновки до розділу 1 | 33 |
| РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА..... | 35 |
| 2.1 Документування та організація обліку операцій з оборотними активами підприємства | 35 |
| 2.2 Синтетичний та аналітичний облік операцій з оборотними активами підприємства..... | 46 |
| 2.3 Розкриття інформації про оборотні активи у фінансовій звітності в умовах застосування сучасних інформаційних систем..... | 50 |
| Висновки до розділу 2 | 54 |
| РОЗДІЛ 3 КОНТРОЛЬ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ | 55 |
| 3.1 Особливості методики контролю оборотних активів підприємства | 55 |
| 3.2 Технологічні етапи організації контролю оборотних активів | 58 |
| 3.3 Шляхи удосконалення методики обліку та контролю оборотних активів з метою оптимізації діяльності підприємства та розкриття його потенціалу в ринкових умовах | 61 |
| Висновки до розділу 3 | 72 |
| ВИСНОВКИ..... | 74 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 77 |
| ДОДАТКИ | 84 |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективне управління оборотними активами є актуальною невід’ємною частиною управління в організації на сучасному етапі розвитку економіки. Будучи матеріальною основою будь-якого виробництва, оборотні активи є тими виробничими ресурсами, вартість яких у процесі здійснення підприємницької діяльності по-різному і різною мірою переноситься на вартість виробленого продукту.

Оборотні виробничі фонди являють собою мінімально необхідні для виконання виробничої програми запаси сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних матеріалів, палива, запасних частин для ремонту, малоцінних та швидкозношуваних предметів, а також незавершеного виробництва. Крім того, фінансовий стан підприємства великою мірою залежить від оборотних активів. Стабільність їх структури та висока оборотність є показниками сталого та налагодженого процесу виробництва та збуту продукції. Відповідно, кожне підприємство намагається найефективніше використовувати свої оборотні активи.

Ступінь розробленості проблеми. Проблема обліку і контролю оборотних активів на підприємствах аграрного сектору є об’єктом уваги фахівців у галузі економіки підприємства, а також у галузі бухгалтерського фінансового та бухгалтерського управлінського обліку. Зокрема облік та контроль матеріально-виробничих запасів, а також їх удосконалення висвітлено у роботах таких науковців, як: Безкоровайна Л. В., Близнюк О. В., Гайдаржийська О. М., Должанський А. М., Кузик Н., Левченко О. П., Лежненко Л. І., Максименко І. Я., Меліхова Т. О., Павлова Н. В., Потриваєва Н. В., Пилявець І. М., Світлична В. Ю., Смалій Ю. О., Чабанюк О. А., Шарманська В. М., Шендригоренко М. Т., Шум М. А. та багатьох інших.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю оборотних активів,

обґрунтування основних напрямів і конкретних рекомендацій щодо їх удосконалення на підприємствах аграрної галузі.

Відповідно до поставлених цілей у роботі визначено такі завдання:

- охарактеризувати теоретичні та законодавчо-нормативні аспекти обліку і контролю оборотних активів;
- дослідити та узагальнити міжнародну практику обліку та контролю оборотних активів;
- проаналізувати існуючий стан та обґрунтувати напрями удосконалення обліку оборотних активів об'єкту дослідження;
- визначити особливості розкриття інформації про оборотні активи у фінансовій звітності в умовах застосування сучасних інформаційних систем;
- охарактеризувати стан та запропонувати підходи щодо удосконалення контролю оборотних активів на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження стали облікові процеси у сільськогосподарських підприємствах Миколаївської області, зокрема у товаристві з обмеженою відповідальністю «Поділля-Агро С» (далі – ТОВ «Поділля-Агро С») Миколаївського району.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку та контролю оборотних активів на підприємствах аграрної сфери.

Методологічною основою дослідження. Основою кваліфікаційної роботи є наукові методи, які ґрунтуються на діалектичному пізнанні та об'єктивних законах економіки. Теоретичною та методологічною основою дослідження послужили роботи вітчизняних учених, законодавчі та нормативні акти, що регулюють організацію обліку та контролю в цілому та оборотних активів зокрема.

У кваліфікаційній роботі використано такі загальнонаукові методи досліджень, як аналітичний, монографічний, економіко-статистичний, абстрактно-логічний, метод порівняння, моделювання, а також методи

бухгалтерського обліку: документація, рахунки, подвійний запис, оцінка, інвентаризація.

З метою забезпечення достовірності результатів досліджень, а також висновків та пропозицій щодо них, використано системний комплексний підхід до вивчення обліку та контролю оборотних активів.

Інформаційною базою стали дані первинної облікової документації, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, бухгалтерської звітності ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району.

Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає у авторському підході до організації обліку оборотних активів на прикладі матеріально-виробничих запасів та забезпечення їх контролю в умовах підприємства аграрного сектору економіки країни.

Теоретична та практична значимість роботи. Теоретична значимість дослідження полягає у науковому узагальненні, уточненні та розробці положень та підходів, що стосуються обліково-аналітичного забезпечення обліку оборотних активів на агропідприємстві, зокрема матеріально-виробничих запасів.

Структура роботи. Мета та завдання дослідження визначили структуру роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 84 сторінки друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 7 рисунків та 3 додатки. Список використаної літератури містить 62 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ

1.1 Економічна сутність та особливості класифікації оборотних активів аграрних підприємств

Другими за розмірами у загальному обсязі ресурсів підприємства є оборотні активи, які найчастіше поступаються тільки основним засобам.

Науковці стверджують, що для ефективної господарської діяльності суб'єктів господарювання, обсяги оборотних активів та їх кількість повинні бути достатніми для створення продукції, яка необхідна на ринку, але й одночасно й мінімальним, щоб не призводити до підвищення виробничих витрат за рахунок створення понаднормових запасів. Фінансово-економічне становище кожного підприємства прямолінійно залежить від швидкості перетворення засобів, що вкладені в активи на реальні гроші.

Розглянемо зміст оборотних активів на прикладі виробничих запасів. Як категорію товарного виробництва виробничі запаси частково досліджувалися ще англійські економісти А. Сміт та Р. Оуен, а потім – К. Маркс [24]. Дані дослідження стали основою методології для дослідження виробничих запасів з метою розробки теоретичних основ організації обліку.

Відповідно до даних досліджень, матеріальні запаси властиві кожному суспільному виробництву, основою яких є суспільний розподіл праці, є частиною сукупної маси матеріальних цінностей у сфері їх виробництва та обігу.

У вітчизняній науковій літературі дефініція «запаси» з'явилася в період реформування бухгалтерського обліку в Україні задля наближення його до міжнародних стандартів [42, с. 319-320]. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву («товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси»). Після прийняття в Україні національних положень, які узгоджуються з МСБО, та відповідно до

НП(С)БО 9 «Запаси» термін «запаси» визначається як активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [15].

Проте у більшості теоретичних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні, виробничі ресурси або як виробничі запаси залежно від того, з якої позиції вони розглядаються, тобто економічного чи бухгалтерського підходу. Тракткування поняття «запаси» як економічної категорії наведено в табл. 1.1.

Аналіз досліджень сучасних економістів щодо економічної категорії «виробничі запаси», дозволяє зазначити, що відмінність у трактуванні вказує на той факт, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення [10, с. 149].

Що стосується організації процесу бухгалтерського обліку виробничих запасів, то така дослідниця, як Л. В. Безкоровайна концентрує нашу увагу на тому, що наявність, збереження, нормативи використання, якість обліку і контролю, забезпечення ефективності – є основоположним аспектом ефективної діяльності підприємства і гарантій його розвитку. На думку науковця, перед обліковцями стоїть складне завдання з пошуку нових способів і інструментів контролю і аналізу, джерел інформації, які є достовірними і повними [2].

Роева О. С., досліджуючи сутність виробничих запасів, пов'язує сторони економічну точку зору з логістичною, зазначаючи, що критерієм визнання виробничих запасів активом, як зазначають чинні нормативні документи, є отримання економічної вигоди від їх використання. Виробничі запаси можуть бути використані не лише у виробництво, а й у погашення заборгованостей, розподілені між власниками, в обмін на подібні та неподібні запаси, а таке вибуття не призводить до отримання грошових коштів, тобто вигода полягає у задоволенні господарських потреб та зменшенні заборгованостей [47, с. 227].

Таблиця 1.1 Авторські визначення дефініції «запаси»

| Автори | Визначення |
|---|---|
| Л. О. Рубан, Т. І. Яковенко [48] | виробничі запаси – це елемент запасів, який є активом та сукупністю предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які придбані зі сторони або самостійно виготовлені й призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі |
| М. А. Шум, А. П. Омельченко [61] | запаси підприємств становлять значну частку в активах балансу, твiд їх правильної оцінки та обліку залежать показники фінансового стану, на підставі яких приймаються управлінські рішення. |
| Ю. С. Погорелов, А. В. Пилипенко [36] | виробничі запаси є об'єктивною необхідністю на підприємствах. Ця необхідність зумовлена закономірностями руху матеріалів з джерел їхнього надходження. |
| Л. І. Лежненко, І. О. Ломова [21] | виробничі запаси є домінуючою частиною оборотних активів. Їх основне призначення полягає у забезпеченні безперервності виробничого процесу на підприємстві. |
| Ю. С. Рабокoнь [46] | як складова ресурсного потенціалу підприємств, запаси виступають однією із важливих елементів оборотних активів. Їх визначають як наявні на підприємстві відповідні матеріальні ресурси, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення. |
| О. А. Подолянчук [38] | виробничі запаси – це матеріальні оборотні активи, які протягом операційного циклу використовуються в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства |
| Н. І. Коваль [17] | запаси визначають як наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, й які іще не використовуються |
| О. П. Левченко [20] | виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. До них відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали. |

Джерело: узагальнено автором

Аналізуючи проблеми та шляхи удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах О. В. Близнюк вказує на

істотні відмінності, щодо організації облікового процесу на підприємствах агросектору України. Дослідник вважає, що даний факт залежить від функціонування господарського механізму, технологічних та організаційних особливостей виробничих процесів, номенклатури запасів, побудови складського господарства, порядку відпуску цінностей, кваліфікації облікової служби та матеріально відповідальних осіб тощо [3, с. 112].

Левченко О. П. доводить, що необхідною передумовою раціональної організації обліку запасів є: раціональна організація складського господарства; розробка номенклатури запасів; наявність інструкції з обліку виробничих запасів; правильне групування (класифікація) запасів; розробка норм витрачання запасів). До умов сталого та прибуткового виробництва авторка відносить правильну організацію зберігання і використання виробничих запасів, що сприяє зниженню собівартості виготовленої продукції, а таким чином і ціни, а це впливатиме на збільшення прибутку підприємства [20, с. 267].

Лежненко Л. І. та Ломова І. О. звертають увагу на тому, що надійнішу інформацію про рух виробничих запасів здатна надати розгалужена система аналітичного обліку. На аналітичні рахунки ведуть облік виробничих запасів за їх видами, матеріально-відповідальними особами, постачальниками та ін. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації [21, с. 123].

Погорелов Ю. С. та Пилипенко А. В. раціональність використання виробничих запасів напряму пов'язують з аналітичними процедурами на даній ділянці. На їх думку, саме від аналізу стану та руху залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства [36].

Представлені теоретичні дослідження є науковою базою для оволодіння теоретичними і практичними знаннями в області бухгалтерського обліку, контролю і аналізу фінансово-господарської діяльності, а саме, запасів підприємства. Вони містять в собі той необхідний потенціал знань, який потрібен для опанування теоретичних аспектів та дозволяє в повній мірі застосувати їх на практиці і набути професійних якостей майбутнім фахівцям.

Оскільки обсяги запасів у більшості підприємств значні, їх складові мають різне призначення та споживаються і оновлюються нерівномірно, виникає необхідність виокремлення та детального вивчення окремих видів та категорій запасів. Основою ефективної організації обліку запасів є правильна класифікація і кодування товарного асортименту.

В економічній літературі класифікація за певними ознаками розглядається як інструментарій аналізу: чим більше класифікаційних ознак, тим більше можливостей здійснити глибокий, всебічний аналіз об'єкта дослідження. Окремі автори виділяють до 20 класифікаційних ознак, за якими вивчають склад запасів. Основні ознаки класифікацій запасів, а також види та типи їх наведені у табл. 1.2.

Наведена класифікація найбільш часто використовується в практиці облікової, аналітичної та планової роботи підприємства.

Бондаренко О. М., Титаренко А. Д. досліджуючи економічну сутність та класифікацію запасів у рамках облікового та управлінського аспекту пропонують власну узагальнену класифікацію запасів [5], яка дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення (рис. 1.1).

Сьогодні діяльність підприємств аграрного сектору може контролюватись як з боку зовнішніх суб'єктів (органи державної влади, кредитори, інвестори, зовнішні аудитори), так і суб'єктами внутрішнього контролю. Аналіз літературних джерел дозволив зробити висновок, що метою контролю виробничих запасів є висловлення думки контролера про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху залишків виробничих запасів на підприємстві

в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Таблиця 1.2. Класифікація запасів

| Ознаки класифікації | Види та типи запасів |
|--|---|
| 1 | 2 |
| 1. За місцем запасів у процесі відтворення | <ul style="list-style-type: none"> – запаси засобів виробництва; – запаси предметів споживання; – державні резерви. |
| 2. За місцем у процесі просування від постачальників до споживачів | <ul style="list-style-type: none"> – транспортні; – виробничі; товарні; – збутові (запаси готової продукції); – незавершене виробництво. |
| 3. за предметним складом | <ul style="list-style-type: none"> – сировина та матеріали (основні та допоміжні); – купівельні напівфабрикати та комплектуючі; – тара та тарні матеріали; – запасні частини; – інструменти, господарчий матеріал; – напівфабрикати власного виробництва; – відходи, що повертаються; – паливо. |
| 4. За ступенем групування матеріалів | <ul style="list-style-type: none"> – специфічні запаси; – видові; – групові. |
| 5. Залежно від організаційної структури управління | <ul style="list-style-type: none"> – запаси на окремих ланках виробництва; – цехові; – загальні запаси підприємства. |
| 6. За характером оцінки | <ul style="list-style-type: none"> – фактичні (на певний момент): на кінець місяця, кварталу, року; – перспективні (прогнозні): очікувані, перехідні. |
| 7. За одиницею виміру | <ul style="list-style-type: none"> – середні; – в абсолютних одиницях; – у відносних одиницях (днях, відсотках від потреби). |
| 8. За призначенням (частини запасу, що умовно виокремлюються в процесі нормування) | <ul style="list-style-type: none"> – підготовчий; – пересічний; – спеціальний; – поточний запас; – страховий запас; |
| 9. Відносно нормативної (оптимальної) величини. Види аномальних запасів | <ul style="list-style-type: none"> – наднормативні; – нижче норми; – запаси, що не використовуються підприємством; – неліквідні; – спекулятивні; – інші. |
| 10. За характером коливань запасів | <ul style="list-style-type: none"> – постійна частина (мінімальний запас) ; – змінна частина (сезонний запас). |
| 11. Відносно попиту | <ul style="list-style-type: none"> – запаси, необхідні для задоволення очікуваного попиту; – гарантійний запас. |

Джерело : побудовано за даними [9]



Рисунок 1.1 Класифікація запасів у бухгалтерському обліку

Джерело: наведено за даними [5, с. 66]

Контроль запасів – це важливий елемент у роботі будь-якого підприємства. На думку колективу авторів під керівництвом О. А. Петрика, метою контролю виробничих запасів є висловлення думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [1].

Основні завдання, об'єкти та елементи внутрішнього контролю запасів визначають за трьома напрямками (адміністративним, бухгалтерським, технічним контролем), що, на його думку, дасть можливість своєчасно виявити

і виправити суттєві помилки пов'язані з оформленням надходження, оприбуткування, руху, оцінки та вибуття запасів переробних підприємств [22].

Для досягнення основної мети контролю, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів контролеру необхідно виконати певні завдання. Загальне визначення завдання контролю виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів [56].

До предмета контролю виробничих запасів відносять процеси та явища, відображені документально, пов'язані з рухом виробничих запасів, їх залишками, оцінкою тощо [1].

Вченими обґрунтовано, що джерела інформації контролю виробничих запасів становлять предметну область дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, у яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів [28].

Дослідники Ю. О. Смалій, В. І. Бенчак та Т. В. Польова вказують, що одним із методів контролю операцій із виробничими запасами є контроль. Практичний досвід вітчизняних підприємств свідчить, що внутрішній контроль виробничих запасів здійснюється за двома напрямками: перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації, та перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності [52].

Інвентаризація – це перевірка наявності й стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування тощо [49, с. 344]. Даний метод дозволяє здійснювати перевірку і документальне підтвердження наявності, стану й оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства для забезпечення достовірності даних обліку та звітності, контролю за збереженням майна.

У нормативно-правових актах не зазначено методику проведення інвентаризації, а отже, перевіряючий сам обирає процедури, які буде застосовувати у ході перевірки. Готуючись до інвентаризації, варто визначити кількість об'єктів, на яких вона буде проводитись. Для цього контролеру

напередодні слід ознайомитися з технологією виробництва та структурою самого підприємства. Інвентаризацію проводять суцільним або вибіркоким методами раптово й одночасно на всіх об'єктах [48].

Більшість дослідників вказують на той факт, що існує цілий ряд факторів, які ускладнюють процес контролю виробничих запасів сільськогосподарських підприємств та вказують на актуальність питань з ним пов'язаних. На наш погляд, до найважливіших впливових факторів слід віднести такі:

- особливості виробничих процесів у рослинництві і тваринництві, що зумовлюють необхідність акумуляції значних обсягів сезонних запасів на сільськогосподарських підприємствах;

- складність технологічного процесу виробництва, і як, наслідок, специфічність інформаційних потоків щодо руху запасів, наприклад, сировини і матеріалів від місць їх зберігання до моменту перетворення на готову продукцію;

- різноманітність видів запасів: сировина й основні матеріали, допоміжні матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини для проведення ремонтів, поточні біологічні активи, матеріали сільськогосподарського призначення (причому як власного виробництва, так і куповані), малоцінні та швидкозношувані предмети;

- існування великої кількості факторів, що впливають на ефективність управління запасами на підприємстві, зокрема: величина й нерівномірність витрат, періодичність закупівлі, рівень закупівельних цін, віддаленість постачальників, способи транспортування, формування собівартості запасів, умови їх зберігання, порядок та ефективність використання;

- різноманіття методичних прийомів і процедур контролю, що можуть бути застосованими щодо перевірки фактичної наявності та руху запасів, правильності відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах, правильності ведення обліку запасів відповідно до законодавчих, нормативних актів та облікової політики.

Контроль виробничих запасів підприємств аграрного сектору з урахуванням специфіки їх діяльності повинен бути спрямований на збір і перевірку інформації шляхом застосування відповідних прийомів і процедур з метою розробки рекомендацій щодо оптимізації складського обліку виробничих запасів, а також ефективного управління ними.

1.2 Міжнародна практика обліку та контролю оборотних активів

Облік, головною функцією якого є акумуляція фінансової інформації, активно здійснюється економічними суб'єктами у всьому світі. Найрозповсюдженим у міжнародній практиці бухгалтерського обліку є такі види стандартів, як Міжнародні стандарти фінансової звітності (IASCF/МСФЗ) та Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (GAAP). Якщо перші стандарти формують власну інтернаціональну модель бухгалтерського обліку, то GAAP утворюють так звану британо-американо-голандську облікову модель.

Отже, незважаючи на пріоритет до стандартизації відображень операцій компанії, принципи бухгалтерського обліку у різних країнах безсумнівно різняться.

Різноманітність існуючих форм організації діяльності, зовнішні фактори (політичні, соціальні, економічні, географічні) – все це зумовлює відмінності, що існують у фінансовій практиці. Проте деякі країни мають спільні соціально-економічні ознаки. У зв'язку з цим виділяють кілька моделей бухгалтерського обліку: американську, англійсько-американську, ісламську, континентальну та міжнародну.

Зокрема, після прийняття директив ЄС поправки до законодавства зарубіжних країн було зведено до такого:

- в акціонерних товариствах впроваджувалась система управління ризиками;

- аудиторами оцінювалася достовірність бухгалтерської звітності;

– у звітах керівництва компанії, як складової частини бухгалтерських звітів великих підприємств, представлялися оцінки потенційних ризиків та напрямів її розвитку;

– складався звіт про кошти підприємства, цінні папери яких котируються на біржах, та їх русі;

– компанії, цінні папери яких котируються на біржах, могли самі вибирати облікову систему для складання звітності – USGAAP, МСФЗ (IAS), національної системи або своєї або іншої країни.

Ефективною є система контролю, яка спеціально створена для забезпечення належного виконання стандартів як дворівневий механізм примусу, що поєднує зусилля професійної спільноти та державних органів. Фінансова група з контролю за виконанням стандартів звітності (FREP), що складається з професійних та галузевих асоціацій, контролює консолідовану та неконсолідовану фінансову звітність організацій, які роблять фінансові внески для покриття витрат, пов'язаних із її змістом. Зокрема федеральна служба у Німеччині з фінансового нагляду є наступним рівнем контролю та розглядає порушення МСФЗ, які не можуть бути виправлені шляхом проведення переговорів Фінансової групи з юридичною особою.

У країнах Європі, крім перерахованих вище принципів бухгалтерського обліку, існує абсолютно невідомий в англо-американській системі принцип зобов'язання, згідно з яким рахунки Головної книги є безпосередньою основою нарахування податків. Хоча існують два типи рахунків – комерційні та податкові, окремого податкового обліку у тому розумінні, в якому він існує в інших західних країнах, немає, і вибір того чи іншого методу обліку має прямі податкові наслідки. Більшість податкових пільг можуть бути використані, тільки якщо вони знайшли відображення у рахунках комерційного обліку.

Порівняння МСФЗ, GAAP США і НП(С)БО щодо визнання та класифікації оборотних активів суб'єктів господарювання наведено на рис. 1.2.

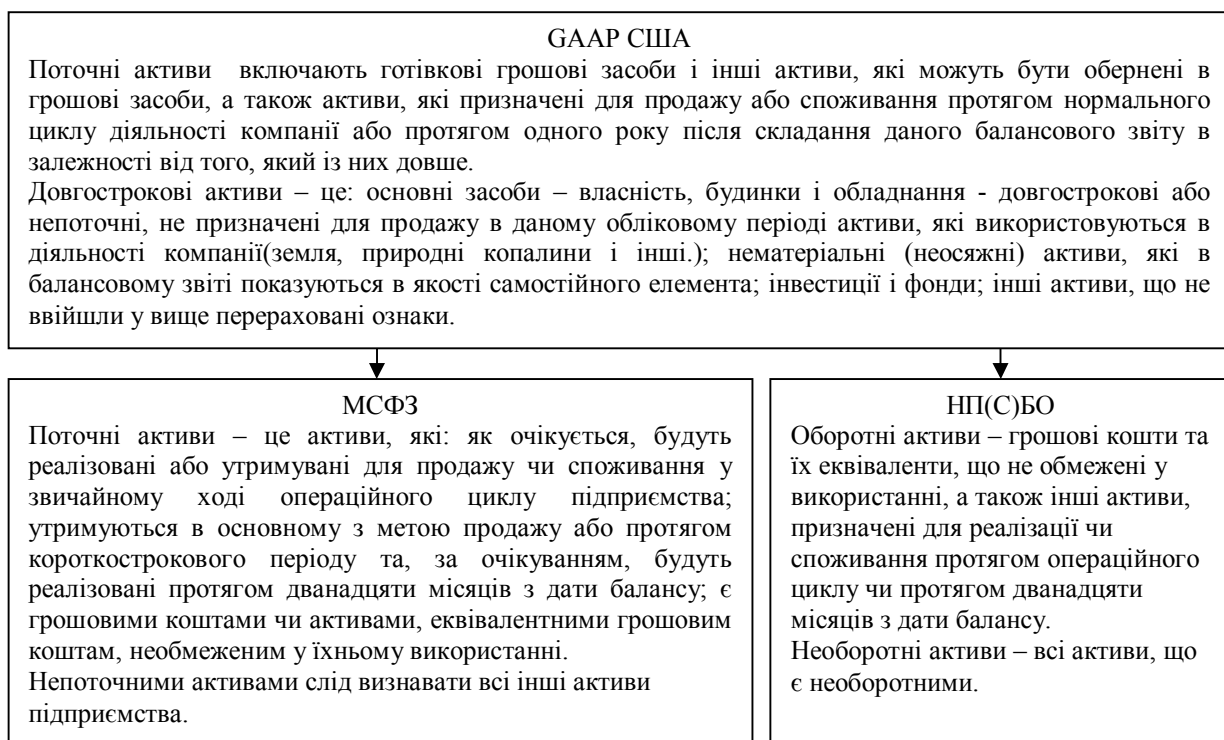


Рисунок 1.2 Порівняльна характеристика групування активів згідно МСФЗ, ОААР США, НП(С)БО

Джерело: наведено за даними [50]

Законодавче регулювання форми та змісту фінансової звітності існує лише для юридичних та великих організацій без утворення юридичної особи. До складу обов'язкової фінансової звітності входять баланс, звіт про прибутки та збитки та пояснювальна записка. Великі фірми подають також звіт керівництва. З 1999 р. звіт про рух грошових коштів є обов'язковим, але тільки для компаній, чії акції котируються на біржі – це відмінна німецька особливість.

МСФЗ не вимагають, але заохочують подання окремо поточних і не поточних активів, що відповідає поділу в НП(С)БО на оборотні і необоротні активи. На практиці більшість виробничих та торговельних підприємств в Україні, як показують дослідження, дійсно подають ці критерії окремо, у той час як фінансові установи та інші підприємства, що працюють за довготерміновими проектами, наприклад, будівельні компанії, зазвичай не роблять цього [20].

Ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів у міжнародній практиці регламентується МСБО 2 «Запаси» [14], якому майже повністю відповідає НП(С)БО 9 «Запаси». Згідно з цим стандартом запаси – це активи, які: утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу; знаходяться в процесі виробництва для такого продажу; існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг. У табл. 1.4 зазначимо порівняльну характеристику класифікації запасів відповідно до МСБО 2 та НП(С)БО 9.

Таблиця 1.4 **Класифікація запасів відповідно МСБО 2 та НП(С)БО 9**

| Класифікація відповідно П(С)БО 9 | | Класифікація відповідно МСБО 2 (IAS 2 «Inventories») | |
|----------------------------------|---|--|--|
| 1. | Сировина, комплектуючі вироби тощо | 1. | Основні та допоміжні матеріали (Basic and auxiliary materials) |
| 2. | Незавершене виробництво | 2. | Незавершене виробництво (Work in progress) |
| 3. | Готова продукція | 3. | Готова продукція (Finished goods) |
| 4. | Товари | 4. | Товари (Merchandise) |
| 5. | Малоцінні та швидкозношувані предмети | | |
| 6. | Поточні біологічні активи та сільськогосподарська продукція | | |

Джерело: наведено за даними [14, 15]

Товарно-матеріальні запаси (сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари) відображаються в балансі за найменшою величиною із собівартості або ринкової вартості. Для оцінки собівартості найпоширенішими на даний момент є методи середньої собівартості та ФІФО.

Оцінюючи незавершеного виробництва підприємства користуються великою свободою вибору. Звернемо увагу, що рахунки Головної книги поділяються на податкові та комерційні. Так, обов'язковому віднесенню до витрат виробництва завжди підлягають прямі витрати. У податкових (але некомерційних) рахунках з накладних витрат підлягають включенню до дебету рахунку «Основне виробництво» лише заробітна плата, матеріали та амортизація основних засобів. Загальногосподарські витрати та різні відрахування соціального характеру підприємства на свій розсуд можуть

включати або не включати в собівартість незавершеного виробництва. Відсотки можуть включатися до складу собівартості, тільки якщо вони безпосередньо пов'язані зі створенням активу (і лише у період його виробництва). З собівартості виключаються витрати, пов'язані з простоем виробничих потужностей [10].

Якщо ринкова ціна виявляється нижчою за собівартість, необхідно провести переоцінку товарно-матеріальних запасів. При цьому для сировини та матеріалів як ринкова ціна зазвичай береться ціна придбання (заміщення), а для готової продукції – ціна можливої реалізації. Особливістю європейської облікової практики, якщо ціна заміщення нижча за собівартість придбання, то запаси повинні відображатися за ціною заміщення, навіть якщо чиста ціна можливої реалізації перевищує історичну (фактичну) собівартість, що впливає із принципу консерватизму (обачності). Крім того, компанії у зарубіжних країнах мають у своєму розпорядженні можливість створення резервів під очікуване майбутнє зростання цін.

У МСБО 2 передбачено три формули списання собівартості запасів: формула ідентифікованої собівартості (використовується для визначення собівартості запасів, які не є взаємозамінними та для певних товарів, які призначені для окремих проектів); формула ФІФО (від англ. «first in, first out», що означає «перший прибув – перший вибув») – припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або виробленими останніми; формула середньозваженої собівартості (собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду) [14].

Таким чином, прийняті у зарубіжних країнах методи оцінки товарно-матеріальні запаси відкривають бухгалтерам різноманітні шляхи заниження вартості запасів і, як правило, зменшують оподатковувану величину прибутку.

Розрахунки з дебіторами та кредиторами за загальною практикою прийняті фактично у всіх європейських країнах. На окрему увагу заслуговує лише підхід до дебіторської та кредиторської заборгованості в іноземній валюті. У балансі розрахунки з дебіторами, як правило, відображаються за нижчим показником з первісної вартості та вартості за курсом на дату складання балансу; до розрахунків із кредиторами застосовується протилежне правило. Таким чином, збитки від коливань валютних курсів визнаються, а прибутку – ні. Але подібна практика, хоч і відповідає принципу консерватизму (обачності), може спотворювати реальний стан справ, особливо якщо у компанії є взаємопов'язані активи та зобов'язання в іноземній валюті (прикладом можуть бути форвардні контракти). В пояснювальній записці необхідно розкрити облікові методи, що застосовуються при відображенні інформації У балансі за курсом на дату його складання [9].

За МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», знаходимо, що кожне підприємство самостійно вирішує подавати чи не подавати поточні та непоточні активи у вигляді окремої класифікації в балансі. Таким чином, згідно з МСБО 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», активи підприємств можуть класифікуватись як поточні, якщо вони:

- як очікується, будуть реалізовані або утримувані для продажу чи споживання у звичайному ході операційного циклу підприємства;
- утримуються в основному з метою продажу або протягом короткострокового періоду та, за очікуванням, будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- є грошовими коштами чи активами, еквівалент! ними грошовим коштам, не обмеженим у їхньому використанні [42].

У стандартах GAAP США, а саме – в Положеннях про концепції бухгалтерського обліку (SFAS) 2 «Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку», знаходимо, що підприємства зобов'язані відображати

балансовому звіті інформацію про свої поточні і довгострокові активи окремо у міру зменшення їх ліквідності.

SFAS 6 «Елементи фінансових звітів комерційних підприємств», в системі GAAP, визнає активи як ресурси компанії, які повинні принести їй господарську вигоду в майбутньому.

В системі обліку GAAP розрізняють довгострокові активи і поточні активи, що реалізуються протягом одного року.

Згідно з вимогами GAAP активи виділяють як поточні в тому випадку, коли вони включають готівкові грошові засоби й інші активи, які можуть бути обернені в грошові засоби, а також активи, які призначені для продажу або споживання протягом нормального циклу, в іншому випадку, коли діяльності компанії або протягом одного року після складання даного балансового звіту залежно від того, який із них довше [20].

Отже, кожна країна має свої особливості у порядку облікового відображення та контролю оборотних активів. Найчастіше регламентуються лише найважливіші елементи звітів. А такі питання, як обсяг та сутність деталізації звіту, включення до нього специфічної для цієї компанії інформації, розрахунки різноманітних показників, віддаються на розсуд самої компанії.

Примітки у зарубіжній практиці обліку є основним джерелом інформації про компанії для зовнішніх користувачів, в яких розкривається вся істотна інформація, яка вплинула на поточний фінансовий результат та фінансовий стан, а також та, яка, як очікується, вплине на майбутні події.

1.3 Нормативно-правове регулювання обліку та контролю оборотних активів в Україні

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та контролю в Україні реалізують Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Міністерства фінансів, Державний комітет статистики, Державна фіскальна служба, Національний банк України та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок бухгалтерського обліку й контролю оборотних активів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені п'ятьма рівнями (міжнародний, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативно-правова база державного рівня, галузеві нормативні документи, наказ по підприємству), що є регулюють фінансово-господарську діяльність на підприємствах усіх форм власності. Це документи Державні органи встановлюють як об'єкти обліку та контролю, так і методику їх обліку й контролю.

Перший рівень нормативного регулювання встановлює особливості визнання та оцінки оборотних активів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку й контролю оборотних активів на другому рівні відносять:

- Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями) [37];
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [45];
- Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 2258-VIII [44];
- постанови і рішення Кабінету Міністрів України.

Господарські операції з запасами супроводжуються нарахуванням та сплатою податків, що регламентовано Податковим кодексом України [37]. У даному законодавчому акті визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємствах країни регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [45]. У

правовому документі визначено основні засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Під час організації контрольного процесу потрібно керуватися: Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [44]. Законодавчий акт набрав чинності 01.10.2018 р. Цей Закон поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування; Міжнародними стандартами аудиту [27].

На третьому рівні – методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку, що розробляються і затверджуються з врахуванням особливостей та потреб певних видів діяльності, накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, інструкції, положення тощо.

Основними НП(С)БО, якими керуються бухгалтери з обліку виробничих запасів, є:

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [13]. Відповідно до НП(С)БО 1, фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

У балансі (звіті про фінансовий стан) відображення виробничих запасів здійснюється за окремою статтею «Запаси». Підприємство може відображати статтю «виробничі запаси» у звіті про фінансовий стан, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Здійснюючи облік операцій із виробничими запасами, підприємство повинно дотримуватися вимог НП(С)БО 9 «Запаси», затвердженого Наказом МФУ від 27.04.2000 № 192 [15]. Цим нормативним документом визначаються методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. У П(С)БО зазначено визначення та методи оцінки запасів, наведено перелік витрат, які формують первісну вартість запасів.

НП(С)БО 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 [12]. Цей нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [7]. Указаний нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів. Зокрема, інвентаризація проводиться для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства [39].

Згідно з Положенням № 879, інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси під час інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, містить коротку характеристику рахунків і субрахунків, установлює порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденцію рахунків [16, 35].

Для організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів на підприємствах використовується рахунок 20 «Виробничі запаси» за субрахунками, що відображені на рис. 1.3.

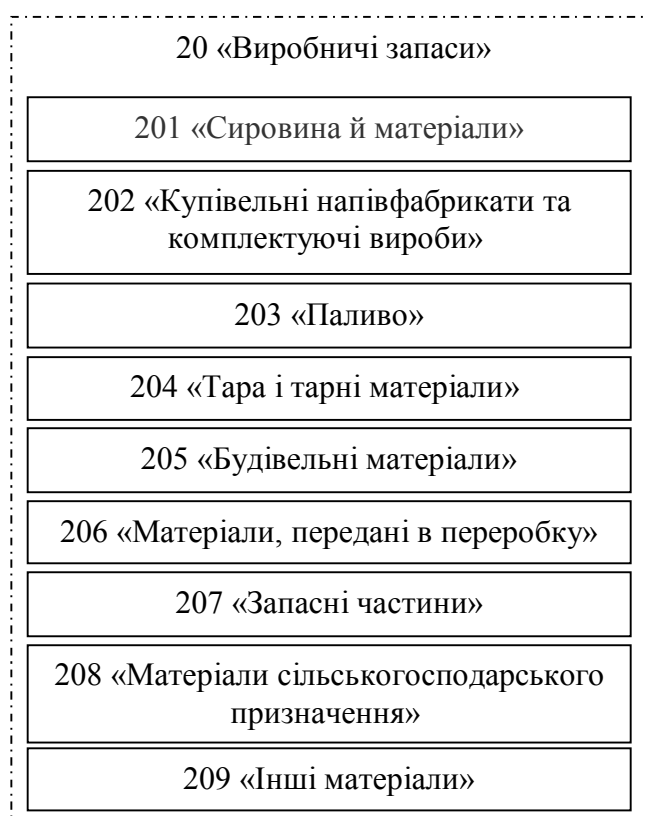


Рисунок 1.3 Аналітика в обліку виробничих запасів

Джерело: побудовано за даними [35]

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Для визначення величини спричиненого збитку від нестачі виробничих запасів бухгалтерами застосовується і Порядок визначення розмірів збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей,

затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 (зі змінами) [40]. Цей нормативний документ установлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (окрім дорогоцінних каменів і валютних цінностей).

Четвертий рівень включає робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку та застосування облікової політики, які розробляються безпосередньо суб'єктами господарювання з урахуванням особливостей діяльності, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт на підставі нормативних документів, розроблених і затверджених органами держави.

Важливим документом на цьому рівні вважається наказ з облікової політики підприємства, як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку витрат. В обліковій політиці господарюючі суб'єкти встановлюють методику обліку окремих операцій, а також конкретизують особливості організації ведення бухгалтерського обліку та порядок здійснення контролю.

Згідно з НП(С)БО 9 оцінка виробничих запасів залежить від шляхів надходження їх на підприємство (рис. 1.4):

- при придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;
- при виготовленні власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість;
- при внесенні до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника;
- при безоплатному отриманні: справедлива вартість;
- при отриманні у результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів;

– при отриманні у результаті обміну на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів [15].

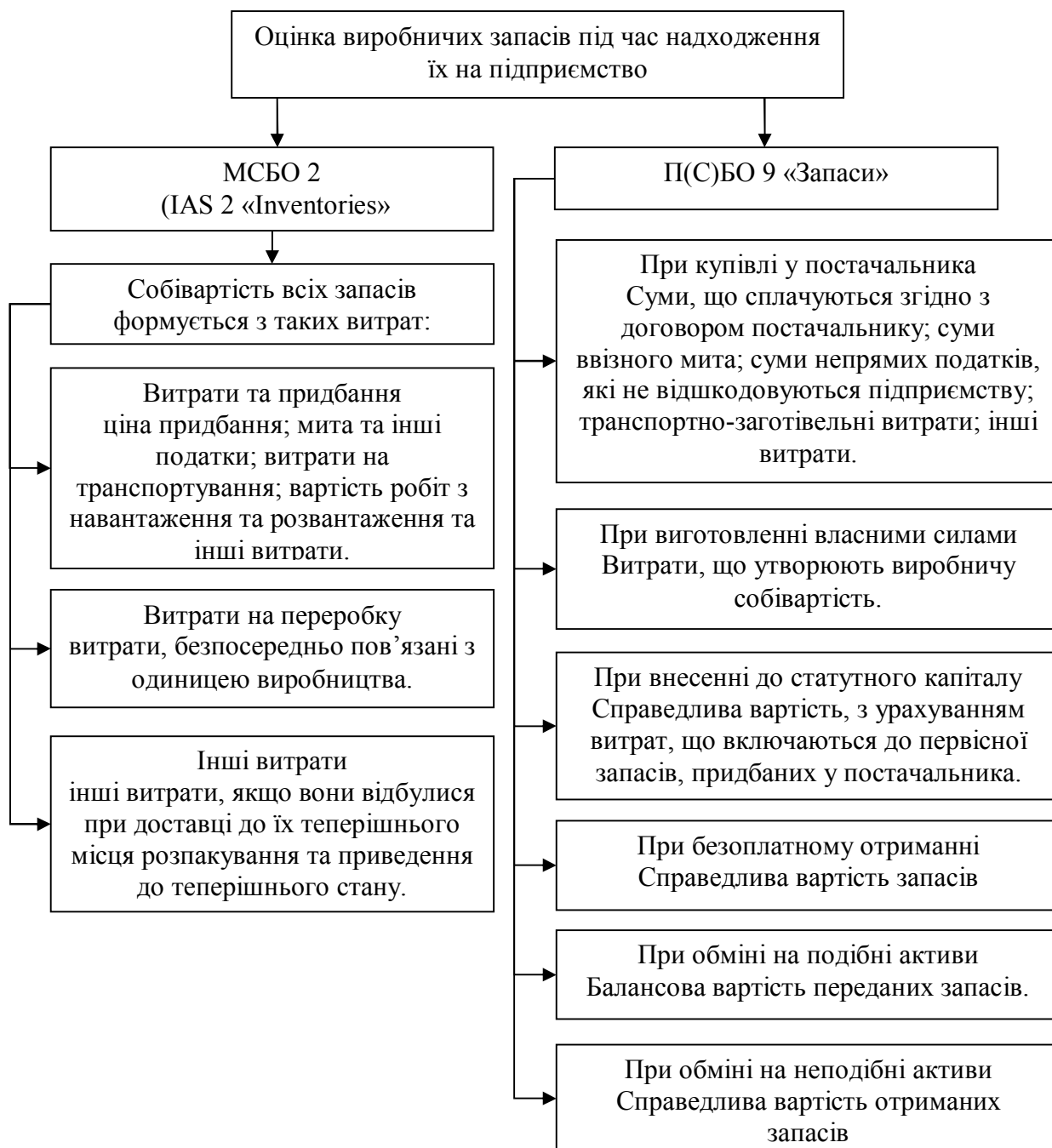


Рисунок 1.4 Оцінка при надходженні виробничих запасів на підприємство згідно із міжнародними та вітчизняними стандартами

Джерело: побудовано за даними [14, 15]

У вітчизняних положеннях (стандартах) виділяють п'ять методів визначення собівартості запасів (у тому числі і виробничих запасів) при вибутті, а саме: метод ідентифікованої собівартості певної одиниці запасів;

метод середньозваженої собівартості; метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); метод нормативних затрат; метод ціни продажу [15]. Що стосується оцінки на дату балансу, то виробничі запаси за П(С)БО 9 оцінюються за найменшою з двох вартостей: первісною вартістю або ж чистою вартістю реалізації. У МСБО 2 передбачений єдиний варіант оцінки – за чистою реалізаційною вартістю.

Розбіжності в обліку запасів за міжнародними і вітчизняними стандартами також полягають у тому, що при придбанні запасів Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств передбачають: у разі сильної девальвації курсові різниці, за винятком відсотків за кредит, відбувається їх включення до складу витрат для цілей обчислення їх собівартості. У П(С)БО 9 питання курсових різниць не розкривається зовсім, а Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів зазначають, що до первісної вартості запасів не включаються курсові різниці.

Таким чином, основні відмінності між П(С)БО 9 та МСБО 2 полягають у наступному:

- П(С)БО 9 [15] регламентує більш деталізоване відображення виробничих запасів, виділяє окремий вид запасів – «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та відносить складу запасів статтю «Поточні біологічні активи»;

- МСБО 2 [14] розглядає поняття резерву знецінення запасів (підприємство має можливість створення резерву знецінення) та сторнування збитків від знецінення запасів (сторнування збитків від знецінення у разі, коли обставин, що спричинили списання запасів, більше немає). Дані поняття у П(С)БО 9 не розглядаються;

- у МСБО 2 [14] зазначаються тільки три формули для визначення собівартості запасів. В той час як вітчизняне положення більш детально розкриває сутність методів та виділяє п'ять формул визначення собівартості запасів при вибутті;

– МСБО 2 [14] передбачає оцінювання виробничих запасів на дату балансу тільки за чистою вартістю реалізації і не передбачає оцінки за первісною вартістю. Окрім цього, до собівартості запасів включаються тільки: витрати на придбання (ціна придбання, мита та інші податки, витрати на транспортування, вартість робіт з навантаження та розвантаження й інші витрати); витрати на переробку (витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва); інші витрати.

Опрацювавши основні нормативно-правові документи, що здійснюють регламентацію бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів підприємств аграрної галузі в Україні визначено, що найбільш повно інформація розкривається в П(С)БО 9 «Запаси», та МСФЗ 2 «Запаси», де викладено важливі питання бухгалтерського обліку певної топологічної ділянки обліку, разом з тим, є неузгодженість, зокрема, існують відмінності між порядком оцінки виробничих запасів за вимогами П(С)БО та МСФЗ.

Висновки до розділу 1

У підсумку зазначимо, що другими за розмірами у загальному обсязі ресурсів підприємства є оборотні активи. У їх складі найбільшу рухому частину складають запаси. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, є найбільш важливою і значною частиною оборотних активів підприємства, які обов'язково враховуються при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан.

Аналіз міжнародної практики обліку та контролю оборотних активів показав, що підходи до визнання і класифікації активів, зокрема оборотних активів, за стандартами МСФЗ, П(С)БО, ГААР мають свої особливості, а також схожість та відмінності щодо відображення їх в балансі підприємства. Як ресурси активи визначаються, як засоби, що знаходяться у володінні та користуванні підприємства і мають свою вартість і, від використання та реалізації яких підприємство отримує економічні вигоди тепер або очікує їх у

майбутньому, і які є результатом раніше здійснених операцій. Важливим є розподіл активів на довгострокові і поточні.

Зарубіжні науковці вважають, що поняття оборотних активів не є вдалим вибором. Адже в обороті знаходяться, як правило запаси і дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, включаючи аванси видані. Проте грошові кошти, а також інші види дебіторської заборгованості можуть бути в господарському обороті підприємства, а можуть бути направлені на інші цілі. Таким чином, оборотні активи є вужчим поняттям, ніж поточні активи, які повністю характеризують господарські засоби, які використовуються в поточному періоді.

Опрацювавши основні вітчизняні нормативно-правові документи, які регламентують обліковий процес та контроль виробничих запасів підприємств аграрної галузі в Україні встановлено, що найбільш повно інформація розкривається в НП(С)БО 9 «Запаси», де викладено важливі питання бухгалтерського обліку певної топологічної ділянки обліку.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Документування та організація обліку операцій з оборотними активами підприємства

Управління оборотними активами підприємства не можливе без таких інструментів управління, як облік, аналіз та контроль. Система бухгалтерського обліку забезпечує зовнішніх та внутрішніх користувачів інформацією про стан активів, про прибутковість аграрного підприємства. Одним з основних завдань обліку оборотних активів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них у фінансовій звітності. Тому дослідження облікового забезпечення операцій з надходження та використання оборотних активів є важливим. Розглянемо специфіку організації оборотних активів на прикладі ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району.

Дослідження фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства дозволяє узагальнити та комплексно оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності (табл. 2.1).

Проведений аналіз (табл. 2.1) дозволяє зазначити, що у 2020 р. у ТОВ «Поділля-Агро С» було отримано найбільший прибуток від реалізації, а саме 3096,0 тис. грн, а це майже в 100 разів більше за результати попередніх періодів. Собівартість реалізованої продукції відображена тільки у звітному періоді і складає 2121,4 тис. грн. У 2018 р. та 2019 р. підприємство отримувало чистий збиток, тоді як у 2020 р. чистий прибуток складав 8,0 тис. грн.

За досліджуваний період середньорічна суми власного капіталу мала від'ємне значення, тобто у підприємства фактично не було власних джерел майна. Середньорічна сума активів підприємства у 2020 р. суттєво зросла порівняно з попередніми роками.

**Таблиця 2.1 Динаміка показників фінансових результатів
у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району**

| Показники | Роки | | | Відхилення (+, -) 2020 р. порівняно з | |
|--|--------|--------|--------|--|---------|
| | 2018 | 2019 | 2020 | 2018 р. | 2019 р. |
| Прибуток від реалізації, тис. грн | 32,6 | 31,6 | 3096,0 | 3063,4 | 3064,4 |
| Собівартість реалізованої продукції, тис. грн | - | - | 2121,4 | - | - |
| Чистий прибуток (збиток), тис. грн | -119,5 | -241,9 | 8,0 | 127,5 | 249,9 |
| Середньорічна сума активів, тис. грн | 566,7 | 696,2 | 3333,4 | 2766,7 | 2637,3 |
| Середньорічна сума власного капіталу, тис. грн | -138,0 | -318,7 | -435,6 | -297,7 | -117,0 |
| Рівень прибутковості продукції, % | - | - | 145,9 | - | - |
| Рівень прибутковості активів, % | -21,1 | -34,7 | 0,2 | 21,3 | 35,0 |
| Рівень прибутковості власного капіталу, % | - | - | - | - | - |

Джерело: розраховано і побудовано за даними звітності підприємства

Використання власних фінансових ресурсів у ТОВ «Поділля-Агро С» у 2020 р. було рентабельним тільки за показниками: прибутковість продукції, яка у 2020 р. складала 145,9%, та прибутковість активів, яка у звітному році складала 0,2%, а це на 21,3 в.п. та 35 в.п більше за попередні результати.

Проаналізуємо показники фінансового стану підприємства, загальне уявлення про який можна скласти за такими показниками, як рівень фінансової незалежності та ліквідності (табл. 2.2).

**Таблиця 2.2 Динаміка показників фінансової незалежності
у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району**

| Коефіцієнти | Норматив | Станом на | | Відхилення (+, -) |
|-----------------------------------|----------|---------------|---------------|----------------------|
| | | 01.01.2020 р. | 31.12.2020 р. | |
| Фінансування | <1,0 | -2,84 | -14,58 | -11,74 |
| Автономії (незалежності) | > 0,5 | -0,54 | -0,07 | 0,47 |
| Стійкості (стабільності) | > 1,0 | -0,35 | -0,07 | 0,28 |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності | 0,2-0,3 | - | - | - |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності | 0,7-1,0 | 0,17 | 0,66 | 0,49 |
| Коефіцієнт покриття | > 1,0 | 0,65 | 0,81 | 0,16 |

Джерело: розраховано і побудовано за даними звітності підприємства

В результаті аналізу наведених показників (табл. 2.2) можемо зробити висновок, що станом на 01.01.2020 р. коефіцієнт фінансування ТОВ «Поділля-

Агро С» складав -2,84, на кінець року – -14,58. Аналогічно як і показники автономії та стійкості. Від’ємне значення показників вказує на суттєвий брак коштів на підприємстві. Від’ємне значення власного капіталу пов’язано зі значним зростанням непокритого збитку за останні роки. У зв’язку з цим непокритий збиток, який відображається протягом аналізованого періоду, зменшує загальну суму власного капіталу та порушує нормальне фінансування стабільного розвитку підприємства.

У ТОВ «Поділля-Агро С» станом на кінець 2020 р. коефіцієнт абсолютної ліквідності складав 0. Тобто у підприємства яке досліджується фактично немає можливості сплатити частину короткострокових позикових зобов’язань, які будуть при необхідності погашені негайно.

Дещо краща ситуація щодо коефіцієнтів швидкої ліквідності та покриття, які станом на 31.11.2020 р. менші нормативного значення, але в динаміці зростають. Проте ситуація, що склалася на сьогодні у ТОВ «Поділля-Агро С» свідчить про високий фінансовий ризик, оскільки підприємство не в змозі оплатити власні боргові зобов’язання.

Одним із важливих аспектів облікового забезпечення господарських операцій на підприємстві є формування облікової політики щодо оборотних активів, зокрема запасів, оскільки вдало сформований даний внутрішній регламентний документ дає можливість формування та надання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Формування облікової політики щодо запасів на ТОВ «Поділля-Агро С» здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [15; 26]. В табл. 2.3 представлено елементи облікової політики досліджуваного підприємства.

Загалом, бухгалтерський облік оборотних активів на ТОВ «Поділля-Агро С» забезпечує: своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної та правдивої інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, також їх внутрішнє переміщення, вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування); відображення даних про нарахування

амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання; визначення фінансових результатів від реалізації та іншого використання основних засобів; визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (проведення технічного огляду, поточне обслуговування, ремонт, тощо); актуальною інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції.

**Таблиця 2.3 Елементи облікової політики ТОВ «Поділля-Агро С»
Миколаївського району щодо управління, контролю і обліку запасів**

| Елементи облікової політики | Відображення в обліку |
|---|--|
| Згідно ПСБО 9 «Запаси» | |
| Одиниця обліку запасів | Найменування |
| Метод обліку транспортно-заготівельних витрат | Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, відносять на вартість тих запасів, у зв'язку з придбанням яких ці витрати понесені |
| Методи оцінки вибуття | Оцінку вибуття запасів проводять за методом середньозваженої собівартості. |
| Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів | |
| База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів | за кількісним критерієм: – вага; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів |
| Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів | Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів здійснюють щомісячно. |
| Призначення та умови використання запасів | Підприємство встановлює самостійно |

Джерело : побудовано за даними Наказу «Про облікову політику ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району»

В ТОВ «Поділля-Агро С» облік організовано в системі програм 1С: Підприємство, BAS, яка призначена для вирішення широкого спектра завдань автоматизації управління та обліку, що дозволяє побудувати індивідуальну інформаційну систему, яка має враховувати завдання та індивідуальні особливості кожного підприємства. На платформі розроблено багато прикладних рішень, серед яких можна виділити комплексне прикладне рішення, яке охоплює основні контури управління й обліку на виробничому підприємстві. Таке прикладне рішення дозволяє організувати інформаційну систему, що відповідає корпоративним і міжнародним стандартам.

Згідно до статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [42] підставою для бухгалтерського обліку господарських

операцій є первинні документи, де зафіксовано факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це не можливо – після закінчення..

Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Для обліку оборотних активів у ТОВ «Поділля-Агро С» оформлюються такі документи: спеціалізовані форми, зокрема акт отримання, лімітно-забірна картка, накладна на видачу ТМЦ, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення). Також до первинних документів віднесемо такі документи, як: податкова накладна, прибутковий ордер, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна.

У ТОВ «Поділля-Агро С» первинні та зведені облікові документи складаються як на паперових, так і на машинних носіях. Вони мають такі обов'язкові реквізити, як: назва документа (форми); дата і місце складання; назва підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції; посада осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Дані аналітичних рахунків тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Основними напрямками надходження запасів на підприємство є:

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами;
- виготовлення на даному підприємстві;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;

- внески до статутного капіталу підприємства його учасниками;
- обмін на подібні і неподібні активи.

На початковому етапі для формування інформаційної бази даних щодо руху виробничих запасів у програмі 1С: Підприємство передбачене використання таких документів: Переміщення ТМЦ, Видаткова накладна, Списання ТМЦ, Акт інвентаризації ТМЦ, Оприбуткування надлишків ТМЦ.

Комірник підприємства здійснює контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням запасів при отриманні виробничих запасів саме від постачальника.

Запаси готової продукції для реалізації у ТОВ «Поділля-Агро С» зберігаються в коморах. В складах зосереджено основні запаси паливного матеріалу, запасних частин, мінеральних добрив, будівельних та інших матеріалів, закуплених у постачальників. Через склади запаси розподіляються між виробничими підрозділами ТОВ «Поділля-Агро С» з обов'язковим документальним оформленням через головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства.

Матеріали на складах розміщують по секціях, а в них – за окремими групами і типами, сортами, розмірами, в штабелях, на стелажах, полицях і т. д. У місцях зберігання в ТОВ «Поділля-Агро С» прикріплюють спеціальні ярлики з назвою та характеристикою певного виду продукції й матеріалів, а в необхідних випадках – і призначенням, які виписуються безпосередньо комірником. Нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, зберігаються на спеціально обладнаних стаціонарних пунктах заправки машин, мінеральні добрива на складах відповідно до встановлених правил. Облік руху виробничих запасів на складах здійснює матеріально відповідальна особа.

У ТОВ «Поділля-Агро С» для обліку виробничих запасів використовують спеціалізовані форми:

ВЗСГ-1 «Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей»;

ВЗСГ-3 «Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин»;

ВЗСГ-4 «Акт витрати насіння і садивного матеріалу»;

ВЗСГ-5 «Акт на списання виробничого та господарського інвентарю»;

ВЗСГ-7 «Товарна накладна»;

ВЗСГ-8 «Накладна (внутрігосподарського призначення)»;

ВЗСГ-10 «Книга складського обліку».

Лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей за формою № ВЗСГ-1 складаються для оформлення відпуску матеріалів, кормів, насіння, продуктів, мінеральних добрив, сировини, запасних частин та інших товарно-матеріальних цінностей. Лімітно-забірні картки слугують підтвердним документом для списання матеріальних цінностей зі складу.

У ТОВ «Поділля-Агро С» лімітно-забірні картки № ВЗСГ-1 виписуються на одне або кілька найменувань матеріалів у двох примірниках для агронома підприємства та комірника терміном на один місяць. Відпуск ТМЦ у виробництво здійснюється комірником при пред'явленні отримувачем свого примірника лімітно-забірної картки;

Лімітно-забірні картки на відпуск насіння, добрив виписують у бухгалтерії ТОВ «Поділля-Агро С» відповідно до плану сівби насіння та внесення добрив. У лімітно-забірних картках указуються площа висіву (внесення добрив) та норма висіву насіння (внесення добрив) на одиницю площі. Як виняток лімітно-забірні картки може відкриватися за окремим виробничим замовленням на виробництво сільськогосподарської продукції.

Комірник зазначає в обох примірниках дату і кількість відпущених матеріальних цінностей, потім виводить залишок ліміту за номенклатурним номером і ставить свій підпис про видачу, а отримувач ставить підпис в них за одержані матеріальні цінності. Видача цінностей не може проводитися після використання ліміту або після закінчення строку дії картки.

До бухгалтерії ТОВ «Поділля-Агро С» лімітно-забірні картки здаються в кінці місяця разом зі Звітом про рух матеріальних цінностей.

Розглянемо приклад заповнення Лімітно-забірної картки за формою № ВЗСГ-1. Бухгалтер ТОВ «Поділля-Агро С» виписав лімітно-забірну картку,

за якою відпускаються посівний матеріал соняшнику (гібриди НК Конді, Суміко, Тутті). Одержувач – тракторист-машиніст (Власов А. Є.), видавач – комірник (Шарап С. М.). Посівний матеріал соняшнику видавався протягом квітня, в межах установленого ліміту.

У лімітно-забірній карті № ВЗСГ-1 за номером 19 від було зазначено наступні відомості (табл. 2.4).

ТОВ «Поділля-Агро С»
Ідентифікаційний код 41007526
Структурний підрозділ рослинницька бригада
№1

Одержувач тракторист-машиніст
посада

Власов А. Є.
прізвище, ініціали

Додаток 1
до Методичних рекомендацій
Сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-1
Затверджено
наказом Мінагрополітики України
від 21 грудня 2007 р. №929
«Затверджую»

підпис керівника
«01» квітня 2020 р.

Таблиця 2.4 Лімітно-забірна карта №19 на отримання матеріальних цінностей за квітень 2020 р.

| Найменування цінностей | | Соняшник гібрид НК Конді | | Соняшник гібрид Суміко | | Соняшник гібрид Тутті | | Комірник Шарап С.М. | |
|------------------------|--------------|--------------------------|---------|------------------------|---------|-----------------------|---------|-------------------------|--------------|
| Номенклатурний номер | | 1356 | | 1358 | | 1361 | | | |
| Одиниця виміру | | кг | | кг | | кг | | | |
| Ліміт | к-ть | 8300 | | 650 | | 7120 | | | |
| | сума, грн | | | | | | | підпис 01.04.2020 р. | |
| Дата | | Кількість | | Кількість | | Кількість | | Підпис | |
| | | видано | залишок | видано | залишок | видано | залишок | комірник | одержувач |
| Видано | 05.04 | 4200 | 4100 | | | | | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 06.04 | 4100 | - | | | | | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 07.04 | | | 650 | - | | | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 08.04 | | | | | 1120 | 6000 | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 09.04 | | | | | 2000 | 4000 | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 12.04. | | | | | 2000 | 2000 | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | 13.04 | | | | | 2000 | - | Шарап С.М. | Власов А. Є. |
| | Разом видано | 8300 | - | 650 | - | 7130 | - | Шарап С.М. | Власов А. Є. |

Джерело: наведено за даними ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району

Використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин у ТОВ «Поділля-Агро С» оформлюється Актом за формою № ВЗСГ-3 складається для відображення фактично витрачених (використаних) у кількісному та вартісному виразі мінеральних, органічних і

бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин з кожного поля щодо певних культур. У більшості випадків такий акт відкривають раз місяць.

При видачі добрив у формі № ВЗСГ-3 зазначають площа, способи й строки внесення добрив (за видами), кількість внесених добрив під кожен культуру окремо в натуральних показниках і в переведенні на діючу речовину.

Складають акт комірник ТОВ «Поділля-Агро С» та агроном після внесення мінеральних, органічних і бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин. Наприклад, у серпні 2019 р. було проведено передпосівне підживлення мінеральними добривами (Нітроамофоска (N₁₆P₁₆K₁₆)) площ посівів озимої пшениці сорту Сотниця (поле 1 – 77 га), сорту Лимарівна (поле 2 – 32 га), сорту Кірена (поле 3 – 60 га). Про використання мінеральних добрив комірником (Шарап М. М.) та агрономом (Отченаш О. М.) складено відповідний акт, де у графі «Назва добрив, ядохімікатів, гербіцидів» зазначено назву: Нітроамофоска (N₁₆P₁₆K₁₆). У графі «% діючої речовини» проставлено «16». У графі «Код синтетичного рахунку» за дебетом наведено 231, а кредитом – 208. У графі «Одиниця виміру» зазначено «т». У колонці «Ціна, грн» проставлено суму у 10400,00 грн. У наступних колонках конкретизовано за кожним сортом розмір поля, фізична вага добрива, у переведенні на діючу речовину, та сума добрив внесених під культуру в грн.

До акта додаються лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей, накладні, за якими отримано добрива та засоби хімічного захисту рослин, і разом передаються до бухгалтерії підприємства для перевірки та проведення записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Акт витрат насіння у ТОВ «Поділля-Агро С» складається за формою № ВЗСГ-4 для його списання до витрат на вирощування відповідних сільськогосподарських культур. Даний акт відкривають один раз на місяць.

Акт складається після завершення сівби по окремих ділянках та полями сівозміни у двох примірниках. Записи здійснюються за назвами насіння, в розрізі культур за окремими ділянками (номер поля), зазначаються площа та витрачене насіння (садивний матеріал) за нормою і фактичні витрати на 1 га

та на всю площу. Ціна і сума визначаються залежно від обраного методу оцінки щодо списання виробничих запасів.

До акту додаються документи, на підставі яких проводилася видача насіння зі складу ТОВ «Поділля-Агро С», «Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей» (форма № ВЗСГ-1), «Накладна (внутрігосподарського призначення)» (форма № ВЗСГ-8) та інші документи, які підтверджують сортову якість насіння (садивного матеріалу).

Акт складається і затверджується бригадиром та агрономом, крім того, затверджується керівником ТОВ «Поділля-Агро С», після чого передається бухгалтеру для відповідних записів у регістрах бухобліку.

Акт на списання виробничого та господарського інвентарю за формою № ВЗСГ-5 у ТОВ «Поділля-Агро С» складається для оформлення списання зношених і непридатних для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів (далі – МШП). Акт складається комісією в одному примірнику. В акті зазначають назву МШП, які підлягають списанню, код синтетичного обліку, одиницю виміру, кількість, ціну, суму та причину непридатності, спосіб знищення предметів. На зворотній стороні проводиться розрахунок результатів від ліквідації об'єкта. Після здавання списаних предметів в утиль акт із розпискою комісника здається в бухгалтерію. На різні види МШП акти на списання складаються окремо.

Акт оформляється постійно діючою комісією, склад якої затверджується наказом про облікову політику ТОВ «Поділля-Агро С». До складу комісії включають агронома, комісника, бухгалтера та інших працівників (наприклад, бригадира).

Товарна накладна за формою № ВЗСГ-7 у ТОВ «Поділля-Агро С» складається для обліку відпуску (реалізації) продукції, матеріальних цінностей стороннім організаціям та підприємствам. Накладна виписується у двох примірниках на підставі договорів (контрактів), нарядів й інших відповідних

документів. Перший примірник товарної накладної залишається у комірника ТОВ «Поділля-Агро С», другий у одержувача (покупця) продукції, матеріалів.

Складає накладну бухгалтер ТОВ «Поділля-Агро С». Водночас товарна накладна підписується керівником підприємства, комірником та одержувачем. Засвідчується печаткою.

Накладна внутрігосподарського призначення за формою № ВЗСГ-8 у ТОВ «Поділля-Агро С» складається для відпуску продукції, ТМЦ зі складу відділенням, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації за готівку своїм працівникам, а також для оприбуткування продукції та інших ТМЦ, що надійшли з виробництва та придбані за готівку.

Накладна № ВЗСГ-8 складається у двох примірниках. У документі зазначаються назва продукції, код синтетичного обліку, одиниця виміру, кількість відпущених (прийнятих) цінностей, ціна, сума, підписи відповідальних осіб, які здійснили господарську операцію тощо. Складає накладну бухгалтер ТОВ «Поділля-Агро С». Водночас залежно від цілей складання такого первинного документа його можуть підписувати як особа, яка затребувала або дозволила відпуск ТМЦ, так і їх одержувач ТМЦ, бухгалтер або водій у випадку необхідності транспортування ТМЦ.

Наприкінці місяця у бухгалтерії ТОВ «Поділля-Агро С» в автоматичному режимі на підставі первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей, які роздруковується у двох примірниках, один з яких зберігається у комірника, інший у бухгалтерії разом із документами, що підтверджують надходження чи витрачання матеріалів. До Звіту включають лише ті види матеріалів, по яких був рух у звітному періоді.

Дані про залишки запасів та їхній рух у Звіті фіксують не тільки в кількісному, а й у грошовому виразі. Бухгалтер ТОВ «Поділля-Агро С» перевіряє правильність складання первинних документів, таксує і визначає суми обігу і залишків у грошовому виразі. Повноту оприбуткування матеріалів, одержаних зі сторони, перевіряють зіставленням із відповідними документами.

2.2 Синтетичний та аналітичний облік операцій з оборотними активами підприємства

На поточному етапі облікового процесу в комп'ютерному середовищі на підставі інформаційних даних щодо наявності та руху виробничих запасів, введених за допомогою екранних форм у ТОВ «Поділля-Агро С» формується Журнал документів та Журнал проводок.

Для узагальнення інформації про рух виробничих запасів у робочому плані рахунків автоматизованої програми обліку виділено окремий синтетичний рахунок 20. Досліджуване нами підприємство використовує лише ті субрахунки, які йому необхідні, інші – не використовуються (табл. 2. 5).

Таблиця 2.5 Субрахунки синтетичного рахунок 20 «Виробничі запаси» у робочому плані рахунків автоматизованої програми обліку ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району

| Субрахунки | Рахунки, з якими кореспондує | |
|---|--|--|
| | по дебету з кредитом рахунків | по кредиту з дебетом рахунків |
| 201 «Сировина й матеріали» | 20, 23, 24, 26, 27, 28, 37, 40, 42, 46, 48, 63, 64, 68, 71, 74 | 15, 20, 23, 24, 28, 37, 39, 42, 47, 91, 92, 93, 94 |
| 203 «Паливо» | | |
| 205 «Будівельні матеріали» | | |
| 207 «Запасні частини» | | |
| 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» | | |

Джерело: наведено за даними програми 1С: Підприємство, BAS

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» – Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію.

Для тих рахунків, які мають розширену структуру наводиться детальна аналітика, тобто рахунок деталізується так, як необхідно підприємству і не суперечить чинному законодавству. Виробничі запаси у ТОВ «Поділля-Агро С» списують на виробництво за методом середньозваженої собівартості, тобто за

різних цін на запаси визначається середня ціна, за якою потім списується собівартість запасів. Господарські операції з запасами наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 Господарські операції з обліку виробничих запасів за 2020 рік у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, грн |
|-------|--|-------------------------|-----|-----------|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | Перераховано постачальнику передоплату за матеріали (Банківська виписка) | 371 | 311 | 12000,00 |
| 2 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (Податкова накладна) | 641 | 644 | 2000,00 |
| 3 | Оприбутковано придбані матеріали (Товарно-транспортна накладна № 32) | 201 | 631 | 10000,00 |
| 4 | Списано суму податкового кредиту з ПДВ (Податкова накладна) | 644 | 631 | 2000,00 |
| 5 | Відображено витрати на транспортування матеріалів (Бухгалтерська довідка) | 201 | 631 | 800,00 |
| 6 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ від вартості транспортних послуг (Податкова накладна) | 641 | 631 | 160,00 |
| 7 | Проведено залік заборгованостей в частині придбаних запасів (Бухгалтерська довідка) | 631 | 371 | 12000,00 |
| 8 | Оплачено вартість транспортних послуг (Платіжне доручення) | 631 | 311 | 960,00 |

Джерело: побудовано за облікових реєстрів ТОВ «Поділля-Агро С»

При придбанні виробничих запасів ТОВ «Поділля-Агро С» оцінює їх за цінами придбання, а при їх реалізації – за договірними цінами. Проведення й оформлення результатів інвентаризації залишків виробничих запасів здійснюється досліджуваним господарством відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [39].

Залишки виробничих запасів зараховують в дохід операційної діяльності записом:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок)

Кредит субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Вартість недостачі виробничих запасів списується з кредиту рахунку 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Недостачі і втрати від псування цінностей з вини матеріально відповідальних осіб відносяться на їх рахунок записом:

Дебет субрахунку 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

Кредит субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо на час виявлення недостачі виробничих запасів конкретні винуватці не встановлені, то вартість такої недостачі відображається на забалансовому рахунку 07 «Списані активи», субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості в доход звітного періоду записом:

Дебет субрахунку 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

Кредит субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення та відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та вартісні показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і порівнянням виявляються розбіжності між даними інвентаризації та обліку.

Помилки в описах, виявлені бухгалтерією, мають бути виправлені й обумовлені за підписами всіх членів комісії та матеріально відповідальних осіб.

До підрахунку в регістрах ТОВ «Поділля-Агро С» підсумку виявлені помилки виправляють звичайним способом – закреслюють однією лінією неправильні суми і записують правильні. У разі виявлення помилок після підрахунку підсумку (до занесення даних в Головну книгу) використовують для запису виправленої суми вільний рядок.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність результатів інвентаризації та свої висновки та пропозиції відбиває у протоколі, де також наводяться докладні відомості про причини та осіб, винних у нестачах, втратах, лишках, і зазначаються заходи, вжиті щодо цих осіб. Протоколи інвентаризаційної комісії затверджує керівник ТОВ «Поділля-Агро С».

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку за той місяць, в якому її було закінчено.

На аналітичні рахунках ведуть облік виробничих запасів за їх видами, матеріально-відповідальними особами, постачальниками та ін. В програмі для аналітичного обліку виробничих запасів передбачений механізм субконто. З цією метою створене трирівневе субконто (субконто 1 – Місця зберігання, субконто 2 – ТМЦ, субконто 3 – Партії). Кожному із цих субконто відповідають однойменні довідники (рис. 2.1).

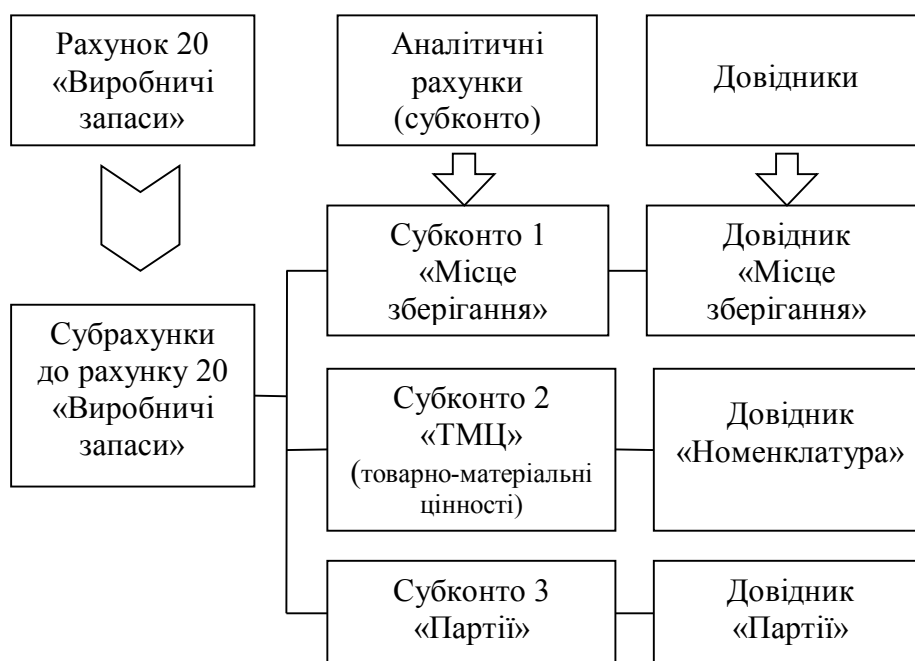


Рисунок 2.1 – Структура синтетичного та аналітичного обліку операцій з виробничими запасами ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району в автоматизованій програмі обліку

Джерело: побудовано автором за даними ТОВ «Поділля-Агро С»

Рахунки аналітичного обліку в ТОВ «Поділля-Агро С» використовуються для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації. Показники аналітичного обліку використовують для визначення собівартості придбаних запасів, тому що ці показники забезпечують найбільшу точність калькуляції, на якій базується грошова оцінка виробничих запасів. Використання набору видів субконто дозволяє забезпечити

багаторівневість аналітичного обліку виробничих запасів в даній програмі. Контроль за відповідністю даних синтетичного та аналітичного обліку здійснюється автоматично.

Заключним етапом облікового процесу запасів в ТОВ «Поділля-Агро С» є формування звітної інформації, щодо наявності та руху виробничих запасів. Однією з переваг автоматизованої програми обліку є можливість створення стандартних та регламентованих звітів. В програмі передбачена можливість формування звітів по окремих аналітичних рахунках рахунку 20 «Виробничі запаси», зокрема Аналіз рахунку за субконто, Оборотно-сальдова відомість за рахунком, Картка рахунку, Аналіз рахунку, аналіз субконто, Обороти між субконто, Зведені проводки, Головна книга, Журнал-ордер за субконто, які дають змогу отримувати детальну інформацію про операції по рахунку (за місцями зберігання, видами ТМЦ, партіями ТМЦ).

2.3 Розкриття інформації про оборотні активи у фінансовій звітності в умовах застосування сучасних інформаційних систем

Фінансову звітність у ТОВ «Поділля-Агро С» здійснює обліковий працівник. Інформація про оборотні активи підприємства розкривається у річній звітності, яка складається з фінансового звіту «Фінансова звітність мікропідприємства».

Активи, зобов'язання та власний капітал підприємства відображаються у Балансі (форма № 1-м). Підсумок активів балансу «Поділля-Агро С» дорівнює сумі зобов'язань та власного капіталу. Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Таблиця 2.7 Порядок відображення оборотних активів у Балансі
(форма № 1-мс) у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району

| Найменування статті | Код рядка | Методичні рекомендації № 433 | Джерело інформації для заповнення | Примітка |
|------------------------------------|-----------|--|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Запаси | 1100 | п. 2.19 | Сальдо по Дт рах. 20, 22,23/25,26,27,28 (без урахування субрах. 286) | Відображається загальна вартість запасів, для розгорнутого відображення якої передбачено додаткові рядки. |
| Поточна дебіторська заборгованість | 1155 | п. 2.32 | Сальдо по Дт субрах. 372,374,375, 376,377,378 і 685, рах. 65 і 66 | Відображається заборгованість дебіторів, яку не може бути включено до інших статей дебіторської заборгованості та яка підлягає відображенню у складі оборотних активів. Показник дебіторської заборгованості в разі створення щодо її резерву сумнівних боргів наводиться в Балансі за чистою реалізаційною вартістю |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | п. 2.35 | Сальдо по Дт рах. 30,31, субрах. 333,334,335 і 351 Ряд.1165>ряд. 1166 + ряд. 1167 | Відображаються кошти в касі підприємства, на поточних та інших рахунках в банках, які можуть бути вільно використані для поточних операцій, грошові кошти в дорозі, електронні гроші, а також еквіваленти грошових коштів (як у національній, так і в іноземній валюті). Кошти, які не можна використати для операцій протягом одного року з дати Балансу або протягом операційного циклу в результаті обмежень, слід виключати зі складу оборотних активів і відображати як необоротні активи. У додаткових рядках цієї статті окремо можуть наводитися: |
| Інші оборотні активи | 1190 | | | |
| Усього за розділом II | 1195 | Ряд. 1100 + ряд.1155 + ряд. 1165 + ряд.1170 + ряд.1190 | | |
| Баланс | 1300 | Ряд.1095 + ряд.1195 + ряд.1200 | | |

Джерел: узагальнено автором

Розглянемо особливості формування статей фінансової звітності досліджуваного підприємства щодо відображення оборотних активів.

У статті «Запаси» відображають загальну вартість активів, зокрема, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. У разі відповідності ознакам суттєвості може бути окремо наведена у додаткових статтях інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми. За даною статтею у ТОВ «Поділля-Агро С» на початок 2020 року була відображена сума 9739,0 тис. грн, на кінець – 8341,0 тис. грн.

У статті «Поточна дебіторська заборгованість» відображається фактична заборгованість покупців або замовників за реалізовані їм продукцію, товари, роботи або послуги, включаючи забезпечену векселями, інших дебіторів, а також відображається визнана дебіторська заборгованість казначейських, фінансових і податкових органів, державних цільових фондів, зокрема за розрахунками з тимчасової непрацездатності. У ТОВ «Поділля-Агро С» на почато звітного періоду відображена сума у 529,0 тис. грн, на кінець року – 429,0 тис. грн.

У статті «Інші оборотні активи» «Інші оборотні активи» наводяться суми оборотних активів, які не включені до згаданих вище статей розділу «Оборотні активи», зокрема, поточні фінансові інвестиції. У ТОВ «Поділля-Агро С» за даною статтею інформацію не наведено.

Проаналізувавши особливості формування статей у фінансовій звітності «Фінансовий звіт мікропідприємства» ТОВ «Поділля-Агро С» за 2020 р. щодо відображення оборотних активів у Балансі (форма № 1-мс), можна зазначити, що баланс підприємства складений відповідно до рекомендацій НП(С)БО 25

«Спрощена фінансова звітність» від 25.02.2000 р. № 39 [1]. Підприємство здійснює ведення бухгалтерського і статистичного обліку та формування звітності відповідно до законодавства України. Фінансовий рік збігається з календарним роком. Бухгалтерський облік здійснюється обліковим працівником, компетенція якого визначена законодавством України.

Перед складанням річної фінансової звітності на підприємстві проводиться інвентаризація товарно-матеріальних цінностей, необоротних активів, грошових коштів, дебіторської і кредиторської заборгованостей. У разі виявлення відхилень даних обліку від даних інвентаризації проводиться внесення коригувань за наслідками проведеної інвентаризації.

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ведуть за автоматизованою формою на основі галузевої комп'ютерної програми. Реєстрація операцій в реєстри бухгалтерського обліку здійснюється на підставі первинних документів. Підприємство веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність у національній грошовій одиниці України – гривні.

Основні засоби відображені за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації. Амортизація нараховується, починаючи з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію основних засобів. Амортизація нараховується методом зменшення залишку із застосуванням норм, визначених податковим законодавством. Витрати, які здійснюються для підтримання основних засобів у робочому стані і отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від їх використання, включаються до складу витрат звітного періоду. Грошові кошти та їх еквіваленти відображаються за номіналом.

Дебіторська заборгованість визнається за первісними сумами. Недоліком при оцінці дебіторської заборгованості на досліджуваному підприємстві є те, що тут не проведена класифікація заборгованості за строками її погашення з встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. А також не створювався резерв сумнівних боргів. Запаси оцінюються за меншою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Висновки до розділу 2

Дослідження було проведено на базі ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району. Встановлено, що у 2020 р. підприємство отримало найбільший прибуток від реалізації порівняно з 2018 р. та 2019 р. Аналогічно чистий прибуток у звітному періоді найбільший з 2018 р.

Аналіз показників платоспроможності та ліквідності доводить, що ситуація, що склалася на сьогодні у ТОВ «Поділля-Агро С» свідчить про високий фінансовий ризик, оскільки підприємство не в змозі оплатити свої рахунки.

Облік в ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району організовано згідно з законодавчо-нормативними вимогами підприємство самостійно визначає свою облікову політику. Форма обліку у ТОВ «Поділля-Агро С» автоматизована.

На підприємстві створено раціональну систему документування обліку, заздалегідь продуманої системи дій посадових осіб та руху документів, упорядкованої цілісної облікової інформації в документопотоці підприємства.

Аналітичний та синтетичний облік на усіх ділянках у ТОВ «Поділля-Агро С» відповідає вимогам ведення автоматизованої форми обліку.

Оборотні активи у ТОВ «Поділля-Агро С» відображено у фінансовому звіті мікропідприємства у формі №1-мс Баланс. Звітність складається з дотриманням принципів фінансової звітності і методів оцінки статей балансу, визначених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Складений бухгалтерський баланс детально перевіряється на предмет узгодженості окремих показників, відображених у різних формах звітності.

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ В АГРАРНІЙ СФЕРІ

3.1 Особливості методики контролю оборотних активів підприємства

Одним з найбільш складних та відповідальних видів внутрішнього контролю є перевірка саме виробничих запасів суб'єкта господарської діяльності. Складність та відповідальність контролю перевірки виробничих запасів також підкреслюється й тим, що за даним видом перевірки встановлюється досить висока ступінь ризику. Крім того, від повноти контролю, об'єктивності висновку залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку контрольної діяльності – визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності.

Контроль перевірки оборотних активів, зокрема виробничих запасів вимагає глибоких знань та відповідного досвіду. Отже, виконання комплексу робіт з перевірки виробничих запасів доручається, як правило, лише висококваліфікованим та досвідченим фахівцям. При цьому контроль може бути як внутрішнім, так і зовнішнім.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою контролю оборотних активів, зокрема виробничих запасів є висловлювання перевіряючими думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативних документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Організаційно-методична підготовка контролю у ТОВ «Поділля-Агро С» включає вивчення стану економіки об'єкта. На підприємстві спочатку вивчають плани виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та виконання їх за підконтрольний період. Для цього як джерела інформації використовуватимемо виробничо-фінансовий план економічного і соціального розвитку, річну і періодичну бухгалтерську і статистичну звітність, документи тематичних перевірок, обстежень, різних службових розслідувань і прийнятих за ними рішень. Необхідним є проаналізувати фінансовий стан підприємства,

збереження його власності, розрахунково-кредитні відносини, платоспроможність. Даний аналіз вже проведений у попередньому розділі, тому при формуванні висновку використаємо його дані.

На підставі вивчення економіки ТОВ «Поділля-Агро С», яка перевіряється, розроблюють програму контрольних заходів, яку затверджує керівник організації, він же призначає контроль. У зазначеній програмі окреслено об'єкт контролю, його зміст і послідовність перевірки, періоди для суцільного і вибіркового контролю тощо.

Після затвердження всіх документальних аспектів, контролер обирає методику контролю – визначає методичні прийоми і контрольні процедури, застосування їх при перевірці різних об'єктів контролю, використання засобів обчислювальної техніки. Конкретизують ці питання при розробці плану-графіка контролю, який передбачає встановлення строку перевірки кожного об'єкта і виконавців, виходячи із загального строку проведення контролю.

На цьому етапі контролер узгоджує із керівництвом ТОВ «Поділля-Агро С» програму перевірки, обсяг робіт, термін контролю, форма представлення результатів, рівні відповідальності. Якщо на підприємстві запрошують аудиторів зі сторони, то додатково узгоджують вартість послуг; закріплюються домовленості між фірмою, яка здійснює перевірки і замовником договором. Після цього готується нормативно-правова база контрольної перевірки.

Програма допомагає керувати діяльністю контролера. До такої програми включається також перелік об'єктів контролю за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок контролю або проведення процедури. У програмі оцінюють розмір ризику внутрішнього контролю та особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності.

Протягом усієї тривалості перевірки у ТОВ «Поділля-Агро С» загальний план контролю і програма переглядаються та уточнюються перевіряючим, тому що існує ймовірність зміни умов і напрямків контрольної діяльності, а також можливість отримання інших результатів після проведення процедур, ніж ті, на

які раніше очікував контролер. Події або мотиви, що примушують контролера внести значні зміни до програми перевірки, оформляються ним документально.

Завершується організаційно-методична підготовка контролю виробничих запасів складанням робочого плану, де кожний виконавець за виділеним йому об'єктом і строком завершення контролю встановлює проміжні інтервали часу і елементи викуваних робіт.

Джерела інформації контролю виробничих запасів являють собою предметну область дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів. Для узагальнення інформації про наявність, рух належних суб'єкту господарювання предметів праці, призначені бухгалтерські рахунки класу 2 «Запаси», а для узагальнення інформації про наявність та рух виробничих запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». У ході контрольних процедур використовуються акти ревізії та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, і також інформація одержана в ході контролю.

Область дослідження запасів у ТОВ «Поділля-Агро С» включає:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
2. Облікову політику з питань обліку виробничих запасів.
3. Договори з матеріально-відповідальними особами.
4. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів (Журнал обліку надходження вантажів, довіреність, прибутковий ордер, товарно-транспортна накладна, акт про приймання матеріалів, накладна на внутрішнє переміщення матеріалів, реєстр приймання – здачі документів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, лімітно-забірна картка, накладна на відпуск матеріалів на сторону).
5. Регістри зведеного синтетичного обліку.
6. Місця збереження виробничих запасів.
7. Технологічний процес виробництва.

Із внутрішніх нормативних та загальних документів ТОВ «Поділля-Агро С», було одержано інформацію про: підприємство, його діяльність, перелік виробничих запасів. Особлива увага приділяється вивченню наказів, про проведення заходів внутрішнього контролю – ревізій та інвентаризацій. Вивчення договорів із матеріально відповідальними особами дає можливість контролеру скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства у роботі з цією категорією працівників. Аналіз облікової політики дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань оцінки виробничих запасів, їх переоцінки та методів оцінки виробничих запасів.

3.2 Технологічні етапи організації контролю оборотних активів

У процесі внутрішнього контролю у ТОВ «Поділля-Агро С» відслідковуються інформаційні потоки, пов'язані з господарськими діями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних та зведених документах, регістрах обліку та звітності.

Контроль виробничих запасів у ТОВ «Поділля-Агро С» розпочинають зазвичай з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів та контролю виконання угод з постачальниками і покупцями. Контролер звертає увагу на терміни проведення інвентаризації, правильність визначення її результатів, вивчав склад комісії та відображення в бухгалтерському обліку даних по інвентаризації.

Наступним етапом є перевірка правильності визначення збитків (шкоди) завданої матеріально-відповідальною особою від нестачі ТМЦ. Перевіряється процес надходження виробничих запасів: надходження запасів від різних постачальників; придбані за відповідну плату; надходження запасів, як внесок в статутний капітал; запаси які отримані безплатно, виготовлені власними силами чи обміняні.

Контролер перевіряє своєчасність і правильність документального оформлення, оприбуткування запасів первинними документами та їх

відображення в обліку, правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій.

Наступним етапом є з'ясування контролером встановлених методи оцінки запасів, які регламентовані обліковою політикою ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району. Придбані або виготовлені виробничі запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю (згідно П(С)БО 9«Запаси»). Далі контролер перевіряє порядок витрачання і списання виробничих запасів на виробництво продукції, для цього він використовує методи натурального контролю, вивчає дані про оприбуткування готової продукції, тобто чи немає продукції яка не оприбуткована, одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей.

Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку в ТОВ «Поділля-Агро С» запасів потребує проведення тестування, в результаті якого було вивчено слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження та вибрано спосіб організації контролю: суцільний вибіркового чи комбінований.

Контролер як правило проводить вибіркочу перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною.

Перевіряючи операції у ТОВ «Поділля-Агро С» з надходження матеріальних цінностей, насамперед вивчається порядок їх обліку та контролю на підприємстві. Встановлюється яким шляхом надійшли на підприємство товарно-матеріальні цінності, видача довіреностей особам, які мають право на їх одержання, тому згідно з інструкцією «Про порядок видачі довіреностей» перевіряється:

- наявність журналу виданих довіреностей;
- наявність наказу на тих осіб, які мають право підпису довіреностей;
- своєчасність подання звіту з використання одержаних довіреностей.

На підставі журналу реєстрації довіреностей та первинних документів перевіряється своєчасність оприбуткування ТМЦ. При надходженні

матеріальних цінностей зіставляється назва та кількість оприбуткованих ТМЦ з даними супроводжувальних документів.

Контроль операцій щодо надходження матеріальних цінностей від постачальників включає дослідження договорів поставки та перевірки повноти і своєчасності їх оприбуткування на склади підприємства.

Операції щодо матеріальних цінностей від постачальників умовно ділять на дві групи:

- надходження цінностей у відповідності із встановленими вимогами та наявністю супровідних документів;
- надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилення щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури, псуванню, крадіжки).

Надходження і оприбуткування матеріальних цінностей та розрахунків в ТОВ «Поділля-Агро С» перевіряють по журналу оперативного обліку надходження вантажів, платіжних вимогах, транспортних накладних і прибуткових документах та виписок установ банку. З цією метою оплачені платіжні вимоги постачальників чи платіжні доручення зіставляють з прибутковими документами.

Матеріальні цінності, які надійшли в ТОВ «Поділля-Агро С», приймаються від транспортних організацій комірник підприємства ретельно оглядає вантаж до початку приймання та перевіряє наявність пломб, та цілісність упаковки до початку приймання. У разі нестачі чи псуванню цінностей складається комерційний акт, який потім подається транспортній організації.

При списанні матеріалів у виробництво проводять документальну перевірку, яка дає змогу встановити: відповідність норм у документах на списання нормативним актам; відповідність кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини за нормами. За результатами такого зіставлення можливо виявити, чи відповідає нормам фактична кількість списаної сировини та матеріалів.

У зв'язку із списанням виробничих запасів перевіряється наявність актів на списання запасів, накладних, довіреностей, вимог на відпущення матеріалів, відомостей обліку видачі матеріалів, а також правильність заповнення документів.

Завершальним етапом є складання висновку перевірки, тобто контролер оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку, який містить чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність.

Висновок контролю виробничих запасів у ТОВ «Поділля-Агро С» включає інформацію щодо планування, підготовки перевірки з достатньою впевненістю у тому, що звітність не містить у собі суттєвих помилок, а також виявлені зауваження. Контролер оцінював викривлення та невідповідності в облікових системах підприємства, їх суттєвість, визначав чи можуть вони настільки змінити звітність, що це впливатиме на економічні рішення її користувачів.

Внутрішня перевірка вважається ефективною, коли під час контролю було зібрано достатньо інформації про те, що звіти не містять у собі суттєвих помилок, і сформувані на цій основі висновки про реальний стан виробничих запасів. Досвід проведених контрольних перевірок у ТОВ «Поділля-Агро С» показує, що на підприємстві інформацію перевіряють тестуванням, яке підтверджує цифровий матеріал, покладений в основу звітності. Під час перевірки були розглядають бухгалтерські принципи оцінки матеріальних статей балансу, використані керівництвом підприємства, здійснюється оцінка основних засобів, матеріалів та ін.

3.3 Шляхи удосконалення методики обліку та контролю оборотних активів з метою оптимізації діяльності підприємства та розкриття його потенціалу в ринкових умовах

Ефективне використання оборотних активів, зокрема виробничих запасів, в умовах діяльності ТОВ «Поділля-Агро С» можливе за умов відповідної організації їх обліку та контролю за їх використанням та рухом. На сьогодні до

проблем організації обліку виробничих запасів підприємства можна віднести наступні:

- неоднозначність визначення первісної вартості придбаних запасів;
- допущення помилок при визначенні справедливої вартості запасів в момент їх внесення до статутного капіталу, безоплатному одержанні, бартерному обміні тощо;
- недосконалість оцінки запасів на дату складання балансу;
- проблеми організації складського господарства та зберіганні окремих видів запасів;
- недостатність прийомів автоматизації при первинному обліку виробничих запасів;
- невідповідний рівень оперативного регулювання при формуванні і використанні запасів.

Розглянемо більш детально проблем організації обліку виробничих запасів у ТОВ «Поділля-Агро С».

В першу чергу, вважаємо неприйнятним при організації обліку запасів, придбаних за плату, віднесення витрат при визначенні їх первісної вартості до «інших витрат». Інші витрати включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і відрядження, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Іншим питанням є проблеми із визначенням справедливої вартості запасів. Якщо первісною вартістю запасів вважається справедлива вартість запасів при внесенні до статутного капіталу ТОВ «Поділля-Агро С», при одержанні запасів підприємством безоплатно, при придбанні у результаті обміну, тощо. На нашу думку, недоліком обліку за справедливою вартістю є, безумовно, можливість завищення або, навпаки, зменшення їх вартістю, таким чином спотворюються показники бухгалтерського обліку. Отже, в цьому випадку облікове забезпечення не відповідає головному своєму призначенню – наданню достовірної інформації про діяльність підприємства.

Для попередження даної ситуації при визначенні справедливої вартості виробничих запасів необхідно встановити їх стан – нові вони чи були у використанні; крім того проаналізувати ціни на аналогічні запаси і тільки після цього здійснити оцінку справедливої вартості об'єкту обліку, використовуючи всю доступну інформацію та існуючі методики розрахунків.

Ще одним проблемним моментом є оцінка запасів на дату балансу. До облікової політики ТОВ «Поділля-Агро С» потрібне внести уточнення, що на дату балансу виробничі запаси необхідно оцінювати за меншою із двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації, як це зазначено у П(С)БО 9 «Запаси» [15]. Основою оцінки можна використовувати прайси підприємств-виробників і якщо сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації запасів, тоді її необхідно списувати на витрати звітного періоду.

Вважаємо за доцільне внести уточнення до оцінки запасів при їх вибутті, що має безпосередній вплив на об'єктивність усієї бухгалтерської інформації. Якщо не встановити чітку методику списання запасів, то, за рахунок того, що ціни на виробничі запаси постійно змінюються, у звітності інформація про фінансовий стан підприємства може бути перекручена. Обліковою політикою ТОВ «Поділля-Агро С» має бути передбачено обрання оптимальної оцінки вибуття запасів, яка б не завищувала, або не занижувала собівартість продукції, була виправдана в умовах інфляції, відповідала процесу виробництва і враховувала не тільки поточні, але і стратегічні завдання діяльності товариства.

Зауважимо, що при здійсненні виробничої діяльності ТОВ «Поділля-Агро С» необхідно підвищувати ефективність використання виробничих запасів. Справедливим буде відмітити, що в такому випадку, функцій фінансового обліку буде недостатньо і нагальним є впровадження елементів управлінського обліку.

В цьому аспекті керівництву досліджуваного підприємства необхідно розробити і мету, завдання та визначити функцій управлінського обліку, а також розподіли обов'язки та схему документообігу.

Основними напрямками удосконалення обліку мають стати:

- 1) облік витрат з метою визначення вартості запасів і прибутку;
- 2) облік витрат з метою прийняття управлінських рішень;
- 3) облік витрат для аналізу динаміки, контролю і регулювання.

За таких умов перший напрямок слугуватиме і фінансовому, і управлінському обліку. Другий і третій – використовуватимуться з метою забезпечення ефективності управління в цілому.

Ефективність управлінського обліку не в останню чергу залежить від класифікації витрат на виробництво, яка дозволить керівництву ТОВ «Поділля-Агро С» отримати відповідь на питання: що, скільки і на які цілі було витрачено (рис. 3.1).

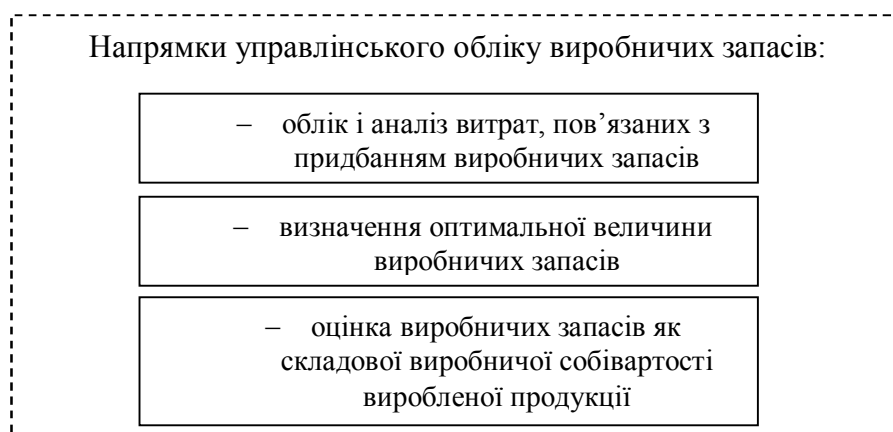


Рисунок 3.1 – Напрямки управлінського обліку виробничих запасів

Джерело: наведено за даними [2]

Наведемо групування витрат для цілей управління:

- за компонентами витрат;
- за ступенем впливу;
- по відношенню до обсягу поставок;
- за видами робіт;
- за місцями виникнення витрат.

Другим напрямком управлінського обліку виробничих запасів є встановлення розмірів виробничих запасів. Для цього на початку року у ТОВ «Поділля-Агро С» бажано проводити бюджетування, яке включає

планування потреби основних матеріалів, які є складовою змінних витрат підприємства і відносяться на витрати оборотних коштів (сировина, матеріали, комплектуючі тощо). Бюджетування здійснюється методами технологічного нормування або порівняльного аналізу рахунків і базується на розрахунках з врахуванням основних прогнозів обсягів виробництва сільськогосподарської продукції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 Розрахункові інструменти визначення бюджету основних матеріалів

| Види нормування | Місце у бюджеті | Складність / точність прогнозу | Прийоми розрахунку |
|--------------------------------|--|--------------------------------|--|
| Технологічне | Планування основних матеріалів, яка витрачається на виробничі цілі | Складний, точний | Враховуються технологічні норми (стандарти), розраховується виробнича потреба в розрізі видів матеріальних оборотних ресурсів на даний бюджетний період |
| Порівняльного аналізу рахунків | Планування обсягів виробництва і збуту | Простий, не достатньо точний | Здійснюється аналіз минулих бюджетних періодів, зіставляються обсяги виробництва і збуту з динамікою витрачання матеріальних ресурсів, на основі застосування методу середньозваженої величини встановлюються норми витрат на даний бюджетний період |

Джерело: наведено за даними [2]

Аналіз теоретичних досліджень з даного питання переконує, що методика порівняльного аналізу рахунків вважається не досить ефективною при розрахунку потреби в основних матеріалах для виробничої діяльності. Даний вид нормування доречно використовувати стосовно тільки тієї частини запасів, які відносяться до збутових витрат.

Таким чином, у ТОВ «Поділля-Агро С» при бюджетуванні виробничих запасів доречним буде використання методом технологічного нормування, тобто визначивши кількісні потреби в матеріалах маємо здійснити планування закупівель матеріальних ресурсів.

Третій напрямок управлінського обліку виробничих запасів включає виявлення структури виробничих витрат (у тому числі і матеріальних),

розробка нормативів виробництва та зіставлення фактичних показників з плановими. Якщо в кінці звітної періоду було виявлено відхилення за величиною виробничих запасів, то складаються оборотні аналітичні відомості на підставі карток складського обліку запасів, після чого дана інформація відображується у систему фінансового обліку. Таким чином простежується взаємодія фінансового і управлінського обліку (рис. 3.2).

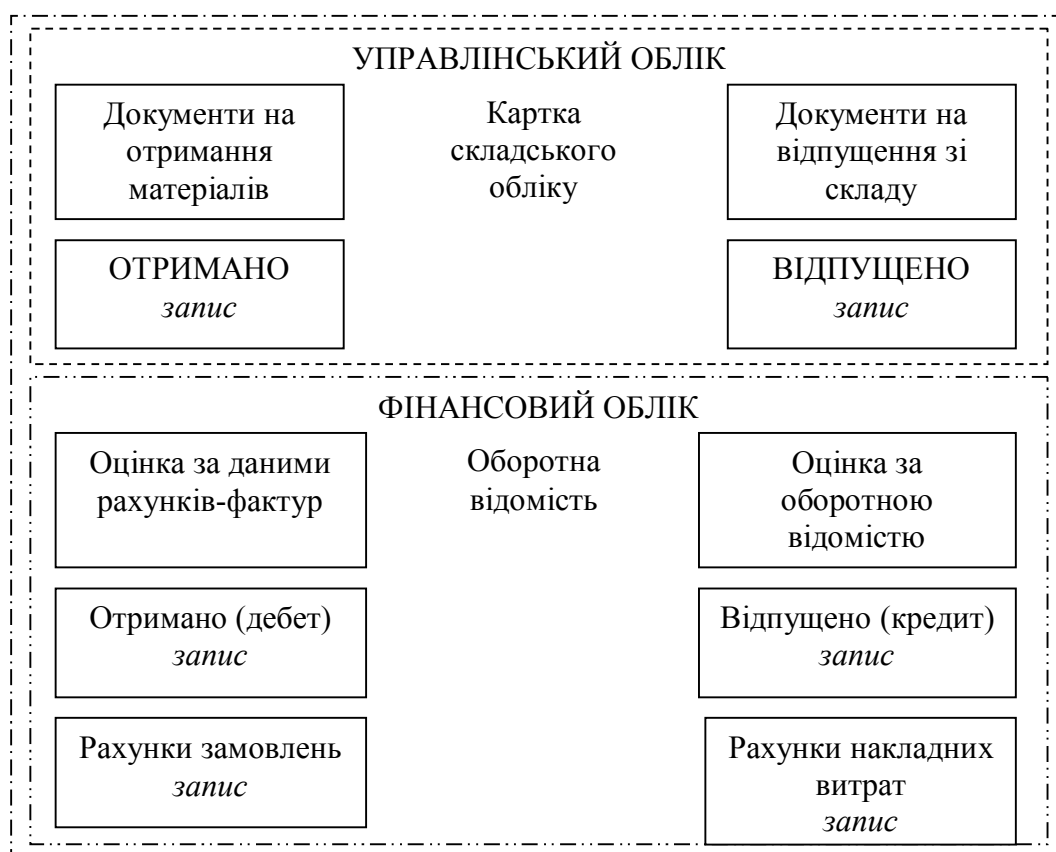


Рисунок 3.2 – Пропонований документообіг за матеріалами і схема складського обліку і фінансового обліку запасів

Джерело: узагальнено автором з використанням досліджень [2]

Як видно з наведеної схеми (рис. 3.2) скорочення запасів на підприємстві відбувається при одночасного внесення записів про відпущені матеріальні цінності в накопичувальну і оборотну відомості по запасам та фіксації кількості відпущених матеріалів на рахунку, де відображаються дані про замовлення або накладні витрати.

Отже, управлінський облік виробничих запасів дозволяє отримати детальну інформацію щодо аналізу витрат в складі матеріальних витрат. Дана

інформація дозволить проаналізувати їх структуру та виявити відхилення від планових показників.

У табл. 3.2 наведемо важливі аспекти в управлінському обліку виробничих запасів.

Таблиця 3.2 Основні аспекти управлінського обліку виробничих запасів

| Аспект | Характеристика |
|--|---|
| Формування вартості | потребує класифікація витрат, які включають до складу вартості виробничих запасів; аналіз факторів, що впливають на розміри і структуру витрат; |
| Витрати, які включено до вартості виробничих запасів | в калькуляціях проводиться нормування для виявлення планової потреби запасів та величини коштів, необхідних для їх придбання; при перевищенні фактичних величин над плановими управління відхиленнями здійснюється на основі класифікації відхилень; |
| Взаємозв'язок управлінського обліку з фінансовим | реалізується при здійсненні облікових процедур. |

Джерело: узагальнено автором

Отже, у бухгалтерському обліку виробничих запасів не тільки фіксують достовірну інформацію про їх наявність та рух на підприємстві, а також забезпечують ефективність використання матеріальних цінностей. Оптимізація даних питань можливе при поєднанні функцій фінансового та управлінського обліку.

Удосконалення фінансового обліку виробничих запасів в умовах ТОВ «Поділля-Агро С» потребує спрощення систему документообігу про наявність та рух виробничих запасів. Впровадження прийомів управлінського обліку забезпечить облік і аналіз витрат, пов'язаних з придбанням виробничих запасів, встановити їх оптимальну величину, а також проводити оцінку виробничих запасів у складі собівартості сільськогосподарської продукції.

Вдосконалення системи економічного контролю в цілому, полягаю у поліпшенні процедури контролю, що є єдиною функцією управління, яка оцінює надійність системи збору, зберігання та переробки виробничо-фінансової інформації господарських одиниць.

Другим аспектом, який реалізується через систему контролю, є приймання мір по стимулюванню інформаційних систем ревізійних одиниць до якісного виконання роботи. Ця функція контролю реалізується через органи виконавчої влади, а на вищому рівні управління — і через законодавчі.

Для створення думки про можливість контролю звітності будь-якої господарської одиниці, високий професіоналізм та об'єктивність контролерів, неминусе покарання за економічні злочини, слід широко використовувати місцеву пресу і телебачення, демонструючи результати перевірок та того, до яких негативних змін у фінансовому стані призвело приховування ревізійною одиницею достовірних відомостей про її діяльність.

Також підпис контролера не повинен знімати відповідальність з керівника підприємства, тому що в такому випадку втрачається їх зацікавленість в підвищенні надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Розглядаючи систему контролю як інформаційну, неможливо не згадати той факт, що ймовірність перекручення даних про здійснені господарські операції зростає із збільшенням етапів переробки і каналів зв'язку, через які ця інформація проходить. Це означає, що шлях інформації від джерела до користувача повинен бути максимально скорочений. Реалізація цього принципу представляє складну економічну і політичну задачу в зв'язку з тим, що система контролю сильно підлягає впливу соціально-економічних факторів.

Створення експертних систем потребує роботи багатьох експертів і програмістів. Це під силу тільки великим організаціям, які мають значні матеріальні ресурси. Тому такі проблеми в нашій країні можуть вирішати тільки великі об'єднання аудиторських фірм типу асоціацій. Розглядаючи можливість створення експертних систем в області контролю, а особливо призначених для виявлення різного роду шахрайств, визначаючим стане фактор галузевої приналежності і технології виробництва.

Погляди, досвід і оцінки експертів повинні стати основою для створення інформаційної бази експертних систем контролю в окремих галузях народного

господарства. Ймовірно, що для роботи з експертними системами буде необхідно навчання і спеціалізація. Щодо питань підвищення кваліфікації контролерів, можна зазначити, що крім традиційних дисциплін він повинен володіти засобами комп'ютерної техніки.

Сучасні тенденції виглядають так, що майбутнє фахівців у галузі контролю – не за «господарським контролем» або «аудитом» як перевіркою бухгалтерської звітної інформації, а за комп'ютерним аудитом у широкому значенні. Така діяльність охоплюватиме аспекти, які тісно пов'язані з обов'язковим контролем фінансової звітності, але водночас охоплюють широкий спектр консультаційних послуг, що їх можуть надавати:

- аналіз великих масивів фінансових і оперативних даних в електронному вигляді спеціальними програмними засобами з метою їх підтвердження і виявлення шахрайства;
- допомогу клієнту з питань забезпечення інформаційної безпеки;
- перевірки алгоритмів комп'ютерних облікових систем клієнтів і консультування з питань їх належної побудови.

Таким чином, застосування комп'ютерів суттєво впливає на здійснення контролю та його процедур. Однак слід мати на увазі, що контрольні функції є такими, які найважче автоматизувати. І тут контролерам не слід відокремлювати фінансовий облік і контроль від нагляду за інформаційними системами, що генерують дані.

Доречною буде порада створити в ТОВ «Поділля-Агро С» службу внутрішнього контролю. Внутрішній контроль – це ефективна система контролю за господарською діяльністю суб'єкта господарювання, яка сприяє покращенню якості зовнішніх перевірок, а також внутрішнім контролером потрібно прикласти менше часу і зусиль для виявлення наявних відхилень. Внутрішній контроль зазвичай краще забезпечує потребу підприємства у попередньому, поточному і наступному контролі, тоді як зовнішній контроль в основному базується на перевірці готових звітних даних. Метою операційного контролю є допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом

цього може бути збільшення рентабельності ТОВ «Поділля-Агро С». Можна виділити ряд типових функцій, притаманних внутрішньому контролю, незалежно від особливостей діяльності підприємства, на якому він проводиться, зокрема:

- зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів;
- вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, їх моніторинг та розроблення рекомендацій щодо удосконалення цих систем;
- дослідження бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів і способів, що використовуються для визначення, оцінки, класифікації такої інформації, і складання на її основі звітності, а також спеціальне вивчення окремих статей звітності;
- перевірку виконання законів та інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва;
- оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства;
- перевірку наявності, стану і забезпечення збереження майна;
- роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;
- оцінку використовуваного підприємством програмного забезпечення;
- спеціальні службові розслідування окремих випадків, за завданням керівника;
- координація своєї діяльності з діями незалежних фірм під час проведення зовнішньої перевірки;
- складання та надання висновків і звітів при проведенні перевірки;
- розроблення і подання пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління.

Для того, щоб запровадити службу внутрішнього контролю у ТОВ «Поділля-Агро С» достатньо буде для початку лише одного працівника, який

буде виконувати ці обов'язки. Це навіть може бути особа, яка буде звільнена з відділу бухгалтерії підприємства в результаті впровадження автоматизованого обліку. Цю особу можна просто перевести на іншу посаду – внутрішній контролер в межах ТОВ «Поділля-Агро С». Це також не призведе до збільшення безробітних в селі, де знаходиться ТОВ «Поділля-Агро С».

Систему підвищення кваліфікації і професійної підготовки доцільно організувати під керівництвом Комісії з професійної підготовки. Комісія повинна розробляти і удосконалювати навчальні програми з різних напрямів контрольної діяльності в університетах, вищих навчальних закладах і разом з іншими професійними об'єднаннями брати участь в підготовці кадрів у межах загальноосвітнього процесу вищих шкіл.

Для удосконалення внутрішньогосподарського контролю та підвищення його оперативності обґрунтовані його об'єкти, суб'єкти і методичні прийоми, які пов'язані з надходженням, використанням і збереженням матеріальних запасів в умовах автоматизації обліку та розроблена система методів і контрольних процедур під час проведення їх інвентаризації в умовах використання ЕОМ та засобів вимірювальної техніки.

Визначена необхідність доповнення до діючої Інструкції по інвентаризації товарно-матеріальних цінностей в частині використання сучасних засобів вимірювальної і обчислювальної техніки з застосуванням реєструючих приладів та автоматичних ваг з відображенням фактичної наявності матеріальних цінностей на електронних носіях інформації.

Висновки до розділу 3

Згідно проведено дослідження особливостей контролю оборотних активів в аграрній сфері встановлено, що його організаційно-методична підготовка у ТОВ «Поділля-Агро С» включає вивчення стану економіки об'єкта, вивчення планів виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та виконання їх за підконтрольний період. Джерелами інформації слугують виробничо-фінансовий план економічного і соціального розвитку, річна і періодична бухгалтерську і статистичну звітність, документи тематичних перевірок, обстежень, різних службових розслідувань і прийнятих за ними рішень.

Контроль оборотних активів, зокрема виробничих запасів у ТОВ «Поділля-Агро С» розпочинають з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів та контролю виконання угод з постачальниками і покупцями, оприбуткування запасів первинними документами та відображення їх в обліку, документального оформлення, правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, також своєчасності пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій.

Контролер як правило здійснює вибіркочну перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною. При списанні матеріалів у виробництво проводять документальну перевірку. За результатами перевірки оформляється висновок, який містить чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність

Вдосконалення як обліку, так і внутрішнього контролю в ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району – це процес, складовими якого є: запровадження Положення про внутрішній контроль на підприємстві; визначення методики та мети контрольних заходів; проведення облікових операцій автоматизованим шляхом та передача необхідних документів замовникам через мережу Інтернет; використання ЕОМ в обліку та контролі;

вдосконалення процедур і техніки обліку і контролю, підвищення кваліфікації фахівців.

Вивчення і використання теоретичних, методичних положень, що розроблені в кваліфікаційній роботі, сприятимуть подальшому розвитку і удосконаленню системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю оборотних активів на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Відповідно до отриманих результатів дослідження відповідно до мети кваліфікаційної роботи, щодо теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та контролю оборотних активів, обґрунтування основних напрямів і конкретних рекомендацій щодо їх удосконалення на підприємствах аграрної галузі, можна зробити наступні висновки.

1. При дослідженні теоретичних основ обліку та контролю оборотних активів в аграрній сфері встановлено, що другими за розмірами у загальному обсязі ресурсів підприємства є оборотні активи. У їх складі найбільшу рухому частину складають запаси. У кваліфікаційній роботі було представлено декілька варіантів класифікації виробничих засів.

2. Аналіз міжнародної практики обліку та контролю оборотних активів показав, що підходи до визнання і класифікації активів, зокрема оборотних активів, за стандартами МСФЗ, П(С)БО, GAAP мають свої особливості, а також схожість та відмінності щодо відображення їх у балансі підприємства. Як ресурси активи визначаються, як засоби, що знаходяться у володінні та користуванні підприємства і мають свою вартість і, від використання та реалізації яких підприємство отримує економічні вигоди тепер або очікує їх у майбутньому, і які є результатом раніше здійснених операцій. Важливим є розподіл активів на довгострокові і поточні.

3. Зарубіжні науковці вважають, що поняття оборотних активів не є вдалим вибором. Адже в обороті знаходяться, як правило запаси і дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги, включаючи аванси видані. Проте грошові кошти, а також інші види дебіторської заборгованості можуть бути в господарському обороті підприємства, а можуть бути направлені на інші цілі. Таким чином, оборотні активи є вужчим поняттям, ніж поточні активи, які повністю характеризують господарські засоби, які використовуються в поточному періоді.

4. Опрацювавши основні вітчизняні нормативно-правові документи, які регламентують обліковий процес та контроль виробничих запасів підприємств аграрної галузі в Україні встановлено, що найбільш повно інформація розкривається в П(С)БО 9 «Запаси», де викладено важливі питання бухгалтерського обліку певної топологічної ділянки обліку.

5. Характеристика методики обліку операцій з оборотними активами у ТОВ «Поділля Агро-С» Миколаївського району дозволяє зазначити, що у 2020 р. підприємство отримало найбільші прибуток від реалізації та чистий прибуток порівняно з попередніми періодами. Аналіз показників платоспроможності та ліквідності доводить, що ситуація, що склалася на сьогодні у ТОВ «Поділля-Агро С» свідчить про високий фінансовий ризик, оскільки підприємство не в змозі оплатити свої рахунки.

6. Облік в ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району організовано згідно з законодавчо-нормативними вимогами підприємство самостійно визначає свою облікову політику. Форма обліку у ТОВ «Поділля-Агро С» автоматизована. На підприємстві створено раціональну систему документування господарських операцій та руху документів, упорядкованої цілісної облікової інформації в документопотоці підприємства.

7. Аналітичний та синтетичний облік на усіх ділянках у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району відповідає вимогам ведення автоматизованої форми обліку.

8. Оборотні активи у ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району відображено у фінансовому звіті мікропідприємства у формі №1-мс Баланс. Звітність складається з дотриманням принципів фінансової звітності і методів оцінки статей балансу, визначених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Складений бухгалтерський баланс детально перевіряється на предмет узгодженості окремих показників, відображених у різних формах звітності.

9. Згідно проведено дослідження особливостей контролю оборотних активів в аграрній сфері встановлено, що його організаційно-методична

підготовка у ТОВ «Поділля-Агро С» включає вивчення стану економіки об'єкта, вивчення планів виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та виконання їх за підконтрольний період. Джерелами інформації слугують виробничо-фінансовий план економічного і соціального розвитку, річна і періодична бухгалтерську і статистичну звітність, документи тематичних перевірок, обстежень, різних службових розслідувань і прийнятих за ними рішень.

10. Контроль оборотних активів, зокрема виробничих запасів у ТОВ «Поділля-Агро С» розпочинають з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів та контролю виконання угод з постачальниками і покупцями, документального оформлення, оприбуткування запасів первинними документами та відображення їх в обліку, правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, також своєчасності пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій.

11. Контролер здійснює вибірккову перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною. При списанні матеріалів у виробництво проводять документальну перевірку. За результатами перевірки оформляється висновок, який містить чітко викладене письмове уявлення про перевірену фінансову звітність

12. Вдосконалення як обліку, так і внутрішнього контролю в ТОВ «Поділля-Агро С» Миколаївського району – це процес, складовими якого є: запровадження Положення про внутрішній контроль на підприємстві; визначення методики та мети контрольних заходів; проведення облікових операцій автоматизованим шляхом та передача необхідних документів замовникам через мережу Інтернет; використання ЕОМ в обліку та контролі; вдосконалення процедур і техніки обліку і контролю, підвищення кваліфікації фахівців.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2015. 498 с.
2. Безкоровайна Л. В. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів та напрямки його удосконалення. Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. 2016. № 4. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_4_3.
3. Близнюк О. В. Проблеми та шляхи удосконалення обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. Формування ринкових відносин в Україні. 2014. № 4. С. 112-114.
4. Бойцова М., Маханько О., Клиженко Я. Усе про облік запасів. [2-е вид., перероб. і доп.]. Харків : Фактор, 2014. 160 с.
5. Бондаренко О. М., Тітаренко А. Д. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 2. С. 63-67.
6. Виноградова. М. О., Жидеева Я. І. Аудит : навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
7. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
8. Гайдаржийська О. М., Попович О. В., Юрківська З. Л. Недоліки організації обліку виробничих запасів та напрями їх вдосконалення. Формування ринкових відносин в Україні. 2018. № 10. С. 113-120.
9. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
10. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. Економіка і регіон. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
11. Должанський А. М., Юрочко О. С. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин. Науковий вісник НЛТУ України. 2013. Вип. 23.18. С. 179-186.

12. Дохід: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
13. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
14. Запаси: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) від 01.01.2012 р. № 929_021. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021
15. Запаси: Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 від 20.10.1999 р. №246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
16. 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 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
17. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 7. С. 93-105.
18. Коцкулич Т. Я. Товарні запаси, їх сутність як об'єкта обліку та аналізу/ Соціально-гуманітарний вісник. 2019. Вип. 28. С. 98-99.
19. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2015. Вип. 4. С. 106-113.
20. Левченко О. П. Шляхи удосконалення організації обліку виробничих запасів. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. № 4. С. 266-270.
21. Лежненко Л. І., Ломова І. О. Теоретичні аспекти удосконалення аналітичного обліку виробничих запасів. Молодий вчений. 2014. № 5(1). С. 122-126 .
22. Ловска І. Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості. Вісник Житомирського

державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2013. № 1. С. 124-128.

23. Максименко І. Я. Особливості бухгалтерського обліку товарних запасів в системі управління торгівельним підприємством. *Economics and finance*. 2016. № 9. С. 228-230.

24. Маркс К., Енгельс Ф. Соч. Т. 24. С. 160.

25. Меліхова Т. О., Левтерова Л. В. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на сільгосп підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 10-17.

26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07>

27. Міжнародні стандарти аудиту (МСА). URL: <http://www.mia.kiev.ua/>

28. Моспаненко К. Использование цифровых технологий при инвентаризации товарно-материальных ценностей: материалы 74-й Международной научной студенческой конференции (15-31 марта 2021 г.). Кишинев, Молдова, 2021. С.77.

29. Моспаненко К. О. Економіко-правові аспекти обліку виробничих запасів в системі управління підприємством. *Студентський науковий вісник*. Випуск 3(30), Ч.1. Економічні науки. Миколаїв: МНАУ, 2021. С.31-39.

30. Моспаненко К. О. Законодавчо-нормативні аспекти аудиту виробничих запасів. *Студентський науковий вісник*. Випуск 3(26), Ч. 1. Економічні науки. Миколаїв: МНАУ, 2019. С.37-43.

31. Моспаненко К. О. Цифровізація бухгалтерського обліку в умовах розвитку інформаційної економіки: Участь молоді у розбудові АПК країни: матеріали 31-ї студ. наук.-теор. конф. (24-26 березня 2021 р). Миколаїв: МНАУ, 2021. С.21-23.

32. Моспаненко К. О. Методичні аспекти аудиту виробничих запасів: Участь молоді у розбудові АПК країни: матеріали 30-ї студ. наук.-теор. конф. (20-22 березня 2019 р). Миколаїв: МНАУ, 2019. С.44-46.

33. Павлова Н. В. Інвентаризація як інструмент аудиту основних засобів на підприємстві. URL: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm.

34. Пилявець І. М. Нормативно-правова база обліку виробничих запасів на аграрних підприємствах України. Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. 2016. № 2. С. 25-26.

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (із змінами і доповненнями). URL: [http:// www.ligazakon.ua](http://www.ligazakon.ua).

36. Погорелов Ю. С., Пилипенко А. В. Удосконалення обліку та аналізу виробничих запасів. Економіка Менеджмент Підприємництво. 2014. № 26 (II). С. 132-137.

37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

38. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 88-101.

39. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

40. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

41. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей від 31.05.1993 № 37-20/248/07-104. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93>

42. Потриваєва Н. В., Машевська Я. В. Організаційно-методичні засади формування облікової політики за міжнародними та національними

стандартами. Глобальні і національні проблеми економіки. Миколаїв. 2016. Випуск 10. С. 967-970.

43. Потриваєва Н. В., Агеєнко І. В. Оцінка сучасного стану забезпеченості сільськогосподарських підприємств Миколаївської області матеріально-технічними ресурсами. Estimation of the modern state of provision of agricultural enterprises in Mykolaiv region by material and technical resources (Volume 3 Number 4. Riga: Izdevnieciba «Baltija Publishing»). Riga, 2017. с.224-230.(Web of Science).

44. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

46. Рабоконь Ю. С. Економічна сутність виробничих запасів, їх оцінка та облікове забезпечення. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 8. С. 102-110.

47. Роева О. С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів. Економічний аналіз. 2017. Т. 27, № 1. С. 224-229.

48. Рубан Л. О., Яковенко Т. І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 34. С. 319-324

49. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.

50. Світлична В. Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL : http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716

51. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. 2015. № 22(1). С. 92-97.

52. Смалій Ю. О., Бенчак В. І., Польова Т. В. Удосконалення обліку та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємстві. Ефективна економіка. 2019. № 10. URL : http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10_2019/177.pdf

53. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0161-00>

54. Стадник М. Порівняльна характеристика вітчизняної та зарубіжної структури Балансу (НП(С)БО, МСБО, ГААП США, Директива 2013/34/ЄС). URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001173

55. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник; 5-е вид., доп. і перероб. Київ : Алерта, 2011. 976 с.

56. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Полтава : РВВ ПДАА, 2014. 358 с.

57. Чабанюк О. А. Характеристика нормативно-правової бази, що регулює облік виробничих запасів у сучасних умовах. Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvchu_es_2012_592_12.

58. Шарманська В. М., Новицький П. В. Облік виробничих запасів за П(С)БО та МСБО: порівняльна характеристика. Молодий вчений. 2018. № 1(1). С. 553-555.

59. Шендригоренко М. Т. Виробничі запаси: нормативно-правове регулювання обліку та пропозиції з підвищення ефективності внутрішнього аудиту. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2019. Вип. 36. С. 182-187.

60. Шум М. А., Гулько К. С. Особливості обліку та аналізу виробничих запасів на підприємствах України в сучасних умовах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. № 4. С. 166-169.

61. Шум М. А., Омельченко А. П. Економічна сутність виробничих запасів в економіці України на сучасному етапі. Економіка. Фінанси. Право. 2018. № 6(3). С. 26-28.

62. Potryvaieva N., Lugova O., Janovsjka N., Klochan Ju. International standards of financial reporting as the basis of accounting development in the conditions of globalization of the economy. Вісник аграрної науки Причорномор'я. Миколаїв. 2018. Випуск 3 (99). С. 12-16.

ДОДАТКИ