

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

ЗУБКО Юлія Віталіївна

Облік, аналіз і контроль матеріальних ресурсів аграрних підприємств
/ Accounting, analysis and control of material resources of agricultural
enterprises

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗмнв-21
Ю. В. Зубко

Науковий керівник:
к.е.н., доц. Ярощук О. В.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ ____ ” _____ 20____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....

1.1. Економічна сутність та класифікація оборотних активів.....

1.2. Матеріальні ресурси як базова складова оборотного капіталу аграрного підприємства.....

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів аграрного підприємства.....

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....

2.1. Облік матеріальних запасів підприємства.....

2.2. Облік поточних біологічних активів.....

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....

3.1. Аналіз техніко-економічних показників підприємства

3.2. Методичне забезпечення процедур контролю операцій з придбання матеріальних ресурсів за договором купівлі-продажу.....

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....

ВСТУП

Діяльність підприємств в умовах трансформаційних змін зумовлює зміну підходів до якості формування бухгалтерської інформації, яка потрібна для прийняття управлінських рішень. Це визначає закономірність поліпшування організації та методики бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів як основи інформаційного забезпечення управління виробничою та збутовою діяльністю. Крім того методика бухгалтерського обліку матеріальних ресурсів повинна враховувати специфіку функціонування великих підприємств з тривалим операційним циклом.

Дослідження методики бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів займались вітчизняні вчені, зокрема: О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, А. Г. Загородній, Г. Г. Кірейцев. М. М. Коцупатрий, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, В. Г. Швець, В. О. Шевчук та інші.

В матеріальні ресурси більшість підприємств інвестує значні кошти, тому ці інвестиції не повинні бути невиправдано великими. Контроль матеріальних ресурсів перебуває в центрі уваги всіх управлінських служб, що пов'язано з прагненням збільшити оборотність капіталу, адже неправильна організація бухгалтерського обліку руху матеріальних ресурсів може призвести до необґрунтованих витрат.

Метою написання дипломної роботи є подальше поглиблення і закріплення одержаних у процесі навчання знань і навиків з обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів, а саме застосування на практиці теоретичних знань з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, фінансів та інших економічних дисциплін, можливості самостійного здійснення перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства за відповідний звітний період, використовуючи у практичній роботі сучасні форми і методи контролю, а також розкриття суттєвих зон ризику, визначення допущених помилок, правопорушень в обліку матеріальних ресурсів, зловживань та

внесення пропозицій щодо виправлення виявлених недоліків.

Для досягнення цієї мети потрібно вирішити такі завдання:

- розглянути сутність та основні ознаки матеріальних ресурсів як складової оборотних активів підприємства;
- вивчити правове регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів;
- проаналізувати економічний стан ПАТ «Вищеольчедаївське» та дослідити основні вимоги щодо організації обліку на підприємстві;
- здійснити узагальнення та документування результатів контролю.

Базою для проведення дослідження послужили дані фінансової звітності Публічного акціонерного товариства «Вищеольчедаївське» Вінницької області, Мурованопуриловецького району, с. Малий Обухів.

Предметом дослідження є організаційні та методичні аспекти бухгалтерського обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів.

При написанні дипломної роботи були використані такі джерела інформації, як первинна та зведена документація, фінансова звітність підприємства, наукова та періодична література, нормативні та законодавчі акти.

Робота включає три розділи, викладених на 120 сторінках комп'ютерного тексту, містить 34 таблиці, 17 рисунків, використано 105 літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація оборотних активів підприємства

В умовах сьогодення формування ринкових відносин в Україні вимагає від суб'єктів підприємницької діяльності постійного пошуку шляхів підвищення рівня управління підприємством, що у значному ступені залежить від прийняття рішень щодо ефективного використання матеріальних ресурсів, які є складовою оборотних активів підприємств і, відповідно, вимагає пошуку нових підходів до їхньої оцінки.

Враховуючи цей факт, а також ту обставину, що матеріальні ресурси є складовим елементом ресурсів і всього майна підприємства в цілому, функціональна роль і місце в системі господарських взаємовідносин підприємств (економічна сутність) даного виду активів полягає в:

- забезпеченні господарської діяльності підприємства;
- постійному кругообігу ресурсів підприємства;
- детермінації вартості майнового комплексу;
- відображенні виробничого потенціалу підприємства з урахуванням фактору часу;
- отриманні доходу від операційної та інвестиційної діяльності, забезпеченні ресурсами інноваційної діяльності, зниженні ризику втрати активів за рахунок їхньої високої ліквідності.

В науковому та практичному обіходах до початку 90 – х років існувало в основному поняття матеріальні ресурси та оборотні кошти, ще раніше – в період 60 – 70 років преобладало поняття «оборотні фонди». З цими поняттями також широко пов'язано поняття «оборотного капіталу» (рис. 1.1).

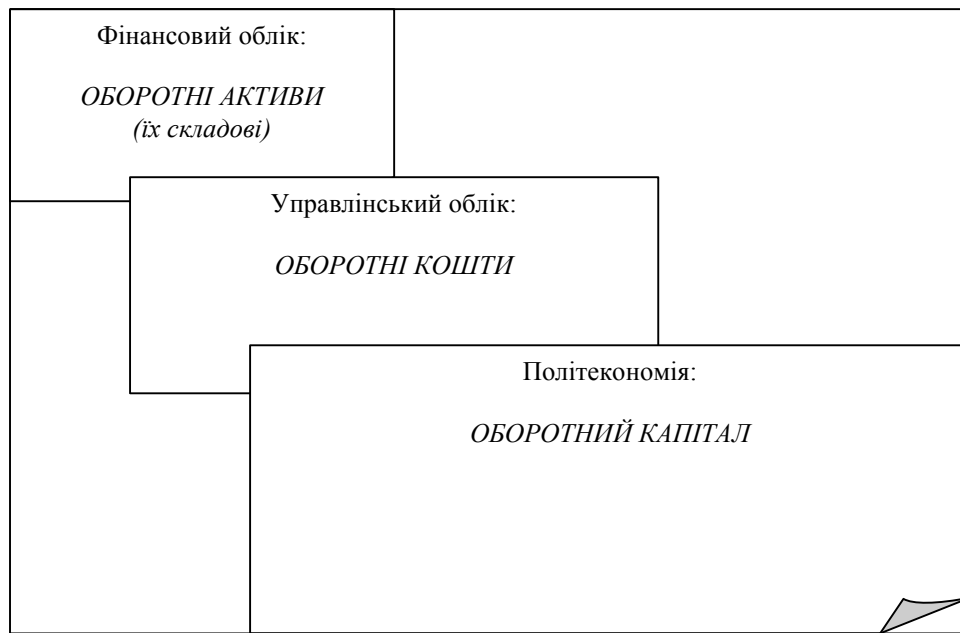


Рис. 1.1. Взаємозв'язок понять «оборотний капітал», «оборотні кошти» та «оборотні активи»

Слід зазначити, що протягом довгого періоду часу тривають дискусії серед вчених щодо визначення сутності категорій «оборотні кошти», «оборотні фонди» та «оборотний капітал». Оборотні активи дуже часто ототожнюються з оборотним капіталом. Але це суперечить визначенню оборотних активів як ресурсів, головною метою яких є забезпечення діяльності підприємства, капітал – це джерело надходження цих ресурсів. Капітал вказує на правові стосунки, він може бути власним, запозиченим, інвестованим та ін., таким чином, капітал – це окрема економічна категорія. Що стосується грошових коштів, то вони є складовою оборотних активів, тобто ці поняття є тотожними, але, безумовно, поняття оборотні активи – ширше.

Термін «оборотний капітал» також не є тотожним поняттю «оборотні активи», він відображає суму інвестованих в оборотні активи ресурсів. Оборотний капітал походить з минулої діяльності суб'єктів господарювання, а оборотні активи – з майбутньої діяльності підприємства.

Термін «оборотний капітал» характеризує поточні активи підприємства.

Матеріальні ресурси є складовою оборотного капіталу (оборотних активів) підприємства.

У вітчизняну науку поняття «оборотні активи» прийшло в період переходу бухгалтерського обліку на національні стандарти, тому серед науковців тривають дискусії щодо визначення сутності оборотних активів. Науковці-економісти радянських часів також приділяли значну увагу дослідженню сутності оборотних активів.

Вирішення питання раціонального використання оборотних активів є найважливішим чинником підвищення ефективності суспільного виробництва. Саме тому всебічне теоретичне дослідження категорії оборотних активів, економічне та облікове розуміння їхньої сутності підвищують їхнє значення у практиці фінансово-господарської діяльності.

Проведене дослідження сутності поняття «матеріальні активи» як складової поняття «оборотні кошти» свідчить про те, що науковій літературі існує різноманітність поглядів та відсутність єдиного підходу їх розуміння авторами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Розуміння оборотних активів різними авторами

Автори	Визначення поняття «оборотні активи»
1. М. Д. Білик	«Оборотні активи виробничого підприємства – група мобільних активів із періодом використання до одного року, що безпосередньо обслуговують операційну діяльність підприємства і внаслідок високого рівня їх ліквідності мають забезпечувати його платоспроможність за поточними фінансовими зобов'язаннями» [2, с. 161].
2. Я. Б. Дропа	«Оборотні активи – це сукупність коштів, авансованих в оборотні виробничі фонди і фонди обігу для забезпечення безперервності процесу виробництва та реалізації продукції» [20, с. 106]
3. А. М. Карбоник	«Оборотні активи – засоби, інвестовані підприємством в поточні операції під час кожного операційного циклу» [29, с. 125].
4. А. М. Поддєрьогін	«Оборотні активи – це грошові кошти, що вкладені для створення оборотних виробничих фондів та фондів обігу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції» [55, с. 317].

- | | |
|------------------------|--|
| 5. В. А. Познаховський | «Оборотні активи – сукупність оборотних фондів і фондів обігу, які використовуються для фінансування поточної господарської діяльності і виражені в грошовій формі» [26, с. 179]. |
| 6. В. С. Сухарський | Розглядає оборотні активи як сукупність оборотних фондів та фондів обігу, які використовуються для фінансування поточної господарської діяльності і виражені в грошовій оцінці [40]. |
| 7. Г. Б. Титаренко | «Оборотні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, що забезпечують поточну виробничо-комерційну діяльність підприємства та, що повністю споживаються у процесі одного виробничо-комерційного циклу» [22, с. 4]. |
| 8. О. С. Філімоненков | «Оборотні активи – сукупність матеріально-речовинних цінностей і грошових коштів, які беруть участь у створенні продукту, цілком споживаються у виробничому процесі і повністю переносять свою вартість на виробничий продукт упродовж операційного циклу або 12 місяців з дати балансу» [27, с. 229]. |

Отже, більшість авторів збігаються з думкою, що оборотні кошти (оборотний капітал) – це ресурси, авансовані в оборотні виробничі фонди і обігові фонди для забезпечення безперервності виробничого процесу, збуту продукції та одержання прибутку. До оборотних активів відносять: запаси, дебіторську заборгованість, поточні фінансові інвестиції, грошові кошти та їх еквіваленти і т.д.. Вони знаходяться у постійному русі.

В результаті проведеного дослідження теоретичних положень вважаємо за необхідне навести розмежування понять «оборотні активи» та «оборотний капітал» через наведення основних елементів, які входять до їх складу в табл. 1.2.

Для оборотних коштів як частини капіталу підприємства характерні наступні ознаки:

- об’єктивна необхідність зазначеної категорії в умовах існування товарно-грошових відносин;
- вартісна природа оборотних коштів як ведуча їх форма;
- авансований характер оборотних коштів;
- економічна єдність оборотних виробничих фондів і фондів обігу;
- планомірність кругообігу ресурсів підприємства [3, с. 16].

Склад оборотних коштів, оборотних активів та оборотного капіталу підприємства

Основні елементи оборотних коштів, оборотного капіталу та оборотних активів	Оборотні активи, оборотні кошти, оборотний капітал		
I. Витрати майбутніх періодів	Оборотний капітал	Оборотні кошти	
2. Виробничі запаси:			Оборотні активи
- сировина			
- основні та допоміжні матеріали			
- паливо			
- тара			
- МШП			
3. Незавершене виробництво			
4. Готова продукція			
5. Товари			
6. Грошові кошти та їх еквіваленти			
7. Дебіторська заборгованість			
8. Векселі одержані			
9. Поточні фінансові інвестиції			

Розглянемо погляди авторів на проблеми класифікації оборотних активів, дані наведемо в табл. 1.3.

Вивчення даних таблиці дає змогу зробити висновок, що більшість вчених поділяють оборотні активи залежно від участі в кругообігу, за видами та характером фінансових джерел утворення.

Досить вагомим надбанням у науці було визнання оборотних активів як засобів, що авансуються для підтримання безперервності кругообігу та повертаються у вихідну грошову форму після реалізації продукції.

Таблиця 1.3

Класифікація оборотних активів за різними авторами

Класифікаційні ознаки та види оборотних активів	Берехтіна Л. О.	Іванченко В. М.	Подєрьогін А. М.	Сузов Г. П.	Сікора Т.	Носов П. Л.	Кірейцев Г. Г.	Загородна О. М. Федорович Р. В.	Чухло І. С.
1. Залежно від участі в кругообігу: - оборотні активи у сфері виробництва; - оборотні активи у сфері обігу	+	+	+			+	+	+	+
2. За характером фінансових джерел формування: - валові оборотні активи; - чисті оборотні активи; - власні оборотні активи	+	+			+		+	+	+
3. За періодом функціонування: - постійна частина оборотних активів; - змінна частина оборотних активів	+					+			+
4. Залежно від методів планування та регулювання: - нормовані; - ненормовані		+	+			+	+		+
5. За видами розрізняють: запаси сировини, матеріалів, напівфабрикатів; - запаси готової продукції; дебіторська заборгованість; - грошові кошти; інші види оборотних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
6. За часом перебування в Кругообігу: - початкові; - функціональні; - накопичені.									+
7. За ступенем ліквідності: - абсолютно ліквідні; - швидколіквідні; - малоліквідні.					+	+			+
8. За формою функціонування: - монетарна форма; - речова форма.						+			+
9. За ризиком вкладених оборотних активів: - оборотні активи з високим ризиком вкладення; - оборотні активи з середнім ризиком вкладення; - оборотні активи з мінімальним ризиком вкладення					+	+			+
10. За ступенем захищеності від інфляції: - оборотні активи, що не піддаються інфляційним втратам; - оборотні активи, що піддаються інфляційним втратам					+	+			+

Виходячи з вищевикладеного, за пріоритетною ознакою можна визначити наступний склад оборотних активів на підприємствах: запаси; грошові кошти; біологічні активи.

Що стосується дебіторської заборгованості та фінансових інвестицій, то вони відіграють вторинну функцію в операційній діяльності більшості промислових і сільськогосподарських підприємств України.

1.2. Матеріальні ресурси як базова складова оборотного капіталу аграрного підприємства

Результат опрацювання останніх досліджень та публікацій вказує на те, що в сучасній економічній теорії та практиці панує неоднозначність підходів до розуміння економічної сутності матеріальних ресурсів, а також неточність щодо ототожнення суміжних категорій.

Тому вважаємо за доцільне зробити аналіз поглядів авторів щодо обліку та контролю матеріальних ресурсів як складової оборотних активів підприємства, які узагальнимо в табл. 1.4.

Аналізуючи терміни «оборотні кошти», «оборотні активи», «оборотний капітал», слід зазначити, що науковці по-різному характеризують їх склад і структуру, тобто ці економічні категорії, описують майже однакові об'єкти. Дане визначення буде складено в основу системи управління матеріальними ресурсами, яке знайде свій відбиток в подальших дослідженнях.

Але, якщо взяти до уваги той факт, що однією з основних характеристик оборотних активів є їхня ліквідність, тобто показник ліквідності є дуже важливим при пошуку компромісу між ризиком втрати ліквідності й ефективністю роботи підприємства (рис. 1.2.) [49], а також те, що саме грошові кошти забезпечують постійну трансформацію окремих елементів оборотних активів (рис. 1.3), то можна з впевненістю сказати, що з метою зниження ризиків при розробці політики управління оборотними активами на підприємствах слід орієнтуватися, насамперед, на грошові кошти.

Огляд наукової літератури з контролю матеріальних ресурсів

Літературне джерело	Короткий зміст	Цитата
1	2	3
1. Боярова О.А. Перманентна інвентаризація, як засіб підвищення ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnaueamb/2011_168_1/11knp.pdf	Розглянуто перманентну інвентаризацію як засіб підвищення ефективності діяльності підприємств	Неможливо недооцінити роль інвентаризаційної комісії господарюючого суб'єкта, на яку покладається завдання з перевірки наявності та справності ваговимірних приладів, дотримання санітарних вимог і протипожежних правил, забезпечення збереженості виробничих запасів...
2. Бровко О.Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_1/11.pdf	Досліджено систему інформаційного забезпечення та організацію внутрішнього аудиту в управлінні товарними запасами підприємств	Питання внутрішнього аудиту товарних запасів тісно пов'язане з внутрішнім контролем. Особливістю внутрішнього аудиту товарних запасів є те, що він вимагає застосування процедур, які повинні відображати специфіку кожного етапу руху товарних запасів
3. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів / Т. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2011. - № 2. - С. 22-25	Охарактеризовано економічну сутність та оцінку запасів	Існує ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів: за очікуваною ціною продажу, за чистою вартістю реалізації, за поточною відновлювальною вартістю та за ціною придбання (виготовлення)

1	2	3
4. Данилочкина О.В. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: – http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/evu/2012_18_1/Danilochkina-Golod.pdf	Аналізуються основні проблеми організації та ведення обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах, а також пошук шляхів їх вирішення	Для організації безперебійного постачання, розміщення, зберігання і видачі матеріальних запасів у виробництво велику роль грає правильно організоване складське господарство, тому що в діяльності підприємства не завжди можна добитися повного узгодження темпів постачання матеріальних ресурсів, темпів виробництва і збуту готової продукції
5. Докунін М. Ю. Особливості аудиту запасів виробничого підприємства / М.Ю. Докунін, Т.В. Мултанівська // Управління розвитком. – 2011. – №19(116). – С. 57-58	Визначено особливості аудиту запасів виробничого підприємства та запропоновано шляхи його вдосконалення	Аудит запасів є дуже важливим елементом у роботі виробничого підприємства. Метою аудиту запасів виступає підтвердження реальності і достовірності вартості запасів у фінансовій звітності і забезпечення відповідності операцій чинному законодавству
6. Дунаєва М.В. Особливості оцінювання виробничих запасів / М.В. Дунаєва // // Фінанси, облік і аудит. – 2012. – № 19. – С. 271-277	Розкриваються порядок оцінки виробничих запасів. Головна увага приділяється виборі правильної оцінки запасів	Запаси є найважливішою частиною оборотних активів підприємництва і займають особливе місце у складі майна та велику частку у структурі витрат підприємства та обов'язково враховується при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та інформації про його фінансовий стан
7. Єфіменко І.В. Виробничі запаси підприємства як складова ресурсного потенціалу та особливості їх обліку / І.В. Єфіменко, М.В. Гончар // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 6. – С. 220-222	Визначено місце виробничих запасів у структурі ресурсного потенціалу підприємства, проблеми та особливості використання різних методів їх оцінювання	Але як в економічній літературі, так і на практиці питання обліку виробничих запасів і їх використання розглядаються найчастіше ізольовано, без зв'язку з іншими функціями управління, що загалом негативно впливає на результативність управління потенціалом
8. Клименко О.П. Організація і методика контролю поточних біологічних активів тваринництва / О. П. Клименко // Облік і фінанси АПК. - 2012. - № 1. - С. 103-	Розглянуто основні проблемні питання які виникають при здійсненні контролю поточних біологічних активів	У зв'язку із введенням змін щодо бухгалтерського обліку тварин на сільськогосподарських підприємствах постало проблемним питання здійснення контролю поточних біологічних активів

1	2	3
<p>9. Кузик Н.П. Організаційно-методичні аспекти контролю виробничих запасів сільськогосподарських підприємств та актуальні питання його удосконалення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/nvnpau_eamb/2011_168_1/11knp.pdf</p>	<p>Розкрито окремі питання, пов'язані з організацією, методикою і інформаційним забезпеченням контролю виробничих запасів</p>	<p>Контроль виробничих запасів сільськогосподарських підприємств 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</p>
<p>10. Кузьмінська О.М. Економічна сутність виробничих, оцінка виробничих запасів та завдання їх обліку / О.М. Кузьмінська // Аграрний вісник Причорномор'я. - 2012. - № 53. – С. 54-59</p>	<p>Розглядаються питання організації бухгалтерського обліку запасів, складу, визначення та оцінки запасів</p>	<p>Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість визначається залежно від шляхів його надходжень на підприємство, а також джерел надходжень</p>
<p>11. Крамаренко І.В. Використання облікової інформації в управлінні запасами підприємства / І.В. Крамаренко, А.О. Грінченко // Науково-технічний збірник. – 2011. - № 98.- С. 305-309</p>	<p>Розглядаються питання пов'язані з вирішенням облікових питань пов'язаних з управлінням запасами підприємства</p>	<p>Для забезпечення безперебійної роботи на складах підприємства завжди мають бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. У складських приміщеннях здійснюються операції по збереженню виробничих запасів...</p>
<p>12. Ловска І.Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі / І.Д. Ловска // Проблеми методології бухгалтерського обліку, контролю. -2012. - № 1 (22). - С. 194-200</p>	<p>Розглянуто проблеми організації та ведення обліку виробничих запасів на підприємствах в умовах застосування комп'ютерної техніки</p>	<p>Особливості виробництва в сучасних умовах вимагають детального аналітичного та кількісного обліку виробничих запасів. Ці особливості полягають в тому, що матеріальні запаси обліковуються не тільки за кількістю та сумою, а й за окремими складами, змінами</p>
<p>13. Макаренко А.П. Організація зовнішнього аудиту складських запасів та їх автоматизованого управлінського обліку на підприємстві / А.П. Макаренко, О.В.</p>	<p>Визначені загальні підходи до формування програми зовнішнього аудиту складських запасів на підприємстві</p>	<p>Наявність значних потоків облікової інформації, пов'язаних з надходженням, зберіганням і використанням складських запасів, можливість здійснення облікових процедур в умовах автоматизації обліку запасів обумовили</p>

1	2	3
Кондратенко // Вісник Запорізького національного університету. - 2011. - № 2(10). - С. 149-155		необхідність застосування інформаційних систем і комп'ютерної техніки в процесі зовнішнього аудиту складських запасів
14. Мельничук Б.В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектора України / Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. - 2011. - № 2. - С. 69-72	Проаналізовано розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектора економіки. Визначено проблеми вибору аудиторів	Проблема вибору аудиторів, які спеціалізуються в аграрному секторі, неможливість використання аудиторських послуг аграрними підприємствами за помірними цінами, вважаємо за потрібне відзначити роль внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів
15. Міхальчук А.О. Сутність та зміст аналітичних процедур при проведенні аудиторської перевірки / А.О. Міхальчук // Управління розвитком. - 2012. - № 7 (128). - С. 100-101	Розглянуто особливості аналітичних процедур та їх сутність при проведенні аудиторської перевірки	Аналітичні процедури займають особливе місце у здійсненні аудиторської перевірки, оскільки підвищують якість її проведення, дають змогу аудитору з'ясувати особливості діяльності суб'єкта господарювання - замовника аудиту...
16. Олійник Т.О. Проблеми організації обліку виробничих запасів на складах підприємств / Т.О. Олійник // Облік, аналіз і аудит. -2011. - № 3. - С. 204-207	Розробка системи управління виробничими запасами на складах підприємств. Визначення напрямків управління виробничими запасами	Для підвищення оперативно-бухгалтерського обліку методу обліку матеріальних запасів доцільно здійснювати деталізацію їх груп на кількість підгруп з тим розрахунком, щоб в підгрупі не була велика кількість найменувань матеріалів, що дозволить обмежити обсяг запасів для обліку їх руху та повірки
17. Саверченко І.В. Особливості існуючих систем обліку запасів / І.В. Саверченко // Управління розвитком. - 2011. - № 20(117). - С. 82-84	Проаналізовано існуючі системи обліку запасів, їх переваги та недоліки	Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємстві є облік запасів, оскільки запаси, як правило, є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства та займають особливе місце у складанні його майна і тримають домінуючі позиції у структурі витрат
18. Селіванова Н.М. Проблемні аспекти обліку виробничих запасів аграрних підприємств / Н.М. Селіванова // Аграрний вісник Причорномор'я. -2012. -№ 53. - С. 123-126	Розкриті проблемні питання бухгалтерського обліку запасів відповідно до вимог національних та міжнародних стандартів	Сформована система обліку та контролю виробничих запасів внаслідок особливостей методологічної бази не завжди відповідає сучасним вимогам управління в сільському господарстві

1	2	3
19. Семенов А.Г. Удосконалення методики аудиту ефективності системи управління запасами підприємства / А.Г. Семенов, І.А. Собакіна // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2010. - № 2. - С. 177-179	Розглянуто основні питання удосконалення методики аудиту запасів. Основну увагу приділено систематизації типових помилок за результатами аудиторських перевірок запасів	З метою підвищення ефективності використання систем контролю за рівнем запасів аудитор повинен розробити та запропонувати варіант системи контролю за рівнем запасів, який буде відповідати особливостям існування підприємства
20. Сметанко О.В. Удосконалення методики проведення та документування внутрішнього аудиту запасів в акціонерних товариствах України / О.В. Сметанко // Облік і фінанси. – Випуск 9 (33). - 2012. - С. 175-179	Розкриваються питання пов'язані з удосконаленням методики проведення внутрішнього аудиту запасів та документуванням результатів роботи внутрішніх аудиторів	Внутрішньому аудитору необхідно перевірити: порядок отримання і документальне оформлення запасів; повноту оприбуткування запасів, зазначених у документах постачальника; відповідність якості отриманих запасів за пред'явленими документами їх фактичній якості
21. Смоленюк П.С. Матеріальні ресурси: нормування, аналіз та шляхи їх ефективного використання / П.С. Смоленюк // Облік і аудит. – 2012. - № 3(27). – С. 50-58.	Розглянуто методи нормування, аналізу матеріальних ресурсів підприємства, а також зазначені напрямки ефективного їх використання	Ефективність використання оборотних засобів полягає не тільки в прискоренні оборотності а і в зниженні собівартості продукції за рахунок економії оборотних засобів, підвищенні прибутковості і рентабельності
22. Ставський В.К. Управління виробничими запасами підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/dtr/ep/2010_2/files/EC210_42.pdf	Визначено умови забезпечення ефективності управління ними та запровадження показників їх оцінювання	Ефективне управління матеріальними ресурсами підприємства на основі запропонованих вище індикаторів дасть змогу забезпечити зміну обсягів запасів за рахунок змін обсягів діяльності та зміну обсягів запасів за рахунок зміни їх оборотності
23. Тищенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів / Л.В. Тищенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. - № 18. – С. 361-369	Представлено критичний образ існуючих у фаховій літературі підходів до визначення терміну «виробничі запаси»	Виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів...
24. Ткаченко А.М. Нормування виробничих запасів на підприємстві / А.М. Ткаченко // Гуманітарний вісник ЗДАІ. - 2011. - № 44. – С. 180-184	Узагальнені підходи до нормування виробничих запасів на підприємствах	Запаси є складовою оборотних коштів підприємства, а ефективне використання оборотних коштів багато в чому залежить від правильного визначення споживи в них.

1	2	3
25. Царенко І.М. Удосконалення методики аудиту запасів на підприємстві / І.М. Царенко // Управління розвитком. – 2012. - №7(128). С.– 120-121	Розглянуто основні питання удосконалення методики аудиту запасів підприємства шляхом визначення пріоритетних напрямків аудиторської перевірки останніх	Аудит запасів підприємництва є одним із найскладніших та найбільш трудомістких етапів перевірки фінансової звітності. На сьогоднішній день існують загальноприйняті методики аудиту запасів підприємництва, але жодна за них не є досконалою
26. Чабанюк О.А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів / О.А. Чабанюк // Фінанси, облік, аудит. – 2011. - № 18. –С. 386-390	Присвячена теоретичним та методичним питанням організації документообігу, бухгалтерського обліку наявності та руху виробничих запасів підприємства	Організація документообігу – важливий аспект діяльності кожного підприємства. Від організації документообігу багато в чому залежить ефективність роботи підприємства. Безпосередньо від правильності організації документообігу залежать повнота, швидкість та якість відображення інформації в бухгалтерському обліку
27. Чабанюк О.А. Організація системи внутрішнього контролю запасів на підприємстві / О.А. Чабанюк // «Економічні науки».- Серія «Облік та фінанси». – 2011. - № 8(29). – С. 45-51	Розглянуто актуальні проблеми методики внутрішнього контролю запасів на підприємстві	Виділення внутрішнього аудиту виробничих запасів у самостійну частину аудиторського контролю є необхідним і зумовлено, насамперед, прагненням адміністрації економічного суб'єкта отримати об'єктивну та незалежну оцінку дій управлінського персоналу різних рівнів
28. Чабанюк О.А. Сучасні проблеми та напрямки удосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2011_34/statti/6_4.htm	Досліджено проблеми ведення обліку на підприємствах України, представлено шляхи удосконалення обліку виробничих запасів	Вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку

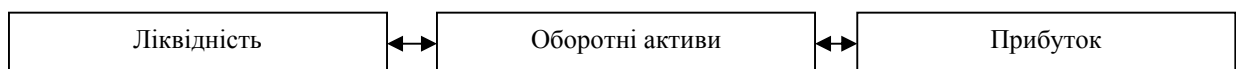


Рис. 1.2. Взаємозв'язок між ліквідністю і прибутком підприємства

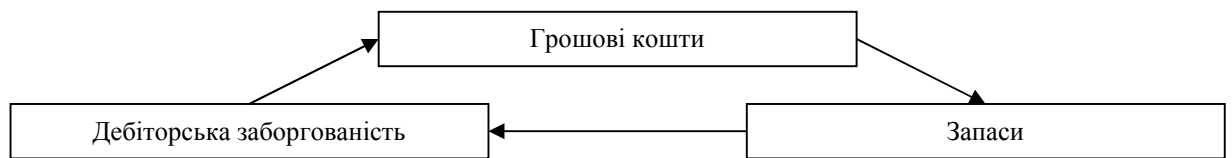


Рис. 1.3. Кругообіг оборотних активів при операційній діяльності

Тобто грошові кошти мають пріоритетну ознаку в операційній діяльності суб'єкта господарювання, забезпечуючи кругообіг оборотних активів.

Проведене дослідження праць дає підстави стверджувати, що циркуляційна природа поточних активів має ключове значення в управлінні оборотними активами. Більшість авторів ранжують оборотні активи за ступенем ліквідності таким чином: грошові кошти та грошові еквіваленти – абсолютно ліквідні, потім – дебіторська заборгованість і матеріальні запаси.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та контролю матеріальних ресурсів аграрного підприємства

Виникнення, становлення і подальший розвиток обліку в Україні зумовлені суттєвими трансформаціями в економіці держави, її ринковим переорієнтуванням і необхідністю об'єктивного контролю господарської діяльності суб'єктів господарювання.

В таблиці 1.5 наведемо нормативно-правові акти, що стосуються теми дослідження.

Таблиця 1.5

Нормативні документи з питань обліку та контролю матеріальних ресурсів

Документ	Зміст документа	Сфера використання
1	2	3
1. Конституція України (основний закон). Прийнята Верховною Радою України від 28.06.1996 р., зі змінами та доповненнями	Проголошенні правові засади суб'єктів підприємницької діяльності і громадян.	Забезпечення діяльності підприємств.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 № 8073-X, зі змінами та доповненнями	Про адміністративні правопорушення є охорона власності, конституційного ладу України, прав і законних інтересів підприємств, установ та організацій.	Забезпечення діяльності підприємств
3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р №435-IV, із змінами і доповненнями	Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників	Захист особистих немайнових та майнових відносин
4. Господарський кодекс від 16.01.2003 р. № 436 IV, зі змінами та доповненнями	Цей кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають у процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами	Регулювання господарської діяльності
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами та доповненнями	Регулює особливості визначення бази оподаткування в разі постачання запасів	Визначення бази оподаткування
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Організація бух. обліку, аудиту і складання фін. звітності
7. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 125-XII, із наступними змінами і доповненнями	Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг	Організація аудиторської діяльності
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Підготовка та подання фінансової звітності підприємством

1	2	3
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 28.05.99 № 137 (зі змінами)	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності	Складання фінансової звітності
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи». Затверджено наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності	Містить інформацію про сфери застосування та склад витрат
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20 жовтня 1999 року N 246	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності	Містить інформацію про склад запасів
12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88, з наступними змінами і доповненнями	Визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами	Формування первинних документів, облікових реєстрів, бух.звітності
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затверджено наказом Мінфіну України від 19.01.2000 р. № 27/4248, із змінами та доповненнями	Визначається методологія обліку витрат, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності	Визначення і склад витрат в т.ч. витрат, пов'язаних з експлуатацією запасів
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи”. Затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи...	Визначення та оцінка біологічних активів
15. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390	Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами	Застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку
16. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міннагрополітики України від 18.05.01 р. № 132	Надає методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції с/г підприємств

1	2	3
17. Методичні рекомендації щодо порядку проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва с/г підприємств, наведені в листі Мінагрополітики України від 04.12.03 р. № 37-27-12/14023	Визначає методологічні засади щодо порядку проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва с/г підприємств	Проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей
18. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Мінагрополітики від 21.12.07 р. № 929	Визначає методологічні засади щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в с/г підприємствах	Формування первинних документів
19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну України від 10.01.07р. №2	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерського обліку інформації про запаси	Формування інформації про запаси
20. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291	Встановлює систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується для детальної та повної реєстрації всіх операцій з метою забезпечення потреб складання фінансової звітності	Реєстрація всіх господарських операцій
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій. Затверджено наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291	Встановлює порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, визначає характеристику і коротке призначення рахунків для відображення інформації за типовими операціями	Відображення інформації за типовими операціями
22. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69	Визначає методологічні засади проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	Порядок проведення інвентаризації запасів
23. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей. Затверджено постановою КМУ від 22.11.99 р. № 116	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначення розмірів збитків, нестач матеріальних цінностей

1	2	3
24. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація»	Аудитор повинен своєчасно готувати аудиторську документацію, яка забезпечує: - достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку; - докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосовуваних законодавчих вимог	Формування робочої документації аудитора
25. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	Аудитор повинен розробити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час та напрямок аудиту та допомагала в розробці більш детального плану аудиту	Складання плану і програми
26. Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази»	Аудиторські докази — це інформація, отримана при формулюванні висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До них ставляться первинні документи, бухгалтерські записи, інша підтверджувальна інформація	Формування аудиторських доказів
27. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури»	Аналітичні процедури на стадії планування аудиту малого підприємства можуть бути обмеженими за характером і обсягом у зв'язку зі встановленими на малому підприємстві термінами обробки даних про господарські операції і відсутністю надійної фінансової інформації на момент планування	Проведення аудиторських процедур
28. Міжнародний стандарт аудиту 530 «Аудиторська вибірка»	Розгляд характеру знайдених аудиторських доказів та можливе відхилення або умови викривлення чи інші характеристики допоможуть аудитору визначити, що складає відхилення або викривлення і яку сукупність слід використовувати для вибірки	Здійснення вибіркової аудиторської перевірки
29. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором	Формування аудиторського висновку

Метою дослідження методології бухгалтерського обліку і звітності запасів є формування облікової інформації згідно із законодавчо визначеними принципами та надання її користувачам, а також, враховуючи досягнення світової та національної економічних наук, вивчення та узагальнення методологічних засад надходження і списання запасів на витрати виробництва з метою подальшого їх удосконалення.

Кожний господарський факт, який відбувається в процесі бухгалтерського обліку потребує обов'язкової реєстрації у певній послідовності і за певними правилами. Такі правила та методики затверджуються на державному рівні в цілях стандартизації облікових процедур в нормативно-правових актах спеціального призначення. Вони регламентують легітимність дій бухгалтерської служби і є певною мірою підставою, фундаментом для її діяльності.

Процес організації бухгалтерського обліку запасів супроводжується значною кількістю нормативно-правових документів до яких апелює бухгалтер і за допомогою яких здійснюється обліковий процес.

Серед науковців спостерігаються дискусії стосовно правового регулювання виробничих запасів. Особливо дискусії розгортаються щодо змісту основного документа, який регулює облік виробничих запасів, тобто щодо П(С)БО 9 «Запаси». Серед авторів існує багато пропозицій, які стосуються транспортно-заготівельних витрат. Губачова О.М. та Ю.О.Ночовна [54, с.15] вважають що транспортно-заготівельні та інші витрати є однорідними за змістом і їх облік та розподіл доцільніше здійснювати за єдиною методикою. Охрамович О.Р. [39, с.201] наводить пропозиції щодо обліку транспортно-заготівельних витрат, їх складу та розподілу, а також пропонує відобразити їх у Методичних рекомендаціях по застосуванню П(С)БО9 «Запаси», які в майбутньому стануть складовою Облікового кодексу України, створення якого обумовлено необхідністю науково-обґрунтованої систематизації законодавства з бухгалтерського обліку. Питанням поліпшення методичної бази виконання облікових операцій

щодо транспортно-заготівельних витрат приділяє увагу О. В. Ісай [39, с. 132], вказуючи, що серед витрат, які несе підприємство є витрати, які необхідно розподілити і віднести до транспортно-заготівельних витрат чи до інших витрат, тому чинна система визначення первинної собівартості запасів потребує удосконалення. Майданевич Ю.П [58] одним із пунктів використання методологічних змін в обліку виробничих запасів молокопереробних підприємств пропонує включення транспортно-заготівельних витрат одразу до вартості сировини та відображення їх в Наказі «Про облікову політику» і стверджує, що це дозволить спростити облік, посилити його контрольно-аналітичні функції, полегшити роботу бухгалтерської служби підприємства. Підтримує думку автора Л. Чемерис, оскільки вважає, що витрати, пов'язанні зі складуванням та зберіганням запасів слід відносити до первісної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємств. Відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат знайшло місце у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року №2.

Корнеєва О.Ю. пропонує внесення змін в нормативну базу щодо дій, які необхідно виконувати, якщо не виконується хоча б одна з умов, за яких запаси були б визнані оборотними активами, а саме:

- приносити в майбутньому економічні вигоди, які пов'язані з їх використанням;
- їх вартість можливо достовірно визначити;
- використані або реалізовані впродовж одного року або операційного циклу, у випадку якщо він більше терміну одного року.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ
аграрного ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік матеріальних запасів підприємства

Під запасами необхідно розуміти активи, які застосовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, здійснення робіт і надання послуг, а також з метою управління підприємством (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Місце запасів в активах підприємства [25]

Необхідно зазначити, що запаси відносять до активів, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає будь-які економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, а їх вартість може бути достовірно розрахована.

Суков Г. С. дає визначення загальному терміну запаси, характеризуючи їх «як резерви матеріальних ресурсів, що не використовуються в поточній

діяльності підприємства, призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності» [34, с.188].

Найповнішу економічну класифікацію виробничих запасів у складі запасів приведено в «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів від 30.11.99 р. №291» [26], де зазначено, що для обліку запасів застосовують 2-й клас Плану рахунків, який відповідно називається «Запаси». На рахунках цього класу подається інформація про наявність і рух предметів праці, які належать підприємству що призначені для обробки, переробки, використання у виробничому процесі та для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів (рис. 2.2).

Тобто, виробничі запаси для сільськогосподарських підприємств за їх змістом для цілей бухгалтерського обліку, з врахуванням їх технічних атрибутів та значення субрахунків, на яких вони відображаються, за групами та найменуваннями «можна згрупувати наступним чином:

- сировина, основні та допоміжні матеріали для виготовлення продукції, господарських потреб, заготовлена сільськогосподарська продукція для подальшої переробки;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – для комплектування продукції, що випускається;
- паливо технологічне (газ, гас) – для технологічних потреб; паливо господарське (бензин, дизпаливо, мастильні матеріали (автол, нірол, солідол)) - для експлуатації транспортних засобів; паливо моторне (вугілля, торф, дрова) – для опалення будинків;
- тара з дерева (ящики, кошики), тара з картону (коробки, картонні ящики), тара з металу (бочки, банки, бідони), тара з пластмаси (пластмасові коробки), тара для виготовлення та ремонту тари (бочкова клепка, залізо обручне, фольга, деталі для ящиків) – для пакування та зберігання

продукції. Поділяється за терміном використання на одноразову і багаторазову;

- силікатні матеріали (цегла, цемент, вапно, алебастр, пісок, камінь), лісові матеріали (ліс кругляк, пиломатеріали, дерев'яно-стругальні або волокнисті плити, дошки, фанера), будівельний метал (залізо листове, цинк листовий, бляха, сталь), металовироби (цвяхи, гайки, болти), електротехнічні матеріали (провід, патрони, лампи, запобіжники, ізолятори), хімічні матеріали (фарба, оліфа, асфальт, азбест, руберойд, кислоти) – для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій, різні конструкції і деталі, виробниче, технологічне і енергетичне обладнання, яке потребує монтажу – для встановлення на об'єктах капітального будівництва;
- сировина, продукція і матеріали, передані для переробки на сторону – включаються до собівартості отриманих з них виробів;
- механічні запчастини (підшипники, гайки, болти), електричні запчастини (лампи, акумулятори). Вони включають запчастини до тракторів, автомобілів, комбайнів, сільськогосподарських машин, інші запчастини, обмінний фонд деталей вузлів агрегатів (придатні до використання, знаходяться на ремонті, потребують відновлення) – для ремонту різних машин і механізмів;
- мінеральні добрива (аміачна селітра, суперфосфат), засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти і хімікати (спирт-ректифікат, пеніцилін) – для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських культур та хворобами тварин; саджанці (груш, яблунь, слив, черешень, вишень), насіння (зернових культур (пшениці, жита, проса, гречки, рису, кукурудзи, ячменю, гороху), буряків, соняшнику, сої, ріпаку, льону) – для насадження саду та сільськогосподарських культур; корми (покупні і власного вирощування): грубі (сіно (однорічних трав, багаторічних трав), солома (озимих культур, ярих культур), полова), соковиті (силос, коренеплоди), концентровані (фуражне зерно, комбікорм, зернові і харчові відходи) – для годівлі тварин.

- матеріали, одержані від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини, бланки суворого обліку, відходи виробництва (поворотні і безповоротні)» [].

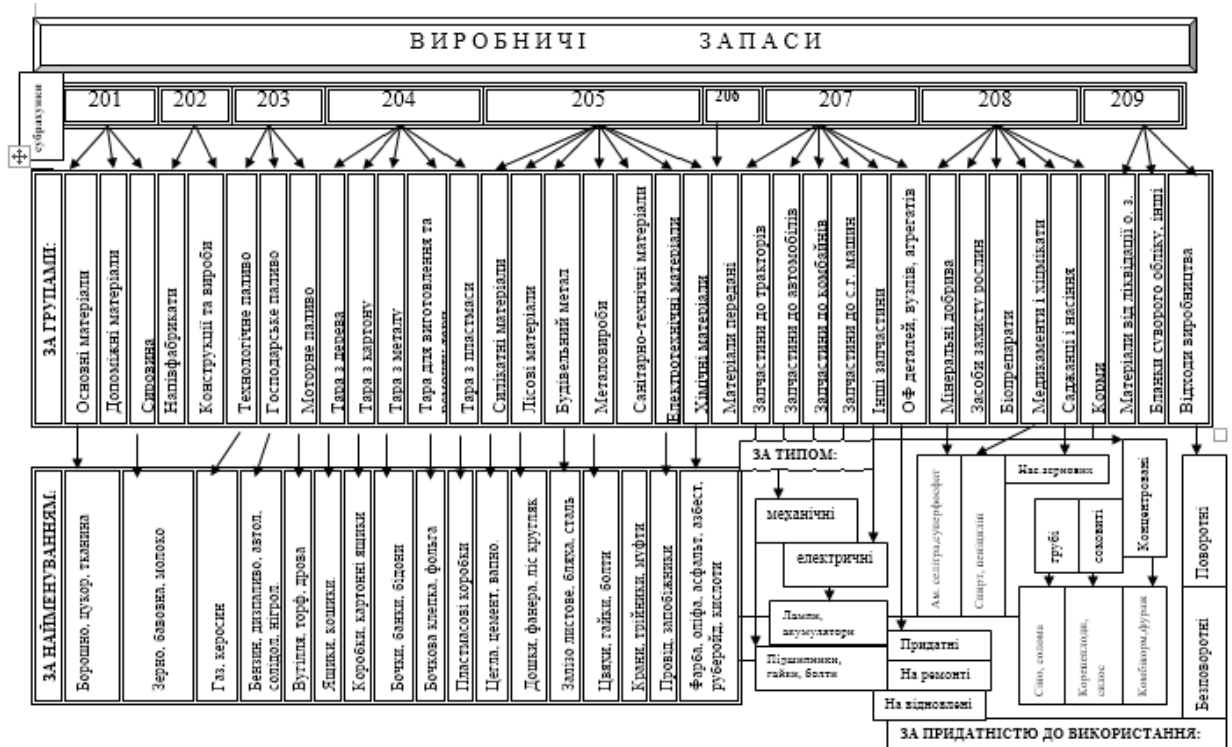


Рис. 2. 2. Узагальнююче відображення класифікації виробничих запасів (власна розробка автора).

Сайко О. поділяє запаси за суб'єктами власності (рис. 2.3).

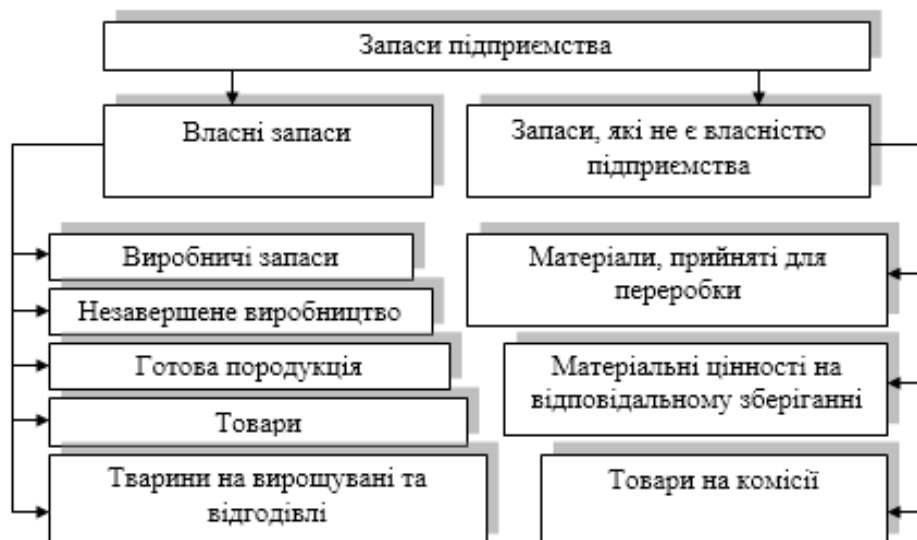


Рис. 2.3. Класифікація запасів за суб'єктами власності [65]

Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» затверджені типові форми первинного обліку запасів.

Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затвердженими Міністерством аграрної політики України №929 від 21 грудня 2007 року [22], зазначено порядок складання спеціалізованих форм первинної документації.

Сільськогосподарські підприємства використовують спеціалізовані, а також частину типових форм документів. Оприбутковують запаси від постачальників за рахунками-фактурами (форма №868) та доданими до них товарно-транспортних накладних, специфікаціях, квитанціях, тощо. Для цілей контролю надходження та оприбуткування запасів ведуть журнал обліку вантажів, що надійшли (форма № М-1). На прийняті цінності завідуючий складом формує прибутковий ордер (форма № М-4).

При виявленні невідповідності фактичної кількості, якості, комплектності даним супровідним документам комісія формує акт про приймання матеріалів

(форма № М-7). Разовий відпуск запасів для використання або переміщення у самому господарстві здійснюють за накладними (форма № ВЗСГ-8). Списання цінностей на виробництво відображають «актами на списання:

- акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (форма №ВЗСГ-3);
- акт на витрату насіння і садивного матеріалу (форма №ВЗСГ-4);
- акт на списання виробничого та господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма №ВЗСГ-5)» [].

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за товарно-транспортними накладними, а в умовах використання чекової форми обліку видачу цінностей зі складу на виробничі потреби здійснюють за чеками, які виписують керівники виробничих підрозділів. При систематичному відпуску матеріалів замість разових накладних використовують лімітно-забірну картку на одержання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1). Для видачі запасних частин використовують лімітно-забірну картку (форма № ВЗСГ-2). Затверджено чотири типових форми лімітно-забірних карток. Форма № М-8 застосовується для виконання багаторазового відпуску одного номенклатурного номера видів матеріалів протягом місяця. За формою № М-9 дозволено відпускати лімітовані матеріали на відповідний об'єкт обліку чотири рази, зазначаючи дати відпуску і залишок ліміту після кожної видачі. Форму № М-21 застосовують для видачі матеріалів на конкретний будівельний об'єкт та ведуть протягом усього терміну його будівництва. Водночас застосовують щомісячну форму № М -28а, яка є на складі. «Розноску із лімітно-забірних карток у картки (книгу) складського обліку даних про відпуск матеріалів можна здійснювати також по мірі закриття карток, але не пізніше першого числа наступним за звітним місяця. При такому порядку записів лімітні картки потрібно зберігати разом із відповідними картками (книгами) складського обліку» [79; с. 27]. Побудуємо схематично здійснення обліку виробничих запасів (рис.2.4).

Приймачок О.М. [51] описує склад виробничих запасів: основна і допоміжна сировина, допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, тара і пакувальні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку для обліку виробничих запасів призначений рахунок 20 «Виробничі запаси», до складу субрахунків якого не включені малоцінні та швидкозношувані предмети, а для їх обліку виділений окремий рахунок 22. Тобто, можна зробити висновок, що малоцінні та швидкозношувані предмети все ж таки не відносяться до складу виробничих запасів. До того ж характерною особливістю МШП є те, що вони експлуатуються, беруть багаторазову участь у виробництві із збереженням натуральної (речової) форми [54], а виробничі запаси споживаються, змінюючи натуральну форму, перетворюються у речовинну основу створеного у процесі виробництва продукту.

Для бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачено застосування рахунку 22. Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – це рахунок, використання якого передбачено для узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, які належать підприємству [50].

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) відносять предмети строком служби менше одного року незалежно від їх вартості; предмети, вартість яких не дає змоги віднести їх до основних засобів незалежно від термінів служби.

Схема кореспонденції рахунків за надходженням виробничих запасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів відображена на рис. 2.5.

На рис. 2. 6 відображена кореспонденція рахунків по обліку витрат на придбання запасів.

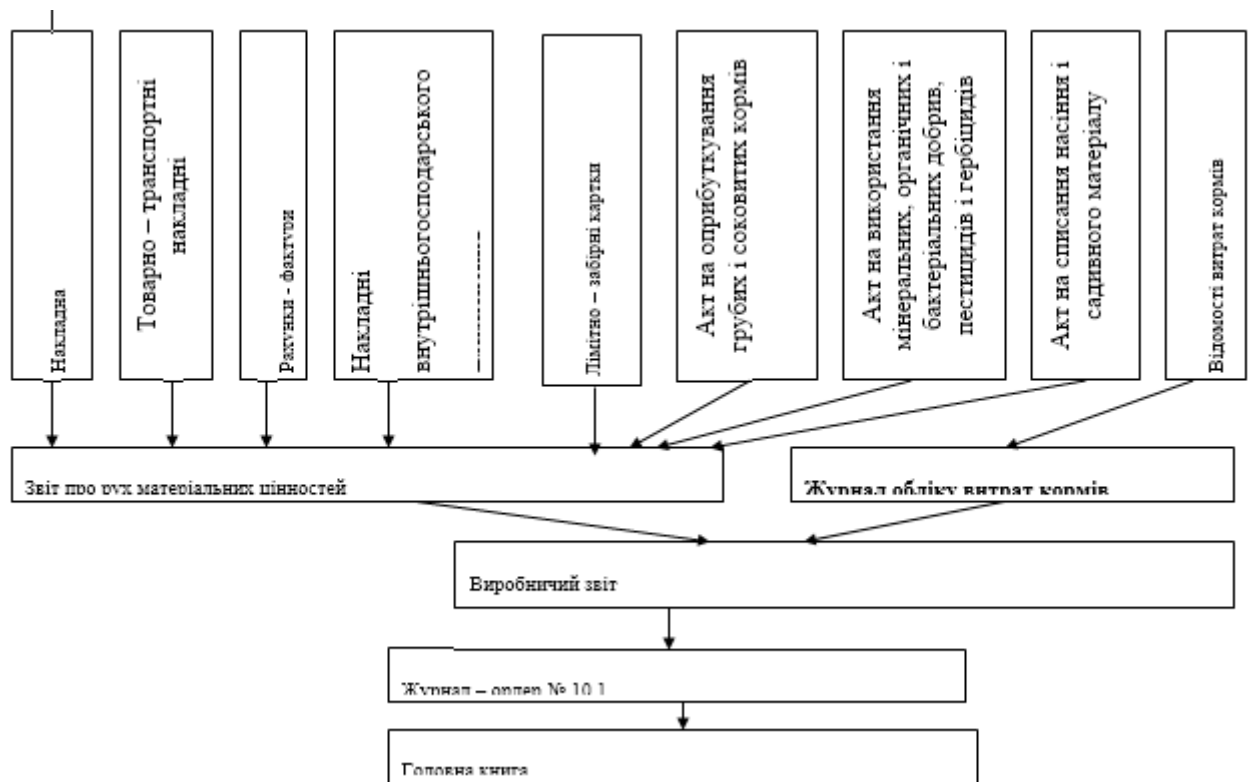


Рис. 2.4. Облік виробничих запасів

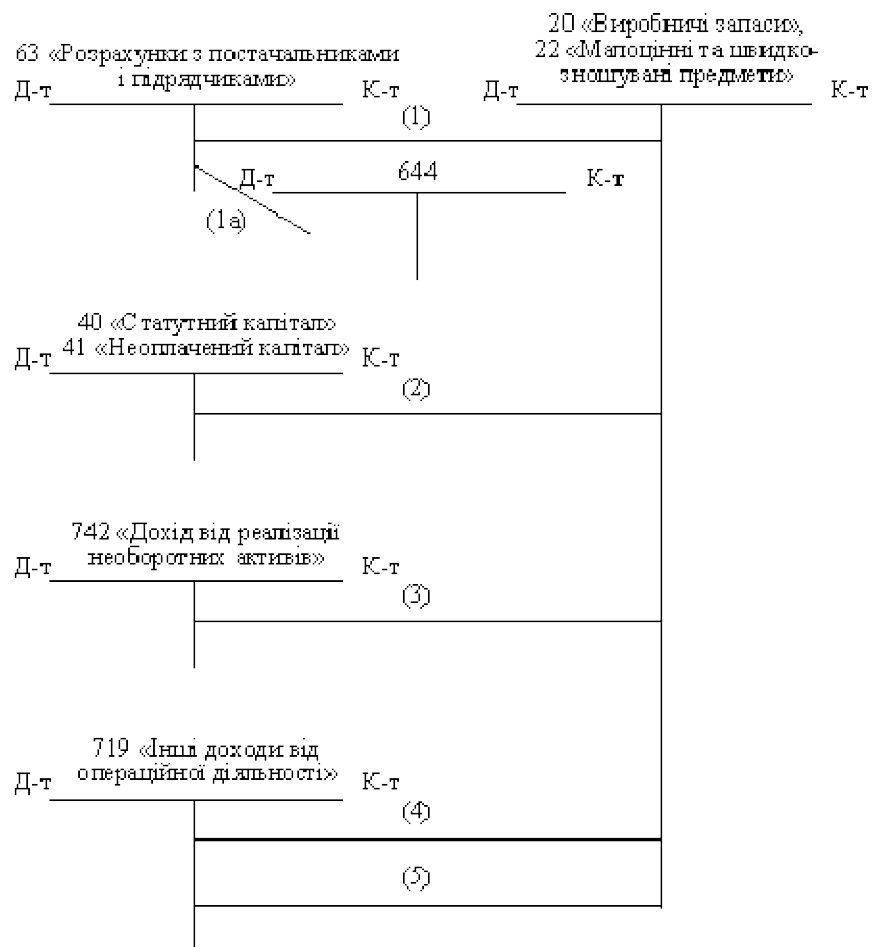


Рис. 2.5. Облік надходження виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів

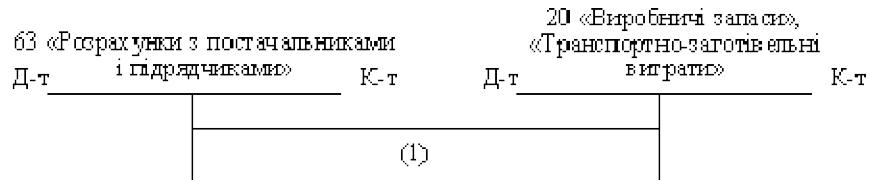


Рис. 2.6. Бухгалтерський облік транспортно-заготівельних витрат за запасами, які надійшли від постачальників

Оскільки складський облік запасів нині ведеться переважно в натуральному виразі, то для облікування витрат запасів за рахунками бухгалтерського обліку необхідно здійснити оцінку витрачених запасів. З цією метою затовуються облікові ціни.

Облікова ціна – це ціна, за якою запаси подаються у поточному обліку.

При цьому торговельна націнка і її середній процент розраховуються так:

$$\begin{aligned} \text{Торговельна націнка на реалізовані товари} &= \frac{\text{Продажна вартість реалізованих товарів}}{\text{Залишок торговельних націнок на початок звітного місяця}} \times \text{Середній процент торговельної націнки} \\ \text{Середній процент торговельної націнки} &= \frac{\text{Залишок торговельних націнок на початок звітного місяця} + \text{Торговельні націнки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів}}{\text{Продажна вартість залишку товарів на кінець звітного місяця} + \text{Продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів}} \end{aligned}$$

Кореспонденція рахунків з обліку витрачання виробничих запасів за обліковими цінами подана на рис. 2.7 і 2.8.

Виробничі запаси можуть також застосовуватися підприємством як внесок до статутного капіталу іншого підприємства як фінансові інвестиції. Кореспонденція рахунків за цією операцією подана на рис. 2.9.

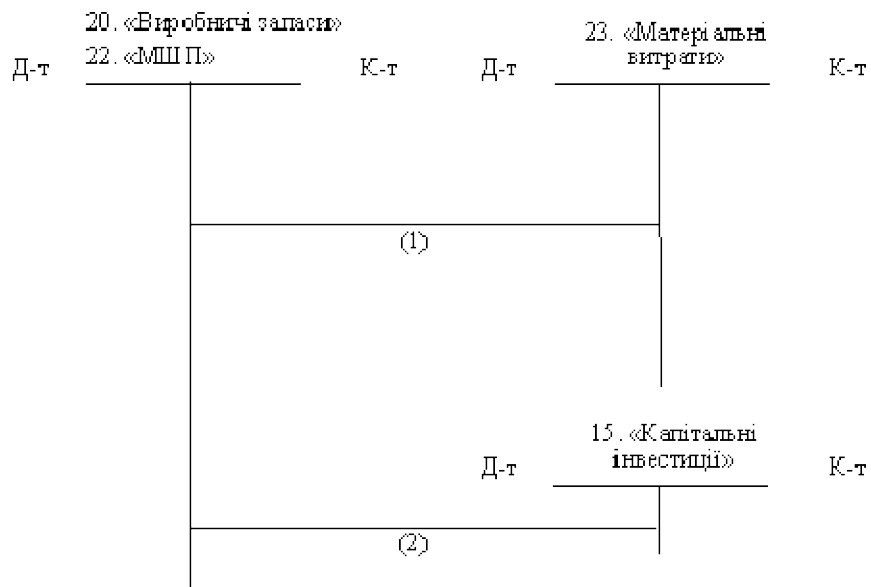


Рис. 2.7. Облік витрат виробничих з апасів і малоцінних та швидкозношуваних предметів на підприємствах, що використовують рахунки класу 8

До напівфабрикатів належить продукція, яка не пройшла усіх визначених технологічним процесом стадій виробництва та потребує доопрацювання або укомплектації.

Оприбуткування напівфабрикатів на складі і відвантаження їх покупцю здійснюється на підставі тих саме документів, які застосовуються для обліку руху готової продукції.

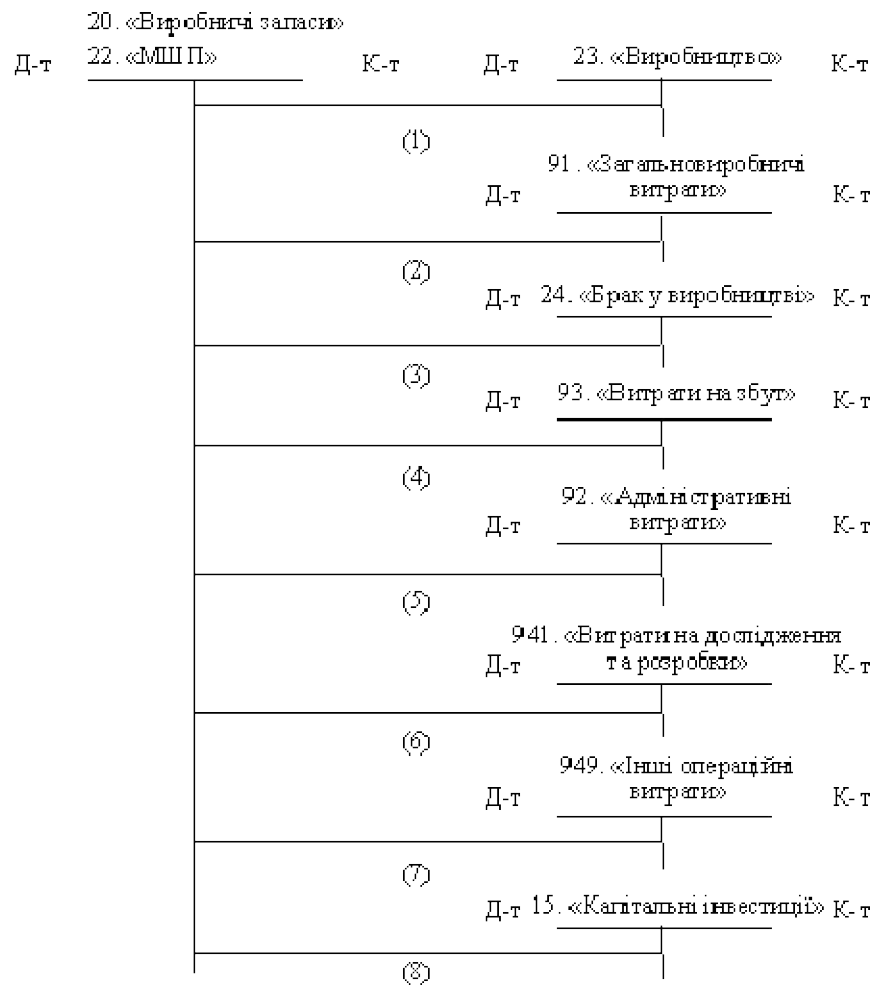


Рис. 2.8. Облік витрат виробничих запасів і малоцінних і швидкозношуваних предметів (крім підприємств, застосовують рахунки класу 8)

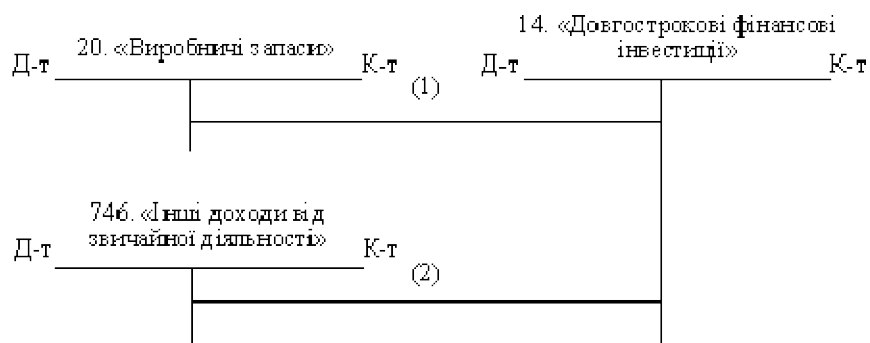


Рис. 2.9. Бухгалтерський облік відображення факту передачі запасів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства

Кореспонденція рахунків з безоплатної передачі наведена на рис. 2.10.

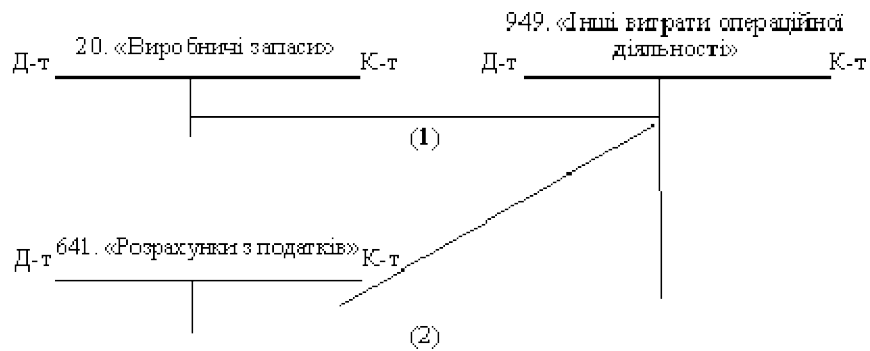


Рис. 2.10. Облік безоплатної передачі виробничих запасів

Для обліку напівфабрикатів призначений рахунок 25 «Напівфабрикати». Зміст записів за дебетом і кредитом цього рахунка відображений на рис. 2.11.

Дебет	Рахунок 25 «Напівфабрикати»	Кредит
• надходження напівфабрикатів за первісною вартістю		• вибуття через продаж, безоплатну передачу або невідповідність критеріям визначення активу

Рис. 2.11. Зміст господарських операцій, які відображаються на рахунку 25 «Напівфабрикати»

Кореспонденція рахунків з обліку напівфабрикатів подана на рис. 2.12.

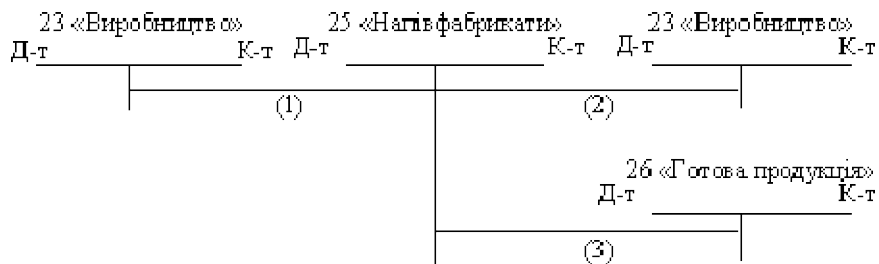


Рис. 2.12. Облік напівфабрикатів власного виробництва

Для узагальнення інформації щодо наявності та руху готової продукції підприємства застосовується рахунок 26 «Готова продукція».

На рис. 2.13 подано зміст записів за дебетом та кредитом рахунка 26 «Готова продукція».

Дебет	Рахунок 26 «Напівфабрикати»	Кредит
	<ul style="list-style-type: none"> надходження готової продукції власного виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> відвантаження та реалізація готової продукції

Рис. 2.13. Зміст господарських операцій, що відображаються за рахунком 26 «Готова продукція»

На рис. 2.14 приведена кореспонденція рахунків з виготовлення та відвантаження готової продукції.

23 «Виробництво»		25 «Готова продукція»		23 «Собівартість реалізації»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
		(1)			(2)

Рис. 2.14. Облік випуску і відвантаження готової продукції

Запаси є ваговою обліково-економічною категорією та об'єктом обліку, займають вагоме місце в оборотних активах підприємства, приймають участь у формуванні кінцевого продукту діяльності підприємства, тому потрібно приділяти належну увагу їх класифікації, оцінці та обліку.

2.2. Облік поточних біологічних активів

Головним джерелом надходження поточних біологічних активів рослинництва є культивування підприємством сільськогосподарських культур.

Якщо посіви сільськогосподарських культур не досягли зрілості і технологічний процес їх вирощування не завершено, але їх справедливу вартість можна достовірно визначити (наприклад, за вартістю майбутнього врожаю сільськогосподарської продукції), то вони відображаються у складі поточних біологічних активів на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва», що оцінюються за справедливою вартістю.

При цьому визначається різниця між виробничою собівартістю (дебет рахунка 23) і справедливою вартістю біологічного активу (кредит рахунка 23).

Сума такої різниці відображається в бухгалтерському обліку на субрахунках: «710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»» [], якщо сальдо рахунка 23 кредитове, або «940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»» [], у випадку якщо сальдо рахунка 23 дебетове.

Тобто сума різниці включається до складу інших операційних доходів (витрат).

На момент початку збирання врожаю поточні біологічні активи рослинництва списуються з балансу і їх вартість відноситься на витрати виробництва (дебет рахунка 23 – кредит рахунка 211).

Якщо неможливо визначити справедливу вартість посівів сільськогосподарських культур, що не досягли зрілості (оскільки технологічний процес їх вирощування не завершено), то вони відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності як незавершене виробництво за фактичною виробничою собівартістю (дебет рахунка 23).

При появі можливості визначити справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва вони переоцінюються за справедливою вартістю (скоригованою на очікуванні витрати на місці продажу). Різниця між виробничою собівартістю, за якою вони обліковувалися, і їх справедливою вартістю (скоригованою на очікуванні витрати на місці продажу) обліковуватиметься у складі інших операційних доходів (кредит субрахунку 710) або витрат (дебет субрахунку 940).

Перетворення (вирощування) поточних біологічних активів рослинництва потребує затрат, до складу яких, згідно з П(С)БО 16 «включаються:

- прямі матеріальні витрати (вартість насіння і садивного матеріалу, добрив, засобів захисту рослин, палива, інших запасів, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта затрат);

- прямі витрати на оплату праці (основна і додаткова заробітна плата працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі вирощування

сільськогосподарських культур);

– інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, основних засобів. Платежі зі страхування майна, суми резерву оплати відпусток та ін.);

– загальновиробничі витрати (оплата праці апарату управління галузі рослинництва, амортизація і витрати на утримання основних засобів загально виробничого призначення, на обслуговування процесу біологічних перетворень біологічних активів, на охорону праці і техніку безпеки, інші витрати, які неможливо одразу віднести на конкретний об'єкт обліку)» [].
Порядок розподілу загальновиробничих витрат рослинництва встановлюється підприємством самостійно. Згідно з Методичними рекомендаціями № 132 (п.3.21) їх можна розподіляти пропорційно до загальної суми прямих затрат за вирахуванням вартості насіння.

Облік поточних біологічних активів рослинництва і витрат на їх біологічні перетворення розглянемо на прикладі.

Сільськогосподарське підприємство (платник фіксованого сільськогосподарського податку) займається вирощуванням соняшнику на зерно. Затрати на біологічні перетворення (вирощування) соняшнику на зерно склали 57400 грн., у тому числі за статтями витрат їх відображено в таблиці 2.1. Списано затрати на загиблі посіви внаслідок стихійного лиха – 15100 грн.

У кінці дозрівання посіви соняшнику оприбутковано до складу поточних біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю (яка визначена за вартістю очікуваного врожаю насіння) у сумі 60400 грн.

Затрати на збирання і доробку насіння соняшнику – 9530грн. Оприбутковано насіння від збору врожаю за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на місці продажу) – 80200 грн.

Визначено дохід від первісного визначення поточних біологічних активів рослинництва в сумі 18100грн. (60400 грн. – 57400 грн. + 15100 грн.).

Розраховуємо дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції в сумі 10270 грн. (80200 грн. – 60400 грн. – 9530 грн.).

Таблиця 2.1

Операції з надходження поточних біологічних активів рослинництва в результаті біологічного перетворення

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн..
		Дебет	Кредит	
1	Розподілено обсяг витрат минулого року під урожай поточного року	231	231	7000
2	Списано на посів вартість:			
	- купованого насіння соняшнику	231	208	8000
	- насіння власного виробництва	231	27	5000
3	Відображено вартість внесених у ґрунт:			
	- мінеральних добрив	231	208	4000
	- органічних добрив власного виробництва	231	27	1000
4	Списано використані гербіциди на посіви соняшнику	231	208	2000
5	Відображено витрату палива на роботу тракторів, що виконують сільськогосподарські роботи	231	203	2700
6	Списано МШП, використані при вирощуванні соняшнику	231	22	1500
7	Нараховано заробітну плату за виконані роботи з вирощування соняшнику	231	661	9000
8	Нараховано страхові внески до соціальних фондів	231	65	2687
9	Нараховано забезпечення (резерв) відпусткових виплат	231	471	920
10	Списано роботи і послуги:			
	- власних допоміжних виробництв	231	23	593
11	Відображено витрати на запилення посівів соняшнику бджолами	231	232	3500
12	Розподілено загальновиробничі затрати	231	91	8370
13	Списано затрати на загиблі посіви внаслідок стихійного лиха	991	231	15100
14	Визнано поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю (за вирахуванням обсягу витрат на місці продажу)	211	231	60400
15	Визнано дохід від первісного визнання поточних біологічних активів рослинництва	231	710	18100
16	Списано на витрати виробництва поточні біологічні активи рослинництва на момент збирання врожаю	231	211	60400
17	Понесено витрати на збирання і доробку насіння соняшнику, отриманого від урожаю	231	20, 65,66	9530
18	Оприбутковано насіння соняшнику за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на місці продажу)	271	231	80200
19	Відображено дохід від первісного визнання продукції рослинництва (80200 грн. - 60400 грн. - 9530 грн.)	231	710	10270

Затрати на біологічне перетворення (вирощування) озимої пшениці склали 431792грн., у тому числі за статтями витрат їх відображено в таблиці

2.2. Дохід від первісного визнання зерна пшениці становить 195829 грн. Від врожаю отримано:

– повноцінного зерна (після очистки та сушіння) – 5720 цт, його справедлива вартість становить 108 грн/цт, отже загальна сума – 617760грн.;

– зернові відходи – 397 цт. Вміст повноцінного зерна – 23%, тому справедлива вартість відходів 24,84 грн/цт (108 x 23 %), загальна сума – 9861 грн.

Як впливає з норм п.6 п.10 Рекомендацій (№ 1315 від 29.12.06 р.), після первісного визнання продукція рослинництва та додаткові біологічні активи які не беруть участі в сільськогосподарській діяльності (утримуються для продажу, переробки, напрям їх використання не визначено, тощо), оцінюються та відображаються на дату балансу згідно з П(С)БО 9 «Запаси» за найменшою з двох оцінок: чистою вартістю реалізації або первісною вартістю.

Таким чином, якщо на дату балансу сільськогосподарська продукція не реалізована, то переоцінюється вона тільки тоді, коли ринкова ціна на неї знизилася. А дооцінка продукції після первісного визнання не здійснюється.

Також поточні біологічні активи можуть надходити на підприємство в результаті інших операцій.

В результаті ситуації, коли сільськогосподарське підприємство заключило договори використання земельних ділянок з фізичними особами, а на цих ділянках уже посіяні сільськогосподарські культури, які зібрати до кінця дії договору оренди земельних ділянок неможливо. Тому сільськогосподарське підприємство, вимушене продавати посіви новому орендареві угідь. Перш за все з'ясуємо, чи можуть бути посіви предметом купівлі-продажу. Згідно зі ст. 655 Цивільного Кодексу за договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) зобов'язується передати у власність другій стороні (покупцеві), яка зобов'язується отримати майно (товар) і сплатити за нього певну грошову величину. Майном є окрема річ, сукупність речей, а також майнові права. У свою чергу, річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникнути цивільні права та зобов'язання. Отже, оскільки посіви, безумовно,

матеріальні, вони є майном, яке може бути предметом купівлі - продажу.

Таблиця 2.2

Операції з надходження поточних біологічних активів рослинництва в результаті біологічного перетворення

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Розподілено обсяг витрат минулого року під урожай поточного року	231	231	100000
2	Списано на посів:			
	- куповане насіння	231	208	95000
	- насіння власного виробництва	231	27	9500
3	Списано внесені у ґрунт			
	- мінеральні добрива	231	208	40000
	- органічні добрива власного виробництва	231	27	10000
4	Списано використані для захисту рослин гербіциди	231	208	25000
5	Відображено витрати палива для трактора та комбайна	231	203	70000
6	Списано МШП	231	22	5000
7	Списано роботи та послуги власних допоміжних виробництв	231	13	14306
8	Нараховано заробітну плату за виконані роботи	231	661	10000
9	Нараховано страхові внески до соціальних фондів	231	65	2986
10	Нараховано знос необоротних активів	231	131	10000
11	Розподілено загальнопромислові витрати	231	91	40000
12	Оприбутковано за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу:			
	- повноцінне зерно	27	231	617760
	- зернові відходи	27	231	9861
13	Відображено дохід від первісного визнання зерна пшениці (617760 грн. + 9861 грн. – 431792 грн.)	231	710	195829

Договірна вартість продажу біологічного активу рослинництва становить 24000грн., у тому числі ПДВ – 4000 грн. (табл.2.3).

Оприбутковано безоплатно отримані посіви кукурудзи на площі 8 га, за справедливою вартістю, що становить 10000 грн., та оприбутковано поточні біологічні активи (посіви кукурудзи) на площі 10 га, за справедливою вартістю, що становить 12000 грн., як внесок до статутного капіталу від засновника – фізичної особи. Справедливу вартість оформлено актом, який готує постійно

діюча комісія з формулюванням справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Таблиця 2.3

Відображення в обліку операцій з придбання поточних біологічних активів рослинництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано біологічні активи (посіви озимої пшениці) за первісною вартістю	211	631	20000
2	Відображено в обліку податковий кредит з ПДВ	641	631	4000
3	Перераховано грошові кошти продавцеві посівів	631	311	24000
4	Списано посіви на виробництво	231	211	20000

Дані операції на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва відображено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Безоплатне отримання і внесок до статутного капіталу поточних біологічних активів рослинництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано отримані безоплатно поточні біологічні активи рослинництва (посіви кукурудзи) за справедливою вартістю	211	718	10000
2	Отримано поточні біологічні активи рослинництва (посіви кукурудзи) від засновника - фізичної особи за справедливою вартістю	211	46	12000

Не відносять до первісної вартості біологічних активів, а обліковують у витратах того періоду, в якому вони були «здійсненні (встановлені):

– фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»);

– витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

– курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані біологічні активи;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати заборгованості за придбані поточні біологічні активи;
- понаднормові втрати і нестачі;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою біологічних активів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [].

Первісною вартістю біологічного активу, який одержано в обмін на подібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу. Подібними є біологічні активи одного виду і функціонального призначення.

«Первісною вартістю біологічного активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого біологічного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією. При отриманні за обмінною операцією довгострокового біологічного активу сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що сплачується за цією операцією, збільшує первісну вартість біологічного активу з відображенням в обліку капітальних інвестицій» [].

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні обліковуються за справедливою вартістю, яка відкоригована на очікувані витрати на місці продажу.

Поточні біологічні активи рослинництва списуються з балансу сільськогосподарського підприємства, як правило, на витрати виробництва в час початку збирання врожаю сільськогосподарських культур і відображаються в обліку за кредитом рахунка 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Проте в окремих випадках вибуття цих біологічних активів може відбутися наслідком їх продажу, що розглянемо на конкретному прикладі.

Сільськогосподарське підприємство відповідно до договору купівлі-

продажу реалізувало посіви ячменю ярого (що рахується у складі поточних біологічних активів рослинництва).

Продажна вартість посівів згідно з договором становить 30000 грн. (у тому числі податок на додану вартість – 5000 грн.), що відповідає справедливій вартості посівів, яка визначена за вартістю майбутнього врожаю зерна ярого ячменю.

Реалізацію поточних біологічних активів рослинництва відобразимо в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Операції з реалізації поточних біологічних активів рослинництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено величину доходу від продажу посівів ярого ячменю	361	701	30000
2	Нараховано податкові зобов'язання з податку на додану вартість	701	641	5000
3	Списано величину собівартості поточних біологічних активів рослинництва, які відображаються в обліку за справедливою вартістю	901	211	25000

Основними джерелами надходження біологічних активів тваринництва на сільськогосподарське підприємство є:

- купівля за оплату;
- безоплатне отримання;
- отримання у якості внесоку до статутного капіталу на подібні та неподібні біологічні активи;
- розведення в господарстві – у наслідку біологічних перетворень (приплід молодняку продуктивної і робочої худоби, прирощення живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі);
- вибраковування продуктивної та робочої худоби з довгострокових біологічних активів тваринництва;
- здійснення переоцінки біологічних активів на дату формування балансу;
- виявлення при інвентаризації надлишків біологічних активів,.

Сільськогосподарське підприємство придбало в товаристві з обмеженою відповідальністю «Еліта» ремонтних хрячків в кількості 2 голови, жива вага 260 кг, договірна вартість – 12000 грн, у тому числі ПДВ 20% становить 2000 грн.

Понесено витрати з доставки куплених тварин на підприємство власним транспортом в сумі 200 грн.

Нараховано зарплату та страхові внески до фондів в сумі 110 грн.

Понесено витрати та підстилку соломи при доставці на підприємство в сумі 15 грн.

Проведено оплату рахунку постачальника.

Відобразимо сільськогосподарські операції в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання поточних біологічних активів за плату

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано за договірною вартістю молодняк тварин, куплених за договором купівлі-продажу	213	631	10000
2	Відображено податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	2000
3	Відображено витрати з доставки куплених тварин на підприємство власним автотранспортом	213	23	200
4	Нараховано зарплату працівникові, зайнятому доставкою тварин і страхові внески на суму зарплати	213	661,65	110
5	Списано тирсу для підстилки тваринам при доставці на підприємство	213	209	15
6	Оплачено рахунок постачальника	631	311	12000

Сільськогосподарське підприємство отримало безоплатно поточні біологічні активи тваринництва від приватного підприємства «Відродження», а саме поросята в кількості 5 голів жива вага 184кг (справедлива вартість одного центнера на момент надходження поточних біологічних активів становить 12,50 грн. за 1кг живої ваги).

Понесено витрати з доставки безоплатно отриманих тварин стороннім автотранспортом в 300грн, в тому числі податок на додану вартість в сумі 50 грн.

Також отримано за справедливою вартістю молодняк тварин від засновника – фізичної особи в кількості 1голова, жива вага 100кг в сумі 1250 грн.

Відобразимо сільськогосподарські операцій в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з безоплатно отриманих та внеску до статутного капіталу в поточних біологічних активів

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано за справедливою вартістю отримані поточні біологічні активи тваринництва	212	718	2300
2	Відображено витрати на доставку безоплатно отриманих тварин стороннім автотранспортом	212	631	250
3	Відображено величину податкового кредиту з податку на додану вартість	641	631	50
4	Отримано за справедливою вартістю молодняк тварин від засновника – фізичної особи	212	46	1250

Сільськогосподарське підприємство провело обмін молодняку однієї породи свиней на подібні тварини іншої породи з приватним підприємством «Влад» на підставі договору міни, справедлива вартість молодняку становить 700 грн., в тому числі податок на додану вартість 140 грн.

Відобразимо сільськогосподарські операцій в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з обміну на подібні поточні біологічні активи

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Здійснено передачу молодняку тварин однієї породи в обмін на подібні тварини іншої породи на підставі договору міни	361	212	700
2	Відображено податкові зобов'язання з податку на додану вартість	361	641	140
Примітка. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» (п. 9) при обміні подібними активами в бухгалтерському обліку дохід не визнається				
3	Оприбутковано молодняк іншої породи, отриманий у результаті обміну, за справедливою вартістю переданих тварин	212	631	700
4	Відображено в обліку податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	140
5	Здійснене зарахування заборгованостей	631	361	840

Розглянемо обмін поточних біологічних активів тваринництва на неподібні біологічні активи тваринництва з приватним підприємством «Мир» на підставі договору міни. Справедлива вартість переданого молодняка становить 1800 грн., в тому числі податок на додану вартість 300грн., додаткових витрат на проведення даної операції не понесено підприємством (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з обміну на неподібні поточні біологічні активи тваринництва

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Передано молодняк тварин одного виду, оцінених за справедливою вартістю, для обміну на молодняк іншого виду згідно з договором міни	361	701	1800
2	Відображено податкові зобов'язання з податку на додану вартість	701	641	300
3	Списано собівартість поточних біологічних активів, що дорівнює справедливій вартості	901	212	1500
4	Оприбутковано поточні біологічні активи, отримані в обмін на неподібні біологічні активи, за справедливою вартістю переданого молодняка	212	631	1500
5	Відображено в обліку податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	300
6	Здійснене зарахування заборгованостей	631	361	1800

Надходження поточних біологічних активів тваринництва від власного виробництва на сільськогосподарському підприємстві.

На свинофермі підприємства одержано приплід поросят від опоросу свиноматок з основного стада. При отриманні приплоду тварин необхідно дотримуватися встановленого порядку його документального оформлення та оцінки з метою оприбуткування і визначення матеріально відповідальних осіб за подальшу схоронність поголів'я тварин.

На підставі Акта на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3), що складений у день опоросу оприбутковано приплід поросят за справедливою вартістю, зменшеною на очікуванні витрати на місці продажу, визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку в сумі

9700 грн. (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з обміну на неподібні поточні біологічні активи тваринництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано приплід тварин: - за справедливою вартістю	212	232	9700
2	Оприбутковано вибракуваних тварин, які враховувалися у складі довгострокових біологічних активів за первісною вартістю, до складу поточних біологічних активів за справедливою вартістю	212	746	2000
3	Переведено в групу відгодівлі тварин, вибракуваних з основного стада, за справедливою вартістю	212	163	2000
4	Оприбутковано поточні біологічні активи, виявлені при інвентаризації (раніше не враховані)	212	719	1000

На підставі Акта на списання довготермінових біологічних активів тваринництва (форма № ДБАСГ-4), який складено в зв'язку з вибракуванням продуктивної худоби, та переведенням в групу свині на відгодівлі за справедливою вартістю в сумі 2000 грн.

При переведенні на відгодівлю тварин основного стада, після втрати виробничого призначення, на підставі Акта на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9) за справедливою вартістю в сумі 2000 грн.

Виявлено при інвентаризації надлишки поточних біологічних активів тваринництва та відображено в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю в сумі 1000 грн.

Облік витрат та виходу продукції тваринництва здійснюють на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 232 «Тваринництво», за дебетом якого відображають витрати, а за кредитом обліковують вихід продукції за справедливою вартістю, яка скоригована на очікуванні витрати на місці продажу.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних

активів тваринництва, обліковуються на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво» (наприклад, 2321 «Витрати на утримання поточних біологічних активів тваринництва») за статтями затрат.

За дебетом субрахунку 2321 відображаються:

- прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати;
- розподілені загальнопромислові витрати;
- втрати від падежу молодняку тварин у межах технологічних норм;
- сума різниці між справедливою вартістю оприбуткованої сільськогосподарської продукції і фактичними витратами виробництва.

За кредитом субрахунку 2321 обліковуються:

- вихід сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, скоригованою на очікувані витрати на місці продажу;
- сума різниці між фактичними витратами виробництва і справедливою вартістю первісно оприбуткованої сільськогосподарської продукції.

Субрахунок 2321 закривається одночасно з визнанням доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Методичними рекомендаціями № 1513 (п .7.4) передбачено, що такі доходи (витрати) відображаються:

- або в кінці звітної періоду (календарного року);
- або на кожен дату балансу з коригуванням в кінці звітної (календарного) року.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат, що понесені сільськогосподарським підприємством на утримання поточних біологічних активів тваринництва, визначення результату від первісного визнання біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції розглянемо в таблиці 2.11.

У процесі біологічних перетворень поточні біологічні активи тваринництва безперервно змінюють свою вагу, характерні ознаки та вартість.

Облік змін вартості поточних біологічних активів тваринництва

необхідний ще й тому, що на дату балансу (квартального, річного) такі біологічні активи повинні відображатися за справедливою вартістю.

Таблиця 2.11

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на біологічні перетворення та первісне визнання біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано куповані корми, вітаміни, ветпрепарати на утримання поточних біологічних активів тваринництва	2321	208	6500
2	Списано зернову продукцію власного виробництва на утримання поточних біологічних активів тваринництва	2321	27	5000
3	Нараховано заробітну плату обслуговуючому персоналу і страхові внески до фондів	2321	66,65	4200
4	Відображено знос виробничих основних фондів	2321	131	310
5	Списано послуги власних допоміжних виробництв	2321	235	790
6	Відображено послуги, отримані зі сторони	2321	631	500
7	Відображено в обліку податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	100
8	Розподілено загально-виробничі витрати	2321	91	2700
9	Оприбутковано приплід тварин, за справедливою вартістю	212	2321	6970
10	Оприбутковано приріст живої маси тварин за справедливою вартістю	272	2321	15000
11	Оприбутковано сільгосппродукцію за справедливою вартістю	272	2321	800
12	Відображено дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції (6970 грн.+15800 грн.-11500 грн.- 4200 грн.- 310 грн.- 790 грн.-500грн.- 2700грн.)	2321	710	2770

Для визначення справедливої вартості біологічних активів на кожному господарюючому суб'єкті необхідно створити спеціальну комісію. На підставі рішення такої комісії в бухгалтерському обліку документуватимуться зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва, кореспонденцію рахунків відображено в таблиці 2.12.

Основною продукцією, отриманою при вирощуванні молодняку і відгодівлі тварин, є:

– приріст живої маси тварин за звітний період. Головна ознака цієї продукції полягає в неможливості відокремлення від живого біологічного активу. В цієї причини приріст живої маси додається до біологічного активу (у дебет субрахунку 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», або 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»);

– жива маса тварин, це вага реалізованих, забитих у господарстві, переведених до інших груп та залишених на кінець звітного періоду тварин.

Таблиця 2.12

Відображення в бухгалтерському обліку зміни вартості поточних біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Переведено поточні біологічні активи тваринництва (обліковувані за первісною вартістю) до складу поточних біологічних активів тваринництва (обліковувані за справедливою вартістю) за вартістю, сформованою на субрахунку 213 з подальшою переоцінкою .	212	213
2	Відображено в обліку результати від зміни справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва (на суму різниці):	212	710
	- збільшення		
	- зменшення	940	212

Для визначення приросту і живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі їх щомісячно зважують. Тварин також зважують при переведенні до іншої вікової групи, від однієї відповідальної особи до іншої, в основне стадо (до складу довгострокових біологічних активів), а також у разі вибракування з основного стада, падежу, забою, реалізації тощо. Дані про масу тварин відображаються в первинних документах: Акті на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ – 9) та Акті на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ – 6) та інші.

Молодняк і поголів'я на відгодівлі великої рогатої худоби і свиней підлягають обов'язковому повному зважуванню щомісяця. Приріст живої маси

молодняку овець, кіз, птиці та кролів розраховується на підставі вибіркового зважування. Для цього відбирається і зважується не менше 5% поголів'я в кожній віковій групі.

Середню масу однієї голови визначають шляхом ділення загальної живої маси зваженого поголів'я на кількість голів. Для встановлення живої маси тварин даної вікової групи середню вагу однієї зваженої голови помножують на загальну кількість голів у групі.

У разі коли зважування тварин неможливе або призводить до нереальних результатів (нетелів, поросних свинок, ярок і т. д.), їх жива маса рахуватиметься за останнім зважуванням. Після отелення, опоросу або окоту тварин їх живу масу уточнюють шляхом зважування.

Результати зважування тварин, що залишаються в групі на кінець звітного періоду, обліковуватимуться у Відомості зважування тварин (форма № ПБАСГ – 11).

Приріст живої маси тварин можна визначити за допомогою формули, складеної нами згідно з п.2.16 Інструкції №7 та п.9.4. Методичних рекомендацій № 132,

$$\text{Приріст} = V_{нк} + V_{в} - V_{н} - V_{пн},$$

де $V_{нк}$ – вага поголів'я тварин на кінець звітного періоду;

$V_{в}$ – вага вибулих протягом звітного періоду тварин (включаючи загиблих);

$V_{н}$ – вага тварин, що надійшли протягом звітного періоду (включаючи вагу приплоду);

$V_{пн}$ – вага тварин на початок періоду.

Розглянемо визначення приросту та живої маси тварин, які включені до складу поточних біологічних активів тваринництва, на прикладі сільськогосподарського підприємства.

На 01.01.2021 р. вага свиней на вирощуванні та відгодівлі становила 100ц. Протягом I кварталу 2019 року відбулися такі події:

– отримано приплід від перевірюваних свиноматок – 4 ц;

- надійшло на відгодівлю вибракуваних з основного стада свиноматок вагою – 14 ц;
- реалізовано молодняк свиней – 44 ц;
- переведено до основного стада – 6 ц;
- реалізовано переробному підприємству на забій – 12 ц;
- реалізовано молодняк тварин на ринку – 2ц.

За результатами зважування вага свиней на вирощуванні та відгодівлі станом на 31.03.21 р. – 82 ц.

Розрахунок кількості продукції свинарства:

1) приріст живої маси свиней визначаємо за допомогою наведеної вище формули: $82 + 44 + 6 + 12 + 2 - 4 - 14 - 100 = 28$ (ц) ;

2) жива маса свиней становить: $100 + 4 + 14 = 128$ (ц) .

Облік вибуття поточних біологічних активів тваринництва. Поточні біологічні активи тваринництва списуються з балансу підприємства в результаті вибуття, зокрема з причин:

- реалізації;
- безоплатної передачі або передачі до статутного капіталу інших сільськогосподарських підприємств;
- переведення до складу довгострокових біологічних активів;
- падежу;
- забою в господарстві;
- недостачі і втрат біологічних активів, виявлених при інвентаризації.

Проведено реалізацію поголів'я свиней з групи відгодівлі, відповідно видаткової накладної вартість становить 60000 грн., в тому числі податок на додану вартість 10000 грн. (табл. 2.13.).

Наступним шляхом вибуття поточних біологічних активів тваринництва, є реалізація поголів'я свиней з групи відгодівлі переробному приватному підприємству. Так як підприємство має статус сільськогосподарського товаровиробника, воно скористалося пільгою з податку на додану вартість, і проведено реалізацію худоби в живій вазі переробному підприємству по

нульовій ставці з податку на додану вартість. Переробне підприємство виписало приймальну квитанцію на дане поголів'я свиней.

Таблиця 2.13

Реалізація поточних біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Реалізовано тварин з групи відгодівлі	361	701	60000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	10000
3	Списано собівартість тварин на реалізацію, що обліковуються за справедливою вартістю	901	212	45000
4	Оплачено вартість реалізованих біологічних активів тваринництва	311	361	60000

Відобразимо дані бухгалтерські операції в таблиці 2.14.

Таблиця 2.14

Реалізація поточних біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Реалізовано тварин з групи відгодівлі м'ясокомбінату	361	701	70000
2	Нараховано суму дотації згідно з податковим законодавством	361	48	20000
3	Списано собівартість тварин на реалізацію, що обліковуються за справедливою вартістю	901	212	55000
4	Оплачено м'ясокомбінатом вартість реалізованих поточних біологічних активів тваринництва	311	361	60000
5	Отримано кошти дотації на спеціальний рахунок	313	361	20000
6	Відображено дохід від використаної за цільовим призначенням суми дотації	48	718	20000

Наступними операціями, що відбулися на підприємстві є безоплатна передача поточних біологічних активів тваринництва ТОВ «Маяк», за справедливою вартістю тварин в сумі 2000 грн., так як безоплатна передача прирівнюється до реалізації, то підприємство нарахувало податкове зобов'язання з податку на додану вартість в сумі 400 грн., що підтверджується виписаною податковою накладною.

Також проведено господарську операцію з передачі поточних біологічних

активів тваринництва сільськогосподарського підприємства, іншому сільськогосподарському підприємству, як внесок до статутного капіталу, за справедливою вартістю 4000 грн., нараховано податкове зобов'язання з податку на додану вартість в сумі 800 грн., виписано податкову на видаткову накладні. Вищенаведені податкові зобов'язання відображено в податковій декларації з податку на додану вартість за звітний період. Операції відображено в таблиці 2.15.

Одним з шляхів вибуття поточних біологічних активів тваринництва є переведення тварин до складу довгострокових біологічних активів тваринництва.

Таблиця 2.15

Безоплатна передача і передача до статутного капіталу
іншого підприємства

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Передано поточні біологічні активи тваринництва безоплатно іншому підприємству, що обліковуються за справедливою вартістю	949	212	3000
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ (на вартість, розраховану за звичайною ціною)	949	641	400
3	Передано поточні біологічні активи тваринництва (що обліковуються за справедливою вартістю) як внесок до статутного капіталу іншого підприємства)	143	701	5000
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	800
5	Списано собівартість переданих поточних біологічних активів тваринництва, що дорівнює справедливій вартості	901	212	5000

На підприємстві проведено переведення перевірюваних свиноматок в свиноматки основного стада, за справедливою вартістю в сумі 10000 грн., на підставі Акту на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ – 9), який застосовується у всіх випадках оформлення переводу тварин з однієї статево-вікової групи в іншу, включаючи і переведення в основне стадо.

Також складено Акт приймання довгострокових біологічних активів

тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ- 2), який застосовується у випадках оформлення переведення тварин в основне стадо.

Відображення господарської операції наведено в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

Переведення поточних біологічних активів до складу довготермінових біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Переведено молодняк тварин (поточні біологічні активи) до складу довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю	155	212	10000
2	Оприбутковано тварин в основне стадо	163	155	10000

На даному підприємстві в результаті господарської діяльності виник падіж молодняку свиней у межах технологічних норм, що обліковується за справедливою вартістю, яка становить 510 грн. Проведено ряд додаткових робіт, що залучили додаткові витрати.

Відображення господарських операцій наведено в таблиці 2.17.

Однією з розповсюджених операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва є забій (прирізка) тварин.

На підставі поданого заключного діагнозу ветеринарного лікаря знято одну тварину з відгодівлі для забою за справедливою вартістю в сумі 710 грн.

Підприємством понесено додатковий ряд витрат, а саме – оплата праці працівника, нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування (єдиного соціального внеску).

Оприбутковано продукцію отриману від забою. Господарські операції відображено в таблиці 2.18.

На приватному підприємстві станом на 1 січня 2021 року проведено інвентаризацію поточних біологічних активів тваринництва, під час якої виявлено недостачу одного поросяти з групи «Поросята 2 – 4 місяці», справедлива вартість становить 540 грн. Також встановлено винну особу, за рахунок якої було проведено відшкодування. Так як недостача в податковому

обліку прирівнюється до реалізації, проведено нарахування податкового зобов'язання з податку на додану вартість. Виписано податкову накладну. Дані господарські операції відображено в таблиці 2.19.

Таблиця 2.17

Падіж (загибель) поточних біологічних активів тваринництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано падіж тварин зі складу поточних біологічних активів тваринництва (які обліковуються за справедливою вартістю) у межах визначених технологічних норм	24	212	610
2	Оприбутковано шкури загиблих тварин	27	24	70
3	Списано витрати на утилізацію загиблих тварин	24	20, 65,66	50
4	Списано непоправний брак (510 – 70 + 50)	232	24	590
5	Списано вартість загиблих тварин, що загинули з вини обслуговуючого персоналу, які обліковуються за справедливою вартістю	947	212	470
6	Відображено суму падежу на забалансовому субрахунку	072	-	570
7	Віднесено суму падежу тварин на винних осіб (470+20%ПДВ)	375	716	564
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	716	641	94
9	Списано із забалансового субрахунку суму падежу	-	072	570
10	Відшкодовано винною особою суму падежу тварин	301 661	375	564
11	Списано поточні біологічні активи тваринництва, що загинули внаслідок стихійного лиха	991	212 213	11800

Таблиця 2.18

Забій молодняка тварин на м'ясо

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено в обліку справедливу вартість поточних біологічних активів тваринництва, знятих з відгодівлі для забою в господарстві	233	212	810
2	Відображено витрати на забій тварин	23	20,66,65	83
3	Оприбутковано за собівартістю м'ясо, отримане від забою тварин	27	23	893

Таблиця 2.19

Недостачі та втрати поточних біологічних активів тваринництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Грошова величина, грн
		Дебет	Кредит	
1	Виявлено при інвентаризації недостачі та втрати (біологічні активи, оцінені за справедливою вартістю)	947	212	540
2	Відображено суму недостачі на забалансовому субрахунку	072	-	540
3	При встановленні винної особи визнано дохід у сумі, що підлягає відшкодуванню (540 грн. + 20% ПДВ)	375	716	648
4	Нараховано суму податкового зобов'язання з ПДВ	716	641	108
5	Відшкодовано винною особою суму недостачі	301	375	648
6	Списано із за балансового субрахунку суми недостачі	-	072	540

Також обов'язковою умовою при оформленні господарських операцій з вибуття поточних біологічних активів тваринництва необхідно дотримуватися встановленого порядку їх документального оформлення.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз техніко-економічних показників підприємства

Товариство є підприємницьким, що створене з метою найбільш ефективного використання власного майна шляхом запровадження сучасних технологій, форм організації виробництва, залучення інвестицій для одержання прибутку і наступного його розподілу відповідно до рішення загальних зборів акціонерів.

Предметом діяльності товариства є не заборонені законодавством України види господарської діяльності, надання виробничих, торговельно-посередницьких, посередницьких, комерційних, експертних, консультаційних, інформаційних, представницьких, сервісних, транспортних, побутових, дилерських, брокерських, юридичних, маркетингових та інших послуг суб'єктам господарської діяльності, громадянам.

ПАТ «Вищеольчедаївське» є господарським, статутний капітал якого поділено на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, корпоративні права посвідчуються акціями. Товариство не відповідає за зобов'язаннями акціонерів.

Товариство є самостійним господарським статутним суб'єктом без відокремлених підрозділів, має самостійний баланс.

Майно товариства сформовано з основних засобів, ооротного капіталу, а також майнових, немайнових, фінансових та інших активів, відображених у бухгалтерському обліку товариства.

Джерелом майна товариства є: доходи, що отримані від фінансово-господарської діяльності; позикові кошти від банків та інших кредиторів; доходи, що отримані від розміщення чи реалізації цінних паперів; безоплатні та благодійні внески; інші джерела.

Засновником на момент створення товариства виступила держава. Акціонерами товариства можуть бути юридичні особи різних форм власності, фізичні особи України та інших країн, що набули права власності на акції товариства.

Акціонери товариства мають право: брати участь у здійсненні управління товариством; брати участь у розподілі дивідендів; брати участь у розподілі майна у разі ліквідації товариства; на отримання інформації про господарську діяльність товариства; брати участь у Загальних зборах акціонерів і голосувати особисто або через своїх представників; обирати та бути обраним до органів управління товариством; розпоряджатися акціями, що їм належать.

Статутний капітал ПАТ «Вищеольчедаївське» становить 81955,85 грн., який поділений на 8195585 простих іменних акцій, номінальна вартість яких 0,01 грн. кожна.

Товариство має право змінювати розмір статутного капіталу. Порядок збільшення або зменшення статутного капіталу товариства встановлюється Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Прибуток товариства формується з надходжень від господарсько-фінансової діяльності після покриття витрат на оплату праці, всіх матеріальних та прирівняних до них витрат. З прибутку підприємства сплачуються відсотки за кредитами банків та облигаціями, а також сплачуються податки та інші платежі до бюджету. Чистий прибуток, який отримано після вказаних розрахунків, залишається у повному обсязі у розпорядженні товариства.

Товариство створює резервний капітал в розмірі не менше 15 % статутного капіталу. Зокрема резервний капітал з'являється шляхом щорічних відрахувань від обсягу чистого прибутку або за рахунок коштів нерозподіленого прибутку. Тому для досягнення визначеного статутом обсягу резервного капіталу величина щорічних відрахувань не може бути меншою ніж 5 відсотків від обсягу чистого прибутку підприємства за рік. Резервний капітал використовується для покриття збитків товариства.

Рішення про здійснення виплату дивідендів та їх величину за простими

акціями здійснюється Загальними зборами товариства.

Управління товариством здійснюють: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, директор, Ревізійна комісія.

Загальні збори є вищим органом управління товариством. Річні Загальні збори відбуваються не пізніше 30 квітня наступного за звітним року. Як правило до порядку денного річних Загальних зборів обов'язково відносять питання: про ухвалення річного звіту товариства; про порядок розподілу прибутку і збитків суб'єкта господарювання; прийняття рішення за наслідками вивчення звіту Наглядової ради, звіту Ревізійної комісії та звіту директора.

Наглядова рада товариства є органом, що постійно здійснює захист прав акціонерів товариства та в межах своєї компетенції, яка креслена статутом, здійснює контроль та регулювання діяльності директора. Член Наглядової ради зобов'язаний виконувати свої обов'язки власноручно та не може передавати особисті повноваження іншій особі.

Наглядова рада: звітує перед Загальними зборами товариства; визначає основні напрямки діяльності; забезпечує послідовність діяльності товариства; визначає способи управління товариством; здійснює контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства. Члени Наглядової ради обираються строком на 3 роки. Голова Наглядової ради обирається її членами з їх числа простою більшістю голосів.

Директором товариства може бути фізична особа, яка обирається Наглядовою радою строком на 3 роки і здійснює управління поточною діяльністю товариства.

ПАТ «Вищеольчедаївське» реалізовує оперативний та бухгалтерський облік своєї діяльності, а також формує статистичну звітність та надсилає її у встановленому порядку органам статистики.

Річна фінансова звітність товариства підлягає обов'язковій перевірці незалежним аудитором.

Товариство може бути ліквідоване: після досягнення мети, поставленої для його створення; за рішенням Загальних зборів акціонерів; на підставі

рішення господарського суду у випадку визнання товариства банкрутом.

Фінансовий стан підприємства визначає його місце в економічному середовищі та наскільки продуктивними та безризиковими можуть бути ділові відносини з ним контрагентів, потенційних інвесторів та позичальників. Для менеджменту підприємства, як і для його партнерів, важливим інтересом не тільки фактичний стан справ, а й прогнозний фінансовий стан. Отож сукупність показників, які ми проаналізуємо, використовуючи фінансову звітність ПАТ «Вищеольчедаївське», дадуть нам змогу зробити об'єктивну оцінку його фінансового стану.

Ліквідність підприємства є важливим критерієм оцінки його фінансового стану акціонерами, банками, постачальниками та іншими партнерами. Ліквідність є одна з найважливіших умов стійкого фінансового стану нашого підприємства ПАТ «Вищеольчедаївське».

Ліквідність балансу – це рівень покриття зобов'язань господарства його активами, термін перетворення яких на гроші відповідає термінам погашення зобов'язань. Вона полягає у зіставленні засобів за активами, які згруповані за рівнем їх ліквідності і поданих у порядку зменшення ліквідності, із зобов'язаннями за пасивом, які згруповані за термінами їх виконання і розміщених у порядку збільшення термінів. Аналіз ліквідності балансу господарства у 2020 році узагальнює таблиця 3.1.

Оцінка ліквідності балансу лежить у зіставленні статей активу, які згруповані за ознакою ліквідності й розміщені в порядку зменшення ліквідності за статтями пасиву балансу, які згруповані за ознакою термінів погашення і розміщені в порядку зростання терміновості зобов'язань. Якщо при такому зіставленні активів достатньо, то баланс є ліквідним, а саме підприємство вважається платоспроможним. У протилежному випадку баланс неліквідний і підприємство, навпаки, приймається як неплатоспроможне. При визначенні ліквідності балансу нормативними значеннями є: $A1 > П1$, $A2 > П2$, $A3 > П3$, $A4 < П4$.

Таблиця 3.1

Аналіз ліквідності балансу «Вищеольчедаївське»
за 2020 р., тис. грн.

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Платіжний надлишок або нестача	
								На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Найбільш ліквідні активи (A1)	230, 240	29	936	Негайні пасиви	540 – 610	131	49	-102	887
Активи, які швидко реалізуються (A2)	150, 160, 170, 180, 210, 220	954	603	Короткострокові пасиви	500 – 530	233	56	721	547
Активи, що повільно реалізуються (A3)	100, 120, 130, 140, 250, 270	4603	3397	Довгострокові пасиви	480	57	187	4546	3210
Активи, що важко реалізуються (A4)	080	2427	1828	Постійні пасиви	380, 430, 630	7592	6472	-5165	-4644
Баланс	280	8013	6764	Баланс	640	8013	6764	x	x

Проаналізувавши вищенаведені дані можна сказати, що баланс ПАТ «Вищеольчедаївське» можна назвати частково ліквідним на початок звітного періоду, оскільки не виконувалась лише одна умова, однак він є абсолютно ліквідним, так як з чотирьох умов абсолютної ліквідності фактично виконуються всі чотири на кінець звітного 2020 року. Отже дане підприємство за таких умов зможе виконати свої поточні зобов'язання за всіма видами платежів за рахунок оборотних активів.

Поточна ліквідність балансу свідчить про платоспроможність або неплатоспроможність господарюючого суб'єкта на найближчий до даного моменту проміжок часу.

Перспективна ліквідність є перспективним прогнозом платоспроможності на основі зіставлення майбутніх платежів і надходжень.

Під фінансовою стійкістю розуміють стабільність фінансового стану

підприємства, що гарантується достатньою часткою власного капіталу в складі джерел фінансування. Достатня частка власного капіталу означає, що зовнішні джерела фінансування використовуються підприємством лише в тих межах, в яких воно здатне гарантувати своєчасне повернення позичених коштів. У такому випадку короткотермінові зобов'язання не мають перевищувати обсяг ліквідних активів. Під ліквідністю розуміється здатність активів перетворюватися на кошти. Звичайно, підприємство може продати майже будь-які активи (деякі з них для цього доведеться продати за надто заниженою вартістю). Проте слід розглядати таку ситуацію, коли підприємство безболісно вилучає з обігу активи, при цьому не порушуючи нормального технологічного процесу. Йдеться лише про ліквідні активи, які перетворюються на кошти в ході їх нормального руху. До них належать еквіваленти коштів, фінансові вкладення, запаси готової продукції, призначеної для продажу, та дебіторська заборгованість. Найбільш узагальнюючим абсолютним показником фінансової стійкості є різниця між обсягом джерел коштів і величиною запасів та витрат.

Фінансова стабільність характеризується такими показниками: автономності, маневреності, нагромадження амортизації, співвідношення власних оборотних коштів до загального обсягу оборотних коштів, довгострокового залучення позичкових коштів.

Фінансова стійкість підприємства визначаються достатнім рівнем фінансової забезпеченості безперервності основних видів діяльності, величиною рівня фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансових ресурсів, рівнем спроможності маневрувати власними коштами, достатнім рівнем забезпеченням матеріальних оборотних активів власними джерелами покриття, величиною виробничого потенціалу (табл. 3.2).

Аналіз фінансової стійкості ПАТ «Вищеольчедаївське»

Показники, методика розрахунку	На початок 2020 р.	На кінець 2020 р.	Відхилення
1. Коефіцієнт фінансової незалежності, автономності, концентрації (частка власного капіталу в загальній сумі капіталу)	0,947	0,957	0,01
2. Коефіцієнт фінансової залежності (відношення валюти балансу до власного капіталу)	1,055	1,045	-0,01
3. Коефіцієнт фінансової стабільності (частка власного капіталу і довгострокових зобов'язань у валюті балансу)	0,955	0,984	0,029
4. Коефіцієнт заборгованості (відношення позикового капіталу і власного капіталу)	0,055	0,045	-0,01
5. Коефіцієнт фінансування (відношення власного капіталу до позикового)	18,033	22,164	4,131
6. Коефіцієнт фінансової маневреності (відношення власних оборотних коштів до власного капіталу)	0,736	0,763	0,027
7. Коефіцієнт інвестування (відношення власного капіталу до необоротних активів)	3,128	3,540	0,412

Господарство на початок періоду характеризувалось значним запасом міцності, про це свідчить досить високий рівень коефіцієнта фінансової незалежності $> 0,9$, на кінець року даний показник несуттєво підвищився. Це вказує на те, що частка власників у загальній сумі авансованих у діяльність коштів, практично досягла абсолютного рівня 100%. Тобто, практично 95,7 % діяльності фінансується власним капіталом, а решта – припадає на залучені кошти, що автоматично нівелює рівень ризику. Коефіцієнт фінансової маневреності відображає, яка частка власних оборотних активів функціонує в обороті, або існує у тій формі. В нашому випадку він досить високий, тому досягає оптимального рівня (більше 0,5). Зниження рівня коефіцієнта заборгованості свідчить про посилення незалежності підприємства від зовнішніх інвесторів і кредиторів, тобто про підвищення фінансової стійкості.

Ділова активність віддзеркалює рівень продуктивності використання фінансових, трудових, матеріальних та інших видів ресурсів і в той же час відображає якість управління, а також перспективи потенційного розвитку підприємства. Аналіз показників ділової активності ПАТ «Вищеольчедаївське» наведено в таблиці 3.3.

Аналіз ділової активності ПАТ «Вищеольчедаївське» за
основними показниками

№ п/п	Показники	За 2019 р.	За 2020 р.	Відхилення	
				Абсолютне	Відносне
1.	Коефіцієнт загальної оборотності капіталу	0,28	0,39	0,11	139,29
2.	Коефіцієнт оборотності мобільних засобів	0,40	0,57	0,17	142,50
3.	Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних коштів	0,48	0,78	0,30	162,50
4.	Коефіцієнт оборотності готової продукції	17,49	25,04	7,55	143,17
5.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	2,43	4,82	2,39	198,35
6.	Середній термін обороту дебіторської заборгованості	148	75	-73	50,68
7.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	5,32	9,09	3,77	170,86
8.	Середній термін обороту кредиторської заборгованості	68	40	-28	58,82
9.	Фондовідача основних засобів та інших необоротних активів	0,98	1,45	0,47	147,96
10.	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,29	0,41	0,12	141,38

Прослідковується тенденція до незначного підвищення показників, що пояснюється незначним збільшенням чистого доходу (виручки) від реалізації продукції і це позитивно характеризує діяльність підприємства. Позитивним моментом є зменшення періоду погашення дебіторської заборгованості на 73 днів, а от зменшення періоду погашення кредиторської заборгованості на 28 днів призводить до зменшення терміну користування залученими коштами в господарському обороті, оскільки кредиторська заборгованість виступає безкоштовним джерелом коштів, які можуть використовуватися в господарському обороті до настання строку її погашення.

Отже в цілому результати аналізу вказують на те, що за досліджуваний період ділова активність підприємства, хоча і незначно, але дещо покращилася.

Платоспроможність ПАТ «Вищеольчедаївське» характеризується його здатністю здійснювати термінові платежі та виконувати свої термінові зобов'язання за рахунок готівкових грошей, які легко мобілізуються. Тобто платоспроможність – це здатність підприємства існуючими грошовими ресурсами вчасно виконати свої термінові зобов'язання. Ознаками платоспроможності є: наявність грошей у касі та на поточних рахунках;

відсутність простроченої кредиторської заборгованості.

Розрахунок показників ліквідності та платоспроможності наведено у табл. 3.4.

Отже, за даними фінансової звітності ПАТ «Вищеольчедаївське», ми оцінили його ліквідність та платоспроможність. Протягом досліджуваного періоду (2019 – 2020 рр.) усі показники платоспроможності зазнали збільшення, зокрема, коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшився на 8,83 пункти, що свідчить про платоспроможність підприємства. Отже, у ПАТ «Вищеольчедаївське» вистачає грошових коштів на покриття невідкладних зобов'язань.

Таблиця 3.4

Аналіз показників ліквідності та платоспроможності
ПАТ «Вищеольчедаївське» за 2019-2020 роки

Показники	Роки		Відхилення за 2019 ± 2020 роки
	2019	2020	
1. Загальний коефіцієнт ліквідності	15,35	47,01	31,66
2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	2,70	14,66	11,96
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,08	8,91	8,83
4. Коефіцієнт маневреності функціонального капіталу	0,68	0,72	0,04
5. Питома вага оборотних коштів в активах	0,70	0,73	0,03

Основним джерелом чистого прибутку є фінансові результати від операційної діяльності, яку розглядають як основну діяльність підприємства, а також від інших видів діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Визначається фінансовий результат від операційної діяльності як сума чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшена на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), витрат на збут, адміністративних та інших операційних витрат. Основні дані про фінансові результати досліджуваного підприємства відобразимо у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Фінансові результати діяльності ПАТ «Вищеольчедаївське», за 2019-2020

рр., тис. грн.

Найменування статей	Роки		Відхилення за 2019- 2020 рр., +/-
	2019	2020	
2	3	4	5
1. Дохід (виручка) від реалізації продукції	2689	3205	516
2. Податок на додану вартість	450	551	101
3. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2239	2654	415
4. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2121	3490	1369
5. Валовий прибуток (збиток)	118	(836)	-954
6. Інші операційні доходи	556	934	378
7. Адміністративні витрати	259	702	443
8. Витрати на збут	1	-	-1
9. Інші операційні витрати	411	403	-8
10. Фінансові результати від операційної діяльності: прибуток (збиток)	3	(1007)	-1010
11. Інші фінансові доходи	1	5	4
12. Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування: прибуток (збиток)	4	(1002)	-1006
13. Фінансові результати від звичайної діяльності: прибуток (збиток)	4	(1002)	-1006
14. Надзвичайні доходи	-	16	16
15. Надзвичайні витрати	-	134	134
16. Чистий прибуток (збиток)	4	(1120)	-1124

Дані таблиці свідчать, що протягом аналізованого періоду ПАТ «Вищеольчедаївське» погіршило фінансові результати, отримавши в 2020 році значний збиток 1120 тис грн. Це відбулося за рахунок суттєвого збільшення собівартості реалізованої продукції – на 1369 тис. грн. Тобто, виробництво

продукції досліджуваного підприємства в 2020 році було нерентабельним. Загалом, у 2020 році ПАТ «Вищеольчедаївське» отримало інші операційні доходи у сумі 934 тис. грн., однак адміністративні витрати збільшилися порівняно із 2019 роком на 443 тис. грн. і сягнули в 2020 році 702 тис. грн., що також суттєво вплинуло на збитковість підприємства.

У 2020 році досліджуване підприємство отримало надзвичайні доходи у сумі 16 тис. грн., однак надзвичайні витрати були значно суттєвіші – 134 тис. грн., що в кінцевому випадку вплинули на чистий збиток підприємства, який сягає 1120 тис. грн.

Аналіз формування фінансових результатів ПАТ «Вищеольчедаївське» на підставі форми 2 «Звіт про фінансові результати» дав змогу виявити також недоліки в діяльності господарства, які полягають у значній питомій частці витрат на виробництво продукції (собівартість реалізованої продукції), адміністративних та інших операційних витрат у загальній сумі понесених витрат підприємства, що негативно впливає на кінцеві результати господарювання. Тому керівництву підприємства необхідно шукати шляхи зниження непродуктивних витрат, знаходити шляхи більш раціонального використання ресурсів.

Проаналізувавши ліквідність підприємства, можна сказати, що баланс ПАТ «Вищеольчедаївське» можна назвати абсолютно ліквідним, оскільки з чотирьох умов абсолютної ліквідності фактично виконуються всі чотири як на початок, так і на кінець звітнього 2020 року. Отже дане підприємство за таких умов зможе виконати свої поточні зобов'язання за всіма видами платежів за рахунок оборотних активів.

Господарство на початок періоду характеризувалось значним запасом міцності, про це свідчить досить високий рівень коефіцієнта фінансової незалежності $> 0,9$, на кінець року даний показник несуттєво підвищився. Це вказує на те, що частка власників у загальній сумі авансованих у діяльність коштів, практично досягла абсолютного рівня 100%. Тобто, практично 95,7 % діяльності фінансується власним капіталом, а решта – припадає на залучені

кошти, що автоматично нівелює рівень ризику.

Аналіз фінансових результатів ПАТ «Вищеольчедаївське» свідчить про те, що у звітному періоді підприємство погіршило фінансові результати, отримавши в 2020 році значний збиток 1120 тис грн. Це відбулося за рахунок суттєвого збільшення собівартості реалізованої продукції – на 1369 тис. грн.

3.2. Методичне забезпечення процедур аудиту операцій з придбання матеріальних ресурсів за договором купівлі-продажу

Кризові умови господарювання в Україні є визначальним негативним фактором зниження ефективності підприємницької діяльності, управління якою, відповідно, залежить від вміння планувати та контролювати витрачання ресурсів на формування сировинно-ресурсної бази. Інформаційне забезпечення управління на основі обліково-контрольної інформації повинно сприяти своєчасності поставок запасів з одночасною мінімізацією витрат, пов'язаних із замовленням, оприбуткуванням і зберіганням активів.

Ефективне управління господарською діяльністю на сучасному етапі господарювання ускладнюється тим, що облікова інформація як основа ухвалення управлінських рішень може не відповідати критеріям повноти, оперативності та достовірності. Критерій достовірності інформації є досить складним для реалізації і потребує виконання додаткових кваліфікованих дій з метою підтвердження того факту, що інформація є достовірною, а отже, може бути використана без шкоди для підприємства у майбутньому.

Тому зміцнення фінансового стану підприємства та досягнення високого рівня його платоспроможності перебувають у прямій залежності від дієвості аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу, зокрема в частині оприбуткування запасів, виявлення розбіжностей між фактичними виконанням договору та його умовами, строками погашення дебіторської і кредиторської заборгованості за договором тощо. Відповідно, методика аудиту повинна забезпечувати перевірку дотримання законодавчих норм щодо

операцій з придбання і розрахунково-платіжної дисципліни. Основою забезпечення ефективної діяльності підприємств в частині придбання є методика внутрішнього аудиту, що використовує результати перевірки суб'єктів внутрішнього контролю підприємства.

Методика аудиту операцій з придбання активів і зобов'язань підприємства розглянута в працях вітчизняних і зарубіжних вчених та дослідників: К. В. Безверхого, Г. В. Власюк, Т. Кириленко, М. Д. Корінька, М.Ф. Овсійчука, О. Міронової, В. П. Пантелєєва, С. В. Селіщева, Я. В. Соколова, Т. О. Терентьєвої, А. А. Терехова, В. А. Хмельницького, Б. Ф. Усача. Автори детально дослідили методичні аспекти аудиту вказаних операцій, однак комплексність операцій за договорами купівлі-продажу в частині виникнення економічних відносин між учасниками договору з приводу одночасного оприбуткування запасів і визнання зобов'язань призводить до ускладнення зовнішнього аудиту вказаних операцій. Цим обумовлена необхідність розробки рекомендацій щодо удосконалення методики зовнішнього аудиту операцій з придбання в умовах функціонування системи внутрішнього аудиту для виявлення відхилень під час процесу придбання запасів, а також використання отриманих результатів при формулюванні думки аудитора про фінансову звітність. В свою чергу, комплексність методики внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу передбачає охоплення дій суб'єктів протягом всього договірного процесу (до моменту укладання договорів і надалі до вибуття придбаних активів у використання).

Ефективне вирішення окреслених завдань аудиторської перевірки зумовлює необхідність інтеграції функціональних можливостей обліку, аналізу і аудиту з метою сприяння підтвердження достовірності інформації з фінансової звітності та пошуку можливостей оптимізації господарської діяльності підприємств на етапі придбання запасів за договорами купівлі-продажу. Успішне виконання окреслених завдань можливе на основі використання доцільної та обґрунтованої в умовах конкретного суб'єкта господарювання методики внутрішнього аудиту, що дозволяє в подальшому

інформаційно забезпечити відповідні процедури у зовнішньому аудиті.

Крім того, ефективності аудиту досліджуваних операцій сприяє взаємодія суб'єктів внутрішнього аудиту з працівниками підприємства, залученими у договірний процес, а отже, виконання відповідних контрольних функцій

Методику контролю Т.А. Бутинець визначає як «сукупність методів контролю, сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин» [21, с. 240-241]. У дослідженні М.Д. Корінька метод контролю визначено як «сукупність певних прийомів, тобто якісно однорідних контрольних дій, спрямованих на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання» [38, с. 112]. Відповідно, правильність застосованих прийомів контролю визначає дієвість внутрішнього контролю операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу як методу господарського контролю.

Вихідною точкою формування методики проведення внутрішнього контролю операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу в умовах конкретного суб'єкта господарювання є положення договірної та облікової політики підприємства, які охоплюють комплекс питань організаційного, технічного та методичного забезпечення реалізації договірного процесу та відображення його результатів у бухгалтерському обліку.

З урахуванням впливу організації договірного процесу на підприємстві на відповідні юридичні, економічні та соціальні наслідки для підприємства, обґрунтовано, що досягненню дієвості методики внутрішнього аудиту операцій за договорами купівлі-продажу за рахунок зменшення ймовірності виникнення ризиків у договірній роботі сприяє розроблений класифікатор порушень чинного законодавства та положень господарської політики підприємства, оформленої положеннями про облікову політику, договірну політику, бюджетування (планування) тощо, зміст якого представлено в табл. 3.6. Застосування такого класифікатора є також передумовою забезпечення виконання положень МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»

[18], якщо робота внутрішніх аудиторів відповідає цілям зовнішнього аудиту.

Таблиця 3.6.

Класифікатор типових порушень укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу в частині операцій з придбання запасів

№ з/п	Розділи	Зміст порушень
1	Загальні положення організації і здійснення договірної роботи на підприємстві	Стосується загальних положень організації та здійснення договірної роботи на підприємстві. Передбачає перелік порушень договірної політики підприємства, які можуть бути встановлені суб'єктами внутрішнього аудиту, на основі знань чинного законодавства, що регулює господарські відносини за договорами
2	Оприбуткування запасів, приймання за кількістюякістю, організація матеріальної відповідальності	Перелік порушень в здійсненні та обліку операцій з приймання запасів за кількістю і якістю, недоліки в організації матеріальної відповідальності
3	Розрахунки контрагентами, врегулювання спорів, претензійно-позовна робота, господарські санкції, переуступка боргу за договором	Можливі варіанти типових порушень у визнанні, погашенні зобов'язань, порушення платіжної дисципліни. Типові порушення в здійсненні та обліку операцій з переуступки боргу за договорами купівлі-продажу (цесія, факторинг). Порушення у здійсненні претензійно-позовної роботи, застосуванні господарських санкцій з урахуванням умов договорів купівлі-продажу

Перший розділ класифікатора порушень стосується загальних положень договірної роботи на підприємстві та передбачає ретельне вивчення суб'єктами внутрішнього аудиту договірної політики підприємства, а також знання чинного законодавства, що регулює господарські відносини за договорами.

Внутрішній аудит операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу своєю методикою повинен охоплювати не лише перевірку виконання умов укладених договорів, а й заходи превентивного характеру, що передують укладанню договору. Формулювання засад організації договірного

процесу на підприємстві дозволило встановити, що на сучасному етапі розвитку економіки ускладнення умов і збільшення обсягів господарської діяльності підприємств суттєво впливають на зміст договірному процесу, подальше виконання зобов'язань за договорами або виявлення тих зобов'язань, що не можуть бути виконані вчасно, оперативне ухвалення рішень щодо зміни умов договору або його розірвання з урахуванням його негативних наслідків для підприємства. Тобто, необхідна система заходів превентивно-оперативного характеру, що сприятиме уникненню негативних наслідків до моменту їх фактичного виникнення.

Необхідність створення такої системи захисту інтересів підприємства також пов'язане з низкою порушень внаслідок незнання чинного законодавства, політики господарювання підприємства, на основі яких будуються договірні відносини.

Невиконання умов укладених договорів купівлі-продажу призводить до небажаних наслідків для підприємства та порушень у реалізації його фінансового плану у зв'язку з необхідністю сплати штрафних санкцій, витрати на які збільшують збиток. Крім того, визнання договору недійсним призводить до необхідності судового вирішення спору, а отже, сплати держмита, розмір якого визначається з урахуванням ціни договору.

Ефективність договірному процесу досягається також уникненням випадків, пов'язаних з порушенням умов договорів, що передбачає необхідність відповідної системи гарантованого захисту договорів, яка дозволяє не лише створити умови для належного виконання договорів, а й уникнути ситуацій визнання договорів недійсними. Система захисту договорів повинна забезпечувати захист інтересів суб'єкта господарювання під час договірному процесу. При цьому створенням системи захисту можуть займатися не лише юристи підприємства, а й інші працівники, залучені в процеси укладання та виконання договорів. Уникненню виникнення конфліктів під час виконання або невиконання договорів, зокрема у судовому порядку, сприяє знання норм чинного господарського та цивільного законодавства,

вміння їх застосування на основі передбачення в договорах умов, які передбачають уникнення альтернатив вибору.

Ряд порушень, і відповідно, ризиків господарської діяльності, може бути обумовлений питаннями, пов'язаними з юридичною самостійністю підприємства формування змісту та укладання договорів. Так, суб'єкти можуть укласти договір купівлі-продажу із таким формулюванням умов, які можуть призвести до неоднозначного трактування договору та виникнення судових спорів. Відповідно до ст. 213 Цивільного кодексу України для тлумачення змісту правочину приймаються до уваги однакові для всього документа тлумачення понять, а також загальноприйняті у певній сфері економічних відносин значення термінів.

Отже, типові порушення у сфері організації договірному процесу на підприємстві можна представити наступним чином (табл. 3.7).

Виявлені у процесі внутрішнього аудиту порушення в реалізації договірному процесу на підприємстві за умови здійснення оперативної перевірки є передумовою зниження ризику настання негативних юридичних, економічних і соціальних наслідків для підприємства дозволяють формувати пропозиції щодо налагодження системи захисту договорів на основі раціональної організації договірної роботи.

У другому розділі класифікатора порушень укладання і виконання умов договорів купівлі-продажу представлено порушення, що стосуються оприбуткування запасів відповідно до умов договорів купівлі-продажу, приймання їх за кількістю та якістю, а також організації матеріальної відповідальності.

Після заходів превентивного характеру, передбачених методикою аудиту відповідно до першого розділу класифікатора порушень, внутрішній аудит операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу повинен своєю методикою охоплювати перевірку виконання умов укладених договорів в частині операцій із запасами.

Таблиця 3.7

Перелік типових порушень загальних положень організації договірного процесу на підприємстві

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
1	Відсутність знань у працівників, задіяних у договірному процесі	Відсутність однозначного розуміння причин проблем під час укладання і виконання договору, неможливість оперативного ухвалення обґрунтованих рішень щодо усунення недоліків до моменту їх виникнення
2	Відсутність комунікативної взаємодії учасників договірного процесу	Неможливість досягнення завдань договірного процесу через нерозробленість системи розподілу функціональних обов'язків
3	Відсутність або недоліки у документальному оформленні взаємодії учасників договірного процесу та недостатність опрацювання тексту договорів	Порушення професійної етики, неможливість реалізації завдань та виконання покладених обов'язків на відповідних суб'єктів договірного процесу. Оскільки особи, залучені до договірної роботи, виконують різні функції, вони можуть бути не обізнаними з функціями інших працівників. Надалі непорозуміння, обумовлені необізнаністю залучених фахівців, є ризиком настання для підприємства необхідності розгляду спору в судовому порядку
4	Неврегульованість розпорядчими документами технічних і методичних питань договірного процесу	Невизначеність умов укладання договорів на рівні підприємства, відсутність закріплених типових форм договорів, що негативно може впливати на фінансові результати діяльності, зокрема через оподаткування операцій за договором
5	Невикористання специфічних санкцій до порушника умов договору	Господарським кодексом України передбачено орієнтовні варіанти оперативно-господарських санкцій. Втрата економічних вигід через відсутність дієвої системи захисту договорів у формі застосування специфічних санкцій, що не суперечать діючому законодавству
6	Порушення порядку зміни та розірвання договорів купівлі-продажу	Негативні економічні, юридичні та соціальні наслідки, вирішення спору у судовому порядку внаслідок порушення умов розірвання договору, передбачених ст. 188 ГКУ

Продовження табл. 3.2

1	2	3
7	Факти визнання договорів купівлі-продажу недійсними внаслідок невідповідності господарського зобов'язання вимогам чинного законодавства або інтересам суспільства	Якщо намір укладання такого договору був у обох його сторін, в дохід держави буде стягуватися одержані цінності в результаті виконання сторонами договору своїх зобов'язань. Якщо зобов'язання виконане лише однією стороною, з іншої сторони буде стягуватися отримане майно в дохід держави
8	Факти визнання договорів купівлі-продажу недійсними внаслідок порушення договором прав та законних інтересів другої сторони або третіх осіб	За умови визнання зобов'язання недійсним кожній зі сторін необхідно повернути іншій стороні одержане майно за зобов'язаннями або відшкодувати його вартість грошовими коштами
9	Укладання договору купівлі-продажу в неналежній формі	Порушення вимог щодо письмової форми договору та його засвідчення зумовлює настання негативних наслідків через неможливість визнання договору укладеним
10	Нерегулярність і неоперативність контролю строків і умов виконання кожного зобов'язання за договором	Відсутність дієвої системи оперативного контролю та несвоєчасне інформування управлінського персоналу щодо можливих наслідків порушення виконання умов договору
11	Невиконання або порушення умов виконання зобов'язань за договором в односторонньому порядку	Виникає внаслідок незнання або недотримання норм чинного законодавства, що обумовлює настання господарсько-правової відповідальності

Виявлення порушень за даним розділом в основному передбачає застосування прийомів фактичного контролю, оскільки рух засобів виробництва опосередкований переходом прав власності з урахуванням умов договору купівлі-продажу. Сукупність обґрунтованих методичних прийомів, відібраних відповідно до професійного скептицизму аудитора, становлять аудиторські процедури, які ідентифікуються МСА 500 “Аудиторські докази” та охоплюють:

- перевірку документів і вивчення облікових записів щодо операцій з надходження запасів за договорами купівлі-продажу;
- перевірку фактичного надходження запасів відповідно до умов договорів і супровідних документів;
- спостереження при прийманні запасів з метою виявлення невідповідності фактичних даних документальним (кількісні та якісні параметри);
- аналітичні процедури щодо оцінки рівня виконання або недовиконання обсягів придбання відповідно до виробничої програми, обчислення втрат підприємства від неритмічності поставок, визначення доцільності здійснення операцій з придбання запасів.

Дієвість функціонування системи внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів сприяє забезпеченню процесу виробництва засобами необхідної кількості та якості, уникненню браку у виробництві та простоїв на основі виявлення відхилень від закріплених нормативів законодавчо та на підприємстві. Тобто, контрольні процедури спрямовані на оптимізацію витрат, що виникають в процесі придбання, усунення недоцільних господарських операцій, що дозволяє охарактеризувати такий контроль, передусім, як превентивний.

Превентивність контролю полягає в тому, що перед оприбуткуванням запасів на підприємстві має бути організований процес приймання, що передбачає перевірку придбаних цінностей за кількістю та якістю. У випадку виявлення розбіжностей в кількості оприбуткування запасів здійснюється за фактом зі складанням акту приймання. Крім того, облік надходження запасів

може вестися в одних одиницях виміру, а вибуття – в інших, тому завданням суб'єктів аудиту є перевірка правильності ведення обліку запасів за двома кількісними вимірниками. Контрольними для аудиторів є вказані в прибуткових ордерах дата приймання активів, її результати, прізвища осіб, які прийняли цінності. Здійснення контролю якості запасів у процесі їх придбання зменшує витрати на їх обробку на стадії виробництва. Крім того, такий контроль за умовами договору може здійснюватися постачальником до моменту здійснення поставки товару.

Для суб'єктів зовнішнього аудиту з метою реалізації окреслених завдань особливе значення мають документально оформлені результати застосування аудиторських процедур для оцінки дієвості внутрішнього аудиту операцій з запасами при їх надходженні на підприємство за договорами купівліпродажу та відповідності якісним параметрам.

Приймання запасів у подальшому впливає на якість готової продукції. Дослідники Р.П. Валеви́ч і О.Б. Паро́ля контроль якості придбаних цінностей відносять до виробничих процедур забезпечення якості, які поширюються на матеріальні об'єкти, які впливають на якість продукції, що виготовляється [29, с. 65]. Система контролю якості активів, визначеної умовами договору купівліпродажу, впливає на подальші процеси виробництва та продажу продукції. Суцільний контроль доцільно застосовувати при низькому рівні якості придбаних запасів.

Здійснення функцій внутрішнього контролю якості запасів покладається на працівників відділу матеріально-технічного забезпечення або інших працівників, відповідальних за надходження активів на підприємство (плановофінансовий відділ; матеріальна група, що спеціалізується за певним видом матеріалів; складське господарство тощо), які забезпечують зовнішній огляд активів, відбір їх проб для оцінки хімічного складу, проведення експертизи, лабораторного аналізу та оформлення документації для встановлення відповідності фактично отриманих цінностей характеристикам, зазначеним в сертифікатах якості.

Внутрішні аудитори у свої діяльності можуть використовувати результати внутрішнього контролю якості товарно-матеріальних цінностей за такими напрямками:

- перевірка і підтвердження якості придбаних запасів за договором купівлі-продажу;
- перевірка документів, які підтверджують якісні характеристики запасів (сертифікати, програми, знаки якості), та результатів дослідження стану отриманих цінностей;
- застосування процедур і відповідних заходів з усунення виявлених недоліків у якості придбаних запасів (ведення претензійної роботи, повернення цінностей неналежної якості постачальнику, відшкодування завданих збитків порушенням якісних характеристик придбаних активів, передбачених договором або чинним законодавством, своєчасної заміни якісними активами бракованих);
- перевірка збереження цінностей за якістю, узгодженою в договорі купівлі-продажу, що особливо актуально для запасів, які можуть швидко псуватися при неналежному зберіганні або транспортуванні);
- застосування заходів зі встановлення причин порушення якості активів і розробка процедур з попередження порушень якісних параметрів придбаних активів (застосування відповідних обмежень і вимог до якості продукції в договорах).

Перелік типових порушень представлено в табл. 3.8.

Особливістю правопорушень в частині здійснення операцій з придбання запасів за договорами є те, що такі порушення мають негативні наслідки для подальшого виробничого процесу та обчислених показників фінансового стану за даними бухгалтерської звітності. В результаті відповідних неправомірних дій відповідальних осіб на підприємстві можуть виникати простої у виробництві, випускатися бракована продукція, втрати від розкрадання або псування запасів ще на стадії їх придбання. Оскільки продавець за договором купівлі-продажу вже не несе відповідальності за запаси після їх поставки, покупець за невмілого

їх оприбуткування несе додаткові збитки.

Таблиця 3.8

Перелік типових порушень в оприбуткуванні запасів, прийманні їх за кількістю та якістю, організації матеріальної відповідальності

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
1	Несвоєчасність і неправильність оформлення операцій з оприбуткування запасів за кількістю і якістю; недотримання правил ведення аналітичного обліку придбаних запасів	Несвоєчасне оприбуткування придбаних запасів, неправильне визначення первісної вартості, а також недотримання правил організації аналітичного обліку запасів призводить до викривлення бухгалтерської інформації в звітності, збоїв у процесі виробництва, витрачання додаткових коштів на придбання запасів, які насправді є на складі, невідфактурованих поставок
2	Недоліки документального оформлення виявлених під час оприбуткування запасів порушень за кількісними та якісними параметрами	Виявлені під час оприбуткування недостачі запасів, невідповідності їх якості, помилкового надходження, що не відповідає замовленню або умовам договору, невідповідності укомплектованості, маркування товарів, тари, що має відповідати вимогам договору або даним, вказаних в маркуванні та в супровідних документах спричиняють втрату активів та погіршують матеріально-ресурсне забезпечення підприємства
3	Відсутність документального оформлення понесених транспортно-заготівельних витрат, що відшкодовуються за рахунок підприємства-покупця	За відсутності документального підтвердження понесених транспортно-заготівельних витрат відбувається викривлення показників бухгалтерської звітності в частині собівартості та фінансових результатів, що негативно впливає на достовірність показників фінансового стану підприємства, зокрема в частині первісної вартості придбаних активів

1	2	3
4	Несвоєчасність і неправильний розподіл сум транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з активами, придбаними за договором купівлі-продажу	Несвоєчасність і неправильний розподіл сум транспортно-заготівельних витрат в межах відповідного звітного періоду призводить до невідповідності показників первісної вартості придбаних запасів, необхідності проведення інвентаризації, складання актів взаємозвірки
5	Псування і розкрадання придбаних запасів	Недобросовісне оприбуткування запасів внаслідок недоліків в організації матеріальної відповідальності на підприємстві призводить до псування активів, їх розкрадання через безгосподарність. Виявлення відсутності необхідного персоналу, транспортних засобів, складських приміщень, дозволів тощо, необхідних для здійснення господарської діяльності та зберігання активів
6	Невідповідність облікових даних в бухгалтерській документації	Невідповідність даних про придбані запаси за договорами купівлі-продажу, зокрема даних первинних документів, облікових реєстрів і звітності, призводить до викривлення інформації системи бухгалтерського обліку, а отже, неможливості планувати подальші операції з придбання, правильно здійснювати розрахунки за податками і платежами, призводить до перевитрачання коштів, збоїв у договірній роботі
7	Невжиття заходів із забезпечення високої якості придбаних запасів	Порушення права покупця на стягнення штрафу з постачальника за умови поставки останнім товарів неналежної якості, передбачене ст. 269 Господарського кодексу України, призводить для невигідності для виробника відповідати за складові продукції, виготовлені іншим підприємством
8	Формальність вхідного контролю якості запасів	Формальне здійснення контролю якості запасів шкодить не лише фінансовим результатам діяльності, а й репутації підприємства на ринку збуту. Контроль якості повинен проводитися на основі документації, що засвідчує стандартизацію, сертифікацію, ліцензування

Оскільки процес придбання за договорами купівлі-продажу безпосередньо пов'язаний зі здійсненням розрахунків з контрагентами, об'єктом внутрішнього аудиту операцій за вказаними договорами є відповідні розрахунки з дебіторами та кредиторами. Зважаючи на вплив заборгованості на фінансовий стан підприємства, контроль розрахунків повинен здійснюватися не лише після виникнення заборгованості, а й на етапі її планування. Відповідно, внутрішній аудит операцій за договорами купівлі-продажу повинен охоплювати етапи переддоговірної роботи, укладання договору, схему видачі довіреностей на отримання запасів, порядок звітування підзвітних осіб, забезпечуючи передусім превентивний вплив на виникнення заборгованості шляхом:

- визначення наявності і правильності оформлення договорів купівлі-продажу;
- підтвердження сум кредиторської і дебіторської заборгованості (залишків та оборотів) перед контрагентами в розрізі аналітичних і синтетичних даних. Надалі внутрішній аудит повинен забезпечувати оцінку:
- результатів проведення інвентаризації розрахунків з постачальниками;
- правильності оподаткування операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу;
- доцільності та обґрунтованості виставлених претензій внаслідок порушення умов договорів і ведення позовної роботи;
- відповідності показників бухгалтерської звітності про розрахунки з постачальниками первинним документам і обліковим регістрам.

Методика здійснення внутрішнього аудиту операцій з придбання за договорами купівлі-продажу обов'язково повинна передбачати виявлення відхилень у здійсненні договірної процесу у вигляді порушень умов договору однією зі сторін. При цьому внутрішнього аудитора як фахівця у сфері бухгалтерського обліку та контролю доцільно залучати до вирішення конфліктів, які виникають внаслідок порушення умов договору, на етапі досудового вирішення господарських спорів, зокрема претензійної роботи.

Внутрішній аудитор як суб'єкт, що обізнаний з реалізацією договірної процесу на підприємстві та існуючими відхиленнями у ньому, може ініціювати

схему розподілу повноважень між працівниками різних структурних підрозділів в частині здійснення претензійної роботи. Зокрема, за виставлення та розгляд претензій щодо транспортних перевезень може відповідати транспортний відділ; при виникненні розбіжностей при прийманні активів від постачальника – відділ придбання тощо. До процесу виставлення та розгляду претензій може залучатися також і внутрішній аудитор в межах своїх повноважень.

Залучення суб'єктів внутрішнього аудиту до оформлення претензії внаслідок порушення умов договору купівлі-продажу дозволить підприємству уникнути ряду витрат, зокрема на судові послуги.

Розглянуті напрямки контролю дозволяють представити типові порушення в розрахунках з постачальниками (табл. 3.9).

Представлені типові порушення в здійсненні розрахунків з контрагентами за договорами купівлі-продажу за невчасного їх виявлення і усунення призводять до виникнення помилок у обліковому відображенні відповідних операцій, порушень господарського, цивільного та податкового законодавства, необхідності здійснення претензійно-позовної роботи, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства-порушника умов договору внаслідок застосування відповідних санкцій.

Сформовано наступні критерії ефективності договірної роботи (за договорами купівлі-продажу), які за даними системи внутрішнього контролю підприємства підлягають підтвердженню у процесі внутрішнього аудиту та сприяють виконанню положень МСА 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [18] для дієвості зовнішнього аудиту:

- стан залишків кредиторської і дебіторської заборгованості, обумовленої умовами договорів купівлі-продажу;
- вчасність погашення зобов'язань перед постачальниками відповідно до умов договорів;
- наявність фактів виставлення претензій постачальникам та рівень врегулювання заборгованості за претензіями;

Перелік типових порушень в здійсненні розрахунків з контрагентами за договорами купівлі-продажу

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
1	Відсутність договорів з постачальниками або неналежне їх оформлення, несвоєчасність або неповне погашення заборгованості перед постачальниками	Неналежне вивчення умов договору купівлі-продажу щодо їх відповідності чинному законодавству може призвести до несвоєчасного та неправильного розрахунку суми заборгованості, порушення повноти й оперативності розрахункової дисципліни сторін договору, виникнення підстав для застосування передбачених ним санкцій. Невраховання форм платежів, що використовуються підприємством, при укладанні договору, неякісна робота з документами, що свідчать про зміни заборгованості перед постачальниками призводить до порушень договірних умов і додаткових збитків для підприємства
2	Заміна оригіналів первинних документів копіями, що незатвержені відповідним чином, підробка документів для визнання фіктивних зобов'язань	Відсутність регламентації системи документообороту, що забезпечує перевірку законності та правильності оформлення первинних документів і відповідних облікових записів, пов'язаних з розрахунками з постачальниками та підрядниками, призводить до викривлення інформації в бухгалтерському обліку та є передумовою застосування штрафних санкцій до підприємства за результатами перевірки. Виявлення надходження активів від підприємств з ознаками фіктивності чи сумнівності призводить до визнання правочинів нікчемними, відсутності права на податковий кредит, застосування штрафних санкцій
3	Помилки в синтетичному та аналітичному обліку розрахунків з контрагентами	Відсутність раціонального розподілу робіт між обліковими працівниками щодо вивчення повноти, достовірності та своєчасності облікового відображення дебіторської і кредиторської заборгованості за договорами купівлі-продажу, що призводить до невідповідності інформації про суми заборгованості за даними облікових регістрів і фінансової звітності, а отже, викривлення інформації в системі бухгалтерського обліку

1	2	3
4	Формальне проведення інвентаризації заборгованості за договорами купівлі-продажу	Формальний підхід до розрахунків за договором призводить до відображення в бухгалтерському обліку нереальної дебіторської та кредиторської заборгованості, несвоєчасного списання заборгованості, за якою минув строк позовної давності. Це не дозволяє встановити непідтверджені суми заборгованості та суми, за якими минув строк позовної давності. Застосування процедури зовнішніх підтверджень під час аудиту сприяє коригуванню розміру заборгованості. Здійснення запиту для підтвердження сум заборгованості дозволяє встановити відхилення фактичних даних від передбачених документами
5	Неправильне облікове відображення розрахунків за ПДВ за операціями купівлі-продажу	Відсутність здійснення контролю податкових накладних за їх наявністю та відповідністю чинному законодавству, а також обов'язкових реквізитів документа та, як наслідок, недостовірність даних податкових декларацій з ПДВ
6	Несвоєчасне виставлення, неналежне оформлення, необґрунтоване виставлення претензій за договорами купівлі-продажу	Несвоєчасність перегляду істотних умов укладених договорів купівлі-продажу на предмет їх виконання призводить до виникнення чисельних спорів між сторонами договору в частині якісно-кількісних параметрів операцій, строків поставки та розрахунків, форм розрахунків тощо, а отже, виникнення додаткових витрат на врегулювання виявлених відхилень і відшкодування завданих збитків учаснику договору, який постраждав внаслідок невиконання або неналежного виконання умов договору іншою стороною

- частота порушення підприємством умов договорів купівлі-продажу та суми сплачених санкцій постачальникам;
- наявність фактів виникнення кількісних, якісних і сумових різниць під час виконання умов договорів у порівнянні з їх умовами;

- вчасність забезпечення виробничого процесу необхідними сировиною і матеріалами, рівень ритмічності поставок;
- суми економії, отримані за рахунок знижок за договорами, оптимізації оподаткування операцій тощо, ефективної роботи підрозділу постачання за рахунок оформлення партій поставок або пошуку нових постачальників; - відсутність фактів розкрадання і втрат придбаних запасів.

Приклад оцінки ефективності договірної роботи (за договорами купівлі-продажу), забезпечений у процесі внутрішнього аудиту на ТОВ «Компанія Каскад-Плюс», наведено в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Критерії ефективності договірної роботи на ПАТ за результатами внутрішнього аудиту

Критерії	Виявлені порушення	Значення для зовнішнього аудитора
1	2	3
Стан залишків кредиторської і дебіторської заборгованості, обумовленої умовами договорів купівлі-продажу	Відхилень між даними звітності та договорами купівлі-продажу не виявлено	Підтвердження достовірності показників фінансової звітності в частині дебіторської і кредиторської заборгованості
Вчасність погашення зобов'язань перед постачальниками відповідно до умов договорів	Виявлено факт невчасного погашення заборгованості за одним договором купівлі-продажу, що призвело до сплати штрафних санкцій. Винною особою встановлено бухгалтера з розрахунків	Знижується довіра зовнішнього аудитора до системи внутрішнього контролю

1	2	3
Наявність фактів виставлення претензій постачальникам та рівень врегулювання заборгованості за претензіями	Не виявлено	Підтвердження достовірності показників фінансової звітності в частині зобов'язань
Частота порушення підприємством умов договорів купівлі-продажу та суми сплачених санкцій постачальникам	Поодинокі випадки	Підтвердження достовірності показників фінансової звітності в частині зобов'язань
Наявність фактів виникнення кількісних, якісних і сумових різниць під час виконання умов договорів у порівнянні з їх умовами	Виявлено порушення в діях з приймання ПММ за кількістю і якістю внаслідок відсутності договору про повну матеріальну відповідальність з завскладом	Знижується довіра зовнішнього аудитора до системи внутрішнього контролю
Доцільність і вчасність забезпечення виробничого процесу необхідними сировиною і матеріалами, рівень ритмічності поставок	Відхилень в ритмічності поставок не виявлено. Однак недостатнє вивчення цінових пропозицій призводить до перевитрачання коштів	Знижується довіра зовнішнього аудитора до системи внутрішнього контролю
Суми економії, отримані за рахунок отримання знижок за договорами, оптимізації оподаткування операцій тощо, ефективної роботи підрозділу постачання за рахунок оформлення партій поставок або пошуку нових постачальників	Не виявлено у зв'язку з недостатнім вивченням цінових пропозицій	Знижується довіра зовнішнього аудитора до системи внутрішнього контролю
Відсутність фактів розкрадання і втрат придбаних активів	Фактів розкрадання і втрат придбаних активів не виявлено	Підтвердження достовірності показників фінансової звітності в частині залишків активів

Формування представленої таблиці дозволило зовнішньому аудитору зробити висновок про систему внутрішнього контролю та переглянути графік перевірки і скоротити її строки на 4 дні.

Таким чином, представлений класифікатор типових порушень як основа методики внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу дозволяє встановити ймовірність виникнення ризиків і суттєвість типових порушень для вжиття необхідних заходів щодо попередження їх виникнення при подальшому здійсненні договірної роботи.

Передбачені класифікатором найбільш поширені порушення чинного законодавства та договірної політики підприємства з боку посадових осіб підприємств обумовлені відсутністю раціональної організації договірної роботи на підприємстві в частині договорів купівлі-продажу, а також бездіяльністю щодо перегляду умов укладених договорів, відсутністю контролю за дотриманням істотних умов договору, невчасним реагуванням на виявлені порушення. Це призводить до втрати підприємством економічних вигід у вигляді збитку та погіршення репутації на ринку.

Обґрунтовано, що розроблений класифікатор типових порушень з питань виконання договорів купівлі-продажу є основою розробки превентивних заходів в цілях збереження майна власників підприємства та підвищення ефективності його використання. Його застосування у поєднанні з регламентацією процедур внутрішнього аудиту дозволяє суб'єктам перевірки зробити висновки щодо доцільності та відповідності операцій з виконання договорів їх істотним умовам, плановим показникам щодо виробництва, налагодженості та узгодженості процесів господарської діяльності підприємства (придбання, виробництво, продаж), а також встановити причини та прийняти вчасно заходи для виконання зобов'язань за договорами.

Дієвість застосування запропонованого класифікатора типових порушень і встановлення фактів відхилень під час здійснення договірної роботи та виконання умов договорів купівлі-продажу підвищується на основі

застосування розроблених відомостей виявлених фактів порушення умов придбання активів і погашення кредиторської заборгованості за договорами купівлі-продажу. У поєднанні із розробленими критеріями ефективності договірної роботи (за договорами купівлі-продажу), вказані документи за результатами внутрішнього аудиту забезпечують інформаційними даними процес оцінки ефективності договірної роботи на підприємстві на основі виявлених порушень та вжиття необхідних заходів з їх усунення.

У процесі дослідження стану виконання умов договорів купівлі-продажу в частині оприбуткування запасів за якісно-кількісними параметрами суб'єкту внутрішнього аудиту слід звернути особливу увагу на джерело виникнення відхилень і яким чином вони врегульовані: встановлення винних осіб за їх відношенням до підприємства (зовнішні, внутрішні), рівень відшкодування завданих збитків, вчасність проведення претензійно-позовної роботи тощо. Підлягає ретельній оцінці доцільність здійснених операцій і їх відповідність виробничій програмі підприємства, адже процедура виконання умов договору може бути ідеальною, однак придбання запасів, які не відповідають технологічному процесу (внаслідок його модернізації), виробничій програмі, умовам договорів на продаж замовленої продукції, зводить нанівець результати договірної роботи.

Таким чином, проведення внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу передбачає з'ясування надійності системи внутрішнього контролю в частині: забезпечення виявлення відхилень у правильності формулювання умов і оформлення договорів та відповідних документів внаслідок виконання договору, оцінки повноти облікового відображення здійснених господарських операцій у бухгалтерському обліку, перевірки правильності формування показників звітності. Відповідно, внутрішній аудитор перевіряє наявність договорів, вивчає їх умови, порівнює з виробничими потребами та оформленими замовленнями на продукцію, досліджує первинні документи, правильність їх оформлення, своєчасність відображення операцій в облікових регістрах (оцінюється відповідність

залишків за Головною книгою і сум, вказаних у звітності) з використанням відповідного програмного забезпечення.

Застосування дієвої методики внутрішнього аудиту операцій з придбання за договорами купівлі-продажу є основою удосконалення системи матеріальнотехнічного забезпечення підприємства за результатами договірної роботи. Зокрема, таке удосконалення передбачає досягнення мінімізації часу, протягом якого запаси надходять від постачальників у виробничі підрозділи, та прискорення темпів надходження запасів з урахуванням темпів виробництва. На думку Б.Н. Соколова та В.В. Рукіна [163, с. 152], виконанню таких вимог сприятимуть: 1) доведення до необхідного рівня величини партій матеріалів і величини страхового запасу, що замовляються; 2) підтримка на мінімальному рівні розмірів незавершеного виробництва; 3) використання кожної партії придбаних сировини і матеріалів в мінімально можливі терміни; 4) доведення до оптимальної величини запасів сировини і матеріалів на кожному складі; 5) мінімізація кількості складів. Таким чином, методика внутрішнього аудиту, що сприяє оцінці відповідності умов договорів купівлі-продажу виробничій програмі та виявленню резервів економії ресурсів на основі удосконалення договірної роботи, є визначальною для підвищення ефективності управління процесом придбання.

Розглядаючи правильність визнання і стан погашення кредиторської заборгованості за умовами договору, аудитор повинен звернути увагу на заборгованість, яка не відшкодовується тривалий час, а також прийняті заходи щодо її погашення, суму непогашеної заборгованості з простроченим терміном позовної давності. Кожен факт виявлення простроченої кредиторської заборгованості передбачає встановлення аудитором причин несвоєчасного погашення заборгованості. Відповідно, ефективність здійснення внутрішнього аудиту стану розрахунків за умовами договору залежить від якості застосування прийому взаємозвірки розрахунків, оцінки своєчасності розрахункових операцій за рахунок інвентаризації зобов'язань.

Крім того, методика внутрішнього аудиту вказаних об'єктів,

обумовлених договорами купівлі-продажу, повинна забезпечувати:

- підтвердження відповідності здійснених господарських операцій чинному законодавству та політиці господарювання підприємства;
- оцінку правильності документування визнаної заборгованості перед постачальниками з урахуванням умов договорів;
- контроль правильності аналітичного обліку розрахунків з постачальниками з урахуванням положень облікової політики підприємства;
- оцінку достовірності облікового відображення операцій із зобов'язаннями, в т.ч. за податками та платежами, невідфактурованими поставками, вексельними розрахунками, комерційними кредитами, виставленими та погашеними претензіями;
- оцінку реальності погашення дебіторської і кредиторської заборгованості за умовами договорів;
- контроль процедур із обґрунтування і виставлення претензій, подання позовів до суду;
- підтвердження правильності списання заборгованості, за якою закінчився строк позовної давності.

Отже, методика внутрішнього аудиту спрямована на формування інформації про операції підприємства з придбання запасів, оформлені договорами купівлі-продажу, використання якої забезпечить конкретні потреби управління (планування показників ділової активності, удосконалення технології виробництва, економію коштів і витрат тощо). Отримані результати внутрішнього аудиту відображають стратегію розвитку підприємства в умовах конкуренції, тому вони становлять комерційну таємницю.

Періодичність проведення внутрішнього аудиту досліджуваного об'єкта визначається передусім періодом для складання та подання фінансової звітності, тобто щоквартально. Однак в умовах конкретного суб'єкта господарювання частота перевірок буде варіюватися залежно від вимог управлінської системи, обсягів діяльності, обсягу операцій, оформлених договорами купівлі-продажу, наявності кваліфікованого персоналу для

проведення перевірки, можливостей комп'ютеризації даного процесу тощо.

Таким чином, методика проведення внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу охоплює комплекс взаємопов'язаних операцій у їх зв'язку з організацією договірної роботи та матеріальної відповідальності на підприємстві, а також процедури перевірки та оцінки достовірності показників сформованої бухгалтерської звітності за результатами придбання запасів. Розробка моделі аудиту повинна враховувати особливості системи внутрішнього контролю підприємства та бути спрямована на підвищення дієвості зовнішнього аудиту досліджуваних операцій. Для підприємства доцільно, щоб обидва види аудиту функціонували паралельно, доповнюючи одне одного: якщо власників (управлінців) підприємства влаштовує інформація, надана підрозділом внутрішнього аудиту, зовнішні користувачі звітності (інвестори, кредитори, державні органи тощо) матимуть довіру до звітності підприємства, достовірність якої підтверджена висновком зовнішнього аудитора.

Оскільки внутрішній аудит є суттєвим фактором якості внутрішнього контролю на підприємстві, незалежному аудиторіві слід вивчити звіти підрозділу внутрішнього аудиту про виконану роботу, ознайомитися з положенням про підрозділ внутрішнього аудиту.

Питання використання зовнішніми аудиторями результатів роботи внутрішніх аудиторів, їх взаємодії тощо регулюються Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (МСА): 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [18], МСА 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” [15], МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями” [12], МСА 240 “Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності” [11], МСА 600 “Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)” [17].

Особливе значення для даного дослідження має МСА 610 [18], ціль якого полягає у встановленні стандартів і керівництва діями зовнішніх аудиторів при розгляді результатів роботи внутрішнього аудиту щодо фінансової звітності. Зовнішні аудитори зобов'язані застосовувати документ у тих випадках, коли вони визначили, що будуть користуватися у своїй роботі результатами роботи внутрішнього аудитора на основі вивчення доцільності, достатності та обсягу використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів. Для оцінки ймовірності достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей зовнішнього, зовнішній аудитор повинен оцінити статус підрозділу внутрішнього аудиту в структурі системи управління підприємства, обсяг функцій, що виконуються підрозділом внутрішнього аудиту, технічну укомплектованість внутрішніх аудиторів, їх професійний рівень. Отже, для використання зовнішнім аудитом результатів внутрішнього необхідно оцінити та протестувати систему внутрішнього аудиту.

Зовнішній аудитор ухвалює рішення (зобов'язаний) застосовувати МСА 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [18], якщо робота внутрішніх аудиторів на підприємстві відповідає цілям зовнішнього аудиту. Оцінка достатності роботи внутрішніх аудиторів для цілей зовнішнього аудиту передбачає вивчення наступних питань:

- професіоналізм внутрішніх аудиторів та технічне, інформаційне та організаційне їх роботи;
- якість нагляду, огляду і документування результатів роботи;
- достатність аудиторських доказів для надання обґрунтованих висновків внутрішніми аудиторами;
- прийнятність висновків внутрішніх аудиторів за конкретних обставин і відповідність звітів результатам виконаної роботи;
- рівень розгляду будь-яких винятків або незвичайних питань, виявлених внутрішніми аудиторами;
- ефективність налагодження взаємодії між внутрішніми і зовнішніми аудиторами.

До робіт внутрішнього аудиту операцій з придбання запасів за договором

купівлі-продажу, які підлягають оцінці зовнішнім, належать:

- результати перевірки надійності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства;
- дослідження та аналіз інформації про операції за договором купівлі-продажу;
- результати проведення перевірок, які стосуються процесу придбання
- запасів;
- результати перевірки дотримання чинного законодавства.

У результаті характер, час і обсяг аудиторських процедур залежатимуть від судження зовнішнього аудитора про ризик суттєвого викривлення, оцінки діяльності підрозділу внутрішнього аудиту та роботи окремих працівників, зокрема рівня суб'єктивності в оцінці аудиторських доказів внутрішніх аудиторів. Аудиторські процедури можуть охоплювати:

- аудит перевірених внутрішніми аудиторами статей;
- перевірку інших подібних статей;
- спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

Використання роботи внутрішнього аудитора дозволяє зовнішнім фахівцям скоротити витрати на проведення зовнішнього аудиту за рахунок перегляду строків і коригування графіка аудиту, зміни характеру і скорочення обсягу виконуваних аудиторських процедур. Відповідно до 610 “Використання роботи внутрішніх аудиторів” [18], “якщо цілі внутрішнього аудиту і зовнішнього аудиту різні, ряд способів, за допомогою яких внутрішній аудит, зовнішній аудит досягають власних цілей, аналогічні”. Факти використання результатів роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор повинен зазначити в своїй документації, обґрунтувавши результати оцінки достатності роботи внутрішніх аудиторів, а також використані відповідні аудиторські процедури для оцінки системи внутрішнього аудиту.

Під час перевірки операцій з придбання запасів за договорами купівлі-продажу зовнішньому аудиторі слід використовувати результати роботи внутрішнього аудитора, керуючись п. 11-12 МСА 610, які визначають вимоги щодо перевірки матеріалів внутрішнього аудиту, зокрема аудит перевірених

статей; перевірку інших подібних статей; спостереження за виконанням процедур внутрішніми аудиторами.

У підсумку зовнішньому аудитору слід зібрати переконливі свідчення щодо дієвості систем внутрішнього контролю підприємства на основі матеріалів внутрішнього аудиту. Ступінь переконання зовнішнього аудитора впливає на зміст аудиторських процедур і його звіт.

Зовнішній аудитор несе відповідальність за виданий ним аудиторський висновок, а використання результатів роботи внутрішнього аудиту не знімає з нього відповідальності. МСА 610 регламентує, що саме повинен зробити зовнішній аудитор, щоб покладатися на результати роботи внутрішнього аудитора. Якщо на підприємстві є підрозділ внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор повинен визначити: чи буде робота внутрішніх аудиторів адекватна для цілей аудиту, а також передбачуваний ефект від роботи внутрішніх аудиторів на характер, строки або масштаби процедур, виконуваних зовнішніми аудиторами.

Параграфом Д14 МСА 260 передбачено, що у процесі обговорення питань планування визначається міра, якою аудитор буде використовувати роботу внутрішнього аудитора, яким чином зовнішній і внутрішній аудитор можуть якнайкраще співпрацювати, доповнюючи один одного. Тобто, напрямки взаємодії зовнішніх і внутрішніх аудиторів визначаються на стадії погодження умов і планування аудиту. Зокрема, обговорюється доступ зовнішнього аудитора до результатів роботи внутрішніх аудиторів, а також можливості організації їх співпраці для досягнення ефективності перевірки.

Таким чином, внутрішній аудит надає професійну та обґрунтовану оцінку господарським операціям з придбання запасів за договорами купівлі-продажу, оцінюючи дієвість системи внутрішнього контролю. Відповідно, для договорів купівлі-продажу завданнями системи внутрішнього контролю є перевірка рівня виконання істотних умов договорів, оцінку кредиторської і дебіторської заборгованості за договорами з урахуванням реальності її погашення (стягнення). Відповідно, методика аудиту повинна забезпечувати здійснення

попереднього контролю на стадії розгляду переддоговірної роботи, під час оформлення і візування договорів, наказів, кошторисів тощо, під час реєстрації операцій та інвентаризації активів і зобов'язань, узагальнення й аналізу інформації.

Оцінка ризиків суб'єктами аудиту під час перевірки дозволяє конкретизувати проблеми та недоліки, які мають негативний вплив або можуть негативно впливати на якість управління процесом придбання необхідних активів для подальшого виробництва та продажу через рівень достовірності показників бухгалтерської звітності. Відповідно, методика внутрішнього аудиту досліджуваних операцій повинна бути спрямована на перевірку наявності укладених та діючих договорів купівлі-продажу, оцінку впливу їх умов на фінансовий стан підприємства, взаємозв'язок з бізнес-планами, виробничою програмою тощо, оцінку доцільності та законності укладених договорів, правильності облікового відображення операцій за договорами, представлення інформації про них у звітності, своєчасності та повноти оприбуткування активів, погашення заборгованості, врегулювання виявлених різниць між фактичним і передбаченим виконанням договору, якості претензійно-позовної роботи тощо.

Здійснення аудиту вказаних операцій передбачає поєднання суб'єктами перевірки відповідних прийомів і способів документального та фактичного контролю, необхідних для здійснення перевірки на кожному з її етапів і досягнення цілей внутрішнього аудиту.

Зокрема, виконання умов договору купівлі-продажу в частині фактичного контролю обумовлює перевірку процесу оприбуткування придбаних запасів, правильності грошових розрахунків, визнання і погашення зобов'язань в натурі (обстеження, контрольне придбання, обмір виконаних робіт, лабораторний аналіз якості активів, контрольне приймання запасів за якісно-кількісними параметрами тощо). Документальний контроль застосовується суб'єктами аудиту в процесі вивчення договорів і відповідної бухгалтерської документації на основі огляду документів і дослідження сутності й змісту відображених

операцій в документах (формальна, арифметична, нормативно-правова, логічна, зустрічна, взаємна, хронологічна перевірка, відновлення кількісно-сумового обліку тощо). Відповідно, об'єктами документального контролю є інформаційні дані про здійснені господарські операції за договорами купівлі-продажу.

Крім того, підтвердження достовірності показників фінансової звітності, які охоплюють операції з придбання за договорами купівлі-продажу, передбачає проведення в обов'язковому порядку інвентаризації відповідних активів і зобов'язань, що дозволяє оцінити повноту охоплення первинними документами здійснених операцій за договорами на предмет виявлення кількісних, якісних і сумових різниць у відображенні в бухгалтерському обліку придбаних запасів, а також фактичної наявності запасів, що є основою відображення їх у складі активів.

У цілому використання представлених рекомендацій з удосконалення методичного забезпечення процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу реалізовано шляхом побудови моделі такого забезпечення на базі виявлених ризикових ділянок етапів договірному процесу та сформованого класифікатора типових порушень за такими операціями. Це дало змогу посилити дієвість аудиту показників звітності за відповідними об'єктами обліку, забезпечити високу якість проведення перевірок щодо досліджуваних операцій, систематизацію діяльності суб'єктів аудиту, зниження трудомісткості процедур на основі усунення дублювання контрольних дій (зокрема, скоротити витрати на зовнішній аудит за належної організації та здійснення внутрішнього аудиту), підвищення ефективності обробки та узагальнення даних щодо операцій за договорами, а також оперативне виявлення порушень і відхилень на основі застосування науково обґрунтованих аудиторських процедур.

Обґрунтована модель методичного забезпечення процедур аудиту операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу на базі виявлених ризикових ділянок стадій договірному процесу та класифікатора типових порушень за такими операціями дозволяє посилити дієвість аудиту показників звітності за відповідними об'єктами обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

