

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**«ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ »**

Студентки 2 курсу, 4 м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Малащенко Тетяна
Анатоліївна

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

Задніпровський
Олександр Григорович

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2020

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку та оподаткування

Ступінь вищої освіти «магістр»

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри

О.В.Фоміна

«__» _____ 2020 р.

**Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

Малащенко Тетяні Анатоліївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи Облік виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами.

Затверджена наказом ректора від «18» грудня 2019 р. № 4355

2. Строк здачі студентом закінченого роботи «01» грудня 2020 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи дослідження обліку продукції сільськогосподарського виробництва, в контексті практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», смт. Іванків, Іванківського району, Київської області (далі ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»).

Об'єкт дослідження є система обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО».

Предмет дослідження є сукупність організаційних, методичних, технічних прийомів обліку виробництва сільськогосподарської продукції із урахуванням теорії і практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку

та фінансової звітності.

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано
	.		

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність процесу виробництва сільськогосподарської продукції

1.2. Концептуальні засади обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

2.1. Фінансовий облік виробництва сільськогосподарської продукції

2.2. Організаційно - методичні засади управлінського обліку процесу виробництва сільськогосподарської продукції

2.3. Гармонізація вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

3.2. Удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій

Висновки до розділу

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		за планом	фактично
1.	Вибір теми ВКР	15.11.2019	15.11.2019
2.	Узгодження плану та оформлення завдання	19.12.2019	19.12.2019
3.	Подання статті на кафедру	25.06.2020	25.06.2020
4.	Вступ. Розділ 1	25.06.2020	25.06.2020
5.	Розділ 2	14.09.2020	14.09.2020
6.	Розділ 3. Висновки	19.10.2020	19.10.2020
7.	Попередній захист	26.11.2020	26.11.2020
8.	Подання завершеної (переплетеної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

7. Дата видачі завдання «___» _____ 2019 р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи О.Г. Задніпровський.

9. Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько.

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ Малащенко Т. А .

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи О.Г. Задніпровський

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Малащенко Т.А. може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____

М.М. Бенько

Завідувач кафедри
обліку та оподаткування _____

О.В. Фоміна

«___» грудня 2020 р

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	6
1.1. Економічна сутність процесу виробництва сільськогосподарської продукції.....	6
1.2. Концептуальні засади обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами.....	11
Висновки до розділу 1.....	17
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО».....	18
2.1.Фінансовий облік виробництва сільськогосподарської продукції.....	18
2.2.Організаційно - методичні засади управлінського обліку процесу виробництва сільськогосподарської продукції.....	25
2.3.Гармонізація вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.....	32
Висновки до розділу 2.....	36
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	38
3.1.Напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО».....	38
3.2.Удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій.....	41
Висновки до розділу 3.....	45
ВИСНОВКИ.....	46
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ.....	57

ВСТУП

Актуальність теми. Аграрне виробництво є основою в забезпеченні економічної та продовольчої безпеки держави та зумовлює певні запити до бухгалтерської інформації про результати діяльності підприємства. Процес виробництва сільськогосподарської продукції є однією із найбільш складних ділянок облікової роботи, а тому потребує значної уваги з боку облікового персоналу сільськогосподарських підприємств.

Згідно з цим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачам облікової інформації необхідно знати, вартість спожитих засобів і предметів праці, робочої сили, суму витрат, розмір доходів, мати обґрунтовану методику обчислення собівартості готової продукції і визначення фінансових результатів.

У цьому розумінні питання обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами цікавлять науковців та практиків. Цьому питанню присвячені роботи вітчизняних вчених: З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, М.М. Коцупатрого, М.М. М.В Кужельного, В.О. Ластовецького, В.Г. Лінника, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, В.В. Сопка, Л.К. Сука, П.Л. Сука, М.Г. Чумаченко, В.П. Ярмоленко та інших; зарубіжних дослідників: Р. Антоні, К. Друрі, Ч.Т. Хорнгрена та інших.

Разом з тим ряд питань обліку продукції сільськогосподарського виробництва до теперішнього часу недостатньо досліджені, а деякі з них носять дискусійний характер. Таким чином, важливість окресленої проблеми, недостатній рівень її наукової розробленості та практичної реалізації підтверджують актуальність проведеного дослідження та визначають основні його напрями роботи.

Метою написання випускної кваліфікаційної роботи є дослідження обліку продукції сільськогосподарського виробництва, в контексті практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» смт.

Іванків, Іванківського району, Київської області (далі ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»)

Виходячи з мети випускної кваліфікаційної роботи її **завданнями** є:

- проаналізувати економічну сутність процесу виробництва продукції сільськогосподарського виробництва;
- встановити концептуальні засади обліку продукції сільськогосподарського виробництва за міжнародними стандартами ;
- розкрити організацію і методологію фінансового обліку виробництва сільськогосподарської продукції
- охарактеризувати організаційно - методичні засади управлінського обліку продукції сільськогосподарського виробництва;
- з'ясувати аспекти гармонізації вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- узагальнити напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»;
- описати бачення удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій.

Об'єктом дослідження є система обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО».

Предметом дослідження є сукупність організаційних, методичних, технічних прийомів обліку виробництва сільськогосподарської продукції із урахуванням теорії і практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Наукова гіпотеза. Основною гіпотезою є припущення, що дослідження системи організації обліку виробництва сільськогосподарської продукції на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» дозволить розробити

рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і закордонних вчених з питань обліку стосовно продукції сільськогосподарського виробництва спеціалізовані періодичні видання; первинні документи, облікові регістри та форми звітності ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО».

В процесі дослідження застосовувалися такі **методичні прийоми**: аналіз і синтез; абстрагування; документалістики (для встановлення достовірності досліджуваної інформації); розрахунково-аналітичні прийоми (при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків, діаграм); моделювання (для розробки загальної та прикладної моделі обліку).

Апробація. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ у статті «Вдосконалення облікового забезпечення операцій із сільськогосподарською продукцією нового урожаю».

Логіка дослідження зумовила таку структуру випускної кваліфікаційної роботи: вступ, 3 розділи, висновки до кожного розділу та загальний висновок, список використаних джерел із найменувань, додатків. Загальний обсяг – 79 сторінки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність процесу виробництва сіськогосподарської продукції

Безперечно, що «виробництво» — це цілеспрямована діяльність зі створення будь-якого корисного продукту (товари, предмети, речі, послуги, інформація, знання тощо) [23]. У цьому розумінні деякі вчені розглядають «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально-речовій формі та у вартісному вираженні» [22]. По суті розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі, «на вході» в систему відображають ресурси — робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» — вироблений продукт на рис. 1.1.

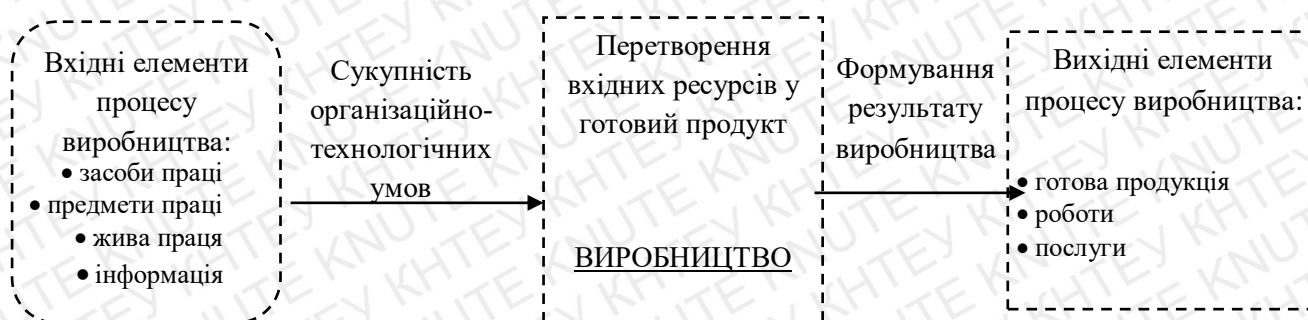


Рис. 1.1. Схема здійснення процесу виробництва

Джерело: розроблено на основі [22,23,50]

Отже, виробництво можна охарактеризувати як систему, в якій здійснюється процес перетворення вхідних елементів у певні блага (продукцію, роботи, послуги). Відповідно до цього виробництво сільськогосподарської продукції підприємствами має технологічні та організаційні особливості, які впливають на методику ведення обліку, зокрема:

- у виробництві продукції головним засобом виробництва є земля, якість якої безпосередньо впливає на результати господарювання. Слід додати, що більша частина площ земельних угідь в Україні знаходиться у приватній власності. Землю обробляють власники, а також на умовах оренди. Сума орендної плати збільшує витрати орендаря;

- процес створення продукту здійснюється не тільки шляхом використання засобів праці і робочої сили, а й природних умов (опадів, температура повітря, світло, інші кліматичні умови) впливають на одержання продукту, що ускладнює використання нормативного методу обліку;

- для продукції рослинництва характерна сезонність виробництва, що обумовлює проведення калькуляції собівартості продукції лише один раз на рік станом на 31 грудня;

- цикл виробництва продукції є тривалим, який продовжується декілька місяців, а інколи і років (при вирощуванні багаторічних насаджень). витрати потрібно розподіляти між суміжними роками. Це зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва;

- частину власної готової продукції використовують на поновлення процесу виробництва (зерно на посів), що диктує необхідність вибирати відповідні методи оцінки запасів;

- у процесі виробництва одночасно з основною продукцією одержують також суміжні та побічні продукти, що зумовлює потребу вибору відповідних методів їх калькулювання і розподілу комплексних витрат.

Необхідно зазначити, найважливішу особливість ведення бізнесу із виробництва основних видів сільськогосподарських культур це наявність землі сільськогосподарського призначення. При чому найпоширенішим способом використання земель сільськогосподарського призначення на сьогодні є орендні відносини. Слід мати на увазі, що виробництво сільськогосподарської продукції пов'язане з біологічними особливостями

рослин і тварин та носить характер сезонності, що обумовлює проведення калькуляції собівартості продукції лише на кінець року. Крім того продукцію в рослинництві одержують один раз на рік, а в тваринництві щодня (привіси тварин, молоко тощо). При чому витрати потрібно розподіляти між суміжними роками. Наприклад, озимі культури посіяні восени дасть урожай лише влітку наступного року. Відтак це зумовлює наявність, особливо в рослинництві, незавершеного виробництва. Більше того частину виробленої готової продукції використовують на поновлення процесу виробництва (зерно на посів, корми на годівлю тварин), що примушує вибирати відповідні методи оцінки запасів.

Характерно, що виробництво сільськогосподарської продукції має багатогалузевий характер, в якому одночасно виробляють різні види продукції, а також може здійснюватися її переробка, тобто поєднують сільське господарство і промисловість. В основному виробництво сільськогосподарської продукції є операційною (основною) діяльністю сільськогосподарських підприємств. Згідно із НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю [40].

У зв'язку з викладеним вище для здійснення управління виробництвом сільськогосподарською продукцією необхідне відповідне облікове забезпечення, мета якого полягає у формуванні вихідних даних про витрати і доходи, щоб на основі зібраних даних отримати відповідну інформацію, яка стане основою для прийняття управлінських рішень.

Носіями облікової інформації є первинні та зведені документи, облікові реєстри, внутрішня і фінансова звітність (рис. 1.2).

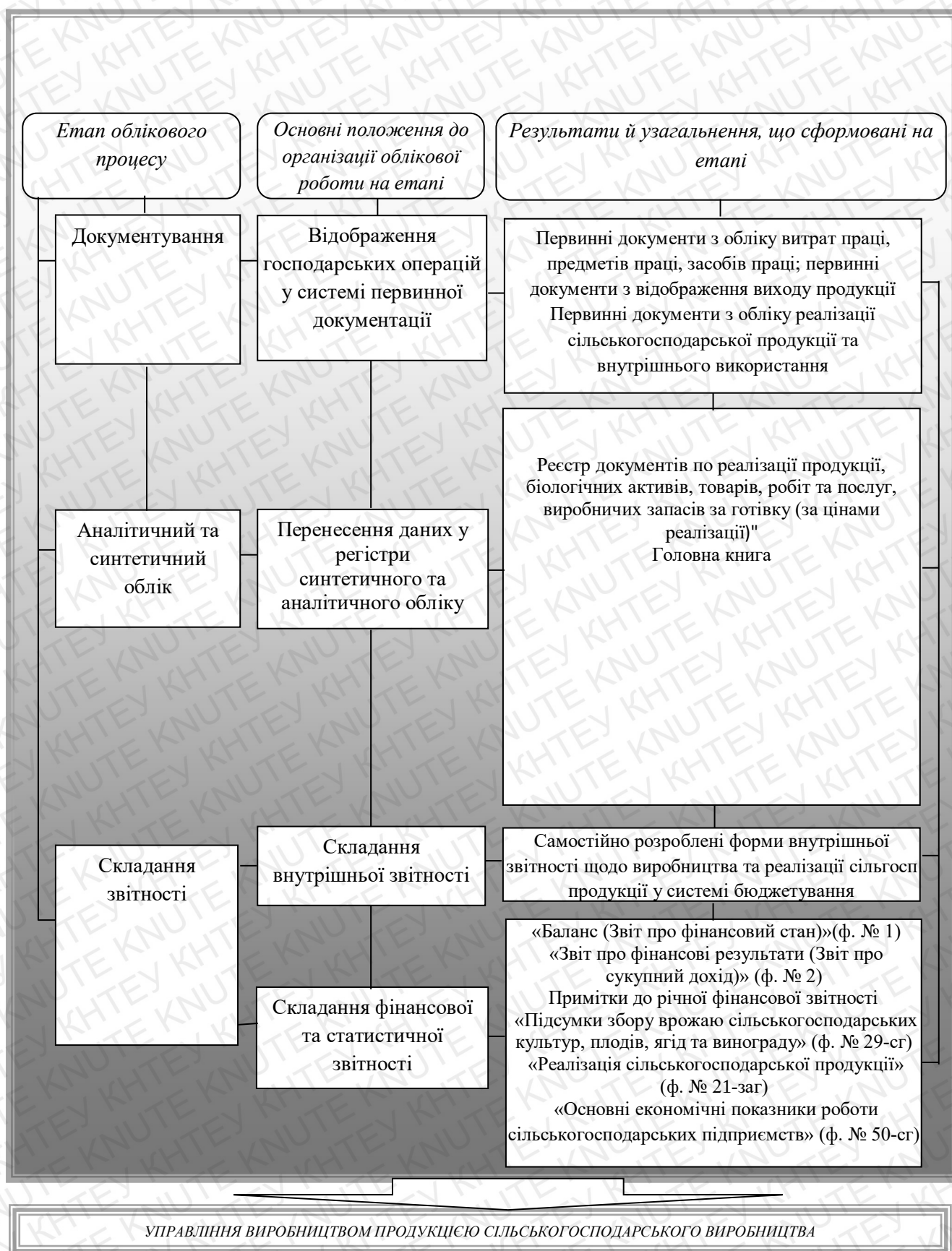


Рис. 1.2. Етапи облікового забезпечення управлінням виробництвом сільськогосподарською продукцією

Джерело: розробка на основі [4,16,18,21,58]

Як видно із рис. 1.2. основою інформаційного забезпечення є бухгалтерський облік. Формування більшості інформаційних потоків відбувається саме в системі бухгалтерського обліку.

Загальні правила і принципи, закріплені на законодавчому рівні, діяльність сільськогосподарських підприємств відрізняється від інших галузей сукупністю галузевих, природних, нормативних чинників, які слід враховувати на всіх етапах обліково процесу рис. 1.3.

Вимоги щодо якості, змісту й побудови бухгалтерського обліку втілюються у певні завдання.



Рис. 1.3. Вимоги до бухгалтерського обліку процесу виробництва сільськогосподарської продукції

Джерело: розроблено на основі: [26,34,38]

У цьому аспекті варто взяти до уваги необхідність своєчасного, повного, достовірного відображення облікової інформації, визначення методів обробки даних, складання на основі згрупованого масиву інформації та звітності, щодо сільськогосподарської продукції.

1.2. Концептуальні засади обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами

Прийнято вважати, що концептуальна основа обліку – це виклад певних концепцій обліку, на яких в подальшому ґрунтується складання та подання звітів зовнішнім користувачам. Відповідно до цього метою концептуальної основи обліку є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше.

Як правило концептуальна основа покликана виконувати роль теоретичної норми, яка дозволяє узаконити обрану наукову точку зору і протистояти утиску, який би примушував розробляти несумісні з концептуальною основою норми.

Слід мати на увазі, що у концептуальних основах складання та подання фінансових звітів зазначено, що в підприємствах вони мають бути побудовані так, щоб можна було досягти зіставності даних у динаміці, а при зміні облікової політики здійснювати перерахування показників звітності за останні роки, щоб досягти зіставності в часі.[8,11]

Рівні регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлено на рис.1.4.

До нормативно - методичних документів, які регламентують порядок ведення обліку виробництва продукції сільськогосподарського виробництва слід віднести документи, які визначають загальні правила ведення обліку:

- Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-34 затверджені наказами Міністерства фінансів України;

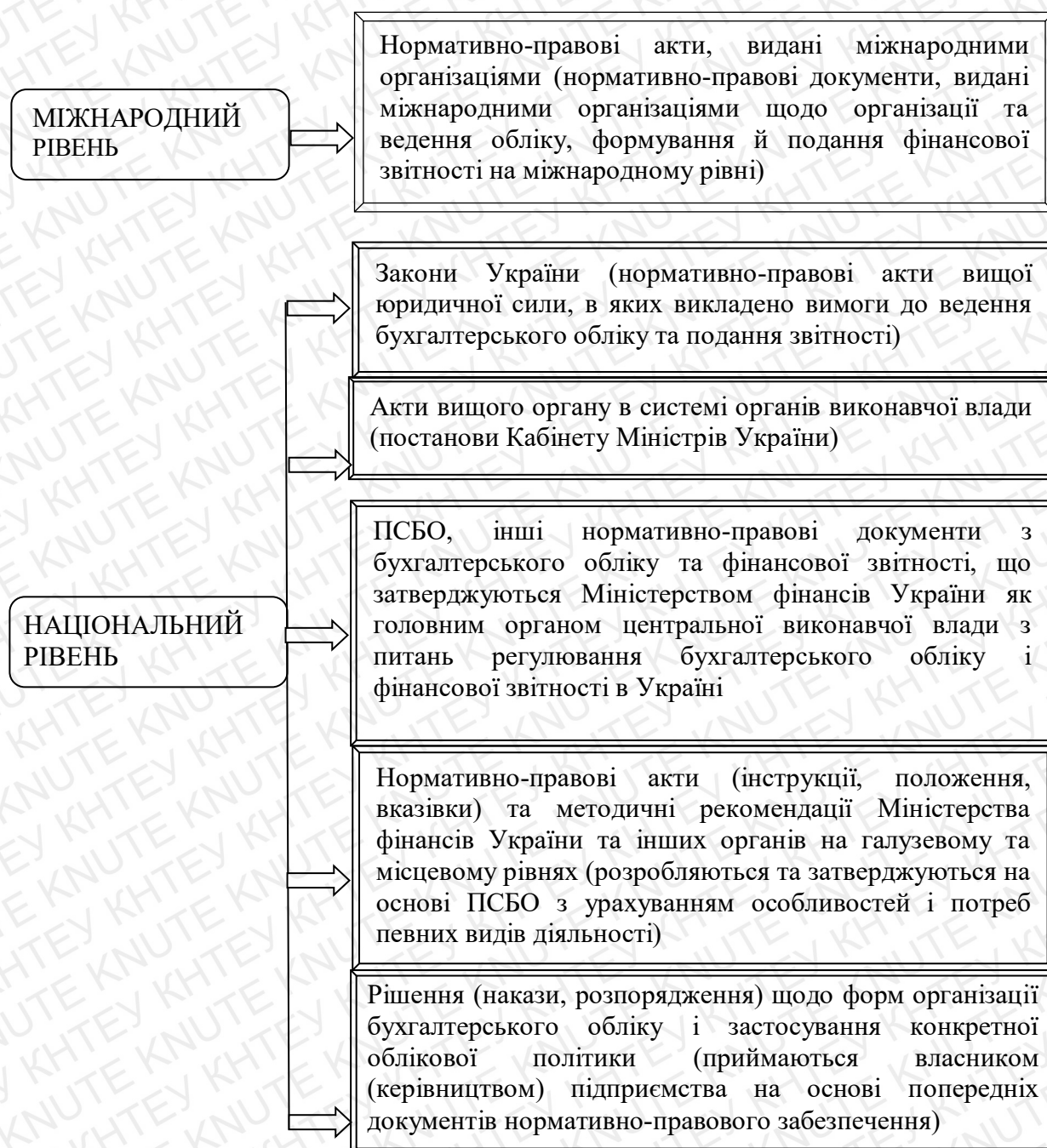


Рис. 1.4. Рівні регулювання бухгалтерського обліку в сільськогосподарському виробництві

Джерело: розроблено на основі [8,16,36].

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та

інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

Та документи, що враховують галузеві особливості сільського господарства:

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315;

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

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

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

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

Є очевидним, що облік тісно пов'язаний з плануванням, прогнозуванням і контролем, що є основними функціями процесу управління суб'єктом господарювання.

Основи формування бухгалтерської інформації про біологічні активи (тварин, рослини) та сільськогосподарську продукцію в межах провадження сільськогосподарської діяльності визначає П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Відповідно до даного стандарту об'єктом обліку виступає біологічний актив, який в процесі біологічних перетворень здатний давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інші економічні вигоди. І слід зазначити, що тварини або рослини, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вважаються запасами чи основними засобами, в залежності від строку їх використання.

Згідно цього МСБО 41 «Сільське господарство» застосовується для оцінки та відображення в обліку та звітності до біологічних активів сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю. Але цей Стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю (наприклад, переробку винограду на вино виноробом, який виростив виноград). Хоча така переробка, можливо, і є логічним і природним продовженням сільськогосподарської діяльності, а події, що відбуваються, можливо, подібні до біологічної трансформації, проте така переробка не включається у визначення сільськогосподарської діяльності в цьому Стандарті.

Враховуючи, що в основу П(С)БО 30 покладено положення МСБО 41 проведемо порівняння основних положень (Додаток А).

Методика оцінки та визнання біологічних активів за П(С)БО 30 та МСБО 41 має, як схожість, так й різницю. Зокрема, за умови неможливості визнання достовірної оцінки справедливої вартості застосовується П(С)БО 9 та МСБО 2 «Запаси» відповідно. Але порівняно з МСБО 41 в п. 11 П(С)БО 30 визнано, що «Поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю, крім поточних, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Оцінка таких активів здійснюється відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»». В свою чергу в п. 7 даного стандарту вказано, що «....

первісна вартість визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 9 «Запаси», тобто ці вартості тотожні та відображають собівартість.

Виходячи з того, що окремі біологічні активи можуть давати додаткові біологічні активи (у рослинництві – саджанці, у тваринництві – приплід) на підприємстві необхідно в якості об'єктів обліку в результаті біологічних перетворень виділяти: біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи.

Методологія обліку, встановлена П(С)БО 30 «Біологічні активи» [43], передбачає визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступними уточненнями його на кожну дату балансу та на дату реалізації. Отже, основа проблеми це те, що згідно П(С)БО 30 в сільському господарстві фінансовий результат потрібно визначати під час виходу продукції із виробництва, але не у момент її реалізації, як це робиться у всіх інших галузях економічної діяльності.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачає, що сільськогосподарську продукцію при її первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів відображають у складі інших операційних доходів за кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід», або інших операційних витрат за дебетом рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» в кореспонденції з рахунком по обліку біологічних активів.

Таким чином, у результаті огляду літературних джерел, встановлено основні зміни в бухгалтерському обліку біологічних активів з введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» (Додаток Ж).

Крім того значні зміни в системі бухгалтерського обліку України спостерігалися після впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

Аналогічне тлумачення наведено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (рис. 1.5).

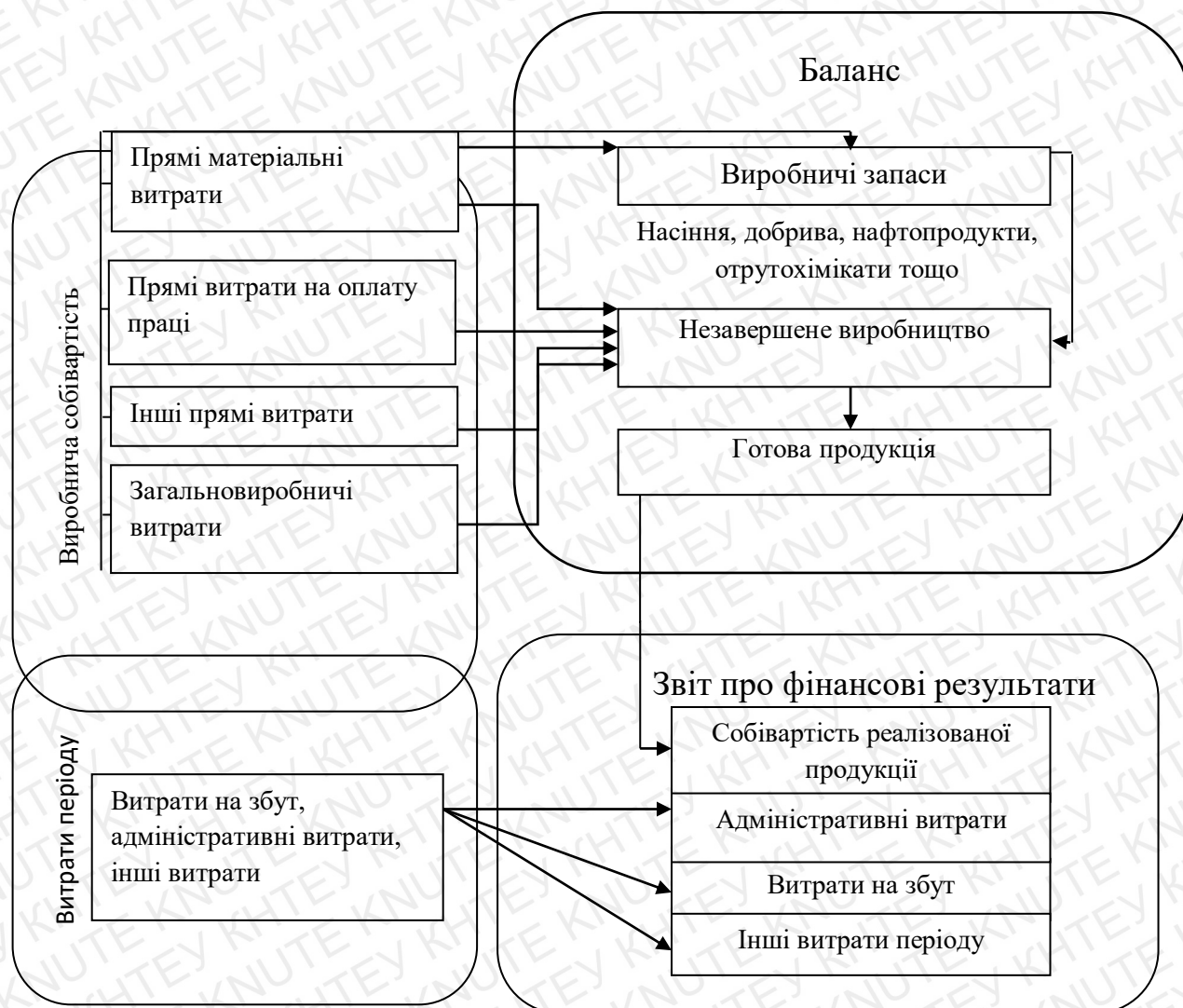


Рис. 1.5. Групування витрат відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 16 «Витрати»

Джерело: розроблено на основі [40, 41].

Класифікація витрат для потреб управління має бути більш детальною, адже вона забезпечує також контроль, аналіз та прийняття раціональних управлінських рішень. Тому, на нашу думку, доцільно

насамперед класифікувати витрати у двох площинах – у системі фінансового й управлінського обліку. В цей процес вніс свої корективи прийнятий П(С)БО 30 «Біологічні активи». Відповідно у фінансовому обліку собівартість може не визначатися за умови оцінки продукції за справедливою вартістю, а отже не існує потреби вести деталізований облік витрат за статтями калькуляції. Ця функція за таких умов стає прерогативою управлінського обліку[65].

Висновки за розділом 1

Аналіз економічної сутності процесу виробництва продукції сільськогосподарського виробництва дозволив встановити, що він поєднує в собі трансформацію чинників, які в результаті формують новий продукт як результат діяльності. У результаті вивчення галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва було з'ясовано, що виробництво продукції неможливе без землі як основного його чинника. Результатом виробничого процесу є продукт належної якості, відповідно якого має бути здійснена оцінка та його облік відповідно до нормативно-правових документів.

Встановлені концептуальні засади обліку продукції сільськогосподарського виробництва за міжнародними стандартами які ґрунтуються на стандарті МСБО 41 «Сільське господарство», метою якого є визначення облікового підходу, а також розкритті інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю та застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю.

Для здійснення досконалого управління виробництвом сільськогосподарською продукцією необхідне відповідне облікове забезпечення, яке ділиться на певні етапи облікового процесу (документування, аналітичний та синтетичний облік, складання звітності), що стане основою для прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

2.1. Фінансовий облік виробництва сільськогосподарської продукції

Організаційно – технологічні, агротехнічні та біологічні особливості вирощування та виробництва сільськогосподарської продукції потребує отримання вчасної достовірної інформації про її рух на підприємстві. Організація фінансового обліку передбачає документування операцій, складання плану-графіку документообороту та робочого плану рахунків, необхідного для відображення господарських операцій та формування фінансової звітності. Одним із елементів організації первинного обліку на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію. У графіку встановлюються особи, які відповідають за складання кожного первинного документа на кожній ділянці виробничого процесу. Наводяться також найменування та форми первинних документів, строки їх складання і здачі до бухгалтерії.

Всі записи в бухгалтерському обліку про витрати та вихід сільськогосподарської продукції здійснюються за даними відповідних первинних документів за видами витрат (праці, предметів та засобів праці) та виходу продукції.

Згідно норм П(С)БО 30, зерно нового урожаю, із біологічного активу перетворюється на окремий актив (сільськогосподарську продукцію) за умови, що підприємство може отримати у майбутньому економічну вигоду від його використання і вартість зерна може бути достовірно визначена.

Документальне оформлення надходження та руху зерна на кожному з етапів збору врожаю зернових та його руху – формує первинну

документацію (документообіг). Порядок документального оформлення визначає керівник (власник) підприємства за погодженням з бухгалтером.

Варто відзначити, що сільськогосподарські товаровиробники можуть самостійно розробити форми первинних і зведених облікових документів (в т. ч. в електронній формі) із зазначенням обов'язкових реквізитів, що в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Загальна схема первинних документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва, що застосовується у ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» на рис.2.1.

Витрати на виробництво продукції сільськогосподарської продукції визнаються витратами основної діяльності, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів. При організації обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів сільськогосподарські підприємств керується Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) [38].

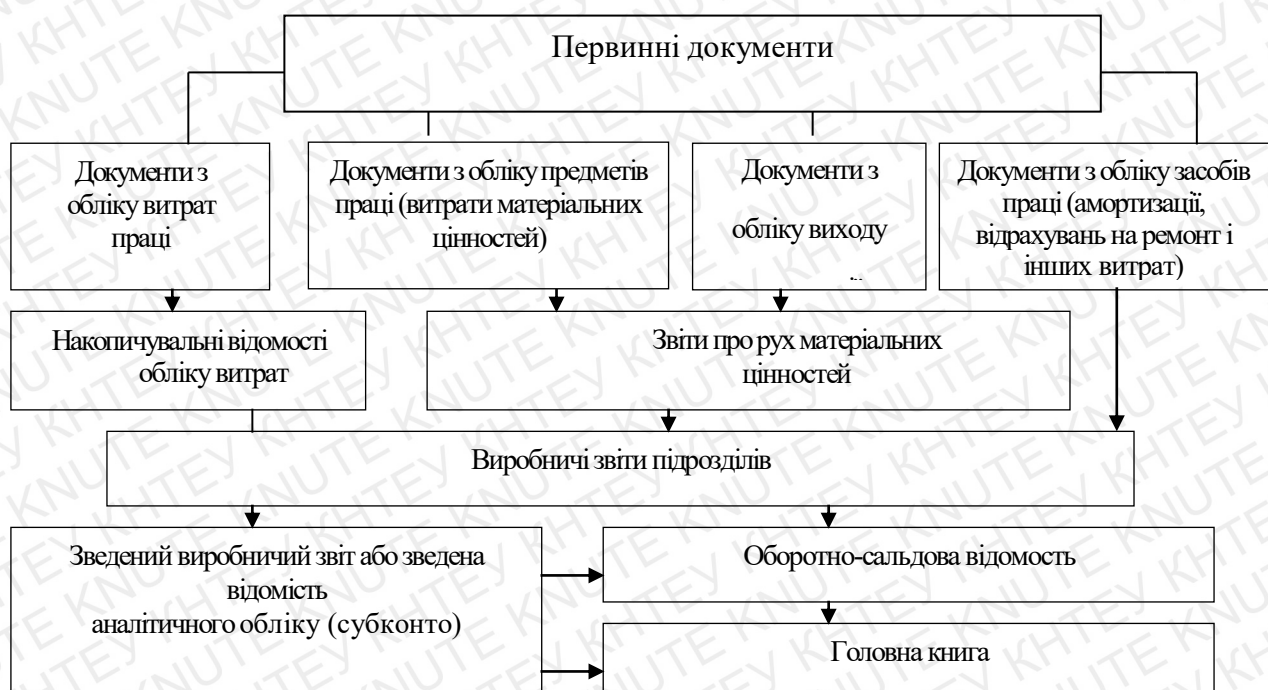


Рис. 2.1. Схема відображення записів у документах з обліку витрат і виходу продукції ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» Іванківського району, Київської області

Джерело: власні дослідження

Проведені дослідження свідчать, що підприємство, групуючи витрати за статтями, самостійно встановлюють номенклатуру статей витрат з врахуванням специфіки підприємства (додаток 3).

Як виробник сільськогосподарської продукції ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» не може виникнути та існувати без використання землі. На сьогодні найпоширенішим способом використання земель сільськогосподарського призначення є орендні відносини. Джерелом інформації для здійснення обліку орендованих земельних ділянок є договір оренди землі та акт приймання-передачі земельної ділянки, який є підставою для відображення надходження на підприємство орендованого об'єкта. При його складанні застосовують або типову форму акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів № ОЗСГ-1, або довільну його форму. Приклад «Акта приймання-передачі орендованої земельної ділянки» на наведено в додатку Д.

Після укладання договору оренди та підписання акта приймання-передачі земельної ділянки ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» відображає їх у складі орендованих необоротних активів. Підприємство згідно Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10] відкрило рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» на якому обліковуються активи у вигляді основних засобів та інших необоротних активів, що отримані підприємством на підставі договорів операційної оренди й обліковуються на балансі орендодавця. Прийняті в операційну оренду земельні ділянки зараховуються на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

Аналітичний облік орендованих необоротних активів ведеться за їх видами. Тому для кращої організації аналітичного обліку доречним є відкриття субрахунку 011 «Орендовані земельні ділянки» та субрахунків другого порядку за категоріями угідь залежно від наявності їх у

підприємства, наприклад: 011.1 «Рілля», 011.2 «Сіножаття». Такий підхід забезпечить управлінський персонал достовірною й оперативною інформацією про склад сільськогосподарських угідь підприємства.

Визначальним елементом економічного регулювання орендних відносин є господарська операція розрахунків із орендної плати. Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Отже, одночасно з відображенням на позабалансовому рахунку 011 «Орендовані земельні ділянки» ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» визнає та відображає в бухгалтерському обліку зобов'язання, пов'язані з використанням орендованого об'єкта, у розмірі орендної плати, передбаченої договором.

Плату за оренду земельних ділянок відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» включають до собівартості реалізованої продукції або до складу загальновиробничих, адміністративних витрат, або витрат на збут, що залежатиме від призначення орендованої земельної ділянки. ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» плату за оренду земельних ділянок включає до адміністративних витрат.

Результатом сільськогосподарської діяльності є отримання готової сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів. Визнання сільськогосподарської продукції здійснюється відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» і є актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [43].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» [43] передбачає, що сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За такою оцінкою і доцільно списувати сільськогосподарську продукцію, яка використана на виробництво всередині підприємства. На суму доходу від первісного визнання продукції

(різниця між оцінкою продукції за справедливою вартістю і витратами) показують дохід: дебет рахунку 23 “Виробництво” і кредит субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Якщо справедлива вартість отриманої продукції нижча від витрат на її виробництво, то різницю відносять на витрати: дебет субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і кредит рахунку 23 “Виробництво”.

Разом із тим сільськогосподарська продукція, призначена на насіння, в обліку виділяється окремо. Так, зерно, яке планують використати на насіння, повинне окремо зберігатися і обліковуватися. Від урожаю таке зерно оприбутковують по окремих документах. У разі засипки його на насіння складають акт. Витрачання насіння і посадкового матеріалу оформляють актом витрати насіння і садивного матеріалу. Він складається після закінчення посіву на кожному полі і приймання робіт, після підпису агрономом підлягає затвердженню керівником підприємства. Такий порядок списання насіння на посів доцільно зберегти лише у великих господарствах. У середніх і малих підприємствах немає потреби у використанні актів на списання насіння та добрив. Визначення собівартості реалізації ускладнюється тим, що значна частина сільськогосподарської продукції до кінця року залишається нереалізованою, використовується на внутрішнє споживання (насіння на посів) та промислову переробку на даному підприємстві. Потрібно чітко визначити, чи вся одержана сільськогосподарська продукція незалежно від каналу її використання чи місця зберігання вважається проданою, чи реалізованою слід вважати лише ту її частину, що вибула за межі даного підприємства. Це питання має узгоджуватися із принципами бухгалтерського обліку, визначеними законом.

У той же час, зерно буде обліковуватися за плановою собівартістю. І тільки в кінці року, як будуть повністю сформовані витрати на вирощування зерна, а також розподілені між видами діяльності і продукцією загальновиробничі витрати, можна буде визначити різницю між плановою собівартістю і фактичними витратами та закрити рахунок 23.

Проводити таке коригування доведеться, користуючись одним із способів виправлення помилок (рис. 2.2):

✓ або способом «червоне сторно» (коли виявиться, що планова собівартість є більшою за фактичні витрати);

✓ або додатковими проведеннями (коли планова собівартість є меншою, ніж фактична).

1. Відображено витрати на основне виробництво – 500000 грн;
2. Відображено витрати на допоміжне виробництво (МТП “Машин-тракторний парк”) – 130000 грн;
3. Списано на основне виробництво послуги автогаража за плановою собівартістю – 100000 грн;
4. Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію за плановою собівартістю – 700000 грн;
5. Списано на реалізацію частину готової продукції за плановою собівартістю – 400000 грн;
6. Відображено дохід від реалізації – 600000 грн;
7. Списано на витрати основного виробництва частину готової продукції за плановою собівартістю – 120000 грн;
8. Доведено планову собівартість послуг автогаража до фактичної – 30000 грн;
9. Визначено фактичну собівартість готової продукції і проведено коригування планової її собівартості до фактичної – - 70000 грн.

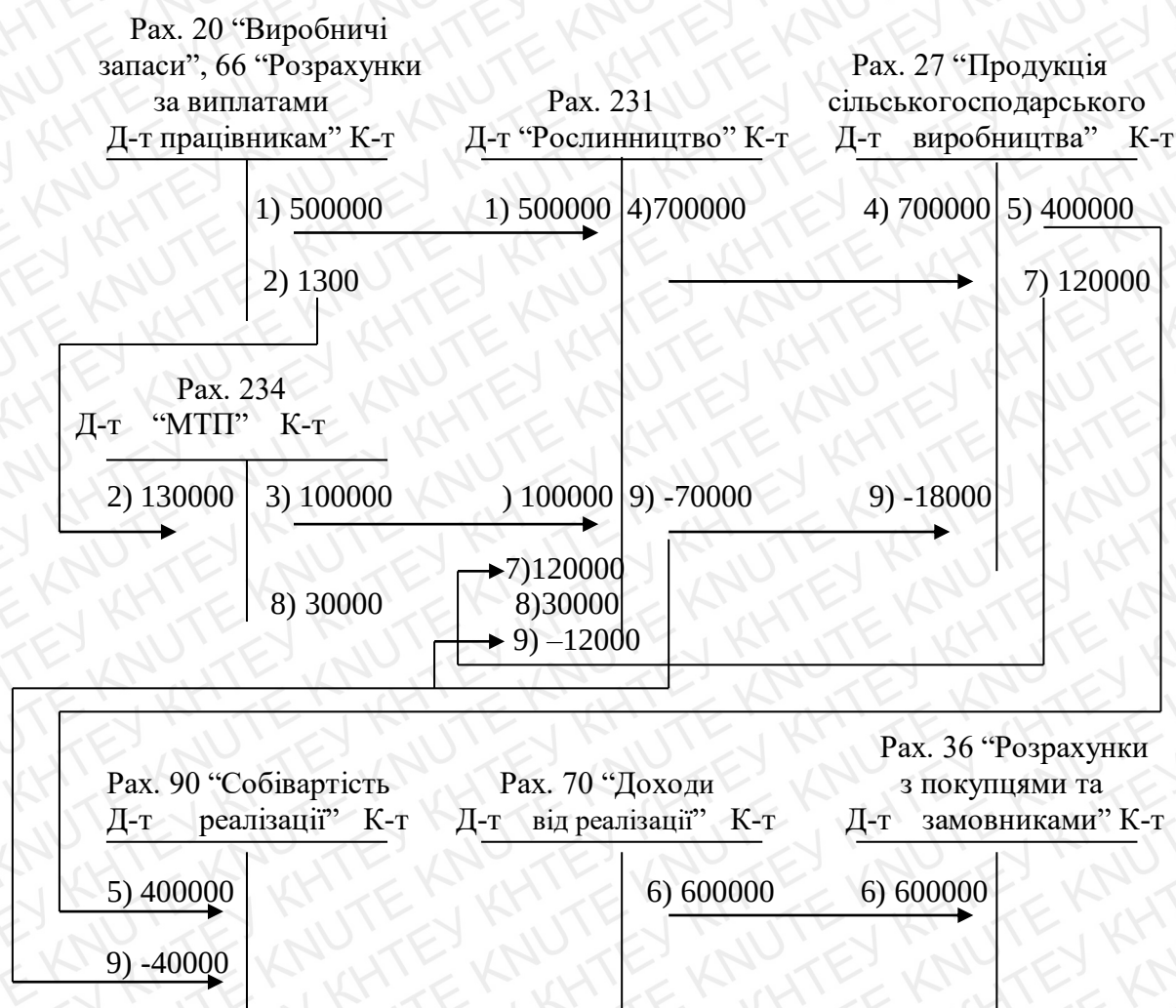


Рис. 2.2. Відображення на бухгалтерських рахунках операцій з використанням планових цін на основі витрат

Джерело: розроблено на основі даних ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Маємо зауважити, що до моменту визначення фактичної собівартості зерна воно може бути реалізоване або використане у господарській діяльності. Тому коригувати доведеться не рахунок 27, а ті рахунки, на які була списана вартість такої продукції.

Так, якщо зерно ячменю було реалізовано покупцям, то є необхідність коригувати рахунок 90, якщо ж використано наприклад на посів, але кінцеву продукцію ще не отримано, — рахунок 23.

Визначення ринкової собівартості, як і виробничої, потрібно здійснювати на підставі даних системи бухгалтерського обліку з метою надання керівнику інформації про втрачену вигоду внаслідок споживання частини готової продукції поза каналами реалізації. Таким чином, буде

формуватися інформація для вибору альтернативи з метою прийняття рішення.

2.2. Організаційно - методичні засади управлінського обліку процесу виробництва сільськогосподарської продукції

У практику діяльності вітчизняних підприємств поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку було введено Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" як "...систему обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством".

Головна мета управлінського обліку – допомогти підприємству досягти її стратегічних цілей. Досягнення стратегічних цілей означає задоволення потреб клієнтів, акціонерів та інших учасників господарської діяльності (постачальників, персоналу тощо).

Різні підходи до організації управлінського обліку на підприємствах певною мірою пояснюють розбіжності в трактуванні цього поняття. Багатоваріантність організації управлінського обліку, відсутність його регламентації виключають можливість єдиного загальноприйнятого його визначення. Тому управлінський облік можна розглядати як інформаційну систему, яка, залежно від обраного керівництвом підприємства підходу, може бути: підсистемою бухгалтерського обліку; системою обліку, яка існує поряд з бухгалтерським обліком; інформаційною системою, яка охоплює, зокрема традиційний бухгалтерський облік.

З метою ведення господарської діяльності підприємства створюють окремі підрозділи, які сприяють ефективнішій організації виробничого процесу і забезпечують кращий фінансовий результат усього підприємства. Підрозділи можуть існувати у вигляді цехів, відділів, сегментів, бригад, ферм, ланок і інших структурних одиниць. Кількість структурних підрозділів і їх види встановлюються підприємством самостійно і залежать від розмірів

підприємства, а також видів його діяльності. Слід зазначити, що такі підрозділи не є самостійними юридичними особами, їх створення не потребує реєстрації в органах державної влади.

Передача управлінських повноважень окремим підрозділам називається децентралізацією. Необхідність децентралізації пояснюється тим, що керувати меншим за розміром підприємством легше і простіше, в результаті чого посилюється контроль, дисципліна, збільшується мотивація працівників, а тому результати діяльності підприємства в цілому як наслідок діяльності його підрозділів, будуть кращі, ніж за умов централізації. Основною перевагою децентралізації є свобода керівників у прийнятті рішень, що дає їм змогу ефективніше працювати. Ефективний поділ на підрозділи вимагає від вищого керівництва таких дій:

- визначення розмежованих видів економічної діяльності в межах підприємства;
- надання кожному з підрозділів квазіавтономного статусу (переважно статусу прибуткового центру);
- контроль ефективності дій кожного з підрозділів;
- забезпечення стимулів;
- спрямування грошових потоків до найприбутковіших видів діяльності;
- здійснення стратегічного планування.

Аналіз праць вітчизняних і зарубіжних економістів показав, що можна виділити такі переваги децентралізації:

- покращується якість, швидкість і оперативність прийняття рішень;
- передача відповідальності по прийняттю рішень на рівень підрозділів звільняє вище керівництво компанії від щоденного виконання дріб'язкових поточних операцій, що дає можливість йому зосередитись на глобальних проблемах підприємства і приділяти більше уваги і зусиль стратегічному плануванню;

- незалежність керівників підрозділів у прийнятті рішень дає змогу підвищити ефективність роботи окремих підрозділів;
- рішення приймаються співробітниками, які краще знають ситуацію на місцях ніж центральне керівництво;
- керівники структурних підрозділів набувають досвіду управління, які з часом зможуть зайняти керівні посади на підприємстві.

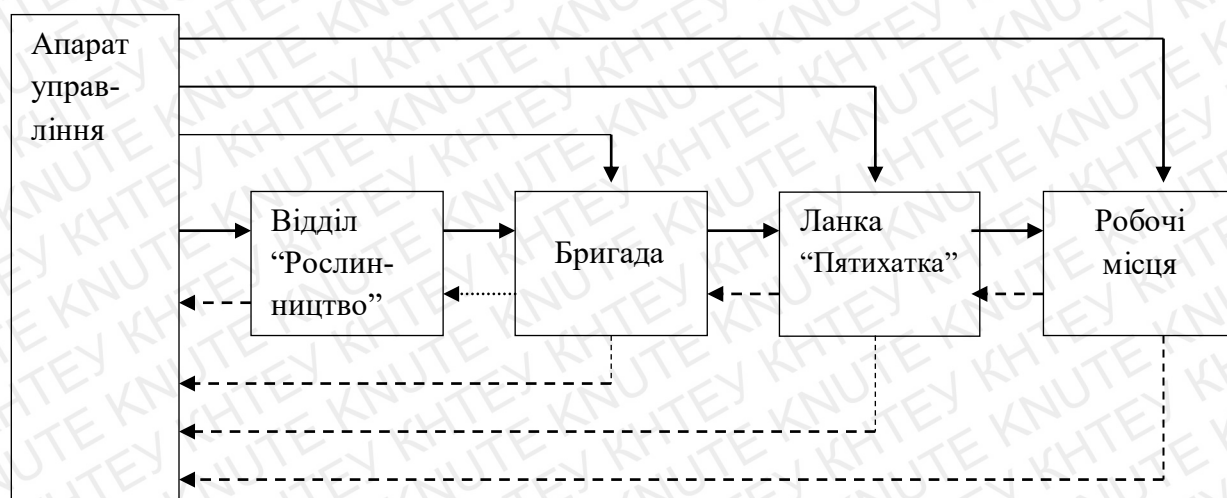
Недоліками децентралізації є:

- виникнення небезпеки появи конкуренції між підрозділами, при якій менеджери, які відповідають за підрозділи, будуть намагатись збільшувати свій прибуток за рахунок інших підрозділів;
- наявність великої кількості підрозділів може негативно вплинути на співпрацю підрозділів, ускладнити координацію між ними і призвести до виникнення неузгодженості при досягненні загальних цілей компанії, що в свою чергу може негативно вплинути на загальний прибуток компанії;
- зосередженість на діяльності окремих підрозділів може призвести до втрати зацікавленості працівників в результатах діяльності підприємства в цілому та дублювання функцій;
- виникнення додаткових витрат на утримання управлінського персоналу та втрата керівництвом частини своєї управлінської потужності, яку він делегує менеджерам підрозділів;
- великий ланцюг команд заважає приймати керівництву підприємства оперативні і ефективні рішення.

На підприємствах можуть виникати окремі центри відповідальності, які можуть бути як окремими підрозділами підприємства, так і сегментами відповідальності. В межах одного підрозділу може існувати декілька центрів відповідальності. Отже, видами центрів відповідальності є не тільки окремі відділення, підрозділи, цехи, ланки, бригади, але і об'єкти виробничого процесу (верстати, комп'ютери), а також працівники.

Можна стверджувати, що в межах окремого підприємства виникають центри відповідальності різних рівнів, в яких здійснюється делегування повноважень по прийняттю рішень і відповідальності за досягнення запланованих результатів від вищого рівня до нижчого. Причому центри відповідальності нижчих рівнів звітують перед керівниками центрів відповідальності вищих рівнів за результати своєї роботи (рис. 2.3).

тобто передачу владних повноважень на місця.



Примітки:

- повноваження
 - - - - -> підпорядкованість

Рис. 2.3. Рівні центрів відповідальності для обліку виробництва в ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Джерело: розроблено на основі даних ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Як видно з рисунка 2.3, робочі місця окремих працівників (їх ділянки роботи) виступають центрами відповідальності найнижчого рівня, які послідовно пройшовши через чотири етапи контролюються керівником апарату управління підприємства, тобто найвищим рівнем центру відповідальності. Отже, децентралізація передбачає перенесення процесу прийняття рішень на більш низькі рівні, тобто передачу владних повноважень на місця.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості передбачено, що витрати на виробництво формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості. Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо [38].

Варто відмітити, що академік Сопко В.В. виділяє два види центрів відповідальності:

- центр відповідальності за затратами;
- центр відповідальності за фінансовими результатами [55].

Центром витрат є центр відповідальності, в якому керівник контролює лише витрати. Як стверджує Сопко В.В., що основними місцями виникнення (центрами) затрат можуть бути або вид виробництва, або структурний (виробничий чи технологічний) організаційний підрозділ. За своєю природою кожне робоче місце – це центр затрат.

Відповідальність за центрами витрат найбільш часто використовується на підприємствах. Це пояснюється тим, що більшість підрозділів не мають відповідальності за доходи. При аналізі центру витрат користуються правилом, що найкращим центром витрат є такий, який витрачає найменше ресурсів. При цьому не враховується внесок центру витрат в загальний дохід підприємства.

Центри відповідальності за витратами в ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» можуть бути побудовані наступним чином (рис. 2.4).

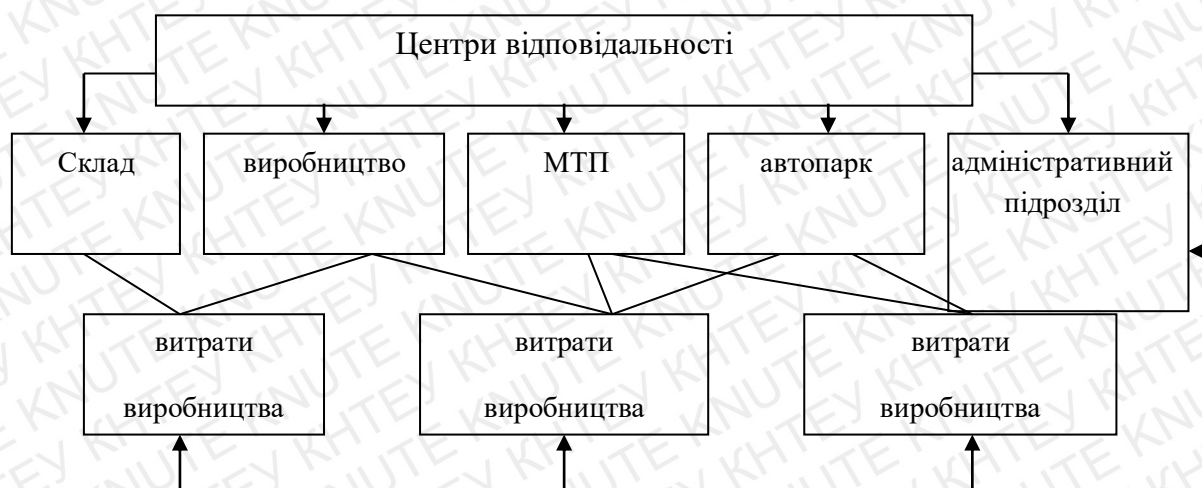


Рис. 2.4. Центри відповідальності за витратами ТОВ «ЛІДЕР
ЗЕМПРОМ АГРО»

Джерело: розроблено автором.

На відміну від місць виникнення витрат центри відповідальності за витратами займаються групуванням витрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями виробничих підрозділів.

Як вже зазначалось, вирішальне значення для побудови обліку має узгодження організаційної структури підприємства в цілому та надання окремим підрозділам повноважень щодо контролю за результатами діяльності.

У разі обміну ресурсами між підрозділами ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» керівники виробничих підрозділів виписують чеки на суму відпущених цінностей, виконаних робіт, наданих послуг. Чеки замінюють накладні внутрішньогосподарського призначення. За чеками в кінці звітного періоду підраховують доходи і витрати, визначають фінансовий результат.

Ця форма дає змогу забезпечити високий контроль за переміщенням і використанням ресурсів між підрозділами. Типові форми чеків не затверджені, а тому підприємство може самостійно їх розробити і виготовити. Під час передачі цінностей чек віддається підрозділу-отримувачу, а корінець чеку залишається у підрозділа-відправника

цінностей. На основі чеків складають звіти підрозділів про результати діяльності.

Чекову форму контролю застосовують на підприємствах з метою забезпечення вдосконалення внутрішньогосподарських розрахунків між центрами відповідальності. В результаті посилюється контроль за витратами, підвищується зацікавленість працівників у результатах своєї роботи, вони можуть впливати на хід виробництва, наслідком чого є підвищення продуктивності праці, покращення якості продукції, зростання обсягів виробництва.

Дослідження показують, що в багатьох сільськогосподарських підприємствах ця форма контролю ефективно застосовується в наш час.

Таким чином, форми внутрішньої звітності центрів відповідальності обирає саме підприємство відповідно до особливостей і специфіки роботи. Звіти повинні містити необхідні дані про результати діяльності центру відповідальності за певний період і бути побудовані у зручній і сприйнятній формі для користувача.

Віднесення того чи іншого підрозділу до одного із центрів відповідальності залежить від ступеню самостійності, яке йому надає підприємство у витрачанні і використанні ресурсів, його місця і значення в організаційній структурі підприємства.

Лише коли підрозділ сконцентрований на досягненні своїх цілей і не розпорошує зусилля на завдання, які прямо його не стосуються, він може досягти максимальної ефективності в своїй діяльності.

2.3. Гармонізація вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Потреба розробки МСБО 41 «Сільське господарство» пояснюється тим, що у багатьох країнах світу використовується методика ведення обліку «затрати-випуск», яка поширюється на малі підприємства, в тому числі і в Україні. Що регламентовано П(С)БО 25 [42]. При застосуванні цієї методики не передбачено обчислювати собівартість продукції, прибуток розраховується порівнянням виручки від реалізації продукції, з понесеними витратами за елементами, скоригованими на різницю перехідних залишків незавершеного виробництва та готової продукції на початок і кінець року. Ці залишки оцінюються за чистою ціною реалізації, зменшеною на суму витрат на місці продажу. В подальшому ця ціна отримала назву «справедлива вартість». Метою такого уточнення загальної суми витрат підприємства є більш обґрунтований розрахунок вартості товарної продукції, щоб точніше обчислювати результат діяльності підприємства [52].

Сезонність сільськогосподарського виробництва зумовлює особливості бухгалтерського обліку затрат і виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах. Протягом року переважна більшість керівників сільськогосподарських підприємств змушена працювати та приймати управлінські рішення без достовірного інформаційного забезпечення щодо величини витрат у межах встановленої номенклатури статей. Вони не мають змоги, реалізуючи за певними цінами продукцію виробництва, прогнозувати фінансовий результат, вирішувати, який напрям більш вигідний для господарства: тваринництво, рослинництво тощо. Але, як стверджує дослідники, “одержання прибутку, як правило, і є причиною створення будь-якого підприємства і його власник із зрозумілих причин повинен знати розмір одержаного прибутку” [51].

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на побудову бухгалтерського обліку. Методологія обліку в тваринництві нині базується на П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 6 «Витрати» та П(С)БО 30 «Біологічні активи». Важливим питанням обліку в тваринництві є статті витрат. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством самостійно. Але слід враховувати, що особливості формування витрат і собівартості продукції регулюються також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. У розділі 6 «Облік витрат, виходу продукції рослинництва та калькулювання її собівартості» цих рекомендацій розписано об'єкти обліку в рослинництві і тваринництві, номенклатура і зміст статей витрат, аналітичний та синтетичний облік у тваринництві, особливості обліку в окремих галузях тваринництва, калькулювання собівартості продукції тваринництва.

Ціна на вироблену продукцію протягом року може змінюватися, тому постає запитання, на яку дату слід брати ціну для оцінки залишків готової продукції та незавершеного виробництва. Здавалося б доцільно, щоб це були ціни на дату складання балансу, тобто на 31 грудня, однак слід враховувати, що в багатьох країнах звітним роком вважається період з 1 липня по 30 червня. Тому було визнано, що краще брати ціни, які були на момент одержання продукції.

На нашу думку, головною причиною застосування ціни на момент надходження продукції є дотримання Концептуальних основ складання і подання фінансових звітів, в першу чергу. Дотримання принципу обачності. Як відомо, цей документ було підготовлено з метою надання допомоги Раді Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при підготовці майбутніх міжнародних стандартів і перегляді існуючих, а також надання допомоги національним органам при розробці національних стандартів.

Серед показників якісних характеристик фінансових звітів цих концептуальних основ названо обачність, під якою розуміють дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, таким чином, щоб активи і дохід не були завищені, а зобов'язання або витрати – занижені, щоб фінансові звіти були нейтральними, а отже – достовірними.

З метою досягнення достовірності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств ціни на продукцію, яка залишилась нереалізованою на кінець року найбільш достовірними слід вважати ті, що були на момент отримання продукції. Вони найбільш реально відповідають вимогам обачності, не дозволяють завищувати наслідки діяльності підприємств і допомагають порівнювати їх у динаміці, а також з даними фермерських господарств інших країн, крім того, при застосуванні системи обліку «Затрати-випуск», наприклад у США, одержана фермерським господарством продукція не оприбутковується і, відповідно, не відноситься на витрати виробництва.

При застосуванні справедливої ціни на сільськогосподарську продукцію у розвинутих країнах не виникає проблем з оцінкою продукції, адже, зважаючи на існування форвардних і ф'ючерсних контрактів на товарній біржі, сільськогосподарський виробник ще задовго до моменту продажу може знати рівень цін на продукцію. Фермер купує на біржі стандартизований ф'ючерсний контракт, в якому передбачено продаж певної кількості продукції, наприклад пшениці визначеного сорту та якості за попередньо обумовленою ціною. Це дає змогу фермеру за допомогою певних заходів (використання спотового ринку, клірингових домів, хеджування тощо) отримувати виручку, передбачену ф'ючерсним контрактом. Тому застосовувати цю ціну як справедливу вартість, на нашу думку, цілком реально.

Найбільш істотними відмінностями, що виникли при запровадженні П(С)БО 30, слід вважати застосування справедливої вартості при оцінці продукції при первісному визнанні, яке суперечить чинним законодавчим актам. Фермери, як правило, оцінюють лише ту продукцію, що залишилася нереалізованою на кінець року. У підприємствах України, на які поширюється статус малих, згідно з П(С)БО 30 цій оцінці підлягає вся одержана продукція, наслідком цього є відмова від використання принципу нарахування і тому вперше за багато років було визнано, що при обчисленні прибутку сільськогосподарського підприємства застосовується оцінка

Одночасно П(С)БО передбачає істотні зміни у системі обліку в сільськогосподарських підприємствах. Суть цих змін стосується: об'єктів обліку, плану рахунків, оцінки активів, нарахування зносу і визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності, змін до фінансової та статистичної звітності.

Згідно з п. 21 стандарту 41 метою розрахунку теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків є визначення справедливої вартості біологічного активу в його теперішньому місці перебування та стані. Суб'єкт господарювання враховує це при визначенні прийнятної ставки дисконту, що використовуватиметься, а також при оцінці очікуваних чистих грошових потоків. Теперішній стан біологічного активу не включає ніякого збільшення вартості внаслідок додаткової біологічної трансформації або майбутньої діяльності суб'єкта господарювання такої, як діяльність, пов'язана з поліпшенням майбутньої біологічної трансформації, збиранням урожаю та продажем.

Теперішня (приведена) вартість очікуваних чистих грошових потоків визначається за формулою:

$$PV = FV_n / (1 + K)^n \quad (2.1)$$

де PV - приведена вартість (справедлива вартість);

FV_n - майбутня вартість інвестиції через n років;

K - норма прибутковості на владений капітал;

n - період інвестиції [6,46].

У підприємствах оцінку перехідних залишків і готової продукції слід здійснювати за справедливою вартістю на рівні середньорічних цін реалізації на республіканському чи обласному рівні, які бажано затвердити Міністерством. Для оцінки незавершеного виробництва у основних галузях сільськогосподарських підприємств, що складають звітність за формою 2-М, Міністерство аграрної політики України має розробити методичні рекомендації, що дозволило б більш обґрунтовано визначити наслідки діяльності цих господарств.

Висновки за розділом 2

Відповідно до поставлених завдань було розглянуто фінансовий облік виробництва сільськогосподарської продукції на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», охарактеризовано організаційно - методичні засади управлінського обліку продукції сільськогосподарського виробництва на даному підприємстві; з'ясовані напрями гармонізацію вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

При організації фінансового обліку продукції сільськогосподарського виробництва ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», керується Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Інформація про витрати формується у первинному обліку шляхом внесення записів про господарські операції у бланки первинних документів. Потім інформація проходить етап зведення (складання зведених регістрів обліку), бухгалтерського обліку (відображення господарських операцій на рахунках обліку). Одним із елементів організації первинного обліку на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх

здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію.

Передбачено, що витрати на виробництво формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості).

Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та П(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей – отримання економічних вигід від використання активу - при тлумаченні "біологічного активу". Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив'язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва, в першу чергу, потребує заходів спрямованих на підвищення достовірності даних, необхідних для складання звітності про результати діяльності сільськогосподарських підприємств і підведення підсумків діяльності його підрозділів.

На сьогоднішній день підприємство самостійно обирають необхідну методику обліку витрат виробництва, а також може ще й скласти рахунки управлінського обліку.

Розробка та адаптація системи рахунків обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у відповідності з діючим національним Планом рахунків – достатньо складне завдання, так як підприємству заборонено самостійно вносити зміни в План рахунків бухгалтерського обліку.

Одночасно слід зазначити, що в галузі рослинництва вибір методики обліку витрат виробництва сільськогосподарської продукції дуже обмежений, адже статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції за формою № 50-с.-г., що потребує інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою.

Як відомо, для накопичення даних про собівартість реалізованої продукції призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». Враховуючи, що сільськогосподарське підприємство протягом звітного року може реалізовувати продукцію поточного та попереднього року, виникає потреба щодо відкриття аналітичних рахунків для обліку кількості та собівартості кожного виду продукції. Аналітичні рахунки для обліку виручки від

реалізації кожного виду продукції мають бути відкриті на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Більше того, слід врахувати, що й на рахунку 93 «Витрати на збут» необхідно фіксувати подібні витрати, адже в основному вони є прямими, зокрема на підготовку продукції для продажу та її транспортування до покупців. Маємо на увазі, що на кожний вид продукції необхідно відкривати аналітичні рахунки по рахунках 90, 93 і 70. Було встановлено, що і цих рахунків мало, оскільки в підприємствах, де функціонують центри відповідальності, має формуватися інформація по кожному з них. Тому, мають бути зібрані дані й на рахунку 23. Це, з одного боку, ускладнює ведення обліку, а з іншого – призводить до необхідності узагальнення інформації для заповнення форми № 50-с.-г. з чотирьох рахунків (90, 93, 70, 23).

Так як підрозділи підприємства ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» виконують роботи не тільки з виробництва, але й з підготовки продукції до реалізації, вважаємо, що буде доцільним застосовувати в підприємстві окремий рахунок. На дебеті цього рахунку має обліковуватися вартість реалізованої продукції та витрати на її збут, а по кредиту – виручка від реалізації в розрізі каналів продажу. Тому, така побудова обліку витрат необхідна для формування даних про результати діяльності центрів прибутку (наприклад, на складі-току). Для виходу із такої ситуації можна використовувати скористатися одним із бухгалтерських рахунків (наприклад, рахунок 709)

Він дозволить не змінювати схему обліку, якщо підприємство не передбачає визначати результати діяльності по кожному виду продукції. Тому доцільно відмовитися від ведення рахунку 90 і уточнити методику обліку на рахунку 93. Тому пропонується кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Пропонована кореспонденція по рахунку 709 «Доходи від реалізації сільськогосподарської продукції» для визначення фінансового результату за центрами прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Надійшло сільськогосподарської продукції із Виробництва	27	23	300000
2.	Відвантажено сільськогосподарську продукцію покупцям (заготівельним організаціям)	36	709	120000
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ (20 %)	709	641	20000
4.	Списано витрати на збут на конкретний вид продукції	93	709	8000
5.	Списано вартість робіт власного виробництва сторонніх організацій	709	63	450
6.	Нараховано оплату праці робітникам (продавцям) за продаж сільськогосподарської продукції	709	661	1000
7.	Нараховано єдиний соціальний внесок	661	65	360
8.	Списано вартість сільськогосподарської продукції, відвантаженої	709	27	42000
9.	Реалізовано заготівельним організаціям	709	93	8000
10.	В кінці року рахунок 709 «Доходи від реалізації» закривається	709	44	4350

Джерело: власні дослідження

Отже, прямі витрати на збут слід відносити на рахунок з обліку реалізації, тобто на пропонований рахунок 709 «Доходи від реалізації», а непрямі мають обліковуватися на рахунку 93 і розподілятися наприкінці звітного періоду між окремими видами товарної продукції пропорційно до встановленої бази розподілу. Базою розподілу може бути, наприклад, вартість товарної продукції, як це передбачено методикою складання звіту за формою № 50-с.-г., або навіть маса продукції, наприклад, при розподілі витрат на доставку до споживачів одночасно кількох видів продукції.

3.2. Удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій

Інформаційні технології змінюють організацію документування фактів господарського життя. При комп'ютеризованому обліку первинний документ може складатися або в бухгалтерській службі, або на робочих місцях облікових працівників за допомогою обчислювальної техніки. Таким чином, використання інформаційно-комп'ютерних технологій вносить свої корективи до організації процесу документування, тобто до технічної складової організації обліку. Адже процеси складання та його введення в базу об'єднуються, реєстрація первинної інформації може відбуватися за допомогою спеціальних пристроїв (сканерів штрих-кодів, датчиків, реєстраторів розрахункових операцій).

Особливо багато дискусій ведеться останнім часом щодо такого елемента організації бухгалтерського обліку, як форма ведення бухгалтерського обліку. Так, М.П. Павлюковець стверджує, що бухгалтерський облік незатребуваний для економічної роботи, його функції звужуються до обслуговування статистичної та податкової звітності. Причиною цього є невідповідність прискорених темпів розвитку сучасних інформаційних технологій, з одного боку, та форм і методів бухгалтерського обліку – з іншого [26].

Науковець виділяє чотири етапи економічного розвитку та наводить відповідно до них генезис форм ведення бухгалтерського обліку:

- 1) дореформений період (до 1999 р.) – меморіально-ордерна форма;
- 2) період реформ (1999-2007 рр.) – журнальна, спрощена форма;
- 3) період імплементації МСФЗ (2007-2013 рр.) – комп'ютерна форма;
- 4) віртуальний період (з 2013 р. по цей час) – форму ведення обліку автор не зазначає, але пропонує клауд-комп'ютерну.

Крім наведених автором форм ведення обліку на практиці застосовуються або застосовувалися журнально-ордерна, журнал-Головна, проста форма ведення обліку. Умови вибору вказаних форм визначають

інструкції, положення та методичні рекомендації відповідних міністерств та відомчих установ.

Щодо клауд-комп'ютерної форми ведення обліку, то М.П. Павлюковець вказує на такі її риси, які створюють відмінності від наявних форм:

- 1) це повністю бездокументарна форма обліку та оцінки активів, яка передбачає впровадження таксономії XBRL в обліково-оцінний процес;
- 2) збереження облікової інформації поза підприємством з використанням бізнес-моделей SaaS, DaaS;
- 3) одночасне використання інформації обліку багатьма користувачами з будь-якої точки планети за допомогою клауд-комп'ютерних технологій [20, 26].

Не можемо погодитися з усіма наведеними ознаками, адже сьогодні ті підприємства, які використовують хмарні технології для ведення бухгалтерського обліку, не відмовилися повною мірою від первинних документів у паперовому вигляді. У перспективі справді можливим є перехід на бездокументарну форму введення обліку, проте сьогодні на етапі завантаження до хмари бухгалтер вводить дані як з первинних документів (у паперовому вигляді), так і за допомогою засобів автоматичного зчитування.

Панадій О.П. наводить чотири способи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах:

- облік на паперовому носії;
- 15. облік за допомогою Microsoft Excel;
- 15. спеціалізоване програмне забезпечення;
- 15. спеціалізований SaaS-додаток .

Фактично науковець розписує форми ведення обліку – паперову та комп'ютерну, яку більш деталізує залежно від використання спеціального програмного забезпечення.

Клауд-комп'ютерна форма обліку (або форма ведення обліку з використанням SaaS-сервісу) базується на повному переході до віртуального

ведення обліку через мережу Інтернет. Назва цієї технології пов'язана з особливостями її реалізації. Дані зберігаються і обробляються в так званій хмарі, яка, з точки зору клієнта, є одним великим віртуальним сервером (рис. 3.1). Проте фізично такі сервери можуть розташовуватися віддалено один від одного.

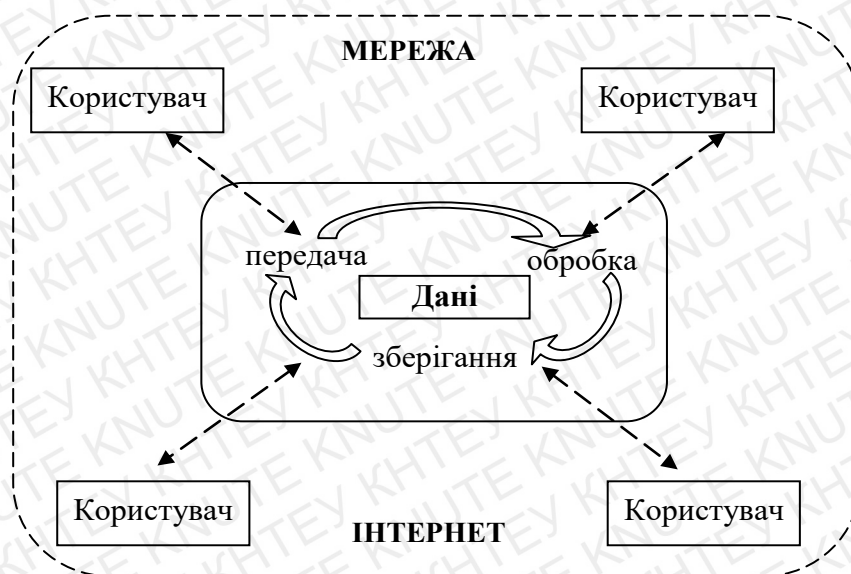


Рис. 3.1 – Схема здійснення обміну інформацією з використанням хмарних технологій

Джерело: розроблено на основі [27,30]

Постачальники послуги (спільно з розробниками SaaS-додатків) беруть на себе розробку програм, їх розміщення, впровадження, оновлення, технічну підтримку, а замовник оплачує тільки доступ до цього додатку через Інтернет [30]. Отже, на відміну від звичайної схеми придбання ліцензійного програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, замовник платить тільки за послугу (право користування сервером), тобто тільки за те, що йому необхідно.

Застосування хмарних технологій в бухгалтерському обліку передбачає формування та використання облікової інформації за вимогою бухгалтера з будь-якого місця планети, з будь-якого комп'ютера чи навіть мобільного телефону. Це дозволяє не купувати додаткове апаратне та програмне

забезпечення (пакет офісних програм, клієнт електронної пошти, бізнес-програми) [30].

Узагальнимо основні переваги та недоліки впровадження хмарних технологій у сфері бухгалтерського обліку (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Переваги та недоліки впровадження хмарних технологій

Ознака	Переваги	Недоліки
	Налаштування, усунення несправностей, розширення інфраструктури тощо бере на себе сервіс-провайдер	
Інфраструктура, доступ до даних	Зниження витрат на організацію баз даних та придбання дорогого програмного забезпечення	Низький рівень безпеки даних, дані перебувають у хмарі разом з додатком
Ступінь поширення	Можливість швидкого пристосування до змін у зовнішньому середовищі	Незначне поширення на сучасному етапі розвитку
Доступ до Інтернету	Доступ до хмари з будь-якого технічного засобу, що має доступ до мережі Інтернет	Неможливість роботи з 44ндерсен44 хмари без по-44ндерсен 44ндерсен44иг до Інтернет

Джерело: розроблено на основі [30]

Хмарні технології дозволяють надавати користувачам значну кількість послуг. Взагалі бухгалтери в своїй роботі впродовж тривалого часу використовують ці технології – програми здачі звітності. Крім того, ефективно функціонують 44ндерсен-сервіси, які дозволяють здійснювати «перенесення» комп'ютеризації бухгалтерського обліку з власних розрахункових потужностей підприємства на «хмарні»

Незважаючи на те, що ідею виділення нової форми ведення обліку – клауд-комп'ютерної – починають підтримувати все більше дослідників вважаємо дане питання суперечливим. Суперечливим видається питання щодо доречності виокремлення нової форми ведення обліку на основі визначених характеристик. Неоднозначним є ставлення до того, чи є вирішальними виокремлені ознаки саме з позиції бухгалтера, який безпосередньо працює з відповідним програмним забезпеченням.

Висновки за розділом 3

Узагальні напрями і заходи удосконалення обліку продукції сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» та описано бачення удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій.

Враховуючи те, що підрозділи в ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» по виробництву сільськогосподарської продукції, не тільки виробляють продукцію, але здійснюють підготовку її до реалізації, для застосування у сільськогосподарських підприємствах пропонується окремий рахунок 709 «Доходи від реалізація». На дебеті цього рахунку повинна обліковуватись вартість реалізованої продукції та витрати на її збут, а по кредиту – виручка від реалізації в розрізі каналів продажу. Така побудова обліку витрат може застосовуватися для формування даних про результати діяльності центрів прибутку в підрозділах ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО». Особливістю запропонованого підходу є те, що прямі витрати на збут доцільно відразу відносити на рахунок з обліку реалізації, а непрямі – мають обліковуватися на рахунку 93 «Витрати на збут» і розподілятися наприкінці звітного періоду між окремими видами продукції пропорційно до встановленої бази розподілу.

Використання інформаційно-комп'ютерних технологій вносить свої корективи до організації процесу документування, тобто до технічної складової організації обліку. Адже процеси складання та його введення в базу об'єднуються, реєстрація первинної інформації може відбуватися за допомогою спеціальних пристроїв (сканерів штрих-кодів, датчиків, реєстраторів розрахункових операцій).

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення завдання обліку виробництва сільськогосподарської продукції за міжнародними стандартами.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

Економічну сутність процесу виробництва продукції сільськогосподарського виробництва і встановлено, що воно поєднує в собі трансформацію чинників, які в результаті формують новий продукт як результат діяльності. У результаті вивчення галузевих особливостей сільськогосподарського виробництва було з'ясовано, що виробництво продукції неможливе без землі як основного його чинника. Результатом виробничого процесу є продукт належної якості, відповідно якого має бути здійснена оцінка та його облік відповідно до нормативно-правових документів.

Встановлені концептуальні засади обліку продукції сільськогосподарського виробництва за міжнародними стандартами які ґрунтуються на стандарті МСБО 41 «Сільське господарство», метою якого є визначення облікового підходу, а також розкритті інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю та застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю.

Відповідно до поставлених завдань було розглянуто фінансовий облік виробництва сільськогосподарської продукції на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», охарактеризовано організаційно - методичні засади управлінського обліку продукції сільськогосподарського виробництва на даному підприємстві; з'ясовані напрями гармонізацію вітчизняної практики обліку виробництва сільськогосподарської продукції з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності

При організації фінансового обліку продукції сільськогосподарського виробництва ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», керується Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Інформація про витрати формується у первинному обліку шляхом внесення записів про господарські операції у бланки первинних документів. Потім інформація проходить етап зведення (складання зведених регістрів обліку), бухгалтерського обліку (відображення господарських операцій на рахунках обліку). Одним із елементів організації первинного обліку на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», є графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію.

Передбачено, що витрати на виробництво формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості).

Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Під час порівняльного аналізу виявлено чимало розбіжностей між МСБО 41 та П(С)БО 30. Так, МСБО 41 не враховує одну з властивостей – отримання економічних вигід від використання активу - при тлумаченні "біологічного активу". Виявляється, на міжнародному рівні, відсутня прив'язаність біологічного активу до активу взагалі і процесів, що його породжують. Хоча, доречним у МСБО 41 вважаємо розподіл біологічних активів на дві групи – споживні та біологічні. На нашу думку, це спрощує систему ведення бухгалтерського обліку та полегшує роботу при визначенні справедливої вартості.

Узагальні напрями і заходи удосконалення обліку продукції

сільськогосподарського виробництва на ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» та описано бачення удосконалення обліку виробництва сільськогосподарської продукції за умов застосування інформаційних систем і технологій.

Враховуючи те, що підрозділи в ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» по виробництву сільськогосподарської продукції, не тільки виробляють продукцію, але здійснюють підготовку її до реалізації, для застосування у сільськогосподарських підприємствах пропонується окремий рахунок 709 «Доходи від реалізація». На дебеті цього рахунку повинна обліковуватись вартість реалізованої продукції та витрати на її збут, а по кредиту – виручка від реалізації в розрізі каналів продажу. Така побудова обліку витрат може застосовуватися для формування даних про результати діяльності центрів прибутку в підрозділах ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО». Особливістю запропонованого підходу є те, що прямі витрати на збут доцільно відразу відносити на рахунок з обліку реалізації, а непрямі – мають обліковуватися на рахунку 93 «Витрати на збут» і розподілятися наприкінці звітного періоду між окремими видами продукції пропорційно до встановленої бази розподілу.

Використання інформаційно-комп'ютерних технологій вносить свої корективи до організації процесу документування, тобто до технічної складової організації обліку. Адже процеси складання та його введення в базу об'єднуються, реєстрація первинної інформації може відбуватися за допомогою спеціальних пристроїв (сканерів штрих-кодів, датчиків, реєстраторів розрахункових операцій).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова Л.В., Великий Ю.В., Ляховець О.О. Роль управлінського обліку в здійсненні організаційних змін на підприємстві. Л.В. Антонова, Ю.В. Великий, О.О. Ляховець. Ефективна економіка. 2013. №8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_8_7.
2. Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. / К.В. Бурко. // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2013. 10(3). С. 119-126.
3. Бычкова С.М., Ивахненко С.В. Информационные технологии в бухгалтерском учете и аудите: учеб, пособие. С. М. Бычковой. М.: ТК Велби, и-во Проспект, 2005. С. 216
4. Гангал Л.С. Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань. Л.С. Гангал. Ефективна економіка. 2018. №10. URL: www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4467.
5. Голячук Н.В. Переваги та недоліки застосування хмарних технологій в обліку. Голячук Н.В., Голячук С.Є. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2015. Випуск 12 (45). Ч.1. С. 80-86.
6. Грабовецький Б.Є. Фінансовий аналіз та звітність: навчальний посібник. Б.Є. Грабовецький, І.В. Шварц. Вінниця: ВНТУ, 2011. С. 281
7. Довжик О.О. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. О.О. Довжик, С.А. Гаркуша. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.
8. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учёта. В.Н. Жук. К.: «Аграрная наука», 2013. С. 408
9. Ивахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. С.В. Ивахненко;

Житомир. інж.-технол. ін-т. Житомир : АСА, 2001. С. 414 с.

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 Ліга: Закон еліт. – 1999-2017.

11. Канцуров О.О. Управлінський облік: інституціональний аспект. О.О. Канцуров. // Незалежний аудитор. 2014. №10. С. 71-76.

12. Коваль Н.І. Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств. Н.І. Коваль. Ефективна економіка. 2013. №12. URL: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2555.

13. Коваль С.В. Удосконалення комп'ютерного обліку у сільськогосподарських підприємствах. С.В. Коваль. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2013. №3. С. 161-163.

14. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу ндерсенигадіичі витрат на підприємствах. Т.Ю. Кодимська. Економіка: реалії часу. 2013. №1 (6). С. 196-200.

15. Коцупатрий М.М. Облік і контроль біологічних перетворень у садівництві: монографія. М.М.Коцупатрий, О.Г.Бірюк, О.Ю. Смольська. К.: КНЕУ, 2016. С. 219

16. Коцупатрий М.М. Обліково-контрольне забезпечення управління виробництвом кормів: монографія. Л.В.Гуцаленко, М.М.Коцупатрий. К.: КНЕУ, 2016. С. 187

17. Кроти́кова Е.В. Методологические различия бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Е.В. Кроти́кова, Т.Н. Трунина. URL: http://gaap.ru/articles/metodologicheskie_razlichiya_bukhgalterskogo_nalogovogo_i_upravlencheskogo_ucheta/

18. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. В.А. Кулик. /Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. С. 373

19. Мазаракі А., Фоміна О. Інституціоналізація управлінського обліку. А. Мазаракі, О. Фоміна. Вісник КНТЕУ. 2015. №5. С. 5-15.
20. Мачуга Р.І. Віртуалізація і хмарні технології в обліку: далеке майбутнє чи реальне сьогодення? Р.І. Мачуга. Ефективна економіка. 2013. №5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2013_5_10.
21. Моссаковский В.Б. Особенности управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. В.Б. Моссаковский. Економіка АПК. 2013. №6. С. 40-45.
22. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник для вузів. Л.В. Нападовська. К.: КНТЕУ, 2010. С. 310
23. Норт Дуглас. Понимание процесса экономических изменений. Дуглас Норт; пер. с англ. К. Мартынова, Н. Эдельмана; гос. ун-т – Высшая школа экономики. М.: Изд. дом гос. ун-та – Высшей школы экономики, 2010. С. 256
24. Остапенко Т.М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання. Т.М. Остапенко. Економіка. Управління. Інновації. 2013. №10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_61.
25. Официальный сайт программы Teamviewe. URL: <https://www.teamviewer.com/ru/>.
26. Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах інтернет-технологій. М.П. Павлюковець. Облік і фінанси. 2014. №2 (64). С. 66-70.
27. Панадій О.П. Застосування комп'ютерних мережевих технологій як інструментарію посилення ефективності управлінського обліку експериментальної бази НААН України. О.П. Панадій. Матеріали II міжнародної науково-практичної конференції «Економічне зростання в епоху соціальних трансформацій». Вінниця: ТОВ «Нілан-ЛТД», 2017. С. 145-147.
28. Панадій О.П. Місце управлінського обліку в бухгалтерському обліку. О.П. Панадій. Облік і фінанси. 2015. № 1 (67). С. 37-43.

29. Панадій О.П. Напрями удосконалення методичного забезпечення управлінського обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. О.П. Панадій. Проблеми і перспективи інноваційного розвитку аграрного сектора економіки в умовах інтеграційних процесів: матеріали Міжнародної наук.-практ. конф., 22 грудня 2016 р. У 2 ч. Ч. 2. Харк. нац. аграр. ун-т нд. В.В. Докучаєва. Х.: ХНАУ, 2016. С. 327-329.

30. Панадій О.П. Перспективи застосування мережевих технологій в управлінському обліку на сільськогосподарських підприємствах. О.П. Панадій. Актуальні проблеми економіки та управління в умовах системної кризи: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції, 29 листопада 2016 року. Львів: Львівський інститут МАУП, 2016. С. . 475-477.

31. Панадій О.П. Удосконалення розподілу затрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств для цілей управлінського обліку. О.П. Панадій. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. № 10. С. 961-966.

32. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Л. Пачоли. URL: <http://buhlabaz.ru/primeriKNIG/lp.pdf>].

33. Пашніна А.О. Трансформація елементів організації обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій. А.О. Пашніна. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2016. Випуск 2 (30). С. 122-126.

34. Примаченко О.Л. Організація обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах. О.Л. Примаченко. Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. Спец.: у 2 ч. Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій. М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т нд. В. Гетьмана»; відп. нде. О. О. Беляєв. К.: КНЕУ, 2011. Ч. 2. С. 459–465.

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-Х. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

36. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591: Ліга: Закон еліт. – 2011-2017.

37. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку фінансових витрат: наказ Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. № 1300: Ліга: Закон Еліт. – 2010-2017.

38. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132. URL : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.

39. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності: наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145. URL: Ліга: Закон еліт. – 2002-2017.

40. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

41. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

42. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>.

43. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р.

№ 790. URL.: Ліга: Закон еліт. – 2005-2017.

44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246. URL: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99.

45. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: Постанова Кабінету Міністрів України від 9.08.1993 р. №611. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/611-93-%D0%BF>.

46. Проданчук М.А. Таргет-костінг та ндерс-костінг як інструменти оптимізації витрат у системі стратегічного управління. М.А. Проданчук Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економічні науки. 2012. № 3(69). Том 2. С. 150-155.

47. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. М.С. Пушкар, М.Т. Щирба./Тернопіль: Карт-бланш, 2016. С. 260

48. Радченко О.Д. Складові облікової політики сільськогосподарських підприємств С. В. Гироль, О. Д. Радченко Економіка АПК. 2014. № 10. С. 73-77

49. Рандерсен К.І. До питання розвитку сучасних інформаційних систем обліку і контролю. К.І. Рандерсен. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. 3 (30). С. 339-349

50. Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/rrv_sgp_u.html.

51. Рандерсен І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: монографія. І. Б. Рандерсен, Н. В. Тлущевич; Луц. нац. ун-т. Луцьк, 2008. С. 351

52. Рандерсен І.Б. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності в аграрному бізнесі. І.Б. Рандерсен. Збірник наукових праць

Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. 36(3). С. 204-210

53. Сільське господарство України. Статистичний щорічник. К.: Державна служба статистики України, 2016. С. 379 .

54. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу». М.І. Скрипник. URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/51502/47478>.

55. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посібник В.В. Сопко. К.: КНЕУ, 2006. С. 526

56. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 496

57. Соколов Я.В. Управленческий учет. Учебное пособие (бухгалтерия). Я.В. Соколов. М.: Бухг, 2010. С. 428

58. Стаднік Л.І. Облік витрат і виконання робіт авто- і машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств. Л.І. Стаднік. Формування ринкової економіки. 2015. №33. С.669-675

59. Тлучкевич Н.В. Історичні аспекти внутрішньогосподарського обліку в сільському господарстві. Н.В. Тлучкевич. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(2). С. 343-350

60. Тлучкевич Н.В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві. Н.В. Тлучкевич. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. 10(2). С. 271-276

61. Тлучкевич, Н.В. Директ-кост в сільському господарстві. Н. В. Тлучкевич. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2009. . 6(1). С. 306-311

62. Фоміна О.В. Історичний генезис розвитку управлінського обліку./ О.В. Фоміна. Економіка та право. 2011. №3. С. 33-37

63. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий учет.

Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. О.Д. Каверина, И.В. Романовской.
Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 416

64. Шевців Л.Ю. Управлінський облік як фактор підвищення конкурентоспроможності бізнесу. Л.Ю. Шевців, С.В. Приймак. Науковий вісник НЛТУ України. 2014. –24.2. С. 316-324

65. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку.
М.Т. Щирба. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. С. 340

ДОДАТКИ

Додаток А

Порівняння нормативно-правових актів, щодо регулювання обліку сільськогосподарської діяльності

Критерій	П(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
1	2	3
Мета	Визначити методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкрити інформацію про них у фінансовій звітності	Визначити обліковий підхід, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю
Сфера застосування	1) Сільгосппродукцію, що зберігається після її первісного визнання; 2) Продукти переробки сільгосппродукції; 3) Біологічні активи, не пов'язані із сільгоспдіяльністю	1) Землі, яка має відношення до сільгоспдіяльності; 2) Нематеріальних активів, пов'язаних із сільгоспдіяльністю
Класифікація біологічних активів	Довгострокові, поточні, додаткові	Зрілі та незрілі
Визнання біологічного активу	За умов, якщо існує ймовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена	1) Суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій; 2) Існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом; 3) Вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити
Оцінка біологічного активу: - при первісному визнанні	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж
- після первісного визнання		
Оцінка сільгосппродукції: - при первісному визнанні	За справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	За справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю, тобто за

		собівартістю на дату застосування МСБО 2 «Запаси»
- після первісного Визнання	Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»	Відповідно до МСБО 2 «Запаси» за собівартістю таких запасів: методом стандартних витрат або методом роздрібних цін
Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості	1) Довгострокові біологічні активи визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності; 2) Поточні біологічні активи – за первісною вартістю (згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси»), крім поточних біологічні активи рослинництва, які визнаються та відображаються як НЗВ відповідно до П(С)БО 9	Біологічні активи оцінюються за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності з врахуванням МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
Визнання витрат, пов'язаними з біологічними перетвореннями	Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види б.а. та/або їх групи) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»	-
Витрати від первісного визнання б.а. і сільгосппродукції	Визначаються як різниця між справедливою вартістю даних активів, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями і визнаються, як інші операційні витрати	-

Додаток Б

**Огляд спеціальної літератури з питань обліку виробництва
сільськогосподарської продукції**

№ з/п	Джерело	Короткий зміст	Використання в обліково-аналітичному (контрольному) процесі
1	2	3	4
1	Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств. / К.В. Бурко. // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2013. – 10(3). – С. 119-126.	Визначення принципів та методів калькулювання собівартості у системі управлінського обліку	Використано дослідження калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств
2	Гангал Л.С. Організація та методика обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань [Електронний ресурс]. / Л.С. Гангал // Ефективна економіка. – 2018. – №10. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4467	У статті визначено роль організації обліку у забезпеченні конкурентоспроможності сільськогосподарських формувань	Розглянуто особливості організації обліку сільськогосподарських товаровиробників у розрізі технічної і організаційної складових частин.
3	Коваль Н.І. Методичні аспекти облікової політики для різних типів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. / Н.І. Коваль. // Ефективна економіка. – 2013. – №12. – Режим доступу: www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2555 .	У статті розглянуті проблеми формування облікової політики для різних видів сільськогосподарських підприємств	Використано обґрунтування необхідності державного контролю за раціональною побудовою облікової політики у підприємствах з метою надання об'єктивної інформації
4	Коваль С.В. Удосконалення комп'ютерного обліку у сільськогосподарських підприємствах. / С.В. Коваль. // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2013. – №3. – С. 161-163.	У статті розглядаються питання організації обліку у сільськогосподарських підприємствах	Використано обґрунтування програмного забезпечення як основного засібу удосконалення, скорочення обсягів та часу облікової роботи
5	Сільське господарство України. Статистичний щорічник. //К.: Державна служба статистики України, 2016. – 379 с.	Збірник містить основні показники, що характеризують соціально-економічний стан сільського господарства в Україні	Використано інформацію за результатами державних статистичних спостережень (абсолютні та відносні показники)

Продовження додатку Б

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до міжнародних стандартів

№ п/п	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання у обліково-аналітичному (аудиторському) процесі
1	Конституція України: Закон України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР	Регулює права та обов'язки людини та державний устрій держави	Забезпечення діяльності підприємства
3	Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV	Ліцензування, патентування певних видів господарської діяльності та квотування є засобами державного регулювання у сфері господарювання, спрямованими на забезпечення єдиної державної політики у цій сфері та захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів	Даний кодекс регулює відносини суб'єктів господарювання з органами місцевого самоврядування, захист прав суб'єктів господарювання та споживачів тощо.
4	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство	Визначення облікового підходу, а також розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.	Розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю підприємства
5	Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV	Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому; Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.	Визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні протягом всієї діяльності підприємств. Крім цього в ньому визначено такі поняття, як «активи», підприємство (організація) самостійно визначає облікову політику на рік, де відображаються основні засади організації та ведення обліку на підприємстві.

Додаток В

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»
2015-2019 рр.**

АКТИВ		2015	2016	2017	2018	2019
I, Необоротні активи						
Нематеріальні активи:	1000					
- первісна вартість	1001					
- накопичена амортизація	1002					
Незавершене капітальні інвестиції	1005	712	1645	1632	1965	2681
Основні засоби:	1010	8225	8231	10083	9535	20295
- первісна вартість	1011	13376	14448	17461	18169	30322
- знос	1012	5151	6217	7378	8634	10027
Довгострокові біологічні активи:	1020	472	510	781	803	29
Первісна вартість ДБА	1021	472	510	781	803	29
Накопичена амортизація ДБА	1022					
Довгострокові фінансові інвестиції:						
- які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030					
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040					
Відстрочені податкові активи	1045					
Інші необоротні активи	1090					
Усього за розділом I	1095	9409	10386	12496	12303	23005
II, Оборотні активи						
Запаси	1100	8484	9268	9563	17699	17698
Виробничі запаси	1101	1942	2688	4652	3690	3932
Незавершене виробництво	1102	1440	853	1785	799	863
Готова продукція	1103	5102	5727	3126	13210	12903
Товари	1104					
Поточні біологічні активи	1110	1259	1085	3033	2565	918
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	882	748	1676	568	999
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	1130					
- з бюджетом	1135					63
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140					
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145					
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	1482	1289	201	92	
Поточні фінансові інвестиції	1160					
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165	40	832	956	4842	109
Рахунки в банках	1167					
Витрати майбутніх періодів	1170					
Інші оборотні активи	1190					
Усього за розділом II	1195	12147	13222	15429	25766	19787
III. Необоротні активи та групи вибуття	1200					
БАЛАНС	1300	21556	23608	27925	38069	42792

Продовження додатку В

ПАСИВ	Код ряд,	2015	2016	2017	2018	2019
I. Власний капітал						
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	30	30	30	30	30
Капітал у дооцінках	1405					
Додатковий вкладений капітал	1410	73	73	73	424	424
Резервний капітал	1415	9300	9300	9300	9300	9300
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	4905	6895	11874	20105	21211
Неоплачений капітал	1425	()	()	()	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()	()	()	()
Усього за розділом I	1495	14308	16298	21177	29859	30965
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення						
Відстрочені податкові зобов'язання	1500					
Довгострокові кредити банків	1510					
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	1515					
Довгострокові забезпечення	1520					
Цільове фінансування	1525					
Усього за розділом II	1595					
III. Поточні зобов'язання і забезпечення						
Короткострокові кредити банків	1600	5573	4647	1921	4000	
Поточна заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610					
товари, роботи, послуги	1615	1180	1895	3937	2633	6499
- з бюджетом	1620	31	288	279	47	895
- у тому числі за податку на прибуток	1621					
- зі страхування	1625	76	106	77	45	
- з оплати праці	1630	164	183	174	210	59
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635					
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640					
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645					
Поточні забезпечення	1660					
Доходи майбутніх періодів	1665					
Інші поточні зобов'язання	1690	224	191	260	1275	4434
Усього за розділом III	1695	7248	7310	6648	8210	11827
IV. Зобов'язання пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групи вибуття	1700					
БАЛАНС	1900	21556	23608	27925	38069	42792

Додаток Г

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»
2015-2019 рр.**

I, Фінансові результати

<i>Стаття</i>	<i>Код рядка</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	9790	18659	25663	25307	32822
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(8935)	(13588)	(20185)	(25637)	(27838)
Валовий :						
прибуток	2090	855	5071	5478	330	4984
Збиток	2095					
Інші операційні доходи	2120	3500	5846	7200	12934	4674
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	2927	3673	5960	12303	3568
Адміністративні витрати	2130	(681)	(873)	(1180)	(1048)	(1446)
Витрати на збут	2150					
Інші операційні витрати	2180	(2572)	(6913)	(5062)	(2468)	(7046)
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	(2073)	(4019)	(4732)	(1894)	(3946)
Фінансові результати від операційної діяльності :						
прибуток	2190	1102	3131	6436	9088	1166
Збиток	2195					
Доход від участі в капіталі	2200					
Інші фінансові доходи	2220					
Інші доходи	2240					
Фінансові витрати	2250	(784)	(1141)	(1457)	(957)	(60)
Втрати від участі в капіталі	2255					
Інші витрати	2270					
Фінансовий результат до оподаткування:						
прибуток	2290	318	1990	1990	8231	1106
Збиток	2295					
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300					
Чистий фінансовий результат						
прибуток	2350	318	1990	1990	8231	1106
Збиток	2355					
II. СУКУПНИЙ ДОХІД	2465	318	1990	1990	8231	1106

Продовження додатку Г

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	2015	2016	2017	2018	2019
Матеріальні затрати	2500	7538	14432	18404	25879	17251
Витрати на оплату праці	2505	1167	2565	2706	3401	4844
Відрахування на соціальні заходи	2510	679	995	1056	725	1038
Амортизація	2515	1002	1066	1161	1283	1394
Інші операційні витрати	2520	712	680	2637	1905	1505
Разом	2550	11098	16738	25964	33193	26032

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	2014	2015	2016	2017	2018
Середньорічна кількість простих акцій	300					
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310					
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320					
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330					
Дивіденди на одну просту акцію	340					

*Додаток Д***Пояснювальна записка ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» за 2015-2019 рр.**

Товариство з обмеженою відповідальністю «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» розташоване в смт. Іванків, Іванківського району, Київської області, крім того господарство орендує землі в Іванківському районі. В статуті ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» перераховано такі види економічної діяльності, якими воно може займатися: Код КВЕД 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; Код КВЕД 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, корнеплодів і бульбоплодів; 01.29 Вирощування інших багаторічних культур; 01.30 Відтворення рослин. Фінансова звітність ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» представлена у додатках В-Г.

Організаційна структура управління – склад та підпорядкованість органів управління. Базою для побудови організаційної структури управління є організаційна структура виробництва та функцій управління. Оскільки досліджуване нами підприємство ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» має досить невеликий розмір і є вузькоспеціалізованим господарством, це наклало свої особливості на формування організаційної структури управління даного підприємства (рис. 1.).

В господарстві лінійна структура управління – управління дії проводиться одним керівником, який приймає рішення по всім питанням, несе повну відповідальність за результати діяльності. Зі сторони директора розробляються головні цілі, контроль, організація, координація дії спеціалістів.

Продовження додатку Д

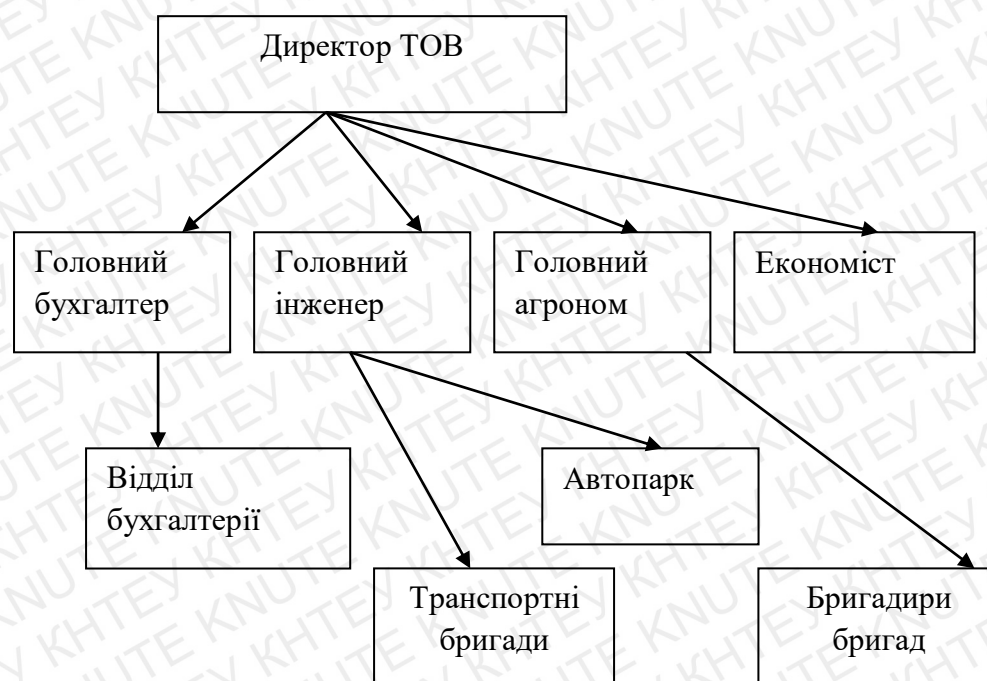


Рис.1 Організаційна структура ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Джерело: розроблено автором за даними ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Проаналізувавши дані підприємства, які наведені в табл.1, табл.2, ми бачимо, що у 2015 році активи підприємства розподілилися майже рівномірно, а якщо казати точніше необоротні активи склали 43,65%, а оборотні активи становили 56,35%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби, а саме 38,16%, у свою чергу частину оборотних активів склали запаси (39,36%).

У 2016 році необоротні активи склали 43,99%, а оборотні активи 56,01%. Основну частину необоротних активів склали основні засоби 34,87%, що на 3,29% менше ніж у 2015 році. Запаси у 2016 році становили більшу частину оборотних активів, різниця порівняно з 2015 роком незначна.

Продовження додатку Д
Таблиця 1

Динаміка обсягу та складу активів

Показники	Обсяг, тис грн					Абсолютне відхилення, тис грн				Темп приросту, %			
	2015	2016	2017	2018	2019	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19
1. Необоротні активи	9409,00	10386,00	12496,00	12303,00	23005,00	977,00	2110,00	-193,00	10702,00	10,38	20,32	-1,54	86,99
1.1. Нематеріальні активи						0,00	0,00	0,00	0,00				
1.2. Основні засоби	8225,00	8231,00	10083,00	9535,00	20295,00	6,00	1852,00	-548,00	10760,00	0,07	22,50	-5,43	112,85
1.3. Незавершені капітальні інвестиції	712,00	1645,00	1632,00	1965,00	2681,00	933,00	-13,00	333,00	716,00	131,04	-0,79	20,40	36,44
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції													
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість													
1.6. Відстрочені податкові активи													
1.7. Довгострокові біологічні активи:	472,00	510,00	781,00	803,00	29,00	38,00	271,00	22,00	-774,00	8,05	53,14	2,82	-96,39
2. Оборотні активи	12147,00	13222,00	15429,00	25766,00	19787,00	1075,00	2207,00	10337,00	-5979,00	8,85	16,69	67,00	-23,20
2.1. ЗАПАСИ, всього	8484,00	9268,00	9563,00	17699,00	17698,00	784,00	295,00	8136,00	-1,00	9,24	3,18	85,08	-0,01
Виробничі запаси	1942,00	2688,00	4652,00	3690,00	3932,00	746,00	1964,00	-962,00	242,00	38,41	73,07	-20,68	6,56
Незавершене виробництво	1440,00	853,00	1785,00	799,00	863,00	-587,00	932,00	-986,00	64,00	-40,76	109,26	-55,24	8,01

Продовження додатку Д
Продовження табл. 1

Готова продукція	5102,00	5727,00	3126,00	13210,00	12903,00	625,00	2601,00	10084,00	-307,00	12,25	-45,42	322,58	-2,32
2.2. Поточні біологічні активи	1259,00	1085,00	3033,00	2565,00	918,00	-174,00	1948,00	-468,00	-1647,00	-13,82	179,54	-15,43	-64,21
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	882,00	748,00	1676,00	568,00	999,00	-134,00	928,00	-1108,00	431,00	-15,19	124,06	-66,11	75,88
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами													
- з бюджетом					63,00				63,00				
- в тому числі за податком на прибуток													
Інша поточна дебіторська заборгованість	1482,00	1289,00	201,00	92,00		-193,00	1088,00	-109,00	-92,00	-13,02	-84,41	-54,23	-100,00
Поточні фінансові інвестиції													
Грошові кошти та їх еквіваленти:	40,00	832,00	956,00	4842,00	109,00	792,00	124,00	3886,00	-4733,00	1980,00	14,90	406,49	-97,75
Рахунки в банках													
Витрати майбутніх періодів													
Інші оборотні активи													
Усього за розділом II	12147,00	13222,00	15429,00	25766,00	19787,00	1075,00	2207,00	10337,00	-5979,00	8,85	16,69	67,00	-23,20
III. Необоротні активи та групи вибуття													
Всього Активів	21556,00	23608,00	27925,00	38069,00	42792,00	2052,00	4317,00	10144,00	4723,00	9,52	18,29	36,33	12,41

Продовження додатку Д
Таблиця 2

Динаміка структури активів підприємства

Показники	Питома вага, %					Абсолютна зміна, %				
	2015	2016	2017	2018	2019	2015/16	2016/17	2017/18	2018/19	2015/19
1. Необоротні активи	43,65	43,99	44,75	32,32	53,76	0,34	0,75	-12,43	21,44	10,11
1.1. Нематеріальні активи										
1.2. Основні засоби	38,16	34,87	36,11	25,05	47,43	-3,29	1,24	-11,06	22,38	9,27
1.3. Незавершені капітальні інвестиції	3,30	6,97	5,84	5,16	6,27	3,66	-1,12	-0,68	1,10	2,96
1.4. Довгострокові фінансові інвестиції										
1.5. Довгострокова дебіторська заборгованість										
1.6. Відстрочені податкові активи										
1.7. Довгострокові біологічні активи:	2,19	2,16	2,80	2,11	0,07	-0,03	0,64	-0,69	-2,04	-2,12
1.8. Інші необоротні активи										
2. Оборотні активи	56,35	56,01	55,25	67,68	46,24	-0,34	-0,75	12,43	-21,44	-10,11
2.1. ЗАПАСИ, всього	39,36	39,26	34,25	46,49	41,36	-0,10	-5,01	12,25	-5,13	2,00
Виробничі запаси	9,01	11,39	16,66	9,69	9,19	2,38	5,27	-6,97	-0,50	0,18
Незавершене виробництво	6,68	3,61	6,39	2,10	2,02	-3,07	2,78	-4,29	-0,08	-4,66
Готова продукція	23,67	24,26	11,19	34,70	30,15	0,59	-13,06	23,51	-4,55	6,48
2.2. Поточні біологічні активи	5,84	4,60	10,86	6,74	2,15	-1,24	6,27	-4,12	-4,59	-3,70

Продовження додатку Д
Продовження табл.2

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	4,09	3,17	6,00	1,49	2,33	-0,92	2,83	-4,51	0,84	-1,76
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами										
- з бюджетом					0,15				0,15	0,15
- в тому числі за податком на прибуток										
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів										
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків										
Інша поточна дебіторська заборгованість	6,88	5,46	0,72	0,24	0,00	-1,42	-4,74	-0,48	-0,24	-6,88
Поточні фінансові інвестиції										
Грошові кошти та їх еквіваленти:	0,19	3,52	3,42	12,72	0,25	3,34	-0,10	9,30	-12,46	0,07
Рахунки в банках										
Витрати майбутніх періодів										
Інші оборотні активи										
Усього за розділом II	56,35	56,01	55,25	67,68	46,24	-0,34	-0,75	12,43	-21,44	-10,11
III. Необоротні активи та групи вибуття										
Всього Активів	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Продовження додатку Д

У 2017 році відбулося збільшення необоротних активів (0,76%) і зменшення оборотних активів (0,76%). У даному році необоротні активи склали 44,35%, їх основну частину склали основні засоби 36,11%. Оборотні активи у 2017 році склали 55,65%, їх зменшення відбулося за рахунок зменшення запасів, їх частка склала 34,25%, також збільшились поточні біологічні активи і склали 10,86%.

У 2018 році активи підприємства склалися на 32,32% із необоротних активів і на 67,68% із оборотних активів. Різке зменшення необоротних активів зумовлене зменшенням основних засобів їх частка склала 25,05%.

У 2019 році необоротні активи вперше перевершили оборотні активи їх співвідношення 53,76% на 46,24%. Різке збільшення необоротних активів відбулося за рахунок збільшення основних засобів на 22,38% в порівнянні з попереднім роком. Оборотні активи зменшились за рахунок зменшення запасів, а саме готової продукції на 4,55%. Також зменшились поточні біологічні активи на 4,59%.

Хоча в 2015 році підприємством було отримано незначний прибуток від здійснення господарської діяльності, що є небажаним, проте протягом наступних двох років були отримані прибутки стабільні прибутки у сумі 1990 тис грн. Чистий прибуток в 2018 році збільшився порівняно з 2017 роком на 6241 тис. грн. У 2019 році спостерігається зниження прибутку на 86,6 % ніж у попередньому році

На короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства впливає його здатність генерувати прибуток. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність (табл. 5).

Продовження додатку Д

Таблиця 5

Динаміка показників рентабельності підприємства

Показники	2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6
Валова рентабельність (збитковість) реалізації продукції	8,733401	27,17723	21,34591	1,303987	15,18494
Чиста рентабельність (збитковість) реалізації продукції	3,248212	10,66509	7,754355	32,5246	3,369691
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності	55,1	31,98161	34,49274	35,41285	4,607421
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність)	2,222533	12,21009	9,396987	27,56623	3,571775

Джерело: розраховано за даними ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»

Аналіз динаміки показників рентабельності не є однозначним. Проте є така тенденція до циклічності. У 2016 році відбувається зріст, що є позитивним, а вже у 2017 році спад, проте не значний. У 2018 році значно зменшилась валова рентабельність (на 84,6%), проте інші показники рентабельності значно зросли. Що стосується 2019 року, відбувається знову зменшення показників рентабельності, що є негативною тенденцією. Розміри операційної рентабельності у 2019 році значно нижчі, ніж валова рентабельність. Це свідчить про те, що підприємство несе значні адміністративні та збутові витрати.

Протягом періоду дослідження рентабельність активів підвищувалась до 2018 року, та різко впала у 2019 році.. Якщо в 2015 р. підприємство отримала 1,47 копійок чистого прибутку на кожную вкладену гривню активів, то в 2018 р. - вже 21,6 копійок; Факторами такого підвищення є оптимізація структури оборотних активів, і підвищення суми чистого прибутку. Спад у 2019 році склав 2,58 копійок чистого прибутку на кожную вкладену гривню активів. Аналогічно відбулося підвищення фінансової рентабельності. Якщо в 2015 році кожна залучена гривня власних коштів дозволила отримати 2 грн. 22 коп. чистого прибутку, то в 2019 р. – 3 грн. 57 коп.

Продовження додатку Д

Проведення аналізу показників фінансової стійкості, визначається на підставі аналізу співвідношення джерел фінансування і його відповідності стану активів (табл. 6). Оцінка фінансової стійкості підприємства має на меті об'єктивний аналіз величини та структури активів і пасивів підприємства і визначення на цій основі міри його фінансової стабільності й незалежності, а також відповідності фінансово-господарської діяльності підприємства цілям його статутної діяльності.

Таблиця 6

Динаміка показників фінансової стійкості

Показники	2015	2016	2017	2018	2019	Абсолютні відхилення, +/-			
						2015/16	2015/16	2018/17	2019/18
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Коефіцієнт фінансової автономії	0,6632	0,6903	0,7583	0,7843	0,7236	0,0266	0,0679	0,0259	-0,06072
Коефіцієнт фінансової стабільності	1,9740	2,2295	3,1854	3,6369	2,6181	0,2554	0,9559	0,4514	-1,01874

Як бачимо, коефіцієнт фінансової автономії, який характеризує частку власників підприємства у загальній сумі коштів, авансованих у його діяльність, в 2019 році зменшився на 0,06072 порівняно з 2018 роком. Значення показника фінансової автономії є дуже низьким, що свідчить про велику залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування.

Коефіцієнт фінансової стабільності зменшився в 2019 році на 1,01874 порівняно з попереднім роком. Значення показника фінансової залежності знаходиться в межах нормативного значення, яке має бути більше 1. Тому підприємство не може зазнати певні фінансові ризики, що дозволить проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі.

Графічне підтвердження динаміки показників фінансової стійкості ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» наведено на рис. 2.

Продовження додатку Д

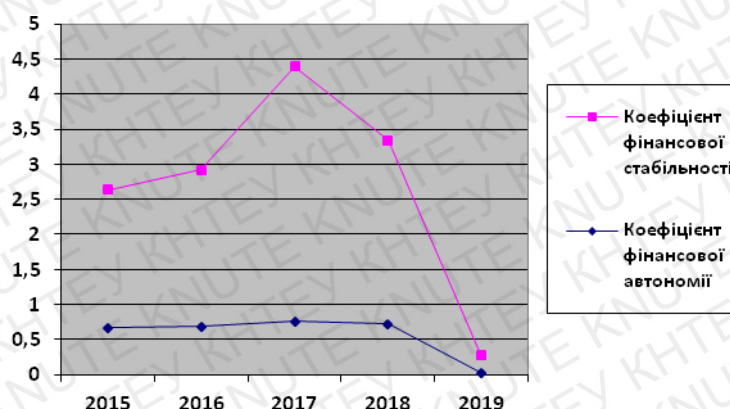


Рис. 2 Динаміка показників фінансової стійкості

Отже, результати аналізу основних показників фінансово-господарської діяльності свідчать, що підприємство має недостатньо матеріальних та фінансових ресурсів, ефективне використання яких може забезпечити успішну діяльність в майбутньому. Підвищення фінансово-господарської діяльності дасть змогу підприємству протистояти операційним труднощам та отримати бажані прибутки.

Платоспроможність, як зазначалося раніше, характеризує здатність вчасно задовольнити платіжні вимоги своїх контрагентів.

За загальним правилом платоспроможність поділяється на короткострокову та довгострокову. До короткострокової або поточної відноситься здатність розраховуватися за боргами за рахунок коштів у вигляді готівки чи на рахунках в банках протягом дня, тижня чи місяця. Довгострокова платоспроможність ж характеризує здатність погашати заборгованість не лише перерахованими вище, але й за рахунок товарів, готової продукції (якої за даним підприємством не виявлено) та дебіторської заборгованості.

Для визначення рівня платоспроможності конкретного суб'єкта господарювання використовуються чотири показники: коефіцієнт абсолютної платоспроможності, коефіцієнт термінової платоспроможності, коефіцієнт проміжної платоспроможності та коефіцієнт загальної платоспроможності.

Продовження додатку Д

У табл. 7 розраховані показники платоспроможності досліджуваного підприємства за період 2015-2019 років, а також подані відхилення їх від нормативного значення.

Таблиця 7

Показники платоспроможності

Показник	2015	2016	2017	2018	2019	Нор ма	Відхилення від норми				
							2015	2016	2017	2018	2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	0,006	0,114	0,144	0,590	0,009	0,1	- 0,094	0,014	0,044	0,490	- 0,091
Коефіцієнт термінової платоспроможності	0,006	0,114	0,144	0,590	0,009	0,35	0,155	0,191	0,532	0,633	- 0,173
Коефіцієнт проміжної платоспроможності	0,332	0,392	0,426	0,670	0,094	0,8	- 0,468	- 0,408	- 0,374	- 0,130	- 0,706
Коефіцієнт загальної платоспроможності	1,676	1,809	2,321	3,138	1,673	2,5	- 0,824	- 0,691	- 0,179	0,638	- 0,827

Коефіцієнт абсолютної платоспроможності характеризує ту частину поточних зобов'язань, яку суб'єкт господарювання може погасити негайно за допомогою грошових коштів на власних рахунках. Даний показник має високу нестабільність (якщо у 2015 році значення коефіцієнта відхилялося від нормативного значення на 0,094, то у 2018 році це перевищення становило вже 0,490), а тому для оцінки він використовується у сукупності з наступними.

У 2015 році 0,6% всіх поточних зобов'язань могли бути погашені лише за допомогою готівки і коштів на рахунках в банках в національній та іноземній валюті, у 2018 році погашеними можуть бути уже 59% поточних зобов'язань. У 2019 році знову спостерігається спад на 0,706, що є досить суттєвим. Готівка і кошти на рахунках в банках прямо не беруть участі у виробничо-господарському процесі товариства, а тому існує загроза, що

Продовження додатку Д

велика частина капіталу, яка могла б інвестуватися в основну діяльність, відволікається на непродуктивні активи. Таким чином, аби унормувати даний показник та знизити ризик падіння фінансової стійкості ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО» необхідно вкласти більшу частину високоліквідних активів у фінансові інвестиції або ж у господарську діяльність для її розширення.

Коефіцієнт термінової платоспроможності аналогічний попередньому через відсутність у досліджуваного суб'єкта поточних фінансових інвестицій.

Коефіцієнт проміжної платоспроможності не є наближеним до нормативного значення за досліджуваним підприємством. Якщо у 2015 році даний коефіцієнт відхилявся від нормативу на 0,4, то у 2019 році це відхилення збільшилось до 0,7. Тобто підприємство не здатне погасити свої поточні зобов'язання у достатній мірі за рахунок грошових коштів на рахунках та дебіторської заборгованості всіх видів.

Коефіцієнт загальної платоспроможності у 2015 та 2019 році мають майже ідентичні значення та відхиляються від нормативів на 0,8. У 2016-2018 рр. значення показника коливається у проміжку 0,1-0,6 одиниці, тобто спостерігається незначна позитивна тенденція до збільшення. Коефіцієнт свідчить про наявність оборотних активів, які можуть повністю погасити обсяги поточних зобов'язань, що у 2019 році не спостерігається.

Недоліком коефіцієнтного аналізу є те, що вони розраховують ліквідність і платоспроможність не поточну, а за минулі періоди, а тому для прогнозування ліквідності у майбутніх періодах доцільно проводити аналіз за відносно довгий період.

Отже, підприємство у 2019 році не має достатньо активів для погашення своїх боргів перед контрагентами. Показники платоспроможності вказують на відсутність у досліджуваного суб'єкта абсолютної фінансової стійкості.

Закінчення додатку Д

АКТ

приймання-передачі орендованої земельної ділянки

№ 54«01» січня 2016 р.

Ми, що нижче підписалися, Слухай Олександр Петрович, який надалі іменується «Орендодавець» і діє відповідно до чинного законодавства України, з одного боку, ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО», в особі директора, який діє на підставі Статуту і надалі іменується «Орендар», з другого боку, підписалицей акт про те, що дійсно цього дня здійснено повернення з орендного використання земельної ділянки розміром 4,2 га згідно з державним актом на право власності на земельну ділянку, серія НМ № 26078934, для ведення товарного сільськогосподарського виробництва терміном на 10 (десять) років.

Агрохімічна оцінка (в балах) –48.Еколого-агрохімічна оцінка (в балах) –34.

Якісний стан об'єкта оренди згідно з Агрохімічним паспортом земельної ділянки (додається).

Орендодавець _____ Орендар _____

**Основні зміни щодо ведення бухгалтерського обліку біологічних активів
з введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи»**

№ з/п	Розділи обліку	Зміни, що відбулися
1	Поняття	Замість тварин на вирощуванні і відгодівлі виникло нове поняття «біологічний актив»
2	Класифікація біологічних активів	Для бухгалтерського обліку біологічні активи класифікуються за такими групами: Довгострокові біологічні активи. 1.1. Довгострокові біологічні активи, рослинництва, тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю. 1.2. Довгострокові біологічні активи рослинництва, тваринництва, які оцінені за первісною вартістю. 1.3. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю. 1.4. Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю. 2. Поточні біологічні активи. 2.1. Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю. 2.2. Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.
3	Форми первинних документів	Міністерством аграрної політики України від 21 лютого 2008 року № 73 затверджено Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів
4	Рахунки бухгалтерського обліку	Змінено основне призначення рахунків бухгалтерського обліку: 21 «Поточні біологічні активи»; 16 «Довгострокові біологічні активи»; 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
5	Оцінка біологічних активів	Необхідним є використання оцінки виходячи із цін активного ринку
6	Фінансові результати	Фінансовий результат від основної діяльності складається з: 1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. 2. Фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, які оцінені справедливою вартістю. 3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінені за справедливою.

Джерело: розроблено на основі[43].

Додаток 3

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат на біологічні
перетворення на виробництві озимої пшениці**

Статті витрат	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1. Витрати на оплату праці	Обліковий лист праці і виконаних робіт (ф. № 66)	2311	661	1500000
2. Відрахування на соціальні заходи	Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань	2311	65	330000
3. Насіння, посадковий матеріал, в т.ч: - насіння власного виробництва - насіння придбане	Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № 119); Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87)	2311	20	110000
4. Засоби захисту рослин	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (ф. № 118)	2311	20	250000
5. Добрива, в т.ч.: - органічні - мінеральні	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (ф. № 118)	2311	20	720000
6. Паливо та мастильні матеріали	Лімітно-забірна картка (ф. № 117), Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87)	2311	20	400000
7. Амортизація	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № 03 с.г.-5).	2311	13	24000
8. Роботи та послуги, в т.ч власних допоміжних виробництв; сторонніх організацій.	Рахунки на їх оплату, рахунки-фактури, акти приймання виконаних робіт	23	68	320000
9. Витрати на ремонт необоротних активів	Рахунки-фактури, накладні, довідки бухгалтерії	23	66,65,68	9800
10. Інші витрати	Рахунки-фактури, накладні, довідки бухгалтерії	23	68	10500
11. Загальновиробничі витрати	довідки бухгалтерії	91	13,66,68 20	45000

Джерело: розроблено на основі даних ТОВ «ЛІДЕР ЗЕМПРОМ АГРО»