

**ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ
НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
«БЕРЕЖАНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»**

Факультет «Економіки і природокористування»
Кафедра обліку і аудиту

**Пояснювальна записка
до магістерської роботи**

ОС «Магістр»

**на тему:
«Обліково-аналітичне забезпечення та
внутрішньогосподарський контроль управління
готовою продукцією»**

Виконала: студентка 6 курсу, групи О-61М

Спеціальності

071 «Облік і оподаткування»

Бридун М.О.

Керівник Качмар О.В.

Рецензент Петренко Н.І.

Бережани - 2020 року

ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ
НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
«БЕРЕЖАНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»

Факультет «Економіки і природокористування»
Кафедра обліку і аудиту
ОС «Магістр»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

«Затверджую»

Завідувач кафедри обліку і аудиту

_____ к.е.н., доцент Герчанівська С.В.

«__» _____ 2019 р.

З А В Д А Н Н Я
НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Бридун Мар'яні Олегівні

Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення та внутрішньогосподарський контроль управління готовою продукцією

Керівник роботи Качмар Оксана Василівна

Затверджена наказом директора ВП НУБіП України «БАТІ» від 13.11.2019 р.
№351-С

Строк подання студентом роботи _____

Вихідні дані до роботи

1. Законодавчі та нормативні акти України.
2. Статистичний щорічник області за останні три роки.
3. Наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених.
4. Річні звіти об'єкта дослідження (підприємства) за останні три роки.

Зміст пояснювальної записки

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку та контролю готової продукції

1.1. Економічна сутність готової продукції

1.2. Класифікація та оцінка готової продукції як об'єкта обліку і контролю

1.3. Нормативно-правове регулювання обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією

РОЗДІЛ 2. Організація і методика обліку готової продукції

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства

2.2. Документальне забезпечення обліку готової продукції....

2.3. Організація складського обліку готової продукції

2.4. Порядок організації аналітичного і синтетичного обліку готової продукції

2.5. Шляхи вдосконалення обліку готової продукції

РОЗДІЛ 3. Організаційно-методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю та аналізу готової продукції

3.1. Методичні прийоми проведення аналізу та контролю готової продукції

3.2. Організаційні та методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю готової продукції

3.3. Аналіз готової продукції сільськогосподарського підприємства

3.4. Узагальнення матеріалів внутрішньогосподарського контролю та аналізу і шляхи його покращення

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Качмар О.В., доцентка кафедри		
2	Качмар О.В., доцентка кафедри		
3	Качмар О.В., доцентка кафедри		

Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів магістерської роботи	Строк виконання етапів роботи
1	Підготовка вступу	листопад
2	Написання першого розділу	грудень, січень, лютий
3	Написання другого розділу	березень, квітень, травень
4	Написання третього розділу	червень, вересень, жовтень
5	Підготовка висновків	листопад
6	Відгук керівника	листопад
7	Отримання рецензії та попередній захист	листопад
8	Захист перед ЕК	грудень

Студентка _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Реферат
на здобуття освітнього ступеня «Магістр» за темою
«Обліково-аналітичне забезпечення та внутрішньогосподарський
контроль управління готовою продукцією»

У магістерській роботі розкривається науковий підхід щодо економічної сутності готової продукції, її класифікації та оцінки; проведено аналіз готової продукції та висвітлено методикаку внутрігосподарського контролю готової продукції на складах і в бухгалтерії на практичних матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «Вербів», яке знаходиться в с. Вербів Бережанського району Тернопільської області.

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією сільськогосподарського підприємства в сучасних умовах господарювання.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Вербів», яке знаходиться у с. Вербів Бережанського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, пов'язаних з обліково-аналітичним забезпеченням та внутрішньогосподарським контролем управління готовою продукцією у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Вербів».

У вступі обґрунтовано актуальність питання обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, наукову новизну та практичне значення одержаних результатів.

У першому розділі досліджено економічну сутність готової продукції, її класифікацію та оцінку, нормативно-правове регулювання обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією.

У другому розділі розглянуто фінансово-економічну характеристику товариства з обмеженою відповідальністю «Вербів», документальне забезпечення обліку готової продукції, організацію складського обліку готової продукції, порядок організації аналітичного і синтетичного обліку готової продукції, а також шляхи вдосконалення обліку готової продукції на підприємстві.

У третьому розділі магістерської роботи наведено організаційні та методичні засади внутрішньогосподарського контролю та аналізу готової продукції, узагальнено їх результати та наведено шляхи покращення.

У висновках узагальнено отримані результати дослідження та подано пропозиції щодо вдосконалення .

Наукова новизна дослідження полягає в уточненні економічної сутності готової продукції для сільськогосподарських підприємств, вдосконаленні документального забезпечення обліку готової продукції та форм бухгалтерських реєстрів з обліку готової продукції на сільськогосподарських підприємствах, а також запровадженні системи попереднього контролю для підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю готової продукції на підприємстві

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 99 сторінок друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 6 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел із 73 найменувань подано на 7 сторінках.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, оцінка, собівартість, бухгалтерський облік, аналіз, внутрішньогосподарський контроль.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	
1.1. Економічна сутність готової продукції.....	10
1.2. Класифікація та оцінка готової продукції як об'єкта обліку і контролю.....	14
1.3. Нормативно-правове регулювання обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією.....	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	
2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства.....	29
2.2. Документальне забезпечення обліку готової продукції....	40
2.3. Організація складського обліку готової продукції	47
2.4. Порядок організації аналітичного і синтетичного обліку готової продукції.....	51
2.5. Шляхи вдосконалення обліку готової продукції.....	55
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ	
3.1. Методичні прийоми проведення аналізу та контролю готової продукції.....	61
3.2. Організаційні та методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю готової продукції.....	69
3.3. Аналіз готової продукції сільськогосподарського підприємства.....	75
3.4. Узагальнення матеріалів внутрішньогосподарського контролю та аналізу і шляхи його покращення.....	83

ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	93
ДОДАТКИ	

ВСТУП

З розвитком ринкової економіки та введенням в дію національних стандартів обліку суб'єктам господарювання надано значні права і можливості у реалізації своїх економічних інтересів, вибору способів організації виробництва та збуту продукції, організації та методики її обліку.

У звітності кожного сільськогосподарського підприємства домінуючу позицію у складі оборотних активів займає стаття «готова продукція», адже від обсягів виробництва і реалізації продукції залежить показник прибутку. Дія Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку суттєво вплинула на облікові аспекти сільськогосподарських підприємств, постала необхідність по-новому відображати господарські операції щодо виробництва та реалізації готової продукції.

Випуск готової продукції являється результатом діяльності підприємства. Реалізація випущеної продукції – кінцева мета діяльності підприємства, заключний етап кругообігу його засобів по завершенню якого визначаються результати господарювання та ефективність виробництва. Перехід до ринкової економіки потребує від підприємств підвищення ефективності виробництва, а це за собою несе певні проблеми. Звідси постають і основні завдання та напрямки вивчення проблеми обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією сільськогосподарського підприємства.

Питання, пов'язані з обліком та внутрішньогосподарським контролем готової продукції, висвітлювали вітчизняні й зарубіжні економісти. Найбільш ґрунтовно проблемні питання розглянуто в працях вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.Г. Линника, В.М. Мурашка, Л.К. Сука, В.Я. Савченка, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, а також зарубіжних вчених: Е.А. Аренс та Дж. К. Лоббек, П.С. Безруких, Б. Нідлза, В.Ф. Палія. Проте питання обліку готової продукції сільськогосподарських підприємств

залишається актуальним і потребує кардинального вирішення в умовах сьогодення. Відсутність системних та комплексних підходів щодо обліку продукції не дозволяє отримати вичерпну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних і методологічних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією сільськогосподарського підприємства в сучасних умовах господарювання.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено наступні завдання:

- провести огляд літературних та нормативно-правових джерел та виявити проблемні питання щодо обліку, аналізу і контролю готової продукції;
- вивчити теоретичну основу обліку готової продукції, її класифікацію та порядок оцінки;
- дослідити стан обліку готової продукції у сільськогосподарському підприємстві;
- проаналізувати документальне оформлення обліку наявності та руху готової продукції;
- описати складський облік готової продукції на підприємстві;
- запропонувати шляхи вдосконалення обліку готової продукції;
- виявити методичні прийоми проведення аналізу та контролю готової продукції;
- розглянути організаційні та методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю готової продукції ;
- здійснити аналіз готової продукції у ТОВ «Вербів»;
- провести узагальнення матеріалів внутрішньогосподарського контролю та аналізу і запропонувати шляхи його покращення.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Вербів», яке знаходиться у с. Вербів Бережанського району Тернопільської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, пов'язаних з обліково-аналітичним забезпеченням та внутрішньогосподарським контролем управління готовою продукцією у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Вербів».

Методи дослідження. При дослідженні теоретичних аспектів обліку готової продукції застосовувались методи індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку готової продукції, методи теоретичного узагальнення – для визначення методики оцінки готової продукції, методи причинно-наслідкового зв'язку - при розробці пропозицій щодо вдосконалення обліку готової продукції на підприємстві. Застосовуючи системний підхід, методи аналізу і синтезу для доведення того, що бухгалтерський облік є цілісною системою, у внутрішній структурі якої виділяють окремі підсистеми.

Теоретично та методологічно основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку готової продукції; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та економічної політики; програмні документи та постанови уряду з економічних питань; методичні матеріали. У роботі використана звітна інформація ТОВ «Вербів».

Наукова новизна дослідження полягає в уточненні економічної сутності готової продукції для сільськогосподарських підприємств, вдосконаленні документального забезпечення обліку готової продукції та форм бухгалтерських регістрів з обліку готової продукції на сільськогосподарських підприємствах, а також запровадженні системи попереднього контролю для підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю готової продукції на підприємстві

Практичне значення одержаних результатів полягає у вдосконаленні обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією, що сприятиме підвищенню ефективності системи обліку, контролю та аналізу на досліджуваному підприємстві.

Основні результати дослідження, викладені в магістерській роботі, доповідалися й одержали схвалення на Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку агро- та електроінженерії», яка відбулася 10 квітня 2020 року у м. Бережани та на студентській науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку агропромислового комплексу», яка проходила 16 листопада 2020 року у ВП НУБіП України «Бережанський агротехнічний інститут». За результатами конференцій опубліковано тези у збірниках матеріалів конференції на теми: «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами у сільськогосподарських підприємствах» та «Внутрішньогосподарський контроль готової продукції сільського господарства»

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 99 сторінок друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 6 рисунків, 5 додатків. Список використаних джерел із 73 найменувань подано на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність готової продукції

Для розкриття сутності дослідження спочатку необхідно розглянути наукові підходи обґрунтування та тлумачення поняття готова продукція. У табл. 1.1. розглянемо основні визначення вітчизняних науковців щодо сутності готової продукції

Таблиця 1. 1

Термін «готова продукція» за визначеннями науковців

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф. [10]	Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою, укомплектована, яка пройшла необхідні випробування (перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).
2	Сук Л.К., Сук П.Л. [61, с. 75]	Готовою є продукція, виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і яка відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.
3	Давидюк Т.В. [7]	Готовою вважається продукція повністю закінчена обробкою. укомплектована, яка пройшла необхідні випробування і перевірки), відповідає діючим стандартам або затвердженим технічним умовам (має сертифікат чи інший документ, що засвідчує її якість), прийнята відділом технічного контролю підприємства та здана на склад або ж прийнята замовником (якщо готова продукція здається на місці) відповідно до затвердженого порядку її приймання (оформлена встановленими здавальними документами).

1	2	3
4	Вороніна В.А., Черниш В.В. [13, с.75]	Готова продукція – виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції
5	Сопко В.В. [60]	Готова продукція – це виріб (або напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції.
6	Хом'як Р.Л., Шваб Л.І. [69, с. 144]	Готова продукція представлена конкретними запасами та виробами на складі, обробка та випробування яких закінчені, проведена перевірка відповідності встановленим технічним умовам та передана на склад або реалізована безпосередньо замовнику
7	Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. [67, с. 144]	Готова продукція – продукція, яка закінчена в обробці, пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам.

Підсумовуючи всі приведені науковцями визначення можна зробити висновок, що готова продукція – це речовинна продукція, виконані роботи і надані послуги.

Проте, згідно Методичних рекомендацій щодо складання рахунку капіталу за інституційними секторами економіки, готова продукція включає товари, що зберігаються на підприємствах, які їх виробляють і використовують для постачання іншим інституційним одиницям і які не призначені для подальшої переробки на даному підприємстві [37].

Також у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 9 «Запаси», готовою вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, та призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [51].

Порівнявши це визначення із тлумачення такого виду продукції у

міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадіння. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

Відповідно, у нормативних документах, роботи і послуги не відносяться до складу готової продукції. Що ж стосується наданих підприємством послуг чи виконаних робіт, вважаємо за доречне відносити їх до складу виробництва та відображати на рахунку 23 «Виробництво». Підтвердженням нашої думки є норми П(С)БО 9 про те, що для підприємств, витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу є незавершеним виробництвом.

Якщо брати до уваги галузеву специфіку функціонування сільськогосподарських підприємств, то їх діяльність пов'язана з поняттям сільськогосподарської діяльності, яка включає ряд «специфічних» тверджень.

Так, у П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. При цьому, біологічні перетворення – процес якісних і кількісних змін біологічних активів. Відзначимо, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Додаткові біологічні активи – біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень [52].

Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено категорію «продукція сільськогосподарського виробництва», до якої відноситься продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для

продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукція, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукція, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелена маса, корм, плоди тощо, а також побічна продукція та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадковий матеріал, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень [26].

Як стверджує Кухарський М.А. та Гулик З.Р. [34] до продукції сільськогосподарського виробництва належить продукція яка була одержана від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та іншого невиробничого споживання.

Таким чином, для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція, як продукт обробки (переробки) доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва.

Отже, готова продукція для сільськогосподарських підприємств – це частина запасів та сільськогосподарської продукції, виготовлених підприємством, які призначені для подальшого продажу, внутрішнього використання і не потребують технічних та біологічних перетворень.

Підприємство виготовляє продукцію в чіткій відповідності з укладеними договорами, розробленими плановими завданнями по асортименту, кількості і якості, постійно приділяючи велику увагу питанням збільшення обсягу продукції, що випускається, розширенню її асортименту і поліпшенню якості, вивчаючи потреби ринку»

Готова продукція — це виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові – покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції (рис. 1.1.).

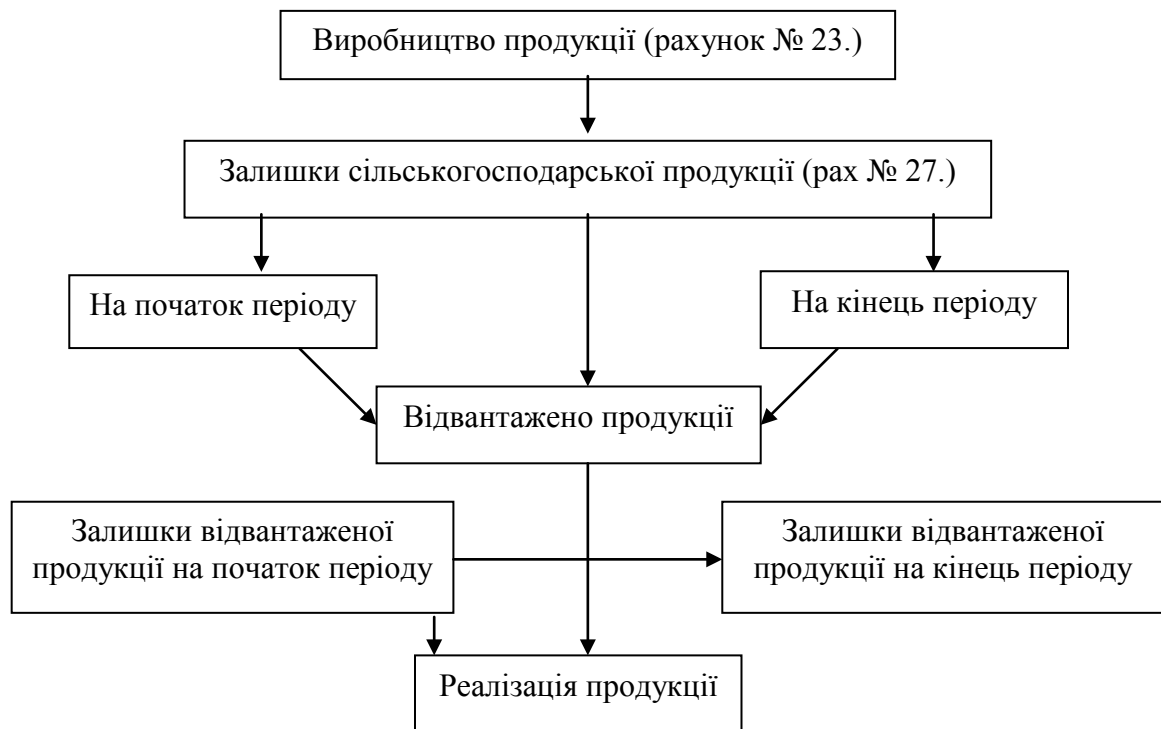


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією готової продукції

Готова продукція може мати (а може й не мати) кількісні та якісні характеристики. Наприклад, кількість виражається масою, протяжність — метрами, якість — гатунком. Але завжди продукція матиме вартісну характеристику.

1.2. Класифікація та оцінка готової продукції як об'єкта обліку і контролю

Організувати механізм бухгалтерського обліку виробничого процесу допомагає класифікація готової продукції. Класифікація готової продукції полегшує побудову облікового процесу. Таким чином, класифікацію можна вважати видозміненою організацією обліку виробництва і продажу продукції у фінансовому обліку.

При організації обліку готової продукції основним моментом є визначення її характеру. Згідно з цією ознакою готову продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю (рис. 1.2).

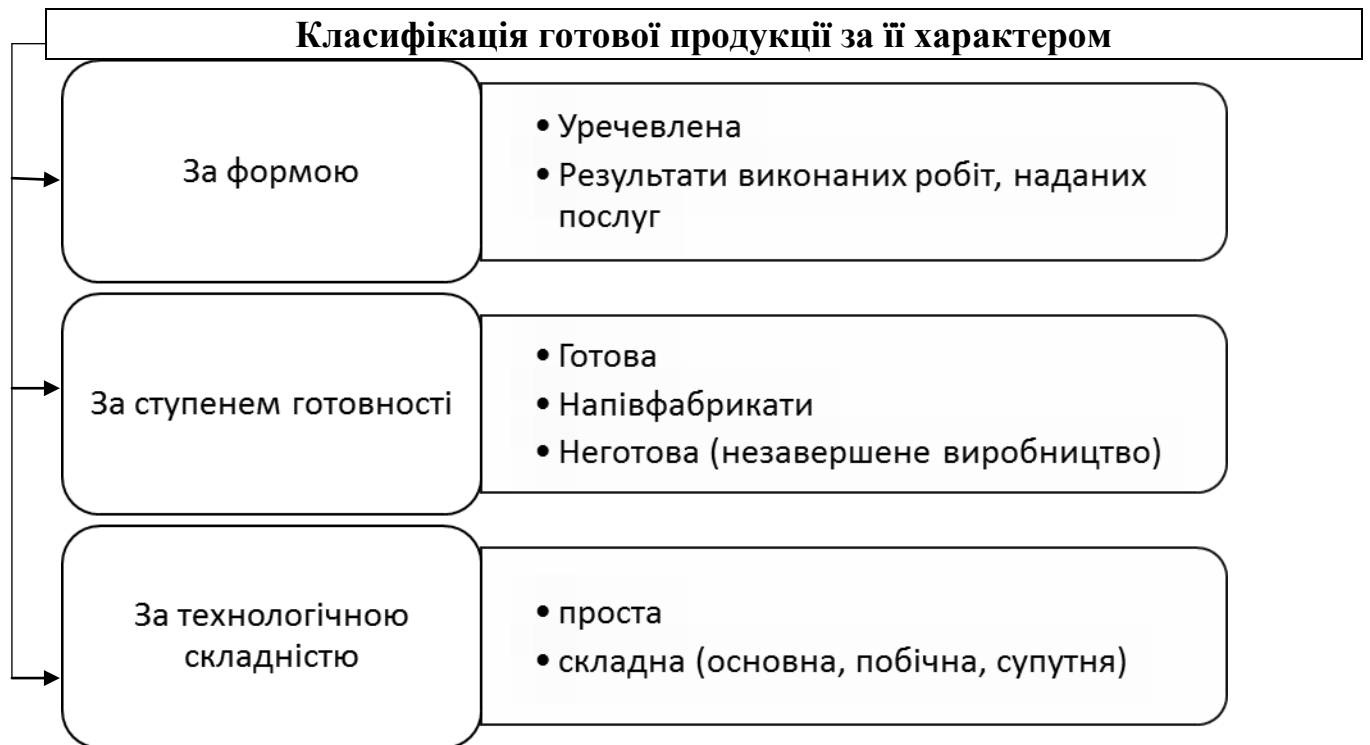


Рис. 1.2. Класифікація готової продукції за її характером

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту і складну. При цьому вона може бути основною, побічною або супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня продукція майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві - зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград, коренеплоди тощо; у тваринництві - молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба тощо).

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначенням для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві тощо).

Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві - солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо).

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві - чубики, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається в обліку у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

Як результат виробничої діяльності кожного підприємства виступає готова продукція, що поділяється на :

- Готову продукцію рослинництва;
- Готову продукцію тваринництва;

Побудова обліку готової продукції можлива за різними варіантами. Продукція, яка має кількісні, якісні та вартісні характеристики, може бути здана на склад, а звітти відбуватиметься її відвантаження (продаж) та реалізація. Водночас можливий інший підхід (здебільшого на дрібних підприємствах, фермерських господарствах тощо), коли готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробника, звідки її відвантажують або передають покупцеві та реалізують.

Продукція, яка не має кількісних характеристик, – робота, послуга (посередництво) або великогабаритні вироби – будинок, тощо – безпосередньо

передається з виробництва покупцеві (замовникові).

Для обліку готової продукції сільськогосподарських підприємств Планом рахунків передбачено рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Він використовується для обліку наявності та руху сільськогосподарської продукції, яка призначена для продажу на сторону, невиробничого споживання, виробничих цілей, побічної продукції. У плані рахунків не виділено субрахунків до рахунка 27, а лише зазначається, що субрахунки ведуться за видами продукції [48].

Харитонов Л. [65] пропонує наступний перелік субрахунків до рахунку 27:

271- готова продукція рослинництва;

272- готова продукція тваринництва;

273- готова продукція промислових підрозділів;

Аналітичний облік ведеться в розрізі видів продукції, а також по матеріально – відповідальним особам.

Сук Л.К. [62] у свою чергу, пропонує ввести такі субрахунки:

271- готова продукція;

272- корми;

273-насіння;

274- органічні добрива;

По субрахунку 271 обліковується отримана з виробництва продукція : зерно, молоко, овочі, яйця, мед, тощо. Після доробки продукції і чіткого визначення її подальшого використання, продукція з субрахунку 271 записується на субрахунок 272 – корми. На субрахунку 271 залишається продукція для реалізації, а також та, використання не визначена.

Структура товарної продукції залежить від спеціалізації господарства. Готова продукція знаходиться у постійному русі, тому необхідний досконалий її облік.

Для правильного визначення кількісних і якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення,

особливо оцінка готової продукції

Оцінка готової продукції – це спосіб вираження її у грошовому вимірнику, а сам процес оцінювання полягає в процесі факту господарського життя у відповідність з комплексом уявлень про ці факти. Жоден з об'єктів, що зараховуються до статей активів, неможливо взяти на облік, зарахувати на баланс підприємства, якщо цей об'єкт не матиме вартісної оцінки [7, с. 55].

Питання оцінки готової продукції досить дискусійне. У світовій та вітчизняній літературі є різні підходи стосовно оцінок.

ПСБО 30 "Біологічні активи" встановлено проведення оцінки біологічних активів за первісною та справедливою вартістю. Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Первісна вартість - це сума сплачених грошових коштів при придбанні (купівельна вартість) або виготовленні активу, включаючи транспортні та інші витрати, необхідні для приведення його у робочий стан.

Одним з найбільш суттєвих наслідків запровадження ПСБО 30 "Біологічні активи" є оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції та відображення її результатів в бухгалтерському обліку. Систематизація та критичний аналіз існуючих наукових розробок свідчить про те, що на сьогодні не існує єдиної думки щодо доцільності запровадження у практику оцінки активів аграрних підприємств за справедливою вартістю. Прихильники застосування нових методичних підходів, передбачених ПСБО 30 "Біологічні активи", основним аргументом вважають необхідність реального відображення активів аграрного виробництва як важливої складової виробничого процесу та капіталу підприємства.

Як вказує Л.В. Коміренко, "введення в облікову практику ПСБО 30 "Біологічні активи" змінило існуючу методику оцінки при оприбуткуванні продукції сільськогосподарського виробництва, при первісному її відокремленні від біологічного активу. Значна частина сільськогосподарських підприємств не застосовують нововведення і відображають в обліку оприбуткування готової

продукції в оцінці за плановою собівартістю, що призводить в цілому до викривлення інформації в фінансовій звітності" [30].

На сьогодні на підприємствах сільськогосподарської галузі оцінка готової продукції здійснюється за плановою собівартістю, що суперечить чинному законодавству, зокрема П(С)БО 30. Адже, згідно П(С)БО 30, сільськогосподарська продукція відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. Більшість вітчизняних вчених вважають, що це створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 28 "Зменшення корисності активів".

Всі наведені вимоги щодо визначення справедливої вартості обговорені вченими, і мають ряд зауважень та пропозицій. Як зазначає Р. Грачова [18], справедлива вартість біологічних активів, як і отриманої від них сільгосппродукції, повинна відображати кон'юнктуру ринку і не повинна залежати від відстані до місця продажу цих активів, яке у кожного сільгоспвиробника різне. Сума очікуваних витрат на місці можливого продажу обліковується тільки при оцінці біологічних активів, але не обліковується на балансі як така.

Моссаковський В. [41, с. 38] виділяє основні недоліки оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, а саме: ринкові ціни не стабільні, тому виникають проблеми щодо обґрунтованості визначення результатів діяльності у динаміці; можуть бути обтяжливими вимоги оцінки за справедливою вартістю, особливо при поданні проміжних звітів; оцінку за собівартістю використовують давно і вона набула поширення; ця оцінка дає більш об'єктивні результати, її стабільно застосовують при дослідженнях результатів протягом тривалого часу, вона суперечить принципам МСБО щодо визнання доходу; відсутні активні ринки; між фактичною ціною реалізації та оцінкою біологічних активів можуть існувати значні розбіжності; досить часто теперішня вартість очікуваних грошових потоків потребує незалежної зовнішньої оцінки, що для сільськогосподарських підприємств може бути обтяжливим; 8. виникає низка моментів відносно обґрунтованості визнання доходів щодо оцінки продукції при первісному визнанні, адже продукція нереалізована і м'якість невідома.

Наведені аргументи В. Моссаковського є доречними, і, на нашу думку, повинні бути прийняті до уваги.

У результаті проведеного дослідження щодо визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції встановлено, що необхідним є:

1. застосовувати таке правило: справедлива вартість біологічного активу та/або сільськогосподарської продукції дорівнює ціні цього активу чи

продукції на активному ринку у відповідному звітному (розрахунковому) періоді. Якщо на підприємстві щомісяця визначатимуть справедливу вартість всієї номенклатури біологічних активів та сільськогосподарської продукції, то розрахунковими періодом буде плановий місяць.

2. визначати як різницю цін на активному ринку і витрат на реалізацію.

Порядок визначення справедливої вартості ґрунтується на цінах активного ринку, однак, в результаті проведених досліджень встановлено, що в Україні активний ринок є нерозвиненим. Тому пропонуємо звернути увагу на пропозиції науковців щодо встановлення справедливої вартості активів. На думку, Н. Гончаренко «основним джерелом інформації про ціни на сільськогосподарську продукцію на активних ринках є дані цінового моніторингу, розміщені на веб-сайтах органів державного регулювання сільського господарства (Міністерства аграрної політики) та провідних консалтингових фірм, що здійснюють дослідження аграрних ринків в Україні. Проте, ця ідея неможлива у застосуванні. Адже, більшість сільськогосподарських підприємств не забезпечені кваліфікованими працівниками, і взагалі не мають можливості придбання комп'ютерів на підприємство.

В подальшому "потребує додаткового фінансування, оплати реєстрації на окремих платних веб-сайтах, що, в свою чергу, збільшує операційні витрати підприємства і зумовлює зростання собівартості продукції законодавче визначення конкретних органів, на які слід покласти функції з моніторингу цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію на місцевих та/або регіональних ринках, а також доведення цих даних до сільськогосподарських підприємств" [17, с. 40].

На думку Я. М. Гринчишина, враховуючи відсутність у багатьох сільськогосподарських підприємствах комп'ютерної техніки, яка б дозволила мати доступ до мережі Internet та отримати інформацію про ціни, важко назвати ринки в Україні активними. Тому доцільно організувати проведення

моніторингу ринків біологічних активів і готової продукції та централізовано, на регіональному рівні, на кожну звітну дату доводити до сільськогосподарських підприємств інформацію про ціни. На думку Я.М. Гринчишина [19], сільськогосподарським підприємствам доцільно надати можливість вибору методики оцінки продукції рослинництва і тваринництва - за плановою (фактичною) собівартістю, як було до 2007 р., або за справедливою вартістю. Так як існує ряд проблемних питань, які ускладнюють практичне застосування ПСБО 30 "Біологічні активи".

Можливим варіантом є затвердження методики визначення таких цін та організувати управління агропромислового розвитку при облдержадміністраціях на відповідну роботу. Не менш важливим інформаційним джерелом є регіональні управління статистики. На думку Н. Гончаренко [17, с. 40], оптимальним джерелом визначення цін активного ринку та відповідно справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції є дані статистичних бюлетенів, що видаються головним управлінням статистики області. У разі неможливості придбання статистичного бюлетеня або використання інших джерел справедливу вартість у відповідному розрахунковому чи звітному періоді пропонуємо визначати як добуток справедливої вартості біологічного активу та/або сільськогосподарської продукції у базовому періоді та індексу споживчих цін у розрахунковому періоді. Щомісячну інформацію про індекс споживчих цін розміщують у багатьох економічних і облікових періодичних виданнях, тому у сільськогосподарських підприємств не буде значних проблем користування вказаною формулою.

При проведенні дослідження розглянуто ще один із методів визначення справедливої вартості біологічних активів, наведений А. Гнатюк [15]. Автором висвітлено п'ять методів оцінки біологічних активів. Однак, "такі методи дають можливість зробити висновок про досить складну і об'ємну додаткову роботу обліковцям. Тому А. Гнатюк запропоновано додатковий метод оцінки - сезонний (справедлива вартість може визначатися за як добуток вартості

одиниці біологічного активу, кількості одиниць оцінюваних біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції, рівня інфляції за звітний період та сезону). Відповідно до сезону використовується коефіцієнт, що визначається підприємством самостійно і відображається в наказі про облікову політику підприємства. Вважаємо цей спосіб одним із найефективніших, адже він не потребує додаткових затрат часу для встановлення справедливої вартості активів. Проте, додатковий метод оцінки є лише одним із варіантів, і потребує подальших досліджень та апробації на практиці.

Продукцією вирощування та відгодівлі тварин за певний звітний період є приріст живої маси, тобто її збільшення. Якщо оцінювати приріст живої маси за цінами продажу, виникає незіставність показників. По перше, собівартість приросту живої маси на початок вирощування дуже висока, тому використання ціни реалізації при первісному визнанні не дає змогу обґрунтовано обчислити результати від діяльності; по друге, порушується принцип зіставності, адже, продукцію у вигляді приросту живої маси отримують у звітному періоді, саму тварину реалізують у наступному році або пізніше.

Водночас слід зазначити, що на окремі види продукції тваринництва ціни реалізації можуть бути відсутні [50, с. 18].

Залишається дискусійним питання про доцільність використання справедливої вартості замість планової собівартості під час оприбуткування із виробництва сільськогосподарської продукції. Якщо її використовувати, то облікова інформація про вихід продукції стає непридатною для прийняття управлінських рішень. У зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку. "При оцінці біологічних активів, - зазначає О.О. Канцурова, - за собівартістю, характерною є ситуація копи однорідні активи, які мають однакові якісні характеристики та ціну реалізації, на балансах підприємств відображається за різною оцінкою" [27, с. 92]. Все це залежить від умов, в яких знаходиться біологічний актив. Ціни реалізації, так само як і

планова собівартість, або інша розрахункова величина є умовністю. Однак, планова собівартість визначається в середині господарства і являє собою суб'єктивну умовність, яка застосовується не тільки для оцінки продукції, але й також для певних маніпулювань. На відміну від неї ціни реалізації формуються в процесі обміну, тому є більш об'єктивним.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліково-аналітичного забезпечення управління готовою продукцією

Обліково-аналітичне забезпечення та внутрігосподарський контроль управління готовою продукцією регламентують у сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю «Вербів» наступні нормативно-правові акти:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні ” від 16.07.1999 р. № 996/XIV, цим законом регламентуються правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [64].

Даним законом визначається ціль бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Згідно з законом ціль ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності являється надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів на підприємстві.

Цим законом передбачаються загальні вимоги до фінансової звітності, а саме на підставі даних бухгалтерського обліку підприємство повинне скласти фінансову звітність, яка підписується керівником і бухгалтером підприємства.

Також Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” передбачається, що контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їхньої компетенції, передбачених законами.

2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Податковий кодекс України зокрема визначає: вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування; платників податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; відповідальність за порушення податкового законодавства.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затвержене наказом Мінфіну України від 20.10.1999 р. № 246.

Це положення визначає методологічні засади формування в обліку інформації про запаси і розкриття їх у фінансовій звітності.

Запаси визначаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

— сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби, та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

— готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Згідно з п. 10 П(С)БО – 9 первісною вартістю запасів що виготовляються власними силами підприємства, визначається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(С)БО – 16 “Витрати”.

Вибуття запасів здійснюється внаслідок відпуску у виробництво, реалізації, безоплатної передачі тощо. Оцінюватись запаси в процесі їх вибуття можуть по різному. У п. 16 П(С)БО – 9 наведені такі прийоми оцінки:

— ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, який передбачає облік фактичної собівартості кожної одиниці запасів, що є можливим при забезпеченні об'єктів табличками з серійними номерами.

— середньозваженої собівартості, який передбачає розрахунок фактичної собівартості одиниці запасів виходячи з середньої вартості.

— спосіб перших за часом надходження запасів (ФІФО), базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство й відображені в бухгалтерському обліку.

— спосіб нормативних витрат.

— спосіб реалізаційних цін.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. Цим положенням (стандартом) визначаються методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкритті у фінансовій звітності.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318. Цим положенням (стандартом) визначаються методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкритті у фінансовій звітності.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.11. 2005 р. № 790. Це Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 визначає 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 розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

7. План рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291.

8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291.

9. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. №88 зі змінами та доповненнями. Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

10. Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 „Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей”. Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей. Поширюється на підприємства, установи та організації, їхні відділення, філії, інші відособлені підрозділи та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності;

11. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності.

12. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, які затверджено наказом Міністерства аграрної політики України 18.05.2001 р. №132.

13. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Мінфіну №1315 від 29.12.2006 р. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які здійснюють сільськогосподарську діяльність.

14. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 2 вересня 2014 року №879, яке затверджено наказом Міністерства фінансів України і зареєстрований у Міністерстві юстиції України 30.10.2014 р. за № 1365/26142 – визначає основні правила і методику проведення інвентаризації готової продукції на підприємствах України.

Також на підприємстві складають внутрішні нормативно-правові акти, які регламентують обліково-аналітичне забезпечення та внутрішньогосподарський контроль управління готовою продукцією на підприємстві. До них належать Наказ про облікову політику, внутрішні нормативи втрат готової продукції та інші акти.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Фінансово-економічна характеристика підприємства

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Вербів» (далше ТОВ «Вербів»), розташоване в північно-західній частині Бережанського району, Тернопільської області.

Підприємство знаходиться на відстані 12 км від районного центру м. Бережани, та 65 км від обласного м. Тернопіль.

Земельні угіддя даного господарства простяглися на 4км. з півночі на південь, та 9 км. з заходу на схід.

ТОВ «Вербів» було організоване у 2000 році на базі колишньої с/с «Вербівка», згідно Указу Президента «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування сектора економіки», сама ж селянська спілка була утворена у 1992 році шляхом реорганізації колгоспу «Молода Гвардія».

За статутом дане підприємство є юридичною особою, має самостійний баланс, власні оборотні засоби та оборотні кошти, розрахункові та інші рахунки в закладах банку, печатку та штамп із своєю назвою.

Головною метою діяльності є виробництво продукції тваринництва та рослинництва.

ТОВ «Вербів» орендує землі на площі 1016 га власників земельних та майнових паїв. До найближчої залізничної станції Бережани - 13 км. На площі землекористування господарства вирізняються такі групи: чорноземи опідзолені, сірі опідзолені, ясно-сірі опідзолені. Переважну частину займають сірі опідзолені ґрунти.

Рельєф земельних угідь господарства в більшості рівнинний, але є і урочища горбисті, в яких ґрунти в період весняних повеней і під час зливних дощів зазнають водяної ерозії.

В кліматичному відношенні розміщення земельних угідь господарства характеризуються сприятливими умовами для розвитку і дозрівання різних сільськогосподарських культур. Середня температура січня $-8..-9^{\circ}\text{C}$. В окремі дні зими температура може коливатись від $+9..+10^{\circ}\text{C}$ до $-20..-25^{\circ}\text{C}$.

Значні відлиги взимку можуть завдати великої шкоди посівам озимих культур пшениці, жита та ріпаку. Сніговий покрив в зимові місяці здебільшого буває незначним і дорівнює за багаторічними спостереженнями в грудні 3-6 см, в січні 8-12 см, в лютому 11-15 см, в першій декаді березня 6 см, а в другій - сніговий покрив здебільшого зникає, земля прогрівається і в господарстві починаються весняно-польові роботи.

Річна кількість опадів рівна 630..650 мм. Середня глибина промерзання ґрунту досягає 33..35 см. Закінчення літа пов'язується з переходом середньої температури повітря нижче $+15^{\circ}\text{C}$ - цей період настає переважно в першій половині вересня, осінньо-польові роботи закінчуються з початком перших осінніх приморозків.

Природно-кліматичні умови господарства цілком придатні для вирощування зернових, цукрових буряків та інших сільськогосподарських культур, а також для ефективного розведення тварин.

З розвитком різних форм господарювання і власності потрібно вдосконалювати структуру земельних угідь. Підвищення ефективності використання землі є основним шляхом збільшення виробництва продукції, тому питання раціонального використання землі є надзвичайно актуальним.

З даних таблиці 2.1 можна зробити висновок, що площа сільськогосподарських угідь 2019 р. збільшилася порівняно з 2017 р. на 136,3 га, що є сприятливим показником для виробництва більшої кількості продукції. Збільшилась і площа ріллі на 126,3 га, а частка ріллі в структурі сільськогосподарських угідь складає 99%.

Трудові ресурси - це сукупність здатних до праці людей, що безпосередньо беруть участь у матеріальному виробництві та духовному житті

суспільства. До них також віднесена і та частина населення, яка не бере, але може брати участь у виробництві продукції або наданні будь-яких послуг.

Таблиця 2.1

Динаміка і структура земельних угідь ТОВ «Вербів»

Види угідь	Роки						Відхилення,(+/-) 2019 р. до 2017 р.
	2017		2018		2019		
	га	%	га	%	га	%	
Площа сільськогосподарських угідь	930	100	1016	100	1066,3	100	136,3
в т.ч. рілля	930	100	1016	100	1056,3	99	126,3

Використання трудових ресурсів на сільськогосподарському підприємстві має певні особливості, які визначаються специфікою аграрної сфери. Насамперед вони пов'язані з технологією і умовами виробництва, рівнем технічної оснащеності та економічною необхідністю ведення особистого селянського господарства працівниками сільськогосподарських підприємств.

Тому ці особливості мають різне походження і полягають у різному впливі на характер зайнятості, визначають його потребу в трудових ресурсах.

Таблиця 2.2

Показники забезпеченості трудовими ресурсами ТОВ «Вербів»

Показники	Роки			Відхилення, (+/-) 2019 р. до 2017 р.
	2017	2018	2019	
Середньорічна кількість працівників, осіб	29	28	30	1
в т.ч.: рослинництва	25	24	26	1
тваринництва	4	4	4	-
Питома вага в загальній чисельності працездатних, %				
працівників рослинництва	86,2	85,7	86,7	0,5
працівників тваринництва	13,8	14,3	13,3	-0,5
Припадає на одного працівника: сільськогосподарських угідь, га	32,1	36,3	35,5	3,4

На основі табл. 2.2 бачимо, що збільшилася середньорічна кількість працівників у 2019 р. в порівнянні з 2017 р. на 1 особу або на 3,4 %.

Питома вага працівників рослинництва в загальній чисельності працівників у 2019 році становила 86,7%, що на 0,5% більше порівняно з 2017 роком. На одного працівника підприємства у 2019 році припадає 35,5 га сільськогосподарських угідь. У 2019 р. в порівнянні з 2017 р. збільшилася площа сільськогосподарських угідь, що припадає на одного середньорічного працівника на 3,4 гектара.

Основний капітал у будь-якому підприємстві відіграє важливу роль. Основний капітал – це вартість матеріально-речових цінностей, що використовуються підприємством у виробничій та невиробничій сферах діяльності тривалий час.

Для аналізу забезпечення ТОВ «Вербів» основним капіталом і ефективністю їх використання розглянемо наступну таблицю.

Таблиця 2.3

Показники забезпеченості ТОВ «Вербів» основним капіталом та ефективність його використання

Показники	Одиниця виміру	Рік			Відхилення (+,-) 2019 р. до	
		2017	2018	2019	2017 р.	2018 р.
Середня вартість основних виробничих засобів	тис. грн	3807,4	10074,7	16458,9	12651,5	6384,2
Вартість продукції, всього	тис. грн	25740,7	37590,6	42652,6	16911,5	5062,0
в т.ч. в рослинництві	тис. грн	22641	35285,3	39399,1	16758,1	4113,8
в тваринництві	тис. грн	3099,7	2305,3	3253,5	153,8	948,2
Площа с/г угідь	га	930	1016	1066,3	136,3	50,3
Середня чисельність працівників	осіб	29	28	30	1	2
Капіталозабезпеченість	тис. грн/га.	4,1	9,9	15,4	11,3	5,5
Капітолоозброєність	тис.грн.	131,3	359,8	548,6	417,3	188,8
Капіталовіддача	Грн	6,8	3,7	2,6	-4,2	-1,1
Капіталомісткість	Грн	0,1	0,3	0,4	0,3	0,1

На основі наведеної таблиці бачимо щорічне зростання вартості основних виробничих засобів ТОВ «Вербів». Так, у 2019 році порівняно з 2017 роком їх вартість зросла у 4,3 рази, що є позитивним для підприємства і свідчить про оновлення матеріально-технічної бази.

Зростають усі показники забезпеченості основними засобами, крім капіталовіддачі. Так, капіталозабезпеченість у 2019 році порівняно з 2017 роком зросла на 11,3 тис. грн./га, капіталоозброєність зросла відповідно на 417,3 тис.грн, капіталомісткість – на 0,3 грн., а капіталовіддача зменшилась на 4,2 грн. Це свідчить, що вартість виробленої продукції не зростає такими ж темпами, як вартість основних засобів підприємства.

Валова продукція – це обсяг продукції землеробства і тваринництва, виробленої за певний період у грошовому виразі. Одна частина валової продукції споживається в сільськогосподарському виробництві, а друга – товарна продукція, частина валової, яка призначена для реалізації. Основним показником, що характеризує спеціалізацію є склад і структура товарної продукції підприємства, обсяг якої аналізують не менше як за три останні роки.

Товарна продукція – це сума всієї продукції, реалізованої на сторону, включаючи внутрігосподарський оборот. Розглянемо обсяг і структуру товарної продукції ТОВ «Вербів» за останні три роки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Структура товарної продукції в ТОВ «Вербів»

Види продукції	2017 рік		2018 рік		2019 рік		Відхилення з 2019 р. до 2017 р.	
	Виручка, грн	В % до підсумку	Виручка, грн	В % до підсумку	Виручка, грн	В % до підсумку	Виручка, грн	Структура, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Продукція рослинництва	22641,0	87,95	35285,3	93,9	39399,1	92,4	16758,1	4,45
Зернові та зернобобові	11375,1	44,19	25860,7	68,8	12442,3	29,2	1067,2	-14,99
у т.ч. пшениця	2163,2	8,40	10857,6	28,9	2677,0	6,27	513,8	-2,13

Продовж. табл. 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
кукурудза на зерно	7410,4	28,79	7168,5	19,1	2257,9	5,3	-5152,5	-23,49
ячмінь озимий	1495,7	5,81	3208,3	8,5	6933,1	16,24	5437,4	10,43
ячмінь ярий	-	-	-	-	-	-	-	-
овес	8,8	0,03	-	-	-	-	-8,8	-0,03
інші зернові та зернобобові	297,0	1,15	4626,4	12,3	573,3	1,33	276,3	0,18
Соняшник	5130,1	19,93	-	-	3329,2	7,8	-1800,9	-12,13
Соя	3675,8	14,28	122,2	0,3	-	-	-3675,8	-14,28
Ріпак озимий	2460,0	9,56	6960,6	18,5	5945,9	12,9	3485,9	3,34
Цукровий буряк	-	-	2341,8	6,2	3233,1	7,6	3233,1	7,6
Цукор білий кристалічний буряковий	-	-	-	-	6103,7	13,3	6103,7	13,3
Продукція тваринництва	3099,7	12,04	2305,3	6,1	3253,5	7,6	-3120,1	-4,44
свиней	3099,7	12,04	2305,3	6,1	3253,5	7,6	-3120,1	-4,44
Інша продукція тваринництва	-	-	-	-	-	-		
Усього по підприємству	25740,7	100,0	37590,6	100,0	42652,6	100,0	16911,9	X

З даної таблиці видно, що у ТОВ «Вербів» прослідковується позитивна динаміка зростання вартості товарної продукції. Виробництво продукції рослинництва займає високу питому вагу (92,4 % в 2019 р.), продукція тваринництва займає лише 7,6 % і має тенденцію за останні три роки до зниження виробництва. В рослинництві найбільшу питому вагу займає ячмінь озимий-16,24%, ріпак - 12,9%, соняшник та цукровий буряк, в тваринництві підприємство спеціалізується на вирощування свиней.

Спеціалізація – це переважно виробництво одного виду продукції, для якого тут є відносно найкращі природно-економічні умови. Узагальнюючим показником, який характеризує рівень спеціалізації є коефіцієнт спеціалізації.

На основі таблиці 2.4 для ТОВ «Вербів» можна розрахувати коефіцієнт спеціалізації за формулою 2.1:

$$K_c = 100 / \sum P_v(2N-1), \quad (2.1)$$

де: P_v – питома вага товарної продукції;

N – порядковий номер продукції по зменшенню її питомої ваги.

$$K_c = 100 / 16,24 \times (2 \times 1 - 1) + 13,3 \times (2 \times 2 - 1) + 12,9 \times (2 \times 3 - 1) + 7,8 \times (2 \times 4 - 1) + 7,6 \times (2 \times 5 - 1) + 7,6 \times (2 \times 6 - 1) + 6,27 \times (2 \times 7 - 1) + 5,3 \times (2 \times 8 - 1) + 1,33 \times (2 \times 9 - 1) = 100 / 507,86 = 0,20$$

Коефіцієнти спеціалізації : слабкий рівень 0,21-0,30; середній рівень 0,31-0,40; вище середній рівень 0,41-0,50; високий 0,51-0,60; глибокий рівень понад 0,60. Значення коефіцієнта спеціалізації дає підстави зробити висновок, що в ТОВ «Вербів» слабкий рівень спеціалізації.

Важливе значення у діяльності підприємства займає аналіз фінансових результатів та рентабельності підприємства, який проведемо у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Аналіз фінансових результатів та рентабельності ТОВ «Вербів»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. до 2017 р. (+;-)
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	28051,2	39506,9	43637,3	15386,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	17496,9	26440,8	36139,2	18642,3
Чистий прибуток	9386,2	10337,1	3576,2	-5810,0
Рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг, %	60,3	44,9	20,7	-39,6
Рентабельність операційної діяльності, %	51,4	38,1	111,4	60,0
Рентабельність діяльності, %	50,2	36,1	8,9	-41,3

Аналізуючи таблицю 2.5 можна зробити висновок, що фінансово-господарська діяльність ТОВ «Вербів» в 2017-2019 р. є прибутковою, оскільки кінцевий фінансовий результат, за ці роки становив прибуток у розмірі 9386,2 тис. грн. за 2017 рік, 10501,5 тис. грн. за 2018 рік та 3576,2 тис. грн. за 2019 рік. Порівнянням показників діяльності ТОВ «Вербів» у 2019 році з 2017 роком встановлено: чистий прибуток зменшився на 5810,0 тис. грн., проте чистий дохід від реалізації продукції в 2019 році збільшився на 15386,1 тис. грн. в порівнянні з 2017 роком. Показники рентабельності мають тенденцію до зменшення, рентабельність діяльності ТОВ «Вербів» у 2019 році порівняно з 2017 роком зменшилась на 41,3 відсоткових пункти, зменшилась і рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг на 39,6 відсоткових пункти, зросла лише рентабельність операційної діяльності на 60 відсоткових пункти.

За допомогою даних балансу можна визначити найважливіші показники фінансового стану підприємства. Одна з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства – фінансова стійкість, яка визначається рядом показників. Аналіз фінансової стійкості ТОВ «Вербів» проведемо у табл. 2.6.

Коефіцієнт фінансової незалежності вказує, яку частину активів підприємство здатне профінансувати за рахунок власного капіталу і зменшився на 0,11.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу є протилежним до коефіцієнту автономії та дозволяє визначити частку активів підприємства, що фінансуються за рахунок довгострокових та короткострокових позикових ресурсів і в 2019 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 0,11 та становить 0,28.

Коефіцієнт фінансової стабільності – свідчить про співвідношення власних та позикових коштів і становить 2,5, що є в межах норми. Значення вище 1,5 може означати наявність додаткових резервів підвищення ефективності за рахунок залучення позикових коштів.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами говорить про здатність підприємства фінансувати оборотні активи за рахунок власних коштів і складає в 2019 р. 0,71.

Таблиця 2.6

Аналіз фінансової стійкості ТОВ «Вербів»

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. до 2017 р.
1. Коефіцієнт фінансової незалежності, автономії	0,83	0,74	0,72	-0,11
2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,17	0,26	0,28	0,11
3. Коефіцієнт фінансового ризику	0,2	0,33	0,39	0,19
4. Коефіцієнт фінансової стабільності	4,88	3,0	2,5	-2,38
5. Коефіцієнт заборгованості	0,17	0,25	0,28	0,11
6. Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами	0,8	0,67	0,71	-0,09
7. Коефіцієнт забезпечення запасів власними оборотними коштами	1,13	1,13	1,48	0,35
8. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,95	0,99	0,73	-0,22

Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів свідчить про рівень фінансування запасів за рахунок довгострокових джерел фінансових ресурсів, в 2019 р. порівняно з 2017 р. збільшився на 0,35. Коефіцієнт маневреності власних коштів вказує, яка частина власних коштів перебуває у грошовій формі. Як бачимо, даний показник на досліджуваному підприємстві має тенденцію до зниження.

Важливим показником при аналізі фінансового стану є платоспроможність підприємства, яка і найбільше відповідає за погашення заборгованості перед постачальниками і підрядниками. Платоспроможність – це можливість підприємства наявними грошовими ресурсами своєчасно погасити свої строкові зобов'язання. Для визначення стану платоспроможності

підприємства використовують аналіз ліквідності господарюючого суб'єкта, який проведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Аналіз ліквідності ТОВ «Вербів»

Показники	2017 р	2018 р.	2019 р	Відхилення 2019 р до 2017 р
1.Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,005	0,027	0,01	0,005
2.Коефіцієнт критичної ліквідності	0,98	0,95	0,63	-0,35
3.Коефіцієнт поточної ліквідності	5,4	5,1	3,5	-1,9

Показник абсолютної ліквідності на кінець 2019 року у ТОВ «Вербів» підвищився, проте не досяг нормативного значення. Нормативним вважається значення від 0,1 до 0,2. В ТОВ «Вербів» даний показник у 2017-2019 роках є дуже низьким, і вказує на те, що підприємство не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром.

Коефіцієнт поточної ліквідності (або загальний коефіцієнт покриття боргів) в ТОВ «Вербів» становить 5,4 на початок досліджуваного періоду і 3,5 на кінець 2019 року. Таке значення вказує на те, що підприємство неефективно використовує свої фінансові активи.

В ТОВ «Вербів» коефіцієнт критичної ліквідності даний коефіцієнт становить 0,98 на початок досліджуваного періоду і 0,63 на кінець 2019 року. Отже, значення коефіцієнта має тенденцію до зниження та досяг рівня нижче нормативного, що є негативним явищем для досліджуваного підприємства.

Ділова активність оцінюється системою показників (коефіцієнтів), які характеризують найважливіші сторони діяльності підприємства (табл. 2.8).

Проаналізувавши дані таблиці можна сказати, що чистий дохід від реалізації продукції збільшився на 15586,1 тис. грн., середня вартість активів збільшилась на 28190,15 тис. грн., середня вартість запасів збільшилась на 3409

тис. грн., також збільшилась середня вартість власного капіталу на 16023,75 тис. грн. та кредиторської заборгованості на 3945,85 тис. грн.

Таблиця 2.8

Аналіз ділової активності ТОВ «Вербів»

Показники	2017 р	2018 р.	2019 р	Відхилення 2019 р до 2017 р
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), тис. грн	28051,2	39506,3	43637,3	15586,1
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), тис. грн.	17496,9	26440,8	36139,2	18642,3
Середня вартість активів, тис. грн.	36855,1	52854,6	65045,25	28190,15
Середня вартість основних засобів, тис. грн.	3807,35	10074,7	16458,85	12651,5
Середня вартість запасів, тис. грн.	22088,25	27504,25	25497,25	3409
Середня вартість дебіторської заборгованості, тис. грн.	7404,65	7679,85	8770,1	1365,45
Середня вартість кредиторської заборгованості, тис. грн.	4400,15	8092,55	8346	3945,85
Середня вартість власного капіталу, тис. грн.	31545,75	41401,25	47569,5	16023,75
Коефіцієнт оборотності активів	0,76	0,75	0,67	-0,09
Коефіцієнт оборотності основних засобів	7,4	3,9	2,7	-4,7
Коефіцієнт оборотності запасів	0,79	0,99	1,42	0,63
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	3,79	0,52	4,98	1,19
Середня тривалість обороту дебіторської заборгованості, днів	95	692	73	-22
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	4,0	4,89	5,23	1,23
Середня тривалість обороту кредиторської заборгованості, днів	90	74	70	-20
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,89	0,96	0,92	0,03

Як видно із розрахунків, зменшились коефіцієнти оборотності активів – на 0,09 та основних засобів – на 4,7. Проте ряд коефіцієнтів оборотності мають

тенденцію до збільшення, зокрема, коефіцієнт оборотності запасів збільшився на 0,63, оборотності дебіторської заборгованості – на 1,19, кредиторської заборгованості – на 1,23, оборотності власного капіталу – на 0,03, що має позитивно впливає на результати господарської діяльності підприємства.

Таким чином, фінансово-економічна характеристика ТОВ «Вербів» дала можливість дослідити основні показники, такі як: динаміку і структуру землекористування, показники забезпеченості господарства трудовими ресурсами, розглянути обсяг і структуру товарної продукції, розрахувати коефіцієнт спеціалізації, визначити забезпеченість основними фондами, а також проаналізувати показники фінансової стійкості, ліквідності, ділової активності та рентабельності досліджуваного підприємства.

2.2. Документальне забезпечення обліку готової продукції

Сільськогосподарське виробництво характеризується різноманітними умовами надходження, зберігання і використання одержаної продукції. Розглянемо організацію документального оформлення надходження і використання готової сільськогосподарської продукції за основними її видами у ТОВ «Вербів».

В ТОВ «Вербів» зерно, зібране комбайнами і відправлене на тік, обліковують у талонах комбайнера та водія. Підготовлені бухгалтерією бланки талонів нумерують окремо для комбайнерів (ф. № 77в) і водіїв (ф. № 77б), вказуючи їх табельні номери і прізвища. Підписує їх головний бухгалтер. Талони реєструють за видами у Журналі обліку виданих талонів. Видають талони під розписку. При завантаженні зерна з бункера в машину, комбайнер і водій обмінюються талонами. До кінця робочого дня у комбайнера і водія повинна бути однакова кількість талонів, рівна кількості бункерів зерна.

Доставлене на тік зерно зважують і встановлюють масу брутто, тари, нетто. Водій передає завідувачому током одержані від комбайнерів талони, а він

записує кількість доставленого зерна у виданому водію Реєстр приймання зерна від шофера (ф. № 77а). Реєстр ведеться в одному примірнику.

На току зерно обліковують у Реєстрі приймання зерна вагарем (ф. № 78а). Водій розписується в реєстрі про здачу зерна. Потім реєстр подається в бухгалтерію. Комбайнер наприкінці робочого дня здає талони завідувачому током, одержуючи від нього Виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу (ф. № 67а).

По завершенню робочого дня, комбайнер і водій записують в обліковий листок тракториста-машиніста і, відповідно, в дорожній листок вантажного автомобіля дані про фактичний намолот зерна і кількість перевезеного зерна. Потім ці документи здаються до бухгалтерії.

Завідувачий током передає до бухгалтерії одержані талони комбайнерів і водіїв разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції з поля (ф. № 80) й Реєстрами приймання зерна. Разом зі складанням відомості, завідувачий током робить записи у Книзі складського обліку (ф. № 40).

Зерно, одержане від урожаю, потребує додаткового сортування, підсушки, очищення. Цей процес оформляють актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (форма № 82). В акті вказують вагу зерна, відпущеного для сушіння, вагу одержаного якісного зерна, зерновідходів, розмір усушки і не використуваних відходів. Якість одержаного зерна визначають за допомогою лабораторного аналізу. Акт підписують особи, які виконували роботи з сушіння і сортування зерна, завідувачий током, вагар, а затверджує керівник господарства. Розмір усушки зерна визначають за формулою

$$Y = Z - \frac{100\% - B_d}{100\% - B_n} * Z \quad (2.2)$$

де Y – усушка зерна;

Z – вага зерна переданого на сушіння;

B_d – процент вологості зерна до сушіння;

B_n – процент вологості зерна після сушіння.

Розрахуємо розмір усушки зерна в ТОВ «Вербів»:

$$\left(1000_{\text{кг}} - \frac{100\% - 19\%}{100\% - 17\%}\right) * 1000 = 17,1$$

Отже, в результаті сушіння потрібно списати 17,1 кг зерна, а залишиться 982,9 кг зерна вологістю 17 % .

Під час переробки зерна на току не використовувані відходи (мертва засміченість та усушка) списуються методом «червоне сторно»: дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредит рахунку 23 «Виробництво».

Зерно, яке планують використати на насіння, зберігають і обліковують окремо. Під час засипки його на насіння складають акт.

При відправці зерна до приймальних пунктів оформляється товарно-транспортна накладна в 4 примірниках: перший – залишається в господарстві (в ньому зазначається фізична маса зерна); другий надається до хлібоприймального пункту; інші – з відмітками хлібоприймального пункту, знаходяться у водія (один з них використовується як додаток до дорожнього листа, другий надається до бухгалтерії).

Передача зерна на зерносклад оформляється накладною внутрішньогосподарського призначення. Накладна складається в двох примірниках. В ній зазначаються прізвище, ім'я та по-батькові одержувача, назва продукції, її кількість. Підписує накладну бухгалтер, завідуючий током, завідуючий складом.

Урожай кукурудзи на зерно обліковують у Реєстрах відправлення зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77). По завершенні роботи по збиранню врожаю кукурудзи, валовий збір качанів переводять у масу сухого зерна. З цією метою агроном і головний бухгалтер складають Розрахунок переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (ф. № 81а). Валовий збір кукурудзи в перерахунку на сухе зерно складається із залікової маси зерна кукурудзи, маси кукурудзи в перерахунку на зерно, використаної у господарстві, і маси кукурудзи в перерахунку, яка залишається в господарстві. Розрахунки є підставою для відображення валового збору зерна кукурудзи в бухгалтерському

обліку та звітності.

Для оприбуткування коренів цукрових буряків, насіння соняшника, гірчиці та інших олійних культур використовують Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. №81). Реалізація продукції оформляється товарно-транспортною накладною, яка складається в 4 примірниках. Усі переміщення по господарству оформляються накладними внутрішньогосподарського призначення, які складаються в двох примірниках.

Що стосується обліку руху кормів – корми, які були згодовані худобі без передчасного оприбуткування, в бухгалтерії не оприбутковуються. Корми, що підлягають оприбуткуванню, оприбутковуються спеціальною комісією, яку призначає керівник підприємства. Сюди входять представники галузі рослинництва і тваринництва, а також бухгалтерії. Комісією визначається обсяги і маса кормів, з'ясовується їх якість. Результатом приймання є складання Акту приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92). Акт складається в двох примірниках: перший надається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально відповідальній особи (завфермою). При переліку кормів у разі необхідності одержання зі складу оформляється накладна внутрішньогосподарського призначення.

Списання фактично витрачених кормів здійснюється по Відомості витрат кормів. Це накопичувальний документ, де зазначається група тварин та назва корму. По цій відомості може списуватися декілька видів кормів, встановлюються ліміти по їх використанню. Відомість ведеться протягом місяця, щодня фіксується кількість згодованих кормів. Ця відомість в бухгалтерському обліку є підставою на списання корму на витрати тваринництва по годівлі тварин.

При одержанні приплоду (поросят) у ТОВ «Вербів» завідувач ферми складає Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № 95) в двох примірниках. Записи в ньому здійснюють по свиням – загалом із зазначенням статі.

Обидва примірники акта передають у бухгалтерію: один – на наступний день після його складання, а другий в кінці місяця разом зі Звітом про рух

худоби і птиці на фермі (ф. № 102) після того як на його підставі будуть зроблені записи в Книзі обліку руху худоби і птиці (ф. № 34) на фермі та реєстрах зоотехнічного обліку, а також нарахована заробітна плата тваринникам.

Продукцією вирощування молодняку тварин у ТОВ «Вербів» є приріст живої маси поголів'я свиней. Молодняк та відгодовуване поголів'я свиней зважують щомісяця, а також при переведенні в наступну вікову групу, від однієї відповідальної особи до іншої, в основне стадо, при бракуванні з основного стада, у момент падежу, забою, продажу. Дані про масу тварин записують у відповідні документи (Акт на переведення худоби і птиці тощо). Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі, що залишилися в групі на кінець звітної періоду, відображають у Відомості зважування тварин (ф. № 98), яку складає завідувач фермою при щомісячних, періодичних і вибіркових зважуваннях тварин у підзвіті кожної свинарки.

У випадку, коли зважування неможливе або приводить до нереальних результатів (поросні свиноматки), їх жива маса приймається за останнім зважуванням. Після опоросу цих тварин їх масу та приріст уточнюють шляхом зважування.

Приріст живої маси визначають на підставі Розрахунку визначення приросту (ф. № 98а). Його складає завідувач фермою на підставі даних відомостей зважування тварин та документів на надходження та вибуття худоби загалом по фермі та за видами і обліковими групами та особами, за якими закріплені тварини. При розрахунку кількості приросту живої маси до живої маси худоби цієї групи на кінець звітної періоду додається жива маса худоби, що вибула з цієї вікової групи протягом звітної року (включаючи і загиблих тварин), а з одержаного підсумку віднімають масу худоби, яка надійшла в цю вікову групу за відповідний звітний період, та живу масу худоби, що була в групі на початок звітної періоду.

Розрахунок приросту живої маси разом зі Звітом про рух худоби та птиці на фермі передають до бухгалтерії і він є підставою для оприбуткування

одержаного приросту і нарахування плати працівникам ферми.

Вибуття тварин, обліковують у Товарно-транспортній накладній (ф. № 1 с.-г.), в якій зазначають тварин, що вибули, їх номери, клички, стать, вік, живу масу і вартість. Перед відправленням тварин зважують і визначають їх вгодованість. Товарно-транспортну накладну підписують завідувач фермою, ветеринарний лікар, особа відповідальна за відправлення і приймальник.

У разі забою тварин, знятих з відгодівлі або нагулу, вимушеного дорізу, падежу, загибелі від стихійного лиха або з інших причин, комісія, призначена керівником підприємства, складає Акт на вибуття тварин та птиці (ф. № 100) на кожен випадок окремо. В акті вказуються причини та обставини вибуття тварин, а також можливе використання продукції. Акт складається в день вибуття комісією в складі ветеринарного лікаря, завідувача ферми та особи, за якою було закріплено тварину. Після оформлення, акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження.

Якщо шкура тварини, що загинула, має товарну цінність і може бути реалізована, в акті зазначається: “Шкура знята і передана до складу за накладною №...”. Після затвердження акта виконують записи про вибуття поголів'я в Книзі обліку руху тварин та птиці (ф. № 34) і його разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (ф. № 102) подають до бухгалтерії господарства.

Забій тварин оформляється Актом на вибуття тварин. Продукти забою тварин після їх охолодження передаються щоденно на склад на підставі Накладної внутрігосподарського, копія якої з розпискою комірника про прийняття продукції прикладається до Акта вибуття тварин і птиці. М'ясопродукти приймаються за фактичною масою[57].

Продукція і виробі інших підсобних і допоміжних виробництв оприбутковується на підставі щомісячних виробничих звітів і Накладних внутрігосподарського призначення.

На сучасному етапі існує значна кількість форм первинних документів, які створюють значні труднощі при веденні роботи на першій стадії облікового

процесу. На фіксацію первинної документації обліковий персонал витрачає 50-70% загального часу на обробку інформації.

Удосконалення первинних документів повинно сприяти скороченню трудових витрат на її заповнення й обробку.

Вивчення застосованих в первинному обліку документів показує, що на виробництві використовують громіздкі, застарілі документи, що мають зайві реквізити. Деякі документи мають не вірну форму, інколи вказуються показники, які втратили своє значення. Тому ці документи потребують удосконалення, виключаючи з них одні показники і передбачаючи інші.

Удосконалення організації первинного обліку нерозривно пов'язано із створенням уніфікованих форм документів, забезпеченням порівняння їх даних та зв'язок реквізитів, які маємо.

Облік готової продукції є однією з найбільш трудомістких ділянок бухгалтерського обліку, тому вдосконалення саме цієї документації має дуже важливе значення. Удосконалення форм первинної документації повинно здійснюватись по таким напрямкам: уточнення змісту діючих форм; розробка нових форм; виключення застарілих реквізитів та деяких діючих форм документів, що вже не мають актуальності; поєднання разових форм у комбіновані.

Первинні документи типової форми, які застосовують на підприємстві, часто заповнюються без запису всіх передбачених в них реквізитів (шифрів синтетичного та аналітичного обліку, підписів відповідальних осіб тощо). Документи потребують перегляду з приводу їх удосконалення.

Так, пропонуємо поєднати всі регістри первинного обліку зерна в один, створений по типу Реєстру відправки зерна та іншої продукції з поля. Це дозволить скоротити час заповнення документів та спростити облік.

Для контролю якості продукції при оприбуткуванні приплоду тварин пропонуємо використовувати не Акт на оприбуткування приплоду, а Накопичувальну відомість. При цьому накопичувальна відомість складається на місяць, що дає значну економію облікових регістрів.

2.3. Організація складського обліку готової продукції

Для зберігання матеріальних цінностей, готової продукції в ТОВ «Вербів» створено складське господарство, до якого включають центральний склад, де знаходяться основні запаси добрив, насіння тощо, та склади у виробничих підрозділах, які забезпечують їх поточні потреби.

Переважна більшість продукції надходить на центральні склади, звідки проводиться відпуск їх на виробничі потреби або в склади бригад, ферм та відділків. Крім того, готова продукція може постачатись зі сторони безпосередньо на склади виробничих підрозділів. В цьому разі доцільно оформляти одержання цінностей через центральний склад для полегшення контролю за повнотою їх оприбуткування. Складське господарство на підприємстві має бути організоване так, щоб забезпечувалось збереження від псування і крадіжок готової продукції, своєчасне їх приймання, відпуск і перевірка фактичної наявності.

Складські приміщення пристосовуються для зберігання цінностей певного виду. Склади для зберігання зерна обладнують відсіками. Сортове зерно зберігають окремо відповідно до Положення про облік насінневого матеріалу. До кожного відсіка, в якому зберігають насіння, прикріплюють матеріальний ярлик, в якому вказують назву культури і сорту, його кількість та показники сортової і кондиційної якості. Записи здійснюють на підставі сортових документів. Облік сортового зерна комірник веде також у Шнуровій книзі обліку насіння (форма №176).

Склади обладнано протипожежними засобами, вимірювальними приладами (ваги, метри та інші), необхідним інвентарем. З вагарями проведено інструктаж про порядок визначення ваги вантажу, а біля автомобільних ваг заведено Книгу зважувань, в якій за кожною машиною, причепом чи підводою реєструють вагу транспортних засобів до завантаження, бруто та нетто.

Приймання, відпуск і зберігання готової продукції, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально відповідальні особи. З ними складено Договір про повну матеріальну відповідальність.

Договори про повну матеріальну відповідальність можна укласти з особами, які досягли 18-річного віку. Договір укладається в двох примірниках, один з яких знаходиться в адміністрації підприємства, а інший – у працівника.

Облік матеріальних цінностей на складах ведуть у кількісному виразі за назвами, марками, сортами і розмірами. Обліковують матеріали завідуючі складами у книзі складського обліку матеріалів (форма-№ 40). Контроль за видачею і використанням книг веде бухгалтерія господарства.

Сторінки в книзі відкриваються на кожну назву продуктів і матеріалів, виділяючи для цього кілька сторінок для записів протягом року. Якщо відведеної кількості сторінок виявилось недостатньо, записи здійснюють на інших сторінках. Облік ведуть в розрізі груп цінностей: добрива, сировина тощо. Послідовність відкриття рахунків у книзі має бути узгодженою з регістрами, які ведуть в бухгалтерії господарства. Сторінки в книзі нумерують, а їх кількість засвідчується підписом головного бухгалтера, який робиться в книзі в кінці. На першій сторінці наводиться перелік всіх рахунків, які відкрито в книзі. В ній записують решту цінностей на початок року на підставі книги за попередній рік, звірених з даними інвентаризаційних описів.

На підставі оформлених в установленому порядку первинних прибуткових і видаткових документів завідуючий складом повинен в той же день зробити записи в книгу складського обліку про надходження та видачу матеріалів, вивести залишки на кінець дня.

Працівники бухгалтерії підприємства повинні систематично, але не рідше одного разу на десять днів здійснювати безпосередньо на складах перевірку своєчасності і правильності оформлення первинних документів за складськими операціями, а також записи у книгу складського обліку. Перевірку записів операцій і виведення залишків завідуючим складом працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом у відповідному рядку картки. Одночасно з такою

перевіркою працівник бухгалтерії приймає від завідуючого складом первинні документи. Підставою для приймання-здачі документів є підпис працівника бухгалтерії в картках складського обліку.

Контроль за правильністю ведення документації і складського обліку з боку облікових працівників можна здійснювати не безпосередньо на складі, а в бухгалтерії. В такому разі первинні документи в установлені строки, але не рідше одного разу на місяць повинні здаватись в бухгалтерію з реєстром приймання-здачі документів (форма №М-13). В ньому по кожній групі або номенклатурному номеру вказують кількість і номери документів, що здають.

При ручному способі обробки первинних документів завідуючий складом у кінці кожного місяця складає і подає в бухгалтерію Звіт про рух матеріальних цінностей (форма № 121). Підставою для його складання є первинні документи та записи в Книзі складського обліку.

Звіт готують у двох примірниках, один з яких разом з первинними документами передають в бухгалтерію підприємства, а другий (без документів) з підписом бухгалтера про прийняття повертають завідуючому складом як підтвердження здачі звіту.

На кожен групу матеріальних цінностей, які обліковують на синтетичних рахунках, складають окремий звіт. В ньому вказують залишок цінностей на початок місяця, їх надходження, вибуття і залишок на кінець місяця. Надходження і вибуття групують за джерелами надходження і вибуття так, щоб можна було прямо на звіті проставити кореспонденцію рахунків при контируванні документу. Це спрощує перевірку даних звіту і подальшу роботу з обліку матеріальних цінностей.

У ТОВ «Вербів» матеріально відповідальні особи складають звіт лише в натуральних вимірниках. Їх оцінку (таксування) проводять у бухгалтерії підприємства.

Керівник підприємства затверджує графік проведення планових інвентаризацій за обов'язкової участі матеріально відповідальної особи. Крім того, створюється інвентаризаційна комісія за обов'язкової участі головного

бухгалтера. При зміні матеріально відповідальної особи або у випадку непередбачених подій проводиться позачергова інвентаризація, метою якої є підтвердження даних з обліку зерна його фактичній наявності.

Перевірку фактичної наявності зерна здійснюють за місцями зберігання шляхом переважування, проміром буртів та визначенням об'єму та ваги з врахуванням зміни якісних показників на підставі даних лабораторних аналізів.

Виявлені нестачі чи надлишки оформляють результатами інвентаризації. При цьому надлишки оприбутковують, а при виявленні нестач зерна встановлюють винних осіб.

Контроль за кількістю зерна в місцях зберігання здійснюють порівнянням даних сальдової відомості, які звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в відомості (дебет рахунків) в розрізі матеріально-відповідальних осіб.

Організовуючи облік продукції, слід пам'ятати, що обсяг облікової інформації завжди повинен бути в межах розумної потреби. Зайва інформація приводить до збільшення витрат на її отримання, але не може бути ефективно використано в системі управління підприємством. Недостатня інформація може призвести до погіршення контролю, це потрібно враховувати при організації обліку готової продукції та матеріальних цінностей.

Працівники бухгалтерії зобов'язані періодично проводити на складах контрольні вибіркові перевірки залишків цінностей, особливо дефіцитних і дорогих, для порівняння їх із даними обліку, здійснювати інструктаж матеріально відповідальних осіб про порядок ведення кількісного обліку, складання матеріальних звітів, оформлення документів на право одержання та видачу матеріалів.

Вище зазначені перевірки не проводяться на господарстві що є недоліком у організації складського обліку на господарстві.

2.4. Порядок організації аналітичного і синтетичного обліку готової продукції

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції використовується рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року у ТОВ «Вербів» обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітної періоду доводять до фактичної собівартості. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року. Якщо фактична собівартість перевищує планову, різницю додатково списують, а якщо вона нижча від планової, то різницю відображають методом „червоне сторно”.

Рахунок 27 активний, балансовий, основний, призначений для обліку оборотних активів. За дебетом рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва" відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад, в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Однак для обліку саджанців, насіння і кормів, крім рахунка 27, призначений також рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського виробництва». З метою уникнення плутанини а бухгалтерському обліку бажано інформацію про куповані насіння, саджанці і корми відображати на субрахунку 208, а власного виробництва на рахунку 27.

До рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» використовуються такі субрахунки:

- 271 «Продукція рослинництва»;
- 272 «Продукція тваринництва»;
- 273 «Продукція промисловості».

На субрахунку 271 облічується продукція рослинництва за її видами (наприклад, зерно: пшениці озимої, ячменю ярого, гороху).

Як правило продукція рослинництва береться на облік в неочищеному вигляді. Так, зерно від урожаю оприбутковується в бункерній вазі. В подальшому така продукція підлягає обов'язковому очищенню та сортуванню, в результаті одержують продукцію різної якості, відбувається усушка продукції, з'являються мертві відходи. Виявлену усушку та мертві відходи відображають методом «червоне сторно» таким бухгалтерським записом: дебет рахунка 27, кредит субрахунка 231 «Рослинництво».

Якщо при сортуванні зернової продукції одержують зернові відходи, то їх спочатку треба відсторнувати, а потім оприбуткувати в новій оцінці (виходячи з відсотку вмісту в них зерна).

На субрахунку 272 облічується продукція тваринництва за видами (наприклад: молоко, яйця, вовна).

Облік промислової продукції здійснюється на субрахунку 273 за видами: борошно, крупи, висівки, волокно і т. д).

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції. Кореспонденцію рахунків з обліку продукції сільськогосподарського виробництва у ТОВ «Вербів» наведено в табл. 2.9.

**Господарські операції з обліку сільськогосподарської продукції
у ТОВ «Вербів»**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано продукцію власного с/г виробництва	27	23	260000
2	Списані відходи після сортування та сушіння зерна («мертві» та використовувані)	27	23	800
3	Оприбутковуються зерновідходи (використовувані)	27	23	2500
4	Списується собівартість реалізованої продукції сільськогосподарського виробництва	90	27	87000
5	Відпущено зі складу сільськогосподарську продукцію працівникам в рахунок оплати праці (на суму вартості продукції)	90	27	38000
6	Передано безоплатно сільськогосподарську продукцію іншим організаціям: - на вартість продукції - на суму ПДВ	949 949	27 641	10000 2000
7	Списано продукцію власного виробництва на виробництво	231	27	42000
8	Оприбутковано лишки сільськогосподарської продукції, виявлені при інвентаризації	27	719	3200
9	Списано нестачу сільськогосподарської продукції, виявлену при інвентаризації	947	27	1800
10	Передано сільськогосподарську продукцію для переробки	206	27	15600

Облік готової продукції у бухгалтерії ТОВ «Вербів» здійснюють за допомогою облікових реєстрів на відповідних рахунках аналітичного і синтетичного обліку. Його організують таким чином, щоб забезпечити чіткий взаємозв'язок бухгалтерських операцій аналітичного і синтетичного обліку зі складським обліком матеріальних цінностей.

Дані про рух та наявність готової продукції узагальнюють в Журналі-ордері № 5А с-г., який об'єднано з відомістю. Для записів за синтетичними рахунками використовують вкладні аркуші. При відкритті Журналу – ордеру до нього переносять дані про залишки на початок місяця із реєстру за попередній

місяць. Далі в розрізі „Дебет” (відомість) записують усі канали надходження продукції. А в розрізі „Кредит” Журналу-ордера вказують напрями їх використання. На останній сторінці Журналу-ордера наведено розрахунок, який дає змогу визначити відхилення фактично собівартості від їх вартості за планово-обліковими цінами за кожним синтетичним рахунком, а за необхідності, за субрахунком загалом по підприємству.

Кредитові обороти за синтетичними рахунками з Журналу-ордеру №. 5А с-г. переносять у Головну книгу. Аналітичний облік сільськогосподарської продукції у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях ф. № 41а на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей. Сальдову відомість ф. №41а ведуть в цілому по господарству з розшифровкою по матеріально-відповідальних особах. Підсумки залишків за синтетичними рахунками та субрахунками звіряються з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених у Журналі-ордері №5А с.-г. та відомості(дебет рахунків) у розрізі матеріально відповідальних осіб.

Схема облікових записів з обліку готової продукції сільськогосподарського виробництва зображена на рис.2.1.

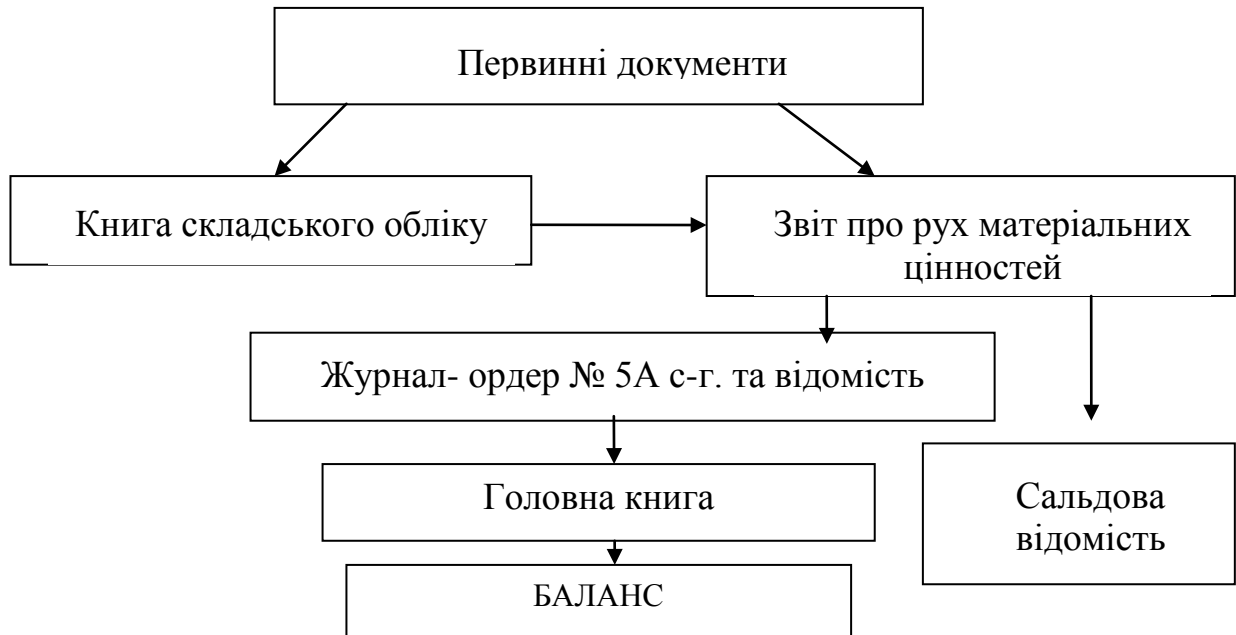


Рис. 2.1. Записи в регістрах по обліку сільськогосподарської продукції у ТОВ «Вербів»

Залишки продукції на кінець звітного місяця, відображені в Журналі-ордері №5А с-г. та відомості, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком.

При цьому аналітичний і синтетичний облік готової продукції у ТОВ «Вербів» ведуть дуже часто на пристосованих бланках, тому ця ділянка обліку на підприємстві потребує вдосконалення до сучасних вимог законодавства.

2.5. Шляхи вдосконалення обліку готової продукції

Провівши дослідження організації та методики обліку готової продукції, можна зробити висновок, що в ТОВ «Вербів» ця ділянка обліку потребує вдосконалення.

Що стосується первинного обліку готової продукції, то було б доцільніше і значно зручніше використовувати в господарстві для обліку надходження зернової продукції від урожаю не талонний метод (зокрема талони комбайнера і талони шофера), а Реєстри відправлення зерна та іншої продукції з поля ф. № 77. Отже, розглянемо яким чином можна вести облік готової продукції з допомогою даного Реєстру.

До початку збору врожаю зернових культур бухгалтерія сільськогосподарського підприємства видає кожному комбайнеру під розписку блокноти реєстрів, в яких заздалегідь заповнені такі реквізити, як назва підприємства, табельний номер комбайнера, його прізвище, марка і номер комбайна. Усі реєстри повинні обов'язково нумеруватися (за одним номером – три примірники). При першому завантаженні автомашини, комбайнер виписує Реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля в трьох примірниках із зазначеними датами, номерами відділення, бригади, прізвища шофера, найменування продукції. Після завантаження автомобіля зерном комбайнер записує до свого першого примірника Реєстру масу зерна і одержує розписку водія про прийняття зерна.

Водій записує до свого (другого) примірника Реєстру ту саму бункерну масу зерна і одержує розписку про здане зерно, а потім доставляє його на тік або до комори. Вагар (завідуючий током) зважує доставлене від комбайнера зерно і записує до свого (третього) примірника Реєстру масу брутто, масу нетто і розписується у примірнику Реєстра шофера про прийняття зерна. Шофер, у свою чергу, підтверджує підписом здачу зерна у примірнику Реєстру, який залишається у вагаря (завідуючого током).

Одним із різновидів цього методу є використання реєстрів відправлення зерна та іншої продукції з поля ф.№ 77 не в трьох примірниках, а в двох примірниках. Тоді перший примірник Реєстру буде у комбайнера, другий – у шофера, а облік надходження зерна на току в цьому випадку ведуть в Реєстрі приймання зерна та іншої продукції № 73.

Реєстри щоденно повинні здаватися у бухгалтерію підприємства. При цьому перші примірники Реєстрів здають комбайнери після запису даних про кількість зібраного зерна до облікових листів тракториста-машиніста, другі – здають шофери разом із подорожними листами, треті – здає вагар (завідуючий током) разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції ф. №77 у двох примірниках: перший і другий примірники здають комбайнер і шофер у виписаному порядку, а вагар (завідуючий током) здає до бухгалтерії разом із Відомістю руху зерна та іншої продукції ф.№ 80, Реєстр приймання зерна та іншої продукції ф. № 78.

В бухгалтерії підприємства щодня необхідно порівнювати дані всіх примірників Реєстрів, путівок, талонів про кількість кожної партії зерна, відправної від комбайнера і зданої на тік, у комору тощо.

Так у рослинництві необхідно досягти точного обліку урожаю від поля до кормів, а у тваринництві – якісного й оперативного обліку виробленої продукції й контролю за її якістю на шляху руху від виробників до покупців.

Рух сільськогосподарської продукції обліковують в ТОВ «Вербів» у наступних документах: відомість руху зерна і іншої продукції з поля (ф. №80) та щоденнику сільськогосподарської продукції (ф. №81). Багато реквізитів цих

форм мають багато спільного. Тому, Коміренко В [32] пропонує уніфікований документ, який розроблений ним на підставі цих документів – Відомість руху продукції. Він складається з двох частин – лівої та правої. В них відповідно відображається надходження продукції та її витрати. Рух обліковується щоденно з виведенням залишків на кінець дня і наростаючим підсумком за визначену кількість днів.

Дані про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання у ТОВ «Вербів» потрібно узагальнювати за місяць в розрізі синтетичних рахунків(субрахунків) в журналі-ордері №5А, який об'єднано з відомістю. Кредитові обороти на синтетичних рахунках по обліку готової продукції з журналу - ордера №5А с-г переносять в Головну книгу.

Шваб В.Н.[83] відзначає, що побудова і порядок ведення записів в журналі-ордері слід визнати вдалим. В той же час журнал-ордер №5А с-г не відображає інформації про рух конкретних видів продукції. Щоб усунути, цей недолік, необхідно вести розроблені таблиці. Таблиці зведених даних можна віддрукувати й зшити у вигляді зошита. В шапці таких таблиць міститимуться дані про канали руху продукції. Такі зведені дані будуть загальними для всіх видів продукції на протязі звітнього періоду.

Слюсарчук Л.І. [70] зазначає, що чинні реєстри не відповідають вимогам нових стандартів бухгалтерського обліку, їх форми не дозволяють повністю відображати господарські процеси на підприємствах. На думку автора, для обліку операцій краще застосовувати Книгу, Журнал-головну, яка є комбінованим реєстром аналітичного і синтетичного обліку, а для обліку і розрахунку собівартості відкрити реєстр довільної форми для калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

ПСБО 30 «Біологічні активи» ще не до кінця адаптоване, тому запровадження його в діяльність сільськогосподарських підприємств на сьогодні повинно бути добровільним. Для регулювання оцінки сільськогосподарської продукції можна до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» ввести окремий субрахунок, на якому

можна було би обліковувати дооцінку (уцінку) справедливої вартості сільськогосподарської продукції.

Також для покращення системи обліку на підприємстві необхідно в подальшому впроваджувати в ТОВ «Вербів» комп'ютерні інформаційні облікові системи, що ґрунтуються на сучасних інформаційних технологіях.

Бухгалтери та управлінці від такого впровадження отримують чисельні переваги і виграє підприємство в цілому.

Впровадження комп'ютерної техніки не передбачає внесення суттєвих змін до принципів в бухгалтерському обліку, проте техніка збору і обробки інформації у ТОВ «Вербів» потребує вдосконалення. При цьому надаються додаткові можливості контролю. Кожний з елементів бухгалтерської технології документування господарських операцій, відображення облікової інформації на рахунках, інвентаризація – змінюється за формою.

Якість бухгалтерського обліку і ефективність його автоматизації залежить від стану первинного обліку і способу ведення інформації з документів в комп'ютер.

У більшості підприємств застосовуються уніфіковані форми первинної документації. Більшість документів, наприклад, з обліку зерна та іншої продукції рослинництва заповнюється в підрозділах підприємства і після спеціального оформлення передаються в бухгалтерію для обробки.

Застосовувати автоматизоване документування на комп'ютерах можна тільки до невеликої кількості документів, заповнення яких проводиться безпосередньо в бухгалтерії. Таким чином, в бухгалтерії сконцентровується великі обсяги документів, з яких потрібно вводити інформацію в комп'ютер. Зниження трудомісткості введення, зведення до мінімуму рутинних операцій, що повторюються, автоматизація формування бухгалтерських проводок стає актуальною задачею і вирішується в програмному комплексі через максимальне використання нормативно довідкової інформації.

Калькулювання – одна з найбільш трудомістких та важливих для управління ділянок роботи економічних відділів підприємства, що забезпечує

надання інформації щодо вартості активів в розрізі статей витрат для своєчасного впливу на здійснення господарської діяльності підприємства. У зв'язку зі зростанням потреб оперативного управління процесами господарювання відбувається значне зростання обсягів інформації, що вимагає додаткових технічних можливостей її обробки для підвищення якісного рівня планування і обліку якісного рівня активів, аналізу результатів калькулювання та своєчасного надання економічної інформації користувачам.

Використання комп'ютерних технологій розширює можливості забезпечення користувачів необхідною інформацією, але водночас викликає питання щодо вибору оптимальної комп'ютерної програми.

Для забезпечення достовірного та оперативного надання результатів калькулювання необхідна інтеграція комп'ютерних програм систем планування, обліку і економічного аналізу. Відсутність або низький рівень інтеграційних зв'язків між системами знижує ефективність управління, призводить до вирішення проблемних питань на основі неточної або неповної інформації, знижує якість управлінських рішень. Тому під час проектування та експлуатації комп'ютерної програми питанням інтеграції систем інформації повинна приділятися першочергова увага.

Взаємодія підсистем економічної інформації в комп'ютерній системі повинна здійснюватись на основі: взаємного використання інформації, спільності первинних та результатних носіїв інформації, єдності системи кодування та системи показників, мінімізації проектних рішень інтегрованої системи даних.

Інформацію про діяльність ТОВ «Вербів» необхідно формувати в електронні таблиці за напрямками: а). щоденна база даних про господарську діяльність; б). вихідні оперативні звіти. Послідовність дій вибору методу формування витрат в інформаційній системі включає ряд кроків: а) визначення поточних, оперативних, та стратегічних цілей, б) аналіз зовнішніх і внутрішніх факторів виробництва; в) оперативне, поточне і стратегічне планування витрат; г) аналіз альтернативних методів формування витрат виробництва.

Щодо автоматизованої системи обробки економічної інформації з обліку готової продукції та її реалізації з використанням автоматизованого бухгалтера, то вона передбачає вирішення таких завдань:

- облік руху готової продукції на складі;
- облік реалізованої продукції;
- облік товарів.

Особливе значення при організації автоматизованого процесу обліку готової продукції та її реалізації має використання бухгалтером функцій для отримання довідкової інформації. Бухгалтер на підставі наявних в інформаційній базі даних отримує на екрані або друкувальному пристрої необхідну для контролю (перевірки) інформацію. Шляхом використання в системі автоматизованого формування документа, за обраними даними бухгалтер здійснює контроль (перевірку) за такими основними параметрами:

- контроль за правильністю припустимої кореспонденції бухгалтерських рахунків, шляхом використання довідника "проводки господарських операцій". При виявленні помилок бухгалтер переглядає формування даних у первинних документах і робить зміни відповідно до діючої системи обліку;

- контроль за повнотою вихідної інформації шляхом порівняння первинних даних і даних, що беруть участь у розрахунку;

- контроль за правильністю здійснення розрахунків (алгоритм вирішення завдання);

- своєчасність здійснення розрахунків і відображення результатів на рахунках бухгалтерського обліку;

- контроль взаємозв'язку показників в інформаційній базі;

- контроль за наявністю інформації в нормативно-довідковій інформації;

- контроль за наявністю інформації, що надійшла з інших АРМ. Для здійснення контролю за вхідною інформацією формується реєстр з усіх наявних видів первинних документів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методичні прийоми проведення аналізу та контролю готової продукції

Економічний аналіз при дослідженні господарських явищ і процесів використовує діалектичний підхід, який реалізовується через систему конкретних прийомів і способів, що моделюють стан об'єкту. Загальний діалектичний метод пізнання реальної дійсності припускає вивчення явищ у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, у зміні та розвитку.

До загальнонаукових методів відносяться індукція та дедукція, синтез і аналіз, аналогія та порівняння, експеримент, спостереження, абстрагування, історичний, логічний, моделювання та інші. Свідоме застосування наукових методів є головною умовою отримання нових знань.

Метод економічного аналізу як метод кожної науки визначається змістом і особливостями предмету, що вивчається, тими цілями, вимогами та завданнями, які постають перед аналізом на даному етапі розвитку економіки країни та на перспективу.

Під методом економічного аналізу розуміють сукупність прийомів і способів дослідження господарської діяльності будь-якого економічного об'єкта шляхом виявлення та визначення взаємозв'язку і зміни його параметрів, кількісного та якісного вимірювання впливу окремих факторів і їх сукупності на цю зміну, що дозволяє вивчити становлення та розвиток господарських явищ і процесів [31].

Головне завдання сільськогосподарського підприємства – найбільш повне забезпечення споживчого попиту високоякісною сільськогосподарською продукцією та максимальне одержання прибутку. Темпи зростання обсягу виробництва готової продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають

на рівень витрат, прибутку та рентабельності підприємства. Тому аналіз роботи сільськогосподарського підприємства починається з вивчення показників випуску готової продукції.

Його основні завдання:

- Оцінка виконання плану і динаміки виробництва та реалізації продукції;
- Визначення впливу чинників на зміну величини цих показників;
- Виявлення внутрішньогосподарських резервів збільшення випуску та реалізації продукції;
- Розробка заходів щодо освоєння виявлених резервів.

Джерелами інформації для аналізу є план економічного і соціального розвитку підприємства, дані бухгалтерського обліку, статистична звітність [31, с. 331].

Виявлення впливу різних чинників на економічні показники, а також взаємозв'язок між ними визначається порівнянням, ланцюговими підстановками, різницями, деталізацією, зведенням статистичним групуванням абсолютних, відносних чи середніх величин балансового, графічного або економіко-математичного відображення.

Розрізняють загальну та часткову методики. За загальною методикою вивчають певні питання на будь-якому підприємстві незалежно від його галузевої підпорядкованості. У частковій методиці загальна методика конкретизується стосовно галузі, типу виробництва, підприємства, його структурних підрозділів.

З перелічених вище способів та методів оброблення аналітичної інформації більш за все використовують порівняння, ланцюгові підстановки та метод різниць.

У самому аналізі використовуються такі види зрівнювань: з планом, з попереднім періодом (минулий день, неділя, декада, місяць, квартал, рік тощо); з середніми даними; з кращими даними (передовим досвідом, новими досягненнями конкурентів, науки чи техніки і т. ін.).

Основні методологічні прийоми економічного аналізу готової продукції наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Методичні прийоми аналізу готової продукції]

№ з/п	Показник	Характеристика
1	2	3
1.	абсолютні величини;	показують кількісні розміри явища в натуральних та грошових показниках без порівняння з іншими явищами. Відносні - відображають співвідношення величини явища, що вивчається з величиною будь-якого іншого явища або з цією ж величиною але взятою за інший проміжок часу або з іншим об'єктом. Відносні показники отримують діленням однієї величини на іншу, що приймається за базу порівняння (коефіцієнт або %).
2.	середні величини	Використовують для узагальнення кількісної характеристики сукупності однорідних явищ за певною ознакою. Використання способу порівняння потребує забезпечення зіставлення зрівнювальних показників. Ці зіставлення досягаються прийомами: <ul style="list-style-type: none"> • за неоднакової кількості робочих днів у зрівнюваних періодах - приведенням їх до однакової кількості днів; • під час зрівнювання обсягів виробництва підприємства й цехів, які виробляють різну продукцію, - використанням перевідних коефіцієнтів; • у разі зміни цін - переліком показників в одних і тих же цінах.
3.	порівняння	невідоме явище, що вивчається порівнюється з раніше відомим з метою вивчення спільних рис або відмінності між ними.
4.	групування	передбачає певну класифікацію явищ і процесів, а також причин і факторів, що зумовлюють їх зміну і розвиток. Аналітичні функції групування зводяться до виявлення взаємозв'язку між групувальними і результативними ознаками. Головним при групуванні є правильний вибір ознак для поділу явищ і процесів на групи.
5.	визначення структури	використовується для характеристики питомої ваги частин цілого в їх загальному підсумку.
6.	індекси	базується на відносних показниках, які виражають відношення рівня даного явища до рівня його базового значення. Індекси, які виражають співвідношення співвимірних величин, називають індивідуальними, а співвідношення складних сукупностей, які не підсумовуються, – груповими або тотальними.

1	2	3
7.	балансові таблиці	цей метод служить для відображення співвідношень пропорцій груп взаємопов'язаних та урівноважених економічних показників підсумки яких повинні бути тотожними. Цей метод використовують тоді коли, відоме загальне відхилення досліджуваного параметра і всіх факторів його зміни, крім одного.

Розглядаючи аналіз готової продукції необхідно проаналізувати її динаміку за певний проміжок часу. Прийом динамічних рядів застосовується для характеристики роботи об'єкта (виготовлення готової продукції) за три останні роки і розробки перспектив його розвитку. Таким чином, використання рядів динаміки в економічному аналізі дозволяє:

- визначити характер зміни параметрів та інтенсивність цієї зміни;
- дати кількісне вираження закономірностей ряду (тренду динамічного ряду);
- надати порівняльну характеристику відмінностей у динаміці різних явищ та процесів.

Аналіз готової продукції можна здійснювати за загальною схемою аналізу процесів і явищ, яка включає три етапи: попередній, основний та заключний.

На попередньому етапі здійснюється вибір об'єкта аналізу, вивчаються матеріали попередніх аналітичних досліджень та інших перевірок, визначаються мета й напрям використання результатів аналізу, визначаються джерела інформації розробляються макети аналітичних таблиць, графіків, схем і методичні вказівки до їх складання.

Основний етап передбачає, збір, відбір, класифікацію джерел інформації, перевірку їх доброякісності, створення допоміжної інформації, попереднє ознайомлення з показниками, складання аналітичних таблиць та аналітичну їх обробку, розрахунок впливу факторів, визначення кола взаємодіючих факторів та встановлення причин, як зумовлюють вплив окремих факторів, їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

На заключному етапі дається узагальнююча оцінка діяльності узагальнюються та оформляються результати аналізу, підраховуються зведені резерви виробництва, розробляються пропозиції щодо їх використання, видаються розпорядчі акти по результатах аналізу, проводиться обговорення їх у колективі та здійснюється контроль, виконанням вимог розпорядчих документів [31, с. 36].

Бухгалтерський контроль як основний елемент системи внутрішнього контролю і як джерело одержання інформації для управління діяльністю відіграє важливу роль на кожному підприємстві. Система бухгалтерського контролю складається з великої кількості конкретних методик та заходів, розроблених для того, щоб керівництво підприємства було впевнене, що передбачені цілі підприємства, що ним визначаються, будуть успішно досягнутими.

Метою контролю є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху готової продукції, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.

Для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку проводиться візуальна, формальна й зустрічна перевірка первинних документів, даних складського обліку та облікових регістрів про випуск готової продукції. Особлива увага звертається на обґрунтованість бухгалтерських записів щодо наявних виправлень даних у первинних документах за поточний місяць, а також додатково внесених змін за минулі періоди на підставі довідок бухгалтерії про виявлені помилки. Повнота оприбуткування виробленої продукції може бути також перевірена шляхом складання альтернативного балансу витрат сировини й обсягу готової продукції, виходячи з нормативних витрат. Для перевірки обсягу виробництва продукції застосовуються дані первинних документів і виробничих звітів, актів інвентаризації незавершеного виробництва, регістрів аналітичного і синтетичного обліку. Зіставляючи документи, що відображають технологічні процеси виробництва продукції

(документи на виплату заробітної плати, дані оперативного обліку про закладення сировини і випуск готової продукції тощо), а також документацію, що підтверджує вивезення готової продукції з підприємства (перепустки, рахунки-фактури, накладні та ін.), ревізор може виявити факти не оформлення випуску готової продукції приймально-здавальними документами цеху або складу підприємства та відповідного його не відображення в регістрах бухгалтерського обліку. У такому випадку в матеріалах перевірки визначається сума матеріальної шкоди, заподіяної підприємству, та вказуються винні в цьому службові особи.

Основні завдання внутрішньогосподарського контролю продукції сільськогосподарського виробництва зображені на рис. 3.1.

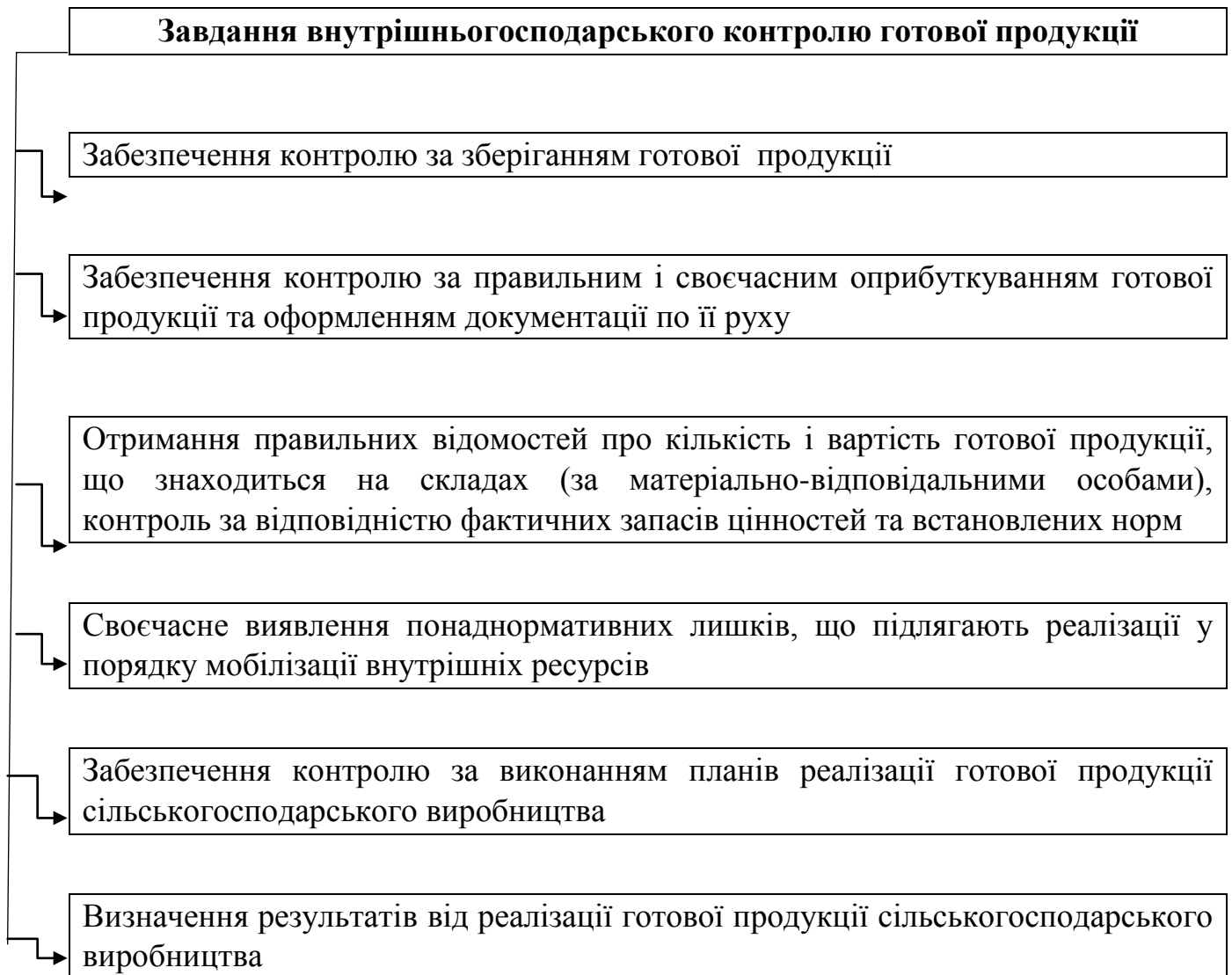


Рис.3.1. Завдання внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Перевірку порядку надходження готової продукції від власного виробництва здійснюють за кожним видом виробництв:

- від рослинництва;
- від тваринництва;
- від промислових та інших виробництв.

Головними завданнями перевірки порядку надходження готової продукції є виявлення:

- повноти оприбуткування продукції;
- якості оприбуткованої продукції;
- своєчасності оприбуткування;
- правильності документального оформлення продукції, що надійшла;
- правильності розрахунку собівартості продукції.

Джерелами інформації для аналізу і контролю наявності та руху готової продукції на складах і в бухгалтерії можуть бути:

- ✓ Наказ про облікову політику;
- ✓ Первинні документи з обліку готової продукції (акти виконаних робіт (послуг), товарно-транспортні накладні, накладні внутрішньогосподарського призначення, приймально-здавальні документи, акти на списання матеріалів, розрахунки визначення приросту, акти на оприбуткування приплоду, щоденники надходження продукції та ін.);
- ✓ Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку готової продукції (книги складського обліку, виробничі звіти, сальдові відомості, звіти про рух матеріальних цінностей, журнал-ордер №5А с.-г. та відомість, Головна книга);
- ✓ Акти і довідки про проведення інвентаризації, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- ✓ Звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати, статистична звітності (форма № 50-с.г. "Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств", яка визначає обсяг виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, витрати на основне виробництво, вартість

активів і середню облікову чисельність працівників, наявність сільськогосподарських угідь, структуру виробничої собівартості за видами сільськогосподарської продукції, статистична форма № 21-заг "Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції", статистична форма № 24 "Звіт про стан тваринництва", статистична форма № 29 "Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур", статистична форма № 1П-НПП "Звіт про виробництво») [20, с. 265].

Контроль виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, в тому числі і внутрігосподарського контролю здійснюється за допомогою певних процедур.

Контрольно-ревізійні процедури реалізують методичні прийоми контролю, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-ревізійному процесі. Кожний методичний прийом у системі фінансово-господарського контролю передбачає використання певних контрольно-ревізійних процедур. Контрольно-ревізійні процедури за призначенням у застосуванні прийомів контролю можна поділити на організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставні та ін.

При проведенні контролю готової продукції рекомендують дотримуватись такої послідовності: обстеження (огляд) місць збереження готової продукції та її стану на складах, фермах, у бригадах, гаражах, ангарах і т. ін.; проведення контрольних інвентаризацій готової продукції; аналіз використання готової продукції та її структури; документальна перевірка руху готової продукції – оприбуткування, використання та списання за цільовим призначенням; аналіз й оцінка стану обліку і внутрішньогосподарського контролю, вивчення матеріалів інвентаризації та організації роботи по відшкодуванню матеріальних збитків, розробка заходів щодо збереження та реалізації готової продукції.

3.2. Організаційні та методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю готової продукції

Внутрішньогосподарський контроль є основним джерелом забезпечення управління підприємством, яке розробляється власником та спрямоване на забезпечення дотримання законності й економічної доцільності здійснення операцій; збереження майна; попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації; належне формування облікових даних та фінансової звітності.

До основних цілей організації системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві відносять:

- здійснення упорядкованої і ефективної діяльності підприємств;
- забезпечення своєчасного усунення відхилень та внесення коригувань з боку керівника;
- забезпечення ефективності дотримання розподілу відповідальності і повноважень кожного працівника підприємства;
- забезпечення належних умов зберігання майна підприємства;
- збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта та інші.

Організація внутрішньогосподарського контролю в ТОВ «Вербів» покладається на керівника підприємства Макара Василя Гілляровича. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на фінансово-господарську діяльність. У здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємстві провідну роль відіграє також головний бухгалтер.

Джерелами інформації при контролі готової продукції сільськогосподарського виробництва в ТОВ «Вербів» є: Акт витрачання насіння та садивного матеріалу, Акт про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів, Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва, Акт на приймання грубих і соковитих, пасовищних і інших кормів, Акт на переробку продукції, книга обліку руху

тварин і птиці; Звіт про рух тварин і птиці на фермі; Акт на оприбуткування приплоду тварин, переведення з групи в групу; Реєстри відправки зерна з поля та іншої продукції; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Відомість зважування тварин; Книга обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції; Виробничі звіти; Журнали-ордери.

Організований контроль продукції сільськогосподарського виробництва повинен, по-перше, забезпечувати керівників сільськогосподарських підприємств оперативною та достовірною інформацією для планування, аналізу та прийняття обґрунтованих управлінських рішень

Крім того, фактори, що впливають на процес виробництва, а, отже, і на організацію контролю, можна поділити на дві групи:

1) контрольовані – на які можна вплинути відповідними рішеннями чи діями керівників;

2) неконтрольовані – які діють незалежно від людського фактора.

З факторів, які впливають на процес організації внутрішньогосподарського контролю у сільському господарстві, контрольованими є матеріальні та трудові ресурси, асортимент продукції, збут продукції, тобто ті, на які можна вплинути з боку керівника в процесі виробництва, а неконтрольованими, що не змінюються від того чи іншого рішення можуть бути – земля, природні умови, тривалість операційного циклу, біологічні активи та сезонність виробництва.

При перевірці готової продукції сільськогосподарського виробництва перевіряючому слід пам'ятати, що продукція, яка буде здана замовником на місці і не оформлена актом прийомки, залишається у складі незавершеного виробництва і до складу готової продукції не включається.

До основних дій з перевірки продукції сільськогосподарського виробництва на в ТОВ «Вербів» слід віднести:

- порівняння залишку готової продукції за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах;

- ознайомлення з системою передачі готової продукції з виробництва на склад та умови зберігання її на складі;
- перевірка організації аналітичного обліку готової продукції за місцями її зберігання та окремими видами;
- перевірка формування первісної вартості готової продукції;
- перевірка дотримання відпуску матеріалів у виробництво та повернення їх до матеріального складу;
- перевірка витрат матеріалів на випуск готової продукції;
- перевірка своєчасності відображення в обліку відвантаження продукції та оформлення супровідних документів;
- перевірка повноти та своєчасності відображення в обліку відпущеної, відвантаженої та реалізованої продукції;
- перевірка документального оформлення та відображення результатів переоцінки готової продукції;
- перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації готової продукції;
- перевірка відображення в обліку втрат від знецінення, псування, списання непридатної для продажу готової продукції;
- перевірка документального оформлення та відображення в обліку безоплатно переданої готової продукції;
- перевірка документального оформлення та відображення в обліку повернення бракованої готової продукції;
- перевірка документального оформлення та відображення в обліку продукції, яка вироблена з давальницької сировини;
- перевірка відображення в обліку списання вартості готової продукції, втраченої внаслідок надзвичайних подій;
- оформлення окремими документами порушень при дослідженні документів, операцій та записів.

Під час проведення контролю з'ясовують: чи здійснено первісне визначення сільськогосподарської продукції активом (визначається, якщо підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію, несе ризики і отримує вигоди від володіння нею; в подальшому буде здійснювати управління та контроль за її використанням; отримає в майбутньому економічні вигоди); в якому звітному періоді здійснюється первісне визнання сільськогосподарської продукції (відображається в обліку в тому звітному періоді, в якому вона відокремлена від біологічного активу); як поділяється сільськогосподарська продукція в залежності від цільового призначення (на основну, супутню та побічну). Ревізору необхідно врахувати, що основною є сільськогосподарська продукція, використання якої може приносити найбільші економічні вигоди підприємству і отримання якої є метою утримання біологічних активів, здатних давати таку сільськогосподарську продукцію (у рослинництві – зерно, овочі, фрукти, насіння соняшнику, виноград і т. ін.; у тваринництві – молоко в молочному скотарстві, приріст живої маси при вирощуванні і відгодівлі тварин, вовна основного стада овець, мед, товарна риба і т. ін.). Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана від біологічного активу або їх групи одночасно з основною продукцією, відповідає встановленим стандартам або технічним умовам і призначена для подальшої переробки або реалізації (у рослинництві – насіння льону і конопель; у тваринництві – молоко від основного стада овець, віск у бджолярстві і т. ін.) Побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід і т. ін.). При цьому ревізору необхідно враховувати, що від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві – чубуки, саджанці; у тваринництві – приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби і т. ін.). Первісне

визнання додаткових активів необхідно відображати в обліку у тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу.

Надалі звертають увагу на правильність оцінки сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному їх визнанні (повинні оцінюватися за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а також із урахуванням їх якості). При цьому необхідно враховувати, що визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (на якому підприємство передбачає продавати свою продукцію). Після цього перевіряється правильність визначення сільськогосподарської продукції у натуральному виразі (потрібно визначатися виходячи з її фактичної маси (кількості) у місці оприбуткування. Під час перевірки ревизору необхідно враховувати, що фактична кількість сільськогосподарської продукції повинна визначатися за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна на насіння соняшнику на току), угару зеленої маси в процесі ферментації. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів необхідно здійснювати за: останньою ринковою ціною операцій з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному середовищі); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію. Водночас слід враховувати, що бракована сільськогосподарська продукція та відходи, які не можливо використати у виробничому процесі або реалізувати, активом не визнаються. Витрати на утилізацію такої продукції та відходи необхідно включати до складу інших операційних витрат.

Сільськогосподарська продукція після її первісного визнання та біологічні активи, які не використовуються у сільськогосподарській діяльності,

слід відображати у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Для ефективного контролю за оприбуткуванням урожаю важливе значення має підготовка місць його збереження (токів, зерно- та овочесховищ і т. ін.), транспортних засобів, збиральної техніки, забезпечення бланками первинних документів усіх працівників, які здійснюють облік продукції, налагодження лабораторно-вагового господарства тощо.

Повноту оприбуткування продукції в ТОВ «Вербів» контролюють шляхом постійного спостереження за збереженням і транспортуванням її керівникам та спеціалістами підприємства, проведення контрольних обмолотів, інвентаризацій і документального контролю. При цьому широко використовують прийоми зустрічної перевірки документів, а саме: зіставляють різні примірники документів на оприбуткування продукції (реєстри, талони, щоденники тощо) із дорожніми листами автомобілів, тракторів, обліковими листами трактористів-машиністів, іншими документами по обліку праці та її оплати, із записами в журналі вагаря та книгах складського обліку, а також у регістрах бухгалтерського обліку по рахунках 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Необхідно також забезпечити контроль за якістю продукції, для чого проводять лабораторні аналізи, органолептичне обстеження продукції, у результаті чого виявляють втрати, псування та вживають заходи по недопущенню їх. Аналогічно контролюють оприбуткування продукції тваринництва. Для контролю якості молока проводять лабораторні аналізи. Широко використовують зустрічну перевірку даних про кількість одержаної продукції з кількістю дійних корів, а також із розрахунками про нарахування оплати праці за продукцію, з даними зоотехнічного, оперативно-технічного, статистичного обліку. Ефективним може виявитися складання балансів руху продукції, в результаті чого виявляють факти штучного збільшення продукції

шляхом завищеного її списання на видаток (випоювання молока молодняку тварин). Використовують також контрольні доїння корів тощо.

Під час проведення внутрігосподарського контролю готової продукції значну увагу звертають на правильність і своєчасність оформлення документів, достовірність відображеної в них інформації. Для цього, крім зустрічних перевірок документів, проводять контрольні інвентаризації, лабораторні аналізи тощо залежно від конкретних обставин. При виявленні недооприбуткування готової продукції з'ясовують його причини, встановлюють винних осіб і ставлять вимогу перед адміністрацією підприємства про притягнення їх до матеріальної відповідальності.

3.3. Аналіз готової продукції сільськогосподарського підприємства

Основні розрахунки, які виконуються при аналізі показників виробництва, випуску, відвантаження і реалізації готової продукції, є: оцінка динаміки виконання виробничого плану по основних показниках обсягу, структури і якості виготовленої продукції (виробів, виконаних робіт і послуг поза межі підприємства); перевірка збалансованості і оптимальності планів виробництва, планово-економічних показників, їх напруженості і реальності; контроль за виконанням зобов'язань за договорами на постачання готової продукції покупцям по кількості, номенклатурі (асортименту), якості і строках поставки; оцінка виконання плану реалізації готової продукції у різних аспектах; виявлення ступеню впливу основних факторів виробництва на показники обсягу виробництва і реалізації готової продукції. На основі матеріалів аналізу розробляються найважливіші заходи по використанню внутрішньогосподарських резервів для підвищення темпів приросту продукції, поліпшення її асортименту і якості.

При аналізі готової продукції ТОВ «Вербів» в першу чергу дослідимо динаміку її залишків на складах підприємства за 2017-2019 роки (табл. 3.2).

**Динаміка обсягу та структури готової продукції на початок року у
ТОВ «Вербів»**

Вид продукції	2017 рік		2018 рік		2019 рік		2019 р. +, - до 2017 р.	
	ц	%	ц	%	ц	%	ц	%
Зернові та зерно-бобові	16199	72,7	26584	98,2	11564	62,0	-4635	-10,7
У тому числі пшениця	4631	20,8	13923	51,4	8665	46,5	4034	25,7
кукурудза на зерно	10201	45,8	1982	7,3	790	4,2	-9411	-41,6
ячмінь	1001	4,5	4251	15,7	61	0,3	-940	-4,2
гречка	322	1,4	94	0,3	126	0,7	-196	-0,7
культури зернобобові сушені	44	0,2	6334	23,4	192	10,3	1878	10,1
Боби сої	743	3,3	498	1,8	6100	32,8	5357	29,5
Насіння ріпаку	1512	6,8			961	5,2	-551	-1,6
Насіння соняшнику	3840	17,2			-	-	-3840	-17,2
Разом	22294	100	27082	100	18625	100	-3669	x

Згідно даних таблиці, обсяги готової продукції на складах підприємства на початок 2019 року порівняно з 2017 роком зменшились на 3669 ц. Значно зменшилась кількість кукурудзи на зерно та насіння соняшнику, відповідно на 9411 ц. та 3840 ц., в структурі готової продукції відповідно зменшились на 41,6% та 17,2%. Зросла кількість зерна пшениці на 4034 ц. та бобів сої на 5357 ц., а у структурі дані види готової продукції ТОВ «Вербів» відповідно збільшились на 25,7% та 29,5%.

Для більш детального аналізу структури готової продукції відобразимо її у вигляді кругової діаграми на початок 2017 та 2019 років (рис. 3.2 та рис. 3.3).

Як бачимо з рисунків, в структурі готової продукції на початок 2017 найбільшу питому вагу – 46% займає кукурудза на зерно, а на початок 2019 року найбільшу питому вагу займає пшениця – 47%. Це свідчить про

важливість детального аналізу готової продукції на досліджуваному підприємстві.

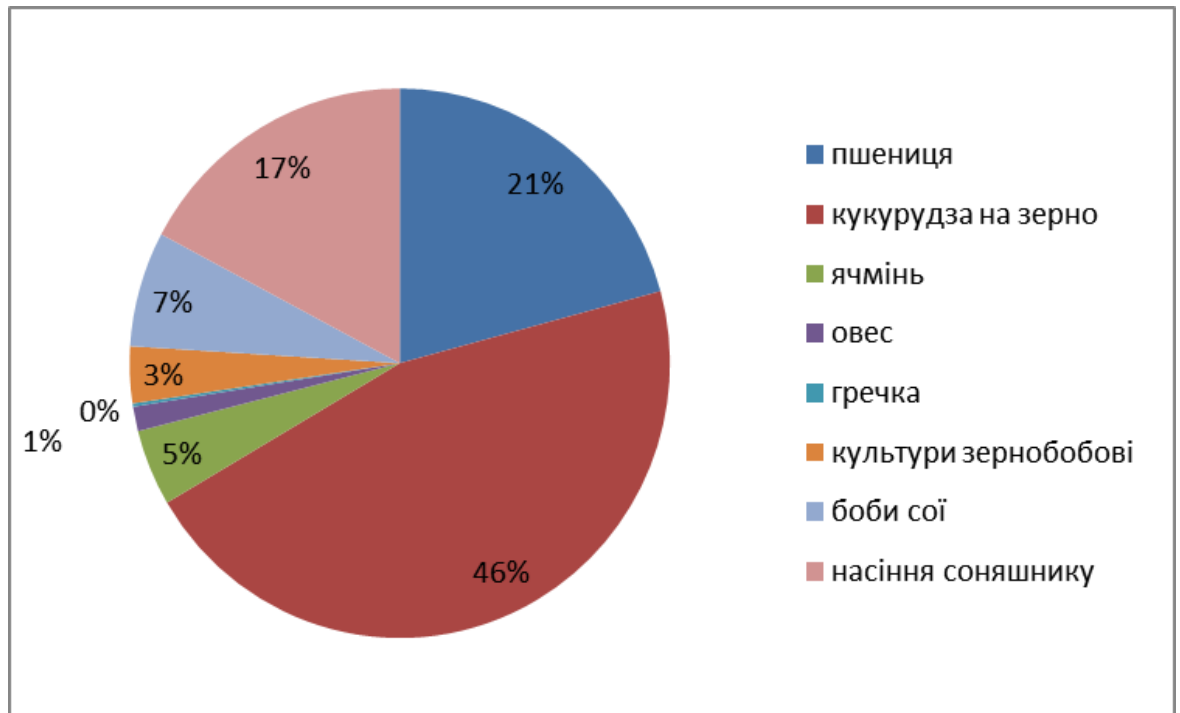


Рис. 3.2. Структура готової продукції ТОВ «Вербів» на початок 2017 року

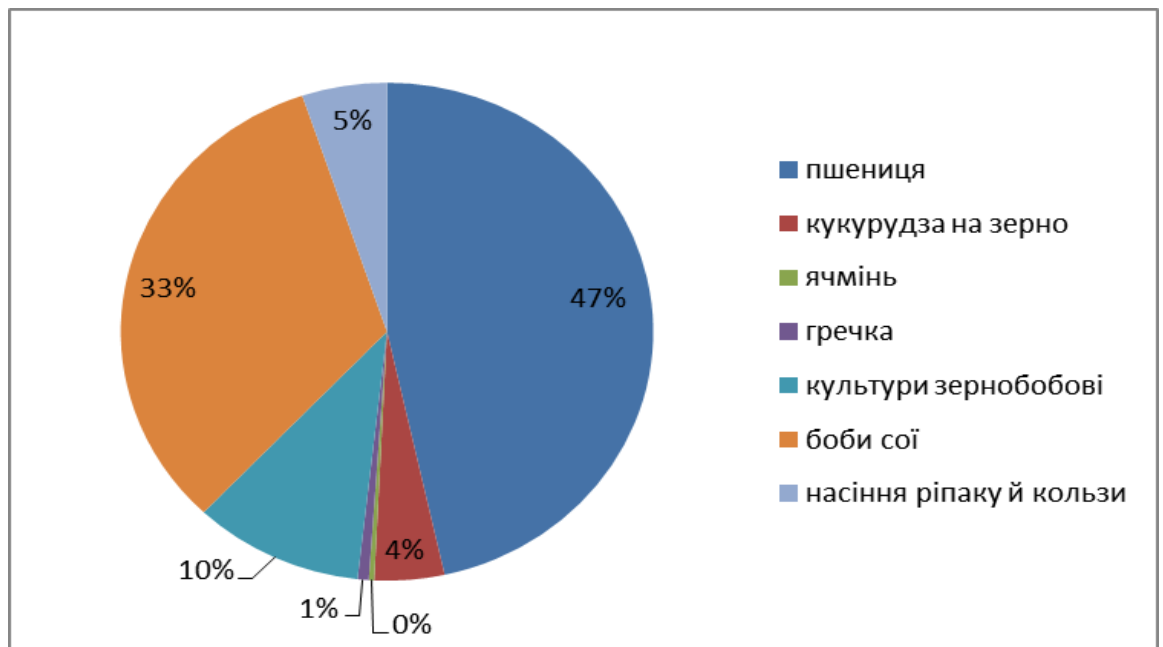


Рис. 3.3. Структура готової продукції ТОВ «Вербів» на початок 2019 року

Важливим показником аналізу готової продукції є складання балансу її надходження та вибуття в натуральному вимірі, де враховується джерела її надходження та канали вибуття. Складемо баланс готової продукції у ТОВ «Вербів» за 2019 рік (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Баланс готової продукції ТОВ «Вербів» у 2019 році, ц

Вид продукції	Наявність на початок року	Надходження		Витрати						Наявність на кінець року
		всього	У т.ч. куплено та інші надходження	Всього	У тому числі					
					продано	на насіння	передано в переробку	на годівлю с/г тварин	втрачено при зберіганні	
Зернові та зернобобові	11564	46617	6631	48677	31128	1310	-	16204	35	9504
У тому числі пшениця	8665	12021	2467	19609	7531	666		11412		1077
кукурудза на зерно	790	10036	1036	6087	5262	-		790	35	4739
ячмінь	61	21126	3128	19773	17049	506		2218		1414
гречка	126									126
культури зернобобові сушені	192	3434	-	3208	1286	138		1784		418
Боби сої	6100	4669	-	10605	10082	100		423		164
Насіння ріпаку	961	6100		6144	6084	44			16	
Насіння соняшнику	-	4700		4700	4700					
Буряк цукровий	-	71097		71097	37709		33388			

Дані балансу готової продукції ТОВ «Вербів» свідчать про те, що на початок 2019 року на складах підприємства знаходилась досить велика кількість зерна пшениці 8665 ц. На протязі 2019 року на підприємство надійшло ще 12021 ц зерна пшениці, частина зерно в результаті господарської діяльності вибуло, у тому числі продано 7531 ц., витратили на насіння – 666 ц і на годівлю

сільськогосподарських тварин – 11412 ц. На кінець 2019 року в ТОВ «Вербів» основну частку готової продукції становила кукурудза на зерно – 4739 ц.

Для більш детального аналізу готової продукції відобразимо її вартісну динаміку та запасів в цілому згідно даних Балансу (ф. 1-м) ТОВ «Вербів» на рис. 3.4.

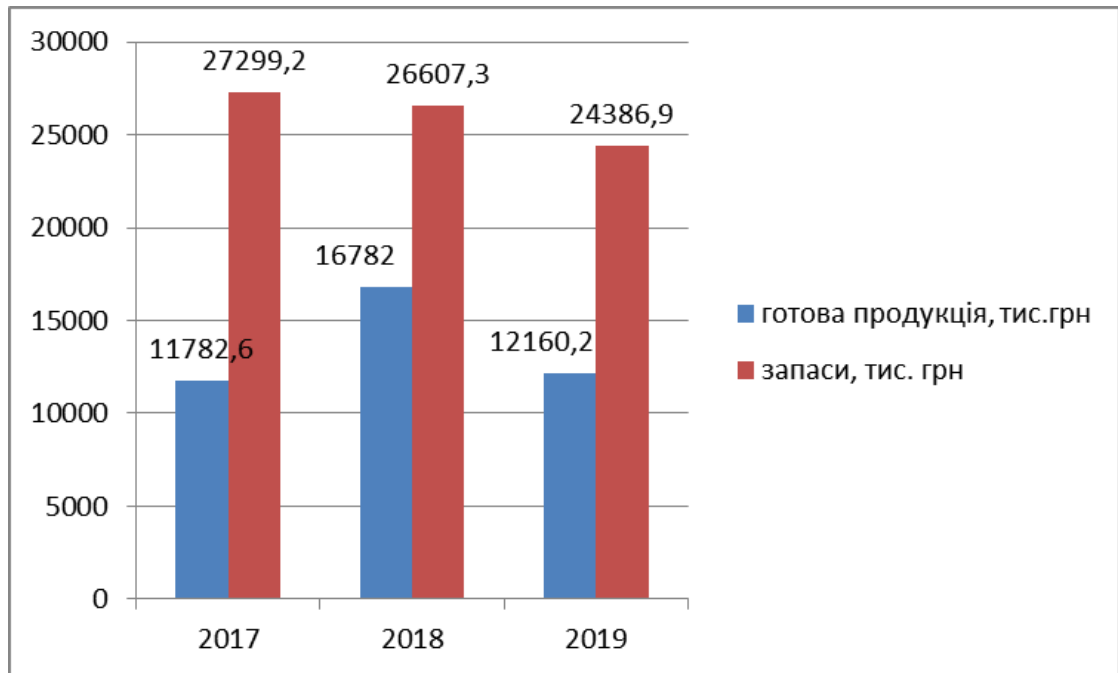


Рис. 3.4. Динаміка готової продукції та запасів ТОВ «Вербів», тис. грн.

Таким чином, у 2019 вартість готової продукції у структурі запасів ТОВ «Вербів» зросла до 49,9% порівняно з 2017 роком, коли займала 43,2%. Разом з тим бачимо коливання випуску готової продукції на протязі останніх трьох років.

Розглянемо порядок формування деяких показників при аналізі виробництва, випуску, відвантаження та реалізації готової продукції. В умовах, при яких підприємство діє за принципами повного госпрозрахунку і ринкових відносин, обсяги виробництва і реалізації продукції є найважливішими показниками, які безпосередньо впливають на життєздатність підприємства. Показники обсягів виробництва, які характеризують товарну (чисту або валову) продукцію, записані: планові завдання виробництва продукції у різних аспектах і на різні періоди часу – у бізнес-планах підприємства; показники фактичного

виготовлення готової продукції за поточний місяць – у виробничих звітах підприємства; показники відвантаженої продукції покупцям за поточний місяць – у товарно-транспортних накладних та звітах про рух готової продукції; показники реалізованої продукції – у обсягах виручки від реалізації продукції.

Оцінка рівня виконання плану, наприклад, за номенклатурою, ґрунтується на порівнянні показників планового та фактичного випуску продукції (натуральні показники) по виробках, які є у плані по номенклатурі і асортименту. Таке порівняння може виконуватись з показниками поточного місяця, з початку року, або з аналогічними показниками відповідних періодів, що уже минули.

Важливе місце у системі аналізу та управління виробництвом займає короткотермінове прогнозування плану виробництва. Аритмія виробництва, як відомо, породжує невпевненість керівників і фахівців у своєчасному одержанні кінцевих результатів з відповідною якістю продукції, що випускає підприємство. Питання про те, чи буде виконаний, наприклад, тижневий або місячний план цікавить не тільки адміністрацію, але і робочий колектив. Аналіз показників виконання планових завдань підприємством за минулий час, хоч він і виконується своєчасно, тобто у ритмі виробництва, не завжди може дати відповідь на перспективи. Необхідно робити прогноз виконання планових завдань. І такий прогноз можна розрахувати на ПЕОМ, наприклад, на кінець тижня або місяця. Використовуючи методи екстраполяції, у основі якої є припущення, що у прогнозованому періоді будуть продовжуватися ті самі тенденції ходу виробництва, які склалися у недалекому минулому (аналогічному відрізку часу), можна орієнтовно визначити ступінь виконання виробничого плану за цей відрізок часу.

Аналіз виконання договірних поставок готової продукції виконується шляхом порівнювання показників номенклатури готової продукції, що зазначені у договори, з показниками фактично проданої продукції, як за невеликий проміжок часу, так і за місяць у цілому, або з початку року наростаючим підсумком.

Так само виконується і аналіз показників реалізованої продукції. Крім того, в процесі аналізу відомими методами розраховується як плановий, так і фактичний товарний баланс. При цьому виявляються фактори, які діють на обсяги реалізації продукції (зміна діючих цін, зрив поставок тощо), розраховуються абсолютні і відносні величини плану реалізації готової продукції, проводяться інші розрахунки (порівняння обсягів реалізованої продукції з аналогічними показниками минулого періоду у різних цінах).

Аналіз обсягу виробництва і реалізації продукції є взаємозалежними показниками. Темпи зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, підвищення її якості безпосередньо впливають на величину витрат, прибуток і рентабельність підприємства. Тому аналіз даних показників має важливе значення в ТОВ «Вербів».

Обсяг виробництва і реалізації готової продукції може виражатися в натуральних, умовно-натуральних, трудових і вартісних вимірниках. Узагальнюючі показники обсягу виробництва продукції отримують за допомогою вартісної оцінки. Основними показниками обсягу виробництва служать товарна і валова продукція.

Основною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання максимального прибутку. Величину прибутку безпосередньо визначає дія трьох факторів:

- кількість реалізованої продукції;
- повна собівартість 1 ц. продукції
- середня ціна реалізації

Перші два фактора визначаються рівнем урожайності та посівною площею. Чим вищий вихід продукції з одиниці площі (інтенсивний розвиток) або більшої площі при певному рівні урожайності (екстенсивний розвиток), тим більший валовий збір і, відповідно, менша собівартість 1 продукції.

Урожайність – це один з найважливіших якісних показників, які безпосередньо впливають на розмір валового збору. Підвищення урожайності на даний час є найбільш актуальною проблемою для сільськогосподарських

товаровиробників, оскільки підвищення врожайності впливає не тільки на збільшення валового збору, а й відповідно на зменшення собівартості продукції.

На зміну урожайності впливає ряд факторів, які можуть бути як залежними від людей, так і не зовсім їм підвладні (природно - кліматичні умови).

Вплив факторів площі та урожайності на валове виробництво готової продукції рослинництва за останні три роки у ТОВ «Вербів» розглянемо у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Вплив факторів площі та урожайності на валовий збір продукції
рослинництва в 2017 та 2019 рр. у ТОВ «Вербів»**

Культура	Площа, га		Урожайність, ц/га		Валовий збір, ц			Загальне відхилення, ц	в т.ч. за рахунок	
	2017	2019	2017	2019	2017р	скоригований показник	2019р.		площі	урожайності
Пшениця озима	230	113	80,0	85,7	18400	9040	9680	-8720	-9360	640
Ячмінь озимий	90	133,5	84,0	60,8	7560	11214	8121,6	561,6	3654	-3092,4
Ячмінь ярий	16	122	85,0	83,2	1360	10370	10150	8790	9010	-220
Кукурудза на зерно	130	81	120,0	111,1	15600	9720	9000	-6600	-5880	-720
Боби кінські	54	49	24,1	23,1	1300	1179,6	1133,6	-166,4	-120,4	-46,0
горох	113	63	50,0	38,6	5650	3150	2433	-3217	-2500	-717
соя	79,31	125	36,9	37,4	2923	4606,9	4669	1746	1683,9	62,1
ріпак озимий	100	142,8	35,0	42,7	3500	4998	6100	2600	1498	1102
соняшник	49	114	42,0	41,2	2060	4792,7	4700	2640	2732,653	-92,6531
Цукровий буряк	63	113	867,6	629,2	54656	98033,8	71096,6	16440,6	43377,8	-26937,2

На основі розрахованих даних таблиці видно, що валове виробництво продукції рослинництва по деяких видах продукції скоротилось у 2019 році порівняно з 2017 роком. Суттєво зменшилось виробництво озимої пшениці, на цей процес значний вплив мав фактор площі, за рахунок якого валове виробництво озимої пшениці скоротилось би при незмінній урожайності на 9360 ц, але у 2019 році порівняно з 2017 роком урожайність цієї культури збільшилась, що спричинило збільшення валового виробництва цієї продукції на 640 ц. Разом з тим спостерігаємо збільшення валового виробництва цукрового буряка на 16440 ц, при цьому це збільшення відбулось за рахунок збільшення площі – на 43377,8 ц, а за рахунок зменшення урожайності валовий збір зменшився на 26937,2 ц. В даному випадку ми спостерігаємо екстенсивне збільшення готової продукції цукрових буряків, що не є ефективно в сучасних умовах. Інтенсивне збільшення готової продукції спостерігається при вирощуванні сої та озимого ріпаку, коли зростання валового збору відбувається за рахунок зростання урожайності цих культур.

3.4. Узагальнення матеріалів внутрішньогосподарського контролю та аналізу і шляхи його покращення

Організація внутрішнього контролю не є жорстко регламентованою, а визначається внутрішнім стандартом в межах окремого підприємства. Під внутрішнім стандартом слід розуміти документи, що деталізують і встановлюють регламенти для здійснення та узагальнення результатів контролю, прийняті і затверджені керівництвом підприємства.

Стандарт внутрішнього контролю в управлінні готовою продукцією підприємства визначає регламенти формування та узагальнення контрольної інформації і використання результатів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень за такими напрямками: формування контрольної

інформації, узагальнення контрольної інформації та використання результатів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень.

Проблемою контролю готової продукції є не досить досліджене питання внутрішньогосподарського контролю готової продукції на окремих стадіях їх руху (при збереженні, транспортуванні, реалізації тощо). Складність дослідження цього комплексу проблем визначається, насамперед, широтою діапазону втрат та ще більш широким колом факторів, які їх спричиняють.

Перед ТОВ «Вербів» гостро стоїть завдання усунути втрати готової продукції на всіх стадіях виробництва, транспортування, збереження і реалізації, де їх величина досягає значних розмірів.

Отже, важливого значення набуває розробка обґрунтованих економічних нормативних втрат матеріальних цінностей, чому має сприяти удосконалення внутрішньогосподарського контролю на всіх стадіях виробництва продукції, її транспортування, надходження, збереження і реалізації. Суттєвим недоліком практики внутрішньогосподарського контролю є те, що він в основному ґрунтується на здійснених операціях. Орієнтації контролю на майбутнє на практиці не приділяється уваги тому, що керівники і працівники обліку, як правило, працюють зі статистичними і обліковими даними минулих періодів.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю втрат важливо вибрати еталон для порівняння. За еталон можуть бути взяті порівняння втрат, допущених у поточному і минулому періодах, або втрат, допущених на різних підприємствах, а також порівняння їх з нормативами. Порівняння швидше за усе вказує на зміни їх рівня і не дозволяє виявити їх розміру, особливо тоді, коли таке порівняння робиться на макрорівні, а на втрати впливають відмінності в методах реалізації, продукції, технології виробництва, процесах постачання і реалізації, а також структурні зрушення, що не спричиняють зіставлення об'єктів порівняння.

Те ж саме можна сказати щодо порівняння втрат на різних підприємствах, які не рідко розрізняються за рівнем фондоозброєності, технічним рівнем, кваліфікації і професійної підготовки кадрів тощо. Позитивним при порівнянні

втрат на різних підприємствах є те, що вони дозволяють виявити резерви поліпшення роботи цих підприємств. Найбільш ефективним способом виявлення втрат матеріальних цінностей є їх порівняння із нормативами. Однак при цьому нормативи повинні бути науково обґрунтованими і оптимальними.

Окремі автори обґрунтовують необхідність складання сигнальної документації тільки в розрізі господарських операцій. Вважаємо, що з метою конкретизації відхилень від заданих критеріїв і нормативів сигнальну документацію потрібно складати не лише в розрізі господарських операцій, але й у аналітичному розрізі (групувати за видами, причинами і винуватцями відхилень). Як аналітичне групування сигнальної інформації у ТОВ «Вербів» може бути вихідний документ відхилень при відпуску у виробництво за даними, наприклад, рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При цьому особливе значення має не лише своєчасність складання поточної первинної інформації з метою забезпечення контролю за прийняттям рішень, законності і економічної доцільності господарських операцій до (або після) вчинення дій. Важливим тут є і узгодження подій, і формування первинної інформації.

Для підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю доцільно здійснювати його з деяким забіганням наперед. Така система контролю має назву попереднього внутрішньогосподарського контролю.

Попередній внутрішньогосподарський контроль являє собою систему, що забезпечує своєчасне повідомлення про необхідність коригувальних дій. Цей контроль загострює увагу керівника й інших фахівців (суб'єктів контролю) на слабких ділянках фінансово-господарської діяльності. Попередній внутрішньогосподарський контроль є сигналом про явища, що можуть викликати негативні наслідки (втрати, непродуктивні витрати, розкрадання тощо), якщо не буде вжито негайних заходів на тих або інших ділянках роботи.

Важливим засобом попередження і зниження втрат готової продукції є посилення з боку всіх працівників підприємства поточного контролю за правильністю і законністю списання втрат готової продукції понад норми

природного збитку, розкриття причин виявлення винних осіб для погашення ними заподіяної шкоди. У системі внутрішньогосподарського контролю втрати повинні визначатися в комплексі як розмір втрат під час навантаження, розвантаження, перевалки і транспортування готової продукції, від зниження її якості, додаткові витрати зі збереження неходової і залежаної готової продукції, втрати від псування, нестачі і розкрадання готової продукції, втрати тари тощо.

Для цього необхідно зосередити контроль на таких критичних точках, як необхідність зменшення розмірів природного збитку завдяки поліпшення умов збереження готової продукції, і організації операцій, пов'язаних із підготовкою готової продукції до використання у виробництві; зменшенні нормованих відходів з деяких видів продукції; попередження псування готової продукції у результаті незабезпеченості умов її зберігання.

Підсумовуючи зазначене, можна зробити висновок, що на основі теоретичної бази внутрішнього контролю готової продукції, а саме на основі вивчення суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю, основних принципів ефективності та етапів здійснення такого контролю, було сформульовано результати дослідження у вигляді переліку шляхів удосконалення організації внутрішнього контролю готової продукції. Так, для удосконалення організації внутрішнього контролю готової продукції на ТОВ «Вербів» виявлена необхідність:

- поліпшення якості законодавчо-нормативного відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації стосовно готової продукції, що забезпечить правильне ведення обліку;
- використання сучасних інформаційних систем;
- зменшення розмірів втрат готової продукції на всіх стадіях виробництва, транспортування, зберігання і реалізації;
- підвищення кваліфікації і вдосконалення професійних властивостей управлінського та облікового персоналу.

Важливою задачею в організації економічного аналізу є узагальнення

його результатів, яке полягає в об'єднанні аналітичних таблиць і графіків у послідовності, обумовленій порядком ведення аналізу, із включенням установлених взаємозв'язків, впливів чинників і причин, резервів, із висновками за досліджуваними ділянками роботи. Таке узагальнення найбільш доцільно у формі аналітичної інформації, що відрізняється від джерел аналізу стислістю і комплексним характером змісту, що дозволяє використовувати її безпосередньо в управлінні виробництвом для прийняття необхідних рішень.

Форма узагальнення результатів залежить від місця проведення аналізу (ділянка, цех, підприємство), звітного періоду і цілей аналізу. Узагальнення результатів аналізу роботи підприємства за місяць проводиться у формі аналітичних записок. За результатами за рік підприємство складає пояснювальну записку до річного звіту, яку починають із загальної характеристики виконання підприємством плану за окремими його розділами, потім розкривають вплив різноманітних чинників на рівень виконання плану за окремими показниками.

Після цього роблять висновки, у яких розкривають взаємозв'язок між показниками різноманітних таблиць, пояснюють причини відхилення від плану і оцінюють окремі сторони діяльності підприємства.

У пояснювальній записці повинні бути чіткі загальні найважливіші висновки і пропозиції. Особливу увагу при цьому приділяють підрахунку розкритих резервів і їх використанню.

Аналітична обробка економічної інформації є досить трудомістким процесом, що насамперед зумовлено її великими обсягами. Крім того, отримані дані повинні бути оперативними. Саме ці фактори зумовили необхідність використання інформаційних технологій при проведенні аналізу господарської діяльності.

Технологічний підхід в організації аналітичної роботи зумовлений їх продуктивною результативністю при використанні технічних ресурсів (знарядь

праці), інформаційних ресурсів (предметів праці) і праці аналітиків робочої сили.

Технологічна будова аналітичного процесу дає змогу забезпечити збалансованість між необхідними ресурсами та результатами створення системи аналітичної підтримки прийняття управлінських рішень.

Суттєвим недоліком при раціоналізації аналізу на підприємстві є здійснення аналітичних робіт вручну, що значно підвищує витрати часу. На нашу думку, повна автоматизація обліку в ТОВ «Вербів» є важливою умовою функціонування сучасного підприємства, а для підприємства з такими обсягами діяльності і чисельністю працівників обов'язковою і необхідною.

Повна комп'ютеризація обліково-звітних робіт дасть змогу:

1. підвищити продуктивність праці працівників бухгалтерії;
2. знизити трудомісткість виконання обліково-звітних робіт;
3. підвищити оперативність отримання інформації для прийняття управлінських рішень;
4. зменшити витрати часу на виконання бухгалтерської роботи;
5. знизити витрати, внаслідок скорочення штату бухгалтерії.

Отже, застосування інформаційних систем в обліку і аналізі значно раціоналізує роботу бухгалтерського апарату підприємства, що цілком виправдає витрати на її впровадження.

Удосконалення організації процесу внутрішнього контролю та аналізу готової продукції на підприємстві сприятиме чіткому документуванню матеріальних цінностей, своєчасній та повній реєстрації даних первинного обліку в реєстрах, а також достовірному і оперативному відображенню інформації щодо активів у фінансовій звітності.

ВИСНОВКИ

На основі вище викладеного матеріалу можна стверджувати, що сільське господарство є однією з провідних галузей народного господарства України. До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, прийнята згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Нормативне регулювання обліку готової продукції здійснюється за допомогою наступних законодавчих та нормативних документів: Плану рахунків, Інструкції про застосування Плану рахунків, П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Різні автори в огляді літературних джерел наводять своє бачення визначення готової сільськогосподарської продукції та її оцінки на підприємствах. Вони зазначають деякі невідповідності певних нормативних документів, що ускладнює облікову роботу в господарствах України.

Головною метою діяльності підприємства є виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, а також надання учасникам товариства та іншим особам послуг щодо ведення сільського господарства та здійснення інших пов'язаних з ним видів діяльності.

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «Вербів» здійснюється з урахуванням вимог чинного законодавства та є прибутковою. Показники рентабельності мають тенденцію до зменшення, рентабельність діяльності ТОВ «Вербів» у 2019 році порівняно з 2017 роком зменшилась на 41,3 відсоткових пункти, зменшилась і рентабельність реалізації продукції, робіт і послуг на 39,6 відсоткових пункти, зросла лише рентабельність операційної діяльності на 60 відсоткових пункти.

У 2019 вартість готової продукції у структурі запасів ТОВ «Вербів» зросла до 49,9% порівняно з 2017 роком, коли займала 43,2%. Обсяги готової продукції на складах підприємства на початок 2019 року порівняно з 2017 роком зменшились на 3669 ц. Значно зменшилась кількість кукурудзи на зерно

та насіння соняшнику, відповідно на 9411 ц. та 3840 ц., в структурі готової продукції відповідно зменшились на 41,6% та 17,2%. Зросла кількість зерна пшениці на 4034 ц. та бобів сої на 5357 ц., а у структурі дані види готової продукції ТОВ «Вербів» відповідно збільшились на 25,7% та 29,5%.

Обліковий процес на підприємстві ведеться відповідно до наказу про облікову політику. Згідно даного наказу використовується журнально-ордерна форма обліку.

Для синтетичного обліку готової продукції в ТОВ «Вербів» призначено активний рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, по дебету якого відображається її надходження за фактичною виробничою собівартістю, по кредиту – відпуск сільськогосподарської продукції.

Аналітичний облік готової продукції ведуть у сальдових відомостях, а синтетичний облік ведуть в журналі-ордері, кредитові обороти якого переносять до Головної книги.

Стосовно обліку сільськогосподарської продукції на підприємстві, то слід відзначити, що облік в ТОВ «Вербів» частково автоматизований, що спрощує роботу бухгалтерії. Сам процес виробництва є одним з основних процесів господарської діяльності підприємства і представляє собою сукупність операцій по виготовленню готової продукції. Відвантажену готову продукцію на підприємстві списують з кредиту рахунку 27 в дебет рахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

На підприємстві проводиться внутрішньогосподарський контроль та аналіз готової продукції сільськогосподарського виробництва.

На основі теоретичної бази внутрішнього контролю готової продукції, а саме на основі вивчення суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю, основних принципів ефективності та етапів здійснення такого контролю, було сформульовано результати дослідження у вигляді переліку шляхів удосконалення організації внутрішнього контролю готової продукції.

Суттєвим недоліком при раціоналізації аналізу на підприємстві є здійснення аналітичних робіт вручну, що значно підвищує витрати часу. На

нашу думку, повна автоматизація обліку в ТОВ «Вербів» є важливою умовою функціонування сучасного підприємства, а для підприємства з такими обсягами діяльності і чисельністю працівників обов'язковою і необхідною.

Як результат досліджень, проведених по господарству, можна зазначити, що:

- на підприємстві відсутній графік документообігу;
- первинні документи типової форми, що застосовуються в господарстві іноді заповнюються недбало, без зазначення всіх передбачених у них реквізитів, часто неохайно, що є порушенням вимог Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку;
- на підприємстві не завжди є в наявності бланки типових форм бухгалтерських документів;
- самі типові форми документів також потребують вдосконалення з погляду на вимоги щодо скорочення різноманітності первинних документів, та їх реквізитів, що вже застаріли;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку, такі як Виробничі звіти і Журнали-ордери ведуться на пристосованих бланках.

З метою усунення вище перерахованих недоліків при написанні роботи було висунуто ряд пропозицій щодо вдосконалення на підприємстві обліку, аналізу та внутрішньогосподарського контролю готової продукції:

- поліпшення якості законодавчо-нормативного відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації стосовно готової продукції, що забезпечить правильне ведення обліку;
- підвищення точності і швидкості обробки інформації дозволить більш якісне і оперативне заповнення реєстрів бухгалтерського обліку;
- з метою скорочення облікових робіт пропонуємо застосувати уніфікований документ для обліку готової продукції рослинництва Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля;

- для більш ефективного здійснення аналітичного і синтетичного обліку на підприємстві можна ввести у дію запропонований в роботі перелік субрахунків до рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

- доцільно частіше проводити внутрішньогосподарський контроль, який дозволить уникнути порушень і недоліків допущених при обліку готової продукції, а також сприятиме зменшенню розмірів втрат готової продукції на всіх стадіях виробництва, транспортування, зберігання і реалізації;

- підвищення кваліфікації і вдосконалення професійних властивостей управлінського та облікового персоналу.

- напрямком вдосконалення бухгалтерського обліку в цілому і готової продукції у в ТОВ «Вербів» є створення АРМ бухгалтера. Оскільки, простота в користуванні, зручність, швидкість обробки інформації дозволить бухгалтеру не тільки раціонально використовувати час, але й здійснювати аналіз господарської діяльності, подавати достовірну інформацію контрагентам і приймати правильні управлінські рішення.

Отже, проблема обліково-аналітичного забезпечення та внутрішньогосподарського контролю управління готовою продукцією стоїть дуже гостро. В цьому зв'язку особливого значення набувають теоретичні дослідження побудови обліку продукції сільськогосподарського виробництва, на базі чого повинні розроблятися прикладні питання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю готової продукції. При написанні магістерської роботи ми розглянули тільки частину питання модернізації даного виду обліку, але вже зараз можна сказати, що вирішення цієї проблеми не стоїть на одному місці.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеєнко Т. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації на переробних підприємствах АПК. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Ч. 4. С. 219-222.
2. Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. *Інноваційна економіка*. 2020. №1-2[82]. С. 157-163.
3. Бридун М. Внутрішньогосподарський контроль готової продукції сільського господарства. *Актуальні питання розвитку агропромислового комплексу*: Матеріали студентської науково-практичної конференції (16 листопада 2020, Бережани). Тернопіль: ФОП Паляниця В. А., 2020. С.55-56.
4. Бугай Н.О. Внутрішньогосподарський контроль як сегмент системи управління підприємством: сучасний стан та пріоритети розвитку. *Ефективна економіка*. 2016. №11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5190>
5. Букіта С.І. Організація внутрішнього контролю на підприємстві. URL: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/808>.
6. Бурковська А.В., Галагуз Ю.О. Теоретичні аспекти формування доходів від реалізації продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1103-1107.
7. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко, А.В. Резніченко. Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. / Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадецька А.М., Баранік О.О. К.: Центр учбової літератури, 2008. 472 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч. посіб. / В.М. Добровський (Бондар М.І., Свідерський Є.І. [та ін.]); за ред. В.М. Добровського. К.:А.С.К., 2009. 976 с.

10. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003 726 с.
11. Верхогляд В. Біологічні активи у ф. № 2-м: проблеми та рішення. *Баланс-Агро*. 2008. №3(159). С. 25-26.
12. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 36–42.
13. Вороніна В.Л., Черниш В.В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. Ч. I. 277 с.
14. Гаврилюк Л.В. Проблеми обліку та оцінки біологічних активів за справедливою вартістю. URL: http://www.rusnauka.com\ 17_ APSN_2009/ Economics/47929.doc.htm.
15. Гнатюк А. Оцінка біологічних активів. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ecan/2008_3/ pdf/gnatyuk.pdf
16. Голов С.Ф. Облік сільськогосподарських активів за справедливою вартістю: проти течії. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 11. С. 87-90.
17. Гончаренко Н.В. Удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві відповідно до вимог ПСБО 30 "Біологічні активи" *Облік і фінанси АПК*. 2009. №1. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/9_Goncha.pdf.
18. Грачова Р. Вивчаємо МСФЗ: біологічні активи в IAS 41 і П(С)БО 30. *Дебет-Кредит*. 2006. №47. URL: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid02828.html>
19. Гринчишин Я.М. Теоретичні і практичні проблеми оцінки біологічних активів за справедливою вартістю: (наукові конференції). URL: <http://intkonf.org/ken-grinchishin-yam-teoretichni-i-praktichni-problemi-otsinki-biologichnih-aktiviv-za-spravedlivoyu-vartistyu/>
20. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.

21. Жук В.М. Методичні рекомендації з організації обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції за ринковою (справедливою) вартістю. *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 1. С. 5-22.

22. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту. Київ: А.С.К. 2004. 754 с.

23. Задосенко Ж.В. Проблеми обліку та аналізу готової продукції та її реалізації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. URL: <http://global-national.in.ua/issue-4-2015>.

24. Заокіпна Н. С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізації. *Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ*. 2013. URL: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonalennya-obliku-gotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/>.

25. Іваніцкая В., Хаустова Є. Проблеми обліку та аналізу готової продукції та її реалізації. *Наука онлайн*. 2017. №12. URL: <https://nauka-online.com/ua/publications/ekonomika/2017/12/problems-ucheta-i-analiza-gotovoj-produktsii-i-ee-realizatsii/>

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

27. Канцуров О.О. Облік сільськогосподарської діяльності відповідно до ПСБО 30 "Біологічні активи". *Облік і фінанси АПК*. 2006. №11. С. 91-95.

28. Качмар О.В., Бридун М. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами у сільськогосподарських підприємствах. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку агро- та електроінженерії*: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (10 квітня 2020, Бережани). Тернопіль: ФОП Паляниця В. А., 2020. С.39-41.

29. Клименко О.П. Оцінка біологічних активів та її вплив на фінансові результати. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 2(56). С. 105-110.

30. Коміренко Л.В. Документальне оформлення надходження зернової продукції від урожаю та облік її на складі. *Облік і фінанси АПК*. 2004. №2. С.34-39.

31. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібник. Київ: Знання, КОО, 2001. 378 с.

32. Король О.Г., Акімова Т.В. Теоретичні засади інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2016. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5285>

33. Кугай І.П. Оцінка біологічних активів [Ел. ресурс]. / І.П. Кугай// Режим доступу, http://www.rusnauka.eom/17_APSN_2009/Economics/48076.doc.htm

34. Кухарський М., Гулик З. До питання обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва в сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. №8. С. 6-8.

35. Маркова Т.Д., Стрепенюк М.М., Римар Г.А. Аспекти обліку розрахунків з покупцями та замовниками за готову продукцію в сучасних умовах. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Вип. 1. Т. 10. С. 96-100.

36. Мельник А. О., Вабищевич І. С. Організація системи ефективного внутрішнього контролю на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2020. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8311>

37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. №4. С. 17-32.

38. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України 18.05.2001 №132. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. №18. С. 20-42.

39. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів Журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств затверджено

наказом Міністерства аграрної політики України від “ 4 ” червня 2009 р. № 390. URL: http://www.search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» URL: www.minfin.ua.

41. Моссаковський В. Облік біологічних активів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С. 38-40.

42. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: навч посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 464 с.

43. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / За ред. В.М. Жука. Київ: Юр-Агро-Веста, 2007. 368 с.

44. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2011. 1042 с.

45. Ордіховська Н.Д. Особливості управлінського обліку витрат на підприємствах АПК. Дніпропетровськ: Наука і освіта. 2005. С. 8-11.

46. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. №1. С. 49-52.

47. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Лега О. В. Продукція сільськогосподарського виробництва: особливості документування та облікового відображення. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7690>

48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р.№291. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>

49. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-XVII. URL: [HTTP://www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

50. Подолянчук О.А., Захарчук І.С. Готова продукція як об'єкт обліку сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, право*. 2014. №2. С. 18-22.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 URL: www.rada.gov.ua.

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку для студентів спеціальності 6.050100 “Облік і аудит” денної та заочної форми навчання / укл. Кузьмович П.М. Бережани: НВДЦ “Нововведення”, 2013. 208 с.

53. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом МФУ від 24.05р.95 р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0326-19>.

54. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

55. Потриваєва Н.В., Морозова Н.С. Проблеми організації обліку готової продукції. URL: <http://eforum-lntu.com/assets/files/articles/2013/4/39.pdf>.

56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *ВВР України*. 1999. № 40. С. 365–369.

57. Пушкар М. С. Фінансовий облік. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

58. Реслер М.В. Випуск готової продукції: організація та методика. *Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки*. 2008. Вип. 21. С. 37-41.

59. Слюсарчук Л.І. Особливості обліку готової продукції суб'єктів малого підприємництва. *Економіка АПК*. 2003. №2. С.104-108.

60. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. URL: <http://fingal.com.ua/content/view/780/35/1/3/>

61. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік поточних біологічних активів і сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 71-78.

62. Сук Л.К. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 6. С. 49-52.

63. Сук Л.К. Обчислення та використання собівартості сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 71-75.

64. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і

звітність: підруч. Київ: Алерта, 2006. 1080 с.

65. Харитоновна Л. Учет продукции с-х производства. *Баланс Агро*. 2016. №9. С.45-49.

66. Цебрій М. М., Кравчук В. С. Проблеми обліку готової продукції і її реалізації. Буковинський державний фінансово-економічний університет. 2013. URL: http://www.rusnauka.com/19_AND_2013/Economics/7_141614.doc.htm.

67. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посібник. Київ: Академія, 2004. 672 с.

68. Шваб В.Н. Вдосконалення звітів про рух матеріальних цінностей та книги складського обліку. *Планування та облік*. 2010. №2. С. 14-19.

69. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навч. посіб. Київ: Каравела, 2005. 568 с.

70. Шматковська Т.О., Демедюк Л.В., Ярощук Ю.В. До проблематики нормативно-правового забезпечення обліково-аналітичного процесу щодо оборотних активів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С. 840-843.

71. Шостак Г. В. Готова продукція: проблеми відображення у бухгалтерській звітності та шляхи їх вирішення. URL: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/2289/1/2016042829_TEZY_V3_P070.pdf.

72. Юнацький М.О. Бухгалтерський контроль: проблеми організації та звітність. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 10. С. 1009-1013.

73. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. 2009. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/1_Yacenko.pdf).