

Міністерство освіти і науки України

Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Навчально-науковий інститут фінансів, економіки, управління та права

Кафедра фінансів, банківського бізнесу та оподаткування

**ОБЛІК, АУДИТ І АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ
ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО
ПІДПРИЄМСТВА**

(за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю

«Агро-Край»)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

Другий (магістерський) рівень вищої освіти

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

601-ЕО

20381

КР

Розробила студентка групи 601-ЕО
Довгаль І.В.

Керівник: к.е.н., доцент
Карпенко Є.А.

Рецензент: головний бухгалтер ТОВ
«Агро-Край»
Мильченко А.В.

Засвідчую, що в цій роботі немає запозичень із праць інших авторів без
відповідних посилань
Довгаль І.В.

Підтверджую достовірність даних, використаних у роботі
Довгаль І.В.

Допустити до захисту
Завідувач кафедри Птащенко Л.О.

2021

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 Економічна характеристика та організація обліку у ТОВ «Агро-Край» .5	
1.1. Організаційно-управлінська структура ТОВ «Агро-Край» та основні види його діяльності	5
1.2. Організація бухгалтерського обліку ТОВ «Агро-Край».. .. .	12
1.3. Аналіз основних економічних показників ТОВ «Агро-Край».....	20
РОЗДІЛ 2 Облік виробництва та реалізації готової продукції.	34
2.1. Сутність, види та оцінка готової продукції.....	34
2.2. Документальне оформлення виробництва та реалізації готової продукції....	39
2.3. Облік витрат на виробництво готової продукції	43
2.4. Облік реалізації готової продукції.....	54
РОЗДІЛ 3 Аудит виробництва та реалізації готової продукції	58
3.1. Мета, завдання та планування аудиту виробництва та реалізації готової продукції	58
3.2. Методика проведення аудиту виробництва та реалізації готової продукції... ..	62
3.3. Оформлення результатів аудиту виробництва і реалізації готової продукції ..	67
РОЗДІЛ 4 Аналіз обсягу випуску та реалізації готової продукції	72
4.1. Аналіз динаміки та структури випуску готової продукції.....	72
4.2. Аналіз обсягів реалізації готової продукції.....	82
4.3 SWOT-аналіз діяльності та обсягів реалізації готової продукції	92
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	101
ДОДАТКИ	109

				601-EO	20381	KP	
	П. І. Б.	Підпис	Дата				
Розроб.	Довгаль І.В..			Облік, аудит і аналіз виробництва та реалізації готової продукції сільськогосподарського підприємства (за матеріалами товариства з обмеженою відповідальністю «Агро Край»)	Стадія	Арк.	Аркушів
Перевір.	Карпенко Є.А.				2	2	Кількість арк..
Н. контр.	Карпенко Є.А.				<i>Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка Кафедра ФіББО</i>		
Затверд.	Птащенко Л.О.						

ВСТУП

Сільське господарство є надзвичайно важливою галуззю економіки для розвитку держави. Воно є основою для створення продовольчої безпеки України, а також ваговою складовою експорту, адже 47,3 % експорту України у 2020 році становила саме сільськогосподарська продукція [1], а близько 5 % ВВП створено саме сільськогосподарськими підприємствами [2]. Разом з тим основними факторами стримування їх розвитку є погодні умови, фінансові обмеження та складність ведення обліку та звітності [5]. Тому необхідним є дослідження особливостей обліку, аудиту та аналіз виробництва та реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств.

Метою дипломної роботи є узагальнення теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення облік, аудит і аналіз виробництва та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край».

Відповідно до зазначеної мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:

- досліджена організаційно-управлінська структура, організація обліку та охарактеризовано основні економічні показники діяльності ТОВ «Агро-Край»;
- досліджено сутність готової продукції, порядок її оцінки, документального оформлення та обліку у ТОВ «Агро-Край»;
- з'ясовано мету, завдання та порядок проведення аудиту виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції;
- здійснено аналіз випуску та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край».

Об'єктом дослідження є процеси обліку, аудиту і аналіз виробництва та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край» та інших сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є теоретичних, методичних і практичних положень обліку, аудиту та аналізу виробництва та реалізації готової продукції.

Основу дипломної роботи становить сукупність загальнонаукових принципів і спеціальних методів наукового пізнання. При дослідженні фінансово-господарської діяльності та організації обліку у ТОВ «Агро-Край», аналізу

випуску та реалізації готової продукції використано монографічний, економіко-статистичний та математичний методи. Дослідження особливостей обліку виробництва та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край» проводилося з використанням абстрактно-логічного методу. Дослідження особливостей аудиту готової продукції проводилося з використанням монографічного методу, методів анкетування, індукції, дедукції, аналогії та порівняння.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці учених з проблем обліку, аналізу та аудиту біологічних активів та сільськогосподарської продукції, законодавчі і нормативні акти України, матеріали Державної служби статистики України, матеріали науково-практичних конференцій, електронні ресурси, дані анкетного опитування, бухгалтерського обліку, фінансова та статистична звітність ТОВ «Агро-Край».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту виробництва і реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край».

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку, аналізу та аудиту виробництва та реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» з метою покращення обліково-аналітичного забезпечення управління товариством.

Дипломна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи становить 114 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 22 таблиці, 46 рисунків, 32 додатки. Список використаних джерел налічує 90 найменувань.

У першому розділі дипломної роботи здійснена характеристика фінансово-економічної діяльності та організації обліку у ТОВ «Агро-Край». Другий розділ присвячено вивченню особливостей обліку виробництва та реалізації готової продукції у товаристві. Питання аудит виробництва та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край» досліджувалися у третьому розділі дипломної роботи. У четвертому розділі здійснено аналіз обсягу випуску та реалізації готової продукції у ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки та проведено SWOT-аналіз діяльності товариства.

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ У ТОВ «АГРО-КРАЙ»

1.1 Організаційно-управлінська структура ТОВ «Агро-Край» та його основні види діяльності

Надзвичайно важливою галуззю господарського комплексу України, яка відіграє суттєву роль у зміцненні економіки, створюючи значну частку ВВП держави, сприяючи підвищенню рівня життя населення та вирішенню соціально-економічних проблем, є сільське господарство, обсяги реалізованої продукції якого поступово зростають (додаток А.1). У 2020 р. у порівнянні з 2019 р. спостерігається зростання вартості продукції сільського господарства, яка реалізована підприємствами на 30843,6 млн. грн. (або на 7,54 %). Причому найбільше зростання відбулося у таких областях як Чернівецька (на 57,89 %) та Харківська (на 29,56%).

Слід відмітити, що протягом тривалого часу Полтавська область знаходиться в трійці лідерів за вартістю реалізованої сільськогосподарської продукції підприємствами України, що підтверджують дані рисунку 1.1.

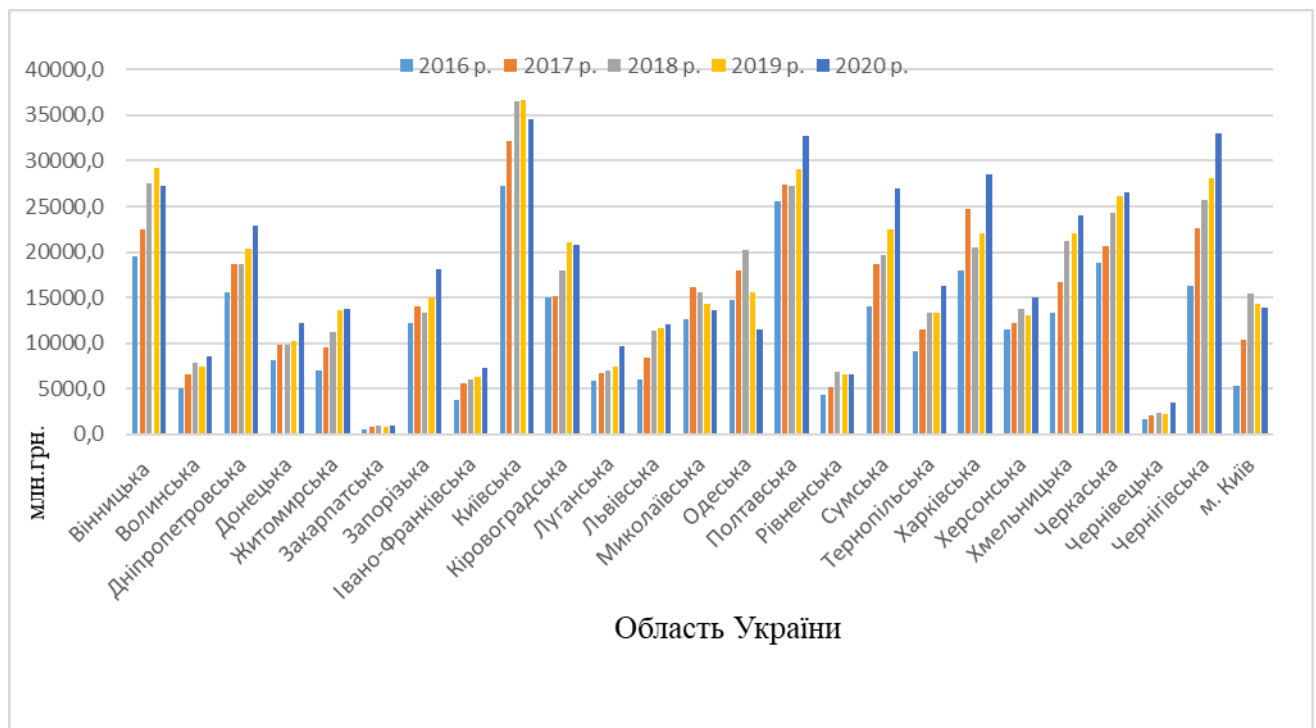


Рисунок 1.1 – Вартість реалізованої сільськогосподарської продукції підприємствами України за 2016 – 2020 роки, млн. грн.

Складено за даними [3]

Разом з тим темпи зростання вартості реалізованої продукції у Полтавській області дещо менші, ніж в Запорізькій, Чернігівській, Чернівецькій, Харківській, Тернопільській та Сумській областях, незважаючи на те, що у 2020 р. порівняно з попереднім періодом вартість продукції сільського господарства, реалізованої підприємствами Полтавської області, зросла на 3667,3 млн. грн. (або на 12,59 %).

Полтавська область має виражену зернову спеціалізацію, що підтверджують дані додатку А.2.

Протягом 2016 – 2020 року обсяг виробництва зернових та зерно-бобових суб'єктами господарювання Полтавської області становив більше 50 % виробництва усіх сільськогосподарських культур. Разом з тим обсяг їх виробництва у останніх роках дещо скорочується. Так, у 2019 р. порівняно з 2018 р. обсяг виробництва зернових скоротився на 3,52 %, а у 2020 р. порівняно з 2019 р. - на 17,46 %.

Також доволі розвинутим на території Полтавської області є виробництво буряка цукрового як в абсолютному вираженні, так і по питомій вазі (таблиця 1.1). Проте слід відмітити, що його обсяги поступово скорочуються. Якщо у 2016 р. обсяг виробництва буряка цукрового становив 20,17 % усіх сільськогосподарських культур, то в 2020 р. – лише 11,97%. А от виробництво соняшнику навпаки демонструє зворотну тенденцію і за 2020 рік його обсяг виробництва склав 11,11 % усіх сільськогосподарських культур.

Найменше сільськогосподарські підприємства Полтавської області спеціалізуються на вирощуванні плодових та ягідних культур. Це перш за все пов'язано з тим, що цей вид діяльності є малорентабельним і в області відсутні ринки збуту. За 2020 р. було зібрано лише 1236,2 ц. плодів та ягід, що становило 1,41% від усіх сільськогосподарських культур.

Слід відмітити, що негативним фактором розвитку сільськогосподарської галузі регіону є скорочення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у Полтавській області протягом всього аналізованого періоду у порівнянні з попередніми роками, окрім 2017 року. У 2019 р. спостерігаємо скорочення на 6371,4 тис. ц. (або на 6,07%), порівняно з 2018 р., а у 2020 р. порівняно з попереднім роком - на 11038,7 тис. ц. (або на 11,19%).

Представником сільськогосподарських підприємств і потужним

виробником продукції рослинництва у Полтавській області є суб'єкт дослідження дипломної роботи, ТОВ «Агро-Край», яке спеціалізується саме на виробництві зернових культур.

ТОВ «Агро-Край» створене 27.01.2017 р. і здійснює свою діяльність в м. Гадяч Полтавської обл. по вул. Лохвицька 29.

Засновником товариства є ТНА Корпорейт Солюшнз ЛЛС (TNA CORPORATE SOLUTIONS LLC), який знаходиться в Сполучених Штатах Америки за адресою: Сполучені Штати Америки, 610, В. Бродвей, Офіс 201.

ТОВ «Агро-Край» діє на підставі статуту (додаток Б), в якому визначено його мету, предмет та основний вид діяльності (рисунок 1.2).

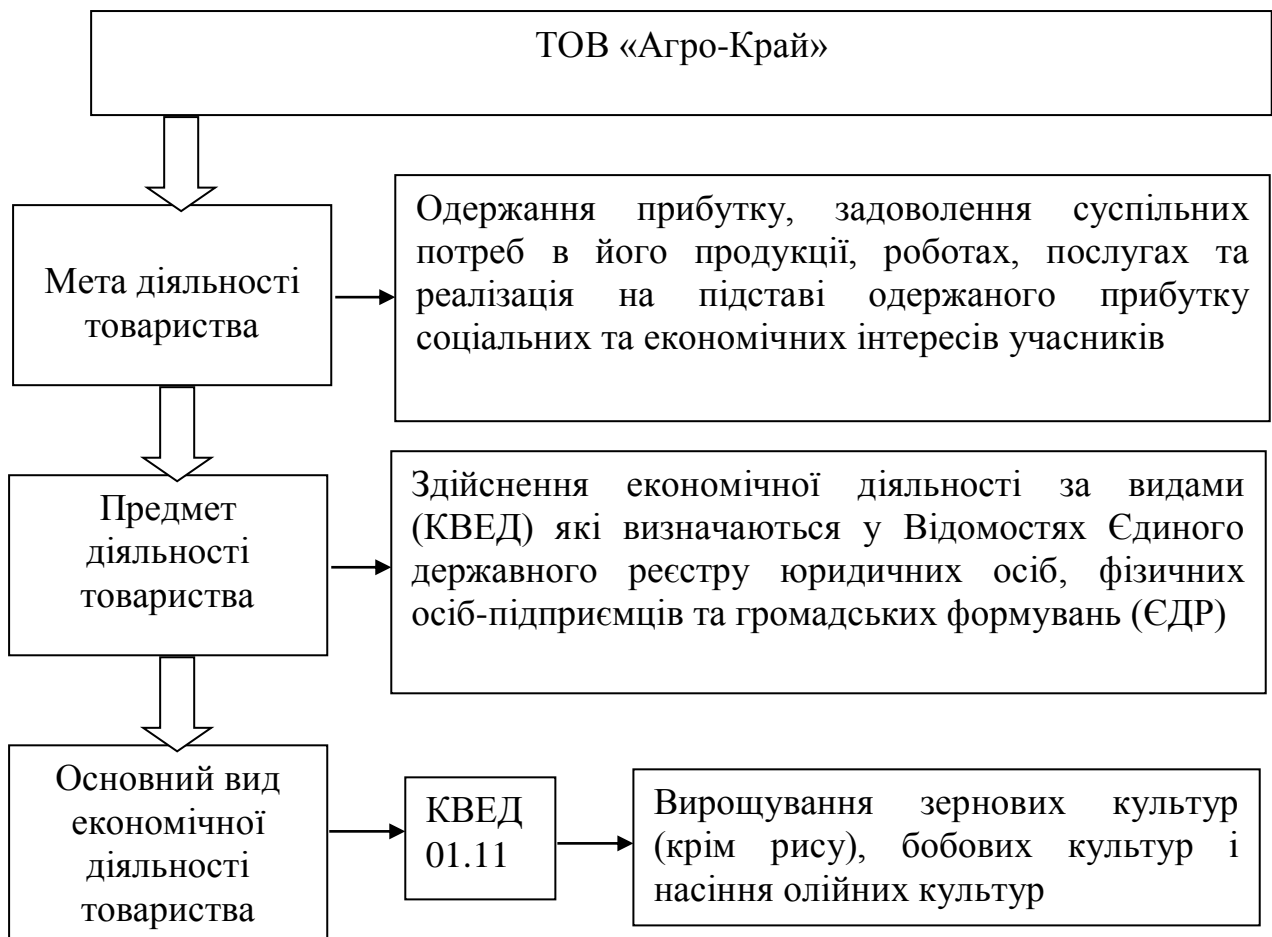


Рисунок 1.2 – Мета, предмет та основний вид діяльності ТОВ «Агро-Край»

Слід відмітити, що окрім основного виду діяльності, тобто вирощування зернових, бобових та олійних культур ТОВ «Агро-Край» здійснює й інші види діяльності, відомості про які занесено до Єдиного державного реєстру юридичних

осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Їх повний перелік ми узагальнили на рисунку 1.3.

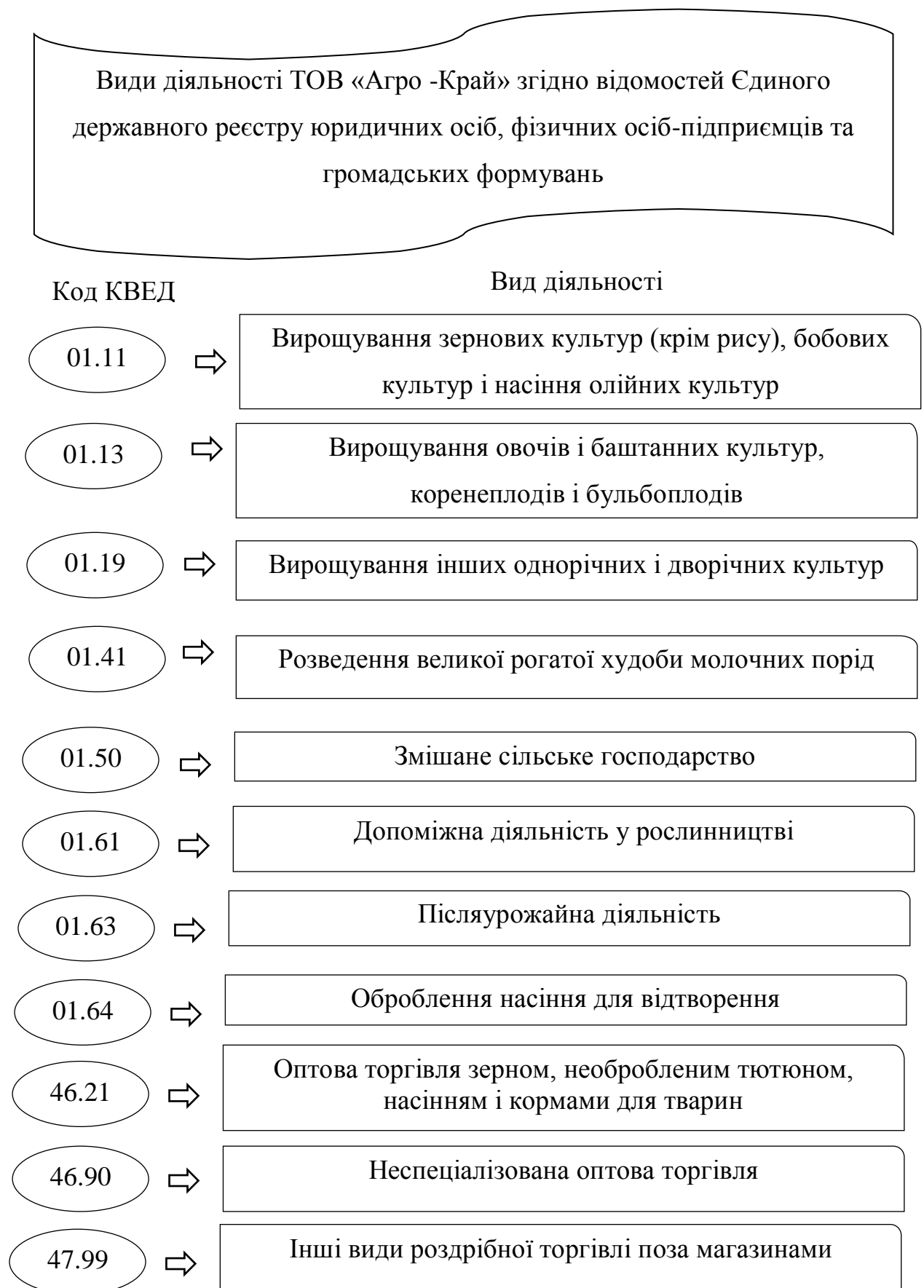


Рисунок 1.3 – Основні види діяльності ТОВ «Агро - Край»

Також статутом ТОВ «Агро-Край» передбачено, що воно може здійснювати інші види діяльності, які не заборонені чинним законодавством.

Згідно чинного законодавства та Статутом товариство може бути власником рухомого майна та інтелектуальної власності.

Джерелами формування майна є його види, які зображені на рисунку 1.4.

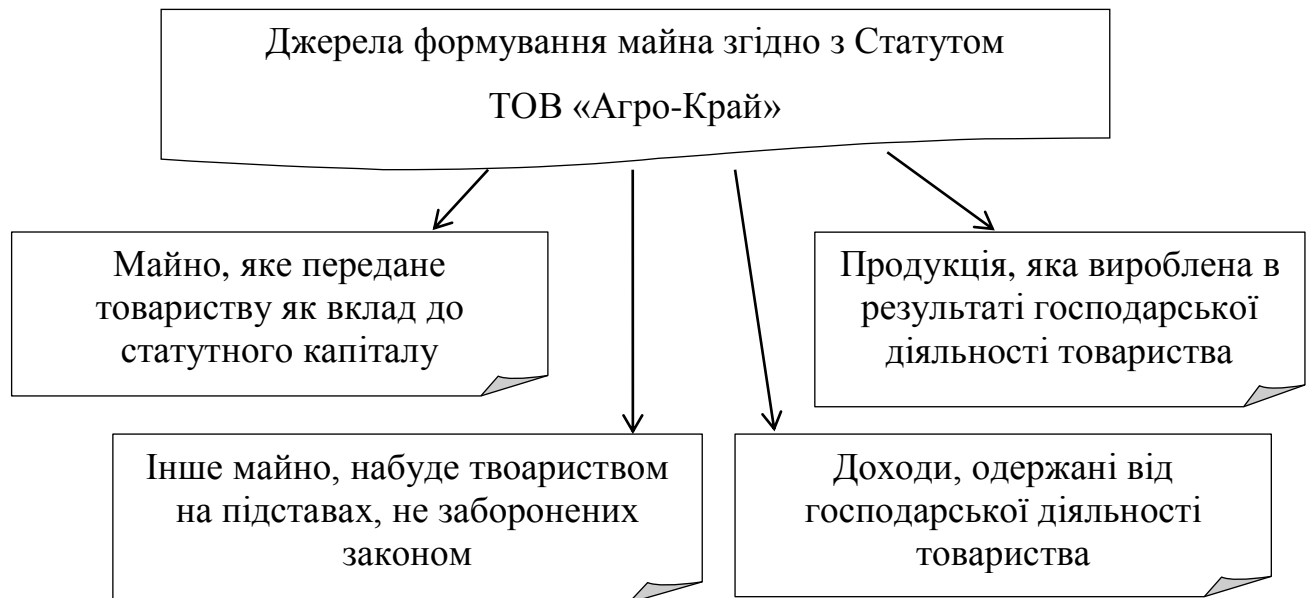


Рисунок 1.4 – Джерела формування майна згідно з Статутом ТОВ «Агро-Край»

Організаційна структура управління – це цілісна ієрархічна система, що складається із сукупності впорядкованих підрозділів та рівнів управління, яка організовує процес комунікації між ними та має на меті забезпечення ефективного процесу функціонування організації через взаємодію складових як із внутрішнім, так і з зовнішнім середовищем організації [6]. Правильна її побудова є одним із факторів підвищення прибутковості діяльності будь якого суб'єкта господарювання.

Управління у ТОВ «Агро-Край» організоване за лінійно-функціональним принципом (рисунок 1.5). При цьому позитивним є те, що кожен працівник підпорядковується керівнику структурного підрозділу, в якому він працює, а всі структурні підрозділи поділені по функціональному принципу.

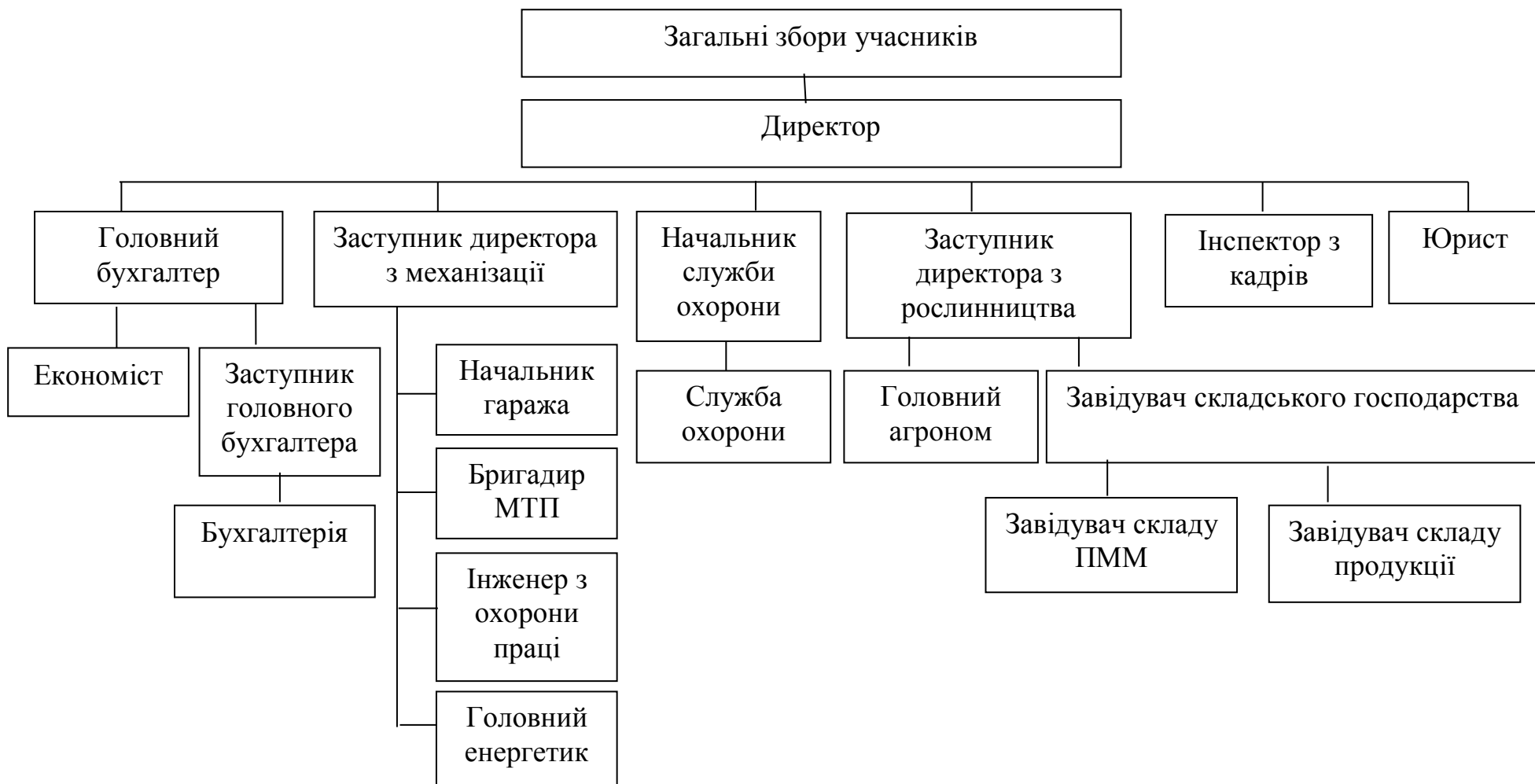


Рисунок 1.5 – Організаційна структура управління ТОВ «Агро - Край»

Така структура управління була обрана товариством у зв'язку з тим, що вона дозволяє управляти великою кількістю виконавців, адже, за рахунок зменшення чисельності рівнів управління, відбувається прискорення швидкості передачі інформації між відділами, що в свою чергу збільшує оперативність прийняття рішень і виконання поставлених завдань.

Ще однією перевагою лінійно-функціональної структури управління є розвантаження вищого керівництва і спрямування його зусиль на прийняття важливих управлінських рішень. Зазначене вище забезпечує дотримання принципу Паретто, коли вище керівництво лише 20% свого часу витрачає на вирішення оперативних питань, а 80% - на стратегічне управління діяльністю. Тому вважаємо, що лінійно функціональна структура управління повністю відповідає стадії розвитку ТОВ «Агро-Край» і сприяє підвищенню ефективності його діяльності.

Згідно зі Статутом ТОВ «Агро-Край» до органів товариства належать: загальні збори учасників; наглядова рада (у разі її утворення); виконавчий орган. Відмітимо, що станом на 01 січня 2021 року наглядова рада у товаристві була відсутня. Тобто фактично органами управління є загальні збори учасників (як вищий орган товариства) та виконавчий орган в особі директора.

До компетенції директора ТОВ «Агро-Край», як виконавчого органу, належить вирішення всіх питань, пов'язаних з управлінням поточною діяльністю товариства, в тому числі укладання від імені товариства правочинів (договорів, угод, контрактів тощо) на суму, що не перевищує один мільйон гривень, а також правочинів (договорів) дарування та інших подібних правочинів на суму, що не перевищує одну тисячу гривень. Директор є підзвітним загальним зборам учасників та організовує виконання їх рішень.

Заступник директора з механізації забезпечує високий рівень технічної підготовки виробництва, його ефективності, скорочення непродуктивних витрат, організовує роботу начальника гаража, бригадира моторно-транспортного підрозділу, інженера з охорони праці та головного енергетика.

Начальник служби охорони організовує роботу служби охорони з метою забезпечення надійного захисту об'єктів ТОВ «Агро-Край» від крадіжок, пожеж, аварій, актів вандалізму, стихійних бід, розробляє і здійснює заходи щодо

удосконалення захисту матеріальних цінностей товариства від розкрадання.

Заступник директора з рослинництва здійснює організаційно – технологічне керівництво галуззю рослинництва. Він забезпечує впровадження інноваційних систем землеробства з метою підвищення урожайності та ефективного використання землі з метою збільшення обсягів виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, підвищення її якості. Заступнику директора з рослинництва безпосередньо підпорядковуються головний агроном та завідувач складського господарства.

Інспектор з кадрів здійснює облік особистого складу ТОВ «Агро-Край» і забезпечує складання встановленої документації щодо кадрів товариства.

Юрист відповідає за підготовку договорів та здійснює консультування з різних правових аспектів.

На основі проведеного дослідження можемо зробити висновок, що організаційна структура управління товариства є достатньо ефективною, в повній мірі реалізовані функції менеджменту, такі як планування, організація, мотивація та контроль, а між відділами налагоджений гарний взаємозв'язок та розуміння.

1.2 Організація бухгалтерського обліку ТОВ «Агро-Край»

Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [9].

Тобто бухгалтерський облік є інформаційною системою ТОВ «Агро-Край», яка за рахунок вимірювання, обробки та передачі інформації дозволяє ухвалювати виважені та обґрунтовані рішення внутрішніми та зовнішніми користувачами, що наочно продемонстровано на рисунку 1.6.

Від ефективності організації системи бухгалтерського обліку значною мірою залежить результативність діяльності ТОВ «Агро-Край» та досягнення його стратегічних цілей. В науковій літературі існують різні думки щодо трактування сутності організації обліку. Одні науковці визначають організацію обліку об'єкт, процес, явище, складову організаційної функції управління; інші – як виконання цілей, завдань та функцій обліку [10].



Рисунок 1.6 – Бухгалтерський облік як інформаційна система ТОВ «Агро-Край»

Поділяємо думку Рожелюк В.М., яка вважає, що процес організації бухгалтерського обліку включає дві групи складових:

- 1) структурні, які передбачають вибір форми організації обліку та організації роботи працівників, що його вестимуть на підприємстві;
- 2) технологічні, які передбачають безпосередню організацію облікового процесу відповідно до наявних технічних можливостей [10] (рисунок 1.7).

Базуючись на виділених на рисунку 1.7 елементах опишемо особливості організації бухгалтерського обліку у ТОВ «Агро-Край».



Рисунок 1.7 – Процес організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Агро-Край»

При організації бухгалтерського обліку власник або керівник суб'єкта господарювання разом з головним бухгалтером розробляє:

- положення про організацію бухгалтерського обліку;
- посадові інструкції працівників бухгалтерії;
- робочий план рахунків;
- положення про інвентаризацію;
- графік документообігу

- наказ про облікову політику
- інструкції з обліку окремих об'єктів.

Відмітимо, що у ТОВ «Агро-Край» з перерахованих вище документів наявні лише робочий план рахунків, наказ про облікову політику та положення про інвентаризацію, що вказує на те, що організацію обліку у товаристві знаходиться на середньому рівні.

Також до компетенції власника належить вибір форми організації бухгалтерського обліку. Для ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «Агро-Край» створено бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером, структуру якої зображено на рисунку 1.8.

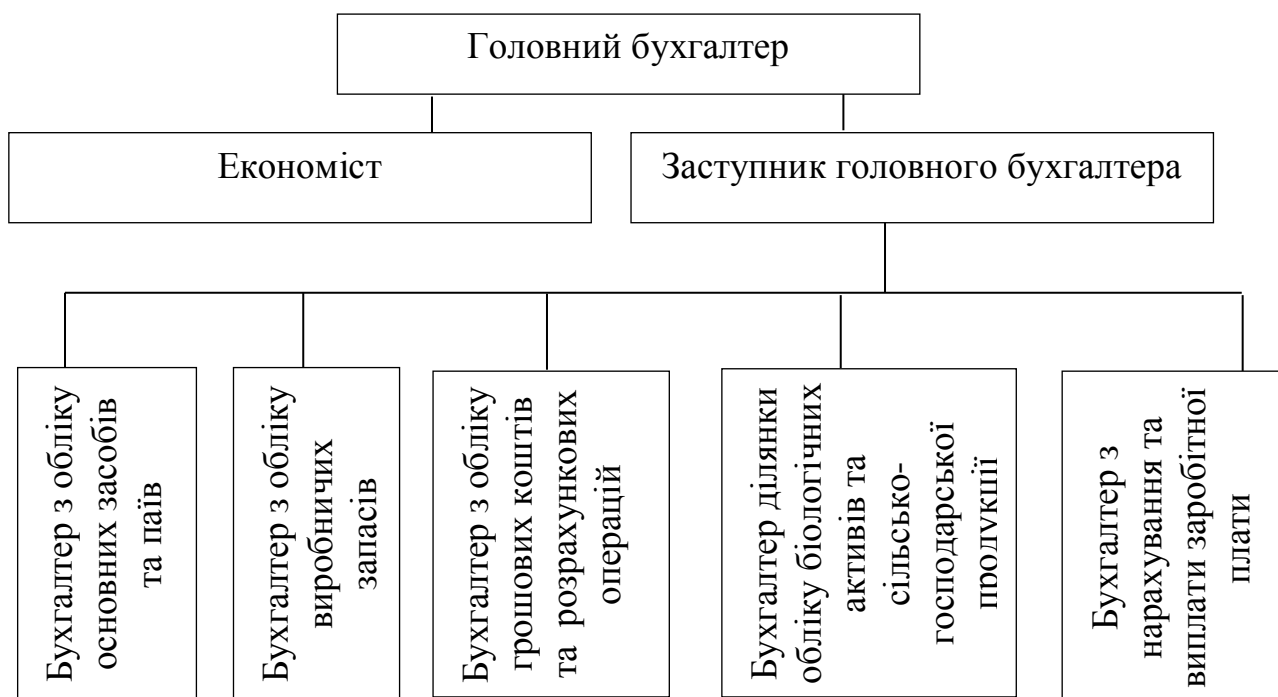


Рисунок 1.8 – Структура бухгалтерії ТОВ «Агро-Край»

Загалом склад бухгалтерії ТОВ «Агро-Край» налічує сім осіб, функціональні обов'язки яких розподілені за напрямками діяльності товариства.

Головний бухгалтер приймається на роботу за наказом директора товариства та підпорядковується йому безпосередньо. Він виконує всі завдання та обов'язки, які передбачені Законом України [9] і відображені на рисунку 1.8.

Також головний бухгалтер здійснює контроль за правильністю розрахунку планових показників діяльності товариства.



Рисунок 1.9 - Завдання та обов'язки головного бухгалтера відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9]

Заступник головного бухгалтера ТОВ «Агро-Край»:

- організовує своєчасний та достовірний бухгалтерський облік, формування повної та достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність і майновий стан товариства;

- здійснює контроль за правильністю відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про господарські операції товариства;

- здійснює відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності;

- забезпечує своєчасне складання та подання фінансової та статистичної звітності.

Бухгалтер з обліку основних засобів та паїв: здійснює складання та перевірку первинних документів, які пов'язані з рухом, амортизацією, ремонтом та модернізацією основних засобів; відображає на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з основними засобами; проводить нарахування відображення в обліку орендної плати за паї; відображає в бухгалтерському обліку операції, пов'язані із довгостроковими фінансовими інвестиціями.

Бухгалтер з обліку виробничих запасів здійснює складання та перевірку первинних документів, пов'язаних з надходження та відпуском виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, проводить відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Бухгалтер з обліку грошових коштів та розрахункових операцій здійснює складання первинних документів та відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів, розрахунків з контрагентами. Він є відповідальним за приймання та видачу готівки з каси, отримання її в установі банку, ведення касової книги.

Бухгалтер ділянки обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснює складання первинних документів та відображення в обліку операцій, пов'язаних з вирощуванням та реалізацією сільськогосподарської продукції. В його обов'язки також входить визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції.

Бухгалтер з нарахування та виплати заробітної плати здійснює нарахування заробітної плати, відпускних та лікарняних; проводить обов'язкові нарахування та утримання із заробітної плати; здійснює остаточний розрахунок при звільненні співробітників.

Негативним моментом в організації бухгалтерського обліку у ТОВ «Агро-край» є відсутність посадових інструкцій, у яких би було закріплено описані вище обов'язки бухгалтерів. Тому нами, з метою удосконалення організації обліку, на основі вивчення особливостей роботи головного бухгалтера товариства ми розробили для нього посадову інструкцію і навели її в додатку В.

ТОВ «Агро-Край» веде бухгалтерський облік, складає і подає податкову та

статистичну інформацію у встановленому законодавством порядку. Ведення обліку та складання фінансової звітності здійснює товариством з використанням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Повний комплект річної фінансової звітності, яку складає ТОВ «Агро-Край» включає такі звіти: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом); Звіт про власний капітал; Примітки до річної фінансової звітності.

До складу статистичної звітності, яку складає товариство входять такі форми: Звіт про капітальні інвестиції - 2-інвестиції (квартальна); Звіт підприємства з іноземними інвестиціями - 10-зез (квартальна); Звіт про реалізацію продукції сільського господарства - 21-заг (місячна); Звіт про перевезення вантажів та пасажирів автомобільним транспортом - 51-авто (місячна); Звіт про перевезення автомобільним транспортом вантажів за видами вантажів та пасажирів за видами сполучення за квартал - 31-авто (квартальна); Звіт про використання та запаси палива - 4-мтп (місячна); Звіт із праці - 1-ПВ (квартальна); Обстеження ділової активності сільськогосподарського підприємства - 2К- (квартальна); Звіт про заборгованість з оплати праці - 3-борг (місячна).

ТОВ «Агро-Край» відноситься до категорії сільськогосподарських товаровиробників, а тому знаходиться на спрощеній системі оподаткування четвертої групи і є платник фіксованого податку. Також товариство зареєстровано як платник податку на додану вартість.

Для ведення обліку у товаристві використовується комп'ютерна форма обліку з використанням технологічної платформи «1С: Підприємство» 8.1 та конфігурації бухгалтерської програми «Управління сільськогосподарським підприємством для України».

Разом з тим недоліком є те, що дана комп'ютерна програма не рекомендована до використання на території України відповідно до Указу Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 28 квітня 2017 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» від 15 травня 2017 року № 133/2017.

Відмітимо, що ще одним суттєвим недоліком в організації обліку ТОВ

«Агро-Край» є відсутність графіку документообігу, що призводить до частих затримок в надходженні документів до бухгалтерії.

Для ведення первинного обліку у ТОВ «Агро-Край» використовують як типові форми, так і бланки, розроблені безпосередньо товариством. Детальне ознайомлення із такими первинними документами дозволило нам дійти висновку, що вони складаються із дотримання усіх вимог законодавства.

Облікова політика суб'єкта господарювання оформлюється розпорядчим документом про облікову політику. У ТОВ «Агро-Край» таким документом є Наказ про облікову політику. Його критичний аналіз дозволив дійти висновку, що в цілому він містить всі необхідні елементи. Зокрема в наказі описані такі альтернативні варіанти:

- критерій суттєвості для відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних із рухом активів, зобов'язань, власного капіталу, визнанням доходів і витрат, у розмірі 100 грн.;

- до основних засобів належать матеріальні активи, які утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року, а вартість понад 20000 грн.;

- для амортизації основних засобів використовується прямолінійним методом;

- необоротні матеріальні активи, вартість яких не перевищує 20000 грн., відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів;

- первісне визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за справедливою вартістю;

- поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги оцінюється за чистою реалізаційною вартістю. Для розрахунку резерву сумнівних боргів використовується метод застосування коефіцієнта сумнівності. При цьому коефіцієнт сумнівності розраховується способом визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

- товариством нараховується резерв забезпечення на виплату відпусток працівників та резерв забезпечення наступних витрат на реструктуризацію.

Отже, на основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що система організації бухгалтерського обліку у ТОВ «Агро-Край» знаходиться на середньому рівні. Головними напрямками її удосконалення є розробка: положення про організацію бухгалтерського обліку; графіку документообороту; посадових інструкцій працівників бухгалтерії; типових методичних рекомендацій з обліку окремих об'єктів обліку; перехід на вітчизняну бухгалтерську комп'ютерну програму.

Не дивлячись на зазначені недоліки в цілому організація обліку, яка створена директором товариства разом з головним бухгалтером сприяє ефективному, правильному та достовірному відображенню даних про здійснені господарські операції в бухгалтерському обліку.

1.3. Аналіз основних економічних показників ТОВ «Агро-Край»

ТОВ «Агро-Край» належить до сільгоспвиробників і є представником агросектору. Загалом на сьогодні сільськогосподарські підприємства України, в тому числі і ТОВ «Агро-Край» мають значні проблеми для свого розвитку, основні з яких наведено на рисунку 1.10.



Рисунок 1.10 - Проблеми розвитку сільськогосподарських підприємств України

Зазначені проблеми призвели до зменшення суб'єктів господарювання Полтавської області, які займаються сільським, лісовим та рибним господарством у 2020 році порівняно з попереднім роком, що підтверджують дані додатку Д.

За таких складних умов можуть вижити лише потужні підприємства, що зумовлює збільшення юридичних осіб в цій галузі, а натомість скорочення ФОП. Так, у 2020 році порівняно з 2019 роком відбувається скорочення фізичних осіб підприємців, які займаються сільським господарством у Полтавській області на 28 осіб (рисунок 1.11).

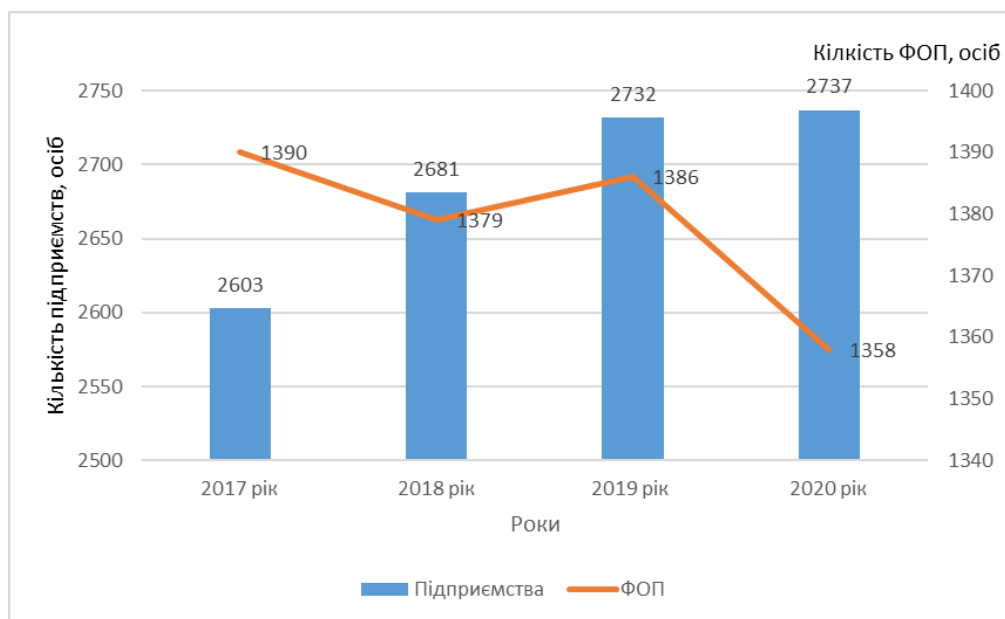


Рисунок 1.11 – Кількість суб'єктів господарювання Полтавської області, що займаються сільським, лісовим та рибним господарством за 2017 – 2020 рр.

Щодо підприємств, то їх кількість у цьому періоді зросла на 5 осіб. Позитивним є те, що разом зі зростанням кількості сільськогосподарських підприємств, спостерігається і зростання частки прибуткових підприємств, яка у 2020 р. зросла на 5,7 в.п., порівняно з попереднім роком (таблиця 1.2). Також у цьому періоді зростає і рентабельність операційної діяльності сільськогосподарських підприємств на 7,3% порівняно з 2019 р.

Все це свідчить про поступальний розвиток сільськогосподарських підприємств Полтавської області, значний внесок сільського господарства у розвиток регіону. Разом з цим негативним для ТОВ «Агро-Край» є збільшення потужних сільгоспвиробників, які створюють серйозну конкуренцію товариству.

Рентабельність операційної діяльності та фінансові результати підприємств
Полтавської області, що займаються сільським, лісовим та рибним господарством
за 2016 – 2020 рр.

Роки	Фінансовий результат (сальдо), тис. грн	У т.ч.				Рентабельність (збитковості) операційної діяльності, %
		Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток		
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, тис. грн	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат, тис. грн	
2016	11432840,4	89,7	11944649,6	10,3	511809,2	37,8
2017	4834515,1	84,3	5900208,2	15,7	1065693,1	16,1
2018	5842343,6	88,3	6870883,2	11,7	1028539,6	20,4
2019	5440668,4	83,0	6683831,3	17,0	1243162,9	15,6
2020	8219067,4	88,7	8950854,9	11,3	731787,5	22,9

Складено за даними [2]

На основі даних фінансової звітності ТОВ «Агро-Край» (додаток Е) проаналізуємо основні показники його фінансово-господарської діяльності за 2018 – 2020 роки в таблиці 1.5.

Аналізуючи економічні показники діяльності ТОВ «Агро-Край» слід відмітити, що позитивною є стійка тенденція зростання активів товариства, що опосередковано може свідчити про розширення його обсягів діяльності.

На кінець 2019 року загальна вартість активів у порівнянні з роком раніше зросла на 730261 тис.грн. (або на 61,66%). У наступному році продовжилася ця тенденція і на кінець 2021 року їх вартість становили 2201291 тис. грн., що більше, ніж у 2019 році на 286622 тис.грн. (або на 14,97%).

Графічно динаміка основних складових активів ТОВ «Агро-Край» за 2018 – 2020 роки зображена на рисунку 1.12 та таблиці 1.5 проаналізуємо

Основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки

№	Показники	Одиниці виміру	Джерела інформації, розрахунок	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення				
							абсолютне, тис. грн.		темп зростання, %		
							2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1.	АКТИВИ										
1.1	Активи – всього	тис. грн.	Ф. 1, ряд. 1300, гр. 4	1184408	1914669	2201291	730261	286622	161,66	114,97	
1.2	Необоротні активи	тис. грн.	Ф. 1, ряд. 1095	144668	189059	159773	44391	-29286	130,68	84,51	
1.2.1	Нематеріальні активи	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1000	0	0	8	0	8	х	х	
1.2.2	Незавершені капітальні інвестиції	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1005	1520	6670	927	5150	-5743	438,82	13,90	
1.2.3	Основні засоби	тис. грн.	Ф. 1, ряд. 1010	132822	181817	158342	48995	-23475	136,89	87,09	
1.2.4	Довгострокові фінансові інвестиції	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1030 + ряд. 1035	10326	572	496	-9754	-76	5,54	86,71	
1.3	Оборотні активи	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1195+1200	1039740	1725610	2041518	685870	315908	165,97	118,31	
1.3.1	Запаси	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1100+1110	437738	574623	957639	136885	383016	131,27	166,66	
1.3.2	Дебіторська заборгованість	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1120+1125+1130+1135+1136+1140+1145+1155	577980	1134545	1034656	556565	-99889	196,29	91,20	
1.3.3	Грошові кошти та їх еквіваленти	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1160+1165	8146	13	27150	-8133	27137	0,16	У 209 р.	

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.3.4	Витрати майбутніх періодів	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1170	77	51	79	-26	28	66,23	154,90
1.3.5	Інші оборотні активи	тис. грн.	Ф. 1, ряд 119	15799	16378	21994	579	5616	103,66	134,29
2.	ЗОБОВ'ЯЗАННЯ									
2.1	Зобов'язання – усього	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1595+1695+1700, гр. 4	787569	1434435	1351396	646866	-83039	182,13	94,21
2.2	Довгострокові зобов'язання	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1595	0	36937	28160	36937	-8777	х	76,24
2.3	Поточні зобов'язання	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1695+1700	787569	1397498	1323236	609929	-74262	177,44	94,69
2.3.1	Короткострокові кредити	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1600+1610	0	4023	12079	4023	8056	х	У 3 рази
2.3.2	Кредиторська заборгованість за товари	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1615+1605	175979	124899	89088	-51080	-35811	70,97	71,33
2.3.3	Кредиторська заборгованість за розрахунками	тис. грн.	2.3 - 2.3.1 – 2.3.2	607885	1264466	1215225	656581	-49241	У 2 рази	96,11
2.3.5	Забезпечення витрат і платежів	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1520+1525+1660	3705	4110	6844	405	2734	110,93	166,52
3.	ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ									
3.1	Власний капітал – усього	тис. грн.	Ф. 1, ряд. 1495, гр. 4	396839	480234	849895	83395	369661	121,01	176,98
3.2	Зареєстрований (пайовий) капітал	тис. грн.	Ф. 1, ряд. 1400	10	10	10	0	0	100,00	100,00
3.5	Нерозподілений прибуток	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1420	396829	480224	849885	83395	369661	121,02	176,98

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
4.	ДОХОДИ І ВИТРАТИ									
4.1	Чистий дохід від реалізації продукції	тис. грн.	Ф. 2, ряд. 2000, гр. 3	1043781	858466	912388	-185315	53922	82,25	106,28
4.2	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	Ф. 2, ряд 2050, гр. 3	809696	710268	706748	-99428	-3520	87,72	99,50
4.3	Валовий прибуток	тис. грн.	Ф. 2, ряд 2090 (2095), гр. 3	234085	148198	205640	-85887	57442	63,31	138,76
4.4	Прибуток від операційної діяльності	тис. грн.	Ф. 2, ряд 2190 (2195), гр. 3	403720	82703	281998	-321017	199295	20,49	340,98
4.5	Прибуток до оподаткування	тис. грн.	Ф. 2, ряд 2290 (2295), гр. 3	403269	83395	275812	-319874	192417	20,68	У 3,3 рази
4.6	Чистий прибуток	тис. грн.	Ф. 2, ряд 2350 (2355), гр. 3	403269	83395	275812	-319874	192417	20,68	У 3,3 рази
5.	ПОКАЗНИКИ РЕНТАБЕЛЬНОСТІ									
5.1	Рентабельність продажу	%	4.3 / 4.1 * 100	22,43	17,26	22,54	-5,16	5,27	x	x
5.2	Середня вартість активів	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1300	753241,00	1549538,50	2057980,00	796298	508442	205,72	132,81
5.3	Рентабельність активів	%	4.6 / 5.2 * 100	53,54	5,38	13,40	-48,16	8,02	x	x
5.4	Середній розмір власного капіталу	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1495	195184,50	438536,50	665064,50	243352	226528	224,68	151,66
5.5	Рентабельність власного капіталу	%	4.6 / 5.4 * 100	206,61	19,02	41,47	-187,59	22,45	x	x
5.6	Середній розмір власного оборотного капіталу	тис. грн.	Ф. 1, ряд 1495+1500+1510+1515-1095 (гр. 3+ гр. 4)/2	48791,50	271673,00	490648,50	222882	218976	556,80	180,60

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
5.7	Рентабельність власного оборотного капіталу	%	$4.6 / 5.6 * 100$	826,51	30,70	56,21	-795,82	25,5169	x	x
6.	ТРУДОВІ ПОКАЗНИКИ									
6.1	Середньооблікова кількість працівників	осіб	Ф. 1-підприємство, р. 4., ряд. 300	781	609	542	-172	-67	77,98	89,00
7.	ПОКАЗНИКИ ДІЛОВОЇ АКТИВНОСТІ									
7.1	Середній розмір дебіторської заборгованості	тис. грн.	$\text{Ф. 1, ряд } 1120+1125+1130+1135+1136+1140+1145+1155 \text{ (гр. 3+ гр. 4)} / 2$	298366,00	856262,50	1084600,50	557897	228338	286,98	126,67
7.2	Оборотність дебіторської заборгованості	Оборот	$4.1 / 7.1$	3,50	1,00	0,84	-2,5	-0,16	28,66	83,91
7.3	Середній розмір кредиторської заборгованості	тис. грн.	$\text{Ф. 1, ряд } 1605+ 1615+1620+ 1625+ 1630+1635+ 1640 + 1645 \text{ (гр. 3+ гр. 4)} / 2$	509007,50	694682,50	652156,50	185675	-42526	136,48	93,88
7.4	Оборотність кредиторської заборгованості	оборот	$4.2 / 7.3$	1,59	1,02	1,08	-0,59	0,06	64,27	105,99
7.5	Середній розмір запасів	тис. грн.	$\text{Ф. 1, ряд } 1100+1110 \text{ (гр. 3 + гр. 4)} / 2$	285889,00	506180,50	766131,00	220292	259951	177,05	151,36
7.6	Оборотність запасів	оборот	$4.2 / 7.5$	2,83	1,40	0,92	-1,43	-0,48	49,54	65,74
7.7	Середній період інкасації	дні	$365 / 7.2$	104	364	434	260	70	У 3,5 рази	119,18
7.8	Середній період розрахунків з кредиторами	дні	$365 / 7.4$	229	357	337	128	-20	155,58	94,35

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
7.9	Середній строк зберігання запасів	дні	365 / 7.6	129	260	396	131	136	У 2 рази	152,11
7.10	Період обороту грошових коштів	дні	7.7 – 7.8 + 7.9	4	267	493	263	226	У 71 раз	184,42
8.	ПОКАЗНИКИ ЛІКВІДНОСТІ									
8.1	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,3	1.3.3 / 2.3	0,010	0,000	0,021	-0,010	0,021	x	x
8.2	Коефіцієнт термінової ліквідності	0,7-0,8	(1.3.2+1.3.3) / 2.3	0,744	0,812	0,802	0,068	-0,009	x	x
8.3	Коефіцієнт загальної ліквідності	2,0-2,5	1.3 / 2.3	1,320	1,235	1,543	-0,085	0,308	x	x
8.4	Коефіцієнт мобільності активів	≥ 0,5	1.3 / 1.1	0,878	0,901	0,927	0,023	0,026	x	x
8.5	Коефіцієнт співвідношення активів	> 1	1.3 / 1.2	7,187	9,127	12,778	1,940	3,650	x	x
9.	ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ									
9.1	Коефіцієнт економічної незалежності (автономії)	≥ 0,5	3.1 / (3.1 + 2.1)	0,335	0,251	0,386	-0,084	0,135	x	x
9.2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	≤ 0,5	2.1 / (3.1 + 2.1)	0,665	0,749	0,614	0,084	-0,135	x	x
9.3	Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів	> 0,5	(1.3 – 2.1) / 1.3	0,243	0,169	0,338	-0,074	0,169	x	x
9.4	Коефіцієнт маневрування	≥ 0,5	(1.3 – 2.1) / 3.1	0,635	0,606	0,812	-0,029	0,206	x	x
9.5	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у валюті балансу	0,3-0,5	1.2.3 / 1.1	0,112	0,095	0,072	-0,017	-0,023	x	x
9.7	Коефіцієнт фінансової стійкості	-	(3.1+2.2) / 1.1	0,335	0,270	0,399	-0,065	0,129	x	x

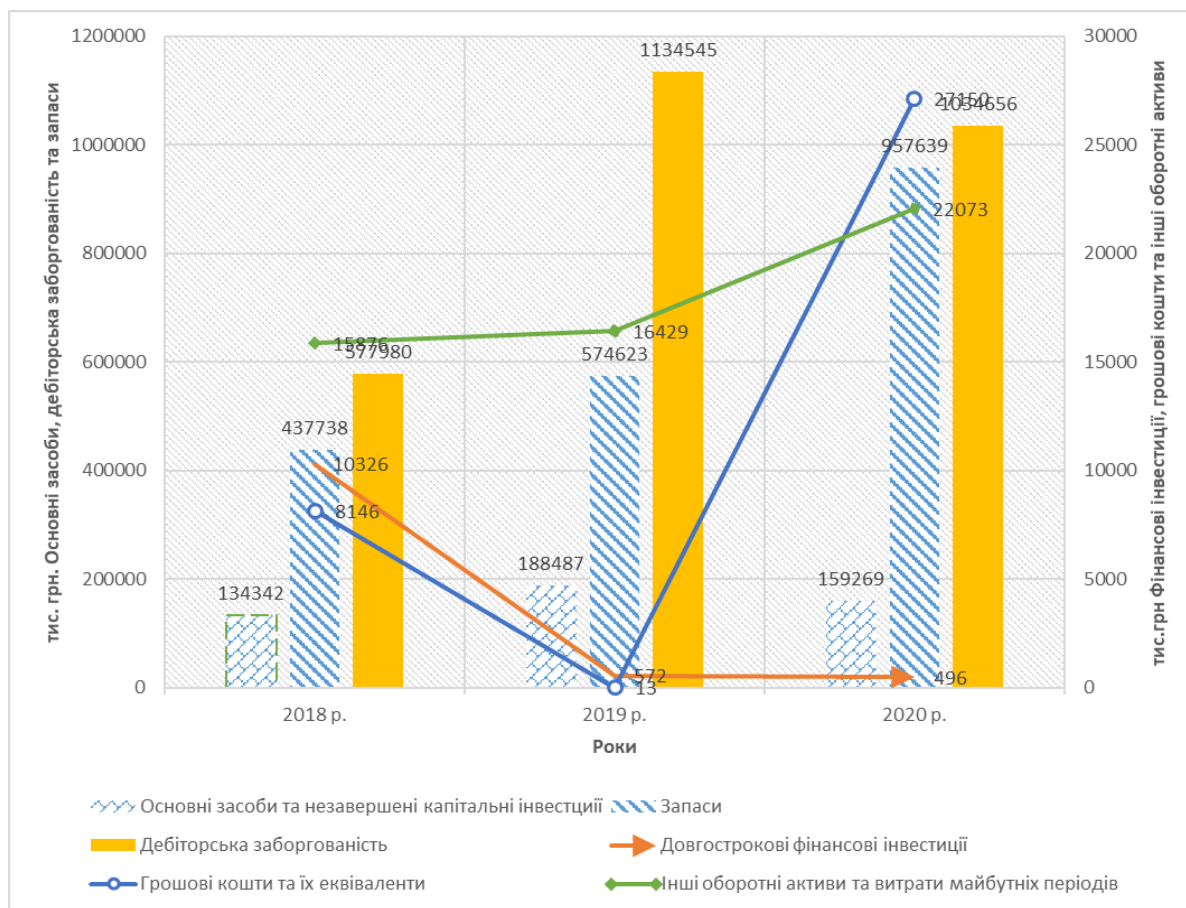


Рисунок 1.12 – Динаміка основних складових активів ТОВ «Агро-Край» за 2019 – 2020 роки, станом на кінець періоду, тис.грн.

Як бачимо з рисунку 1.12, найбільш вагомою складовою усіх активів ТОВ «Агро-Край» є дебіторська заборгованість. Головним чином такий значний її обсяг зумовлений тим, що основні постачальники товариства працюють виключно на умовах передплати, а тому наявний значний обсяг дебіторської заборгованості за виданими авансами.

У 2019 році спостерігається стрімке зростання поточної дебіторської заборгованості порівняно з 2018 р. на 556565 тис.грн. (або на 96,29%). Разом з тим, у 2020 році вона трохи скорочується, і на кінець 2020 року становить 1034656 тис.грн., що менше 2019 р. на 99889 тис.грн. (або на 8,8%).

Ще однією суттєвою складовою активів є запаси, які постійно зростають. На кінець 2019 року їх вартість збільшується на 136885 тис.грн. (або на 31,27%), порівняно з попереднім роком. У наступному році дана тенденція продовжується і вартість запасів збільшується на 383016 тис.грн. (або на 66,66%), порівняно з роком раніше.

Щодо основних засобів, то вони не мають стійкої тенденції. На кінець 2019 року їх залишкова вартість становила 181817 тис.грн., що більше 2018 р. на 48995 тис.грн. (або на 36,89%). В наступному періоді, головним чином у зв'язку із старінням та ліквідацією основних засобів, спостерігається зменшення їх залишкової вартості на 23475 тис.грн. (або на 12,91%).

Щодо грошових коштів, то тут спостерігаються значні зміни їх залишку на кінець аналізованих років. У 2019 року відбувається різке зменшення їх обсягу аж до 13000 грн, що менше попереднього року на 8133 тис.грн (або на 84%). Разом з тим позитивним є їх зростання у 2021 році на 27167 тис.грн (або приблизно у 209 раз) порівняно з 2019 роком.

Джерелами формування капіталу товариства є власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання і забезпечення, динаміка яких за 2018-2020 роки наведена на рисунку 1.13.

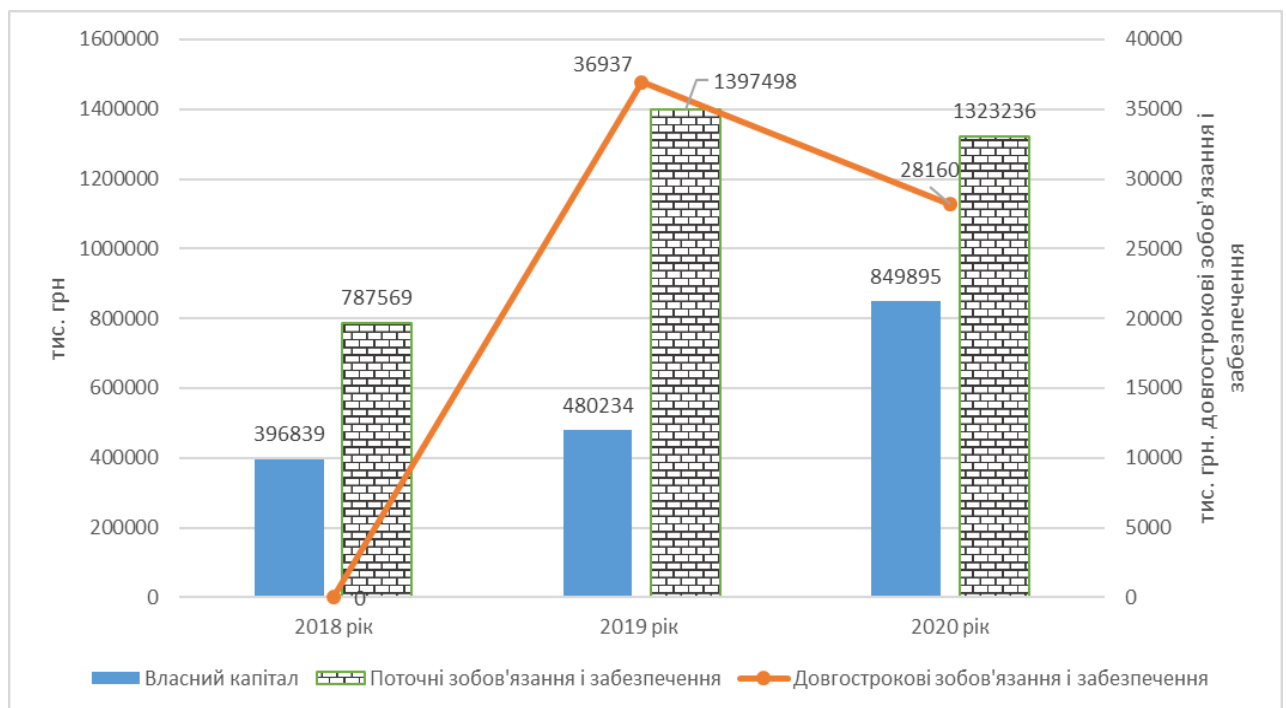


Рисунок 1.13 - Динаміка власного капіталу, довгострокових і поточних зобов'язань та забезпечень ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки (станом на кінець періоду), тис.грн.

Відмітимо, що найбільш вагомою складовою джерел формування майна є поточні зобов'язання і забезпечення, тобто товариство має значну заборгованість перед зовнішніми кредиторами.

На кінець 2019 року обсяг поточних зобов'язань і забезпечень зріс у порівнянні з 2018 роком на 609929 тис.грн. (або на 77,44%). В наступному році спостерігається незначне їх зменшення - на 74262 тис.грн (або на 5,31%) порівняно з 2019 роком.

Позитивним є зростання власного капіталу у 2019 році на 83395 тис.грн. (або на 21,01%) порівняно з 2018 роком. В наступному періоді зростання продовжилося і на кінець 2020 року розмір власного капіталу досяг 849895 тис.грн., що більше ніж в попередньому періоді на 369661 тис.грн. (або на 76,98%). Збільшення власного капіталу відбувалося за рахунок зростання нерозподіленого прибутку, адже статутний капітал був незмінний протягом 2018-2020 років і становив лише 10000 грн.

Найменшу складову пасивів ТОВ «Агро-Край» займали довгострокові зобов'язання і забезпечення, які у 2018 році взагалі були відсутні, а в 2019 році вони становили 36937,00 тис.грн, що пояснюється отриманням довгострокового кредит банку.

Динаміка показників доходів і витрат ТОВ «Агро-край» за 2019 - 2020 роки відображена на рисунку 1.14.

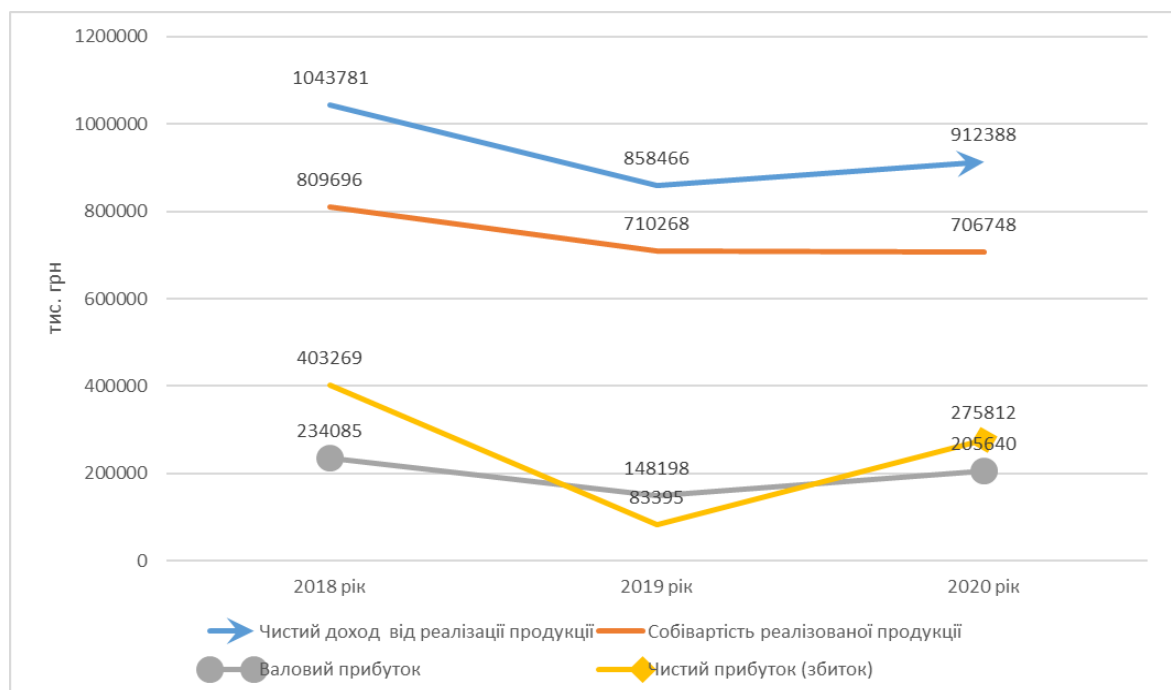


Рисунок 1.14 - Динаміка показників доходів, витрат та прибутку ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки

Позитивно характеризує діяльність товариства зростання чистого доходу від реалізації на 53922 тис.грн. (або на 6,28%) у 2019 році, порівняно з 2018 роком, на фоні зменшення собівартості реалізованої готової продукції на 99428 тис.грн. (або на 0,5%). Це зумовило зростання валового прибутку у 2020 році на 57442 тис.грн (або на 38,76%). Разом з тим у попередньому періоді, порівняно з 2018 роком, розмір чистого прибутку навпаки скоротився на 85887 тис.грн. (або на 36,69%). Аналогічну тенденцію мав і чистий прибуток, який у 2019 році скоротився, порівняно з 2018 роком, на 319874 тис.грн. (або на 79,32%), але в наступному періоді він зріс на 192417 тис.грн. (або приблизно у 3,3 рази) порівняно з 2019 роком, що свідчить про покращення діяльності та підвищення ефективності управління товариством у 2021 році.

Динаміку показників рентабельності ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки відображено на рисунку 1.15.

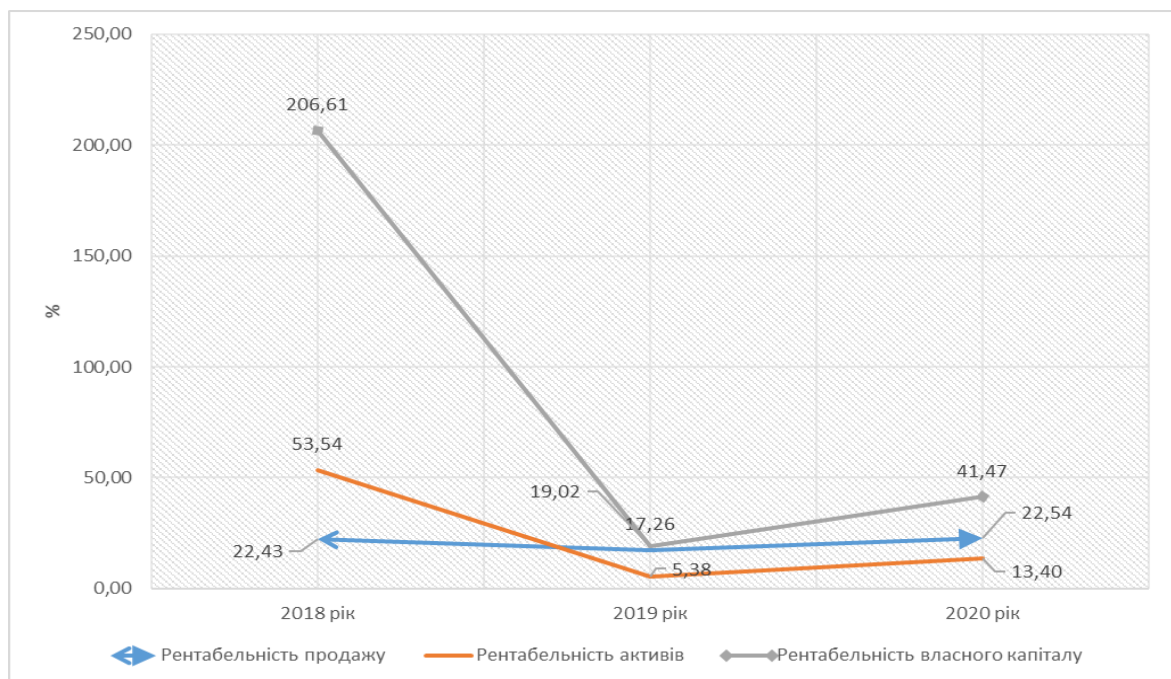


Рисунок 1.15 - Динаміка показників рентабельності ТОВ «Агро-Край» за 2019 - 2020 роки

Слід відмітити, що позитивним є прибутковість ТОВ «Агро-Край» протягом всього аналізованого періоду. Разом з тим негативно характеризує діяльність товариства у 2019 році в порівнянні з попереднім періодом зменшення рентабельності продажу, активів та власного капіталу. У 2020 році ситуація

покращується і рентабельність активів становить 13,4%, що на 8,02% більше, ніж у минулому році. Рентабельність власного капіталу за цей період зросла на 22,45% і становила 41,47%. Найменше спостерігається зростання рентабельності продажу, яка досягла 22,54%, що більше 2019 року лише на 5,28%.

Динаміку показників ділової активності ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки графічно представлено на рисунку 1.16.

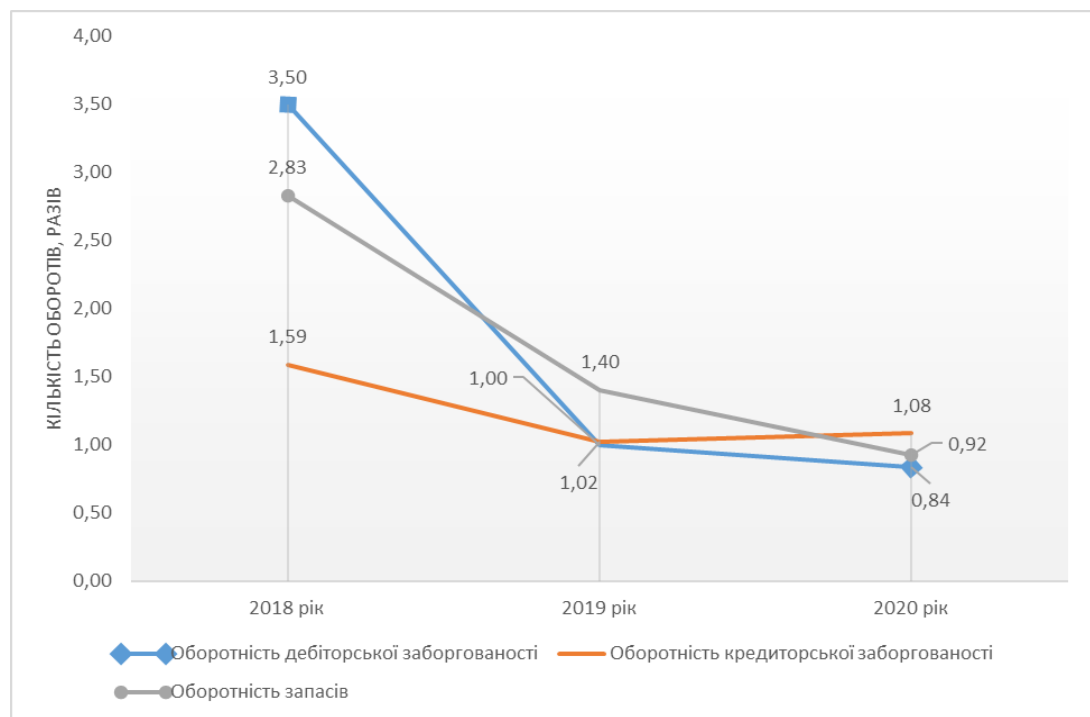


Рисунок 1.16 - Динаміка показників ділової активності ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки

Аналізуючи дані рисунку 1.16, необхідно відмітити негативну тенденцію суттєвого зниження оборотності дебіторської заборгованості, яка у 2019 році, порівняно з 2018 роком скоротилася на 2,5%. Позитивним є практично однакова оборотність як дебіторської, так і кредиторської заборгованості у 2019-2020 році. Також протягом всього аналізованого періоду ми спостерігаємо негативну тенденцію зменшення оборотності запасів, яка у 2020 році скоротилася на 0,48 обороти порівняно з попереднім звітним періодом. За останній рік запаси ТОВ «Агро-Край» робили лише 0,92 обороти.

Протягом 2018-2020 році показники абсолютної та загальної ліквідності ТОВ «Агро-Край» були значно нижче нормативних значень (додаток Ж). Це

свідчить про те, що товариство має недостатню ліквідність активів і неспроможне погасити свої зобов'язання. Разом з тим позитивним є незначне підвищення абсолютної, термінової та загальної ліквідності на кінець аналізованого періоду.

Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «назва підприємства» за 2019 - 2020 роки наведена на рисунку 1.17.

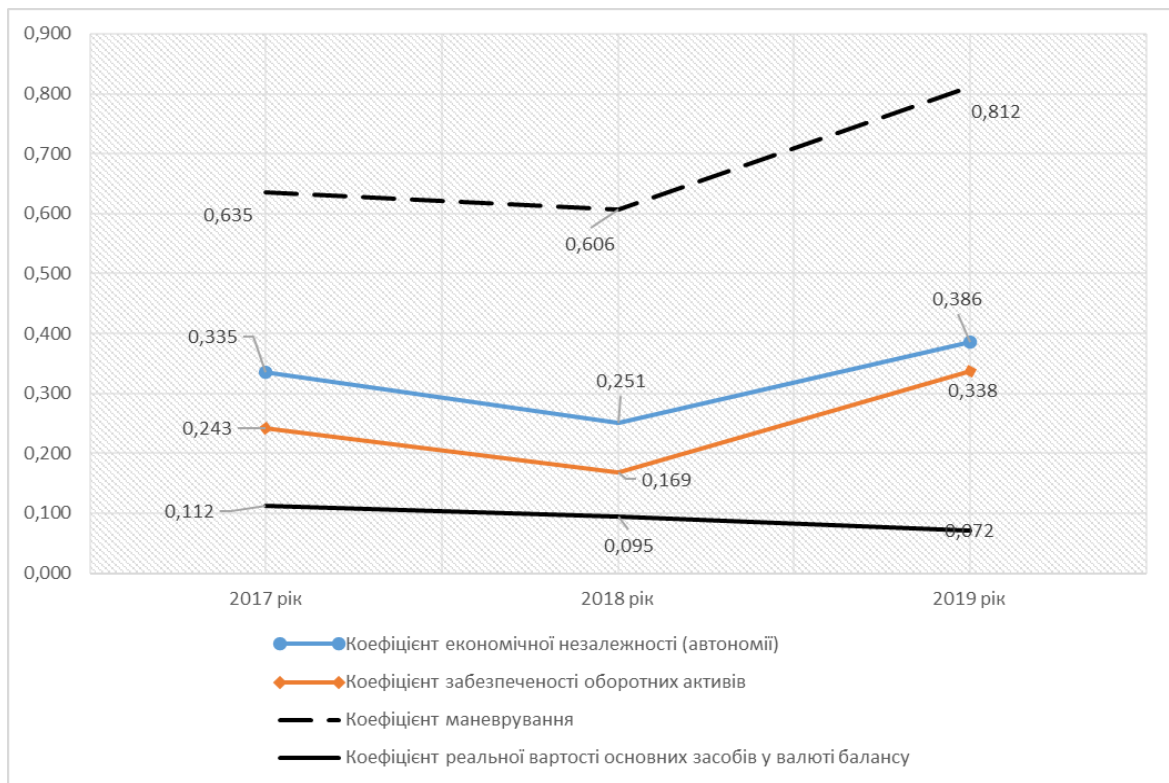


Рисунок 1.17 - Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «Агро-Край» за 2019 - 2020 роки

Значення коефіцієнта автономії знаходиться значно нижче, ніж його нормативне значення, протягом всього аналізованого періоду. Це вказує на значну залежність ТОВ «Агро-Край» від зовнішніх кредиторів.

На основі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що фінансово-економічна діяльність ТОВ «Агро-Край» суттєво покращилася у порівнянні з 2019 роком, тому керівництву потрібно приділити особливу увагу підтримці позитивної динаміки. Разом з тим менеджменту товариства потрібно звернути на зростаючу вартість дебіторської заборгованості та провести роботу з підприємствами, які не повертають кошти за продукцію, а також звернути увагу на власну кредиторську заборгованість та вжити заходів по її скороченню.

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Сутність, види та оцінка готової продукції

Доходи від первісного визнання та реалізації готової продукції є основним джерелом доходів ТОВ «Агро-Край». Тому правильність і повнота обліку її виробництва та реалізації відіграє значну роль при управлінні діяльністю товариства.

На основі вивчення та узагальнення наукової літератури з проблем обліку запасів (додаток И) ми дійшли висновку, що в основі її розуміння лежить поняття, яке наведено в НП(С)БО 9 «Запаси».

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [11]. При цьому зазначмо, що в МСБО 2 «Запаси» [12] визначення готової продукції практично не відрізняється за своєю суттю від того. Яке наведене в національних стандартах.

Підсумовуючи всі приведені науковцями визначення, можна зробити висновок, що готова продукція – це продукт, який пройшов усі виробничі стадії, відповідає усім поставленим якісним і технічним характеристикам та може бути зданий для зберігання на склад або одразу ж реалізований замовнику або покупцю [19].

На нашу думку основним недоліком цього визначення є те, що в ньому відсутнє акцентування на необхідності того, щоб готова продукція приносила економічну вигоду підприємству, адже дана умова визнання присутня для всіх активів.

Слід акцентувати увагу на тому, що для сільськогосподарських підприємств готовою є не лише продукція, як продукт обробки (переробки) доведений до належного стану використання, а й продукція сільськогосподарського виробництва (зерно, зерновідходи, солома, плоди, ягоди, молоко) [20].

Тобто готова продукція сільськогосподарських підприємств включає як готову продукцію, як продукт обробки, так і сільськогосподарську продукцію.

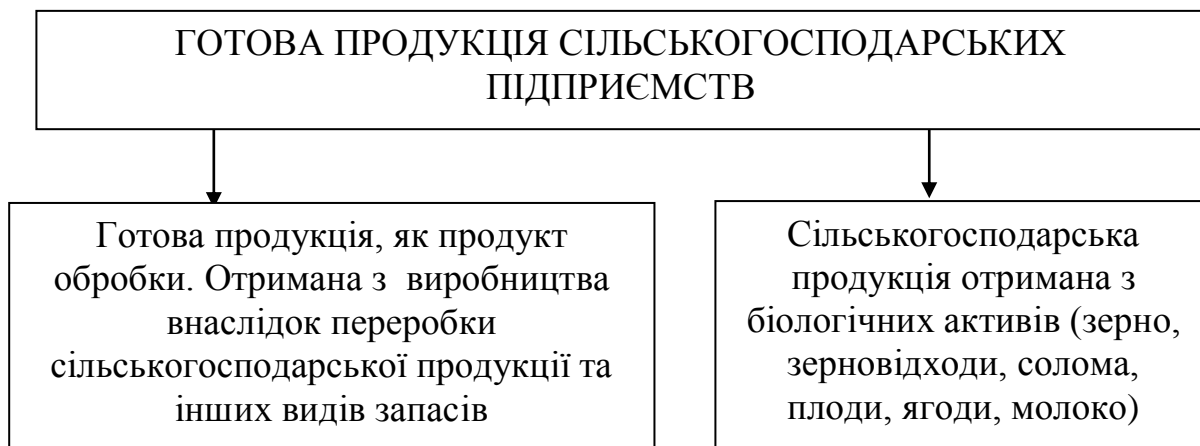


Рисунок 2.1 – Готова продукція сільськогосподарських підприємств

У ТОВ «Агро-Край» до готової продукції належить виключно сільськогосподарська продукція. Вона вся реалізується підприємством і її переробка не здійснюється.

Трактування сільськогосподарської продукції за національними та міжнародними стандартами наведено на рисунку 2.2.

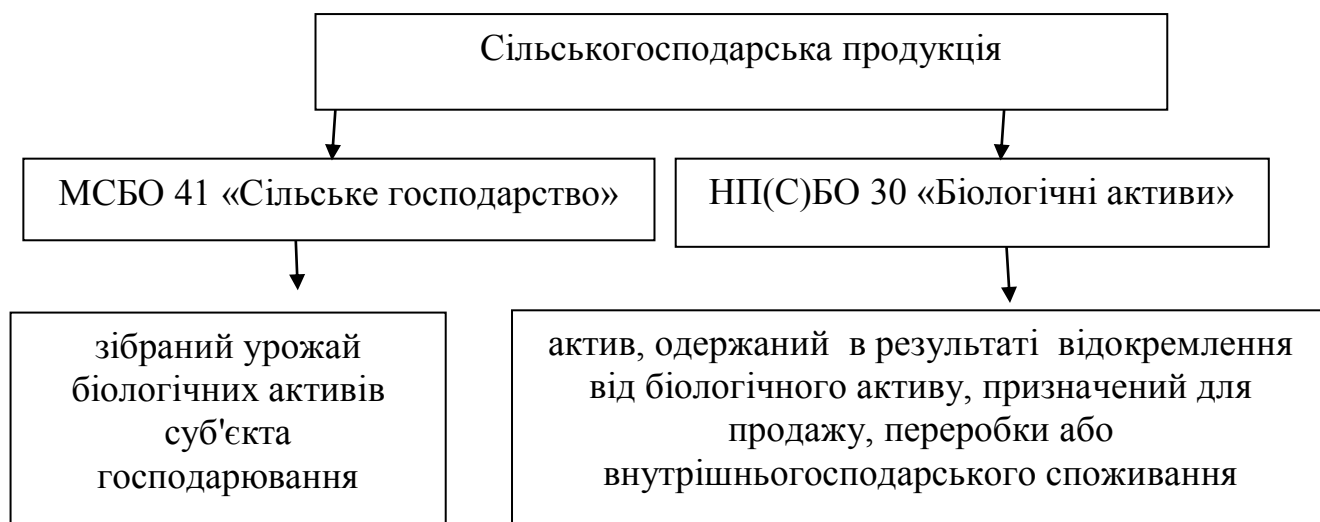


Рисунок 2.2 – Поняття сільськогосподарської продукції за національними та міжнародними стандартами

На основі дослідження думок науковців та вивчення наукової літератури ми узагальнили класифікація готової продукції (додаток К), а також запропонували

класифікувати сільськогосподарську продукцію за видами біологічних активів, з яких вона була отримана.

Так як сільськогосподарська продукція займає вагоме значення серед усіх запасів ТОВ «Агро-Край», тому її правильна оцінка є надзвичайно важливою для подальшого визнання доходів від її реалізації.

На рисунку 2.3 наведено особливості визнання сільськогосподарської продукції за міжнародними та національними стандартами.



Рисунок 2.3 – Оцінка сільськогосподарської продукції при первісному визнанні за національними та міжнародними стандартами

На рисунку 2.5 нами узагальнено алгоритм визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні.

Вибір підходу до оцінки сільськогосподарської продукції залежить від оцінки біологічних активів, з яких вона отримана, системи оподаткування та можливості визначення справедливої вартості. Процес визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції доволі трудомісткий і потребує застосування професійного бухгалтерського судження.

Так як превалюючою оцінкою сільськогосподарської продукції при первісному визнанні у ТОВ «Агро-Край» є справедлива вартість. Вона визначається за цінами активного ринку.



Рисунок 2.5 - Алгоритм оцінки сільськогосподарської продукції при первісному визнанні

У випадку відсутності активного ринку на сільськогосподарську продукцію застосовується один з наступних методів:

- метод останньої ринкової ціни операції з такою сільськогосподарською продукцією – передбачає встановлення справедливої вартості продукції на рівні останньої ціни операції та такою продукцією. Він може бути застосований при відсутності суттєвих негативних змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства;

- метод ринкової ціни на подібну сільськогосподарську продукцію – передбачає встановлення справедливої вартості готової продукції на рівні продукції ринкової ціни на подібну сільськогосподарську продукцію. Це метод

може бути застосований лише тоді, коли ринкова ціна на продукцію відсутня на активному ринку. При застосовуванні даного методу ринкова ціна подібної сільськогосподарської продукції коригується з урахуванням індивідуальних характеристик сільськогосподарської продукції, для якої визначається справедлива вартість.

На нашу думку, обґрунтована справедлива вартість сільськогосподарської продукції повинна визначатися спеціальною постійно діючою комісією. До її складу доцільно включати: бухгалтера; фахівця галузі (зоотехніка або агронома); керівника структурного підрозділу [25]

Недоліком в організації обліку ТОВ «Агро-Край» є відсутність такої комісії, а визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні, здійснюється одноосібно бухгалтером. На нашу думку, слід створити комісію з визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції і закріпити за нею обов'язки, наведені на рисунку 2.7.



Рисунок 2.7 – Обов'язки комісії з визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні

Відмітимо, що матеріали з визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції повинні зберігатися на підприємстві не менше трьох років.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція оцінюється та відображається в обліку за вимогами НП(С)БО 9 «Запаси» з використанням одного методів, охарактеризованих в додатку Л.

У ТОВ «Агро-Край» оцінка сільськогосподарської продукції після її первісного визнання здійснюється за методом ФІФО.

2.2. Документальне оформлення виробництва та реалізації готової продукції

Первинний документ є основою для відображення в обліку будь-якої господарської операції. Від правильності та ефективності організації документообороту на підприємстві залежить вчасність надходження первинних документів до бухгалтерії, а отже і повнота та достовірність відображення усіх господарських операцій в обліку.

У ТОВ «Агро-Край» для оформлення витрат на виробництво та реалізацію готової продукції використовуються як спеціалізовані форми, які призначені для сільськогосподарських підприємств, а також і ті, які розроблені товариством самостійно, з урахуванням усіх обов'язкових реквізитів первинних документів.

Для обліку витрат на виробництво продукції можуть застосовуватися накладні-вимоги, лімітно-забірні картки, виробничі замовлення, звіт виробництва за зміну тощо. При прийманні готової продукції на склад складаються накладні, акти приймання готової продукції; виробничі акти. Рух готової продукції ведеться у книгах складського обліку. Відпуск готової продукції зі складу супроводжується накладними (додаток М). Окрім типових для всіх галузей первинних документів, якими обліковуються витрати діяльності та вихід готової продукції у сільському господарстві існують спеціалізовані форми, які і застосовуються ТОВ «Агро-Край» (рисунок 2.8).

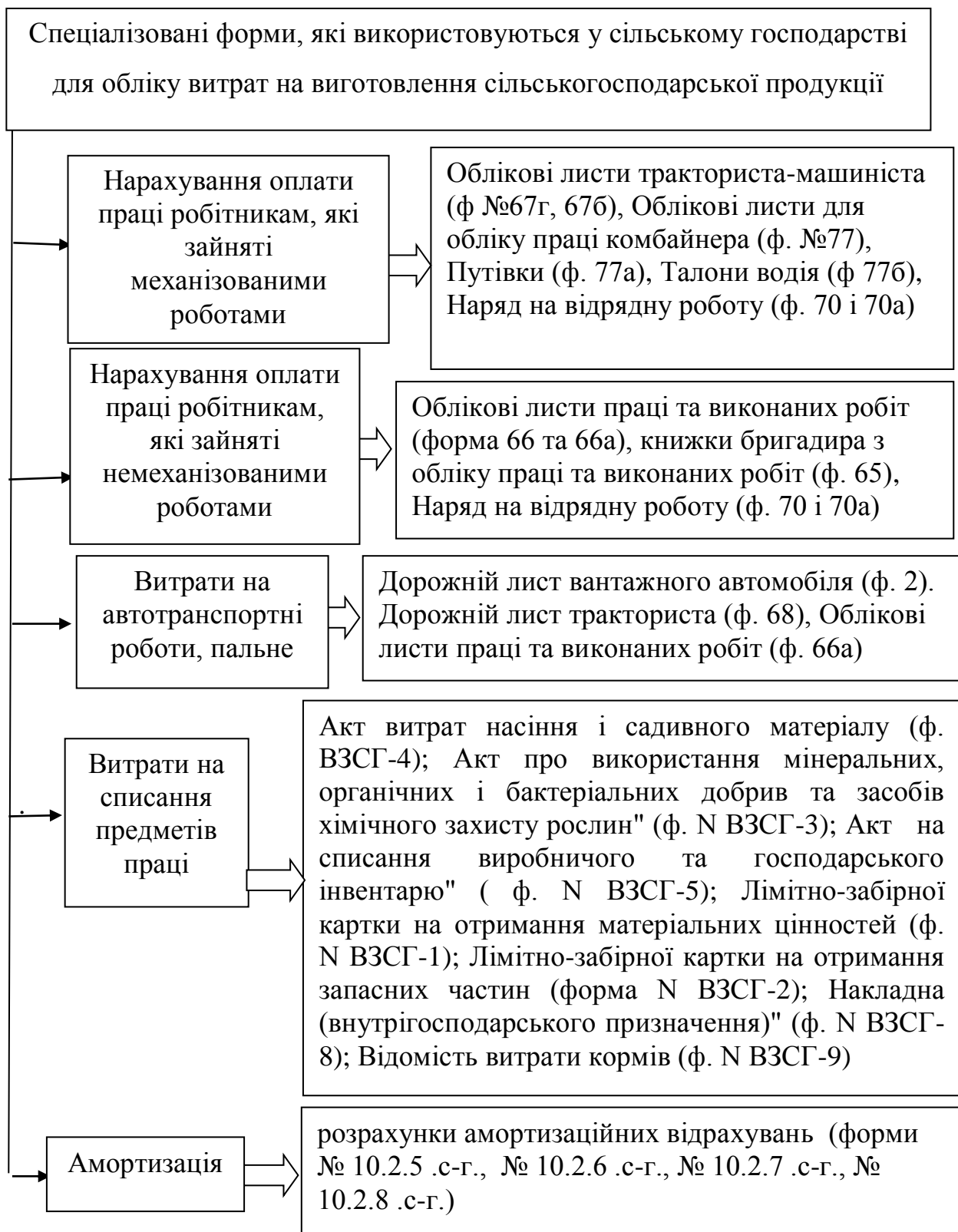


Рисунок 2.8 - Спеціалізовані форми, які використовуються у сільському господарстві для обліку витрат на виготовлення сільськогосподарської продукції

Серед основних сільськогосподарських рослин, які вирощують У ТОВ «Агро-Край» переважають зернові культури, тому опишемо особливості документального оформлення урожаю зерна.

ТОВ «Агро-Край» при документуванні надходження зерна та зернобобових використовує форми, які наведено в додатку Н.

Облік збору врожаю зерна на сільськогосподарських підприємствах може здійснюватися із використанням одного із наведених нижче способів:

- спосіб один – передбачає використання талонів;
- спосіб два – передбачає використання путівок;
- спосіб один – передбачає використання реєстрів приймання зерна.

У ТОВ «Агро-Край» для документування процесу збору врожаю використовується талони (рисунок 2.9).

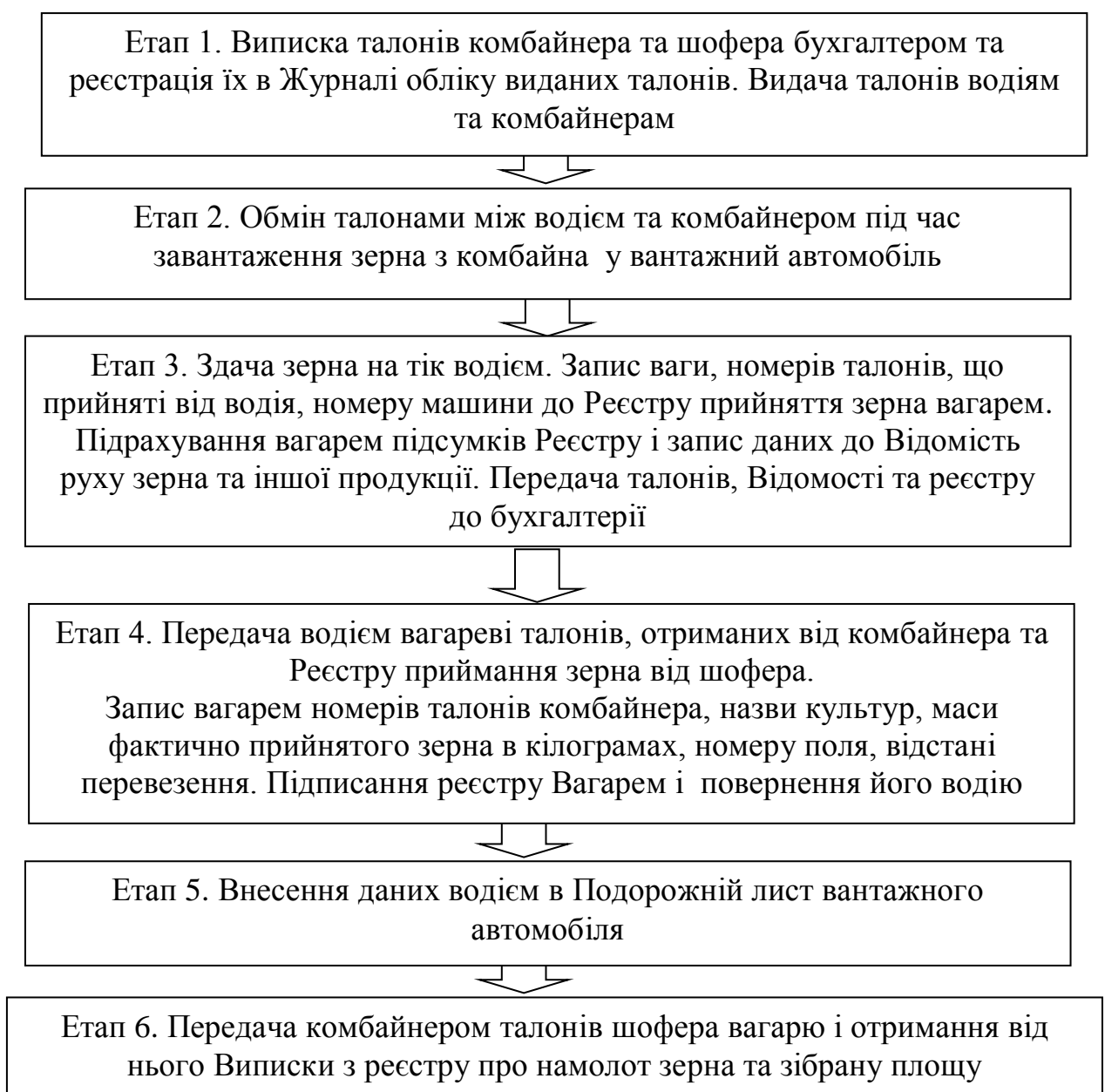


Рисунок 2.9 - Порядок обліку збору зерна з використанням талонів

Для оформлення переміщення зерна із току на склад у ТОВ «Агро-Край» застосовується Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8).

Облік зерна та іншої сільськогосподарської продукції на складі ТОВ «Агро-Край» ведеться завідувачам складом в Книзі складського обліку за видами та сортами продукції. В кінці місяця завідувач складу складає Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках, один з яких передає до бухгалтерії разом з первинними документами.

Для організації первинного обліку продукції тваринництва сільськогосподарськими підприємствами використовуються документи, які наведені в Наказі [29]. Їх перелік наведено в додатку П.

Готова продукція оприбутковується на склад, а потім реалізується покупцям, з якими укладається договір. Якщо готова продукція реалізується на умовах передплати, то виписується рахунок-фактура. Факт відпуску готової продукції зі складу підтверджується видатковими накладних, накладними, або товарно-транспортними накладних, які складаються у двох примірниках. Документами на оплату готової продукції є платіжні доручення, виписка банку, прибутковий касовий ордер.

Первинні документи, які використовуються у ТОВ «Агро-Край» при реалізації готової продукції наведено у додатку Р.

Дослідження первинного документування у ТОВ «Агро-Край» дозволило дійти висновку, що в цілому воно організоване на високому рівні. Первинні документи складаються безпосередньо в процесі здійснення господарської операції, без підчисток та необґрунтованих виправлень. В окремих документах траплялися випадки виправлення помилок коректурним способом, який здійснено з дотриманням усіх законодавчих вимог. Недоліком документального оформлення у товаристві є часті випадки затримки передачі складених первинних документів до бухгалтерії для їх подальшої обробки. Це пов'язано з відсутністю чіткого графіку документообігу. Тому нами в додатку М наведено фрагмент графіку документообігу для готової продукції.

На основі первинних та зведених документів товариства інформація відображається на рахунках бухгалтерського обліку, тому в наступному питанні слід розглянути облік витрат на виробництво готової продукції.

2.3. Облік витрат на виробництво готової продукції

Важливою категорією обліку виробництва та реалізації готової продукції є собівартість, яка відіграє вирішальну роль в оцінці прибутковості та економічної стійкості будь-якого суб'єкта господарювання. Підтвердженням наших думок є проведене дослідження ролі виробничої собівартості (додаток Т), а також наголошення на цьому в нормативних документах.

В науковій літературі та законодавстві існують різні підходи до класифікації собівартості готової продукції, які ми систематизували на рисунку 2.10.



Рисунок 2.10. Класифікація собівартості продукції

Класифікація собівартості в залежності від витрат, що включаються до собівартості продукції, а також типові статті калькулювання наведено у додатку У.

Національним П(С)БО 16 [35] передбачено визначення двох видів собівартості продукції (рисунок 2.11.)

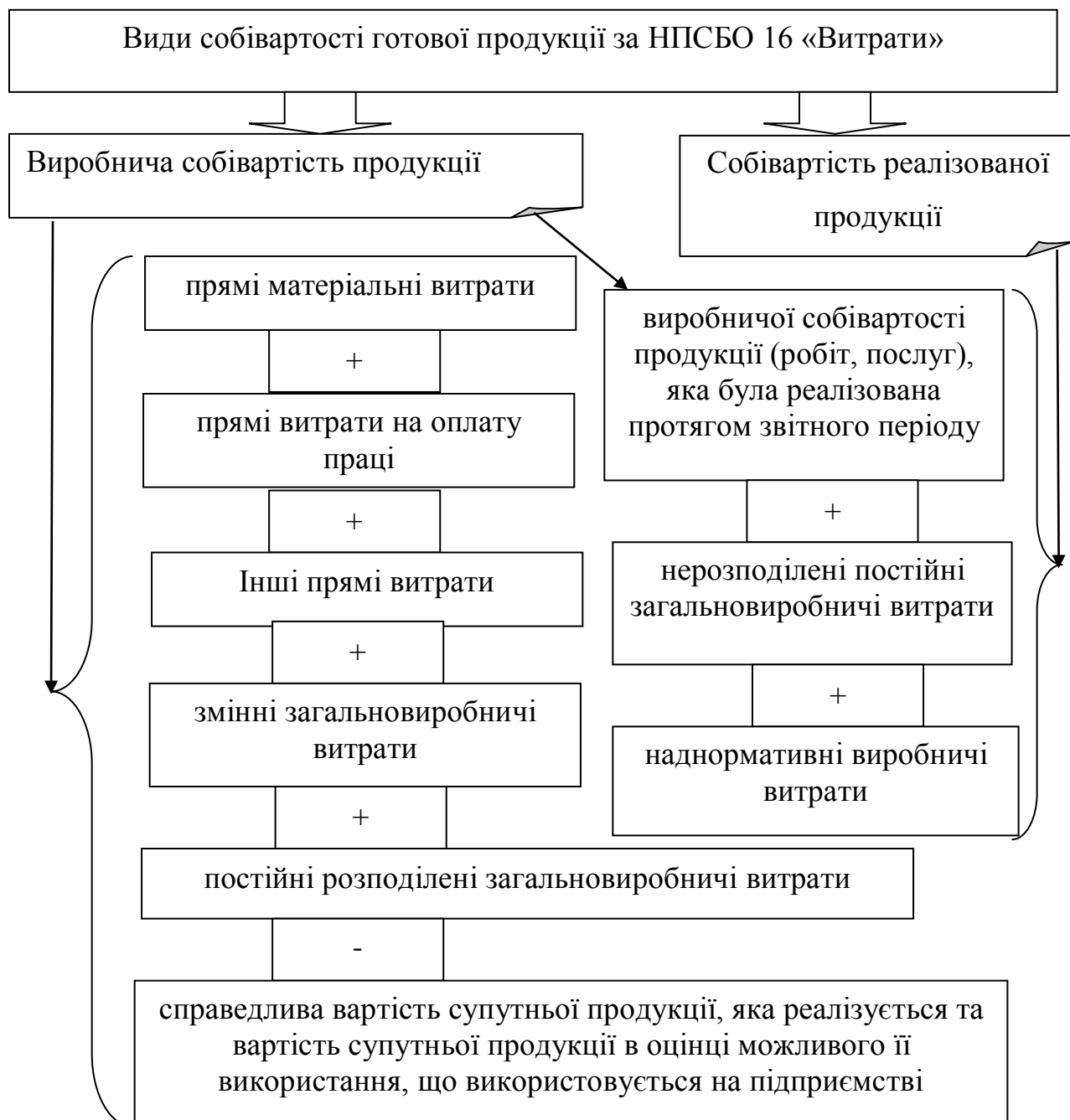


Рисунок 2.11 - Види собівартості готової продукції за НПСБО 16 «Витрати»

Порядок формування первісної вартості готової продукції наведено на рисунку 2.12.

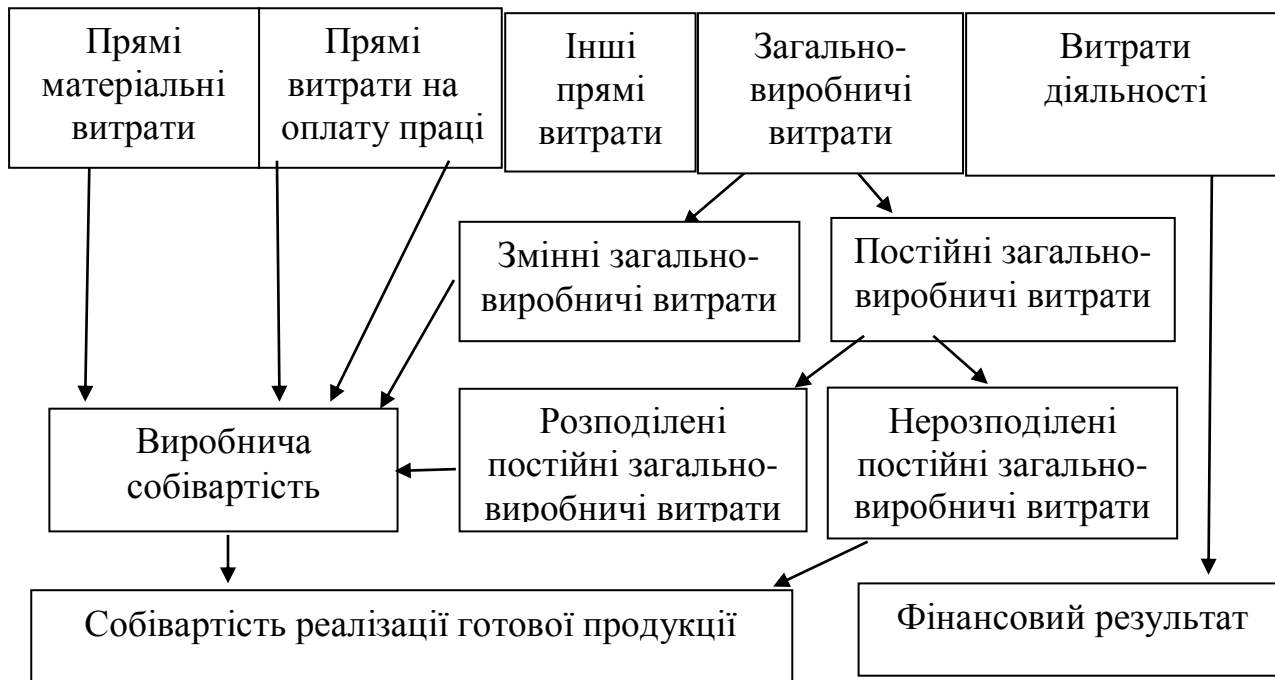


Рисунок 2.12 - Порядок формування первісної вартості готової продукції

Ще одним важливим питанням обліку виробництва продукції є вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості.

Відповідно до Методичних рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [36] виділяються позамовний та попередільний (в тому числі однопредільний) методи калькулювання (додаток Ф). Послідовність обліку витрат при позамовному методі відображено на рисунку 2.13.

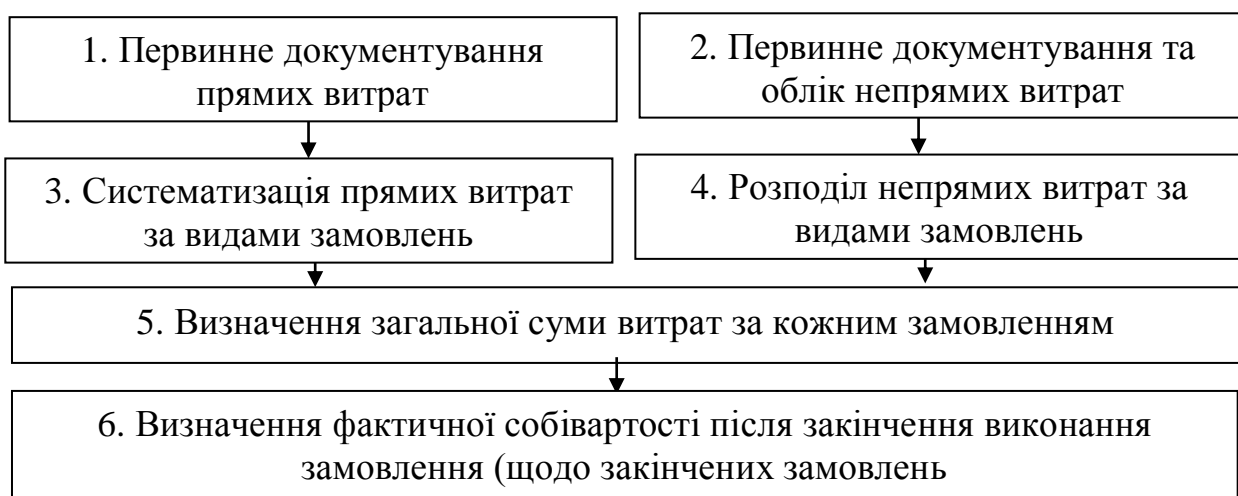


Рисунок 2.13 - Послідовність обліку при позамовному методі обліку витрат [25]

Послідовність обліку при попередільному методі наведено на рисунку 2.14.



Рисунок 2.14 - Послідовність обліку при попередільному методі

ТОВ «Агро-Край» здійснює виробництво лише сільськогосподарської продукції рослинництва. При цьому витрати на її виробництво формуються за об'єктами обліку витрат:

1. Сільськогосподарські культури: зернові, технічні, картопля та овочево-баштанні культури, плодово-ягідні культури та виноградники, квітникарство, розсадники плодово-ягідних культур, плантації хмелю.

2. Витрати під урожай майбутнього року або сільськогосподарські роботи: посіви озимих зернових культур, оранка на зяб, лушення стерні, внесення добрив.

3. Витрати, що підлягають розподілу – непрямі витрати (на зрошування та

осушування земель, догляд за захисними лісосмугами тощо).

4. Інші об'єкти (за центрами відповідальності) – структурні підрозділи сільськогосподарського підприємства, на яких фактичні витрати розподіляються між окремими культурами відповідно до кошторисів та нормативів.

У тваринництві у сільськогосподарських підприємствах об'єктами обліку витрат є окремі види худоби (свинарство, конярство, вівчарство тощо).

Склад статей калькуляції сільськогосподарське підприємство розробляє самостійно, виходячи із особливостей діяльності та потреб управління. У таблиці 2.1 нами наведено типові статті калькулювання, які враховують специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 2.1

Типові статті калькулювання продукції у сільськогосподарських підприємств

Статті витрат	У рослин- ництві	У тварин- ництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати	+	+	+	+

Загальновиборнічі витрати	+	+	+	+
---------------------------	---	---	---	---

В рослинництві за часовим періодом виділяють три групи витрат, які узагальнені на рисунку 2.15.

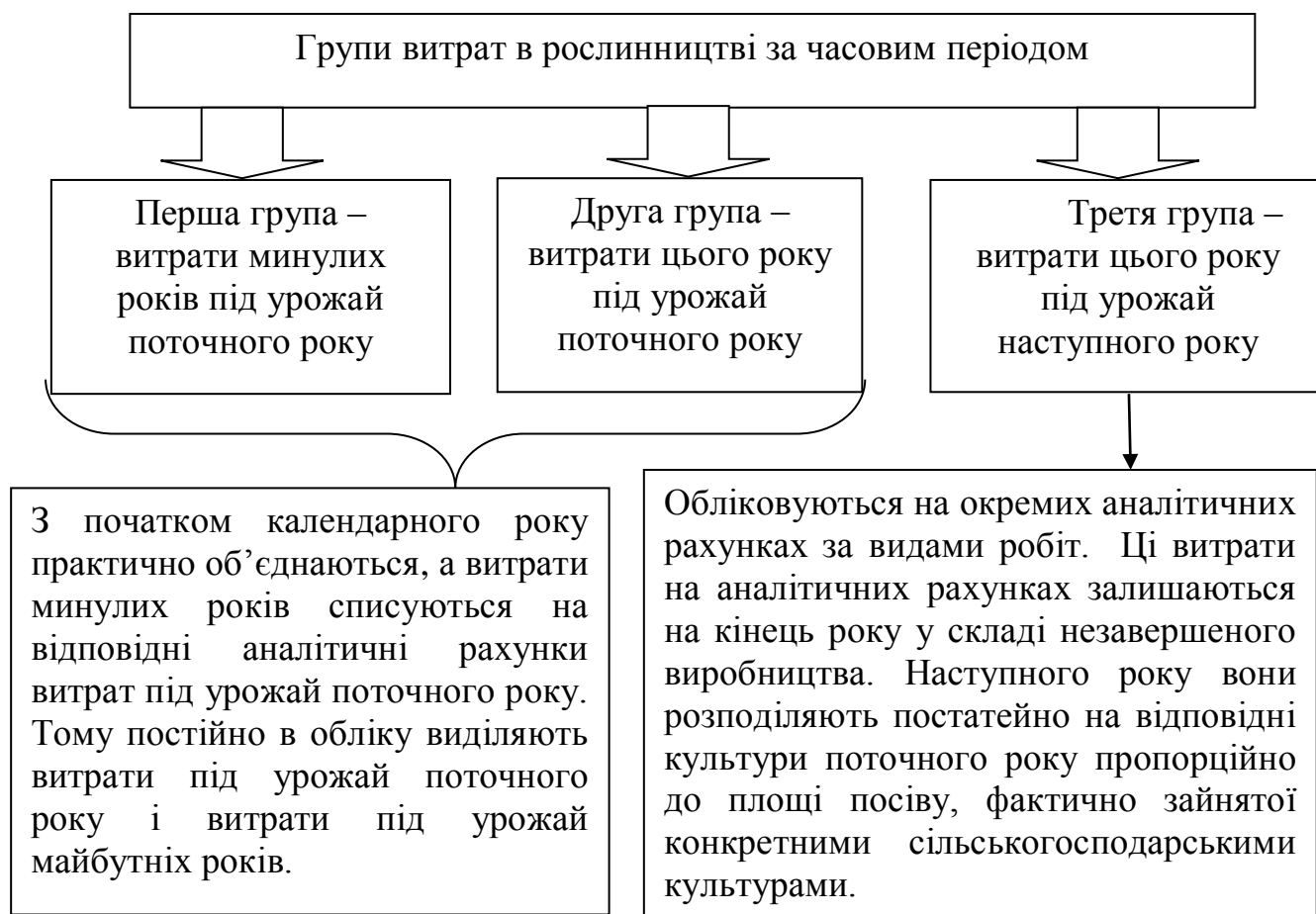


Рисунок 2.15 - Групи витрат в рослинництві за часовим періодом

Особливої уваги потребує калькулювання собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції.

Наприклад, витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Загальну суму витрат з вирощування зернових культур зменшують на вартість зіпсованих та загиблих посівів, на вартість побічної продукції (соломи), а отриманий результат розподіляють між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Собівартість 1 ц зерна і зернових відходів визначають шляхом ділення

витрат на вирощування зернових культур до відповідної фізичної маси зерна і зерно відходів після їх очищення і осушки.

Облік витрат та виходу сільськогосподарської продукції здійснюється підприємством у розрізі окремих об'єктів – залежно від виробництва, видів культур або тварин з відображенням їх на рахунку 23 «Виробництво», характеристика якого наведена на рисунку 2.16.

Дебет	Рахунок 23 «Виробництво»	Кредит
Сальдо початкове – залишок незавершеного виробництва на початок місяця		
Збільшення прямих матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин		Вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг)
Сальдо кінцеве – залишок незавершеного виробництва на кінець місяця		

Субрахунки до рахунку 23 «Виробництво»

231 «Рослинництво»

232 «Тваринництво»

233 «Підсобні промислові виробництва»

234 «Допоміжні виробництва»

235 «Витрати на утримання машинно-тракторного парку»

Рисунок 2.16 - Характеристика рахунку 23 «Виробництво»

З виробництва готова продукція рослинництва і тваринництва оприбутковується на рахунок 27, характеристика якого наведена на рис. 2.17.

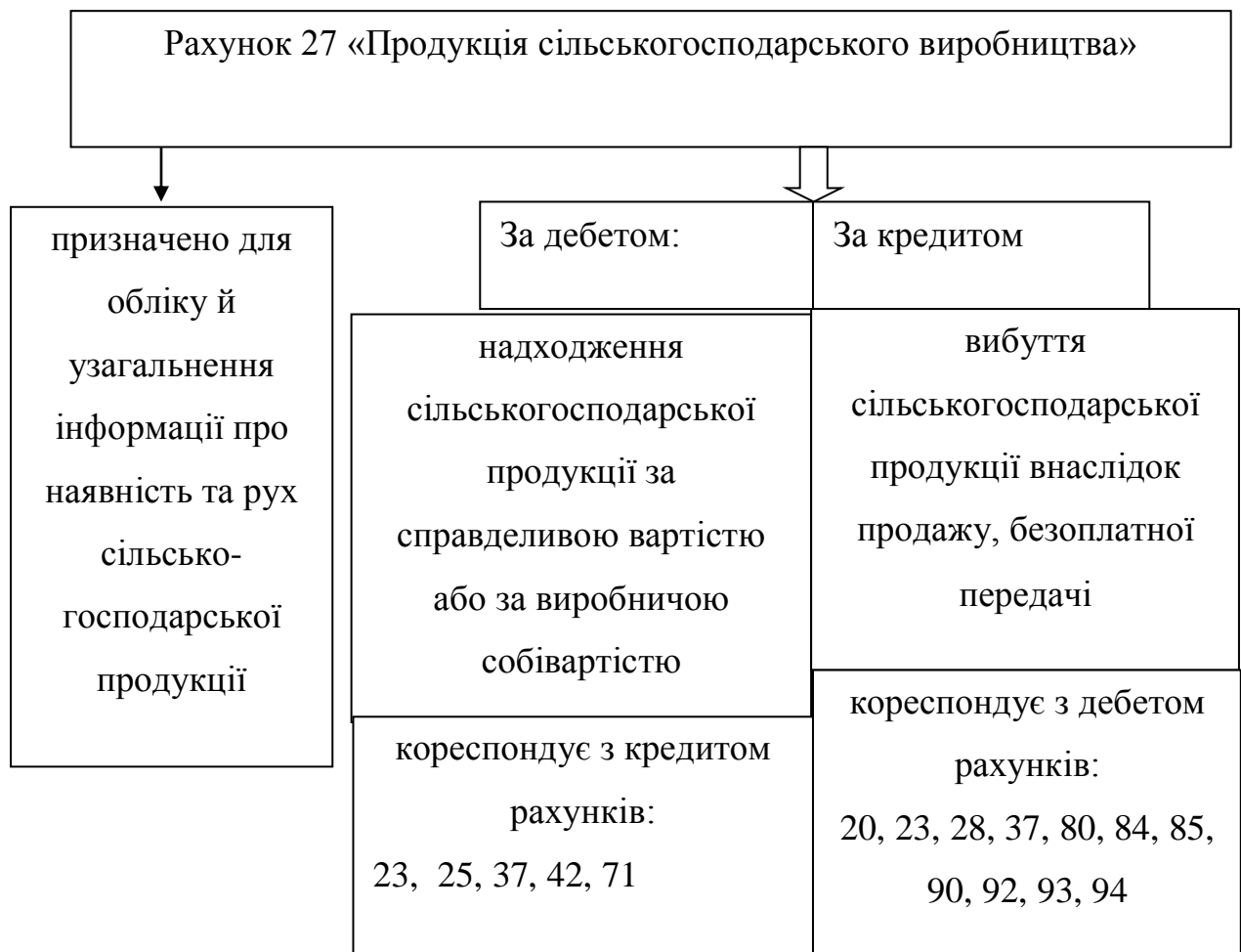


Рисунок 2.17 - Призначення та побудова рахунку 26 «Готова продукція»

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами сільськогосподарської продукції рослинництва та тваринництва.

До цього рахунку у сільськогосподарських підприємствах відкривають такі субрахунки:

- 271 «Продукція рослинництва»,
- 272 «Продукція тваринництва»,
- 273 «Продукція переробки».

Так, як ТОВ «Агро-Край» спеціалізується на виробництві продукції рослинництва, то нами на рисунку 2.18 наведено схема закриття рахунку 23 у випадку оприбуткування саме продукції рослинництва.



Рисунок 2.18. Схема закриття рахунку 23 за різних методів оцінки сільськогосподарської продукції рослинництва

Типова кореспонденція з обліку витрат і виходу готової продукції

тваринництва та рослинництва наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція з обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік виробництва та виходу продукції рослинництва			
1	Відображено списання посівного матеріалу та інших матеріальних витрат на вирощування продукції рослинництва	231	20, 22
2	Віднесено на собівартість продукції витрати бджільництва із запилення культур, вартість вивезеного в поле гною	231	232
3	Віднесено на собівартість продукції рослинництва вартість послуг допоміжного виробництва	231	233
4	Відображено витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції рослинництва	231	651
5	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва продукції рослинництва	231	651
6	Включено змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати до вартості продукції рослинництва	231	91
7	Отримано з виробництва корми та насіння	208	231
8	Відображено отримання з виробництва сільськогосподарська продукція рослинництва	271	231
9	Відображено різницю між фактичною вартістю сільськогосподарської продукції рослинництва і її справедливою вартістю (у разі, перевищення справедливої вартості)	231	710

1	2	3	4
10	Відображено різницю між фактичною вартістю сільськогосподарської продукції рослинництва і її справедливою вартістю (у разі перевищення фактичної вартості)	940	231
Облік виробництва та виходу продукції рослинництва			
11	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим безпосереднім обслуговуванням тварин	232	661
12	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятим безпосереднім обслуговуванням тварин	232	651
13	Списано використані біопрепарати, медикаменти та дезінфікуючі засоби, корми використані при вирощуванні окремого виду тварин	232	20
14	Списано вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для вирощування окремого виду тварин	232	234
15	Списано вартість робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями для вирощування окремого виду тварин	232	631, 685
16	Нараховано амортизацію основних засобів, які використовувалися для вирощування окремого виду тварин	232	131
17	Відображено втрати від загибелі молодняку тварин	232	24
18	Оприбутковано приплод і приріст живої маси	212	232
19	Внесено у ґрунт гній як добрива	231	232
20	Відображено Оприбутковано продукцію тваринництва	272	232
21	Відображено різницю (у разі, перевищення справедливої вартості на фактичною собівартістю)	232	710
22	Відображено різницю між фактичною вартістю сільськогосподарської продукції тваринництва і її справедливою вартістю (у разі перевищення фактичної	940	232

вартості)		
-----------	--	--

Проаналізувавши кореспонденцію рахунків у ТОВ «Агро-Край» ми дійшли висновку, що облік виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва, при її надходженні з виробництва, ведеться за справедливою вартістю.

Після цього готова продукція при її вибутті відображається з використанням методу ФІФО.

Позитивним є те, що у товариства відсутня нетипова кореспонденція, всі бухгалтерські проведення відповідають вимогам Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [45], іншому чинному законодавству і здійснені на підставі первинних документів.

Все це дозволяє ТОВ «Агро-Край» в повній мірі забезпечити достовірність і повноту інформації про сільськогосподарську продукцію у фінансовій звітності.

2.4. Облік реалізації готової продукції

Дохід від реалізації готової продукції є надзвичайно важливим об'єктом бухгалтерського обліку, адже надає менеджменту суб'єктів господарювання інформацію для управління та прийняття рішень щодо розроблення напрямів збільшення доходів від реалізації, визначення найбільш прибуткової та привабливої продукції для споживачів.

Процес відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств можна подати у вигляді схеми, яка підпорядкована усталеному обліковому циклу підприємства (рисунок 2.19).

Характеристика рахунків, які застосовуються при обліку доходів від реалізації готової продукції сільськогосподарських підприємств наведена у додатку Х.

Сільськогосподарська продукція може бути реалізована на умовах або передплати або наступної оплати. Для ТОВ «Агро-Край» схема реалізації продукції на умовах передплати є пріоритетною



Рисунок 2.19 - Модель організації обліку доходу від реалізації готової продукції

На нашу думку це позитивно, адже:

1) грошові кошти, одержані продавцем в рахунок попередньої оплати цінностей за договором поставки призводять до покращення показників ліквідності та платоспроможності підприємства-продавця;

2) в господарський кругообіг залучаються додаткові активи, які у випадку ефективного управління можуть принести додаткові економічні вигоди;

3) дана операція (при елімінаванні інших) не призведе до дефіциту грошових

коштів при сплаті підприємством податків.

Кореспонденція рахунків при реалізації сільськогосподарської продукції на умовах попередньої оплати узагальнена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків при реалізації готової продукції на умовах попередньої оплати у ТОВ «Агро-Край» у серпні 2021 р.

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Отримано передплату від покупців за сільськогосподарську продукцію рослинництва	311	681	1030159,20
2. Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	171693,2
3. Відвантажено сільськогосподарську продукцію рослинництва вітчизняному покупцю	361	701	1030159,20
4. Відображено раніше нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	701	643	171693,2
5. Відображено собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції рослинництва	901	271	710268,00
6. Проведено взаємозалік заборгованості	681	361	1030159,20
7. Списано на фінансові результати доходи від реалізації сільськогосподарської продукції	701	79	858466,00
8. Списано на фінансові результати собівартість реалізації сільськогосподарської продукції	79	901	710268,00

Також ТОВ «Агро-Край» реалізує свою продукцію і на умовах наступної оплати, але обсяг таких операцій значно менший.

Кореспонденція рахунків при реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва у ТОВ «Агро-Край» на умовах наступної оплати узагальнена в таблиці 2.4.

Кореспонденція рахунків при реалізації готової продукції на умовах наступної оплати у ТОВ «Агро-Край» у серпні 2021 р.

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
	дебет	кредит	
1. Відвантажено сільськогосподарську продукцію рослинництва вітчизняному покупцю	361	701	40122,00
2. Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	6687,00
3. Відображено собівартість проданої сільськогосподарської продукції рослинництва	901	26	26748,00
4. Зараховано грошові кошти від покупця	311	361	40122,00
5. Списано на фінансові результати доходи від реалізації сільськогосподарської продукції	701	79	33435,00
6. Списано на фінансові результати собівартість реалізації сільськогосподарської продукції	79	901	26748,00

Реалізація готової продукції на умовах наступної оплати є менш вигідною для підприємства-продавця, тому позитивним є те, що таких операцій у ТОВ «Агро-Край» менше.

Дослідивши кореспонденцію рахунків з обліку реалізації сільськогосподарської продукції у ТОВ «Агро-Край» ми дійшли висновку, що вона є типовою і в повній мірі відповідає вимогам законодавства. Разом з тим у товаристві відсутній управлінський облік, а тому керівництво не забезпечене в повній мірі потрібною інформацією. З метою вирішення зазначеної проблеми пропонуємо відкрити до субрахунку 701 наступні субрахунки другого порядку: 701.1 – дохід від реалізації зернових; 701.2 – дохід від реалізації сої та ріпака; 701.3 – дохід від реалізації соняшника; 701.4 – дохід від реалізації кормових культур; 701.5 – дохід від реалізації іншої готової продукції. На нашу думку це дозволить підвищити рівень інформативності обліку у ТОВ «Агро-Край».

РОЗДІЛ 3 АУДИТ ВИРОБНИЦТВА ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Мета, завдання та планування аудиту виробництва та реалізації готової продукції

Відповідно до класифікації аудиторських послуг, яка наводиться у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [37] та в Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [39] аудит виробництва та реалізації готової продукції належить до інших завдань з надання впевненості.

Відповідно метою аудиту виробництва та реалізації готової продукції є висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах даних щодо виробництва та реалізації готової продукції, які наводяться у системі бухгалтерського обліку та звітності суб'єкта господарювання, вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Завдання аудиту виробництва та реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» узагальнені на рисунку 3.1.

В цілому нормативне забезпечення аудиту готової продукції умовно можна поділити на два блоки:

1. нормативно-правові документи, які регулюють сам процес аудиту. До цієї групи можна віднести Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [39], Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [37], Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності;
2. нормативно-правові документи, які регулюють облік виробництва та реалізації готової продукції, як об'єкт аудиту. Сюди, перш за все, відносяться такі документи є НП(С)БО 9 «Запаси» [11], НП(С)БО 16 «Витрати» [16], НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [22], Методичні рекомендації з обліку запасів [40], Методичні рекомендації з обліку біологічних активів [41], Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах [42] та інші.

Завдання аудиту виробництва та реалізації готової продукції - перевірка

правильності віднесення активів підприємства до сільськогосподарської продукції
правильності та обґрунтованості визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції
правильності визначення первісної вартості та чистої вартості реалізації сільськогосподарської продукції
доцільності вибору підприємством методу списання сільськогосподарської продукції при її вибутті і дотримання його в обліку, послідовності застосування облікової політики щодо цього
правильності розподілу вартості використаних на виробництво запасів та біологічних активів за видами витрат та за об'єктами калькулювання
дотримання вимог щодо проведення інвентаризації сільськогосподарської продукції
правильності документального оформлення операцій з обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції
правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат і калькулювання
наявності обґрунтованості обраного методу калькулювання
правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат
повноти та правильності відображення в обліку доходів від реалізації готової продукції
правильності нарахування та відображення в обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість
правильності розрахунку та відображення в обліку собівартості реалізованої готової продукції

Рисунок 3.1 - Завдання аудиту виробництва та реалізації готової продукції

Детальна характеристика нормативного забезпечення аудиту виробництва

та реалізації готової продукції за виділеними блоками наведена у додатку Ц.

Інформаційне забезпечення аудиту готової продукції включає такі групи:

- документи, що підтверджують матеріальну відповідальність за зберігання товарно-матеріальних цінностей;
- загальнодержавні, відомчі та норми витрачання матеріалів, які розроблені підприємством, на одиницю робіт;
- внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- матеріали попередніх зовнішніх перевірок;
- матеріали відділу внутрішнього контролю (аудиту);
- первинна бухгалтерська документація, яка підтверджує витрати на виробництво готової продукції та її реалізацію;
- фінансова, статистична та податкова звітність.

Концептуальна модель, в якій узагальнено об'єкт, джерела та методичні прийоми аудиту наведена у додатку Ш.

На основі дослідження наукової літератури з питань планування та організації аудиту ми дійшли висновку, що в цілому більшість науковців схиляються до того, що аудиторський процес включає три етапи: етап планування; основний етап; етап узагальнення матеріалів аудиту.

На етапі планування аудиторська фірма повинна отримати від ТОВ «Агро-Край» лист-замовлення на проведення аудиторської перевірки. Після цього в аудиторській фірмі оцінюється можливість проведення такої перевірки з огляду на власні часові та трудові ресурси, наявність компетентних фахівців з обліку в сільському господарстві, вивчається репутація товариства і приймається рішення про проведення перевірки. У випадку згоди аудиторська фірма надсилає лист згоду ТОВ «Агро-Край» і відбувається підписання договору на проведення аудиту виробництва і реалізації готової продукції.

Після того, як підписано договір на надання аудиторських послуг зовнішній аудитор розпочинає планування аудиту готової продукції.

Перш за все здійснюється розрахунок суттєвості та проводиться оцінка ризику контролю та невід'ємного ризику з метою визначення ризику невиявлення та розробки плану і програми аудиту.

В таблиці 3.1 нами проведено розрахунок межі суттєвості на основі методу

розрахунок п'яти показників і вибору в якості основного показника середньоарифметичного значення розміру суттєвості.

Таблиця 3.1

Визначення межі суттєвості для ТОВ «Агро-Край» на основі методу розрахунок п'яти показників і вибору в якості основного показника середньоарифметичного значення розміру суттєвості за 2020 рік

Назва базового показника	Попередній розрахунок			Відхилення від середнього		Визначення рівня суттєвості (показники, в яких відхилення менше 20%)
	Значення базового показника, грн	Межа суттєвості, %	Попередня оцінка суттєвості	грн	%	
Прибуток до оподаткування	275812000	5	13790600	-14154685,4	-10,13	13790600
Чиста виручка від реалізації продукції	912388000	2	18247760	-9697525,36	-6,94	18247760
Валюта балансу	2058000000	2	41160000	13214714,64	9,46	41160000
Власний капітал	665084500	10	66508450	38563164,64	27,60	x
Загальні витрати підприємства	980839	2	19616,78	-27925668,6	-19,99	19616,78
Усього	-	-	139726426,8	-	-	73217976,78
Рівень суттєвості			27945285,36			18304494,2

Як бачимо з таблиці 3.1 загальний показник суттєвості становить 18304494,2 грн. Тобто на актив балансу припадає суттєвість в розмірі 9152247,098 грн.

Питома вага готової продукції на кінець 2020 року становить 33,34%, тому межа суттєвості по готовій продукції становитиме 3051806,47 грн. Тобто всі викривлення в даних обліку та фінансової звітності, які знайде аудитор і які будуть менше зазначеної суми, не впливатимуть на необхідність модифікації звіту

незалежного аудитора.

З метою оцінки складових аудиторського ризику нами вивчено внутрішню документацію та проведено опитування персоналу ТОВ «Агро-Край», здійснено ознайомлення з умовами господарювання товариства. За результатами цих аудиторських процедур ми склали тести оцінки невід'ємного ризику (додаток Щ) та ризику контролю (додаток Ю). Результати проведеного тестування показали, що ризик контролю та невід'ємний ризик знаходяться на середньому рівні.

Виходячи з того, що ми при плануванні аудиту ми встановили аудиторський ризик на рівні 3%, розрахуємо ризик невиявлення:

$$\text{Ризик невиявлення} = (0,03 : (0,4 \times 0,3325)) \times 100\% = 22,56\%$$

Результати проведеної оцінки складових аудиторського ризику вказують на доволі низький ризик невиявлення, що призводить до необхідності розроблення детальної програми аудиту готової продукції та планування значної кількості процедур по суті. Тому нами запропонована програма аудиту виробництва та реалізації готової продукції, яка включає достатню кількість процедур по суті (додаток Я). Після того, як програма аудиторської перевірки складена, вона узгоджується з управлінським персоналом ТОВ «Агро-Край» і аудитор розпочинає основний етап аудиту, який опишемо в наступному підрозділі роботи.

3.2. Методика проведення аудиту виробництва і реалізації готової продукції

Основний етап аудиту виробництва і реалізації готової продукції передбачає проведення тестів контролю та процедур по суті. Спочатку здійснюється оцінка системи внутрішнього контролю виробництва та реалізації готової продукції та проводиться вибіркова інвентаризація готової продукції.

З метою оцінки системи внутрішнього контролю готової продукції ми склали тест, який навели в додатку АА. Результати його аналізу свідчать про

достатньо низький рівень системи внутрішнього контролю готової продукції.

Після цього аудитор переходить до проведення інвентаризації аудиту та здійснення процедур по суті. Основні напрями робіт аудитора при цьому наведені на рисунку 3.2.

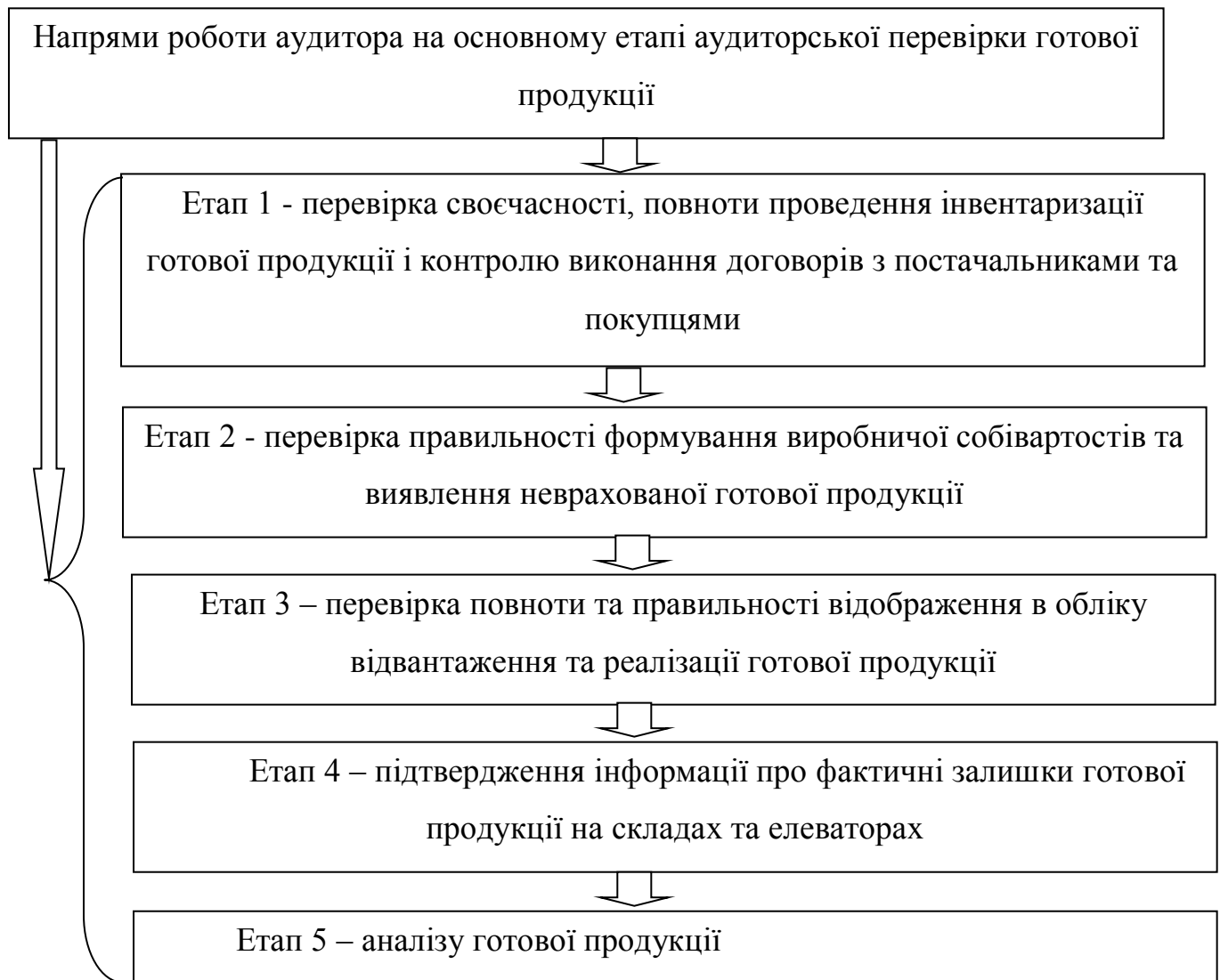


Рисунок 3.2 – Основні напрями роботи аудитора на основному етапі аудиторської перевірки готової продукції

З метою перевірки правильності інвентаризації сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край» та контролю розрахунково-договірної роботи аудитор перевіряє наявність укладених і чинних договорів про повну матеріальну відповідальність з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції з поля на склад, умови і правила її зберігання, справність вимірювальних приладів.

Так як ТОВ «Агро-Край» має значний обсяг залишків готової продукції, то

нами було проведено вибірккову інвентаризацію і встановлено, що дані, отримані за результатами інвентаризації, співпадають з обліковими (додаток АБ.1).

Якщо аудитор виявляє невідповідність результатів аудиту та фактичних даних від повинен визначити причини таких порушень, класифікувати їх як помилка або шахрайство і узагальнити дані за формою, наведеною у додатку АБ.2. З метою формування уявлення про правильність проведення інвентаризації у ТОВ «Агро-Край» аудитор здійснює спостереження за роботою інвентаризаційної комісії, яка проводиться працівниками підприємства у відповідності до наказу керівника товариства. Провівши таке спостереження ми дійшли висновку, що за результатами інвентаризації було складено інвентаризаційний опис, який підписали всі члени комісії та інвентаризаційна особа. Після цього інвентаризаційний опис було передано до бухгалтерії товариства у строк, зазначений в наказі на інвентаризацію. За результатами інвентаризації було підтверджено відповідність облікових даних. З метою підтвердження правильності проведення інвентаризації ми запропонували використовувати Тест контролю інвентаризаційних описів (додаток АБ.3) на основі якого підтвердили правильність його складання.

Отже, проведена перевірка дозволила дійти висновку, що у ТОВ «Агро-Край» інвентаризація організована на високому рівні, наявні всі договори про повну матеріальну відповідальність, вимірювальні прилади справні, а доступ стороннім до складів відсутній. Тому можна стверджувати що стан складського господарства знаходиться у товаристві на доволі високому рівні.

Після перевірки правильності проведення інвентаризації та вивчення стану складського господарства аудитор переходить до перевірки правильності обліку витрат на виробництво продукції.

Спочатку увага звертається на прямі матеріальні витрати. При цьому у перевіряється наявність норм витрачання насінневого матеріалу, палива, нормативних та звітних калькуляцій.

Після цього здійснюється вибірккова перевірка взаємоузгодження первинних документів, їх відповідність звітним калькуляціям та регістрам за рахунком 23 з метою виявлення необґрунтованих списань витрат на виробництво та підтвердження правильності складання калькуляції собівартості продукції.

Аудитор звертає увагу на правильність розподілу витрат між прямими та загальновиробничими, правильність розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом і підтвердження їх первинними документами.

Також перевіряється правильність оцінки виробничих запасів, які списуються у виробництво та її відповідність обліковій політиці.

Наступним етапом аудиторської перевірки витрат на виробництво сільськогосподарської продукції є перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку списання насінневого матеріалу, палива та інших виробничих запасів.

Перевіряючи правильність відображення в обліку прямих витрат на оплату праці аудитор повинен перевірити кадрову документацію щодо працівника, правильність нарахування заробітної плати, проведення обов'язкових нарахувань та утримань з неї. Особлива увага при цьому звертається на правильність оформлення та розрахунок із сезонними працівниками, наявність яких є характерним для ТОВ «Агро-Край». При цьому аудитором аналізуються причини виплат за сумісництвом, за роботу понад встановлений термін; оплату відпусток, виплат за роботу у вечірню і нічну зміни. Перевірка також передбачає виявлення випадків включення до собівартості витрат, які не входять до неї.

З метою перевірки правильності нарахування амортизації аудитор перевіряє відповідність фактичного методу нарахування амортизації із тим, що закріплений в обліковій політиці і здійснює розрахунок нарахування амортизації вибірковою методом. Потім отримані результати порівнюються з первинними документами та перевіряється правильність відображення сум на рахунках бухгалтерського обліку.

Після перевірки правильності нарахування та відображення в обліку витрат на виробництво готової продукції аудитор переходить до перевірки правильності документального оформлення та повноти оприбуткування готової продукції на склад. При цьому відбувається взаємозвірка первинних документів, даних матеріальних звітів та реєстрів за рахунком 27.

На основі вивчення первинних документів та звітів матеріально-відповідальних осіб ми дійшли висновку, що готова продукція, яка здається з поля на склад (тік) оприбутковується в повному обсязі. Разом з тим звіти матеріально-

відповідальних осіб інколи доходять до бухгалтерії з запізненням, що призводить до незначних затримок при відображенні інформації на рахунках обліку. Але детальне ознайомлення із кореспонденцією рахунків, яка застосовується у ТОВ «Агро-Край» дозволила підтвердити її правильність та відсутність нетипової кореспонденції.

Наступним етапом перевірки є перевірка повноти та правильності відображення в обліку доходів від реалізації готової продукції та вчасності надходження грошових коштів від покупців. З метою перевірки правильності відображення в обліку відпуску готової продукції аудитор здійснює документальну перевірку, яка починається із взаємозвірки укладених договорів на постачання готової продукції, накладних на відвантаження готової продукції та виписки банку, яка підтверджує оплату за продукцію. При цьому можуть бути виявлені порушення, які ми пропонуємо узагальнювати у робочому документі, наведеному в додатку АБ.4. За результатами проведення такої перевірки нами було виявлено прострочення дебіторської заборгованості і невиконання умов договору на суму 20000 грн.

Також аудитору слід підтвердити обґрунтованість обраного товариством методу вибуття сільськогосподарської продукції відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». На цьому етапі аудитор перевіряє кореспонденцію рахунків зі списання готової продукції за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредитом рахунків 23 «Виробництво» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

З метою підтвердження інформації про фактичні залишки готової сільськогосподарської продукції на складах та елеваторах ТОВ «Агро-Край» аудитору доцільно використовувати вибірковий метод перевірки і перевірити взаємозгодженість матеріальних звітів, книг складського обліку та первинних документів (додаток АБ.5).

Після цього здійснюється перевірка взаємоузгодження даних інвентаризації залишків сільськогосподарської продукції на складах та елеваторах, оборотно-сальдових відомостей, Головної книги та Балансу на предмет ідентичності сум. Провівши таку перевірку у товаристві за 2020 рік (додаток АБ.6) ми дійшли висновку, що суми збігаються із записами в облікових регістрах, що дозволило

нам підтвердити ефективність роботи бухгалтера ТОВ «Агро-Край».

Завершення основного етапу аудиторської перевірки готової продукції є проведення аналізу готової продукції та оцінювання рівня виконання плану реалізації продукції; динаміки випуску та реалізації готової продукції, визначення вплив факторів на зміну обсягів продажу та виручки від реалізації готової продукції.

На основі отриманих даних аудитор розробляє рекомендації щодо удосконалення обліку готової продукції та покращення управління нею.

3.3. Оформлення результатів аудиту виробництва та реалізації готової продукції

Оформлення результатів аудиту виробництва та реалізації готової продукції передбачає виділення таких етапів: узагальнення результатів аудиторської перевірки; складання Звіту незалежного аудиту та передача його замовнику (рисунок 3.3) .

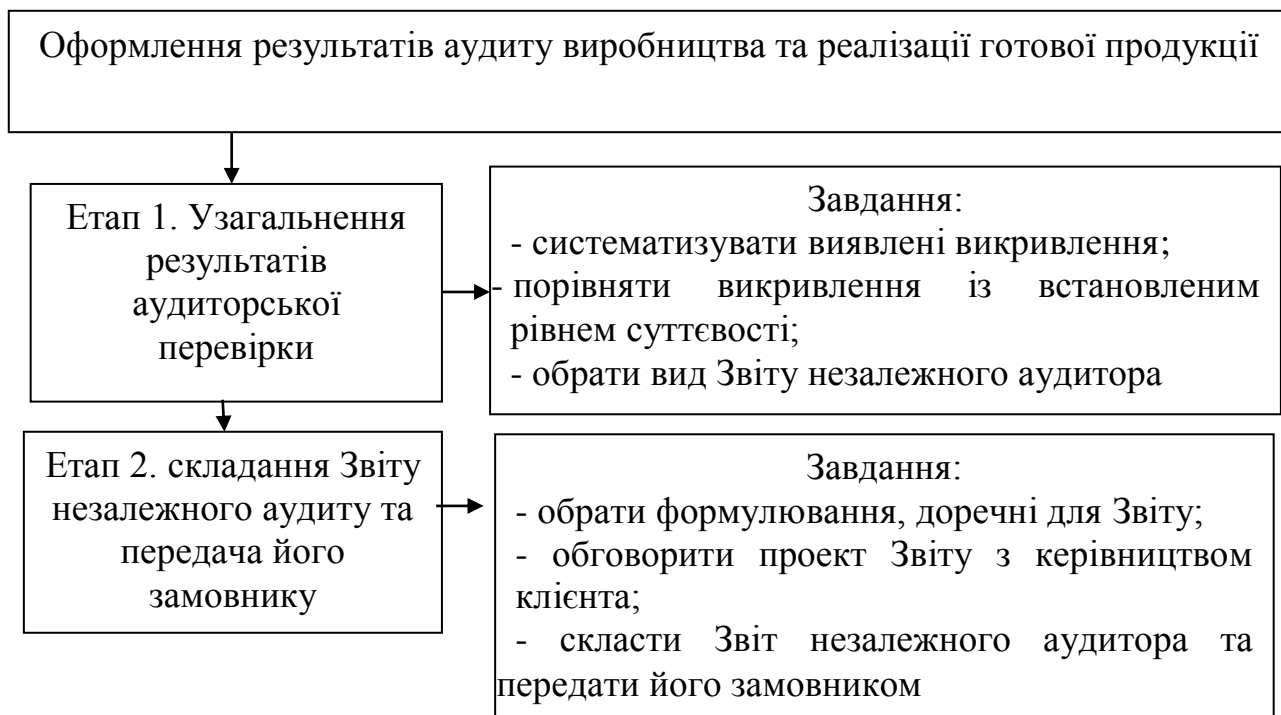


Рисунок 3.3 – Складові етапу оформлення результатів аудиту виробництва та реалізації готової продукції

Отже, першим етапом оформлення результатів аудиту виробництва та

реалізації готової продукції є узагальнення та групування викривлень, які виявлені під час аудиту.

Ці порушення можуть систематизуватися аудитором за систематичною або хронологічною ознакою. При цьому аудитором складаються накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, графіки.

Так як за даними аудиту готової продукції ТОВ «Агро-Край» нами не було виявлено суттєвих порушень, тому на рисунку 3.3 нами наведено типові порушення, які виявляються в обліку за результаті аудиту готової продукції.

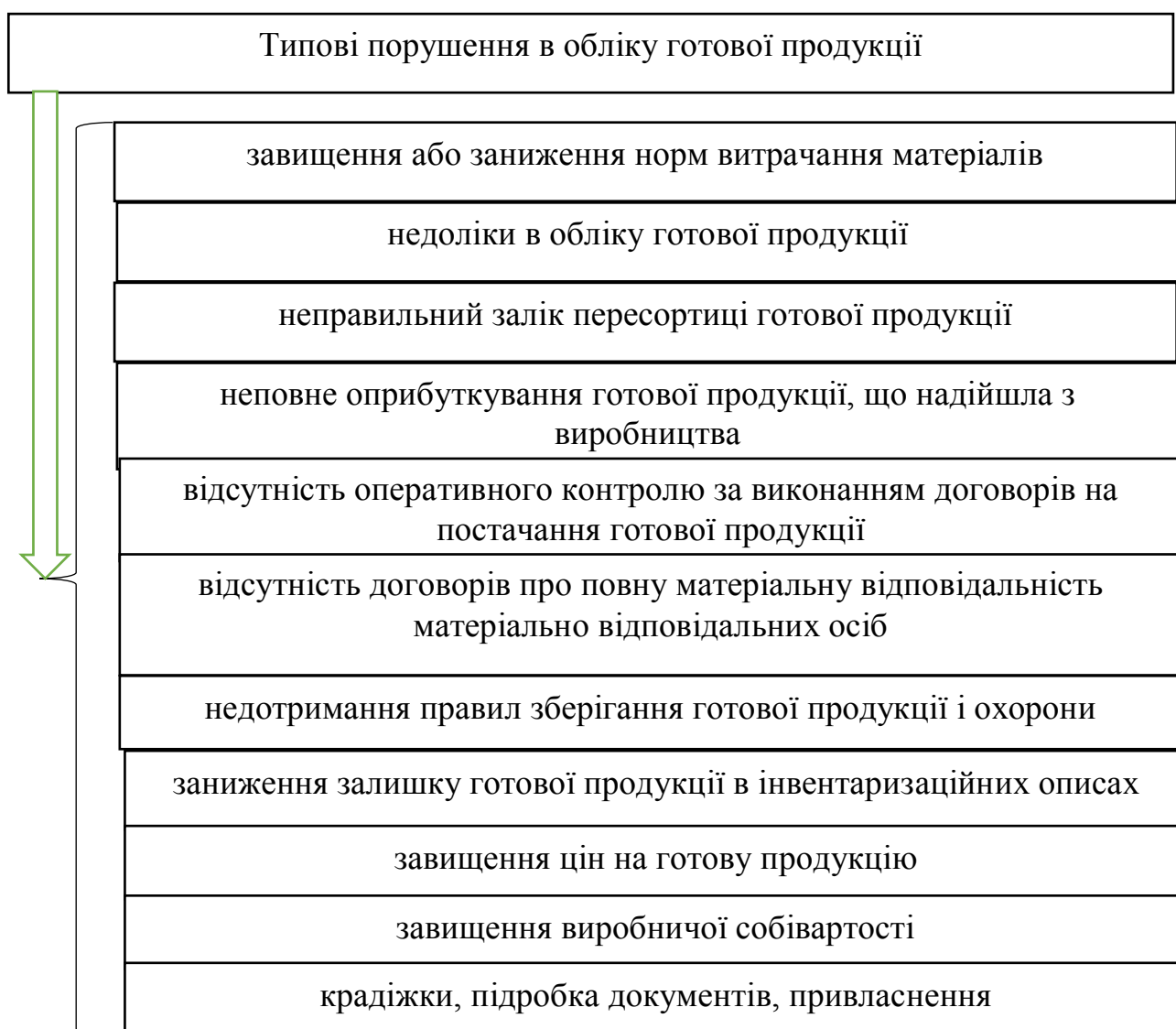


Рисунок 3.3 - Типові порушення в обліку, які виявляються аудитором за результатами аудиторської перевірки готової продукції

Після узагальнення та групування виявлених порушень аудитор складає звіт

незалежного аудитора, в якому висловлюється думка щодо достовірності та повноти відображення в обліку та звітності інформації про виробництво та реалізацію готової продукції.

Спочатку аудитор складає проект звіту, погоджує його із замовником аудиторських послуг, потім збирається нарада, на якій аудитор розповідає про результати своєї перевірки.

Наступним етапом узагальнення результатів аудиту є складання у письмовому вигляді звіту незалежного аудитора, його підписання і передача замовнику аудиторських послуг.

Загалом у Звіті незалежного аудитора, в залежності від виявлених помилок, аудитор може висловити позитивну думку, або думку відмінну від позитивної. В такому випадку звіт вважатиметься модифікованим. В залежності від серйозності виявлених викривлень в обліку та звітності така модифікована думка може бути наступних видів:

- думка із застереженням;
- негативна думка;
- відмова від висловлення думки (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2

Види модифікованих звітів незалежного аудитора

Характер питання, яке призводить до модифікації	Судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу чи можливого впливу на фінансову звітність	
	Суттєвий, проте не всеохоплюючий	Суттєвий та всеохоплюючий
Фінансова звітність містить суттєві викривлення щодо об'єкту аудиту	Думка із застереженням	Негативна думка
Неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі	Думка із застереженням	Відмова від висловлення думки

Відповідно до МСА [39] немодифікований Звіт незалежного аудитора

повинен включати такі розділи:

1. Думка – в цьому розділі аудитор повинен чітко висловити думку щодо того, чи достовірно відображена в обліку та звітності інформація про готову продукцію ТОВ «Агро-Край»

2. Основа для думки – в цьому розділі аудитор наголошує на незалежності по відношенню до ТОВ «Агро-Край», а також зазначає, що отримані аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора

3. Відповідальність за елемент фінансової звітності – в цьому розділі наголошується на тому, що відповідальність за ведення обліку готової продукції та відображення даних про неї у фінансовій звітності покладається на управлінських персонал ТОВ «Агро-Край».

4. Відповідальність аудитора – в цьому розділі наголошується на тому, що аудитор несе відповідальність виявлення лише суттєвих викривлень, які можуть бути наслідком шахрайства або помилки. Також зазначається що відповідальність аудитора включає: ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення; вибір та проведення аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів; оцінювання прийнятності облікової політики та обґрунтованості облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом щодо готової продукції.

Структура немодифікованого (позитивного) Звіту незалежного аудитора наведена нами в додатку АВ.

Так як за результатами аудиторської перевірки готової продукції ТОВ «Агро-Край» ми не виявили суттєвих викривлень, то у додатку АД ми склали позитивний звіт незалежного аудитора.

Ще одним документом, який може бути складений за результатами аудиторської перевірки є Лист-повідомлення до управлінського персоналу або тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про стан систем бухгалтерського обліку і контролю, оцінений за результатами аудиту.

Обов'язковість складання такого документу прописується в договорі на проведення аудиту. В ньому аудитором наводяться виявлені недоліки та наводяться пропозиції щодо удосконалення системи обліку та внутрішнього контролю готової продукції суб'єкта господарювання.

За результатами аудиту виробництва та випуску готової продукції у ТОВ «Агро-Край» ми сформуваємо такий Лист у додатку АЕ.

В цьому Листі ми звернули увагу директора «Агро-Край» на такі недоліки, які є не суттєвими, але були виявлені нами в результаті перевірки готової продукції, а саме:

1. Заходи щодо захисту документів і облікових даних від несанкціонованого доступу або їх знищення встановлені частково.

2. Матеріальна відповідальність на підприємстві застосовується, але без деталізації даних про МВО на рахунках аналітичного обліку.

3. Відсутній Графік документообороту, що зумовлює часті затримки первинних документів і надходження їх до бухгалтерії із запізненням.

5. На підприємстві відсутня комісія для визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції, що знижує обґрунтованість правильності справедливої вартості.

РОЗДІЛ 4 АНАЛІЗ ОБСЯГУ ВИПУСКУ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

4.1. Аналіз динаміки та структури випуску готової продукції

Аналіз виробництва готової продукції є важливою інформаційною базою для прийняття рішень щодо асортименту та обсягу випуску готової продукції. Все це безпосередньо впливає на розмір прибутку будь-якого суб'єкта господарювання. Для результативності аналізу повинна бути чітко визначена його мета та напрями. Ці параметри для аналізу виробництва сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край» ми узагальнили на рисунок 4.1.

Мета аналізу виробництва сільськогосподарської продукції — обґрунтування шляхів підвищення урожайності, збільшення обсягів виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції, порівняно з конкурентами, визначення оптимального обсягу та асортименту продукції. Пошук резервів зменшення виробничої собівартості продукції



Напрями аналізу виробництва сільськогосподарської продукції:

- аналіз урожайності та обсягів виробництва у натуральному вимірнику;
- аналіз динаміки обсягів виробництва у вартісному вимірнику;
- оцінювання виконання планів виробництва продукції;
- аналіз якості планування виробництва, напруженості і обґрунтованості планів діяльності;
- оцінювання асортименту і структури виробництва продукції;
- аналіз рівномірності та ритмічності виробництва продукції;
- аналіз конкурентоспроможності продукції;
- використання результатів аналізу в прийнятті управлінських рішень

Рисунок 4.1 – Мета та напрями аналізу виробництва готової продукції на сільськогосподарських підприємствах

Також важливим є визначення об'єктів, суб'єктів та інформаційного забезпечення для аналізу виробництва сільськогосподарської продукції (рисунок 4.2).

Обсяг виробництва та випуску сільськогосподарської продукції рослинництва значною мірою залежить від кількості площ землі сільськогосподарського призначення. ТОВ «Агро-Край» у 2020 році провадило свою господарську діяльність на землі, площею в 37460,80 га.

Об'єкт аналізу виробництва сільськогосподарської продукції — незавершене виробництво, готова сільськогосподарська продукція, біологічні активи



Суб'єкти аналізу виробництва сільськогосподарської продукції:

- економіст;
- бухгалтерія;
- заступник директора з рослинництва



Інформаційне забезпечення аналізу виробництва сільськогосподарської продукції:

- зовнішні джерела (офіційні статистичні дані, фінансову звітність конкурентів, дані проведених опитувань);
- внутрішні джерела: (плани з виробництва, планові ціни; дані аналітичного та синтетичного обліку за рахунками 23 та 27, рахунками 8 класу; фінансова та статистична звітність підприємства

Рисунок 4.2 – Об'єкт, суб'єкти та інформаційне забезпечення аналізу виробництва готової продукції на сільськогосподарських підприємствах

Ще одним важливим фактором, який впливає на обсяг виробництва (валового збору) продукції, є урожайність.

Тому в додатку АІ проаналізуємо динаміку обсягу виробництва сільськогосподарської продукції, посівної площі та урожайності ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 рр. на основі даних додатку АЖ.Протягом 2018-2020 року спостерігається стійка тенденція зменшення як обсягів виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва у ТОВ «Агро-Край», так і обсягів посівних площ (рисунок 4.3).

У 2019 р. порівняно з роком раніше обсяги збору врожаю скорочуються на 97952,93 ц. (або на 3,49%), а посівна площа – на 1268,98 га (або на 3,23%). Аналогічна ситуація спостерігається і у наступному звітному періоді, коли обсяг збору врожаю скоротився, порівняно з 2019 р., на 319321,98 ц. (або на 11,78 %), а посівна площа – на 523,39 га (або на 1,38%).

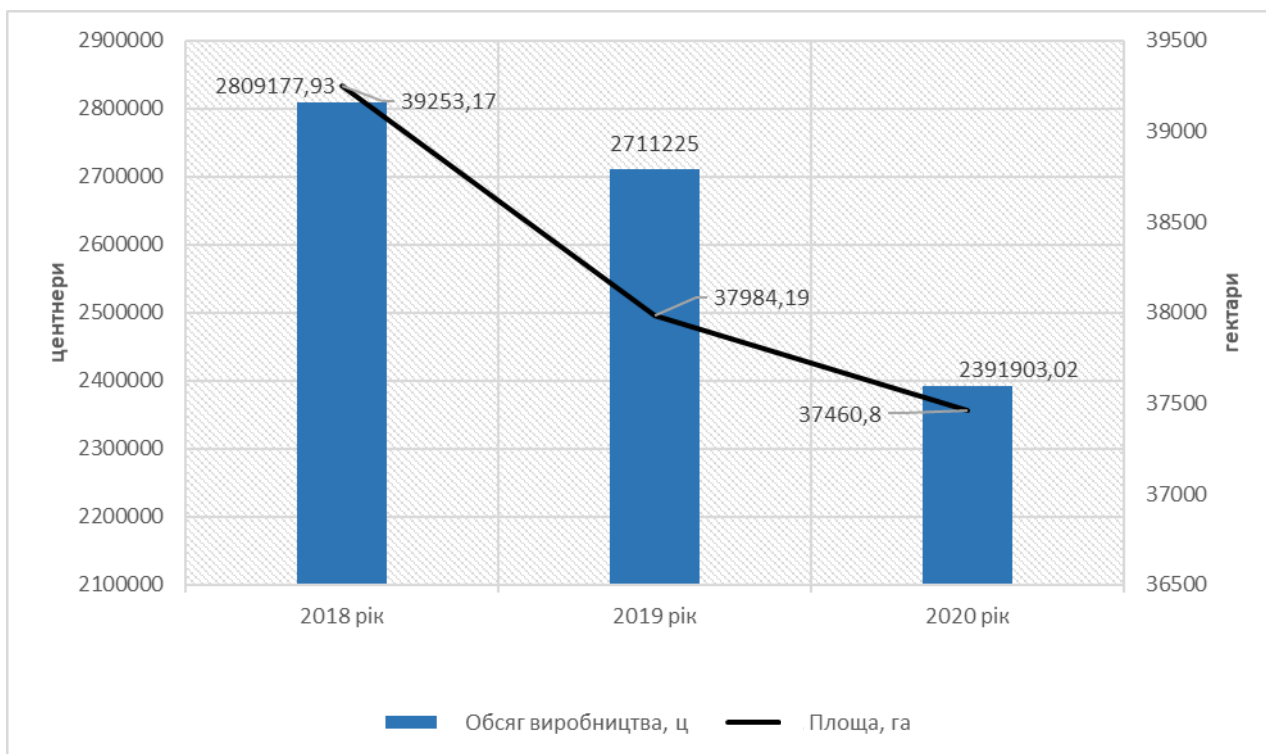


Рисунок 4.3 – Динаміка обсягів виробництва та посівної площі ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки

Найбільше скорочення посівної площі у 2020 році спостерігається по сої, (яку взагалі перестали вирощувати), ріпаку (на 901,81 га або на 74,57%), пшениці озимій (на 2559,78 га або на 56,37%), кормовій кукурудзі (на 887,42 га або на 60,33%) та травах (на 1214,83 га або на 81,7%). Разом з тим ТОВ «Агро-Край» розширює посівні площі соняшнику, які у 2020 р. у порівнянні з роком раніше зросли аж на 8917,63 га (або на 140,24%).

Зміни обсягів площ посіву суттєво вплинуло і на обсяги виробництва сільськогосподарських культур. У 2020 р. у порівнянні з 2019 роком спостерігається скорочення обсягів виробництва пшениці озимої (на 143328,29 ц. або на 56,67%), ріпака (на 30842 ц. або на 79,94%), кормової кукурудзи (на 176790,6 ц. або на 37,91), трави (на 188756,88 ц. або на 58,13) та сої. Одночасно відбувається зростання обсягів збору врожаю соняшника на 284178,63 ц. або на 124,67%.

Негативним є також те, що у 2020 році скорочується і загальна врожайність сільськогосподарських культур (рисунок 4.4).

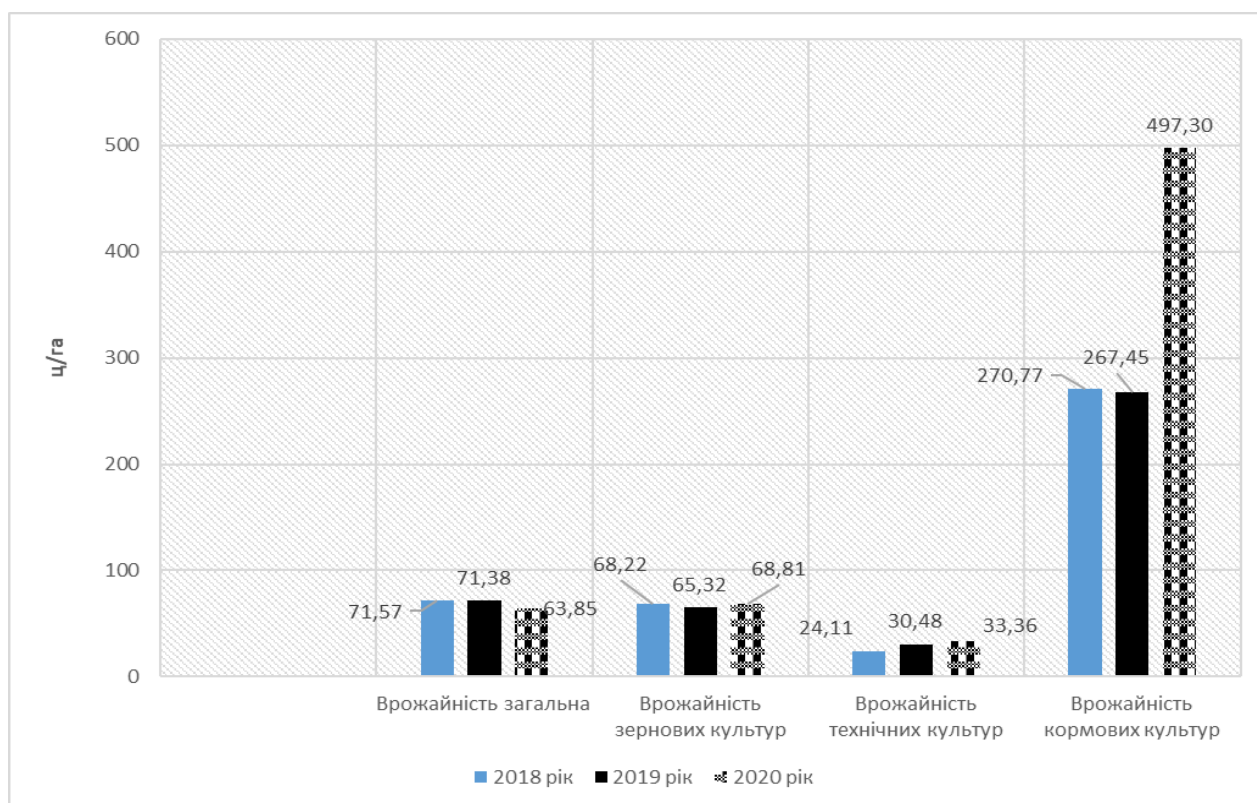


Рисунок 4.4 – Динаміка врожайності сільськогосподарських культур ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки

Найбільш врожайними в аналізованому періоді були кормові культури (кукурудза кормова та трави). У 2020 році з 1 га кукурудзи кормової було зібрано 496,28 ц врожаю, що більше, ніж у минулому році на 179,21 ц/га, або на 56,52%, а трав однорічних та дворічних за цей період було зібрано на 281,12 ц/га (або на 128,74%) більше, ніж у попередньому році.

З метою порівняння показників врожайності ТОВ «Агро-Край» з середніми показниками по Полтавській області нами розраховано середню врожайність сільськогосподарських культур по підприємствах Полтавської області (додаток АИ.2).

Як бачимо з додатку АИ.1 у 2019 році у порівнянні з попереднім періодом у ТОВ «Агро-Край» скорочується врожайність зернових культур на 2,9 ц/га (або на 4,25%). В наступному році вона зростає на 3,49 ц/га (або на 5,35 %) у порівнянні з попереднім періодом. Надзвичайно позитивним є те, що врожайність зернових культур у ТОВ «Агро-Край» значно більше (на 18,69 ц/га або на 37,3%) ніж середньогалузева по підприємствах Полтавської області (додаток АИ.2), яка в 2020 році становила 50,12 г/ц.

Також перевищує середньогалузеві показники і врожайність соняшника, яка у 2019 році у ТОВ «Агро-Край» становила 35,85 ц/га, що більше ніж у попередньому періоді на 12,94 ц/га (або на 56,52%), але в 2020 році спостерігається її незначне зменшення (на 6,48%). Разом з тим врожайність була вища ніж середня по галузі в цьому році на 8,2 ц/га. На основі цього ми можемо дійти висновку про доволі високий рівень технологічної ефективності вирощування зернових культур та соняшнику у ТОВ «Агро-Край».

Так як у подальшій перспективі ТОВ «Агро-Край» має намір збільшувати посівні площі соняшника, тому проаналізуємо вплив урожайності та посівної площі на зміну обсягу виробництва соняшнику у 2020 році (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3

Вплив зміни урожайності та посівної площі на валовий збір
соняшника у 2020 році

Показник	2019 р.	2020 р.	Відхилення, +/-
Площа посіву, га	6358,79	15276,42	8917,63
Урожайність, ц/га	35,85	33,52	-2,32
Валовий збір, ц	227944,80	512123,43	284178,63
Відхилення валового збору за рахунок зміни:			
- площі посіву	х	Х	298952,72
- урожайності	х	х	-14774,09

Як бачимо з таблиці 4.3 валовий збір соняшника зріс на 298952,76 ц за рахунок зростання площі посів на 8917,63 га, але скоротився на 14774,09 ц. за рахунок зменшення урожайності на 2,32 ц/га. Вважаємо, що зростання валового збору за рахунок екстенсивного фактору негативно характеризує діяльність ТОВ «Агро-Край».

У таблиці 4.4, на основі даних Приміток до річної фінансової звітності (додатки Д, Е, Ж) здійснимо аналіз динаміки витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями у ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки. Графічно це зображено на рисунку 4.5.

Таблиця 4.4

Динаміка витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки, тис.грн

№	Вид продукції, якої стосуються витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Відхилення				Середньо- арифметичне темів зростання, %
					абсолютне, тис. грн.		темп зростання, %		
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	
1.	Зернові і зернобобові,	354869	434394	345599	79525	-88795	22,41	-20,44	0,98
1.1	в т.ч. пшениця	70211	63377	40977	-6834	-22400	-9,73	-35,34	-22,54
1.2	соя	78683	35985	0	-42698	-35985	-54,27	-100,00	-77,13
2	Соняшник	75977	108123	249080	32146	140957	42,31	130,37	86,34
3	Ріпак	27906	21754	7325	-6152	-14429	-22,05	-66,33	-44,19
4	Інша продукція рослинництва	39808	37363	21161	-2445	-16202	-6,14	-43,36	-24,75
5.	Усього продукція рослинництва	498560	601634	623165	103074	21531	20,67	3,58	12,13

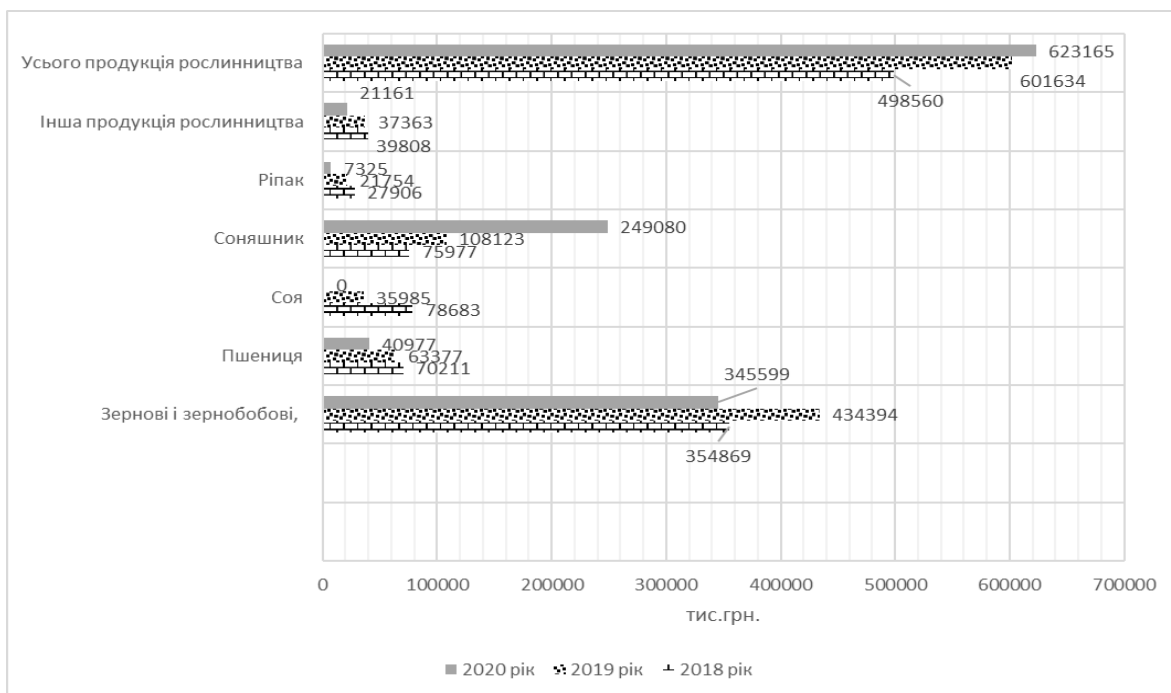


Рисунок 4.5 – Динаміка витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки, тис.грн

Аналізуючи таблицю 4.4 та рисунок 4.5 слід відмітити, що протягом 2018-2020 років зростають витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (витрати на біологічні перетворення). У 2019 році вони становили 601634 тис.грн, що більше, ніж у 2018 р. на 103074 (або на 20,67%), в наступному році ці витрати продовжують зростати на 21531 тис.грн (або на 3,58%), порівняно з 2019 роком. Таким чином середній темп зростання за 2018-2020 рік становив 12,13%

Аналогічна тенденція спостерігається за витратами на виробництво соняшнику. Це пов’язано з тим, що підприємство переорієнтовується і нарощує обсяги його виробництва. У 2019 році витрати на біологічні перетворення, пов’язані з виробництвом соняшника, становили 108123 тис.грн, що більше, ніж у 2018 р. на 32146 тис.грн (або на 42,31%). В 2020 році обсяг цих витрат зріс на 140957 тис. грн. (або на 130,37%) у порівнянні з 2019 роком. По соняшнику було найбільше середньоарифметичне темпів зростання за 2018-2020 роки, яке становило 86,34%.

На основі даних Приміток до річної фінансової звітності (додаток Д) проаналізуємо структури витрат, пов’язаних з біологічними перетвореннями за видами сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край» (таблиця 4.5).

Структура витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки

№	Вид продукції, якої стосуються витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Відхилення у питомій вазі, в.п.	
		сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1.	Зернові і зернобобові,	354869	71,18	434394	72,20	345599	55,46	1,02	-16,74
1.1	в т.ч. пшениця	70211	14,08	63377	10,53	40977	6,58	-3,55	-3,96
1.2	соя	78683	15,78	35985	5,98	0	0,00	-9,80	-5,98
2	Соняшник	75977	15,24	108123	17,97	249080	39,97	2,73	22,00
3	Ріпак	27906	5,60	21754	3,62	7325	1,18	-1,98	-2,44
4	Інша продукція рослинництва	39808	7,98	37363	6,21	21161	3,40	-1,77	-2,81
5.	Усього продукція рослинництва	498560	100,00	601634	100,00	623165	100,00	0,00	0,00

У 2018 році ТОВ «Агро-Край» найбільше витрат понесло на вирощування зернових і зернобобових (71,18% виробництва усієї сільськогосподарської продукції), близько 15% витрат припадало на виробництво сої та соняшнику. В наступному році суттєво зменшуються витрати на виробництво сої у структурі витрати на виготовлення сільськогосподарської продукції, але продовжують зростати витрати на виробництво соняшнику (на 2,73 в.п.).

У 2020 році суттєво зростають витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями при вирощуванні соняшнику (на 22 в.п.), а найбільшу частку, як і в попередніх періодах, у структурі витрат на біологічні перетворення займають витрати на вирощування зернових (72,20%).

Наочно структура витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, виходячи з видів сільськогосподарської продукції, яку виробляло ТОВ «Агро-Край» у 2020 році наведено на рисунку 4.6.

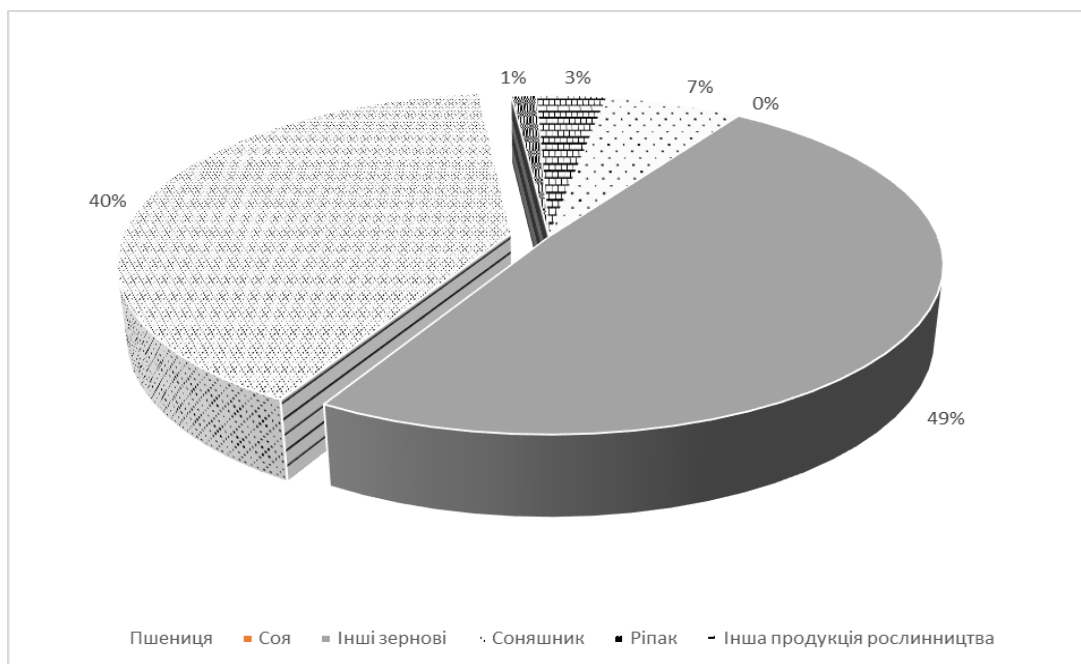


Рисунок 4.6 - Структура витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями ТОВ «Агро-Край» у 2020 році

Так як основним орієнтиром майбутніх періодів у товариства є виробництво соняшника, тому у таблиці 4.6 наведемо структури витрат на виробництво соняшника у 2018-2020 роках за основними статтями калькуляції.

Структура витрат на виробництво соняшника у ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки

Елементи витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Абсолютне відхилення, грн.		Темп приросту, %		У питомій вазі, в.п.	
	на 1 га посівів, грн	питома вага, %	на 1 га посівів, грн	питома вага, %	на 1 га посівів, грн	питома вага, %	2019 р. / 2018 р.	2020 р. / 2019 р.	2019 р. / 2018 р.	2020 р. / 2019 р.	2019 р. / 2018 р.	2020 р. / 2019 р.
1. Прямі матеріальні витрати	7697,21	75,00	5396,80	76,25	13206,94	81,00	-2300,41	7810,14	-29,89	144,72	1,25	4,75
в т.ч. насіння та посадковий матеріал	1240,79	12,09	890,38	12,58	2127,79	13,05	-350,41	1237,40	-28,24	138,97	0,49	0,47
мінеральні добрива	2872,60	27,99	1995,93	28,20	4747,98	29,12	-876,67	2752,05	-30,52	137,88	0,21	0,92
нафтопродукти	1984,85	19,34	1504,03	21,25	3639,25	22,32	-480,83	2135,22	-24,22	141,97	1,91	1,07
оплата послуг сторонніх організацій	634,25	6,18	539,33	7,62	1180,47	7,24	-94,92	641,15	-14,97	118,88	1,44	-0,38
інші матеріальні витрат	964,72	9,40	467,13	6,60	1511,46	9,27	-497,58	1044,33	-51,58	223,56	-2,80	2,67
2. Прямі витрати на оплату праці	669,14	6,52	453,69	6,41	900,03	5,52	-215,46	446,34	-32,20	98,38	-0,11	-0,89
3. Інші прямі та загально-виробничі витрати	1896,59	18,48	1227,29	17,34	2197,90	13,48	-669,31	970,61	-35,29	79,09	-1,14	-3,86
4. Всього	10262,95	100,00	7077,77	100,00	16304,87	100,00	-3185,18	9227,10	-31,04	130,37	0,00	0,00

Як бачимо найбільш вагомою складовою витрат на виробництво соняшника протягом всього аналізованого періоду є прямі матеріальні витрати. У 2020 році на 1 га посівів припадало 13206,94 грн цих витрат, що становило 81% виробничих витрат. Слід відмітити, що вони, у порівнянні з 2019 роком, зросли на 7810,14 грн (або на 144,72%), а в структурі – на 4,75 в.п.

Серед прямих матеріальних витрат у 2020 році найбільш вагомими є витрати на мінеральні добрива (29,12% виробничих витрат) та витрати на нафтопродукти (22,32% виробничих витрат).

Прямі витрати на оплату праці протягом всього аналізованого періоду не перевищували 6,52%, а в структурі витрат мають стійку тенденцію до зниження, що вказує на підвищення інтенсифікації виробництва.

Інші прямі витрати (амортизація, єдиний соціальний внесок) та загальновиробничі витрати у 2020 році становили 2197,9 грн на 1 га посівів, що становить 13,48% витрат.

Так як виготовлена сільськогосподарська продукція в подальшому підлягає реалізації, тому в наступному питанні дипломної роботи проаналізуємо динаміку обсягів реалізації сільськогосподарської продукції.

4.2. Аналіз обсягів реалізації готової продукції

Доходи від реалізації готової продукції займають значне місце у структурі всіх доходів ТОВ «Агро-Край», а тому відіграють вагому роль у формуванні прибутку і досягнення мети діяльності товариства.

Порядку проведення аналізу обсягів реалізації розпочинається з вивчення динаміки реалізації продукції, оцінки абсолютних та відносних змін. Разом з тим слід зазначити, що ТОВ «Агро-Край» є сільськогосподарським підприємством, яке в момент визнання сільськогосподарської продукції оцінює її за справедливою вартістю. Тому при аналізі обсягів реалізації готової продукції доцільно аналізувати не лише доходи та собівартість реалізації, а й доходи від первісного визнання сільськогосподарської продукції (таблиця 4.7).

Динаміка доходів від реалізацій та первісного визнання сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край»
за 2018 - 2020 роки, тис.грн.

№	Вид сільсько-господарської продукції	2018 рік	2019 рік	2020 рік	Абсолютне відхилення		Темп приросту, %	
					2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Доходи від реалізації, в т.ч.	856935	750875	850738	-106060	99863	-12,38	13,30
1.1.	Зернові і зернобобові,	584638	371681	447992	-212957	76311	-36,43	20,53
1.1.1	в т.ч. пшениця	142564	94183	48811	-48381	-45372	-33,94	-48,17
1.1.2	соя	50797	62074	20137	11277	-41937	22,20	-67,56
1.2	Соняшник	137375	150190	241670	12815	91480	9,33	60,91
1.3	Ріпак	50396	37997	7163	-12399	-30834	-24,60	-81,15
1.4	Інша продукція рослинництва	84526	191007	153913	106481	-37094	125,97	-19,42
2.	Собівартість реалізації, в т.ч.	710665	604838	660795	-105827	55957	-14,89	9,25
2.1.	Зернові і зернобобові,	517424	319239	387406	-198185	68167	-38,30	21,35
2.1.1	в т.ч. пшениця	117099	84222	40596	-32877	-43626	-28,08	-51,80
2.1.2	соя	41919	41958	13192	39	-28766	0,09	-68,56

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
2.2	Соняшник	117618	159551	229859	41933	70308	35,65	44,07
2.3	Ріпак	48736	31977	7588	-16759	-24389	-34,39	-76,27
2.4	Інша продукція рослинництва	26887	94071	35942	67184	-58129	249,88	-61,79
3.	Прибуток від реалізації, в т.ч.	146270	146037	189943	-233	43906	-0,16	30,06
3.1.	Зернові і зернобобові,	67214	52442	60586	-14772	8144	-21,98	15,53
3.1.1	в т.ч. пшениця	25465	9961	8215	-15504	-1746	-60,88	-17,53
3.1.2	соя	8878	20116	6945	11238	-13171	126,58	-65,48
3.2	Соняшник	19757	-9361	11811	-29118	21172	-147,38	-226,17
3.3	Ріпак	1660	6020	-425	4360	-6445	262,65	-107,06
3.4	Інша продукція рослинництва	57639	96936	117971	39297	21035	68,18	21,70
4.	Дохід від первісного визнання, в т.ч.	291431	171717	372600	-119714	200883	-41,08	116,98
4.1.	Зернові і зернобобові,	230259	103847	112099	-126412	8252	-54,90	7,95
4.1.1	в т.ч. пшениця	59291	19246	626	-40045	-18620	-67,54	-96,75
4.1.2	соя	23659	2		-23657	-2	-99,99	-100,00
4.2	Соняшник	37946	48475	256493	10529	208018	27,75	429,12

Продовження таблиці 4.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4.3	Ріпак	20830	9476		-11354	-9476	-54,51	-100,00
4.4	Інша продукція рослинництва	2396	9919	4008	7523	-5911	313,98	-59,59
5.	Прибуток від первісного визнання та реалізації, в т.ч.	437701	317754	562543	-119947	244789	-27,40	77,04
5.1.	Зернові і зернобобові,	297473	156289	172685	-141184	16396	-47,46	10,49
5.1.1	в т.ч. пшениця	84756	29207	8841	-55549	-20366	-65,54	-69,73
5.1.2	соя	32537	20118	6945	-12419	-13173	-38,17	-65,48
5.2	Соняшник	57703	39114	268304	-18589	229190	-32,21	585,95
5.3	Ріпак	22490	15496	-425	-6994	-15921	-31,10	-102,74
5.4	Інша продукція рослинництва	60035	106855	121979	46820	15124	77,99	14,15

Аналізуючи дані таблиці 4.7 слід відмітити, що дохід від реалізації не має стійкої тенденції. У 2019 році, у порівнянні з 2019 роком, спостерігається його скорочення на 106060 тис. грн (або на 12,38). Разом з тим у наступному періоді він вже зростає на 99863 тис.грн (або на 13,3%). Таке зростання доходу від реалізації у 2020 році було обумовлено як зміною асортименту продукції, збільшенням обсягів реалізації, так і підвищенням цін на сільськогосподарську продукцію.

У 2019 році, у порівнянні з 2018 роком, найбільшими темпами скорочується дохід від реалізації пшениці (на 48381 тис.грн, або на 33,94%) та ріпака (на 12399 тис.грн або на 24,6%). При цьому зростає дохід від реалізації сої (на 11277 тис.грн, або на 22,2%), соняшнику (на 12815 тис.грн, або на 9,33%) та іншої продукції (на 106481 тис.грн, або на 125,97%).

В 2020 році, у порівнянні з 2019 роком, найбільшими темпами зростає дохід від реалізації соняшника (на 91480 тис.грн, або на 60,91%), але зменшується дохід від реалізації пшениці (на 45372 тис.грн, або на 48,17%), сої (на 41937 тис.грн, або на 67,56%) та ріпака (на 30834 тис.грн, або на 81,15%).

Як бачимо ТОВ «Агро-Край» головним чином переорієнтовується на вирощування соняшнику, що є більш прибутковим, у порівнянні з іншими видами сільськогосподарської продукції.

При цьому позитивним є те, що собівартість реалізації готової продукції у 2020 зростала меншими темпами, порівняно з доходом від реалізації, що свідчить про підвищення ефективності діяльності товариства. Так, у 2020 р. собівартість реалізації готової продукції зросла у порівнянні з 2019 р. на 559457 тис. грн або на 9,25 %, тоді як дохід від реалізації зріс аж на 13,3%.

Разом з тим собівартість соняшнику у 2019 р., у порівнянні з 2018 р. зросла швидшими темпами, ніж темпи зростання доходу (35,65% проти 9,3%). У наступному періоді керівництвом ТОВ «Агро-Край» були прийняті кардинальні зміни щодо застосування інноваційних методів господарювання та обробітку землі, що спричинило зростання доходу від реалізації соняшника випереджаючими темпами, у порівнянні з зростанням його собівартості реалізації (60,91% проти 44,07%). Описані змін спричинили позитивну динаміку прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції, який у 2020 році зріс, у порівнянні з 2019 роком,

на 43906 тис.грн (або на 30,06%). А от у 2019 році, у порівнянні з попереднім роком, спостерігається зменшення прибутку від реалізації на 233 тис.грн (або на 0,16%).

Наочно динаміка доходів, собівартості та прибутку від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки наведена на рисунку 4.7.

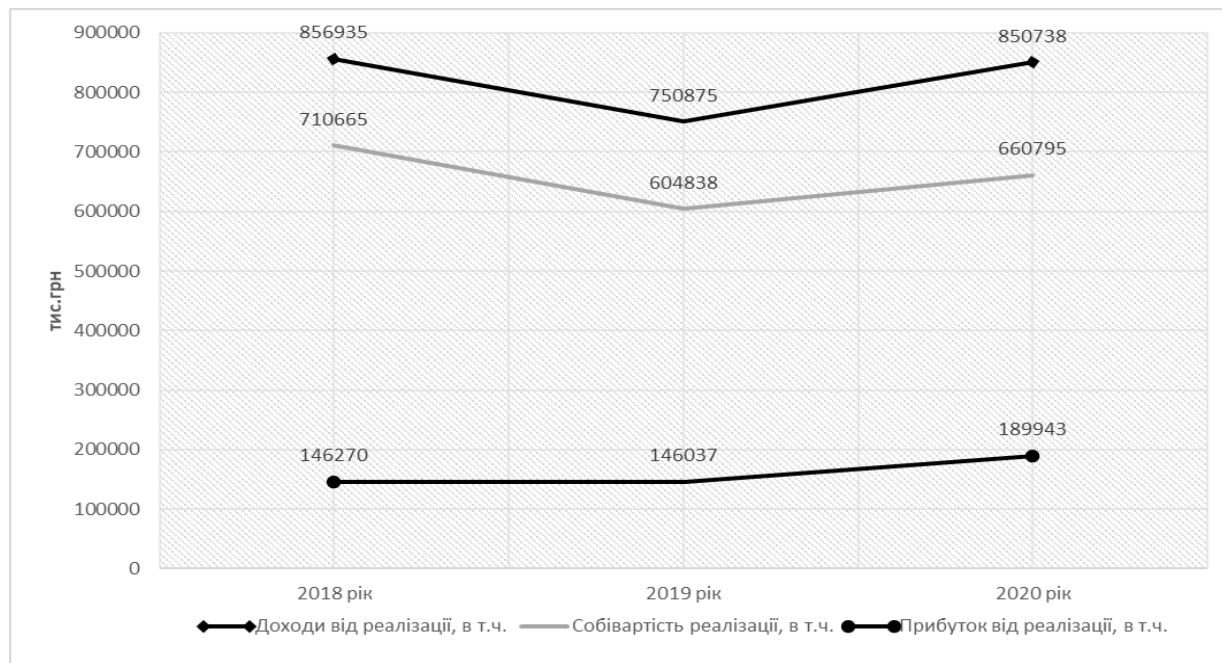


Рисунок 4.7 - Динаміка доходів, собівартості та прибутку від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки

Також у 2020 році, у порівнянні з 2019 роком, зростає і дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції на 200883 тис.грн (або на 116,98%), що свідчить про розширення обсягів виробництва. Разом з тим це зростання зумовлено виключно зростанням доходу від первісного визнання соняшника, а за іншою сільськогосподарською продукцією навпаки спостерігається зменшення доходу.

В цілому у 2020 році, у порівнянні з 2019 роком, прибуток від первісного визнання та реалізації зріс на 2447789 тис.грн (або на 77,04%). Це є позитивним і свідчить про покращення діяльності товариства, адже в 2019 році, у порівнянні з 2018 роком, навпаки відбулося скорочення цього виду прибутку на 119947 тис.грн (або на 27,4%). На основі даних Приміток до річної фінансової звітності (додатки Д) проаналізуємо структура доходів та собівартості реалізації за видами сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 роки (таблиця 4.8).

Таблиця 4.8

Структура доходів, собівартості та прибутку від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» за 2018 - 2020 роки

№	Вид сільсько-господарської продукції	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Відхилення у питомій вазі, в.п.	
		сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %	сума, тис.грн	питома вага, %	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Доходи від реалізації, в т.ч.	856935	100,00	750875	100,00	850738	100,00	0,00	0,00
1.1.	Зернові і зернобобові,	584638	68,22	371681	49,50	447992	52,66	-18,72	3,16
1.1.1	в т.ч. пшениця	142564	16,64	94183	12,54	48811	5,74	-4,09	-6,81
1.1.2	соя	50797	5,93	62074	8,27	20137	2,37	2,34	-5,90
1.2	Соняшник	137375	16,03	150190	20,00	241670	28,41	3,97	8,41
1.3	Ріпак	50396	5,88	37997	5,06	7163	0,84	-0,82	-4,22
1.4	Інша продукція рослинництва	84526	9,86	191007	25,44	153913	18,09	15,57	-7,35
2.	Собівартість реалізації, в т.ч.	710665	100,00	604838	100,00	660795	100,00	0,00	0,00

Продовження таблиці 4.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2.1.	Зернові і зернобобові,	517424	72,81	319239	52,78	387406	58,63	-20,03	5,85
2.1.1	в т.ч. пшениця	117099	16,48	84222	13,92	40596	6,14	-2,55	-7,78
2.1.2	соя	41919	5,90	41958	6,94	13192	2,00	1,04	-4,94
2.2	Соняшник	117618	16,55	159551	26,38	229859	34,79	9,83	8,41
2.3	Ріпак	48736	6,86	31977	5,29	7588	1,15	-1,57	-4,14
2.4	Інша продукція рослинництва	26887	3,78	94071	15,55	35942	5,44	11,77	-10,11
3.	Прибуток від реалізації, в т.ч.	146270	100,00	146037	100,00	189943	100,00	0,00	0,00
3.1.	Зернові і зернобобові,	67214	45,95	52442	35,91	60586	31,90	-10,04	-4,01
3.1.1	в т.ч. пшениця	25465	17,41	9961	6,82	8215	4,32	-10,59	-2,50
3.1.2	соя	8878	6,07	20116	13,77	6945	3,66	7,70	-10,12
3.2	Соняшник	19757	13,51	-9361	-6,41	11811	6,22	-19,92	12,63
3.3	Ріпак	1660	1,13	6020	4,12	-425	-0,22	2,99	-4,35
3.4	Інша продукція рослинництва	57639	39,41	96936	66,38	117971	62,11	26,97	-4,27

Як видно з таблиці 4.8 протягом всього аналізованого періоду більше половини доходу від реалізації готової продукції становили зернові та зернобобові. У 2020 році завдяки їх реалізації було отримано 52,66% від усіх доходів від реалізації готової продукції, що більше на 3,16 в.п., ніж у минулому році.

Ще одною культурою, від якої отриману суттєвий розмір доходу є соняшник, який у 2020 році дав 28,41% усіх доходів від реалізації, що більше, ніж у 2019 році на 8,41%.

Наочно структуру доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» у 2020 році наведено на рисунку 4.8.

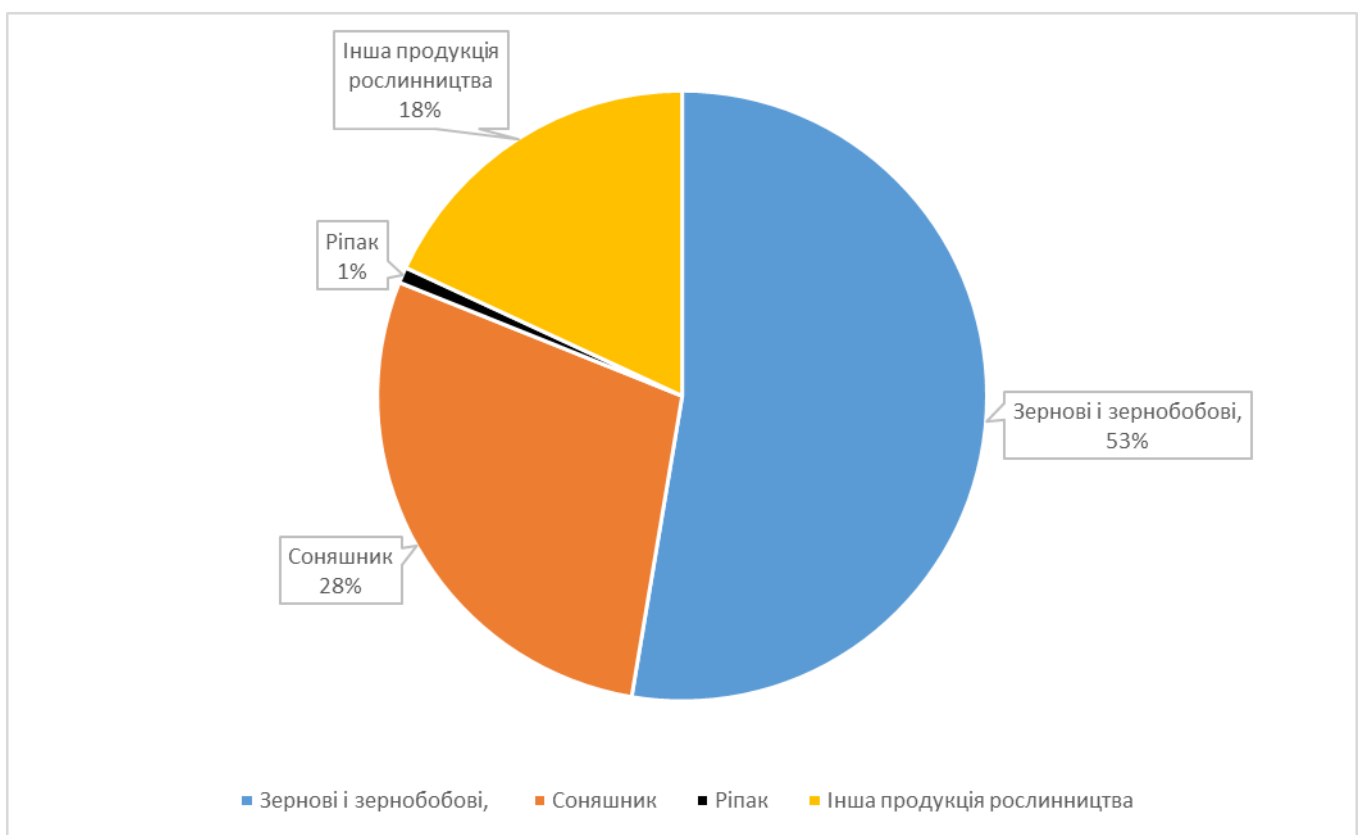


Рисунок 4.7 - Структура доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» у 2020 році

Щодо прибутку від реалізації готової продукції, то у 2020 році зернові все ще займають вагому позицію, але їх питома вага постійно зменшується. Так у 2019 р. порівняно з 2018 роком відбулося зменшення питомої ваги прибутку від реалізації зернових у загальному прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції на 10,04 в.п., а у 2020 році порівняно з 2019 роком – на 4,01 в.п.

Натомість продовжує зростати значення прибутку від реалізації соняшника, питома вага прибутку від реалізації якого у 2020 році зросла на 12,63 в.п.

На нашу думку заслуговує на увагу методика, запропонована Ткаченко С.М. [46] щодо оцінки доходу від реалізації продукції за даними фінансової звітності. Він пропонує послідовно розраховувати ряд показників, які ми навели у додатку АК.

На основі проведених розрахунків за наведеними у додатку АК показниками формується інформаційно-аналітична відомість комплексної оцінки доходів від реалізації готової продукції (таблиця 4.9), яка надається кінцевому користувачеві вихідної інформації, на основі якої він, у свою чергу, приймає конкретні, зважені управлінські рішення.

Таблиця 4.9

Інформаційно-аналітична відомість комплексної оцінки доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Абсолютне відхилення (+/-) 2020 р. від років	
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2018 р.	2019 р.
Чистий дохід від реалізації готової продукції, тис. грн	1043781	858466	912388	-131393	53922
Відношення чистого доходу від реалізації готової продукції до активів, %	138,57	55,40	44,33	-94,24	-11,07
Відношення чистого доходу від реалізації готової продукції до необоротних активів, %	713,00	514,47	523,11	-189,89	8,64
Коефіцієнт оборотності оборотних активів, %	172,00	62,09	48,44	-123,56	-13,65
Коефіцієнт оборотності матеріально-виробничих запасів, оборотів, %	365,10	169,60	119,09	-246,01	-50,51

Аналізуючи таблицю 4.9 слід відмітити що у 2020 р. спостерігається зменшення коефіцієнту відношення чистого доходу від реалізації готової продукції до активів на 94,24 %, порівняно з 2018 р., і на 11,07 %- порівняно з 2019 р. Це свідчить про зменшення ефективності використання усіх засобів, які має в розпорядженні ТОВ «Агро-Край». Проте необоротні активи у 2020 році, порівняно з 2019 роком, використовувалися більш ефективно, про що свідчить зростання коефіцієнту, який характеризує відношення чистого доходу від реалізації до необоротних активів на 8,64 %.

У 2020 році відбувається зменшення коефіцієнта оборотності оборотних активів на 123,56 % і на 13,65 % порівняно з 2018 та 2019 роками відповідно. Це є негативним фактором, так як свідчить про зниження активності комерційної діяльності товариства.

Вважаємо, що системне застосування описаної методики, розрахунок головним бухгалтером описаних показників і передача їх керівництву надає можливість менеджменту ТОВ «Агро-Край» отримувати інформацію про доходи від реалізації, при цьому підвищується аналітичність і якість обліково-аналітичної інформації без значного збільшення трудомісткості роботи для бухгалтерії товариства.

4.3. SWOT-аналіз діяльності та обсягів реалізації готової продукції

Господарська діяльність ТОВ «Агро-Край» повинна здійснюватися у відповідності до потреб цільового ринку та формування споживчого попиту, вивченні умов та специфіки виробництва в аграрному секторі економіки. Рішення про збільшення посівних площ того чи іншого виду сільськогосподарської продукції повинне буди підкріплене глибоким аналізом змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі товариства. Вважаємо, що для ТОВ «Агро-Край» досить актуальним на даний момент є розробка стратегій розвитку, які розробляються на основі SWOT-аналізу, який дає змогу виявити внутрішні можливості товариства.

Як свідчать проведені дослідження SWOT-аналіз – один з найбільш популярних та ефективних методів виявлення напрямів підвищення ефективності

діяльності суб'єктів господарювання, що діють у динамічному ринковому середовищі. При цьому аналізується зовнішнє та внутрішнє середовище організації і виявляються конкурентні переваги.

Аналізу підлягають сильні сторони (Strength), слабкі сторони (Weakness) внутрішнього середовища, а також можливості (Opportunities) і загрози (Threats) зовнішнього середовища організації.

Методологія SWOT-аналізу передбачає спочатку виявлення сильних і слабких сторін, можливостей і загроз, після цього встановлення зв'язків між ними, які в подальшому можуть бути використані для формулювання стратегії організації.

Проаналізувавши зовнішнє та внутрішнє середовище діяльності ТОВ «Агро-Край» складемо матрицю SWOT-аналізу, яка наведена в таблиці 4.10.

Таблиця 4.10

Матриця SWOT-аналізу діяльності ТОВ «Агро-Край» на 2021 р.

	МОЖЛИВОСТІ "О" — OPPORTUNITIES	ЗАГРОЗИ "Т" — THREATS
Зовнішнє середовище	<ol style="list-style-type: none"> 1. Вирощування нових та високоприбуткових видів сільськогосподарської продукції рослинництва 2. Використання новітніх технологій вирощування сільськогосподарської продукції 3. Позитивне сальдо щодо реалізації сільськогосподарських культур на зовнішньому ринку 4. Співпраця з іншими суб'єктами господарювання 5. Підвищення інвестиційної привабливості галузі 6. Державна підтримка галузі, економічні реформи в країні 7. Зростання попиту на продовольство на світовому ринку, що стимулюватиме розвиток агропромислового виробництва 8. Виробництво екологічно чистої продукції сільського господарства 9. Поліпшення рівня життя населення 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Високий рівень конкуренції 2. Значна залежність цін від цін на посадковий матеріал, зростання темпів інфляції 3. Скасування пільгових умов оподаткування агросектору 4. Залежність від купівельної спроможності населення 5. Зміна тенденцій попиту, збільшення імпорту 6. Законодавче регулювання сільськогосподарської продукції в Україні 7. Економічний спад, низька спроможність підприємства ефективно освоювати інвестиції

	ПЕРЕВАГИ (СИЛЬНІ СТОРОНИ) "S" — STRENGTH	НЕДОЛІКИ (СЛАБКІ СТОРОНИ) "W" — WEAKNESS
Внутрішнє середовище	<ol style="list-style-type: none"> 1. Великий досвід роботи на ринку 2. Якість продукції, використання сертифікованої системи управління якістю 3. Географічне розташування у помірному кліматі, що мінімізує ризики для сільського господарства 4. Зростання вирощування та реалізації високододаткової сільськогосподарської продукції 5. Значна кількість постійних клієнтів 6. Згуртований та висококваліфікований персонал 7. Використання інноваційних технологій та обладнання провідних вітчизняних та закордонних фірм 8. Розвиток кооперації, посилення інтеграційних зв'язків господарств населення з сільськогосподарськими підприємствами. 9. Збільшення джерел фінансування завдяки розвитку фінансово-кредитної інфраструктури 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Мало оборотних коштів 2. Залежність від зовнішнього фінансування 3. Великі витрати на транспортування, сировину та паливо 4. Значні адміністративних витрат 5. Низька рентабельність діяльності та фізичний і моральний знос основних засобів 6. Недостатній розвиток ринкової інфраструктури

При проведенні SWOT-аналізу необхідно визначити не тільки можливості та загрози зовнішнього середовища ТОВ «Агро-Край», але й виявити ймовірність використання та вплив обраних можливостей та загроз на результати діяльності товариства. Спочатку оцінюють ймовірність використання можливостей та їх вплив на діяльність організації, будують матрицю можливостей. Аналогічно здійснюється аналіз загроз та будується матриця загроз.

Наступним етапом SWOT-аналізу є оцінка факторів внутрішнього середовища. Для цього використовують метод визначення профілю внутрішнього середовища. Для кожного фактора приводиться експертна оцінка його вагомості.

Проведений аналіз факторів внутрішнього й зовнішнього середовища та ранжування їх по рівню впливу на діяльність організації дозволяє сформулювати конкретний перелік слабких і сильних сторін організації, а також загроз і

можливостей. Встановлення зв'язків між найбільш впливовими слабкими і сильними сторонами організації, загрозами і можливостями зовнішнього середовища – заключний етап процесу SWOT-аналізу. Для встановлення взаємозв'язків будується підсумкова матриця SWOT-аналізу (таблиця 4.11).

Таблиця 4.11

Підсумкова матриця SWOT-аналізу ТОВ «Агро-Край» на 2021 р.

Теперішнє	Взаємний вплив																Майбутнє	
	Можливості									Загрожуючі проблеми								
Сильні сторони	1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	2	3	4	5	6	7		Можливості
S1	+	0	0	+	+	+	+	+	0	+	0	0	0	0	0	0	7	O1
S2	+	0	+	0	+	0	0	0	+	+	0	0	+	+	0	+	8	O2
S3	+	+	+	+	+	+	0	0	0	+	0	0	+	+	0	+	10	O3
S4	+	0	+	0	0	0	0	0	+	+	0	0	0	0	0	0	4	O4
S5	+	0	+	0	0	0	0	+	+	+	+	0	+	+	0	0	8	O5
S6	+	0	0	+	0	0	0	0	0	+	0	0	0	0	0	0	3	O6
S7	+	+	+	0	+	0	0	0	+	+	0	0	0	0	0	0	6	O7
S8	+	0	+	0	0	0	+	0	+	+	0	+	+	+	0	+	9	O8
S9	+	0	+	0	0	0	0	+	+	+	0	0	0	0	0	0	5	O9
Слабкі сторони																		Загрози
W1	-	-	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	0	0	0	0	-7	T1
W2	0	0	0	0	-	0	0	0	0	0	0	-	0	0	0	0	-2	T2
W3	-	0	-	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	0	0	0	-7	T3
W4	-	0	-	0	0	0	0	0	-	-	-	-	-	0	0	0	-7	T4
W5	-	-	-	0	-	0	0	0	-	-	0	0	-	0	0	-	-8	T5
W6	-	-	-	0	-	0	0	0	-	-	-	0	-	0	0	-	-9	T6

На перетині SW з ОТ проставляється експертна оцінка їх взаємного впливу в балах. Підсумкова сума балів по рядках і стовпцях показує пріоритетність

урахування того чи іншого чинника при формуванні стратегії, яка направлена на зниження загроз та слабких сторін фірми.

За підсумками SWOT-аналіз складається матриця стратегічних заходів:

SO - заходи, які необхідно провести, щоб використовувати сильні сторони для збільшення можливостей компанії;

WO - заходи, які необхідно провести, долаючи слабкі сторони і використовуючи представлені можливості;

ST - заходи, які використовують сильні сторони організації для запобігання загроз;

WT - заходи, які мінімізують слабкі сторони для запобігання загроз.

Матриця стратегічних заходів ТОВ «Агро-Край» представлена в додатку АЛ.

За результатами проведеного SWOT-аналізу встановлено, що ТОВ «Агро-Край» має ряд сильних сторін і можливостей на аграрному ринку задля суттєвого збільшення обсягів виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції.

Кожну можливу стратегію деталізують за принципом «цілі – задачі – заходи», тобто уточнюють задачі стратегій до рівня конкретних заходів і окремих дій. Після цього проводять експертну оцінку стратегій за принципом «переваги — недоліки», їх ранжування за важливістю для фірми і відсів неможливих та неефективних. Заходи та окремі дії вибраних стратегій оформляють у вигляді детальних планів, які ув'язують в часі з роботою окремих підрозділів фірми та призначають конкретних виконавців для майбутнього контролю за їх реалізацією.

Оцінювання потенційних стратегій завершується фінансовим обґрунтуванням за принципом «витрати — результати». При цьому визначається оптимальна стратегічна поведінка підприємства, яка уможлиблює використання сильних сторін для отримання віддачі від можливостей і зменшення впливу загроз, а також усунення слабких сторін за умови сприяння з боку виявлених можливостей та зменшення впливу загроз.

Таким чином, застосування SWOT-аналізу в системі аналізу доходів від реалізації готової продукції для ТОВ «Агро-Край» може стати універсальним аналітичним інструментом, який допоможе товариству як у виборі стратегії розвитку, так і для розширення обсягів діяльності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами досліджень, проведених в дипломній роботі можна зробити наступні висновки:

1. ТОВ «Агро-Край» є юридичною особою з дня його державної реєстрації. Воно має право здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, яка не суперечить законодавству України і відповідає цілям, передбаченим статутом. ТОВ «Агро-Край» має лінійно-функціональну структуру управління. Основним видом діяльності товариства є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

2. На ТОВ «Агро-Край» бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією. Структуру апарату бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками визначає головний бухгалтер. До складу бухгалтерії ТОВ «Агро-Край» входять: головний бухгалтер, заступник головного бухгалтера, бухгалтер з обліку основних засобів та паїв, бухгалтер з обліку виробничих запасів, бухгалтер з обліку грошових коштів та розрахункових операцій, бухгалтер ділянки обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції, бухгалтер з нарахування та виплати заробітної плати.

3. ТОВ «Агро-Край» для ведення обліку та складання фінансової звітності застосовує національні стандарти обліку та технологічну платформу «1С: Підприємство 8.1» і складає повний комплект річної фінансової звітності. Воно є платником єдиного податку 4 групи. Управлінський облік у товаристві не ведеться.

4. Недоліками організації обліку у ТОВ «Агро-Край» є відсутність: положення про організацію бухгалтерського обліку; графіку документообороту; посадових інструкцій працівників бухгалтерії; типових методичних рекомендацій з обліку окремих об'єктів обліку.

5. Фінансово-економічна діяльність товариства суттєво покращилася у 2020 році, тому керівництву потрібно приділити особливу увагу підтримці позитивної динаміки та звернути увагу на зростаючу вартість дебіторської заборгованості і вжити негайних заходів по її скороченню.

6. Готова продукція сільськогосподарських підприємств включає як готову

продукцію, як продукт обробки, так і сільськогосподарську продукцію. Для обліку сільськогосподарської продукції важливим є вид біологічного активу, з якого вона отримана, тому нами запропоновано класифікувати готову продукцію як таку, що отримана в результаті відокремлення від довгострокового активу тваринництва; отримана в результаті відокремлення від довгострокового активу рослинництва; отримана в результаті відокремлення від поточного активу тваринництва; отримана в результаті відокремлення від поточного активу рослинництва.

7. Готова продукція ТОВ «Агро-Край» в момент її відокремлення від біологічного активу оцінюється за справедливою вартістю, а в подальшому, при вибутті – за методом ФІФО.

8. У ТОВ «Агро-Край» усі первинні документи складаються без підчисток, помарок та необґрунтованих виправлень. Для цього застосовувалися спеціалізовані форми та форми, розроблені самостійно товариством. Недоліком документального оформлення у товаристві є часті випадки затримки передачі складених первинних документів до бухгалтерії, що пов'язано з відсутністю чіткого графіку документообігу. Тому нами запропоновано фрагмент такого графіку в частині обліку готової продукції.

9. Собівартість - це загальний, якісний показник діяльності підприємств та основа ціни, за якою продається готова продукція. Тому економічне благополуччя підприємства залежить від правильності розрахунку собівартості продукції.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Перелік та склад статей розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

10. Облік витрат та виходу сільськогосподарської продукції здійснюється підприємством у розрізі окремих об'єктів – залежно від виробництва, видів культур або тварин з відображенням їх на рахунку 23 «Виробництво». До цього рахунку на сільськогосподарських підприємствах відкриваються субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», 233 «Підсобні промислові виробництва», 234

«Допоміжні виробництва», 235 «Витрати на утримання машинно-тракторного парку». З виробництва готова продукція оприбутковується на активний балансовий рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». При цьому виникають доходи або витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які обліковуються на рахунках 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» або 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

11. Дохід від реалізації готової продукції обліковується на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Сільськогосподарська продукція може бути реалізована на умовах або передплати або наступної оплати. У ТОВ «Агро-Край» в переважній більшості використовується схема реалізації готової продукції на умовах передплати. Це є позитивно, адже: грошові кошти, одержані продавцем в рахунок попередньої оплати цінностей за договором поставки призводять до покращення показників ліквідності та платоспроможності підприємства-продавця; в господарський кругообіг залучаються додаткові активи, які у випадку ефективного управління можуть принести додаткові економічні вигоди; дана операція (при елімінаванні інших) не призведе до дефіциту грошових коштів при сплаті підприємством податків.

12. Процес аудиту готової продукції включає етап планування, основний етап та узагальнення результатів аудиту. На етапі планування аудиту готової продукції у ТОВ «Агро-Край» було проведено розрахунок межі суттєвості і визначено її для готової продукції в сумі 3051806,47. Також здійснено оцінку невід'ємного ризику та ризику контролю і підтверджено середній рівень ризику. Приймавши аудиторський ризик на рівні 3%, розраховано ризик невиявлення в розмірі 22,56%, що обумовило необхідність планування у програмі аудиту великої кількості процедур по суті. Проведення процедур по суті дозволило підтвердити в усіх суттєвих аспектах правильність обліку виходу готової продукції та її реалізації і висловити позитивну аудиторську думку у Звіті незалежного аудитора.

13. Проведений аналіз динаміки та структури випуску готової продукції дозволив визначити як позитивні, так і негативні тенденції з виробництва продукції

рослинництва ТОВ «Агро-Край». За результатами цього аналізу було встановлено, що товариство переорієнтовується на виробництво соняшника, урожайність якого значно перевищує середньогалузеві показники по Полтавській області, що є позитивним. Разом з тим факторний аналіз показав, що зростання валового збору соняшника у 2020 році відбулося головним чином за рахунок збільшення площі посіву, як екстенсивного фактору, що є негативним моментом.

14. Аналіз обсягів реалізації сільськогосподарської продукції ТОВ «Агро-Край» свідчить про зростання обсягу реалізованої продукції у 2020 році у порівнянні з попереднім періодом. Позитивним є те, що собівартість реалізації готової продукції зростала меншими темпами, ніж доходи від реалізації, що зумовило значне зростання прибутку від реалізації.

15. Проведено SWOT-аналізу діяльності та обсягів виробництва та реалізації готової продукції ТОВ «Агро-Край». За його результатами ми виділили такі можливі стратегії розвитку ТОВ «Агро-Край», які дозволять збільшити обсяги виробництва та реалізації готової продукції: використання вже здобутого досвіду та знань щодо вподобань споживачів для визначення нових видів продукції; вирощування якісної екологічної продукції задля задоволення підвищеного попиту населення через скорочення імпорту сільськогосподарської продукції в країну; використання вигідного розташування для виробництва нових видів продукції; застосування нових технологій у виробництві для підвищення обсягів випуску готової продукції.

На нашу думку він може стати універсальним аналітичним інструментом, який допоможе товариству як у виборі стратегії розвитку, так і для збільшення обсягів реалізації готової продукції.