

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя

Економіки та менеджменту
(повна назва факультету)
Бухгалтерського обліку та аудиту
(повна назва кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня

магістра

(назва освітнього ступеня)

на тему: **Проблеми формування облікової політики в
сільськогосподарських підприємствах: облік, аналіз та аудит
(на прикладі ПП «Вікнини»)**

Виконав(ла): студент(ка) 6 курсу, групи ПОМ-61
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(шифр і назва спеціальності)

Марцішко С.О.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Керівник

д.е.н., проф. Хомин П.Я.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Нормоконтроль

к.е.н., доц. Співак С.М.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Завідувач кафедри

д.е.н., проф. Павликівська О.І.

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Рецензент

(підпис)

(прізвище та ініціали)

Тернопіль
2020

АНОТАЦІЯ

Марцішко С.О. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах: облік, аналіз та аудит (на прикладі ПП «Вікнини»). – Рукопис.

Дипломна робота за спеціальністю 071 - Облік і оподаткування. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2020.

У випускній роботі визначено проблеми у формуванні облікової політики, її практичному застосуванні, відображенні елементів з урахуванням специфіки. Охарактеризовано фіючу облікову практику на ПП «Вікнини» та визначено принципи її удосконалення. Розроблено пропозиції з удосконалення політики обліку у сільськогосподарському бізнесі. Рекомендовано інструменти організації аналітичних функцій управління. Запропоновано складові елементів удосконалення аудиту в сфері сільського господарства, виділено його основні компоненти.

Ключові слова: облік в сільськогосподарському бізнесі, елементи облікової політики, діагностика результатів, аудит в аграрній сфері.

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИБОРУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Принципи формування та завдання облікової політики підприємства	6
1.2. Використання облікової політики в системі управління підприємством	12
1.3. Техніко-економічна характеристика підприємства	17
Розділ 2. ДІАГНОСТИКА СТРУКТУРНИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ЇЇ АУДИТ	
2.1. Методична складова політики обліку	22
2.2. Організаційна й технічна складова політики	28
2.3. Внутрішній аудит як система забезпечення ефективності управління	33
Розділ 3. АНАЛІЗ СТРУКТУРИ БАЛАНСУ ТА ВИРОБНИЦТВА	
3.1. Аналіз динаміки статей балансу ПП «Вікнини»	39
3.2. Оцінка рентабельності діяльності підприємства	42
Розділ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА У НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	
4.1. Організація охорони праці на підприємстві	49
4.2. Захист тварин і рослин в умовах радіоактивного, хімічного забруднення і біологічного зараження	51
Висновки та пропозиції	54
Список використаних джерел	58

ВСТУП

Актуальність теми. Фінансове управління суб'єктами сільськогосподарського ринку передбачає їхній тактичний та стратегічний розвиток. Процедури вибору оптимального облікового варіанту мають відповідати сучасним орієнтирам, оскільки ці зміни можуть генерувати нові поступальні умови для розвитку.

Оптимальність облікової політики сільськогосподарських підприємств вимагає переходу від традиційних інструментів системи обліку до діджитал-принципів.

Проблеми формування політики виникає перед значною кількістю сільгоспвиробників, адже ринок вимагає нових та удосконалення діючих інструментів. Для отримання ефективних рішень необхідна система продукування даних, її перетворення та оцінка, що неможливо без обліково-аналітичної функції.

Індивідуальна політика обліку дозволяє з максимальним ефектом використовувати всі ресурси: активи, капітал та зобов'язання; здійснювати маневрування засобами залежно від змін на ринку.

Значний внесок до розробки питань формування політики обліку внесли вчені: Ф. Бутинець, М. Пушкар, В. Швець, С. Ловінська та інші. Проте, можна констатувати, що зазначена проблема досліджена в контексті сільськогосподарських підприємств не достатньо повно.

Крім того, процеси гармонізації з МСБО передбачають врахування значної частини їх вимог та принципів, як наслідок, робота з їх просування є незавершеною.

Досліджуючи облікову політику на ПП «Вікнини», було встановлено, що цьому елементу приділяється недостатньо уваги, як бухгалтерією підприємства, так і його керівництвом.

Порівняння змісту діючого наказу, продемонструвало, що він в основному дублює попередній наказ, незважаючи на динамічні зміни як у внутрішньому фінансовому середовищі, так і ззовні.

Загалом, наказ передбачає перелік методичних норм, не враховуючи організаційно-технічних норм та можливостей для їх масштабування. Деякі елементи при цьому перевантажені надмірною інформацією. Це свідчить про те, що даний механізм не використовується в повному обсязі.

Зважаючи на викладені обставини, в роботі здійснено розробку принципів, елементів та методик облікової політики, а також досліджено її вплив на обліково-контрольні та аналітичні можливості.

Метою роботи – практичний досвід формування політики обліку та удосконалення її елементів.

У роботі вирішено завдання:

- теоретичне основа проблеми;
- розробка політики обліку;
- принципи вдосконалення елементів політики.

Об'єктом дослідження є організація політики обліку на ПП «Вікнини».

Предметом дослідження є практика визначення та застосування політики обліку в аграрному бізнесі.

У дослідженні використана спеціальна економічна література, законодавча база щодо обліку в сільському господарстві, підсумкова та звітна інформація ПП «Вікнини».

В роботі вивчено існуючі статистичні дані; застосовано методи: дедукції, індукції, аналізу, моделювання процесів агровиробництва.

В магістерському дослідженні оцінено техніко-економічну характеристику ПП «Вікнини», діагностовано стан та результати його діяльності, подано пропозиції щодо покращення політики обліку та аналітичних досліджень основних процесів на ПП «Вікнини».

Практичне значення результатів характеризує удосконалений обліково-аналітичний механізм запропонований для використання на ПП «Вікнини».

Структура та роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, пропозицій та літератури.

РОЗДІЛ 1

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИБОРУ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Принципи формування та завдання облікової політики підприємства

Для усіх без винятку суб'єктів економіки необхідною є організація обліку, яка здатна забезпечити достовірність даних, її інформативність, збалансувати інтереси всіх стейкхолдерів обліку, знайти способи зменшення податкових виплат тощо. Усе це можливо при якісно налагодженій системі, яка б ґрунтувалась на сформованій політиці обліку.

У спеціальній літературі знаходимо різні тлумачення поняття «облікова політика», частина вчених це поняття трактує як «політика обліку», акцентуючи увагу на політиці в обліковій сфері (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Особливості поняття «облікова політика»

№ з/п	Автор та джерело	Суть визначення
1.	Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.]	«Основне призначення облікової політики полягає в: 1) упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві; 2) формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов'язань, фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил; 3) забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії подальшого його розвитку в майбутньому; 4) забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності; 5) роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення обліку та складання звітності; 6) наданні обліку плановірності та послідовності; 7) підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві»
2.	Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.	«Систему способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності»

3.	Войтенко Т.В. Облікова політика / Т.В. Войтенко// Податки і бухгалтерський облік. – 2010. – № 1. – С. 16-22.	Визначає облікову політику як обрану підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологію бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей та завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
4.	Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Нав. посібник. – К.: Знання – Прес, 2003. – 444с.	„Облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку”

Здійснивши аналіз визначень у літературі, можна стверджувати, що у залежності від автора всі вони відрізняються між собою як за змістом, так і за суттю. Основні із них ми узагальнили за трьома ознаками (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Суть облікової політики

У фаховій літературі в міжнародному масштабі існує значна кількість різних трактувань щодо облікової політики (ОП). Це й постулати, правила, критерії, способи, умови тощо. У нормативній базі частіше використовується термін – якісна характеристика інформації. Проте, найбільш узагальнюючим на нашу думку в теоретичному плані є поняття «критерій», а в практичному – «ВИМОГИ».

Сукупність стейкхолдерів не беруть безпосередньої участі в розробці облікової політики, але вони так чи інакше впливають на її елементи. У таблиці 1.2 наведено основні інтереси стейкхолдерів та принципів політики обліку.

Таблиця 1.2

Взаємозв'язок стейкхолдерів облікової політики та її основних елементів

Стейкхолдери	Об'єкти обліку	Норми політики обліку
керівництво підприємства, підрозділів та власники	управлінський облік	облік витрат, його варіанти; облік процесів та результатів діяльності підрозділів та підприємства загалом
система управління (менеджери), постачальники, підрядники, органи місцевого самоврядування	фінансовий облік	облік основних засобів, запасів, грошових коштів, зобов'язань та власного капіталу
контролюючі органи	облік податків та розрахунків	чітко регламентовані, немає варіантів вибору
інвестори, власники та керівництво, працівники	стратегічний облік	перспективи розвитку та масштабування бізнесу

При формуванні облікової політики необхідно врахувати критерії: безперервності діяльності, майнового відмежування, послідовності, своєчасності, раціональності тощо.

На облікову політику здійснюють вплив фактори, визначаючи при цьому зміст облікової політики. Саме вони складають базову та змістовну передумову. Базовими, зокрема, є: організаційні та технологічні особливості; джерела доходів суб'єкта; обсяги діяльності; особливості матеріальної та технічної бази; система його інформаційного забезпечення. Відповідно, змістовна частина – це не що інше як сфера допустимих значень ключових параметрів системи. До них, зокрема, можна віднести: закон та стандарти бух обліку; основні його принципи.

Основа правового забезпечення процесу формування облікової політики складає Закон «Про бухгалтерський облік» та НСБО 1, а також на

міжнародному рівні дане питання представлено у МСБО 8. Детальніша характеристика наведених нормативних актів представлена на рисунку 1.2.

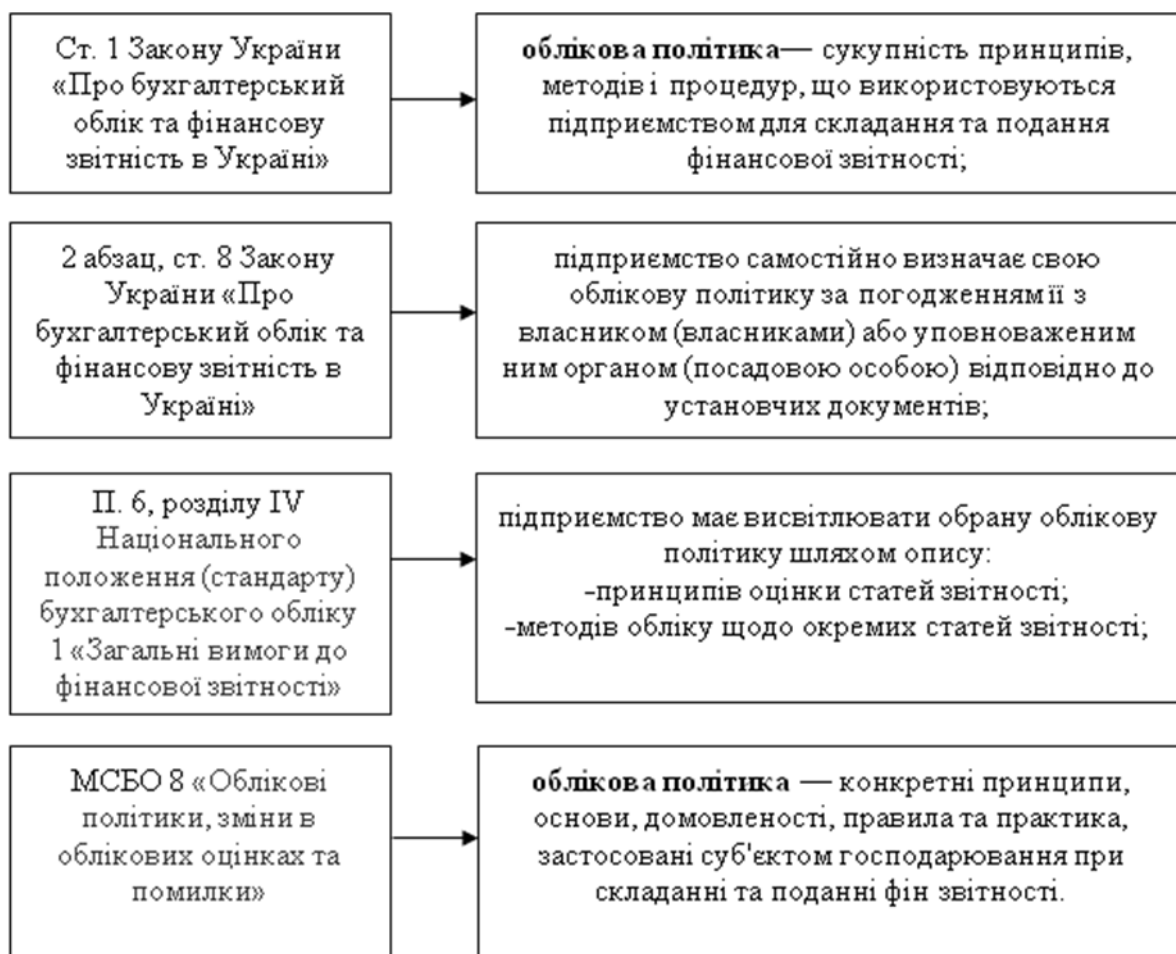


Рис. 1.2. Особливості тлумачення терміну ОП

Слід констатувати, що у вітчизняній практиці відсутній стандарт присвячений обліковій політиці. Хоча такі мають місце в не одній країні. Таким чином, методичне забезпечення процесу формування політики обліку потребує деталізації та відповідних роз'яснень.

З метою узагальнення структурних елементів облікової політики Міністерство фінансів розробило відповідний наказ, зокрема те яку інформацію має містити даний наказ. Групування зазначених елементів наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Елементи облікової політики (з урах. рекомендацій № 635)

№ ел.	Перелік основних елементів
1)	методи оцінки вибуття запасів;
2)	періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
3)	порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
4)	методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів
5)	підходи до переоцінки необоротних активів
6)	застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом № 291
7)	підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
8)	метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби — спосіб визначення коефіцієнта сумнівності)
9)	перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів
10)	порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)
11)	порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг
12)	сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках
13)	перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу
14)	перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
15)	порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
16)	дату визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів
17)	базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу
18)	кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності
19)	періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань
20)	критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
21)	підходи до класифікації пов'язаних сторін
22)	дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу
23)	дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу

Зазначені фактори впливу на політику обліку впливають на зміст політики.

Особливе значення в процесі формування ОП має дотримання принципу безперервності. Тобто суб'єкти ринку мають здійснювати свою діяльність зважаючи на невизначеність та існування ризиків. Тому, для безперервної діяльності необхідно їх враховувати та, за можливості, мінімізувати. Ситуація значного ступеню невизначеності також може виникати при невірній інтерпретації облікової інформації. Таким чином, основною метою ОП є однозначне відображення інформації та її трактування з метою прийняття рішень.

Необхідно пам'ятати, що при будь-яких перевірках наказ про ОП є першопочатковим джерелом контролю, цей документ вивчають першим. Навпаки, грамотно сформована ОП є користою інформаційною базою для усіх стейкхолдерів обліково-контрольного процесу.

1.2. Використання облікової політики в системі управління підприємством

Вплив облікової політики на діяльність суб'єктів економіки, зокрема на його фінансові показники та результати, без перебільшення є надзвичайно великим. Інструменти, які використовуються в поліці обліку безпосередньо самі не впливають на результати діяльності, вони є лише методичними засобами. Скажімо, ринкова вартість основних засобів не залежить від методів нарахування амортизації, але діють опосередковано через різні звітні показники. Сформовані таким чином показники, можна деталізувати як фінансові показники (характеризують підприємство загалом), показники для визначення бази оподаткування та показники доходів, витрат та результатів (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Вплив ОП на показники

У першій групі містяться показники, які складають інтерес для постачальників, покупців, державні органи влади – тобто фінансові показники обчислені за даними звітності. Скажімо, це можуть бути показники, які відображають здатність підприємства платити за своїми боргами (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Розрахунок основних показників

Показник	Розрахунок
1	2
1. Загальний коефіцієнт покриття	$K_1 \frac{A.p.II + A.p.III}{П.p.III}$
2. Проміжний коефіцієнт покриття	$K_2 \frac{A.p.III}{П.p.III}$
3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$K_3 \frac{Грош.кошти}{П.p.III}$
4. Коефіцієнт фінансової незалежності	$K_4 \frac{П.p.I}{Валюта.балансу}$
5. Коефіцієнт фінансової стійкості	$K_5 \frac{П.p.I}{П.p.II + П.p.III}$
6. Коефіцієнт ефективності використання активів	$K_6 \frac{Баланс.прибуток.ф.№2}{Валюта.балансу}$
7. Коефіцієнт ефективності використання капіталу	$K_6 \frac{Баланс.прибуток.ф.№2}{П.p.I}$

За результатами аналізу, можна оцінити основні елементи фінансового стану та надати необхідні рекомендації щодо їхнього можливого покращення, запропонувавши певні управлінські рішення, а саме:

- вивчити цільову аудиторію та її фінансові можливості;
- вивчити конкурентів та оцінити показники переважання та неконкурентності серед інших аналогів;
- оцінити якісні показники продукції щодо вимог ринку (вимог ISO) та прийняти управлінські рішення стосовно якості;
- регулювати оптимальний обсяг продукції та регулювати процес її збуту.

На заключному етапі процесу формування необхідно проаналізувати вплив окремих методик на загальний фінансовий стан компанії. Нами було вибрано коефіцієнти, які найповніше деталізують інформацію про стан суб'єктів ринку (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Основні коефіцієнти фінансового стану

Показник та його нормативне значення	Позначення	Економічний зміст показника
Коефіцієнти платоспроможності:		
Коефіцієнт поточної ліквідності (1-2)	$K_{пл}$	Характеризує здатність підприємства розраховуватись за поточними (короткостроковими) зобов'язаннями за рахунок оборотних активів.
Коефіцієнти фінансової стійкості:		
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами ($\geq 0,1$)	$K_{звз}$	Показує, яка частина оборотних активів фінансується за рахунок власних джерел фінансування.
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) (0,4-0,6)	$K_{авт}$	Демонструє питому вагу власних засобів в загальній сумі джерел фінансування.
Коефіцієнт фінансової стійкості ($\geq 0,6$)	$K_{ст}$	Демонструє, яка частина активів фінансується за рахунок стійких джерел.
Показники рентабельності:		
Рентабельність реалізованої продукції	$P_{рп}$	Показує ефективність понесених витрат на виробництво та реалізацію продукції.
Рентабельність активів	P_a	Характеризує ефективність використання активів підприємства.
Показники ділової активності:		
матеріаловіддача	$M_{від}$	Характеризує випуск продукції на 1 грн. спожитих матеріальних ресурсів.
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	$K_{оба}$	Демонструє скільки раз за період обертаються оборотні активи і скільки виручки від реалізації припадає на 1 грн. оборотних активів.

Різні варіанти обліку спричинятимуть отримання різного результату. Тобто, вплив одних методик може бути більшим за інші; проте, деякі методики ніяк не відобразатиметься на результаті.

Враховуючи практику облікової роботи на ПП «Вікнини», нами інтегровані фактори впливу на політику обліку, зокрема згруповано аналітичні фактори впливу на результат за об'єктом «виробничі запаси» (рис. 1.5).

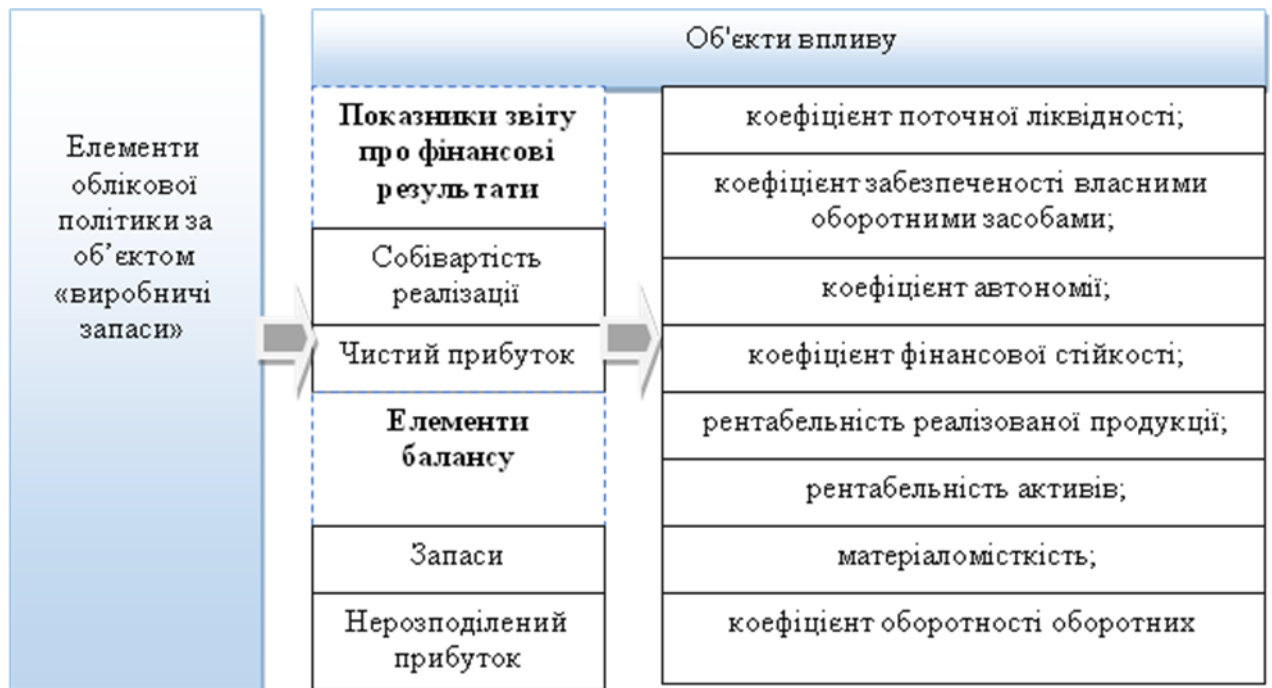


Рисунок 1.5. Діагностика впливу елементів ОП

За відображеною аналітичною послідовністю нами досліджено вплив об'єкту «виробничі запаси» на загальний результат (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Вплив елементів ОП (власна розробка)

Елементи облікової політики	Можливі варіанти обліку	Об'єкт впливу	Фінансові
Відображення процесу заготівлі та придбання матеріалів	– на рах. 20 за собівартістю придбання (заготівлі); – на рах. 20 з використанням окремого субрахунку для обліку ТЗВ; – на рах. 20 з використанням інших субрахунків для відображення транспортно-заготівельних витрат та відхилень вартості запасів (з деталізацією договірної, планової та фактичної ціни).	Не впливає на статті балансу та звіту про сукупний дохід	
Поточний облік ТЗВ	– облік на окремому рахунку відповідно до розрахункових документів постачальника; – облік на окремому субрахунку до рахунку 20; – пряме включення до підсумку за рахунком 20.	Не впливає на статті балансу та звіту про сукупний дохід	
Списання ТЗВ	– списання відхилень вартості матеріалів чи ТЗВ за окремими видами чи групами матеріалів пропорційно до облікової вартості матеріалів;	Не суттєвий вплив на статті: собівартість реалізації	$P_{рп}, P_{а}, M_{від}, K_{оба}$
	– спрощений метод – пряме включення відхилень до вартості матеріалів.	запаси	$K_{а}, K_{фс}$
Оцінка вибуття виробничих запасів	– за собівартістю одиниці; – за середньозваженою собівартістю; – за методом ФІФО.	вплив на статті: собівартість реалізації	$K_{пл}, K_{звз}, M_{від}$
Методика обчислення собівартості одиниці запасів	– собівартість включає всі витрати, пов'язані з придбанням запасів; – собівартість включає тільки вартість запасу за договірною ціною.	запаси	$K_{а}, K_{фс}$
Методика оцінки поворотних відходів	– за зниженою ціною вихідного ресурсу;	Не суттєвий вплив на статті: собівартість реалізації	$P_{рп}, P_{а}, M_{від}, K_{оба}$
	– за ринковою вартістю.	запаси	$K_{а}, K_{фс}$

Варіант запропонованої діагностики дозволив інтегрувати певні елементи в групи:

- 1) елементи, які не суттєво впливають на результати;
- 2) елементи, за якими не можливо здійснити однозначну оцінку;
- 3) елементи із однозначним впливом на результат.

Таке групування дозволяє об'єднати елементи ОП у відповідні обліково-контрольні сукупності, за якими періодично здійснювати контрольні процедури.

1.3. Техніко-економічна характеристика підприємства

У ПП «Вікнини» оцінка результатів здійснюється вкінці періоду, використовуючи звітні дані. Для цих господарств характерний розрив між періодом виробництва та звітним періодом. Тому діагностика обмежується вивченням плану або технології робіт у землеробстві, надходження продукції в сезон збирання, особливості тваринництва. Наступна особливість стосується валової продукції, адже тут існує розрив між товарною продукцією та валовою. Перша із яких є меншою, оскільки не всю продукцію реалізують господарства, частина залишається для внутрішніх потреб (посівні матеріали, молодняк тощо).

У ринкових умовах господарювання сільськогосподарським підприємства повідомляються плани-замовлення на продаж окремих видів продукції державі і вживаються заходи щодо заохочення їх виконання. Показники виробництва продукції визначаються господарствами самостійно. За цих умов зростає значення аналізу обсягу виробництва і реалізації продукції, рівня її товарності, якості та раціонального використання.

У роботі діагностовано обсягу виробництва продукції та вплив на цей показник притаманних факторів. Така оцінка потребувала звітних даних, зокрема вартість валової продукції (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Виробництво продукції ПП «Вікнини»

Показники	За планом	Фактично	Відхилення (+, -)	
			абсолютні	%
Валова продукція сільського господарства у порівняльних цінах	9800	10 100	300	3,06
у тому числі:				
продукція рослинництва	5300	5410	110	2,08
продукція тваринництва	4500	4690	190	4,2
Валова сільськогосподарська продукція у цінах реалізації	10 100	9900	- 200	- 2,0

прод. табл. 1.7

Товарна продукція у цінах реалізації	6565	6930	365	5,6
Товарність, %	65	70	—	5
Реалізація продукції державі	6060	6138	78	1,3
Реалізація продукції державі, % до виробництва продукції	60	62	—	2

Обсяг продукції ПП «Вікнини» залежить:

від загального відхилення: $6930 - 6565 = + 365,0$ тис. грн.;

за рахунок зміни:

- обсягу виробництва — $2000 \cdot 0,65 = - 130,0$;
- рівня товарності — $+ 0,05 \cdot 9900 = + 495,0$.

Загалом, план обсягу продукції у ПП «Вікнини» перевиконано на 3 %, (по рослинництву — на 2,08 %, по тваринництву — на 4,2 %). Перевиконання спричинене збільшенням обсягу продукції на 5,6 % і зростання рівня товарності на 5 %. Обсяг збільшився на 365 тис. грн, за рахунок зменшення виробництва цінах реалізації— на 130 тис. грн та росту рівня товарності — на 495 тис. грн.

Здійснена діагностика дає загальне розуміння щодо обсягу продукції. Але для конкретних рішень необхідно з'ясувати їх конкретні причини (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Виробництво окремих видів продукції

Показники	За планом	Фактично	Відхилення (+, -)	
			абсолютні	%
Зерно				
Виробництво — усього	39 600	41 120	1520	3,84
Реалізовано державі у натурі	19 000	24 200	5200	27,37
у тому числі у заліковій вазі	19 000	24 200	5000	26,31
Відхилення (+, -) на заліку	0	- 200	- 200	- 1,05
Інша реалізація	800	520	- 280	- 35,0
Реалізовано — усього	19 800	24 720	4920	24,85
Товарність, %	50	60,1	—	10,1

прод. табл. 1.8

Картопля				
Виробництво — усього	50 000	53 900	3900	7,8
Реалізовано державі	17 000	15 400	- 1600	- 9,4
у тому числі у заліковій вазі	17 000	15 400	- 1500	- 8,8
Відхилення на заліку	0	100	100	0,59
Інша реалізація	500	770	270	0,59
Реалізовано — усього	17 500	16 170	- 1330	- 7,6
Товарність, %	35	30	—	- 5,0
Молоко				
Виробництво — усього	34 272	39 312	5040	14,7
Реалізовано державі	30 000	33 550	3550	11,8
у тому числі у заліковій вазі	30 000	33 550	550	18,3
Відхилення на заліку	0	- 50	- 50	- 0,17
Інша реалізація	845	2617	1772	209,7
Реалізовано — усього	30 845	36 167	5322	17,25
Товарність, %	90	92	—	2

Таким чином, обсяг реалізації залежить від обсягу виробництва конкретного виду продукції, її товарності. Для цього оцінці підлягає розподіл між товарною та внутрішньо використовуваною продукцією.

Аналіз за видами продукції дозволяє оцінити рівень збору конкретних культур і продукції тваринництва, вивчення впливу факторів, можливостей для росту показників.

Основною культурою в рослинництві ПП «Вікнини» пшениця озима (аналіз виробництва цієї культури в табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Виробництво зерна озимої пшениці

Показники	За планом	Фактично	Відхилення (+, -)
Посівна площа, га	1000	800	- 200
Урожайність, ц/га	40	43	3
Валовий збір, ц	40 000	34 400	- 5600
Валовий збір з фактичної площі при плановій урожайності, ц (800 × 40)	32 000	×	×

Оцінка впливу на валовий збір «озимої пшениці»:

загальне відхилення — $34\,400 - 40\,000 = - 5600$;

за рахунок зміни:

- посівної площі — $32\,000 - 40\,000 = - 8000$;

- урожайності — $34\,400 - 32\,000 = + 2400$.

Тобто на кожен рік у ПП «Вікнини» розробляється виробнича програма, де зазначено основні показники сільськогосподарського виробництва. На загальні показники по підприємству оцінюють виконання програми загалом по ПП «Вікнини» (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Виробнича програма ПП «Вікнини»

Показники	Галузі		Разом
	рослинництва	тваринництва	
1. Фактичні розміри галузей:			
озима пшениця, га	325	×	325
картопля, га	250	×	250
молочне стадо корів, голів	×	1092	1092
молодняк великої рогатої худоби, голів	×	2600	2600
2. Планова (базисна) продуктивність одиниці розміру галузі, грн:			
озима пшениця	1170,18	×	1170,18
картопля	9500	×	9500
молочне стадо корів	×	2229,38	2229,38
молодняк великої рогатої худоби	×	531,87	531,87
3. Вартість валової продукції при фактичних розмірах галузей і плановій (базисній) їх продуктивності, тис. грн (сума р. 1 × р. 2) + + інші галузі за таким же розрахунком	5199,5	4776,5	9976
4. Планова (базисна) вартість продукції, тис. грн	5300	4500	9800
5. Фактична вартість продукції, тис. грн	5410	4690	10 100,00
6. Відхилення фактичної вартості продукції від планової (базисної), тис. грн (р. 4 – р. 5)	110	190	300
розмірів галузей (р. 3 – р. 4)	– 100,5	276,5	176
продуктивності галузей (р. 5 – р. 3)	210,5	– 86,5	124

Таким чином, по рослинництву коефіцієнт зміни склав 0,981 (5199,5 : 5300), оскільки зміна посівних площ у звітному періоді призвела до зменшення обсягу отриманої продукції. Оцінка продуктивності ПП «Вікнини» характеризується:

- загалом по господарству — 1,012 (10100 : 9976);
- по рослинництву — 1040 (5410 : 5199,5),
- по тваринництву — 0,982 (4690 : 4776,5).

Таким чином, показники як по рослинництву, так й по тваринництву свідчать про урожайності культур та продуктивність тваринництва на оптимальному рівні, що є позитивним явищем. Проте, для ПП «Вікнини» нами рекомендовано використання новітніх сортів рослин, техніки та ремонтантного молодняка для забезпечення його конкурентності.

РОЗДІЛ 2

ДІАГНОСТИКА СТРУКТУРНИХ ЕЛЕМЕНТІВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ЇЇ АУДИТ

2.1. Методична складова політики обліку

ПП «Вікнини» є сільськогосподарським підприємством, тому при розробці ОП нами враховано особливості обліку на такого типу підприємствах. Загалом, нами вивчено специфіку ОП на досліджуваному суб'єкті та узагальнено їх послідовність, виділивши наступні стадії:

1. Методичні питання, відображені в ОП;
2. Технічні питання, відображені в ОП;
3. Організаційні питання, відображені в ОП.

Перший етап поєднує проблеми методичного характеру, зокрема, які стосуються як активів, так й пасивів підприємства (рис. 2.1).

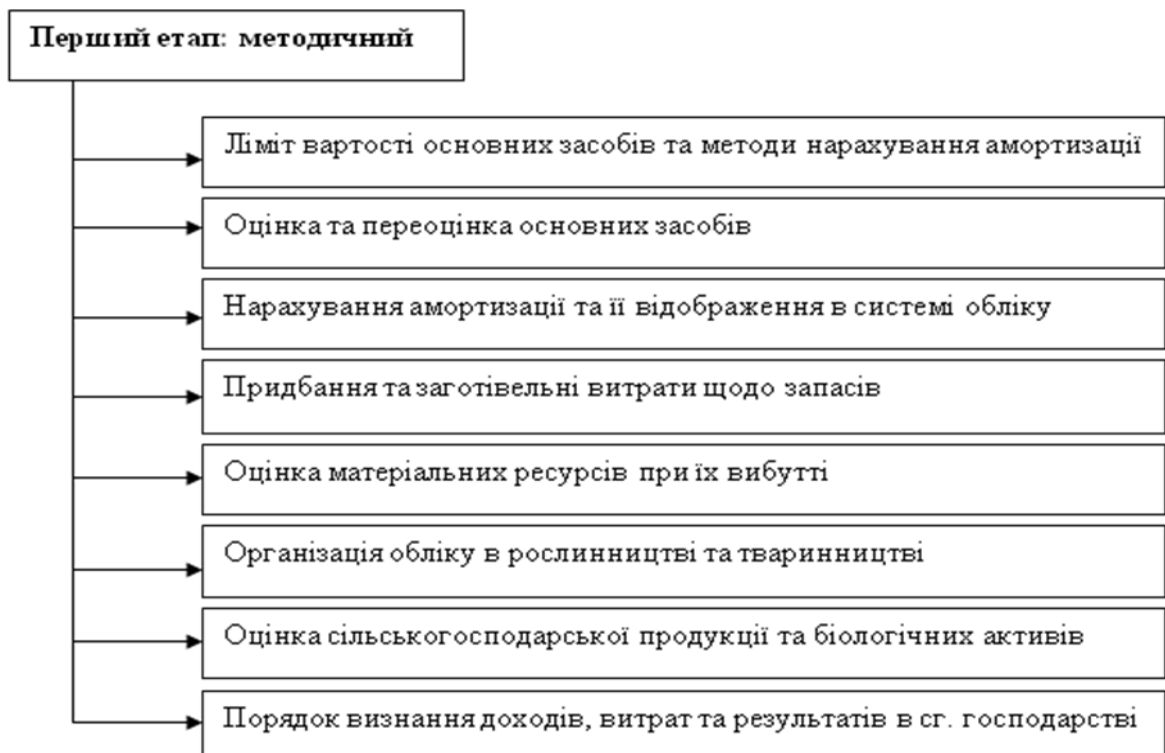


Рис. 2.1. Перший етап формування ОП

Оцінка ефективності системи обліку залежить від її впливу на результат діяльності, тобто це не самоціль, а інструмент управління, який здатний забезпечити більшість його інформаційних, аналітичних та контрольних функцій. Загалом, зрозуміло, що без налагодженого зв'язку менеджменту з обліком не можливо говорити про ефективність систем.

Таким чином, сполучною ланкою в цьому ланцюзі є, належним чином сформована та організована, облікова політика. Від цього залежатиме ріст ефективності без значних вкладень та змін у структурі компанії.

Фінансова стратегія компанії – це та основа політики, в тому числі й облікова, на якій має базуватись вся обліково-контрольна робота. Як відомо, управлінська система може ініціювати розробку кредитної політики, політики управління капіталом (оборотним капіталом, необоротним капіталом, власним та залученим капіталом). Проте, для облікових цілей необхідною є облікова політика. Для різних підприємств мета формування може відрізнитись, але основа завжди залежатиме від показника ефекту: від організації процесу, зниження його трудомісткості тощо. Класифікація мети представлена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Мета облікової політики

Проаналізувавши існуючі стандарти обліку, ми виділили елементи, які необхідно включити до методичного розділу облікової політики за об'єктом виробничі запаси (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Зміст облікової політики ПП «Вікнини»

№ ел.	Елементи облікової політики	Варіанти бухгалтерського обліку
1.	Документальне відображення наявності та руху виробничих запасів	<ul style="list-style-type: none"> – уніфіковані форми; – галузеві форми; – форми, розроблені самостійно підприємством
2.	Відображення процесу заготівлі та придбання матеріалів	<ul style="list-style-type: none"> – на рах. 20 за собівартістю придбання (заготівлі); – на рах. 20 з використанням окремого субрахунку для обліку ТЗВ; – на рах. 20 з використанням інших субрахунків для відображення транспортно-заготівельних витрат та відхилень вартості запасів (з деталізацією договірної, планової та фактичної ціни).
3.	Поточний облік ТЗВ	<ul style="list-style-type: none"> – облік на окремому рахунку відповідно до розрахункових документів постачальника; – облік на окремому субрахунку до рахунку 20; – пряме включення до підсумку за рахунком 20.
4.	Списання ТЗВ	<ul style="list-style-type: none"> – списання відхилень вартості матеріалів чи ТЗВ за окремими видами чи групами матеріалів пропорційно до облікової вартості матеріалів; – спрощений метод – пряме включення відхилень до вартості матеріалів.
5.	Оцінка виробничих запасів при їх вибутті	<ul style="list-style-type: none"> – за собівартістю одиниці; – за середньозваженою собівартістю; – за методом ФІФО.
6.	Методика обчислення собівартості одиниці запасів	<ul style="list-style-type: none"> – собівартість включає всі витрати, пов'язані з придбанням запасів; – собівартість включає тільки вартість запасу за договірною ціною.
7.	Методика оцінки поворотних відходів	<ul style="list-style-type: none"> – за зниженою ціною вихідного ресурсу; – за ринковою вартістю.

З метою максимального спрощення процесу формування ОП нами розроблено спеціальну методику, яка значно спрощує бухгалтерії ПП «Вікнини». В основі запропонованої методики знаходиться матриця у формі таблиці найсуттєвіших елементів, які впливають на результат. Відповідно, при розробці ОП необхідно вибрати із неї мету ОП та відповідні методи їхнього обліку, які їм відповідають.

Таблиця 2.2

Формування ОП за елементом «запаси»

Елементи облікової політики	Мета формування облікової політики			
	Затрати праці обліковців	Гармонізація з МСБО	Інвестиційна привабливість підприємства	Раціональність грошових потоків
Методи списання ТЗВ	Спрощені способи	Будь-який	Будь-який	Спрощені способи
Оцінка виробничих запасів при вибутті	ФІФО, за середньозваженою собівартістю	ФІФО, за середньозваженою собівартістю	За середньозваженою собівартістю	За середньозваженою собівартістю
Методика обчислення собівартості одиниці запасів	Собівартість одиниці запасів включає вартість запасів за договірною ціною	Будь-який	Собівартість одиниці запасів включає всі витрати, пов'язані з придбанням запасів	Будь-який

Таким чином, розробляючи ОП необхідно надавати перевагу простим методикам, які не мають прямого впливу на результати, за умови вибору елементів із однозначним впливом необхідно скористатись розробленою методикою. При цьому, здійснюючи вибір необхідно обчислити та врахувати кінцеві наслідки впливу обраної методики ОП на результат.

Враховуючи необхідність наближення практики обліку до МСБО, нами ґрунтовно досліджено методи оцінки запасів при їхньому вибутті. Даний об'єкт вибрано, оскільки його частка в собівартості сільськогосподарської продукції є особливо значним.

Вивчивши використовувану методику на ПП «Вікнини» нами запропоновано для використання, окрім традиційних, ще й альтернативні методики, такі як: NIFO, KIFO, HIFO, BS.

Метод NIFO дозволяє здійснити оцінку за цінами відновлення, тобто дозволяє сільськогосподарським (с-г) підприємствам застосувати ціну найближчого надходження. Цей метод дає оптимальний результат, коли здійснюються надто часті закупівлі.

Метод KIFO рекомендуємо використовувати для с-г холдингів, що дозволить при формуванні звітності врахувати ціну запасів за постачаннями всередині холдингу.

Така методика як NIFO, в свою чергу, дозволяє оцінити запаси за найдорожчою із партій. Та метод BS дозволить реально оцінити ту частину матеріалів, яка знаходиться в переробці. Тобто мінімально необхідну партію можна оцінити за цим методом, а всі інші за методом FIFO.

Дані методики досліджено в практичному використанні ПП «Вікнини» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Вплив методу оцінки на величину сальдо за рах. 20

Метод оцінки запасів при вибутті	Матеріальні витрати в складі собівартості		Сальдо за рах. 20 «Виробничі запаси»
	в абсолютному вимірі	у % до матеріальних витрат за середніми цінами	
середньозваже на собівартість	862	100	386
FIFO	848	98.4	400
NIFO	880	102.1	386
KIFO	1004	116.5	416
HIFO	864	100.2	384
BS	856	99.3	392

В результаті отримано наступні результати:

1. За середньозваженим методом отримано сальдо за рах. 20 нижче, а собівартість реалізації вищу чим при використанні методу LIFO, оскільки виникла ситуація описана в літературі як «FIFO-ліквідація». Тобто реалізація призвела до зниження обсягу запасів до нижчого рівня чим в попередньому періоді.

2. Застосування методів NIFO, KIFO та HIFO в період інфляційних загострень дає найменшу величину вартості запасів та, відповідно, найменший

прибуток, що створює приховані резерви. В результаті наступає економія ресурсів на дивідендах, преміях та податках.

3. Використання методів FIFO і BS дає найбільше значення по статті запасів. Дані методики рекомендуємо для застосування в період дефляції.

Стосовно елементу «основні засоби» на ПП «Вікнини» накопичилась значна кількість проблем. Основною виявленою проблемою вважаємо переведення основних засобів до складу малоцінних за нормою визначеного ліміту, що є економічно нелогічним.

Інша проблема – визначення первинної вартості необоротних активів придбаних за плату та ті, які вже були у використанні в інших фірм. Така ситуація є поширеною на с-г підприємствах, тому потребує деталізації в методиці обліку.

2.2. Організаційна й технічна складова політики

На другому етапі формування ОП необхідно оцінити як організаційні, так й технічні питання. Зокрема, перші із них поєднують організаційні проблеми та полягають в оцінці: форми обліку, централізації, структури облікової служби, технології обробки інформації тощо (рис. 2.3).

Відповідно, заключний етап призначений для відображення технічних питань ОП. Цей етап включає розробку робочого плану, який мав би врахувати особливості суб'єкта. Важливо врахувати принципи інвентаризації та формування звітності (податкової та бухгалтерської), особливості внутрішньогосподарського обліку та ендогенної звітності (рис. 2.4).

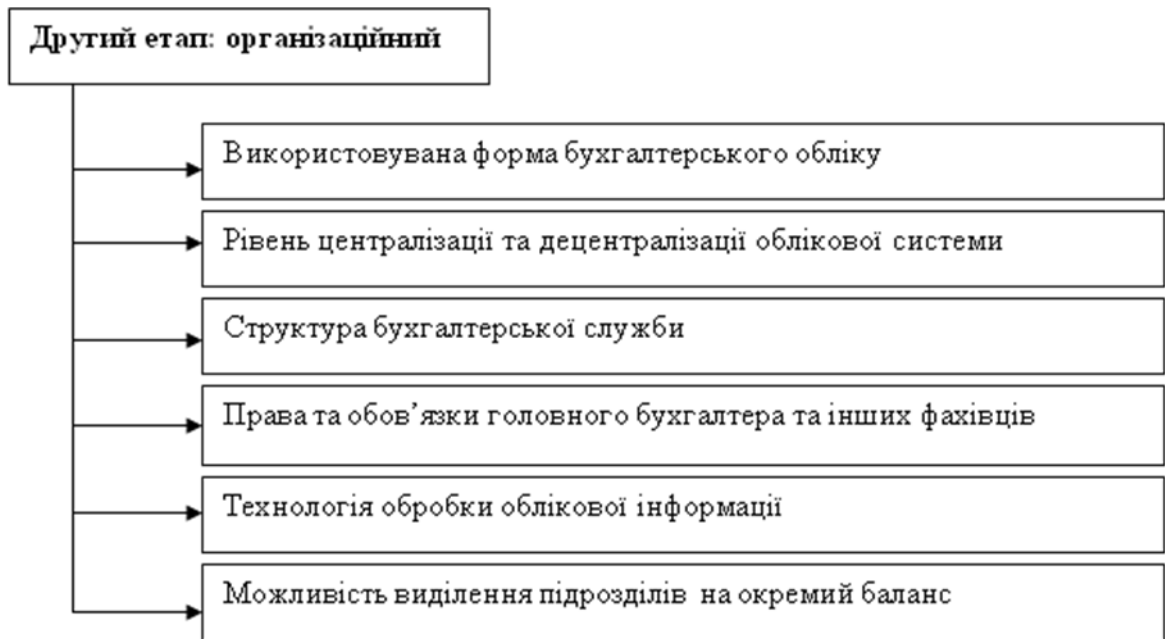


Рис. 2.3. Другий етап формування ОП

Розробка робочого плану передбачає інтеграцію синтетичних рахунків та забезпечення їхньої можливої деталізації, що здійснюється як правило головбухом. Відповідно, ступінь як інтеграції, так й деталізації залежить від потреб в інформації. Такий план ґрунтується на загальному плані. Кожний суб'єкт вибирає ті інструменти, які найбільше відповідають запитам системи менеджменту. Для цього характеризують кожен рахунок та його можлива кореспонденція. Окрім цього, можна також використовувати елементи плану й для організації внутрішньогосподарського обліку як один із його інструментів, що дозволяє об'єднати дані про внутрішні процеси.

Організовує процес формування ОП головний бухгалтер та затверджує керівник. Приймати участь у даному процесі теоретично можуть всі стейкхолдери, але на практиці це вузьке коло фахівців. Пропозиції для робочого варіанту ОП вносять підрозділи в межах їхньої компетентності. За

необхідності, можна також залучити до процесу й експертів у різних напрямках обліково-контрольної та аналітичної роботи.

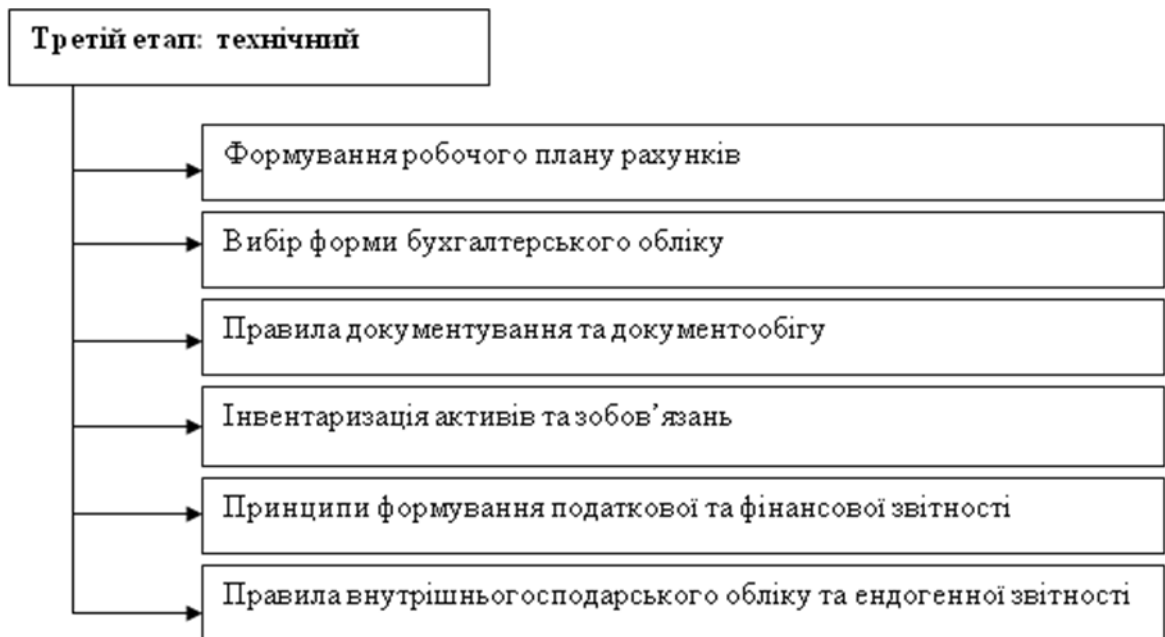


Рис. 2.4. Третій етап формування ОП

Суб'єкти економіки мають працювати безперервно не змінюючи при цьому свою політику. Проте, на практиці трапляються ситуація, коли необхідні такі зміни (рис. 2.5).



Рис. 2.4. Зміна облікової політики підприємства

Усі можливі зміни мають бути обґрунтованими та відображатись у примітках до звітності.

Невід’ємною частиною облікової політики є робочий план рахунків. Він повинен враховувати не лише норми законодавства, а й основні особливості діяльності підприємства та принципи організації обліку. Зокрема, компанія може й не використовувати субрахунки. З іншого боку, коли існує в них потреба, необхідно використовувати коди наведені у Плані рахунків.

Загалом, робочий план має бути гнучким та зручним; не суперечити нормам законодавства; містити інформацію для усіх стейкхолдерів; забезпечувати контрольну функцію обліку. Перша із названих характеристик є надзвичайно важливою, оскільки визначає порядок організації облікових робіт на різних за розміром підприємствах. Наприклад, малим підприємствам дозволяється не використовувати 9 клас рахунків. Тобто вони можуть вести облік за елементами (рис. 2.5).

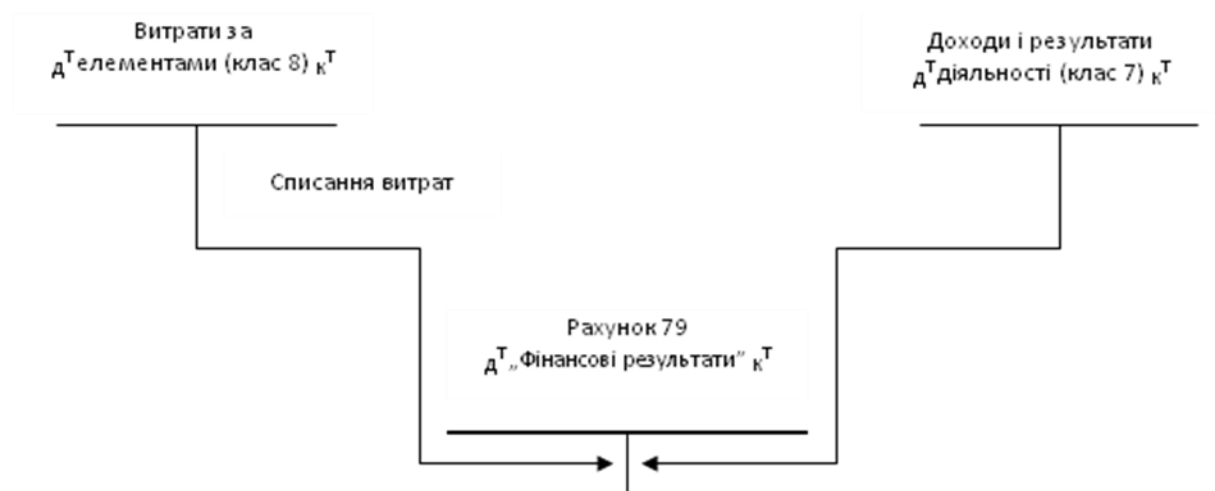


Рис. 2.5. Спрощена схема обліку витрат і доходів

Усі інші підприємства використовують 9 клас, окрім торговельних (рис. 2.6).

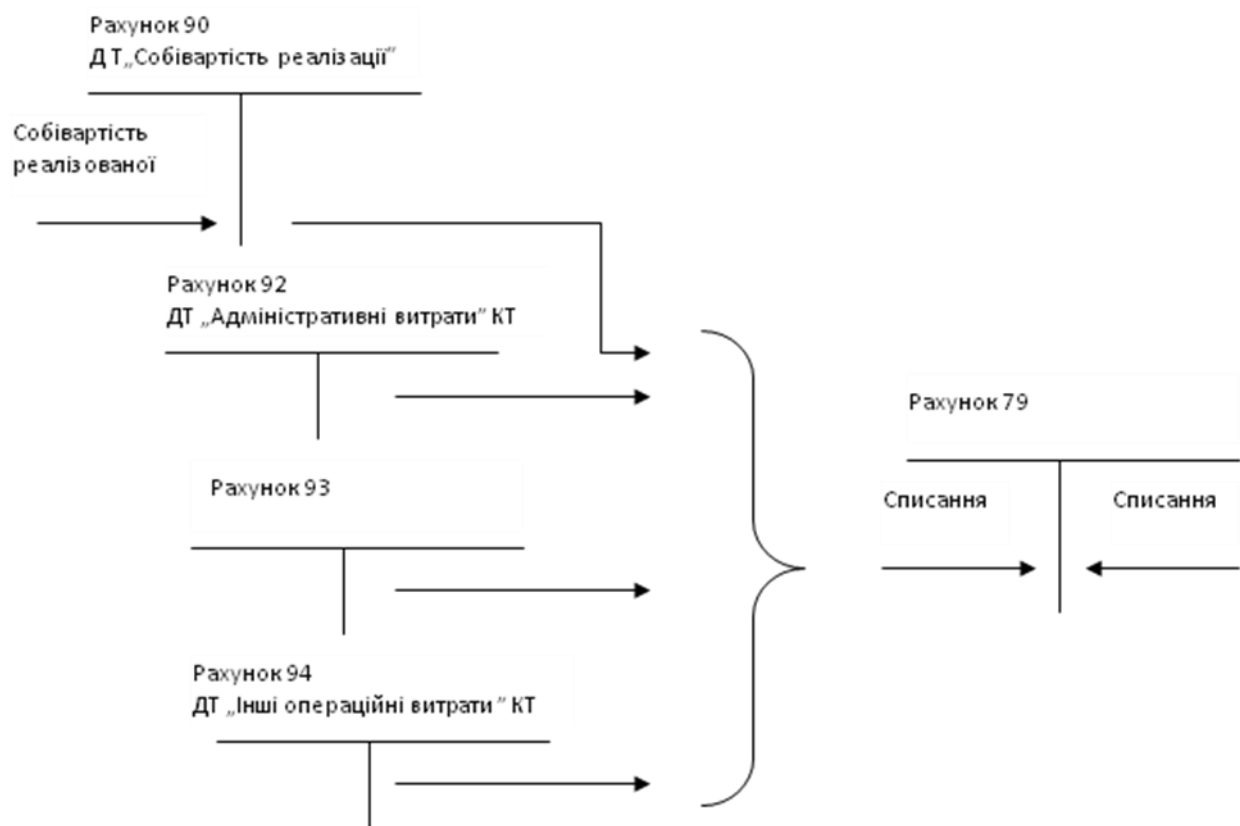
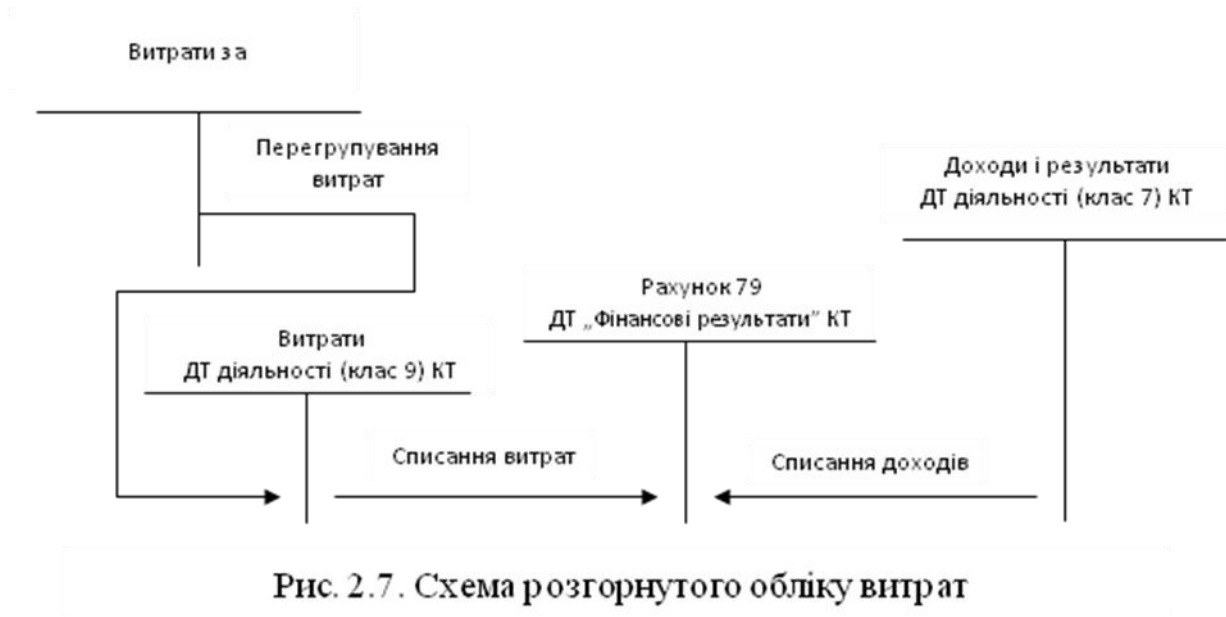


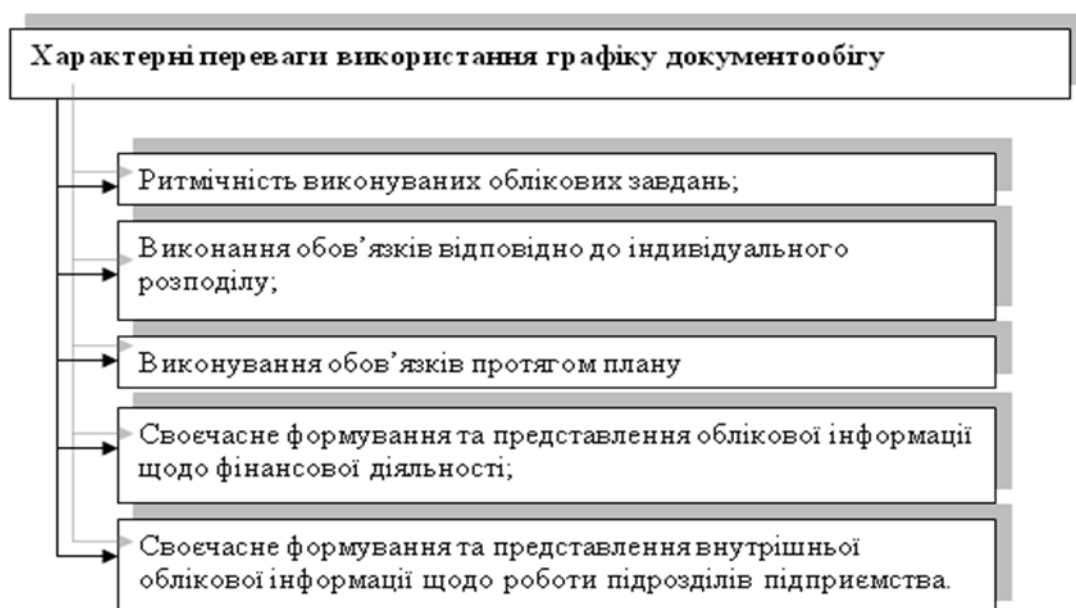
Рис. 2.6. Схе́ма обліку витрат і доходів основної діяльності підприємств виробничої сфери

У свою чергу, торгівельні фірми не використовують рахунку 23 та 91, але використовують рахунки 28 та 26. Окрім цього, компанії можуть використовувати разом як 8, так й 9 клас рахунків, тобто розгортаючи інформацію не лише за елементами витрат, а й видами (рис. 2.7).



Дослідивши принципи формування облікової політики на ПП «Вікнини», ми можемо констатувати, що процедура вибору оптимального варіанту обліку за різними ділянками облікової роботи є організованою на недостатньому рівні.

У роботі доведено, що документообіг є основним організаційним інструментом, а його графік – відповідним регламентом, забезпечуючи ряд переваг (рис. 2.8).



Даний регламент оформляється документом, розробляється фахівцями та затверджується керівником. Затверджений графік доводиться до виконавців та контролюється його поточне виконання.

2.3. Внутрішній аудит як система забезпечення ефективності управління

Ефективний процес управління залежить від чіткої організації обліково-контрольної та аналітичної функції. Зокрема, особливо важливе значення має організація системи внутрішнього контролю та його різновиду – внутрішнього аудиту. Враховуючи зазначене, під час проходження практики на ПП «Вікнини» нами запропоновано посилити функції внутрішнього контролю. При цьому, система аудиту може об'єднувати первинний, поточний (основний) та результатний етап. Кожний із запропонованих елементів процесу має свою методичну, технічну та організаційну складові. Загалом система внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві могла б відповідати структурі наведеній на рис. 2.9.



Рис. 2.9. Організаційні елементи внутрішнього аудиту ПП «Вікнини»

Для з'ясування сильних сторін в системі контролю, а також її негативних елементів необхідно здійснити певні процедури контрольної діагностики. Для цього можна використати методику тестування із наперед встановленими контрольними запитаннями (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Тести контролю системи управління на ПП «Вікнини»

1	Критерій оцінки 2	Аудиторська процедура 3
1.	Аудит засновницьких документів: а) відповідність здійснюваних видів діяльності вказаним у статуті підприємства; б) наявність ліцензій для здійснення видів діяльності, що ліцензуються згідно з чинним законодавством; в) адекватність структури управління економічним суб'єктам і повноважень керівників усіх рівнів під час прийняття управлінських рішень.	вивчення засновницьких документів, спостереження, аналіз;
2.	Аудит виробничих запасів: а) правильність відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування матеріальних ресурсів; б) правильність списання матеріальних цінностей на виробництво продукції; в) наявність аналітичного обліку за матеріальними рахунками і його відповідність даним синтетичного обліку; г) порядок відображення в податковому обліку сум валових витрат	перевірка документів за формою і змістом, камеральна перевірка; перевірка документів за формою і змістом; вивчення реєстрів синтетичного й аналітичного обліку;
3.	Аудит витрат на виробництво: а) незмінність вибраного на початку звітної періоду методу обліку витрат, його відповідність нормативним документам; б) обґрунтованість віднесення і правильність розмежування витрат за звітними періодами; в) правильність нарахування зносу основних засобів, нематеріальних активів та МШП і віднесення на витрати;	аналітична і логічна перевірка;
4.	Аудит незавершеного виробництва: а) наявність інвентаризаційних відомостей фактичних залишків незавершеного виробництва і відповідність їх даним синтетичного обліку; б) правильність оцінки залишків незавершеного виробництва з урахуванням специфіки підприємства; в) правильність відображення в податковому обліку сум приросту (убутку) балансової вартості покупних матеріалів;	зустрічна перевірка документів; економіко-математичні розрахунки, аналіз; виявлення відхилень у порядку відображення від норм чинного законодавства.
5.	Аудит реалізації готової продукції: а) наявність аналітичного обліку за рахунком 26 "Готова продукція" за видами продукції та рахунку 28 "Товари", його відповідність даним синтетичного обліку; б) правильність розрахунку собівартості реалізованої продукції; в) порядок відображення в податковому обліку валових доходів підприємства;	вивчення реєстрів синтетичного й аналітичного обліку; камеральна перевірка, вивчення змісту госпо-дарських операцій; виявлення відхилень у порядку відображення від норм чинного законодавства.
6.	Аудит фінансових результатів господарської діяльності підприємства: а) правильність визначення виручки (валового доходу) від реалізації продукції; б) правильність визначення витрат на виробництво і реалізацію продукції; в) правильність визначення результатів від іншої реалізації; г) правильність визначення доходів і витрат від позареалізаційних операцій, д) законність, правильність і достовірність сум прибутку або збитків;	перевірка документів за формою і змістом; вивчення законності віднесення на витрати; камеральна перевірка; вивчення суті операцій, дослідження документів; аналітична і логічна перевірка.

Таким чином, можна стверджувати, що умови економічного сьогоднішнього ставлять перед суб'єктами ринку вимоги, які необхідно динамічно та якісно розв'язувати, надаючи менеджменту підприємства допомогу у їхній реалізації шляхом пропозицій та рекомендацій за підсумками контрольної та аналітичної діагностики.

Для виконання аналітичних та контрольних функцій на підприємствах доречно організувати відповідний відділ, а враховуючи невеликий розмір досліджуваного підприємства ПП «Вікнини» можна обмежитись одним виконавцем у структурі адміністративного персоналу.

Організувати виконання досліджуваних функцій можливо за централізованим та децентралізованим варіантом. Суть першої форми полягає в тому, що фахівець з внутрішнього контролю перебуває в структурі бухгалтерії, відповідно підпорядковується головному бухгалтерові (рис. 2.10). така форма характерна для торгівельних підприємств.

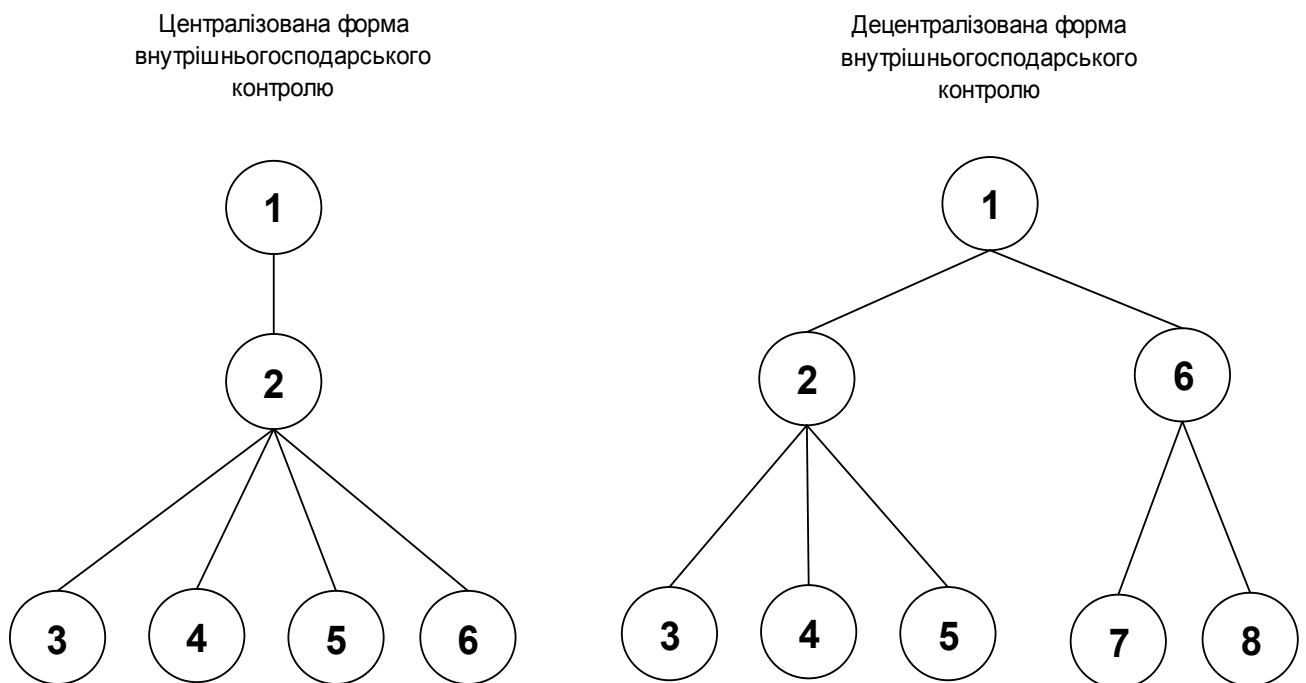


Рис. 2.10. Організаційна структура внутрішнього контролю

На наш погляд, більш ефективною для ПП «Вікнини» є децентралізована форма. Оскільки, перша – передбачає пряме підпорядкування внутрішнього

аудитора безпосередньо головному бухгалтеру. За цих умов, втрачається логіка основного принципу аудиту – його незалежності. Відповідно й ефективність від такої системи не є цілком задовільною. У свою чергу, друга форма, яку ми й пропонуємо для використання на досліджуваному підприємстві, передбачає підпорядкування напряду керівнику підприємства (рис. 2.11).

Вважаємо, що саме ця форма є ефективнішою, оскільки розмежовує функції обліку та контролю.

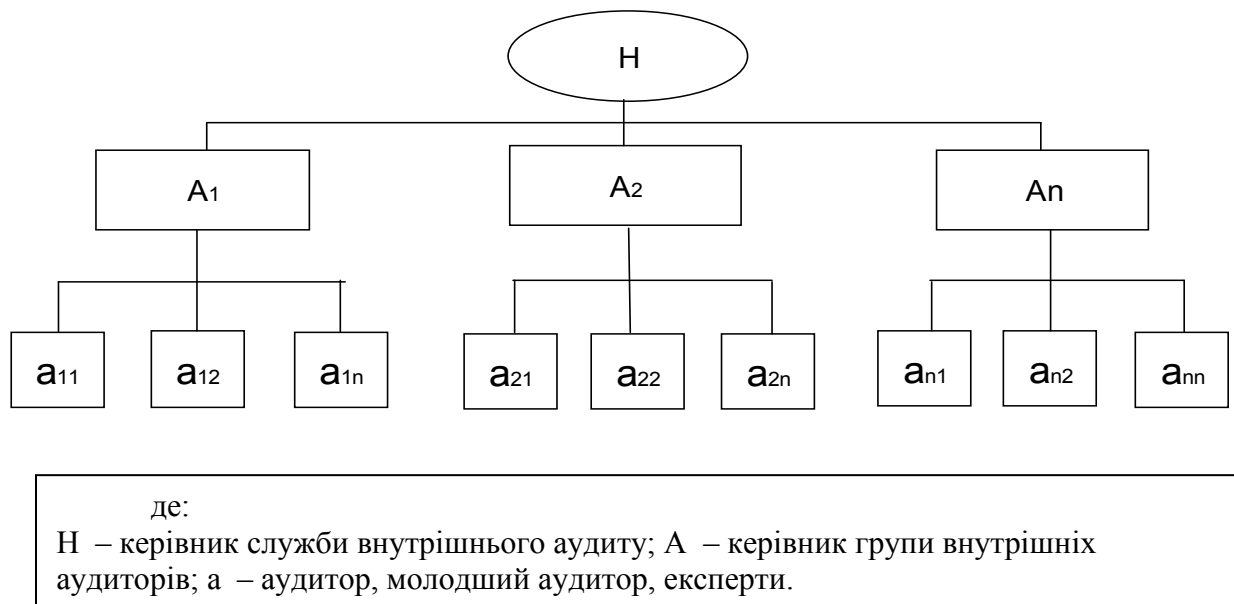


Рис. 2.11. Структура апарату внутрішнього аудиту

Як зображено на рис. 2.11, керівництво групою контролю може здійснювати її керівник або виконувати окремо фахівець, який напряду підпорядковується керівнику підприємства. усі зазначені функціональні обов'язки мають бути виписаними в спеціальному документі – положенні, в якому зазначається увесь перелік обов'язків, підпорядкованість тощо.

Здійснюючи аудит ОП, необхідно встановити: наявність наказу про ОП, масштаб розкриття інформації, відображення способів обліку. При цьому основні питання нами узагальнені у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Елементи перевірки повноти ОП

№ з/п	Елементи облікової політики
1.	Основні засоби – їхня межа між основними та оборотними
2.	Способи нарахування амортизації та її відображення в системі обліку
3.	Способи нарахування амортизації на необоротні активи
4.	Придбання запасів та їх первісна оцінка
5.	Оцінка матеріальних ресурсів при їх вибутті
6.	Організація процесу виробництва в рослинництві та тваринництві
7.	Оцінка сільськогосподарської продукції та біологічних активів
8.	Порядок визнання доходів, витрат та результатів на сільськогосподарських підприємствах

Метою аудиту адекватності ОП є перевірка відповідності її елементів вимогам законодавства. Така перевірка може об'єднувати етапи: підготовчий, основний та заключний. Відповідно, на кожному етапі застосовують певні процедури. Попередньо здійснюють експертизу наказу про ОП, передбачений графік документообороту, первинні документи та їхнє оформлення, комп'ютерна обробка тощо. Перелік розділів та питань, які необхідно перевірити є наступним (табл. 2.6).

На рекомендаційному етапі необхідно розробити та запропонувати заходи із вдосконалення процесу формування ОП. Основні рекомендації стосуються:

- оптимізаційні рекомендації: підвищення внутрішнього контролю, ефективності інформаційного забезпечення, відповідність податкової та фінансової політики, зниження працезатрат;
- розробка рекомендацій з удосконалення: відображення, операційної відповідності, належності;
- рекомендації з провадження елементів ОП в практику обліку: погодження змін ОП, підготовка документів, проведення навчання фахівців, заходи з діджиталізації.

Таблиця 2.6

Склад аудитованих розділів

Елементи облікової політики	Об'єкти перевірки	Аудиторські процедури
Зміна облікової політики		
Незмінюваність облікової політики протягом звітного періоду, за виключенням випадків передбачених законодавством	Випадки, за яких допускаються зміни в обліковій політиці: зміни законодавства; розробка підприємством нових способів ведення обліку; суттєва зміна умов діяльності (реорганізація, зміна видів діяльності)	Перевірка документів та фактів, запит та підтвердження. Кваліфікаційні дії щодо основних положень облікової політики та її можливих змін. Аналіз правового обґрунтування та економічної доцільності змін.
Підтвердження змін в обліковій політиці відповідними розпорядчими документами	Наявність документу та обґрунтування її змін	Дослідження Наказу про облікову політику, розпоряджень керівництва щодо даних питань, можливих змін в політиці.
Відображення показників у відповідності до змін облікової політики	Повторне обчислення звітних показників як мінімум за два періоди (звітний та попередній) з урахуванням змін політики. Відсутність корегувань облікових записів за попередні звітні періоди	Перерахунок даних попереднього року за новою методикою. Перевірка фінансової звітності за звітний період (показники за попередній період мають бути скорегованими), а також звітності та облікових регістрів за попередній рік (корегування записів у зв'язку зі зміною облікової політики)
Розкриття змін облікової політики в бухгалтерській звітності	Розкриваються суттєві зміни за звітний період – в звітності за цей період, зміни за наступний за звітним – в пояснювальній записці за звітний період	Контроль за заповненням звітних форм (перенесення звітних показників із облікових регістрів). Інспектування пояснювальної записки за минулий рік.

В процесі аудиту можливе застосування матрицю відповідності ОП загальноприйнятим нормам, можливих змін в ОП, суб'єктів відповідальності.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ СТРУКТУРИ БАЛАНСУ ТА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

3.1. Аналіз динаміки статей балансу ПП «Вікнини»

Аналіз діяльності підприємства полягає у вивченні його основних елементів, зокрема доходів, витрат, отриманих прибутків, і як наслідок кінцевий фінансовий результат діяльності. Інформаційною базою для проведення фінансового аналізу є фінансова звітність підприємства.

Дослідження доходів, витрат та прибутку як взаємопов'язаних елементів бухгалтерського обліку проводять за допомогою проведення певних відповідних аналітичних прийомів та методів, а також із застосуванням розрахунково-аналітичних показників. Розрахунок таких показників є підставою для узагальнення інформації та прийняття управлінських рішень на її підставі щодо подальшої діяльності підприємства. Схематично модель аналізу фінансових результатів діяльності підприємства Є.В. Мних подавав наступним чином, рис. 3.1 [41, с. 7].

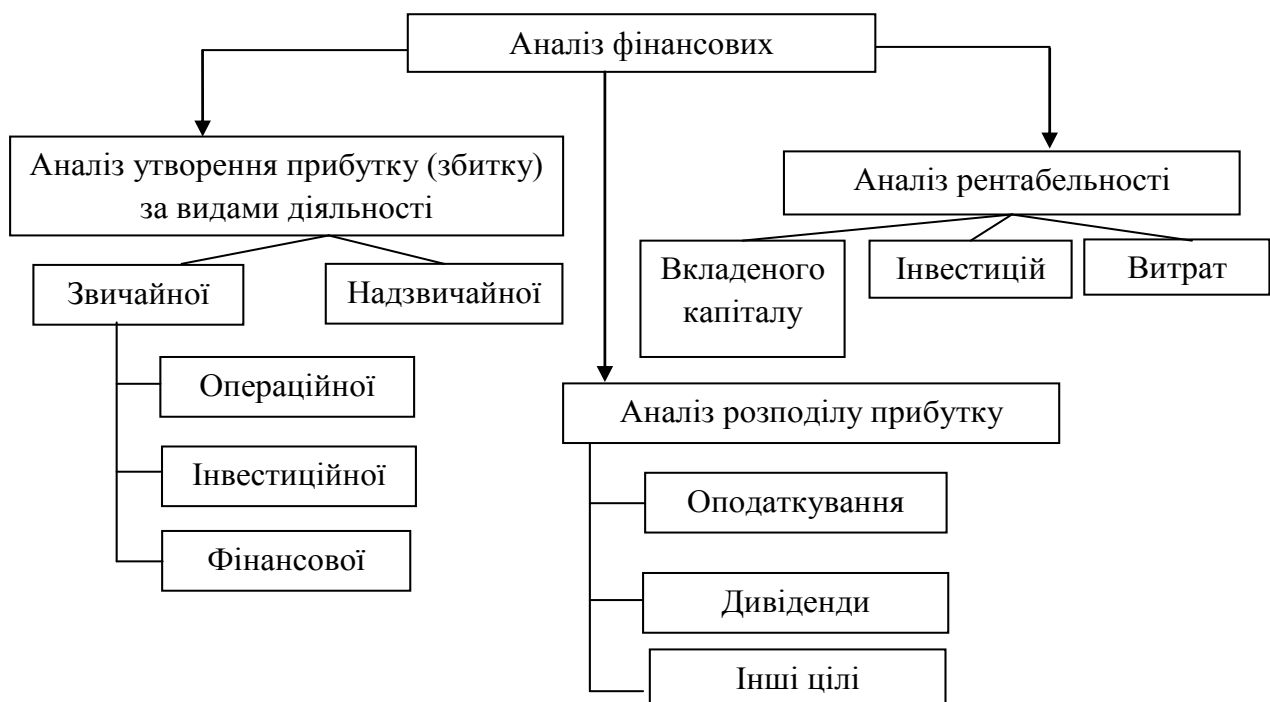


Рис. 3.1. Модель аналізу фінансових результатів діяльності

Як правило, проведення аналізу абсолютних відхилень фінансових результатів проводять, як горизонтальний (динаміка показників періоду) так і вертикальний (темп зміни) аналіз [26, с. 55].

Одним із основних напрямків аналізу є дослідження показників балансу підприємства та їх основних змін, які впливають на його діяльність, табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз активу балансу ПП «Вікнини» за 2018-2019 рр.

Активи (%)	2018 рік		2019 рік		Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
	тис.грн.	%	тис.грн.	%		
Незавершені капітальні інвестиції	0	0	2620	4,3	2620	100
Необоротні активи	24312	37,9	26357	42,9	2045	8,41
Основні засоби (залишкова вартість)	24312	37,9	23737	38,6	-575	-2,37
Оборотні активи	39906	62,1	35091	57,1	-4815	-12,07
Запаси	34662	54	30319	49,3	-4343	-12,53
з них готова продукція	19790	30,8	14722	24	-5068	-25,61
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, послуги	2859	4,5	3572	5,8	713	24,94
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	429	0,7	107	0,2	-322	-75,06
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1956	3	1093	1,8	-863	-44,12
Баланс	64218	100	61448	100	-2770	-4,31

Із наведеної таблиці - валюта балансу на кінець 2019 року знизилась на 2770,0 тис. грн. що в основному пов'язано із зростанням вартості необоротних активів на 8,1 відсотка або на 2045 тис.грн. та зростанням вартості незавершених капітальних інвестицій на 100 відсотків або 2620 тис.грн.

Проте, слід відзначити, що вартість оборотних активів за цей період знизилась на 4815 тис.грн. або на 12,07 відсотка від вартості валюти балансу. Такі зміни відбулись в основному за рахунок ризької зміни вартості запасів на 4343 або 12,53 відсотка, а також зменшення залишків грошових коштів на 863 тис.грн. також із наведеного видно зміну структури залишків готової продукції на 5068 тис.грн або на 25,61 відсоток від оціночної вартості балансу.

І хоча у загальному є позитивна тенденція до розвитку підприємства за рахунок розвитку інвестування, та зростання вартості необоротних активів,

різке зниження вартості оборотних активів, може призвести до негативних наслідків у частині зниження платоспроможності та ліквідності підприємства.

Тобто, за аналізований період в структурі валюти балансу за рахунок збільшення капітальних інвестицій відбулись зміни щодо співвідношення вартості оборотних та необоротних активів. За аналізований період необоротні зросли на 2045 тис. грн., і відповідно їх темп зміни становить 8,4 1 відсотка, а сама зміна показника у періоді складає 5 відсотків. Аналогічну тенденцію, але протилежного значення мають оборотні активи, вартість яких у періоді впала на 5 відсотків, але в основному це відбулось за рахунок зменшення залишків готової продукції, що є позитивним фактором.

Поряд із проведенням аналізу активів, доцільно вивчати не тільки їх структурні зміни, а й зміну його пасив, у розрізі джерел утворення капіталу підприємства, табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз структури пасиву балансу ПП «Вікнини» за 2018-2019 рр.

Пасив балансу	2018 рік		2019 рік		Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
	тис.грн.	%	тис.грн.	%		
1	2	3	4	5	6	7
I. Власний капітал	54169	84,4	56396	91,8	2227	4,11
Резервний капітал	38908	60,6	54169	88,2	15261	39,22
Нерозподілений прибуток	15261	23,8	2227	3,6	-13034	-85,41
III. Поточні зобов'язання, у тому числі:	10049	15,6	5052	8,2	-4997	-49,73
короткострокові кредити банків	7096	11	1116	1,8	-5980	-84,27
кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2610	4,1	3866	6,3	1256	48,12
поточні зобов'язання за розрахунками	343	0,5	70	0,1	-273	-79,59
Баланс	64218	100	61448	100	-2770	-4,31

Наведений приклад показує, що структура власного капіталу складається із двох показників резервного капіталу та нерозподіленого прибутку, які фактично становлять 84,4 відсотку у 2018 році та 91,8 відсотка у 2019 році вартості всіх пасивів підприємства. Такий показник, як нерозподілений прибуток, є позитивним фактором у розумінні того, що власниками підприємства він фактично не вилучається із обігу фірми, а наданий їй, шляхом

накопичення, у тимчасове користування для власного розвитку. Зазначене твердження, наглядно відображене тим, що у періоді фактичне зростання резервного капіталу на 15261 тис.грн. або на 39,22 відсотка, тобто весь нерозподілений прибуток попереднього періоду передано до резервного фонду підприємства, а не вилучено його як дохід власника.

Також наведена таблиця свідчить про ефективну виробничу діяльність та методику ведення бізнесу, зокрема це відображається через зниження залучення кредитних коштів на 5980 тис.грн. або 84,27 відсотка, тобто підприємство здатне покривати свої видатки за рахунок власних джерел надходжень.

Єдиним негативним фактором у пасиві балансу є зростання кредиторської заборгованості на 1256 тис.грн. або 48,12 відсотка, і яка становить на дату балансу 3866 тис.грн. або 6,3 відсотка від валюти балансу. Це показує про небажання підприємства вчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями, що негативно може відобразитись на його діловій репутації.

Із наведених аналітичних таблиць можна дійти висновку, що у загальному підприємство функціонує на належному рівні, проводить заходи щодо власного розвитку бізнесу, має можливість погашати свої зобов'язання, хоча нерідко і порушує платіжну дисципліну щодо розрахунків із постачальниками.

3.2. Оцінка рентабельності діяльності підприємства

Розрахункові показники рентабельності можуть показувати як загальну ефективність виробничої діяльності підприємства, так і прибутковість окремих дільниць та напрямків, визначати вплив витрат на рівень доходу та фінансового результату.

У практичній діяльності застосовуються формули для розрахунку декількох напрямків показників рентабельності, зокрема:

- рентабельність діяльності підприємства;
- рентабельність випущеної продукції;
- рентабельність реалізованої продукції на одну гривню вкладених у виробництво витрат [43, с. 192].

Основні формули із розрахунку показників рентабельності підприємства наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Показники рентабельності підприємства

Показник рентабельності	Алгоритм розрахунку	Умовні позначення
<i>1. Коефіцієнти рентабельності фінансово-господарської діяльності підприємства</i>		ФРОД – фінансовий результат від операційної діяльності; Д – дохід (виручка) від реалізації продукції; ФРЗДдоопод – фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування; П – чистий прибуток; СВ – собівартість реалізованої продукції; В – загальні витрати; К – середньорічна вартість власного капіталу; А – середньорічна вартість активів; ОЗ – середньорічна вартість основних засобів; МОА – середньорічна вартість оборотних активів (запасів); ОА – середньорічна вартість оборотних активів; ДВ – середньорічна вартість довгострокових вкладень
1.1. Операційна рентабельність ($R_{опер}$)	$R_{опер} = \frac{\text{ФРОД}}{Д} \cdot 100\%$	
1.2. Загальна рентабельність ($R_{загал}$)	$R_{загал} = \frac{\text{ФРЗДдоопод}}{Д} \cdot 100\%$	
1.3. Чиста рентабельність ($R_{чиста}$)	$R_{чиста} = \frac{П}{Д} \cdot 100\%$	
1.4. Рентабельність виробничих витрат ($R_{св}$)	$R_{св} = \frac{П}{СВ} \cdot 100\%$	
1.5. Рентабельність загальних витрат ($R_{в}$)	$R_{в} = \frac{П}{В} \cdot 100\%$	
<i>2. Коефіцієнти рентабельності активів і капіталу</i>		
2.1. Рентабельність власного капіталу ($R_{к}$)	$R_{к} = \frac{П}{К} \cdot 100\%$	
2.2. Рентабельність активів ($R_{а}$)	$R_{а} = \frac{П}{А} \cdot 100\%$	
2.3. Рентабельність виробничого потенціалу ($R_{виробн}$)	$R_{виробн} = \frac{П}{(ОЗ + МОА)} \cdot 100\%$	
2.4. Рентабельність оборотних активів	$R_{оа} = \frac{П}{ОА} \cdot 100\%$	
2.5. Рентабельність поточної діяльності ($R_{поточн.}$)	$R_{поточн.} = \frac{П}{(А - ДВ)} \cdot 100\%$	

Відповідно до наведених у таблиці алгоритмів, на підставі фінансової звітності підприємства, розрахуємо коефіцієнти рентабельності діяльності:

$$1. \text{ Чисту рентабельність (2018)} = \frac{\Pi}{Д} \cdot 100\% = \frac{15261}{49952} = 0,31$$

$$\text{Чисту рентабельність (2019)} = \frac{\Pi}{Д} \cdot 100\% = \frac{2227}{62927} = 0,04$$

$$2. \text{ Рентабельність виробничих витрат(2018)} = \frac{\Pi}{СВ} \cdot 100\% = \frac{15261}{34161} = 0,45$$

$$\text{Рентабельність виробничих витрат(2019)} = \frac{\Pi}{СВ} \cdot 100\% = \frac{2227}{60700} = 0,037$$

$$3. \text{ Рентабельність загальних витрат(2018)} = \frac{\Pi}{В} \cdot 100\% = \frac{15261}{34191} = 0,45$$

$$\text{Рентабельність загальних витрат(2019)} = \frac{\Pi}{В} \cdot 100\% = \frac{2227}{60700} = 0,037$$

Коефіцієнти рентабельності активів і капіталу:

$$1. \text{ Рентабельність власного капіталу(2018)} = \frac{\Pi}{К} \cdot 100\% = \frac{15261}{54169} = 0,28$$

$$\text{Рентабельність власного капіталу(2019)} = \frac{\Pi}{К} \cdot 100\% = \frac{2227}{56396} = 0,04$$

$$2. \text{ Рентабельність активів(2018)} = \frac{\Pi}{А} \cdot 100\% = \frac{15261}{52734,5} = 0,29$$

$$\text{Рентабельність активів(2019)} = \frac{\Pi}{А} \cdot 100\% = \frac{2227}{62833} = 0,035$$

$$3. \text{ Рентабельність виробничого потенціалу(2018)} \\ = \frac{\Pi}{(\overline{ОЗ} + \overline{МОА})} \cdot 100\% = \frac{152618}{19941 + 28941} = 0,31$$

$$\text{Рентабельність виробничого потенціалу(2019)} \\ = \frac{\Pi}{(\overline{ОЗ} + \overline{МОА})} \cdot 100\% = \frac{2227}{27375 + 32490} = 0,037$$

$$4. \text{ Рентабельність оборотних активів(2018)} = \frac{\Pi}{ОА} \cdot 100\% = \frac{15261}{33618,5} = 0,45$$

$$\text{Рентабельність оборотних активів(2019)} = \frac{\Pi}{ОА} \cdot 100\% = \frac{2227}{37498,5} = 0,06$$

Із наведених розрахунків видно, що показники рентабельності протягом

2018-2019 мають негативну тенденцію до зниження, а це вказує на незадовільний стан виробництва продукції та її не рентабельність у порівнянні з витратами. Проте, в ході аналізу сукупності даних, можна дійти висновку, що рентабельність виробництва знизилась за рахунок зростання необоротних активів, тобто підприємством у аналізованому періоді вкладено кошти у капітальні інвестиції.

Узагальнюючи і підводячи підсумки аналізу фінансового стану підприємства найоптимальнішим і доцільним є розрахунок показників рентабельності, які визначають прибутковість діяльності підприємства, продукції, активів і власного капіталу. Показники використовуються як інструмент інвестиційної політики й ціноутворення [24, с. 198].

Узагальнена таблиця із результатів розрахунків показників рентабельності представлено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз рентабельності підприємства

Показник	Нормативне значення	2018	2019	Відхилення	Темп зміни, %
Коефіцієнт рентабельності активів	> 0	0,29	0,035	-0,255	87,9
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	> 0	0,28	0,04	-0,24	85,7
Коефіцієнт рентабельності виробничих витрат	> 0	0,45	0,037	-0,413	91,8
Коефіцієнт рентабельності продукції	> 0	0,31	0,037	-0,273	88,1

Аналізуючи узагальнену таблицю, видно, що всі розрахункові показники рентабельності мають стійку тенденцію до зниження, тобто за аналізований період впала прибутковість підприємства та зросли витрати на собівартість продукції.

Проводячи аналіз, розрахункового коефіцієнту рентабельності активів, видно, що підприємство у порівнянні до попереднього періоду погіршило результати діяльності, тобто воно недоотримало доходу 25,5 копійок на кожен гривню, яка ним була вкладена у виробничий процес.

Аналогічну тенденцію зберігає рентабельність власного капіталу, що

пов'язане із зниженням рівня чистого прибутку підприємства на 13034тис.грн. Наведені розрахунки показують, що у таблиці 3.4 узагальнена картина значень коефіцієнтів рентабельності власного капіталу показує інвестиційну непривабливість, і як наслідок неспроможність. Проте слід враховувати, що підприємство у поточному періоді здійснило капітальні інвестиції у виробництво, чим частково і спричинено погіршення ситуації.

Аналіз рентабельності продукції показує інформацію про понесені збитки періоду на виробництво продукції, що спричинено зростанням собівартості продукції на 26509 тис.грн., і як наслідок зниження доходу від реалізації продукції на 13034тис.грн.

Здійснення аналітичної роботи при проведенні розрахунково-аналітичної частини орієнтується на два основні напрямки, зокрема: фінансові результати діяльності необхідно розглядати із погляду отримання кінцевої мети діяльності будь-якого підприємства – прибутку, тобто оцінюється та визначається ефективність діяльності, як самого підприємства на ринку, так і фактично його менеджмент. Другим напрямком є вивчення напрямків розвитку ведення бізнесу та виробничих процесів, пошук шляхів удосконалення діяльності та вивчення нових ринків збуту продукції для максимізації прибутку.

Узагальнюючу характеристику показників прибутку можна подати у вигляді табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз показників прибутку за 2018-2019 роки

Показник	2018рік, тис. грн.	2019 рік, тис. грн.	Зміна відносно	
			Сума, тис. грн.	% (гр.4гр.3)
1	2	3	4	5
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	49452	62927	13475	27,2
Собівартість реалізованої продукції	34191	60700	26509	77,5
Чистий прибуток (збиток)	15261	2227	-13034	-85,4

Дані аналітичної таблиці показують, негативну тенденцію щодо зміни прибутку, зокрема за період він знизився на 13034 тис. грн. або на 85,4 відсотка, і як не прикро це констатувати, зниження прибутку пов'язано із значним зростанням собівартості на 77,5 відсотка від базового періоду або на 26509 тис.грн.

Отриманий результат аналізу вказує на те, що підприємству необхідно вжити заходи із пошуку резервів по зниженню собівартості, розвитку напрямку із постачання більш дешевої сировини для виробництва продукції без втрати її якості.

В сукупності проведеного аналізу, видно, що показники росту собівартості і зниження рентабельності на даному етапі пов'язані із розширенням виробництва.

Проведення аналітичної діяльності та визначення тенденцій його розвитку неможливе без розрахунку коефіцієнта чистого прибутку, який показує ефективність здійснення управління витратами. Коефіцієнт чистого прибутку визначають згідно формули:

$$K_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ВР}} \quad (3.1)$$

де $K_{\text{ЧП}}$ – коефіцієнт чистого прибутку; ЧП – чистий прибуток; ВР – дохід (виручка) від реалізації продукції.

Як правило, проведення порівняння коефіцієнта чистого прибутку у періоді, дає можливість визначити рівень росту витрат на виробництво продукції, а отже і можливість пошуку резервів до зниження собівартості продукції [26, с. 57].

Розрахункові значення коефіцієнта:

- 1) 2018 рік. $K_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ВР}} = \frac{15261}{49452} = 0,31$ або 31,0 %;
- 2) 2019 рік. $K_{\text{ЧП}} = \frac{\text{ЧП}}{\text{ВР}} = \frac{2227}{69927} = 0,04$ або 4,0%.

Як видно у 2019 році значення коефіцієнта знизилось майже у десять разів,

і це свідчить про зниження рівня прибутковості та зростання витрат на виробництво продукції без відповідної віддачі.

Таким чином, на основі аналізованих даних можна зробити висновок, що підприємство у аналізованому періоді, хоча і показує позитивний результат діяльності, проте воно фактично недоотримало прибутку у 6,8 разів відповідно до попереднього періоду. Керівництву підприємства необхідно звернути увагу, що таке продовження падіння економічних показників діяльності може призвести до неплатоспроможності підприємства, а у подальшому і до банкрутства.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА У НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

4.1. Організація охорони праці на підприємстві

Охорона праці – це система правових, соціально-економічних, організаційно-технічних і лікувально-профілактичних заходів і засобів, спрямованих на збереження здоров'я і працездатності людини в процесі праці. Головною метою охорони праці є створення безпечних умов праці, умов безпечної експлуатації заходів і засобів зменшення або повна нейтралізація шкідливих і небезпечних факторів на організм людини і, як наслідок, зниження травматизму на роботі та професійних захворювань.

Основні терміни і поняття у сфері охорони праці викладені в ДСТУ 2293-93 «Охорона праці. Терміни та визначення», а також статтею 1 Закону України «Про охорону праці». Законодавство з охорони праці являє собою частину трудового законодавства.

Охорона праці щільно пов'язана з економічною сферою. Створення безпечних і здорових умов праці сприяє підвищенню її продуктивності і зниженню собівартості продукції. Підвищення продуктивності відбувається за рахунок регулярного виходу на роботу, зниження стомлюваності працюючих протягом робочого часу, його раціонального використання. Собівартість робіт збільшується при збільшенні витрат на компенсацію втрат робочого часу у зв'язку з тимчасовою чи постійною непрацездатністю, санаторним і амбулаторним лікуванням, на оплату інвалідності, а також при зниженні витрат на оплату пільг за роботу в несприятливих умовах.

У Законі «Про охорону праці» вперше в історії України економічні заходи управління охороною праці піднесені до рангу державної політики. Цим Законом у суспільстві затверджуються принципово нові взаємини, що базуються на економічному механізмі управління умовами праці, у першу

чергу – на принципі формуванні у роботодавця економічної зацікавленості у здійсненні заходів, спрямованих на поліпшення умов праці [15, с.9].

Закон «Про охорону праці» встановив основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в Україні.

Якщо міжнародним договором, встановлено інші норми, ніж ті, що передбачені законодавством України про охорону праці, застосовуються норми міжнародного договору.

Нормативно-правові акти з охорони праці є обов'язковими для виконання у виробничих майстернях, лабораторіях, цехах, на дільницях та в інших місцях трудового і професійного навчання, облаштованих у будь-яких навчальних закладах.

Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади: проводять єдину науково-технічну політику в галузі охорони праці; розробляють і реалізують галузеві програми поліпшення стану безпеки, гігієни праці та виробничого середовища за участю профспілок; здійснюють методичне керівництво діяльністю підприємств галузі з охорони праці; укладають з відповідними галузевими профспілками угоди з питань поліпшення умов і безпеки праці; беруть участь в опрацюванні та перегляді нормативно-правових актів з охорони праці; організовують навчання і перевірку знань з питань охорони праці; створюють у разі потреби аварійно-рятувальні служби, здійснюють керівництво їх діяльністю, забезпечують виконання інших вимог законодавства, що регулює відносини у сфері рятувальної справи; здійснюють відомчий контроль за станом охорони праці на підприємствах галузі.

За порушення нормативно-правових актів про охорону праці, створення перешкод у діяльності посадових осіб органів державного нагляду за охороною праці, а також представників профспілок, винні особи притягаються до

дисциплінарної, адміністративної, матеріальної, кримінальної відповідальності згідно із законом.

4.2. Захист тварин і рослин в умовах радіоактивного, хімічного забруднення і біологічного зараження

Захист сільськогосподарських тварин у надзвичайних умовах – це комплекс організаційних, інженерно-технічних і зооветеринарних заходів, спрямованих на зниження впливу на тварин небезпечних факторів: при стихійних лихах, виробничих аваріях і катастрофах та захист від радіоактивних, отруйних речовин і біологічних засобів.

Основні способи захисту сільськогосподарських тварин від вражаючих факторів надзвичайних ситуацій це:

- укриття тварин у спеціально підготовлених (герметизований) приміщеннях в умовах стійлового і пасовищного утримання, тимчасове укриття в ярах, лісах, кар'єрах, перегін тварин на території, не заражені НХР, БЗ або з допустимими рівнями радіації;
- евакуація тварин із небезпечних зон;
- застосування заходів індивідуального захисту органів дихання і травлення; специфічна профілактика інфекційних хвороб тварин, застосування антидотних засобів і протекторів (мал.2);
- проведення в тваринництві заходів ліквідації наслідків надзвичайних ситуацій.

Вибір способу захисту тварин повинен вирішуватись з урахуванням умов і особливостей господарств, з яких найбільше значення мають: розміщення господарства, його віддаленість від великих міст, залізничних станцій, гідротехнічних споруд, хімічних комбінатів і АЕС; рельєф місцевості, кількість і якість тваринницьких приміщень, пора року, поголів'я тварин і умови їх утримання та ін.

При загрозі радіоактивного забруднення місцевості, керівник ЦЗ об'єкта, відповідно до плану ЦЗ, дає розпорядження привести в готовність формування для захисту тварин. Команда захисту тварин приступає до підготовки тваринницьких приміщень, створення захищених запасів кормів і води на 5-7 діб і на території ферм на 7-10 діб захищених грубих кормів.

Якщо тварини знаходяться на пасовищі, їх наближують до тваринницьких приміщень або переганяють чи переводять із районів, у яких за прогнозом найбільше радіоактивне забруднення, у менш небезпечні.

При подачі сигналу ЦЗ «Повітряна тривога»; «Радіаційна безпека»; «Хімічна тривога» тварин заганяють у приміщення, закривають вхідні двері, вікна і видають добову норму кормів.

Комплексу заходів, що забезпечує стійкість роботи тваринництва в умовах хімічного і біологічного зараження місцевості:

- оцінювання обстановки, яка може скластися на об'єкті;
- заходи щодо збереження або рятування тварин і зниження втрат продукції тваринництва;
- протиепізоотичні заходи введення карантину і обсервації;
- встановлення розмірів і орієнтовних меж осередку хімічного і біологічного зараження та ураження;
- надання профілактичної допомоги ураженим тваринам;
- знезаражування території, тваринницьких приміщень, кормів, води, техніки.

У разі ураження тварин отруйними чи сильнодіючими ядучими речовинами потрібно:

- терміново ввести тваринам антидоти на місці ураження груповим або індивідуальним способом;
- при зараженні крапельними рідинними хімічними речовинами провести часткову ветеринарну обробку шкірних покривів;
- організувати евакуацію тварин із зон зараження;

- застосувати засоби індивідуального захисту поза зоною зараження, при потребі провести повну ветеринарну обробку шкірних покривів, нейтралізацію НХР, які потрапили з кормами і водою в організм тварини.

Заходи ліквідації осередку біологічного (бактеріального) зараження проводять у два етапи:

перший етап - настає з моменту застосування чи потрапляння у навколишнє середовище біологічних засобів до встановлення виду збудника інфекційної хвороби. За цей період необхідно провести загальні профілактичні й протиепізоотичні заходи, встановити карантин, визначити розмір осередку зараження, провести дезінфекцію, неспецифічну терапію антибіотиками широкого спектру дії та інші заходи, спрямовані на локалізацію осередку зараження;

другий етап розпочинається з часу встановлення виду збудника інфекційної хвороби и триває до завершення основних протиепізоотичних заходів, тобто до зняття карантину. Характер і спрямованість протиепізоотичних заходів залежать: від виду збудника, його патогенності, шляхів; стійкості збудника в навколишньому середовищі та інших умов. Якщо збудники інфекційних хворіб спільні для людини і тварин (антропозоозни), то всі заходи в осередку біологічного (бактеріологічного) зараження організують у тісній взаємодії з медичною службою, а при потребі - й іншими службами ЦЗ.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі виділено фактори впливу на політику обліку, що дозволяє визначити її зміст. Базовими є: організаційні та технологічні особливості; джерела доходів суб'єкта; обсяги діяльності; особливості матеріальної та технічної бази; система його інформаційного забезпечення. Відповідно, змістовна частина – це не що інше як сфера допустимих значень ключових параметрів системи. До них, зокрема, можна віднести: закон та стандарти бух обліку; основні його принципи.

Констатовано, що у вітчизняній практиці відсутній стандарт присвячений обліковій політиці. Хоча такі мають місце в не одній країні. Таким чином, методичне забезпечення процесу формування політики обліку потребує деталізації та відповідних роз'яснень.

Загалом процес формування ОП складається із певних етапів. Кожен із яких необхідно детально сформувати, деталізувати важливі сфери та, за необхідності, певні ділянки об'єднати, розподілити всі функції між обліковцями з метою ефективнішої організації обліку.

Враховуючи практику облікової роботи на ПП «Вікнини», нами інтегровані фактори впливу на політику обліку, зокрема згруповано аналітичні фактори впливу на результат за об'єктом «виробничі запаси». Варіант запропонованої діагностики дозволив інтегрувати певні елементи в групи: елементи, які не суттєво впливають на результати; елементи, за якими не можливо здійснити однозначну оцінку; елементи із однозначним впливом на результат. Таке групування дозволяє об'єднати елементи ОП у відповідні обліково-контрольні сукупності, за якими періодично здійснювати контрольні процедури.

Для агробізнесу характерний розрив між періодом виробництва та звітним періодом. Тому діагностика обмежується вивченням плану або технології робіт у землеробстві, надходження продукції в сезон збирання,

особливості тваринництва. Наступна особливість стосується валової продукції, адже тут існує розрив між товарною продукцією та валовою. Перша із яких є меншою, оскільки не всю продукцію реалізують господарства, частина залишається для внутрішніх потреб (посівні матеріали, молодняк тощо).

ПП «Вікнини» є сільськогосподарським підприємством, тому при розробці ОП нами враховано особливості обліку на такого типу підприємствах. Загалом, нами вивчено специфіку ОП на досліджуваному суб'єкті та узагальнено їх послідовність, виділивши наступні стадії: методичні питання, відображені в ОП; технічні питання, відображені в ОП; організаційні питання, відображені в ОП.

З метою максимального спрощення процесу формування ОП, нами розроблено спеціальну методику, яка значно спрощує бухгалтерії ПП «Вікнини». В основі якої знаходиться матриця у формі таблиці найсуттєвіших елементів, які впливають на результат. Відповідно, при розробці ОП необхідно вибрати із неї мету ОП та відповідні методи їхнього обліку, які їм відповідають.

Таким чином, розробляючи ОП необхідно надавати перевагу простим методикам, які не мають прямого впливу на результати, за умови вибору елементів із однозначним впливом необхідно скористатись розробленою методикою. При цьому, здійснюючи вибір необхідно обчислити та врахувати кінцеві наслідки впливу обраної методики ОП на результат.

Враховуючи необхідність наближення практики обліку до МСБО, нами ґрунтовно досліджено методи оцінки запасів при їхньому вибутті. Даний об'єкт вибрано, оскільки його частка в собівартості сільськогосподарської продукції є особливо значним.

Вивчивши використовувану методику на ПП «Вікнини» нами запропоновано для використання, окрім традиційних, ще й альтернативні методики, такі як: NIFO, KIFO, HIFO, BS.

Таким чином, можна стверджувати, що умови економічного сьогодення ставлять перед суб'єктами ринку вимоги, які необхідно динамічно та якісно розв'язувати, надаючи менеджменту підприємства допомогу у їхній реалізації

шляхом пропозицій та рекомендацій за підсумками контрольної та аналітичної діагностики.

Для виконання аналітичних та контрольних функцій на підприємствах доречно організувати відповідний відділ, а враховуючи невеликий розмір досліджуваного підприємства ПП «Вікнини» можна обмежитись одним виконавцем у структурі адміністративного персоналу.

Валюта балансу ПП «Вікнини» на кінець 2019 року знизилась на 2770,0 тис. грн. що пов'язано із зростанням вартості необоротних активів на 8,1 відсотка або на 2045 тис.грн. та зростанням вартості незавершених капітальних інвестицій на 100 відсотків або 2620тис.грн.

Вартість оборотних активів за цей період знизилась на 4815 тис.грн. або на 12,07 відсотка від вартості валюти балансу. Такі зміни відбулись за рахунок зміни вартості запасів на 4343 або 12,53 відсотка, а також зменшення залишків грошових коштів на 863 тис.грн.

Структура власного капіталу складається із двох показників резервного капіталу та нерозподіленого прибутку, які фактично становлять 84,4 відсотку у 2018 році та 91,8 відсотка у 2019 році вартості всіх пасивів підприємства. Такий показник, як нерозподілений прибуток, є позитивним фактором у розумінні того, що власниками підприємства він фактично не вилучається із обігу фірми, а наданий їй, шляхом накопичення, у тимчасове користування для власного розвитку. Зазначене твердження, наглядно відображене тим, що у періоді фактичне зростання резервного капіталу на 15261 тис.грн. або на 39,22 відсотка, тобто весь нерозподілений прибуток попереднього періоду передано до резервного фонду підприємства, а не вилучено його як дохід власника.

Аналітична інформація свідчить про ефективну виробничу діяльність та методику ведення бізнесу, зокрема це відображається через зниження залучення кредитних коштів на 5980 тис.грн. або 84,27 відсотка, тобто підприємство здатне покривати свої видатки за рахунок власних джерел надходжень.

Єдиним негативним фактором у пасиві балансу є зростання кредиторської

заборгованості на 1256 тис.грн. або 48,12 відсотка, і яка становить на дату балансу 3866 тис.грн. або 6,3 відсотка від валюти балансу. Це показує про небажання підприємства вчасно розраховуватись за своїми зобов'язаннями, що негативно може відобразитись на його діловій репутації.

Негативні тенденції існують щодо зміни прибутку, зокрема за період він знизився на 13034 тис. грн. або на 85,4 відсотка, і як не прикро це констатувати, зниження прибутку пов'язано із значним зростанням собівартості на 77,5 відсотка від базового періоду або на 26509 тис.грн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000- 10-5/27793 «Про облікову політику» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/oblikova/pro-oblikovu-politiku-list-ministerstva-finansiv-ukraini-vid-21-12-2005-r-n-31-34000-10-5-27793.html>
2. Лист Міністерства фінансів України від 08.08.2012 р. № 31-08410- 07-10/19584 «Щодо деяких питань з бухгалтерського обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxlink.ua/ua/tax_explained/31-08410-07-10-19584-vid-08-08-2012/
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx
4. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogosektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів 357 України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
7. Податковий кодекс України / Закон України № 2755-VI від 02.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

8. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 392/3685 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://byhgalter.com/psbo-6-vipravlennya-pomilok-i-zmini-u-finansovixzvntax/>

9. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://170820.minagro.web.hostingtest.net/page/?7084>

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.net>.

11. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. – 2012. – № 1 (115). – С. 17-19.

12. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.pdf

13. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с. 358 4

14. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О.П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.

15. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посібн. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.

16. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.

17. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с.
18. Гордієнко Л. Облікова політика підприємства / Л. Гордієнко // ГоловБух. – 2005. – № 1-2 (310-311) – С. 21-22.
19. Городянська Л. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи підприємства / Л. Городянська // Вісник ТНЕУ. – № 3. – 2007. – С. 140-146.
20. Єльнікова Ю.В. Методика відображення змін облікової політики та облікових оцінок у фінансовій звітності / Ю.В. Єльнікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.academy.sumy.ua/images/stories/graduate_docs/1300_st_04.pdf
21. Житний П.Є. Процес формування облікової інформації в управлінні / П.Є. Житний, І.І. Афанасєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/23.pdf
22. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П. Я. Хомина. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 319 с.
23. Заббарова О.А. Креативный учет и балансовая политика / О.А. Заббарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2010/01/22/kreativnyjj_uchet_balansovaja_politika.html
24. Зборовська Н.С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н.С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. – № 5 – С. 355-359.
25. Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства» / М.Ю. Карпушенко – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с.
26. Качанова Т.Є. Аудит облікової політики підприємства / Т.Є. Качанова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economyconfer.com.ua/full-article/788/>

27. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О.М. Костенко // Економіка та держава. – 2009. – № 6 – С. 71-72.

28. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. – М: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

29. Марцішко С. Принципи формування та завдання облікової політики підприємства // Матеріали І Регіональної науково-практичної конференції студентів, асп. і мол. вч. «Концептуальні засади організації та методики обліку, аналізу, оподаткування та аудиту суб'єктів ринку в умовах новітніх інформаційних технологій та розвитку консалтингу», С.128-129.

30. Метьюс МЛ., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”. Посібник з бухгалтерського обліку // Проект Тасіс Європейського союзу “Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні” // Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 554 с.

32. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / [Ю. А. Верига, В.А.Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк]. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.

33. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / [за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г.] – К.: Видавництво ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. – 326с.

34. Облікова політика: Навчальний посібник / [В.М.Савченко, О.В.Пальчук, Л.В.Саловська та ін.]; за ред. Г.М.Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.

35. Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. – Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. – 362 с.

36. Облікова політика підприємства / Т.М. Сторожук. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. – 240 с.
37. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2012_721/39.pdf
38. Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики / Н.В. Прохар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/7_prohar%20n%20v.doc.htm
39. Пугіна Д.О. Ринкові передумови формування ефективної облікової політики підприємств / Д.О. Пугіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008dec/8_topalov.php
40. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навчальний посібник. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
41. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
42. Сидоренко І.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / І.В. Сидоренко, А.О. Сопільник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/1_7e_2011/article/11SIVUTP.pdf
43. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf
44. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
45. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.

46. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібн / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
47. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf
48. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
49. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій / О.П. Хомин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTSFEVUJ:www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf>
50. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємства на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М.Я. Черній // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/43.pdf
51. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В.Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
52. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: збірник кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.
53. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. – Т.: ТНЕУ, 2011. – 338 с.
54. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf 362 4

ДОДАТКИ