

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній рівень «Магістр»

на тему: **«Облік доходів від операційної діяльності (на прикладі еко-ферми «ХХХХ» Рахівського району Закарпатської області)»**

**Виконала: студентка 2 курсу, групи Оп – 61
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»**

МИХАСЮК М. І.
(Прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент ПРОКОПИШИН О. С.
(Прізвище та ініціали)

Рецензент: _____
(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ, ЕКОНОМІКИ ТА ПРАВА
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступень «Магістр»

Спеціальність **071 «Облік і оподаткування»**

(шифр і назва напрямку підготовки, спеціальності)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____

(підпис)

д.е.н., професор Гнагишин Л.Б.

(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«20» лютого 2023 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студенту

МИХАСЮК МАРТІ ІВАНІВНІ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ (НА ПРИКЛАДІ ЕКО-ФЕРМИ «XXXX» РАХІВСЬКОГО РАЙОНУ ЗАКАРПАТСЬКОЇ ОБЛАСТІ)»

Керівник роботи ПРОКОПИШИН О.С., к.е.н., доцент

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ЛНУП від «27» жовтня 2023 року № 572/к-с

2.Термін здачі студентом закінченої кваліфікаційної роботи до «15» січня 2024 року

3.Вихідні дані для дипломної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність досліджуваного підприємства, Інтернет-джерела, методичні рекомендації

4. Зміст дипломної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1.Визнання, оцінка та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства

1.2.Доходи від операційної діяльності як об'єкт бухгалтерського обліку

1.3.Нормативно-правові підходи в обліку доходів від операційної діяльності

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Аналізування результатів діяльності еко-ферми «XXXX»

2.2. Оцінка діючої практики первинного та зведеного обліку доходів від

операційної діяльності

2.3. Аналітичний та синтетичний облік доходів від операційної діяльності

2.4. Відображення інформації про доходи у фінансовій звітності

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Організаційно-технологічні особливості підприємства, їхній вплив на вибір положень облікової політики щодо обліку доходів від операційної діяльності

3.2. Облік доходів від операційної діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем

3.3. Застосування новітніх інструментів і технологій управління доходами підприємства

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «20» лютого 2023 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі КР. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для дипломної роботи).	20.02.23-30.03.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	01.04.23 – 31.08.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Розробка питань з охорони праці та захисту населення. Розробка питань з охорони природи.	01.09.23 – 31.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення дипломної роботи (здача пояснювальної записки керівнику КР; виправлення його зауважень; здача КР на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	01.11.23 – 25.11.23 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (написання доповіді й погодження її з керівником ДР; виправлення зауважень у графічній частині).	26.11.23 – 24.01.24 р.

Студент _____
(підпис)

МИХАСЮК М.І.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ПРОКОПИШИН О.С.
(прізвище та ініціали)

УДК 631.162:657.6

«Облік доходів від операційної діяльності (на прикладі еко-ферми «XXXX» Рахівського району Закарпатської області)».

Михасюк М.І. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування. – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

88 с. текстової частини, 18 рисунків, 14 таблиць, 56 літературних джерел.

Текстова частина включає вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел.

У першому розділі розкривається економічна сутність доходів підприємства та особливості його формування в умовах сільськогосподарського виробництва, зокрема фермерського господарства. Наводиться економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд літератури з питань обліку доходів від реалізації.

У другому розділі здійснено аналіз ефективності діяльності досліджуваного фермерського господарства, досліджено стан обліку доходів від реалізації сільськогосподарської продукції та надання послуг, розглянуто основні методичні підходи організації первинного і зведеного обліку доходів та витрат діяльності, наведено методику відображення доходу у фінансовій звітності.

Третій розділ присвячений розробці напрямків вдосконалення обліку доходів від реалізації як елемента облікової політики підприємства та шляхів пошуку облікових інструментів управління доходами фермерського господарства .

Основні напрацювання теоретичного та практичного характеру узагальнено у вигляді висновків та пропозицій щодо вдосконалення предмету дослідження. Пропозиції із вдосконалення можуть бути впроваджені в облікову практику досліджуваного фермерського господарства.

Ключові слова: сільське господарство, дохід, реалізація, бухгалтерський облік, форма обліку, фінансовий облік, доходи діяльності, витрати діяльності.

АНОТАЦІЯ

У роботі здійснено системний підхід до аналізу наукових думок щодо соціально-економічного змісту доходів підприємства від реалізації продукції та надання послуг. На основі такого підходу виділено дві узагальнюючі функції бухгалтерського обліку: інформаційну та контрольну, а також уточнено формулювання завдань обліку доходів від реалізації. Обґрунтовано і запропоновано шляхи удосконалення обліку доходів від реалізації на теоретичному, концептуальному та методологічному рівнях, які полягають в уточненні економічної сутності поняття; визначенні елементів облікової політики; обґрунтовані напрямів удосконалення обліку доходів діяльності з метою задоволення потреб всіх споживачів економічної інформації з максимальним врахуванням запитів кожного з них, а також розкритті порядку обліку доходів діяльності в умовах застосування комп'ютерних технологій.

SUMMARY

In the work, a systematic approach to the analysis of scientific opinions regarding the socio-economic content of the company's income from the sale of products and the provision of services is carried out. On the basis of this approach, two generalizing functions of accounting are distinguished: informational and control, and the formulation of the tasks of accounting for income from sales is clarified. Ways of improving the accounting of income from sales at the theoretical, conceptual and methodological levels are substantiated and proposed, which consist in clarifying the economic essence of the concept; determination of accounting policy elements; substantiated directions for improving accounting of activity income in order to meet the needs of all consumers of economic information with maximum consideration of the requests of each of them, as well as disclosure of the procedure for accounting of activity income in the conditions of the use of computer technologies.

ЗМІСТ

	стор
ВСТУП.....	6
1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	11
1.1. Визнання, оцінка та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства.....	11
1.2. Доходи від операційної діяльності як об'єкт бухгалтерського обліку.....	23
1.3. Нормативно-правові підходи в обліку доходів від операційної діяльності.....	27
2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	31
2.1. Аналізування результатів діяльності еко-ферми «XXXX».....	31
2.2. Оцінка діючої практики первинного та зведеного обліку доходів від операційної діяльності.....	46
2.3. Аналітичний та синтетичний облік доходів від операційної діяльності.....	51
2.4. Відображення інформації про доходи у фінансовій звітності.....	60
3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	64
3.1. Організаційно-технологічні особливості підприємства, їхній вплив на вибір положень облікової політики щодо обліку доходів від операційної діяльності.....	64
3.2. Облік доходів від операційної діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем.....	69
3.3. Застосування новітніх інструментів і технологій управління доходами підприємства.....	73
ВИСНОВКИ.....	79
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	83

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних економічних реаліях дохід є запорукою стабільного функціонування підприємств та ознакою подання підприємствами криз у їхній діяльності. Для фермерських господарств процес формування доходу має певні особливості, з огляду на масштаби діяльності та спеціалізацію. Окрім цього, процедура формування фінансового результату, правила визнання доходів та витрат підприємства, як елементів, які впливають на достовірність очікуваної величини, є надто трудомісткою та незавжди однозначною. При цьому бухгалтер повинен пам'ятати про добросовісне виконання своїх професійних обов'язків щодо визначення результативних показників, оскільки низька фінансова стійкість є причиною відсутності у підприємств грошових коштів для процесу відтворення, розвитку виробництва. Неплатоспроможність та банкрутство підприємств також безпосередньо є наслідком того, наскільки ефективно підприємство генерує доходи від операційної діяльності та позитивний фінансовий результат. Також на процес формування доходів від операційної діяльності свій відбиток накладає система оподаткування кожного окремого підприємства. Зауважимо, що надмірно високі доходи та фінансові результати подекуди гальмують розвиток підприємства, збільшуючи його витрати на формування надлишкового обсягу виробничих запасів та резервів. Прагнення отримати якомога більше доходу, стимулює підприємства до раціонального використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Система бухгалтерського обліку у сільському господарстві, у тому числі і у фермерських господарствах, ґрунтується на принципах, які закладені у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Відтак очевидною є потреба у розробці методології обліку та методики визнання доходу від операційної діяльності, зважаючи на специфіку сільськогосподарського виробництва та особливості діяльності фермерських

господарств, особливо сімейного типу. Безумовно, що умови євроінтеграції вимагають, щоб сучасна облікова практика орієнтувалась на міжнародний досвід, зберігаючи при цьому національні традиції. Опанування зарубіжної методики обліку доходів від операційної діяльності та адаптація її до національних стандартів та умов діяльності сімейних фермерських господарств є доволі складним та трудомістким процесом. Зважаючи на це, обрана тема кваліфікаційної роботи є актуальною та перспективною, оскільки її розв'язання забезпечить зростання ефективності виробництва та підвищення конкурентоспроможності фермерських господарств.

Вітчизняна наука зробила помітний внесок у розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку в галузі сільського господарства. Зважаючи на досить велику кількість усіляких трактувань поняття «дохід», є потреба уточнити економічну сутність досліджуваної категорії; виникає необхідність дослідити існуючі методики оцінки та визнання доходу від операційної діяльності у підсистемах фінансового та податкового обліку; розв'язання питань щодо визначення елементів облікової політики щодо бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства; є потреба у новому погляді на питання удосконалення методики та організації обліку доходу від операційної діяльності за допомогою сучасних цифрових технологій. Вирішення перелічених питань забезпечить перехід системи бухгалтерського обліку у сільському господарстві на новий якісний рівень. Своєю чергою це підвищить ступінь аналітичності інформації для прийняття ефективних рішень в управлінні сільськогосподарським підприємством.

Якщо вести мову виключно про фермерський уклад, то тут особливої гостроти набуває потреба розробки науково обґрунтованих пропозицій у контексті вдосконалення як теорії, так і практики бухгалтерського обліку доходу від операційної діяльності, оскільки фермерські господарства можуть застосовувати різні схеми бухгалтерського обліку діяльності: з використанням бухгалтерських рахунків та без їх використання. Абсолютно інший підхід в

обліку доходів від операційної діяльності може бути використаний у сімейних фермерських господарствах, які перебувають на спрощеній формі обліку та оподаткування. Усе перелічене підкреслює актуальність обраної теми дослідження.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичної сутності, методичних підходів та практичних рекомендацій щодо покращання бухгалтерського обліку доходу від операційної діяльності фермерського господарства в сучасних умовах господарювання та трансформації облікової системи.

Сформульована мета вимагає вирішення таких завдань:

- дослідити процедури класифікації, визнання та оцінки доходу від операційної діяльності, зокрема в умовах сільськогосподарського виробництва;

- ідентифікувати дохід від операційної діяльності як суб'єкт системи бухгалтерського обліку та елемент визначення фінансового результату сільськогосподарських товаровиробників;

- розглянути методику дослідження процесу визнання та оцінки доходу від операційної діяльності;

- встановити упорядкованість основних компонентів облікової політики в частині доходу від операційної діяльності та випроцедуру складання і затвердження Наказу про облікову політику сільськогосподарського підприємства;

- обґрунтувати шляхи вдосконалення обліку доходу від операційної діяльності на основі сучасних цифрових технологій у галузі бухгалтерського обліку;

- проаналізувати способи відображення інформації про дохід від операційної діяльності у формах фінансової звітності;

- сформулювати практичні рекомендації щодо застосування сучасних інструментів і технологій управління доходами підприємства, що ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Об'єкт дослідження – система визнання, оцінки та бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності в еко-фермі «XXXX» Рахівського району Закарпатської області.

Предмет дослідження – теоретичні, методичні і практичні аспекти бухгалтерського обліку та формування показників фінансової звітності щодо доходів від операційної діяльності.

Методи дослідження. При вивченні теорії обліку доходів від операційної діяльності для визначення загальної тенденції розвитку напрямку обліку доходів використано індуктивний та дедуктивний методи. Теоретичні узагальнення, групування та порівняння – це методи, які застосовані для розкриття сутності поняття доходу як економічної категорії. За допомогою методів системного підходу, аналізу та синтезу доведено, що бухгалтерський облік є цілісною системою, а її внутрішня структура поділяється на самостійні підсистеми. Науково-абстрактними методами та статистичними методами дослідження продемонстровано вибір методів оцінки та визнання доходу від операційної діяльності для задоволення потреб усіх споживачів економічної інформації.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку доходів від операційної діяльності, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та економічної політики, програмні документи та постанови уряду, інструкції та методичні матеріали. У кваліфікаційній роботі використано дані обліку та звітності еко-ферми «XXXX».

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна здійсненого дослідження стосується теоретичного обґрунтування та вирішення низки питань щодо удосконалення обліку доходів від операційної діяльності в умовах сільськогосподарського виробництва на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та в умовах застосування сучасних цифрових технологій. Положення наукової новизни характеризуються

уточненням економічної сутності доходу, виокремленням умов оцінки та визнання доходу від операційної діяльності в умовах сільськогосподарського виробництва, встановленням порядку відображення інформації про доходи від операційної діяльності у формах фінансової звітності згідно із положеннями чинної облікової політики та розробкою пропозицій щодо вдосконалення обліку доходів від операційної діяльності на засадах застосування інформаційних технологій.

Практичне значення одержаних результатів. Застосування в обліковій практиці досліджуваного фермерського господарства запропонованих рекомендацій, одержаних як результат здійсненого дослідження, сприятиме адекватному відображенню операцій з обліку доходу від операційної діяльності в сучасних умовах сільськогосподарського виробництва, своєчасному отриманню та оцінці релевантної інформації для потреб голови фермерського господарства. Отримані наукові та практичні результати сприятимуть підвищенню рівня оперативності, достовірності та аналітичності бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Визнання, оцінка та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства

Головною метою і показником діяльності комерційного суб'єкта є отриманий прибуток, який формується шляхом порівняння доходу від різних видів діяльності та витрат, понесених для отримання цього доходу. При цьому основним видом доходу для більшості суб'єктів господарювання, у тому числі сільськогосподарських, є дохід від операційної діяльності, тобто дохід від реалізації сільськогосподарської продукції, робіт і надання послуг. Тому вдосконалення обліку доходів від операційної діяльності має велике значення для підвищення ефективності управління сільськогосподарськими товаровиробниками та прибутковості їх основної діяльності.

Інформація, створена в системах бухгалтерського обліку, вважається мовою міжнародного бізнесу, оскільки показники фінансової звітності зрозумілі власникам та інвесторам. Категорії бухгалтерського обліку широко використовуються керівниками, власниками, інвесторами, юристами, фінансистами, економістами, тобто всіма учасниками господарських та бізнес-процесів і економічних відносин. При цьому першоджерела достовірної інформації про стан і зміни майна підприємства, отримані фінансові результати та їх розподіл необхідні користувачам для оцінки фінансового стану та фінансової стійкості сільськогосподарського товаровиробника. Дані забезпечують:

- контроль наявності, руху та раціональності використання засобів виробництва;

- отримання повної інформації про господарські операції та процеси, отримання фінансових результатів діяльності;
- своєчасне попередження та усунення виявлених негативних фактів у фінансово-господарській діяльності;
- формування мобілізаційного резерву, тобто коштів для підвищення ефективності аграрного бізнесу та своєчасного погашення боргів тощо.

Дохід, як один із результативних показників, може бути отриманий за рахунок операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (рис. 1.1).

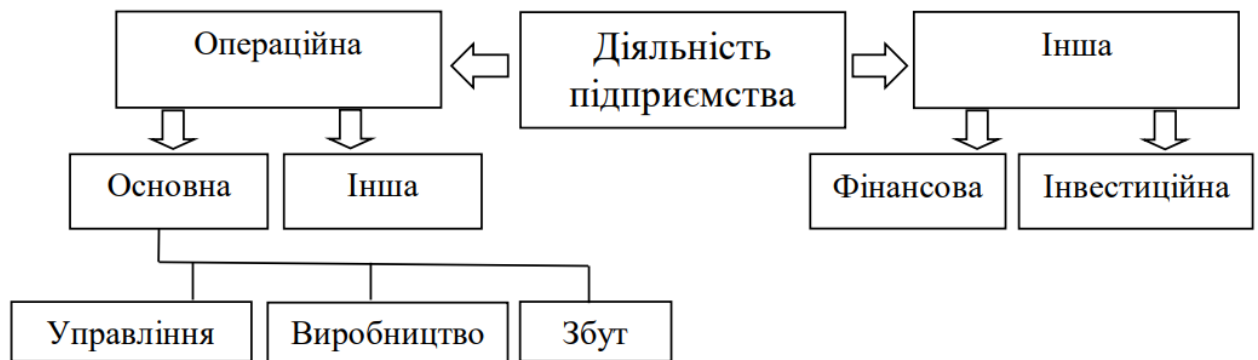


Рис. 1.1. Класифікація видів діяльності підприємства

Джерело: [48]

Основна діяльність – це здійснення підприємницької діяльності, пов'язаної з виробництвом або реалізацією продукції (робіт, послуг), що є метою, з якою створено підприємство. Основна діяльність забезпечує основну частину доходу підприємства. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, поділяються за функціями: управління, виробництво, збут та інші (аналогічно витратам). Відповідно до різних місць походження дохід поділяється на дохід центру інвестицій, центру прибутку та загальний дохід суб'єкта господарювання [5].

Якщо підприємство займається виключно комерцією, то дія в таким видом бізнесу є закупівля товарів; для виробничих підприємств – придбання виробничих запасів, виробництво продукції та її реалізація; реалізація

проектів або надання послуг, тобто створення портфелю – це основний вид бізнесу для інвестиційних компаній.

Дохід визнається та відображається в бухгалтерському обліку згідно із принципом нарахування, який передбачений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Принцип нарахування передбачає, що дохід, витрати та відповідні фінансові результати відображаються в тому періоді, в якому вони були понесені, а дата отримання коштів для суб'єкта підприємництва не впливає на визнання доходу (рис. 1.2).

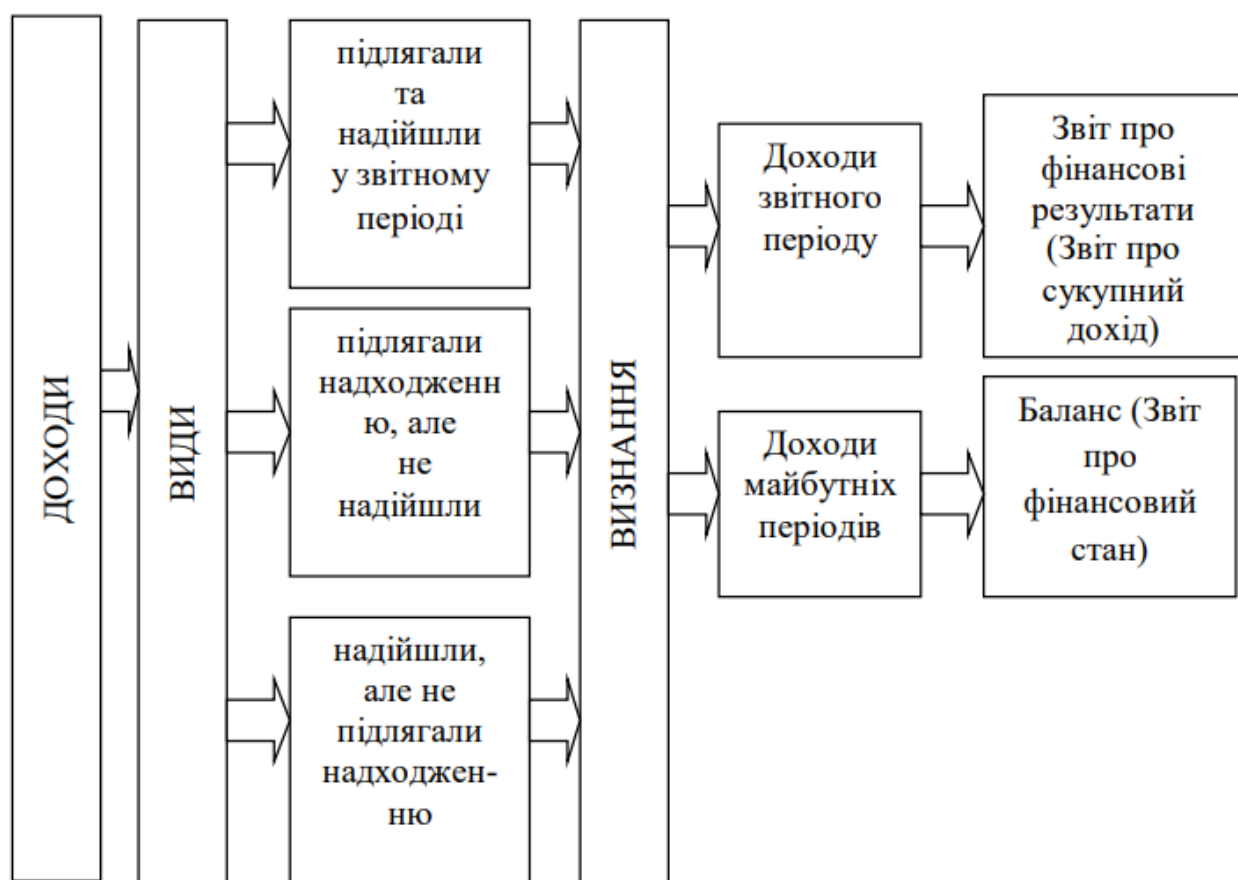


Рис. 1.2. Визнання доходів за принципом нарахування

Джерело: [24]

Наприклад, якщо відвантаження та оплата продукції відбуваються в різні облікові періоди, дохід визнається та відображається в бухгалтерському обліку на дату відвантаження продукції, що є передачею всіх прав, інтересів та ризиків, пов'язаних із правом власності на об'єкт. Принцип відповідності

полягає у визначенні фінансових результатів шляхом порівняння суми доходу за звітний період з витратами за той самий період, понесених підприємством для отримання цих доходів. Наприклад, при обліку визнаного доходу від реалізації продукції одночасно визначаються та відображаються всі витрати, пов'язані з такими операціями.

Оцінка об'єктів бухгалтерського обліку є важливою частиною міжнародних і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Фінансові показники суб'єктів господарювання залежать від достовірності оцінок на всіх етапах руху активів, нарахування та списання доходів. На оцінку доходу впливає економічний зміст господарської операції, результатом якої є реалізація товару, роботи чи послуги. Низку критеріїв для оцінки операційного доходу визначено в національних стандартах бухгалтерського обліку [4], як показано на рисунку 1.3.

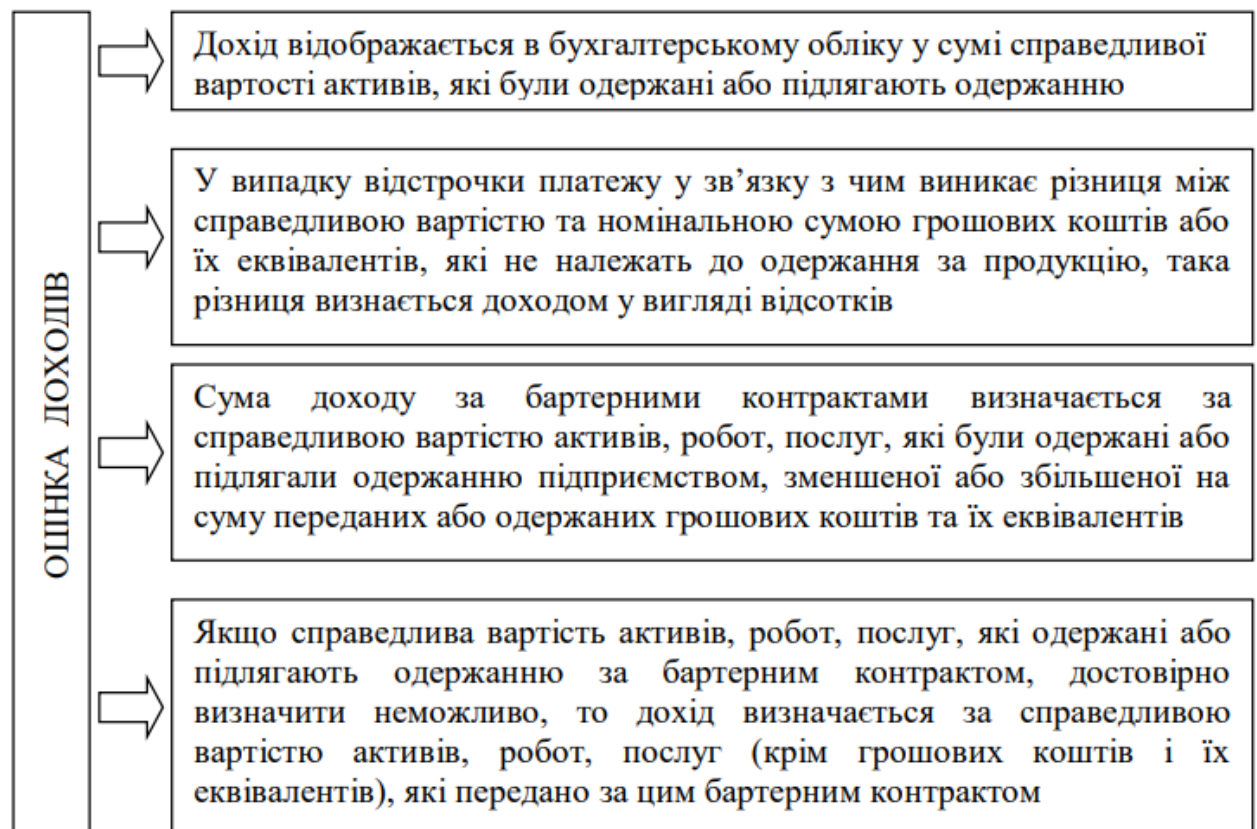


Рис. 1.3. Критерії оцінки доходів

Джерело: [40]

Згідно із вимогами законодавчих актів, національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити положенням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Тому майже кожен національний стандарт за своєю суттю, змістом та об'єктами регламентації відповідає міжнародному стандарту. В українській бухгалтерській практиці основним стандартом, що регламентує порядок організації, формування, визнання, облік доходів та їх відображення у фінансовій звітності, є П(С)БО 15 «Дохід». Міжнародним стандартом, аналогічним П(С)БО 15, є МСБО 18 «Доходи» [46].

Найперше розпочнімо з визначення поняття «дохід», яке властиве трактуванням «доходу» як у міжнародних, так і в національних стандартах бухгалтерського обліку. Згідно із п. 7 МСБО 18 доходом вважається загальна сума економічних вигод, отриманих за період діяльності суб'єкта господарювання за умови зростання статутного капіталу, що відбувається завдяки надходженням активів на підприємство. Що стосується національних стандартів бухгалтерського обліку, П(С)БО15 не містить визначення поняття «дохід», оскільки визначення розкрито у статті 3 НП(С)БО1 і трактується як збільшення економічних вигод у формі збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власника) [24; 39]. Підсумовуючи, можна зробити висновок, що визначення поняття «дохід» однакове, але воно закріплене в різних нормативних документах, що підтверджує вимоги національних стандартів, закріплені в законодавчих документах.

Окрім подібності у визначеннях, існують також відмінності у класифікації доходів, оскільки у вітчизняній практиці класифікація доходів є більш деталізованою, що зумовлено потребами користувачів, рівнем деталізації плану рахунків та контентом форм фінансової звітності. Згідно із вимогами П(С)БО15 та IAS 18 дохід класифікується за такими групами, як показано на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Класифікація доходів відповідно до П(С)БО 15 та МСБО 18
Джерела: [24], [39]

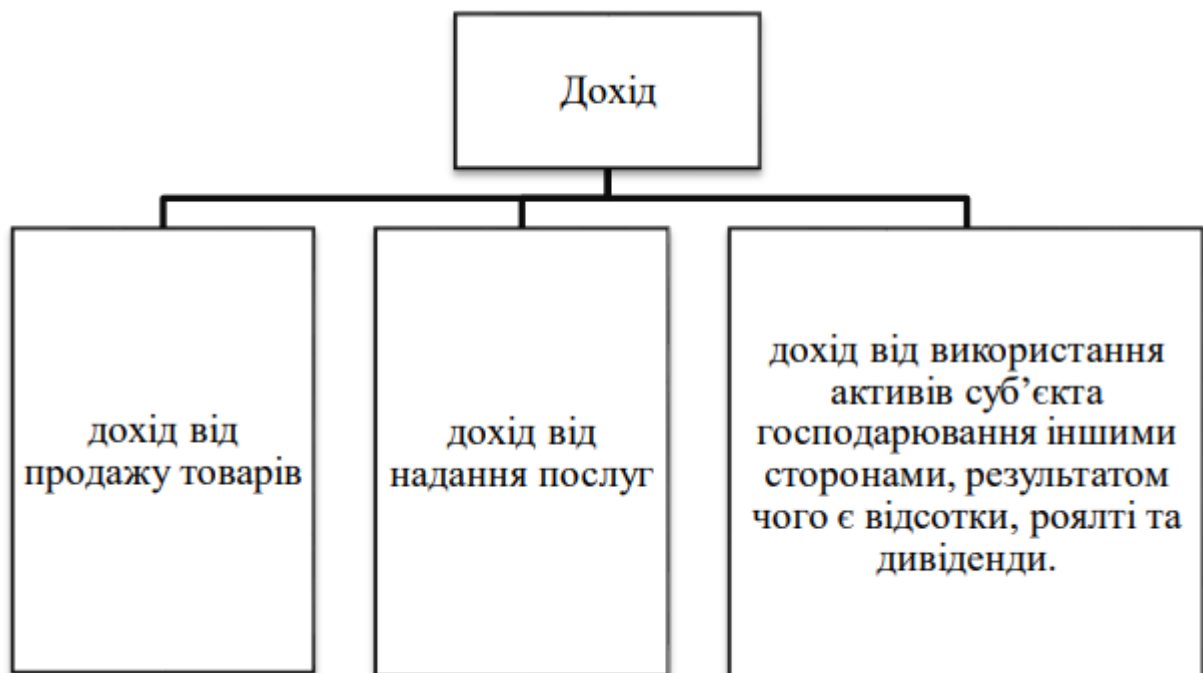
Перші дві категорії відносяться до доходів від операційної діяльності, з яких перший показник являє собою загальний дохід, отриманий суб'єктом господарювання у вигляді доходу після відвантаження продукції або підписання договору на виконання робіт (надання трудових послуг), як підтвердження факту реалізації роботи чи послуги. Дохід від реалізації продукції (послуг, робіт) включає непрямі податки (ПДВ, акциз), знижки, повернення раніше проданої продукції чи товарів. На відміну від загального доходу за всіма вказаними складовими, чистий дохід від реалізації продукції, робіт і послуг розраховується шляхом віднімання показників, перерахованих вище.

Аналіз фінансової звітності сільськогосподарських підприємств показує, що вони нечасто отримують інші операційні доходи, які включають суму інших доходів, пов'язаних з операційною діяльністю, зокрема:

- дохід від курсових різниць;
- дохід від передачі активів у результаті операційної оренди.

- погашення попередньо списаних активів;
- роялті та процентні доходи;
- доходи, отримані від продажу оборотних і необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття.

Згідно із МСБО 18 дохід поділяється на групи, як показано на рис. 1.5.



1.5 Класифікація доходів згідно з МСБО

Джерело: [39]

Згідно із міжнародними мстандартами умовою визнання продажу продукції є те, що підприємство виробляє продукцію з метою продажу. Послуги надаються у зв'язку з виконанням конкретного замовлення, терміни, вартість та інші умови якого встановлюються у відповідному договорі або контракті.

У результаті використання активів суб'єктом господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді:

- а) відсотків (плати за використання грошових коштів та їх еквівалентів або заборгованості господарюючому суб'єкту);

б) роялті (плати за користування довгостроковими активами підприємства, прикладом яких є патенти, авторські права, торгові знаки, ІТ-технології);

в) дивідендів (розподілу отриманого прибутку серед власників пропорційно їх частки у власному капіталі підприємства).

Варто зазначити, що класифікація доходів згідно із МСБО 18 не така деталізована, як згідно із П(С)БО 15, але в міжнародній практиці виділяють конкретні категорії доходів, які відображаються на конкретних бухгалтерських рахунках, в облікових регістрах та у формах фінансової звітності. Основним фактором формування фінансових результатів операційної діяльності є чистий прибуток, який визначається як сукупний дохід за вирахуванням непрямих податків та інших відрахувань, що визначається законодавчими та нормативними актами. Чистий прибуток не включає суми, що отримані від третіх осіб, а також не включає податок на додану вартість, акциз, митні збори та торговельні знижки [22]. Отже, фактичний дохід – це дохід від реалізації продукції, а формула розрахунку така:

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АП} \quad (1.1)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції;

Д – дохід від реалізації товарів (продукції, послуг або робіт);

ПДВ – податок на додану вартість;

АП – акцизний податок.

Вищезазначене вказує на те, що дохід визнається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які отримані або будуть отримані. Щоб правильно організувати облік доходів, необхідно їх класифікувати. Різні види доходів мають різні стандарти визнання. Щодо визнання доходу, то серед принципів бухгалтерського обліку, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», передбачено принцип нарахування та принцип відповідності доходів і витрат [51]. Згідно із другим принципом, щоб

достовірно визначити фінансові результати за певний період, необхідно порівняти доходи та витрати, понесені для отримання цих доходів. При цьому мають бути дотримані умови достовірності оцінки доходу. Реалізація принципів обліку доходів підкреслює важливість визнання та оцінки доходів, що є невід'ємною частиною національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [51].

Основними умовами визнання доходу згідно із П(С)БО є:

- збільшення власного капіталу внаслідок збільшення активів або зменшення зобов'язань (крім збільшення внеску власника в капітал);
- оцінка дохід можна достовірно визначити.

Дохід від реалізації продукції, проектів і послуг визнається при дотриманні наступних умов (рис. 1.6):

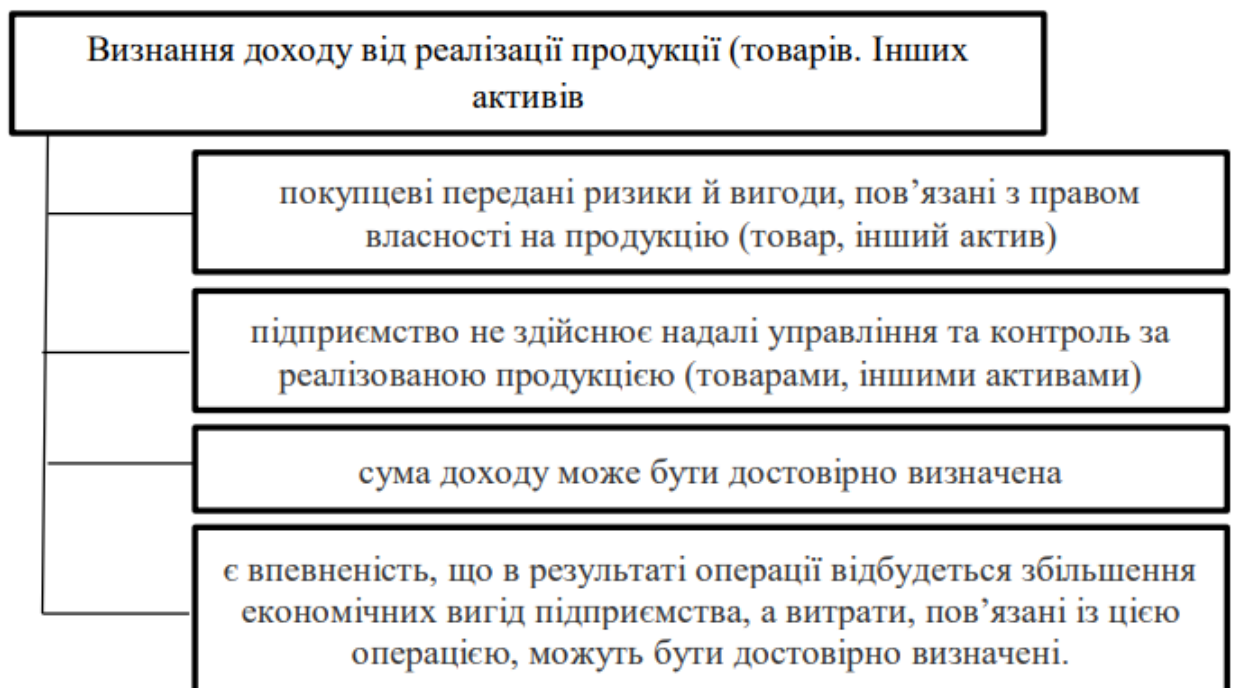


Рис. 1.6. Критерії визнання доходів

Джерело: [49]

Обмін активами подібного призначення з однаковою справедливою вартістю не визнається доходом. Визнання та оцінка доходу від наданих послуг або завершеного будівництва базуються на ступені завершеності таких

операцій на дату складання фінансової звітності, за умови, що результати операцій можна достовірно оцінити. Умовами достовірної оцінки є: визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів); ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інші активи), передані покупцеві; підприємство більше не буде продовжувати діяльність з реалізації продукції (товарів, інших активів). Сума доходу може бути достовірно визначена, що означає, що господарська діяльність призведе до збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з господарською діяльністю, можуть бути достовірно визначено.

Для цілей бухгалтерського обліку та відображення інформації про доходи у фінансовій звітності вони класифікуються за видами діяльності. Національні законодавчі та нормативні акти регулюють такі види діяльності [40]:

- операційна діяльність;
- фінансова діяльність;
- інвестиційна діяльність.

Для виробничих підприємств, у тому числі сільськогосподарських, основним видом діяльності є операційна діяльність, виручка від якої позитивно впливає на формування фінансових показників. У законодавстві та нормативних документах доходи від операційної діяльності класифікуються не тільки за видами діяльності, але й окремо за об'єктами реалізації, тобто доходи від реалізації поділяють за такими напрямками: товарів, продукції та інших активів, придбаних для продажу; надання послуг; виконання робіт.

Такий принцип покладено в основу комплексного обліку доходів від операційної діяльності. Його організація передбачає відображення на окремих рахунках бухгалтерського обліку та статтях бухгалтерської звітності окремих видів доходів. Якщо сільськогосподарські підприємства реалізують основну, додаткову чи супутню продукцію, вони не розрізняють доходи від реалізації такої продукції. Виручка від реалізації всіх видів сільськогосподарської

продукції обліковується на відведених Планом рахунків рахунках бухгалтерського обліку [42].

У табл. 1.1 продемонстровано критерії визнання доходів згідно із вимогами МСБО 18.

Таблиця 1.1

Критерії визнання доходів згідно із вимогами МСБО 18

№ з/п	Вид доходу	Критерії визнання доходом
1	Дохід від продажу товарів	<ul style="list-style-type: none"> - суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; - за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами; - суму доходу можна достовірно оцінити; - ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією; - витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.
2	Дохід від надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> - можна достовірно оцінити суму доходу; - є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією; - можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець звітного періоду; - можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.
3	Дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання	<ul style="list-style-type: none"> - є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання; - можна достовірно оцінити суму доходу.

Джерело: [24; 39]

Оскільки дохід визнається після отримання, тобто після здійснення певної операції та певного виду діяльності, то згідно із положеннями національних стандартів дохід класифікується за видами діяльності, джерелом утворення та складом (рис. 1.7). Таким чином, бухгалтерська методика класифікації доходів відповідає вимогам законодавчих та нормативних актів щодо обліку доходів підприємства та відображення інформації про доходи у

фінансовій звітності, тобто Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

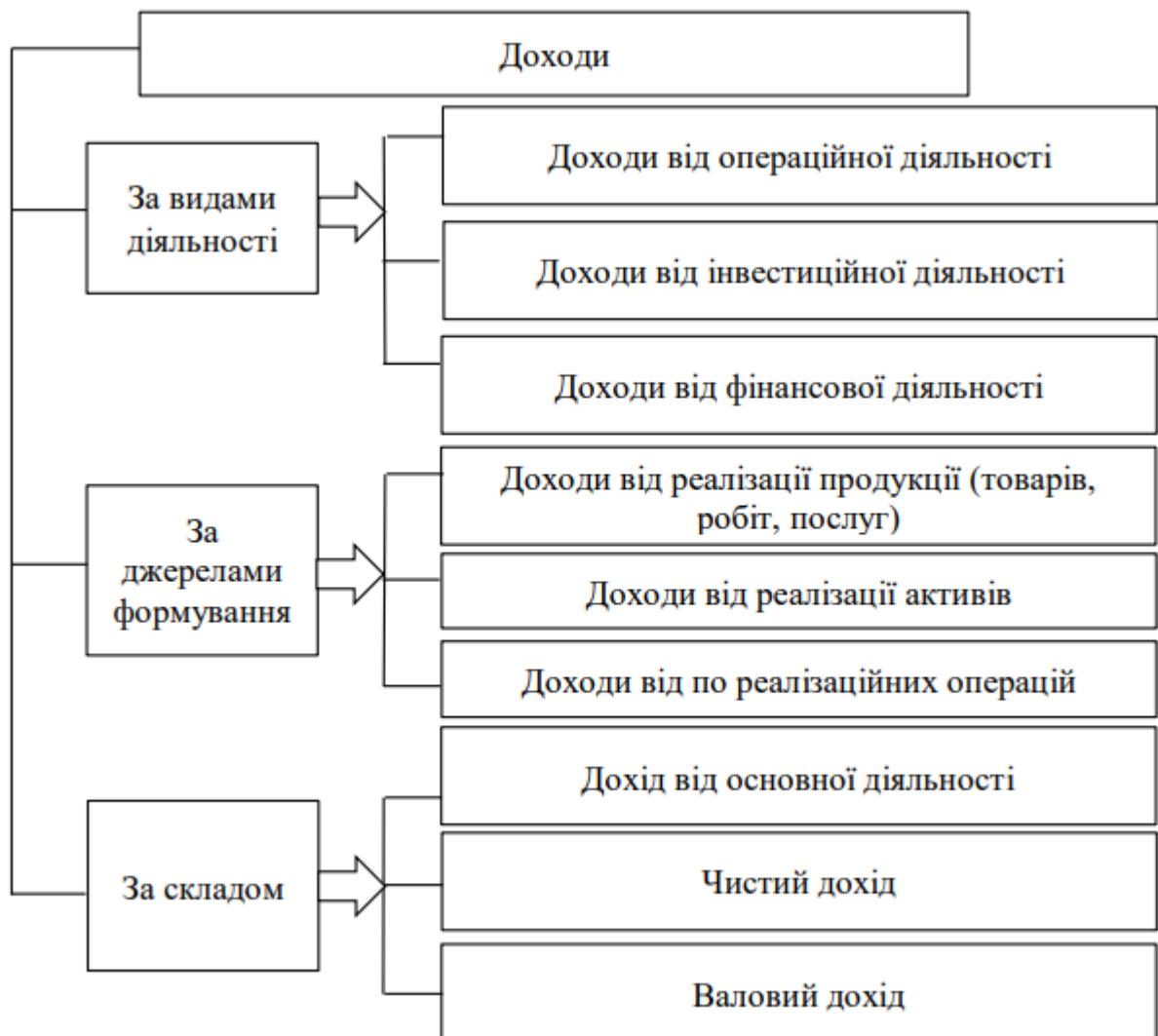


Рис. 1.7. Класифікація доходів господарюючого суб'єкта

Джерела: [56]

Для визначення ступеня завершеності робіт, пов'язаних з наданням послуг або виконанням робіт, національний стандарт рекомендує такий порядок:

1. Вивчення фактичного обсягу виконаних робіт або надання послуг.
2. Оцінка питомої ваги обсягу наданих послуг або обсягу виконаних робіт на певну дату, визначену договором або контрактом, до загального обсягу робіт.

3. Оцінка питомої ваги фактично понесених витрат під час виконання робіт або надання послуг на певну дату в загальній сумі таких витрат, яка визначається кошторисно.

Згідно із статтею 12 П(С)БО 15, якщо дохід від наданих послуг визначити неможливо, він відображається в бухгалтерському обліку як сума понесених витрат [4].

1.2. Доходи від операційної діяльності як об'єкт бухгалтерського обліку

Поняття визначення доходу як об'єкта бухгалтерського обліку, сутність і методика оцінки доходу, момент його визнання належить до фундаментальних питань теорії бухгалтерського обліку, яка посідає одне з центральних місць у дослідженнях різних наукових шкіл і напрямів економічної науки. Питаннями визнання та вимірювання доходів займається багато науковців. У наукових та методичних виданнях, присвячених теоретичним питанням бухгалтерського обліку, висвітлено термін «дохід» та вказано змістовні аспекти. Одним із поширених тлумачень цього терміна є таке. Дохід – це результат динамічного процесу, за допомогою якого бізнес створює товари та послуги протягом певного періоду часу.

Е. С. Хендріксон і М. Ф. Ван Бред переконані, що природа доходу недосліджена. Автори вважають потенційність доходів (з точки зору бухгалтерського обліку) недостатніми. Їхнє розуміння доходу обов'язково передбачає поділ і реалізацію доходу. Так, зростання цін на землю, через її обмеження, збільшує добробут тих, хто живе на ній, але не може стати доходом, поки не буде продано [1].

В українському бухгалтерському середовищі теоретичним питанням обліку доходів не приділяли значної уваги. Досі відсутнє системне вивчення даної проблеми зумовлює її актуальність. Визначення доходу як об'єкта

бухгалтерського обліку наведено в Концептуальній основі розробки подання фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Трактування доходу як об'єкта бухгалтерського обліку згідно із
Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів, у
міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку**

Джерело	Визначення доходу
Концептуальна основа (Framework) складання та подання фінансових звітів	Збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, окрім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу.
Рада з розробки стандартів фінансового обліку США (FASB)	Дохід – це приток активів господарської одиниці або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінації одного та другого) в результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що складають основу діяльності суб'єкта.
Американська бухгалтерська асоціація (AAA)	Дохід - грошове визначення сукупності продуктів або послуг, які передані підприємством своїм покупцям протягом деякого періоду часу.
МСФЗ 18 „Дохід”	Дохід від основної діяльності – валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.
П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”	Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків учасників) за звітний період.

Аналізуючи поточний стан визначення доходів у бухгалтерському обліку, можна зробити такі висновки:

1. Більшість країн, у тому числі Україна, факт зміни в активах і пасивах підприємства використовують для визначення доходу.
2. Головне у визначенні бухгалтерського доходу полягає в тому, що дохід – це не рух грошових коштів. Дохід означає збільшення економічних вигод у формі надходження активів або зменшення зобов'язань. Це призводить до збільшення статутного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків учасників).
3. Основною складовою загального доходу є дохід від реалізації.

Виходячи з того факту, що дохід є або збільшенням активів, або зменшенням кредиторської заборгованості, оцінка (вимірювання) доходу залежить від характеристик активів і кредиторської заборгованості, що оцінюються.

Згідно з міжнародним досвідом та методом нарахування, у більшості випадків дохід від продажів, який відображає продавець, виникає коли право власності на товар переходить від продавця до покупця. Метод нарахування є одним із основних принципів систем бухгалтерського обліку в розвинених країнах і є основою для розрахунку фінансових результатів діяльності. У той час, коли дані фінансової звітності стають все більш важливими для зовнішніх користувачів, таких як інвестори та акціонери, дані про їх операційну ефективність є релевантними на дату складання звітності. Суть цього принципу в Україні не відрізняється від трактування в міжнародній практиці. Тобто, підприємство констатує фінансові наслідки господарської діяльності чи окремих операцій в обліку та звітності, у звітному періоді, в якому ці наслідки настали, незалежно від дати надходження оплати.

Твердження про те, що дохід слід вимірювати в термінах теперішньої вартості грошей або грошових еквівалентів означає, що всі відшкодування та торговельні знижки у визначених цінах повинні вираховуватися з доходу, отриманого від господарських операцій. В Україні дохід відображається в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю отриманих активів, чи тих, що будуть отримані, згідно із П(С)БО 15. У більшості випадків номінальна вартість компенсації, отриманої або отриманої, суттєво не відрізняється від справедливої вартості, яка є ціною, визначеною контрактом.

Однак, у деяких випадках сума виручки не відповідає справедливій ринковій вартості реалізованих товарів, продукції та послуг. Конкуренція між торговими та виробничими підприємствами призводить до того, що вони змушені шукати різні шляхи маркетингу продукції на ринку. Щоб залучити нових і утримати старих клієнтів, підприємства надають знижки та інші вигідні пропозиції. Для товарів та продукції, проданих зі знижкою, дохід визнається на основі суми, що є нижчою за справедливу вартість.

В обліку доходів фундаментальним питанням є визначення методу їх визнання. П(С)БО 15 «Дохід» передбачає визнання доходу за такими критеріями:

- коли активи збільшуються (збільшення дебіторської заборгованості, надходження готівкових коштів), або зменшуються зобов'язання (погашення заборгованості та авансів отриманих), що призводить до збільшення власного капіталу;

- оцінку доходу можна достовірно визначити.

П(С)БО 15 «Дохід» визначає критерії визнання доходу від таких операцій: реалізації продукції (товарів); реалізації робіт та надання послуг; використання активів підприємства іншими сторонами.

У табл. 1.3 порівняно умови визнання доходу від реалізації товарів і послуг у міжнародному (МСФЗ 18) та національному (П(С)БО 15) стандартах.

Таблиця 1.3

Порівняння умов визнання доходу від реалізації товарів і послуг за міжнародними (МСФЗ 18) та національними (П(С)БО 15) стандартами

Умови визнання доходу від продажу товарів і послуг за МСФЗ 18	Умови визнання доходу від продажу товарів і послуг за П(С)БО 15
компанія передала покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на продукцію (товар)	покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)
компанія більше не бере участі в управлінні в тому ступені, який, як правило, пов'язаний з правом власності, і не контролює продану продукцію	підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)
сума доходу може бути достовірно виміряна	сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена
існує ймовірність надходження економічних вигод, пов'язаних з операцією, на підприємство	є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства
витрати, які були або будуть понесені в зв'язку з операцією, можуть бути достовірно виміряні	витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені

Виручка від реалізації товарів і послуг в Україні може бути визнана при дотриманні всіх без винятку вищевказаних умов. Якщо хоча б одна умова не виконується, дохід не слід визнавати.

Терміни визнання доходів визначаються за принципом відповідності доходів і витрат, що має велике значення для правдивого відображення доходів у звітах. Датою визнання доходу від продажу має бути дата продажу. Це розуміється як передача права власності на предмет договору покупцеві за

винагороду. Тобто час виконання збігається з моментом набуття права власності на предмет договору. Як правило, час переходу права власності встановлюється в договорі на основі права, обраного сторонами. Дата транзакції визначається як дата, на яку переходить право власності на товари та продукцію. Таким чином, для визнання доходу від продажу товарів чи продукції доцільно використовувати момент переходу права власності та пов'язані з ним ризики та вигоди.

1.3. Нормативно-правові підходи в обліку доходів від операційної діяльності

Будь-яка компонента підприємницької діяльності вимагає регулювання з боку держави та визнання на міждержавному рівні, а сучасні корпоративні системи обліку та економічного контролю витрат і доходів не можуть повноцінно існувати без відповідного нормативно-правового забезпечення. Регулювання бухгалтерського обліку в рамках його методології завжди було організаційним аспектом, який на сьогодні мало досліджений. Реформування бухгалтерського обліку доходів і витрат відповідно до міжнародних стандартів вимагає спочатку вирішення проблем на національному рівні. Міжнародний досвід показує, що різні системи бухгалтерського обліку мають різні підходи до цієї дискусії. Вершиною правового регулювання бухгалтерської системи є законодавство — це певна кількість обов'язкових дій, оприлюднених державними органами в установленому порядку (рис. 1.8).

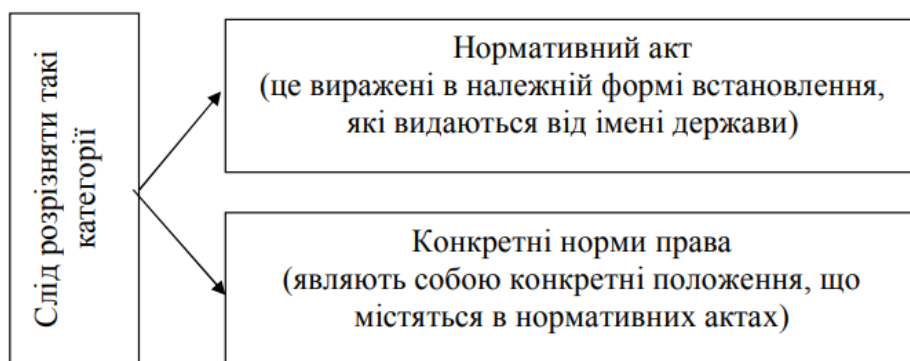


Рис. 1.8. Структура нормативно-правових категорій

Згідно із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в Україні розроблені та набули чинності національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО. З метою стандартизації системи бухгалтерського обліку доходів підприємств, в Україні встановлено єдині правила, які закріплені у низці нормативно-правових актів, починаючи із Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО 15 «Доходи», П(с)БО 16 «Витрати», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики». Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності також побудована на МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи» тощо. Юридична інформація про доходи та витрати підприємства є метою забезпечення функцій управління, аналізу, контролю та прогнозування цих категорій у майбутніх періодах.

Слід також зазначити, що науковці [1] звертають увагу на те, що Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» містить багато неузгодженостей. На їхню думку, Закон не дає відповіді на питання, що таке державне регулювання бухгалтерського обліку, які складові включає державна система, який між ними взаємозв'язок, яка їхня підпорядкованість тощо. Через відсутність уніфікованого методичного забезпечення щодо постановки та реалізації питань відповідальності бухгалтерів. Також на

практиці бракує уніфікованих методик контролю за питаннями бухгалтерського обліку в різних галузях.

Господарський кодекс України регулює відносини між суб'єктами господарювання під час здійснення господарської діяльності. Податкове законодавство України регулює формування об'єктів оподаткування, визначення прибутку, бази оподаткування, розподіл доходів і витрат.

Згідно з Концептуальними засадами складання та подання фінансової звітності, дохід визначається як збільшення економічних вигод у формі доходу протягом звітного періоду, або збільшення корисності активу, або зменшення зобов'язання, в результаті чого у збільшується власний капітал, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу.

На відміну від доходів, окремі міжнародні стандарти конкретно не розглядають витрати, тому, згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, яке відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) служать надійним інструментом для підвищення чіткості інформації, формують основу для оцінки активів і зобов'язань, визнання доходів і витрат, дозволяють компаніям та підприємствам усвідомлювати та запобігати очікуваним ризикам, а також порівнювати менеджмент ефективності попередніх звітних періодів для оцінки фінансового потенціалу та розвитку бізнесу [39].

Наша національна система обліку доходів і витрат від операційної діяльності динамічно розвивається і складається з підсистем, які можна розділити на певні рівні з широкою ієрархією. Кожен рівень норм і законів містить численні нормативні акти, які на всіх етапах та національному рівні підтримують злагоджене функціонування бухгалтерського процесу. Отож, рівнями нормативного регулювання бухгалтерського обліку, в тому числі і обліку доходів, як основного результативного показника, є: міжнародний,

національний, регіональний та рівень підприємства. На мікрорівні розробляють та впроваджують низку внутрішніх регламентів, які стосуються облікової політики щодо обліку доходів. Залежно від конкретних обставин діяльності конкретного підприємства окремі питання повинні регулюватися наглядовими діями, наказами та розпорядженнями керівника.

Оцінка елементів фінансової звітності – це процес визначення суми грошових потоків підприємства, проти якої вони визнаються та відображаються в інших формах звітності. Інформація про виручку, прибуток (збиток) за міжнародними стандартами стосується всіх форм звітності, але найбільш точно відображається у звітах про прибутки та збитки.

Застосування МСФЗ має багато переваг, а саме:

- забезпечення порівнянності звітів з подібними підприємствами;
- забезпечення достовірності інформації;
- здатність залучати іноземні інвестиції та кредити і виходити на світові ринки збуту;
- підвищення довіри потенційних іноземних інвесторів;
- здатність отримувати інформацію, необхідну для прийняття рішень;
- прозорість інформації, завдяки дотриманню правил її підготовки, а також її розгорнутому поясненню.

Важливою умовою вдосконалення чинних національних стандартів є уніфікація окремих понять і термінології, зближення чинних вітчизняних стандартів обліку доходів з українським податковим законодавством, розробка уніфікованих методів оцінки, обліку, ідентифікації та відображення доходів у звітності суб'єктів господарювання. Окрім застосування МС для складання фінансової звітності, це стане запорукою інформаційної прозорості завдяки дотриманню єдиних правил та тлумачень.

2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРАКТИКА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Аналізування результатів діяльності еко-ферми «XXXX»

На малі та середні підприємства припадає більше половини економіки країни. Представники цього прошарку не можуть лобіювати власні інтереси, як великий бізнес, але вони будуть адаптуватися до ситуації та знаходити нові шляхи розвитку. Екоферма «XXXX» розташована у селі Кваси біля міста Рахова Закарпатської області. Ця ферма почала роботу 27 квітня 2019 року як невелика місцева сироварня, яка отримала свою назву від історії та прізвища єврейської родини XXXX, яка на початку XX століття заснувала на цих теренах два пансіонати та санаторій (водолікарня). Згадані об'єкти були добре відомі не лише у місцях поблизу Квасів, Ясіня та Рахова, а й за кордоном.

Екоферма «XXXX» виготовляє витриманий твердий сир, напівтвердий, свіжий кисломолочний (мякий) сир та йогурт з молока корів голштинської породи, яких утримують у Ясінянській територіальній громаді. Окремим напрямком у сироварінні є виготовлення сирів із молока кіз зааненської, карпатської та французької порід Лакон. Корови, кози та вівці пасуться на величезних гірських луках та полонинах, що сприяє високому вмісту жиру і білка у молоці. Це ідеальні показники для виробництва якісного сиру. Адже умови високогірних карпатських полонин створені самою природою, вони менш кам'янисті і пологі, ніж Альпи, а в трав'яному складі міститься багато елементів, корисних у годівлі худоби. Зараз у господарстві 150 кіз, 200 овець і 20 корів. Ще 150 овець пастухи утримують на полонині. Під час повномасштабної війни поголів'я кіз і овець у господарствах значно зросло. У село привезли тварин, евакуйованих із ферм Миколаївської та Київської областей.

Приватний бізнес вдосконалюється і завдяки постійному прогресу, турботі про розвиток і бажанню експериментувати, а також переслідуючи комерційну складову свого бізнесу, власники екоферми вирішили створити унікальний продукт з козячого молока, яке за сучасними мірками є дуже цінним і корисним, і в межах екоферми ще відкрити окремий напрямок діяльності – туристичний. Утримання 150 голів кіз молочної породи, кількох корів та ослів здійснюється на території сироварні. Таким чином, окремим видом діяльності екоферми «XXXX» є організація екскурсій на територію екоферми, під час яких тварин можна обіймати, фотографувати та годувати своїми улюбленими стравами. Емоційний контакт з тваринами є найефективнішим способом лікування депресивних станів. Щоб подарувати своїм гостям нові смаки, а також гарні емоції та порадувати їх, власний багатопрофільний бізнес доповнюють ще однією туристичною атракцією – козячою терапією. Для створення нової туристичної дестинації важливо, щоб тварини мали лагідний і товариський норов. Тому для цих цілей ще утримують кіз альпійської та довговухої англо-нубійської породи, а також особин породи ламанчі з маленькими непримітними вушками. Екскурсанти та бажаючі мають змогу скуштувати дев'ять різновидів крафтових сирів, які виготовляють із коров'ячого та козячого молока.

Тваринницький загін кіз утримується у загоні, він доглянутий, а у вухах має спеціальні бирки. Процес доїння проводять двічі на день (вранці і ввечері) за допомогою спеціальних машин. Протягом дня козиний тваринницький загін переганяють на прилеглі території на випас. Суворе дотримання всіх зооветеринарних заходів, які гарантують високий рівень здоров'я тварин, також є важливим для якісного кінцевого продукту. Всі трудомісткі виробничі процеси автоматизовані. Процес доїння безконтактний. Молоко отримало відзнаку «Екстра».

Годують кіз та інших тварин натуральними кормами, зазвичай пивним зерном і макухою, комбікормами на основі ячменю, кукурудзи, вівса та інших

злаків. Для зимового утримання власники закупають тюки сіна у селян. Кози зааненської породи є продуктивними. Для продукування великої кількості молока вони невибагливі у їжі. Також дають здоровий приплід. Утримуваних кіз усіх порід цінують за високі надої і відмінні смакові якості молока.

Окремим напрямком крафтового виробництва екоферми «XXXX» є виготовлення морозива у лекварні «Джелато Гуцулато». Бренд лекварні походить від кличок пари чорно-білих племінних корівок голштинської породи, яких утримують для забезпечення виробництва морозива молочною сировиною: Джелато – Джела, Гуцулато – Гуля.

Екологічна ферма «XXXX» спрямовує інвестиції у вітчизняний бізнес, створення нових робочих місць, високотехнологічне виробництво та якісну продукцію, розвиваючи сільську інфраструктуру та провадячи соціально відповідальний бізнес. Найближчим часом планують в сільській місцевості, або у високогір'ї взяти в оренду або придбати ділянку під пасовище та створити умови для високотехнологічного виробництва високоякісної продукції. Незабаром козяче молоко з екологічної ферми буде народжуватися з музикою. Щоп'ятниці процес доїння супроводжуватимеся класичною музикою.

У планах власників екоферми «XXXX» є збільшити поголів'я кіз до 200 голів для створення зразкової полонинської ферми, яка також включатиме овець місцевих порід, а також овець французької лаканської породи (12 голів), які були завезені на ферму.

З трьох видів молока на екофермі «XXXX» виготовляють сортів 15 сиру. Є асортимент більш дешевих продуктів із суміші коров'ячого та козячого молока та асортимент більш дорогих продуктів із козячого та овечого молока. Тверді сири зберігаються до року. Для зберігання продукції є три спеціальні приміщення з відповідним температурно-вологісним режимом. Деякі сири виготовляють із чебрецю, вирощеного на місцевих луках. Сироварня розташована біля джерела, яке має високу лужність. Вода з джерела використовується в процесі виробництва сиру та покращує його смак.

У табл. 2.1 розглянемо характеристики популярних сортів на сиру, які виготовляють екоферми «XXXX».

Таблиця 2.1

**Характеристика сортів сиру, що виготовляють у сироварні екоферми
«XXXX»**

Сорт сиру	Характеристики та смакові властивості
«Мольфар»	Виготовлений з кавою, горіхами та різними спеціями, це напівтвердий сир із терміном зрілості 1,5-2,5 місяці та терміном зберігання до півроку
«Кваси»	Відносять до групи терпких твердих сирів, які сподобаються всім пошанувачам знаменитого пармезану
«Васкул»	М'який сир, що смакує до кави і вина
«Овеча бриндзя»	Виготовляється з найкращого незбираного овечого молока. Його солодкуватий молочний аромат і неповторний солонуватий присмак є ідеальною приправою для легких салатів, пасти, смаженого м'яса, вареників тощо
«Капра»	Зрілий твердий сир з козячого молока, з пряним вершковотрав'яним смаком. Сир покритий куркумою та чудово смакує із зеленими салатами, свіжоспеченим хлібом і витриманим червоним вином
«Коров'яча бриндзя»	Має ніжно кремову консистенцію, розсипчасту структуру та легкий кисло-солоним смак. Смакує із свіжими овочевими салатами та закусками
«Морікано»	Молодий козячий сир з легким кислуватим присмаком, вкритий запашними спеціями і різнотрав'ям. Добре пасує до напівсолодких вин та напівтемного пива, а також до легких овочевих салатів
«Любаска»	Молодий ніжний сир з коров'ячого молока та вкрапленням гірської чорниці
«Пекоріно»	Витриманий напівтвердий сир із зернистою текстурою, присипаний чорним перцем, виготовлений з молока карпатських овець, вирощених на трав'яній відгодівлі
«Стара Карга»	Дозрілий напівтвердий сир з овечого та коров'ячого молока (50/50), з ароматними заквасками, виготовлений шляхом промивання зерна холодною джерельною водою. Заправляється сумішшю какао, меленої кави, чорного перцю і міцного темного пива
«Трембіта»	Еластична, але щільна сирна паличка, копчена на фруктовій деревині і є смачною закускою до пива

Можна вважати, що екоферма «XXXX» за п'ять років свого існування стала туристичною родзинкою регіону, хоча всі продукти, а це близько 15 сортів сиру продаються на місці. Молоко для виробництва, за значно вищою за середню ціну по Україні, отримують від жителів навколишніх сіл. Так, закупівельна ціна коров'ячого молока становить 15 грн./л, козячого – 30 грн., овечого – 50 грн., а середня ціна молока для населення країни не перевищує 10 грн./л. Завдяки цьому селяни збільшили поголів'я худоби, частково за рахунок безкоштовно отриманих від фермерського господарства ягнят і козенят – щоб покращити якість утримуваних тварин та якість самого молока. Сьогодні екоферма «XXXX» закуповує молоко у 85 особистих селянських господарствах. Порівняно із 2019 роком, коли невелика сироварня переробляла 100 літрів молока на добу, станом на 2022 рік виробництво зросло в десятки разів: шістеро осіб щодня переробляють тонну молока і виготовляють близько 150 кілограмів сиру.

Заснування сироварні відбулося за власні кошти власника екоферми «XXXX». Потім підприємець отримав грант на розширення бізнесу у розмірі 500 тис. грн. за ці кошти додали нові котли, систему аналізу молока, побудували приміщення для зберігання сиру. Сироварня «XXXX» стандартизована за системою НАССР (Hazard Analysis and Critical Control Points), основною вимогою якої є автоматизоване доїння тварин на фермі за допомогою спеціального обладнання. Молоко, яке закуповує сироварня у жителів громади, проходить суворий контроль якості. Зокрема перевіряють такі параметри: жирність, домішки води та соди, соматичні клітини (кількість мертвих клітин, перевищення норми, що свідчить про захворювання вимя), рівень кислотності. Неякісне молоко вибраковують.

Екоферма «XXXX» має замкнутий цикл виробництва – зернові залишки від виробництва пива у власній броварні згодовують тваринам, щоб уникнути специфічних форм утилізації відходів.

Екоферма «XXXX» - фермерське господарство, яке постійно розвивається. У 2023 році на полонині Менчул на туристичній стежці, що веде на вершину гір Петрос, власники відновили сироварню, яка існувала тут 100 років тому. Там, як і за часів Австро-Угорщини, виготовлятимуть преміальний сир «Емменталь» із коров'ячого молока, яке дозріватиме протягом року. Для цих потреб поголів'я корів із 12 у 2022 році збільшили до 60 у 2023 році. Завдяки змінам температури під час дозрівання у цього сиру утворюються класичні круглі бульбашки. Сир вироблятимуть на горі, а дозріватиме він у сховищі екологічної ферми у підніжжі. За часів Австро-Угорщини у цій місцині була велика сироварня, яка виробляла сир Емменталь та імпортувала його в інші країни Європи.

Крім сироварні, на території полонини будують приміщення для персоналу і пастухів, забезпечуючи їм сучасні санітарні умови. Оскільки сироварня розташована посередині туристичного маршруту, то тут облаштують приміщення для відвідувачів. Буде можливість відвідати майстер-класи, продегустувати та придбати сир.

Земля на полонині є спільною власністю громади, тому вся інфраструктура для пастухів буде передана громаді, або власникам тварин, які створять кооператив після завершення будівельних робіт.

Будівництво сироварні на полонині зумовлене поганим станом доріг і великою віддаленістю від сіл. Цей фактор мав вплив на зменшення кількості корів на полонині. В умовах сучасності відновлення прийому молока на полонині викликала зацікавленість селян, бо для них це економічно вигідно та зручно. Корів доять на полонині, кожен день звітують про кількість молока кожному власнику, а в селі власники екоферми «XXXX» платять людям кошти.

Зараз нова сироварня переробляє близько 250 літрів молока на добу, тож потенціал для зростання є. Уже сьогодні на полонині споживачам пропонують свіжий солоний сир («прімо-сейл»). При цьому перша партія витриманого сиру Емменталь буде доступна в 2024 році. Власник сироварні передбачає, що ціна

на нього буде приблизно така ж, як і на інші натуральні крафтові сири – близько 800 гривень за кілограм.

Навколо села Кваси є п'ять полонин, де пасуться велика рогата худоба та вівці. Оскільки поголів'я худоби скорочувалося, полонини виявилися занедбанними. У разі успішного випробування сироварні в урочищі Менчул, такі сироварні будуть відкриті і на інших полонинах. Власники екоферми «XXXX» наголошують, що вони планують крок за кроком розвивати полонини, бо з одного боку хочуть дати можливість людям отримати додатковий дохід, а з іншого — виробляти натуральну, екологічну та органічну продукцію».

Власники екоферми «XXXX» зацікавлені у розвитку в регіоні вівчарства та збільшенні продуктивності тварин. Вони працюємо з Асоціацією вівчарів України над розробкою спільних проектів, щоб за якісної племінної роботи, сучасної ветеринарії, раціону та правильного утримання одна вівця давала не 300 грамів молока, а літр. Місцева влада підтримує галузь вівчарства, зазначаючи про пріоритетність розвитку цього напрямку в регіоні.

Станом на 30.09.2022р. у екофермі «XXXX» було працевлаштовано 26 осіб. Слід зазначити, що працівники задіяні до різних видів робіт. Їх праця використовується і у тваринництві (догляд та випасання тварин), і у сироварінні, і у пивоварінні, і у туристичному напрямку діяльності екоферми.

У власності екоферми «XXXX» є дві невеликі ділянки землі (4 га), на яких розміщено будівлю пивоварні, приміщення для зберігання готової продукції та гараж. Пасовища на полонинах гірських карпат фермерське господарство орендує у територіальній громаді. Також земельні ділянки, на яких розташовані ресторани, є орендованими. Екоферма «XXXX» здійснює свою діяльність за такими напрямками: молочне тваринництво з власною переробкою молока, промислове виробництво (пивоваріння), готельно-ресторанна справа, екотуризм. Завдяки впровадженню у фермерському господарстві сучасних технологій і суворому контролю на всіх етапах виробництва, виробник досягає найвищих якісних і смакових показників своєї

продукції, які дуже затребувані справжніми поціновувачами домашнього продукту.

У табл. 2.2 проаналізуємо фінансовий стан досліджуваного фермерського підприємства.

Таблиця 2.2

Динаміка основних економічних показників екоферми «XXXX»

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Величина власного капіталу на початок року, тис. грн	251*0	2**01	35*60	142,4
Виручка від реалізації готової продукції та послуг, тис. грн	30*65	3*03*	33523	10*,0
у т.ч. виручка від реалізації продукції власної переробки	5**0	11142	2*061	більше у 4,* раза
Частка виручки від реалізації продукції власної переробки в загальній сумі надходжень, %	1*,4	2*,3	*3,*	+64,3 п
Середня чисельність персоналу, осіб	31	3*	26	*3,*
Витрати на оплату праці, тис. грн	135*6	1266*	15****	116,1
Витрати на придбання сировини та послуг, тис. грн	1*11	22**	2**1	1*4,2
Чистий дохід від реалізації продукції, товарів та, послуг	116*0	146*3	21511	1*4,2
Собівартість реалізації, тис. грн	**4*	**3*	1*2*5	більше у 2,5 раза
Чистий прибуток, тис. грн	3*20	2*5*	2****	*0,1
Рівень рентабельності, %	26,5	16,4	13,5	-13,0 п

Дані наведеної таблиці свідчать, що досліджуване господарство є рентабельним. Величина власного капіталу впродовж останніх трьох років зросла на 42,4 % і у звітному році становила 35*60 тис. грн. при цьому виручка від реалізації продукції зросла лише на *,0%, або на 2*5* тис. грн. При цьому скоротилася чисельність персоналу – на 5 осіб, але на фоні цієї тенденції зросла середньорічна оплата праці. На тлі зниження чистого прибутку на 1*,* %, показник рівня рентабельності також знизився на 13,0 відсоткових пункта.

Причиною такої ситуації є випереджаюча інфляція, яка спричинила ріст виробничих витрат, здорожання виробництва та збільшення впродовж досліджуваного періоду собівартості реалізації у 2,5 рази.

У звітному 2022 році досліджуване фермерське господарство згенерувало чистого прибутку на суму 2*** тис. грн. При цьому рівень рентабельності порівняно з 2020 роком знизився із 26,5 % до 13,5 % у 2022 році.

За результатами реалізації продукції власної переробки у 2022 році екоферма «XXXX» отримала 2*061 тис. грн, або у 4,* рази більше порівняно із 2020 роком. Питома вага грошових надходжень від реалізації продукції власної переробки за три роки зросла із 1*,4% до *3,*,*%, або на 64,3 відсоткових пункта. Виявлена динаміка наштовхує нас на висновок, що виручка від реалізації продукції власної переробки помітно зростає, забезпечуючи фермерському господарству близько третини грошових надходжень.

Оцінюючи стан дебіторської та кредиторської заборгованості у табл. 2.3, можна виявити низку закономірностей.

За представленими у таблиці 2.3 показниками можна виявити такі закономірності. Величина власного капіталу впродовж трьох років зросла на 31,1 %. Аналогічна тенденція властива динаміці усіх досліджуваних показників. Попри те, що обсяг необоротних активів практично не змінився, у складі цієї статті Балансу з'явилась позиція, яка стосується нематеріальних активів. Більше того, їхня вартість впродовж досліджуваного періоду зросла майже вдвоє. Екофермою було одержано торгову марку і включено її вартість до складу вартості нематеріальних активів. За рахунок збільшення поголів'я кіз та великої рогатої худоби, спостерігаємо зростання на 46,*% вартості довгострокових біологічних активів.

Таблиця 2.3

**Рівень дебіторської та кредиторської заборгованості та інших активів і
власного капіталу у екофермі «XXXX», тис. грн**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Необоротні активи	3**4*	3**41	3*35*	103,4
з них				
Нематеріальні активи	-	421	**6	1*4,3*
Довгострокові біологічні активи	2131	260*	3064	146,*
Оборотні активи	2522*	2*5**	335*1	135,*
з них				
Запаси	112**	1*32*	1*2*5	156,2
Виробничі запаси	34*2	4*1*	4*4*	13*,*
Незавершене виробництво	1*3*	3150	42**	більше у 2,3 раза
Готова продукція	5*34	*424	***2	13*,*
Поточні біологічні активи	2*10	23**	26*1	*4,3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	21*5	303*	24*3	116,0
Поточні зобов'язання і забезпечення	135*4	13*60	16050	120,6
кредиторська заборгованість:				
за товари, роботи, послуги	2*51	2**1	32*1	113,1
за розрахунками з бюджетом	33*	604	561	16*,*
за розрахунками зі страхування	36	60	*5	більше у 2,4 раза
за розрахунками з оплати праці	134	155	1**	136,2
Власний капітал	4*4*0	52353	55441	11*,1

* У розрахунку до 2021 року

За рахунок подвоєння масштабів незавершеного виробництва, вартість оборотних активів збільшилась на 35,* %. Є тенденція до зростання показника вартості готової продукції на 3*,* %, що вказує на нагромадження запасів готової продукції на складі фермерського господарства. Вважаємо це негативним явищем, оскільки у господарства можуть виникнути проблеми із наявністю вільних коштів для покриття поточних витрат. При цьому екоферма нарощує обсяги виробничих запасів, вартість яких за останні три роки зросла на 3*,*%.

Величина дебіторської заборгованості є рівномірною впродовж періоду дослідження, її незначне збільшення у звітному році на 16,0 % свідчить про те, що розрахунки із покупцями відбуваються своєчасно.

Негативним проявом є збільшення на 36,2 % величини кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці. Станом на кінець 2022 року фермерське господарство заборгувало працівникам 1** тис. грн. Частково на зростання цього показника має вплив сезонний чинник, коли у зимовий період зменшується виробництво молока, відповідно і обсяги його переробки та реалізації готової продукції. Зменшення доходу від реалізації має негативний вплив на рівень та своєчасність виплат працівникам заробітної плати. Водночас у складі кредиторської заборгованості найбільшу питому вагу становить заборгованість за товари, роботи, послуги – 32*1 тис. грн. зростання цього показника на 13,1 %, навпаки, означає несвоєчасність розрахунків із постачальниками.

Загалом бізнес-процеси у екофермі «XXXX» проходять досить ефективно, незважаючи на певні труднощі, які пов'язані із впливом чинників зовнішнього середовища і призводять до зниження прибутку та рівня рентабельності.

Екоферма «XXXX» виробляє та переробляє молоко на власних потужностях. Тому доречно визначити питому вагу реалізації промислової продукції, виробленої з власної сировини, у виручці від реалізації продукції, а також питому вагу окремих продуктів переробки молока у загальній виручці від реалізації продукції. (табл. 2.4).

Попри те, що екоферма «XXXX» позиціонує себе як сільськогосподарське підприємство, найбільшу частку вона отримує від реалізації такого виду продукції власної переробки як пиво. Так, надходження доходу від реалізації звареного у власній пивоварні пива забезпечує господарству від 31,2 до 46,* % грошових надходжень за аналізований період.

Таблиця 2.4

Динаміка величини та структури доходу від реалізації продукції власної переробки екофермою «XXXX»

Продукція	2021 р.		2022 р.	
	вартість, тис. грн	%	вартість, тис. грн	%
Сир «Мольфар»	*5	0,*	1***	6,*
Сир «Кваси»	*2*	*,4	2*16	10,0
Сир «Васкул»	*33	*,5	1*1*	6,*
Сир «Капра»	*2*	*,4	20*3	*,4
Сир «Коров'яча бриндзя»	*10	6,4	1442	5,1
Сир «Морікано»	401	3,6	2265	*,1
Сир «Любаска»	11**	10,6	1*3*	6,2
Сир «Стара Карга»	3*2	3,5	1*61	6,3
Сир «Трембіта»	463	4,2	1*03	6,4
Морозиво	20*	1,*	1620	5,*
Пиво з власної пивоварні	520*	46,*	**45	31,2
Всього надходжень від реалізації продукції власної переробки	11142	100	2*061	100

Питома вага доходу від реалізації різних сортів сиру приблизно однакова впродовж останніх двох років і коливається в межах від 5 до 10 відсотків. Водночас найпопулярнішим є сорт сиру «Кваси» - візитівка екоферми «XXXX». Продукт відмінної якості та доступний за ціною забезпечує господарству близько 10,0% доходу у загальному обсязі доходу від реалізації готової продукції, виготовленої на власних потужностях.

Проаналізуємо вихід продукції, отриманої на власному молокопереробному підприємстві (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Обсяги виробництва та ціна реалізації сирів власного виробництва
екофермою «XXXX»**

Вид молочної продукції	2020 р.		2021 р.		2022 р.		2020 р. до 201* р., %	
	обсяг, т	ціна 1 кг, грн	обсяг, т	ціна 1 кг, грн	обсяг, т	середня ціна 1 кг, грн	обсяг, т	ціна 1 кг, грн
Сирі різних сортів	3*	110	4*	130	54	1*0	145,*	163,6

Виробництво молочної продукції здійснюється на власному устаткуванні з використанням власної сировини. Собівартість реалізованого молока включається до собівартості продукції молочної продукції, зокрема сирів різних сортів. Оскільки собівартість виробництва молока є важливою частиною собівартості продукції сироваріння, проаналізуємо її динаміку та чинники, які впливає на її розмір. Ціна реалізації сиру щороку зростає не лише через вплив інфляційних процесів. Річ у тім, що продукція екоферми «XXXX» належить до категорії крафтової продукції. Як відомо такі продукти, як правило, відповідають високим стандартам якості, так звані продукти преміум класу. Тому чинник якості також має вплив на рівень ціни на продукцію.

На сьогодні у підприємстві налічується 20 голів корів дійного стада (табл. 2.6).

Середній надій на одну лактуючу корову становив у 2022 році 5*46 кг на рік. Завдяки безконтактному доїнню через сучасні доїльні установки можна отримати молоко сорту «Екстра». З урахуванням органічних технологій годівлі та якості стада середній надій на корову становить 16 літрів з жирністю 4%. Це нормальний показник для органічних ферм, хоча 1* літрів на корову вважається хорошим показником. Сьогодні господарство на рік виробляє близько 50 тонн молока різних сортів. Власні потужності дозволяють переробляти 150 кг молока за зміну. Тому практично усе оприбутковане молоко переробляють на власних потужностях. Паралельно спостерігаємо збільшення і обсягів

переробки молока, і обсягів оприбуткованої готової продукції, зокрема сирів – приблизно на 50,0 % за обома позиціями (табл. 2.*).

Таблиця 2.6

Поголів'я дійних тварин та її продуктивність у екофермі «XXXX»

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Корови, голів	15	1*	20	133,3
Виробництво коров'ячого молока, ц	*5,4	*4,6	114,*	134,5
Середньорічний надій від одної корови, кг	56*5	5563	5*46	100,*
Собівартість виробництва 1 ц коров'ячого молока, грн	4*5,*	54*,2	622,*	130,*
Кози, голів	10*	124	150	13*,*
Виробництво козячого молока, ц	21*,3	241,2	322,2	14*,6
Середньорічний надій від одної кози, кг	2021	1*45	214*	106,3
Собівартість виробництва 1 ц козячого молока, грн	21,*	22,4	23,*	10*,2
Вівці, голів	132	165	201	152,3
Виробництво овечого молока, ц	16,0	23,*	2*,*	1*5,6
Середньорічний надій від одної вівці, кг	121	145	14*	122,3
Собівартість виробництва 1 ц овечого молока, грн	2*,4	2*,5	2*,*	104,6

Таблиця 2.*

Динаміка загальних обсягів переробки молока на власних потужностях екоферми «XXXX»

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Обсяг молока, переробленого на власних потужностях, ц	31,*	35,*	46,*	146,4
Обсяг виробництва продукції переробки молока, т	6,3	*,2	*,3	14*,6

Ми бачимо, що збільшення переробки молока також забезпечує зростання промислового виробництва молочної продукції. У 2020 році виробництво молочної продукції становило 6,3 тонни, а в 2022 році – *,3 тонни, зростання склало 4*,6%.

Велике значення фермерське господарство приділяє розведенню великої рогатої худоби. Для забезпечення відповідності вимогам органічних стандартів тварини утримуються вільно боксним методом із глибокою підстилкою на нових скотарях, побудованих за сучасними вимогами. Для органічного тваринництва важлива кормова база, тому що корм має бути органічним. Тому корми вирощують і заготовляють безпосередньо на фермі. Це кукурудзяний крохмаль, сіно злаків і бобових, сіно. Готовий комбікорм виготовлений із зернових та бобових культур із ферми. Органічні ферми не мають права купувати корми та кормові добавки, які не сертифіковані для використання в органічному тваринництві. Тому основою зимового раціону є сіно, силос, сінаж та концентровані корми, а літнього – випас на полонинах та зелена маса.

При лікуванні тварин забороняється застосування різних препаратів, особливо антибіотиків. Тому основна увага приділяється розвитку імунітету у телят з народження. Це забезпечується своєчасним споживанням якісного молозива, зимовим охолодженням, підбором якісних кормів, племінною роботою.

Цікавою особливістю ферми є вільна годівля та саморегуляція годівлі поголів'я – тварини мають безперервний доступ до корму, води та мінеральних добавок. Тварин доглядають і годують повноцінною багатокomпонентною сумішшю.

Проаналізуємо ефективність переробки молока (табл. 2.*).

Як зазначалося раніше, обсяги переробки молока на власних потужностях зросли за рахунок розширення потужностей з переробки молока, поголів'я тварин та обсягів виробництва. У результаті кількість продукції, виробленої у переробних цехах, зросла на 4*,6%, а вартість реалізації продукції переробки молока зросла у 4,* рази. Важливим фактором зростання виручки від реалізації продукції промислового перероблення молока є зростання цін реалізації. Собівартість реалізованої продукції також зросла, насамперед через підвищення цін на енергоносії.

Таблиця 2.*

**Ефективність промислової переробки молока на власних потужностях
екоферми «XXXX»**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Обсяг молока, переробленого на власних потужностях, ц	31,*	35,*	46,*	146,4
Кількість реалізованої молочної продукції, виробленої з власної сировини, т	6,3	*,2	*,3	14*,6
Вартість реалізованої продукції, виробленої з власної сировини, тис. грн	5**0	11142	2*061	більше у 4,* раза
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	6412	**65	13*51	більше у 2,2 раза
Чистий прибуток, тис. грн	1*64	2332	2***	15*,*
Рівень рентабельності, %	1*,2	14,4	11,5	-6,* п

Однак, оскільки собівартість реалізованої продукції зростає швидшими темпами, ніж виручка від реалізації, прибуток зріс на 5*,*%, а рівень рентабельності дещо знизився – на 6,* відсоткових пункти.

2.2. Оцінка діючої практики первинного та зведеного обліку доходів від операційної діяльності

Безперервність, довготривалість та сезонність виробничого процесу у сільському господарстві визначає важливість документування для забезпечення своєчасності, повноти, достовірності та об'єктивності інформації для цілей бухгалтерського обліку господарської діяльності сільськогосподарського товаровиробника. Від дотримання вимог щодо формування інформаційного масиву значною мірою залежить прийняття ефективних управлінських рішень щодо перебігу операційної діяльності сільськогосподарського підприємства. Основним носієм інформації є первинна документація, тому необхідно гарантувати своєчасність і повноту її підготовки.

Для забезпечення керівництва досліджуваного сільськогосподарського підприємства повною та всебічною інформацією про доходи від основної діяльності необхідно організувати процес збору цієї інформації. Цьому сприятиме належно налагоджена система бухгалтерського обліку, основні завдання якої полягають у наступному:

- організовувати облік і контролювати виробництво, кількість і якість всієї номенклатури виробленої продукції сільськогосподарського підприємства;
- організувати облік визначення собівартості виробленої продукції та контролювати виконання кошторисів;
- забезпечити розрахунок собівартості готової продукції та контролювати досягнення запланованого рівня собівартості;
- виявляти приховані резерви і запобігати збиткам через брак або інші непродуктивні витрати;
- організувати бухгалтерський облік виручки сільськогосподарського підприємства за типом реалізованої продукції та найменуванням покупця тощо.

Виходячи з цього, формування доходів від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства є основним елементом в організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємства, охопленого системою бухгалтерського обліку, а також є найбільш складним її компонентом.

Оцінка моменту, коли суб'єкт сільськогосподарського господарювання передає значні ризики та винагороди від власності покупцю, а отже, визнає дохід, потребує вивчення обставин операції, тобто вивчення всіх первинних документів, включених до операції.

З 1 січня 2017 року набув чинності новий стандарт - МСФЗ 15 «Дохід за договорами з клієнтами». Основні принципи розрахунку доходу від передачі обіцяного товару або послуги, що надаються клієнтам, залишаються незмінними: дохід – це сума компенсації, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари чи послуги. Однак, застосовуючи цей стандарт,

підприємства не повинні керуватися лише наявністю Товарно-транспортної накладної чи Акту виконаних робіт. При цьому повинні бути враховані всі умови договору, відповідні факти, обставини та інші первинні документи. Згідно із статтею 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV встановлено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.

Залежно від способів та каналів реалізації готової продукції, видів робіт і послуг, які надають сільськогосподарські підприємства, використовують різні первинні документи для оформлення таких операцій. Первинний облік виручки від реалізації готової продукції, робіт та послуг організовують у розрізі окремих груп, для яких відкриваються окремі субрахунки. Готова продукція, товари, роботи та послуги реалізують виключно на основі укладених договорів. На продукцію, що відвантажується, виписується товарно-транспортна накладна або інший документ, у якому зазначаються найменування, сорт, розміри, номенклатурний номер, кількість продукції (товарів), найменування та адреса одержувача. До розрахункових документів з обліку виручки від реалізації належать: прибутковий касовий ордер (форма № КО-1); виписка банку; рахунки-фактури, рахунки; накладна, товарно-транспортна накладна, накладнавимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів за формою № М-11; специфікації (за великої номенклатури відвантаженої продукції).

Інші операційні доходи включають всі інші доходи, не пов'язані з продажем (товарів, проектів, послуг). Основними документами, які використовуються при зборі іншої інформації про інші доходи від операційної діяльності, є: прибутковий касовий ордер (форма № КО-1); виписка банку; рахунки-фактури, рахунки; накладна, товарно-транспортна накладна, накладнавимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів за формою № М-11; Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою №ОЗ-1; контракти та договори; документально-оформлені рішення судових органів.

Згідно із пунктом 2.6 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 передбачено, що якщо в правилах документообігу підприємства відображається господарська операція, за якою минув термін отримання первинних документів від контрагентів, то підставою для перенесення інформації про таку господарську діяльність до реєстру бухгалтерського обліку є належним чином підписаний внутрішній основний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за господарську діяльність.

Іншими словами, сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати додаткові первинні документи, які слід вважати чинною підставою для визнання доходу від реалізації, відображення операцій в бухгалтерському обліку та забезпечення додаткового контролю, залежно від конкретних обставин діяльності підприємства. Оригінали заявлених документів повинні бути включені в документообіг підприємства, затверджений наказом керівника, і використовуватися всіма підрозділами підприємства.

У цій табл. 2.9 наведено перелік документів, які оформляє підприємство під час продажу готової продукції, і які є підставою для відображення доходу в бухгалтерському обліку за відсутності накладної, підписаної покупцем. Дохід від реалізації слід визнавати за умови наявності кількох «контрольних точок», тобто продажі визнаються за інформацією про випуск і наявність товарів у складських звітах, а також на підставі другого примірника ТТН, який містить відмітку про отримання товару покупцем, дані перевізника про доставку іншої сторони, крім виписки з іншою стороною або виписки з банку про отримання оплати.

Отже, за відсутності видаткової накладної з поміткою покупця в бухгалтерському обліку відсутній ризик невизнання доходу за наявності додаткових первинних документів, що підтверджують перехід ризиків власності та більшу ймовірність отримання економічної вигоди.

Таблиця 2.9

**Відповідність господарських операцій та первинних документів щодо
обліку доходів**

№ з/п	Етапи господарської операції	Первинний документ
1	Відпуск товару зі складу, передача кур'єру для доставки	Товарно-транспортна накладна* (ТТН) з відміткою кур'єра про прийняття товару для доставки
2	Отримання другого екземпляру ТТН від кур'єра з відмітками покупця про отримання	
3	Наприкінці звітного місяця контрольна звірка видаткових накладних, за якими поставлено товар, та зведеної інформації від перевізника	Зведений реєстр видаткових накладних, який формується на підставі даних складу за звітний місяць з відмітками про отримання або оригіналу видаткової накладної, або ТТН (з відмітками покупця про отримання)
		Звіт перевізника з переліком видаткових накладних, пунктів доставки, отримувачів, з датами та часом доставки
4	Додатковий контроль для визнання доходу	Акт звірки з покупцем
		Банківська виписка з підтвердженням оплати від покупця

Якщо сільськогосподарське підприємство є платником ПДВ, воно надає покупцеві податкову накладну із зазначенням дати виписки, умов продажу та форми бухгалтерського обліку. Податкові накладні підприємства при сплаті податків виписуються у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцеві, а копія залишається у підприємства-продавця. Податкова накладна є документом-підставою складання податкової декларації, а також розрахунковим документом. Виписується на кожну поставку продукції, товару (роботи, послуги) повністю або частково. У досліджуваному сільськогосподарському підприємстві готова продукція відвантажується зі складу або відпускається покупцям за накладними. Потім господарство готує розрахункові документи (рахунки-фактури, платіжні вимоги) на основі цих рахунків-фактур і передає їх покупцеві або банку. Якщо операція здійснюється через банк, то банк, у якому досліджуване підприємство проводить

безготівкову операцію, надсилає свій платіжний розрахунковий документ до банківської установи, яка обслуговує покупця.

2.3. Аналітичний та синтетичний облік доходів від операційної діяльності

Національні стандарти визначають операційну підприємницьку діяльність як основну діяльність сільськогосподарського підприємства, а також інші види діяльності, крім інвестиційної чи фінансової. У свою чергу доходи поділяються на доходи від операційної діяльності та інші операційні доходи. Такі види доходів відображаються в обліку так, як показано в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Відповідність бухгалтерських рахунків доходам від операційної діяльності

Діяльність	Господарські операції	Рахунки
Операційна	Реалізація: - готової продукції	701
	- товарів;	702
	- робіт та послуг	703
	Здійснення вирахувань з доходу	704
Інша операційна	Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	719
	Купівля-продаж іноземної валюти	711
	Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	712
	Надання активів в операційну оренду	713
	Виникнення операційних курсових різниць	714
	Нарахування штрафів, пені, неустойки, що підлягають отриманню/сплаті	715
	Відшкодування/списання оборотних активів	716
	Списання кредиторської заборгованості та безнадійної дебіторської заборгованості, формування резерву сумнівних боргів	717
	Безоплатне отримання/надання оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	718
	Дооцінка запасів	719
	Інші доходи операційної діяльності	719

Обсяг реалізації продукції (робіт та послуг) є одним із ключових показників діяльності юридичних та фізичних осіб в галузі сільського господарства. З економічної точки зору фактично отримана сума в грошовому виразі від реалізації являє собою кінцевий результат господарської діяльності підприємства, тобто виконання зобов'язань перед контрагентом. Для узагальнення інформації про доходи виділено сукупність рахунків класу 7 «Доходи та результати діяльності». Бухгалтерські рахунки класу 7 мають ознаки пасивних рахунків, тому нарахування, тобто збільшення доходів, здійснюється шляхом їх зарахування на кредит, а списання (зменшення) показують на дебеті.

Бухгалтерські рахунки класу 7 є операційними (тимчасовими), які використовуються для накопичення інформації про суму доходів за звітний період, а залишки цих бухгалтерських рахунків на кінець звітного періоду переносяться на рахунок 79 «Фінансові результати». Сальдо тимчасового рахунку на початок облікового періоду дорівнює нулю, тобто рахунок не має сальдо. Інформація про виручку накопичується на кредиті відповідних бухгалтерських рахунків класу 7 і послуговує інформаційною базою для формування Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Бухгалтерські рахунки 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інші операційні доходи» призначені для відображення доходів сільськогосподарського підприємства від здійснення ним операційної діяльності. Зведена інформація про виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, виручку від страхової діяльності, а також суми наданих покупцям знижок та інших відрахувань від виручки показують на кредиті рахунку 70 «Доходи від реалізації». Згідно із даними первинних податкових документів та бухгалтерських розрахунків за дебетом рахунка 70 "Дохід від реалізації" відображається зменшення нарахованої суми виручка на відповідну суму непрямих податків (ПДВ, акцизний збір).

Процес бухгалтерського обліку виручки (доходу) від реалізації продукції супроводжується документальним оформленням на всіх етапах облікового процесу, як це характерно для загальної схеми бухгалтерського обліку (рис. 2.1). Система документального забезпечення при організації журнально-ордерної форми обліку включає первинні облікові документи, зведені аналітичні та синтетичні реєстри, Головну книгу, форми фінансової звітності.

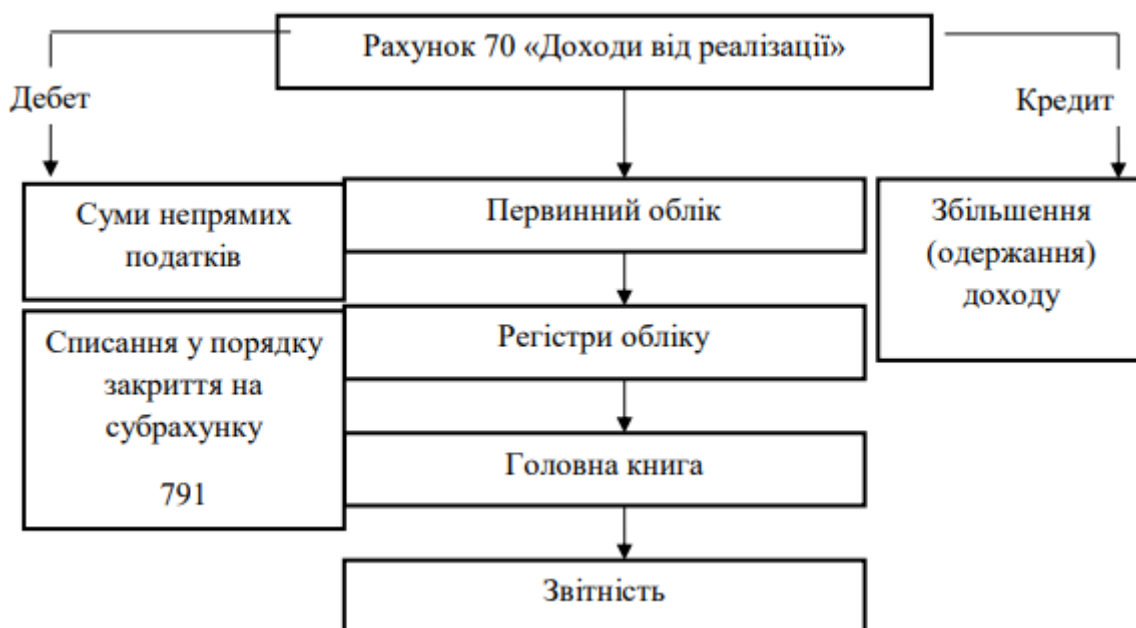


Рис. 2.1. Організація обліку доходів від операційної діяльності

Виручка, іншими словами дохід від реалізації, розраховується за групою, що відповідає кожному об'єкту обліку. Сума виручки від реалізації є лівовою часткою доходу від операційної діяльності. Для цього відкриваються окремі субрахунки до бухгалтерського рахунка 70 «Дохід від реалізації»:

701 «Дохід від реалізації готової продукції» – застосовують для узагальнення інформації про виручку від реалізації готової продукції.

702 «Дохід від реалізації товарів» – використовується торговельними підприємствами для збирання інформації про виручку від продажу товарів.

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – для обліку доходу від виконання робіт та надання послуг.

704 «Вирахування з доходу». У дебетовій частині відображається сума знижки, наданої покупцеві після дати продажу, вартість товару і товарів, повернутих продавцем в інших сумах, Виручка від реалізації аналізується та розраховується за видами (групами) продукції, товарів, проектів, послуг, зонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємства можуть самостійно розробляти додаткові субрахунки та рахунки аналізу, виходячи з конкретних обставин, конкретних потреб, а також завдань управління та контролю діяльності. Дані за рахунком 70 «Дохід від реалізації» відображаються в журналі 6 і фінансових звітах

У табл. 2.11 представимо типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків щодо обліку доходів від операційної діяльності.

Таблиця 2.11

Типові господарські операції та кореспонденції бухгалтерських рахунків щодо обліку доходів від операційної діяльності

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відпущено покупцям продукцію по відпускній ціні	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено ПДВ із суми доходу	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»
Списано дохід на фінансовий результат від реалізації продукції	70 «Дохід від реалізації»	79 «Фінансові результати»
Нараховано дохід від реалізації товарів, послуг	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Відображено ПДВ із суми доходу	702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»
Отримано готівку за продану продукцію	30 «Каса»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Видано заробітну плату готовою продукцією	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	70 «Дохід від реалізації»

Зауважимо, що величина доходів від операційної діяльності має безпосередній вплив на розмір фінансового результату сільськогосподарського підприємства. Методика формування фінансового результату звітного періоду передбачає закриття бухгалтерських рахунків з обліку доходів від операційної

діяльності у результативний бухгалтерський рахунок 791 «Результат операційної діяльності», як показано на рис. 2.2.

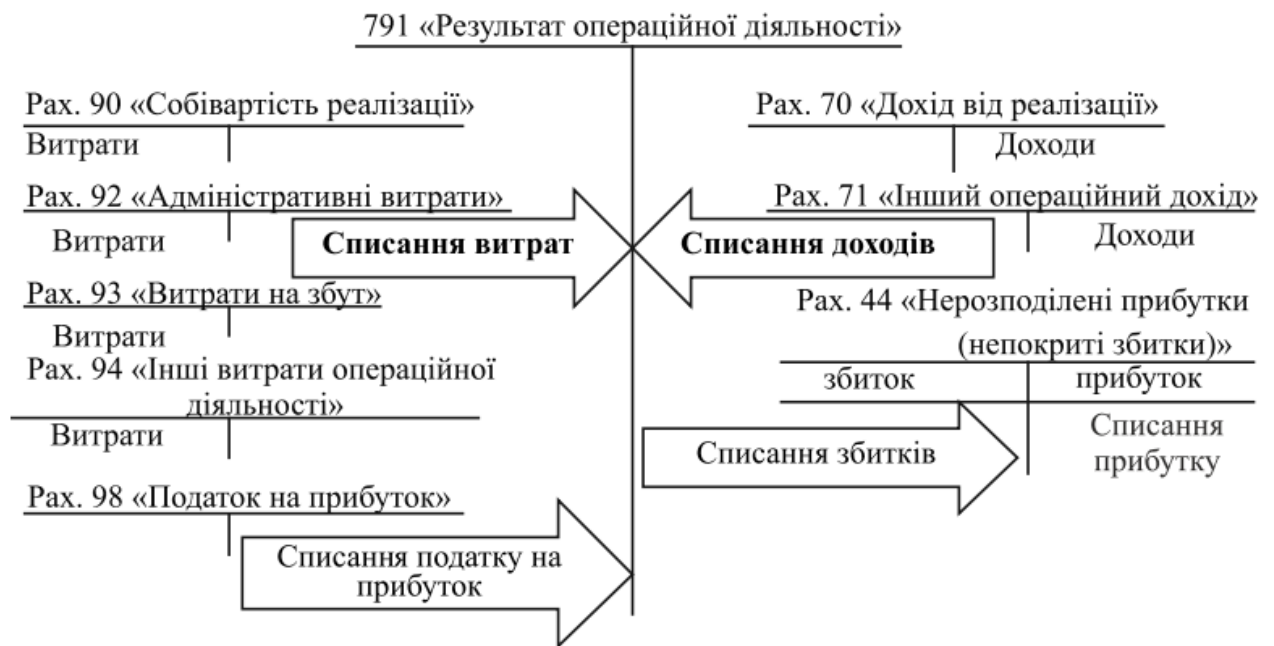


Рис. 2.2 Порядок закриття бухгалтерських рахунків з обліку доходів від операційної діяльності для формування фінансового результату підприємства

Для узагальнення та систематизації інформації про доходи від операційної діяльності у сільськогосподарському досліджуваному підприємстві передано низку бухгалтерських документів, які відображені на рис. 2.3.

Бачимо, що у досліджуваному господарстві системність облікового процесу проявляється у використанні низки документів, які передбачені Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 04.06.2009 р. № 390.

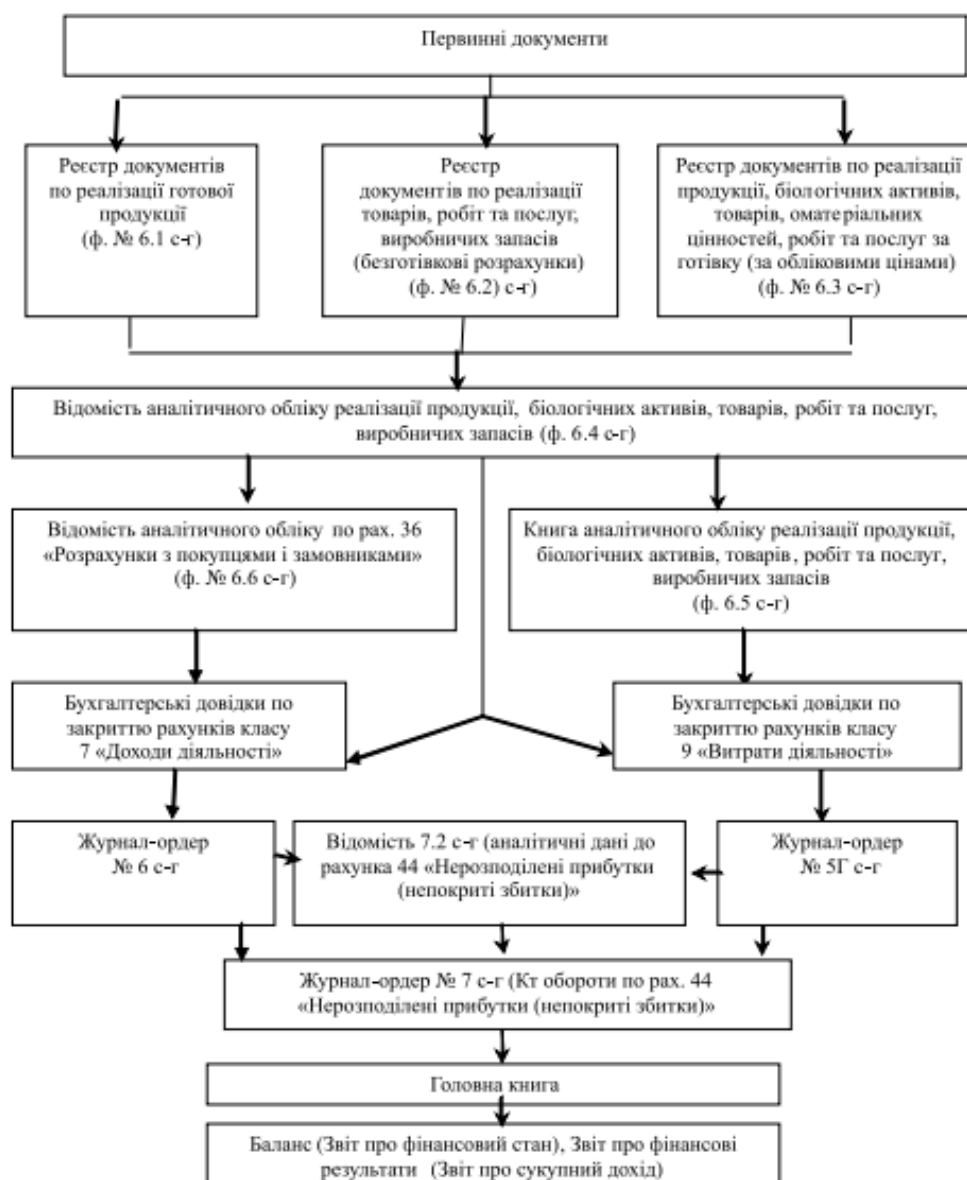


Рис. 2.3. Порядок закриття бухгалтерських рахунків з обліку доходів від операційної діяльності для формування фінансового результату підприємства

Як уже було зазначено, виручка від реалізації аналізується та розраховується за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, зонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними сільськогосподарським підприємством. Щоб визнати дохід від продажу продукції (товарів, інших активів), важливо визначити «момент», у який ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, переходять до покупця (рис. 2.4).

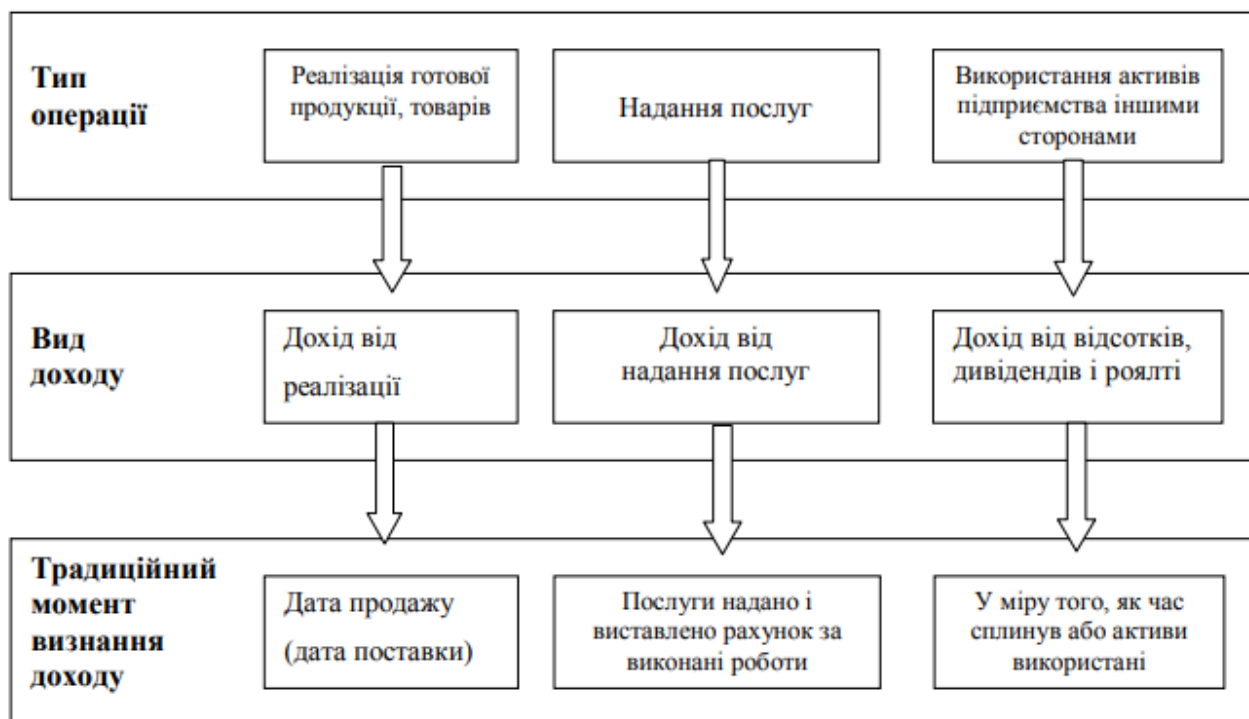


Рис. 2.4. Визнання доходу від операційної діяльності, залежно від типу операції

Таким чином, у системі бухгалтерських реєстрів досліджуваного підприємства інформація про дохід від операційної діяльності буде відображатися, як правило, на підставі Товарно-транспортних накладних на дату відвантаження готової продукції.

У зарубіжній організаційно-обліковій практиці дуже поширеною є практика інформаційного аналізу та синтезу документів (Information Analysis and Synthesis Documents), яка передбачає комплекс процесів аналізу форми та змісту вихідних документів з метою їх вивчення та вилучення ключових даних, необхідні для цілей менеджменту, а також оцінки діяльності та зведення бухгалтерських рахунків. У вітчизняних дослідженнях зазначена практика характеризується як елемент методу бухгалтерського обліку, тобто запис інформації в первинні документи та її узагальнення за методом подвійного запису в облікових реєстрах, тобто відображення відповідних сум на синтетичних та аналітичних рахунках бухгалтерського обліку. Правильність і достовірність формування облікової інформації, корисної для поточного управління та зрозумілої менеджерам сільськогосподарського підприємства,

залежить від адекватної специфікації та аналізу рахунків, що фіксують доходи суб'єкта господарювання.

2.4. Відображення інформації про доходи у фінансовій звітності

Фінансові звіти, у яких відображається інформація про доходи підприємства, підготовлені за принципом нарахування, інформують користувачів не лише про минулі операції, пов'язані з оплатою або отриманням коштів, а й про майбутні зобов'язання щодо виплати коштів та ресурси у вигляді грошових коштів, які будуть отримані в майбутньому. Практично фінансові звіти надають саме той тип інформації про минулі операції та минулі події, який є найбільш корисним для користувачів під час прийняття економічних рішень».

Відображення інформації у фінансовій звітності за принципом нарахування безпосередньо не обмежується доходами та витратами як кінцевим показником минулої операційної діяльності, а скоріше охоплює дату, коли активи та зобов'язання, які складають різні структурні елементи майбутніх доходів і витрат, визнаються та відображаються у фінансовій звітності. Період, у якому відбуваються операції, та період, у якому від них отримані економічні вигоди, забезпечують достовірність фінансових звітів та іншої інформації у фінансовій звітності. Це визначення безпосередньо не передбачає відповідного зв'язку між доходами та витратами, але наголошує на відображенні результатів господарської діяльності та інших питань у фінансовій звітності відповідного періоду, що, очевидно, визначає структуру Звіту про фінансові результати.

Метод нарахування, який використовують для встановлення періоду, у якому доходи підприємства знайдуть своє відображення в обліковій системі, та принцип відповідності безпосередньо пов'язані зі структурою показників фінансової звітності. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені

для того, щоб отримання доходів стало можливим. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності по мірі їх виникнення, незалежно від дати надходження або виплати коштів [35].

Водночас принцип нарахування визначає загальні правила визнання господарських операцій у звітному періоді та майбутніх періодах, оскільки не всі нараховані доходи та витрати складають фінансовий результат звітного періоду. Розділ доходів і витрат як частина балансу описує фінансовий стан підприємства: незавершене виробництво, витрати майбутніх періодів, доходи майбутніх періодів, отримані аванси (майбутні доходи) і видані аванси (майбутні витрати). Ці елементи описують доходи та витрати, які визнаються, але включаються до фінансових результатів наступних звітних періодів, якщо дотримуються принципи послідовності.

У той же час усі інші активи, які характеризують фінансовий стан підприємства, відображають минулі операції, за які були сплачені кошти, а також майбутні зобов'язання сплатити грошові кошти за придбані активи, які втілюють майбутні економічні вигоди, створюючи таким чином потенційний дохід. Зобов'язання, крім отриманих авансів і доходів у майбутніх періодах, — це заборгованість, що виникає внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства та відобразить економічні вигоди. Тому такі зобов'язання є потенційними витратами.

Логічне дослідження принципів нарахування доходів і витрат показує, що вони поділяються за періодом, у якому вони визнані у складі фінансових результатів: звітний період відображається у звіті про фінансові результати, майбутні періоди та витрати визнаються доходом, але звітних періодів у майбутньому. Потенційні доходи та витрати від майбутніх економічних вигод і збитків від утримання активів і зобов'язань, які можуть призвести до фінансових результатів у майбутньому використанні чи розрахунках, також визнаються згідно із зазначеним принципом. Майбутні та потенційні доходи і витрати відображаються в балансі перед їх фактичним визнанням і в

подальшому включаються в розрахунок фінансових результатів за звітний період.

Таким чином, усі активи, які роблять реальними майбутні економічні вигоди, є потенційним доходом, і їх визнання у фінансовій звітності має здійснюватися, коли буде отримано право контролювати їх використання, тоді як зобов'язання, що виникають внаслідок минулих подій, призведуть до майбутніх доходів. Ресурси сільськогосподарського підприємства зменшуються, і тому витрати повинні визнаватися як здійснені, незалежно від дати погашення такої заборгованості.

Основна вимога щодо відповідності доходів і витрат полягає в тому, що витрати повинні бути відображені у фінансовій звітності за той самий період, що й доходи. При цьому витрати, понесені для отримання доходу в майбутніх періодах, відображаються у складі активів у фінансовій звітності до періоду, в якому буде визнано відповідний дохід. Витрати, забезпечені доходами, складають фінансові результати діяльності за звітний період і списуються з балансу та включаються до звіту про фінансові результати. Крім того, до складу витрат звітного періоду включаються витрати, здійснені протягом звітного періоду, які неможливо безпосередньо пов'язати з доходами звітного періоду. Відповідність витрат і доходу передбачає одночасне або комбіноване визнання доходу та витрат, які безпосередньо виникають внаслідок однієї господарської діяльності або інших подій. Наприклад, різні компоненти витрат, які складають собівартість проданих товарів чи продукції, визнаються одночасно з надходженням доходу від такої реалізації.

Усі витрати на основну діяльність, що виконуються до отримання готової продукції через процес виробництва, відносяться до доходу за звітний період, у якому право власності на готову продукцію переходить до покупця. Дохід накопичується незалежно від часу надходження коштів, навіть якщо платежі відстрочені на кілька звітних періодів. Сума доходу за звітний період визначається виходячи з суми реалізованих витрат. Виняток зроблено для

сільськогосподарської діяльності, де виробничий дохід визнається одночасно з відокремленням сільськогосподарської продукції від біологічних активів, тобто під час її оприбуткування ще в процесі виробництва, що регулюється П(С)БО 30 «Біологічні активи». Поточні сільськогосподарські біологічні активи також оцінюються за справедливою вартістю на звітну дату (за наявності активного ринку для відповідних біологічних активів). Операції, пов'язані з первісним визнанням сільськогосподарської продукції, переоцінкою поточних біологічних активів згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» [52] та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів формують доходи та витрати від іншої операційної. Виходячи з цього визначення, можна припустити, що доходи та витрати від основної діяльності протягом звітного періоду формуються сільськогосподарськими підприємствами за фактами виробництва, а не за рахунок реалізації, як в інших галузях економіки.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є те, що в процесі реалізації сільськогосподарської продукції головною метою є погашення заборгованості кредиторів, постачальників, інших контрагентів, забезпечення виконання робіт для майбутніх урожаїв. Робота над урожаєм наступного року вимагатиме одночасно значних інвестицій у основне виробництво. Отже, відображення первісного визнання доходу (збитку) від сільськогосподарської продукції у складі іншої операційної діяльності призведе до спотворення фінансових результатів основної діяльності через рівність собівартості реалізованої продукції за справедливою (ринковою) вартістю та суми доходу від реалізації за звітний період.

На звітну дату переоцінка поточних біологічних активів також стосується операційної діяльності, тому результати уцінки або дооцінки біологічних перетворень слід відображати у складі доходів і витрат операційної діяльності, а не в складі витрат інших видів діяльності [14].

Віднесення довгострокових біологічних активів до інвестиційної діяльності суперечить вимогам П(С)БО 30 «Біологічні активи», відповідно до

яких реалізовані довгострокові біологічні активи обліковуються за справедливою вартістю доходів і витрат як частина основної діяльності, а реалізація довгострокових біологічних активів, тобто фінансові результати за такими операціями, - у складі інвестиційної діяльності [52, с. 189-190]. Результати переоцінки довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю включаються до витрат або доходів від іншої операційної діяльності, а не до складу активів інвестиційної діяльності, як-от переоцінка основних засобів і нематеріальних активів.

Таким чином, експлуатація довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, не відповідає вимогам принципу відповідності під час визначення фінансових результатів діяльності, оскільки вони формують доходи та витрати операційної діяльності, а не інвестиційної. Особливо яскраво це протиріччя проявляється при складанні звітів про рух грошових коштів, оскільки суми, сплачені постачальникам за придбання довгострокових біологічних активів, відображаються у складі інвестиційної діяльності, тоді як у разі їх реалізації отримані кошти включаються до основної діяльності. Для вирішення цих методологічних питань необхідно розглядати функціонування довгострокових біологічних активів як складову інвестиційної діяльності, незалежно від методу їх оцінки, який узгоджуватиметься із загальноприйнятими уявленнями про класифікацію видів діяльності та в подальшому дотримуватиметься принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

З точки зору класифікації доходів і витрат, Звіт про фінансові результати є сполучною ланкою між балансом за минулий період і балансом за звітний період, що відображає зміни в балансі порівняно з минулим, тобто надає точну інформацію про минулі операції і минулі події, яка є найбільш корисною для користувачів під час прийняття економічних та управлінських рішень.

Фінансові звіти, складені згідно з принципом нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі операції, які містили виплату або отримання

грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому і про ресурси, представлені грошовими коштами, що їх буде одержано у майбутньому. Отже, вони надають саме той тип інформації щодо минулих операцій та минулих подій, який є найбільш корисним для користувачів при прийнятті ними економічних рішень”

3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Організаційно-технологічні особливості підприємства, їхній вплив на вибір положень облікової політики щодо обліку доходів від операційної діяльності

Вважаємо, що в найзагальнішому вигляді проблема формування облікової політики полягає в тому, що системи бухгалтерського обліку повинні адаптуватися до сучасних концепцій менеджменту, що справді сприяє поглибленню теорії менеджменту та розвитку практики бухгалтерського обліку. Можна стверджувати, що зацікавленість внутрішніх користувачів обліковою політикою безпосередньо впливає на рівень ефективності системи бухгалтерського обліку та операційної діяльності сільськогосподарського підприємства загалом.

Облікову політику підприємства можна розглядати через основні її аспекти, це насамперед сукупність методів обліку. По-друге, вона розробляється та впроваджується з метою підготовки та подання фінансової звітності. По-третє, елементами облікової політики можуть бути як окремі рішення, так і їх сукупність, регламентовані національною нормативною базою бухгалтерського обліку, або ненормативні, розроблені сільськогосподарським підприємством документи, виходячи з реальних проблем і розуміння можливостей їх вирішення.

Бухгалтерський облік, як одна з функцій управління, спрямований на створення інформаційних передумов і реальних можливостей для цілеспрямованої реалізації інших функцій управління (планування, контролю, аналізу, регулювання, мотивації). Саме в цьому полягає початковий зміст та економічна сутність поняття «облікова політика». На першому етапі формування облікової політики змістовно формулюються корпоративні

економічні цілі, які трансформуються в систему показників, що визначають спрямованість конкретного виду господарської діяльності. Цей етап виконує дві функції: економічний аналіз, як комплекс робіт, пов'язаних з оцінкою отриманих результатів і визначенням резервів розвитку, і планування, яке реалізує сукупність економічних процедур для розробки кількісної економічної моделі. У той же час функція аналізу запускає і завершує цикл управління.

Функції контролю та обліку утворюють другу стадію процесу управління. Створення облікової інформації про процеси, що відбуваються в об'єктах, порівняння планових і фактичних показників, виявлення відхилень, що знижують можливості або, навпаки, сприяють досягненню економічних цілей підприємства. З їх допомогою можна підтримувати зворотний зв'язок між об'єктами і системами. На третій і завершальній стадії здійснюються регуляція і стимулювання діяльності з метою отримання вищих доходів від операційної діяльності. Такі функції як аналіз, планування, облік, контроль, регулювання та стимулювання більш-менш неминуче інтегровані, щоб сформувати циклічний процес управління. І його існування стосується не лише операційної діяльності фермерського господарства загалом. Його логіка зберігається і в управлінні просторово відокремленими групами економічних процесів (сфер чи на напрямків діяльності), іншими словами спеціалізації чи організаційно-технологічних особливостей діяльності фермерського господарства.

Таким чином, завдяки нашому розумінню місця бухгалтерського обліку в управлінні та обліковій політиці, ми переконані, що метою бухгалтерського обліку є створення інформаційних можливостей для виконання інших функцій управління та їх взаємодії з цими функціями. У світлі цієї мети перед обліковою політикою стоять два головних завдання. По-перше, це створення інформаційних умов для реалізації функцій планування, контролю та аналізу. Її вирішення передбачає розробку методології бухгалтерського обліку і на цій основі розширення власної інформаційної моделі економічного об'єкта та поглиблення складу та змісту моделі, за допомогою якої вона використовується

для планування, контролю та аналізу. Друге завдання полягає в раціональному поєднанні централізованих і децентралізованих методів комплектування структури бухгалтерії і на цій основі створення організаційних умов і можливостей для реалізації циклів управління в центрі, де безпосередньо фіксуються економічні процеси і приймаються пов'язані з ними рішення в режимах оперативного та поточного часу [14].

Політика щодо вибору форми організації бухгалтерського обліку та політика, що вирішує інші важливі питання діяльності підприємства, такі як методи оцінки активів і зобов'язань, нарахування амортизації, визначення строку корисного використання необоротних матеріальних активів, оцінки та визнання доходів тощо – усі ці та інші складові є не тільки прерогативою бухгалтерського обліку, вони мають насамперед загальноекономічне значення.

Облікова політика залежить від задекларованих підприємством методів оцінки зобов'язань і може вплинути на фінансові показники фермерського господарства. Прикладом такого впливу є використання різних методів нарахування амортизації основних засобів, застосування різних методів оцінки виробничих запасів, використання різних баз розподілу загальновиробничих витрат, використання різних методів калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Управління господарською діяльністю фермерського господарства та його довгострокова стратегія розвитку значною мірою залежать від грамотно сформованої облікової політики. Ретельно підібрана облікова політика позитивно впливає на діяльність і прибутковість фермерського господарства.

В обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, достатньо уваги зосереджено на питаннях бухгалтерського обліку доходів і результатів діяльності, але елементи облікової політики для таких підприємств визначені досить поверхнево. Вважаємо, що Наказ про облікову політику повинен містити детальні питання щодо порядку обліку доходів і фінансових результатів діяльності окремо за різними видами діяльності фермерського

господарства. У Наказі про облікову політику повинні бути розкриті питання організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності, що пов'язано із методологією бухгалтерського обліку.

Так, дохід фермерського господарства слід визнавати лише за наявності достатньої впевненості. Водночас двома найпоширенішими методами визнання доходу у світовій практиці є касовий метод і метод нарахування. Ми вважаємо, що директиви щодо облікової політики повинні включати наступні елементи обліку доходів і фінансових результатів:

- доходи за кожною класифікаційною групою: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг і робіт); інші операційні доходи; інші доходи; фінансові доходи.

- виручка від реалізації та її склад: виручка від реалізації готової продукції, виручка від реалізації товарів, виручка від реалізації послуг і робіт.

- умови та стандарти визнання доходу від і виконаних робіт і надання послуг на дату балансу: методи оцінки ступеня завершеності операцій та рівномірного нарахування;

- перелік і склад інших операційних доходів: надходження штрафів та пені; від операційної оренди активів; від продажу інших оборотних активів; від операційної курсової різниці; кредиторської заборгованості; отримані дотації та субсидії; доходи від іншої операційної діяльності.

- перелік і склад інших фінансових доходів: отримані проценти та дивіденди; інші доходи від фінансових операцій.

- види доходів від участі в капіталі: доходи від спільної діяльності; доходи від інвестицій в дочірні та асоційовані підприємства.

- види інших доходів: доходи від реалізації необоротних активів та безоплатно отриманих активів; доходи від фінансових інвестицій; доходи від позаопераційних курсових різниць та продажу комплексів нерухомості.

Як бачимо, формування положень облікової політики щодо доходів фермерського господарства нерозривно пов'язане із категоріями витрат та

фінансового результату. Оскільки доходи та витрати – це основні компоненти, які формують остаточне значення фінансового результату, необхідно досягти комплексного підходу у формуванні облікової політики щодо цих показників (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Організаційна модель включення в облікову політику фермерського господарства елементів щодо доходів, витрат та фінансових результатів

Облікова політика є інструментом ведення бухгалтерського обліку в конкретній господарській організації і включає сукупність методів і процедур

управлінського обліку для підготовки, підготовки та управління обліковою роботою.

Якщо фермерське господарство приймає конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, то тим самим воно забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку за показниками річної фінансової звітності, скорочує трудомісткість і час на підготовку фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів обліку для формування внутрішньої звітності, забезпечує очікувані фінансові результати господарської діяльності.

3.2. Облік доходів від операційної діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем

Бухгалтерський облік є надзвичайно важливою частиною процесу управління підприємством, а його основною функцією є формування інформації для керівників. Інформація є як предметом, так і продуктом діяльності системи обліку. Процес трансформації у діяльності фермерського господарства характеризується великою кількістю інформації та простими арифметичними операціями, але водночас складними логічними зв'язками. Для вітчизняних підприємств також існують помітні законодавчо-регуляторні обмеження щодо методики обліку доходів.

Інформаційний процес – це процес реєстрації, передачі, зберігання, накопичення та обробки інформації. Ці дії виконуються в суворій послідовності і призначені для перетворення вхідної інформації в вихідні дані, придатні для прийняття управлінських рішень. Сукупність процедур обробки даних і відповідних методів обробки називається інформаційною технологією. Інформаційні системи об'єднують процеси і технології обробки інформації про різні об'єкти. Саме поняття «інформаційні технології» означає, що об'єктом впливу є інформація, яка потребує перетворення.

Імітуючи процес бухгалтерського обліку, обробка інформації про господарські операції в системах інформаційних технологій підприємства зазвичай відбувається в такій послідовності (рис. 3.2). На першому етапі фіксується вхідна інформація, тобто дані про проведені господарські операції. На другому етапі попередньо зафіксовану інформацію необхідно зареєструвати в системі обліку: спочатку її аналізують, а потім здійснюють комплексний облік. На третьому (заключному) етапі формується звітна інформація.



Рис. 3.2. Інформаційна технологія обробки інформації у системі бухгалтерського обліку

За допомогою довідників, попередньо створених бухгалтерією фермерського господарства у автоматизованій обліковій системі, інформація кодується для реєстрації в базі даних програми. Господарські операції та їх реєстрація здійснюються в структурних підрозділах фермерського господарства (склад, відділ розрахунків, виробництво, транспортний відділ тощо). Інформаційні технології, які автоматично обробляють облікову інформацію, відтворюють цей природний рух інформації. Дані переміщуються з периферії в центр, тобто з виробничих та обслуговуючих підрозділів в бухгалтерію. Цей рух даних передбачає інтеграцію та зведення інформації, що рухається вгору, з кінцевою метою формування фінансової звітності. Аналітичний облік є початковим етапом інформаційних технологій, що обробляє дані господарських операцій.

Найзручніше реєструвати господарські операції з мінімальною участю людини, адже людині властиво помилятися. Впровадження комп'ютерних систем для розв'язування облікових задач зменшує можливість арифметичних і логічних помилок. Водночас автоматизація змінила організацію бухгалтерського інформаційного потоку підприємства, документообігу та трудових обов'язків бухгалтера. Основними елементами реєстрації економічної інформації є аналітичний облік, а потім синтетичний облік (рис. 3.3).

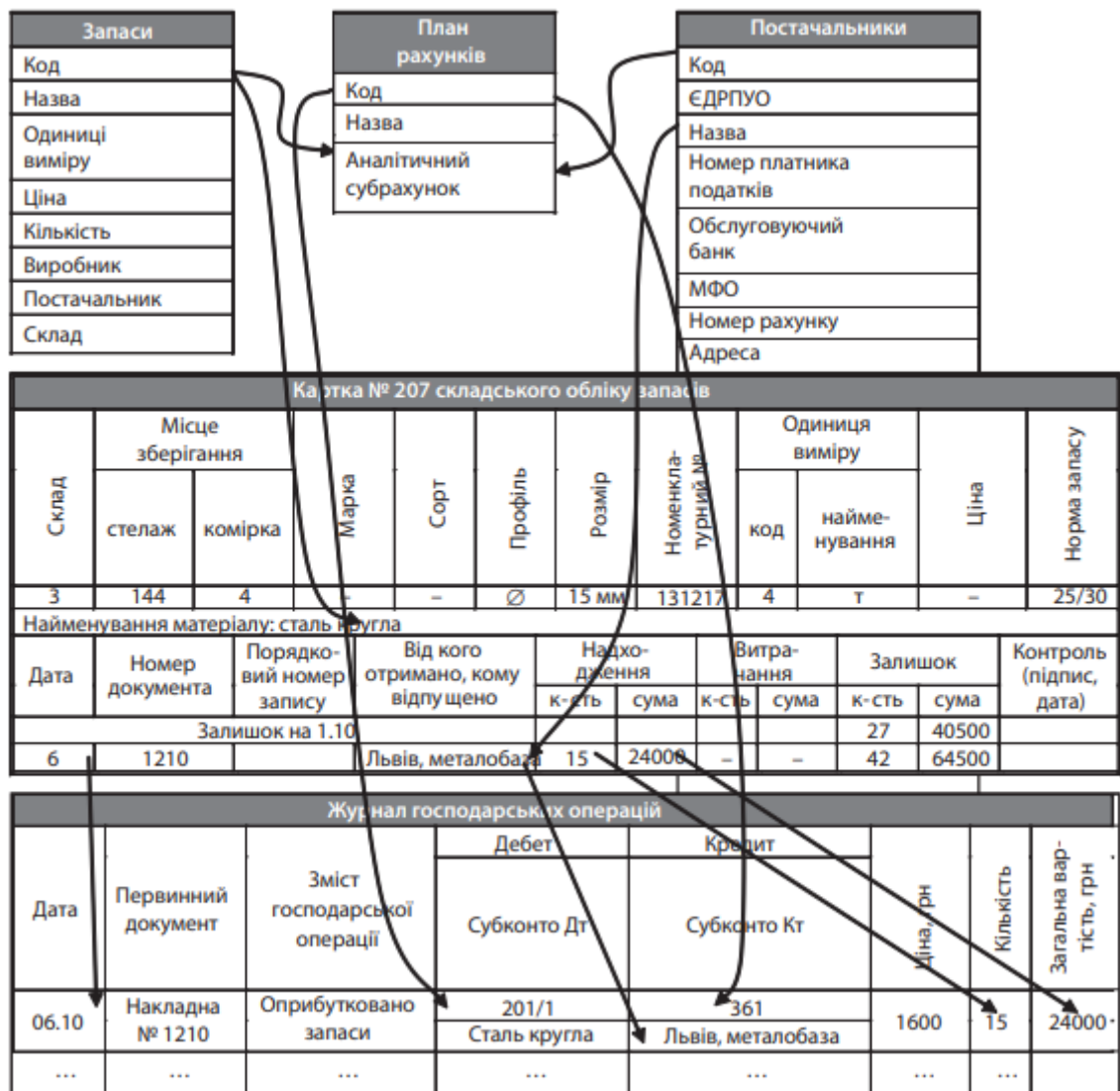


Рис. 3.3. Зв'язок між таблицями реляційної бази під час реєстрації господарської операції в автоматизованій інформаційній системі

Основними елементами бухгалтерського обліку в цьому випадку є електронні таблиці в базі даних комп'ютерної облікової системи, які виконують такі функції:

- реєстрацію господарських операцій, що відповідають конкретним об'єктам обліку;
- накопичення та зберігання інформації;
- надання користувачеві інформації у визначеному ним форматі.

Із рисунка видно, що відомості про господарську операцію спочатку записуються до основних елементів аналітичного обліку (Картка складського обліку запасів), а потім у таблицю синтетичного обліку (Журнал господарських операцій). Ці електронні таблиці даних, інвентарні списки, списки постачальників служать каталогами. Відомості про господарські операції, записані в Картку складського обліку, є підставою для створення записів у журналі господарських операцій (дата і номер первинного документа, вид запасу, кількість і ціна).

Отже, обробка інформації про господарські операції в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку повторює логіку ручної обробки, але при цьому забезпечує багато додаткових функцій, зокрема:

1) Інформаційна база продовжує розширюватися. Крім первинних документів, вихідні дані включають оперативну інформацію та комплекс нормативно-довідкової інформації;

2) Оскільки комп'ютерна система бухгалтерського обліку ґрунтується на базі даних (зазвичай реляційній базі даних), інформація зберігається в електронних таблицях. Серед них слід виділити основні елементи бухгалтерського обліку, а також елементи, похідні від них або носять довідковий характер. В основних елементах бухгалтерського обліку зберігаються дані, які безпосередньо відображають факти фінансово-господарської діяльності підприємства. У майбутньому вони є базисом для зчитування з них інформації для звітності;

3) Звітна інформація формується за допомогою запитів, які відбирають дані з основних облікових елементів, сортують і фільтрують їх у визначений користувачем спосіб. Запит створює тимчасову таблицю результатів (моментальний знімок). Тут кінцевий показник не зберігається, а щоразу перераховується, що швидше та ефективніше, ніж таблиці, що зберігаються на жорсткому диску;

4) В умовах периферійної автоматизації робочого місця інформаційний потік в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку поділяється на аналітичний облік і комплексний облік. Тому звіти поділяються на аналітичні та фінансові. Аналітична звітність розраховується та узагальнюється на основі даних аналізу основних елементів бухгалтерського обліку – з Журналу господарських операцій.

3.3. Застосування новітніх інструментів і технологій управління доходами підприємства

У сучасних умовах національної економіки ефективна операційна діяльність фермерських господарств неможлива без грамотного та обґрунтованого підходу до розробки, аналізу та оцінки стратегії реалізації та збільшення доходів господарств. Це стає особливо важливим в умовах гострої конкуренції та мінливих умов, коли сільськогосподарським товаровиробникам необхідно мати достатню кількість грошових коштів, щоб вчасно виконувати свої зобов'язання, відповідати умовам ринку та вдосконалювати свою діяльність. Також актуальність управління доходами посилюють умови переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності та реформування національної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Фермерські господарства повинні розуміти, з чого формується їхній дохід, як він динамічно змінюється, які фактори впливають на його зростання чи зменшення тощо. Адже генерування доходів є основою для самофінансування

аграрного бізнесу, виконання зобов'язань перед бюджетом та контрагентами, отримання прибутку. В умовах ринкової конкуренції основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, який безпосередньо залежить від обсягу отриманого доходу. Тому дохід має особливо важливе ключове значення для бізнесу, незалежно від його сфери діяльності, форми власності та інших факторів.

Дохід – це основне джерело прибутку фермерського господарства. Управління доходами фермерського господарства є частиною фінансового менеджменту та системою управління фінансовими ресурсами, включаючи фінансову політику, методи, інструменти та осіб, які приймають управлінські рішення. Господарства з високим рівнем організації та управління успішніші за своїх конкурентів. Тому правильна побудова механізму управління доходами як частини загальної системи управління є складним, але необхідним завданням, яке стоїть перед керівництвом фермерського господарства [00]. Основним суб'єктом такого управління є керівник фермерського господарства, оскільки до його функцій входить планування доходів і контроль за виконанням планових завдань, а об'єктами — ціна, асортимент і випуск сільськогосподарської продукції.

На формування системи управління доходами впливає багато факторів. Серед них:

1. Обсяги виробництва та збут, які першочергово залежать від якості, асортименту сільськогосподарської продукції впливає різноманітність виробничого процесу тощо.

2. Рівень товарності певного виду сільськогосподарської продукції як відношення кількості реалізованої продукції до кількості виробленої продукції, яке виражається у відсотках.

3. Товарна структура продукції, призначеної для збуту, згідно з якою найбільша частка товарності в загальній структурі забезпечує найбільший дохід фермерському господарству.

4. Ціна реалізації залежить від якості продукції, рівня інфляції, рівня податків, каналів збуту та ринку збуту.

5. Витрати на виробництво, збут, зберігання та інші витрати.

Слід зазначити, що виручка фермерського господарства знаходиться в прямій залежності від ціни і обсягу виробництва, а виручка обернено пропорційна витратам виробництва. Загалом, управління доходами підприємства може приймати такі форми (рис. 3.4).

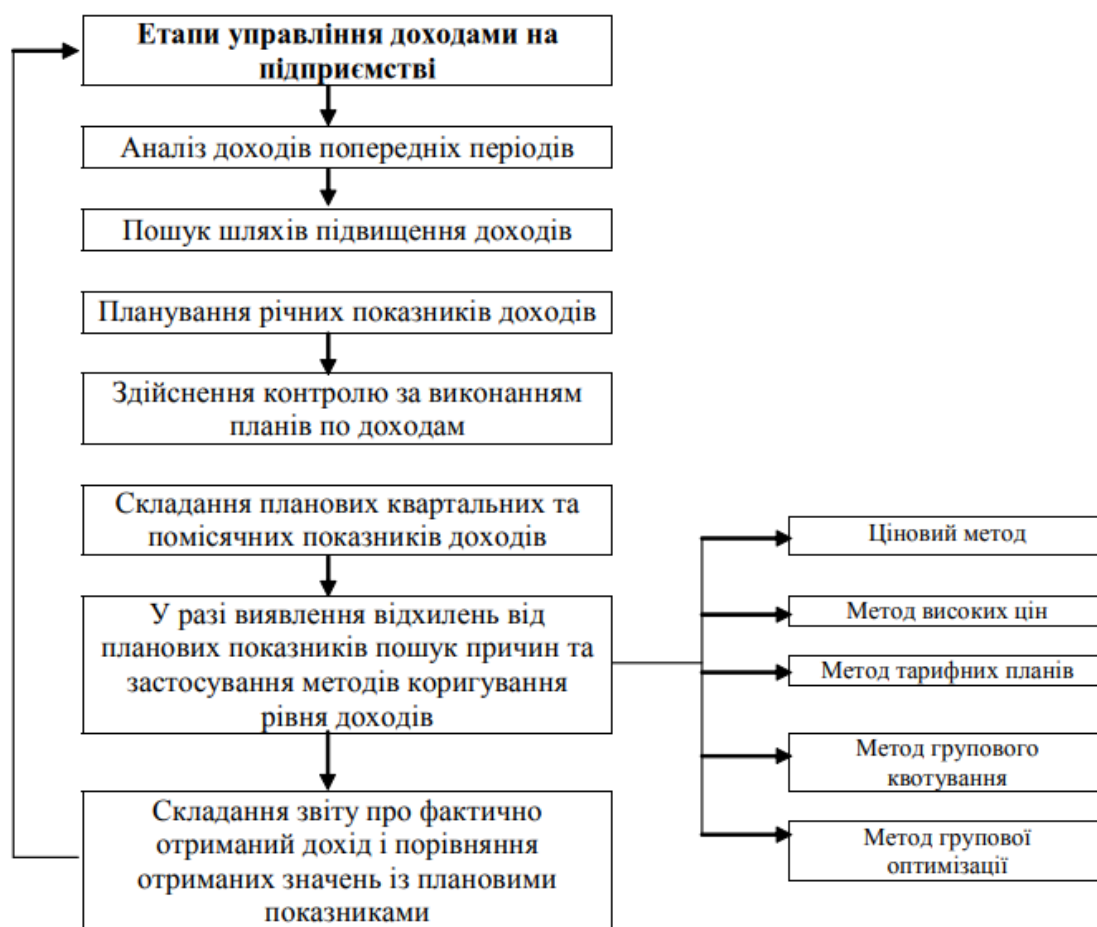


Рис. 3.4. Стадії управління доходами фермерського господарства

Показники рентабельності є визначальними для оцінки ефективності діяльності суб'єкта господарювання в усіх видах діяльності (виробничій, фінансовій та інвестиційній). Виручка фермерського господарства включає результати виробництва та реалізації продукції (послуг і робіт), якість і різноманітність продукції, ефективність використання виробничих і фінансових ресурсів, ділове партнерство, результати управління виробництвом і фінансами.

Від своєчасності одержаної інформації залежить ефективність управлінських рішень, що впливає на вибір майбутніх напрямків операційної діяльності та вирішення поставлених завдань і цілей. Таким чином, з точки зору менеджменту, інформація є сполучною основою процесу управління, оскільки містить дані, необхідні для оцінки ситуацій і прийняття управлінських рішень за допомогою яких менеджери можуть діяти свідомо і раціонально. Процес управління потребує безперервного поглинання та обробки необхідної інформації для підтримки стабільності та розвитку виробничо-господарської діяльності фермерського господарства. [33].

Підсумовуючи можна сформулювати схему послідовності прийняття управлінських рішень, основою якої є обліково-аналітична інформація (рис. 3.5). Ця схема показує тісний взаємозв'язок усіх функцій управління. Проте бухгалтерський облік, як одна з функцій управління, має наскрізний характер і забезпечує виконання інших функцій. Тому управління, як цілеспрямований і активний процес, складається з відносно самостійних і логічно послідовних елементів:

- 1) Збір, систематизація та передача інформації;
- 2) Обґрунтування (демонстрація) і прийняття рішення;
- 3) Перетворення рішень в різні форми наказів (усні, письмові, накази тощо) і забезпечення їх виконання;
- 4) Аналізування обґрунтованості прийнятих рішень та можливі подальші їх коригування [43].

Тому бухгалтерський облік виконує одну зі своїх функцій – інформаційну, і є основним джерелом інформації для різних видів управління.

Ми бачимо, що які б функції не виконував менеджмент, необхідну для управління інформацію на кожному етапі має забезпечувати бухгалтерія, а бухгалтерський облік є системою і ядром інформаційного забезпечення. Інформаційні потоки різноманітні, але значна їх частина проходить саме в системі бухгалтерського обліку. Після обробки первинних документів

інформація відображається на рахунках і в облікових регістрах у більш зрозумілій формі. Після первинного представлення та зведення в обліковому регістрі інформація переноситься до звітів. Таким чином, обробка стає ефективним способом передачі інформації від первинної зареєстрованої економічної операції до показників фінансової звітності.

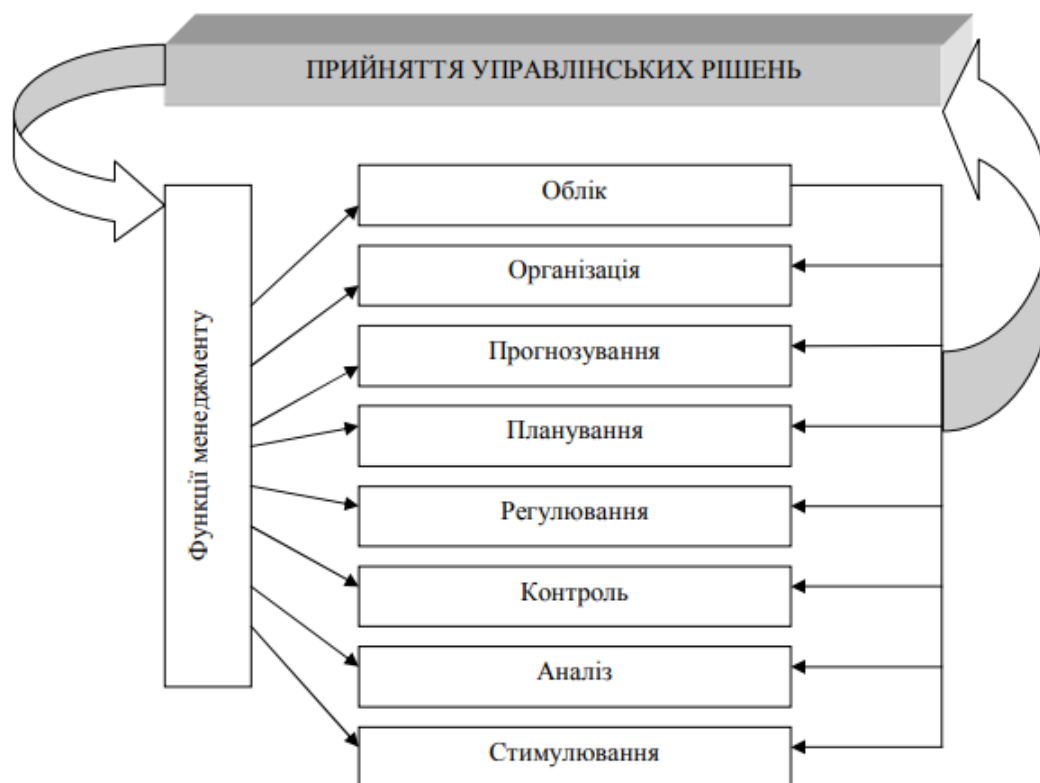


Рис. 3.5. Алгоритм прийняття управлінських рішень

Можна помітити, що основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень (в основному перспективних рішень) є фіксовані дані, які визначають роль облікової функції в управлінні. Основними етапами цієї функції є формалізація економічних подій, накопичення, обробка, систематизація інформації та передача інформації керівникам про перебіг економічних процесів та їх наслідки для регулювання та контролю за виконанням управлінських рішень [44]. Основною функцією управління доходами в агробізнесі є правильна організація обліку, контролю та аналізу. На рис. 3.6 наведено план інформатизації процесу управління доходами фермерського господарства.

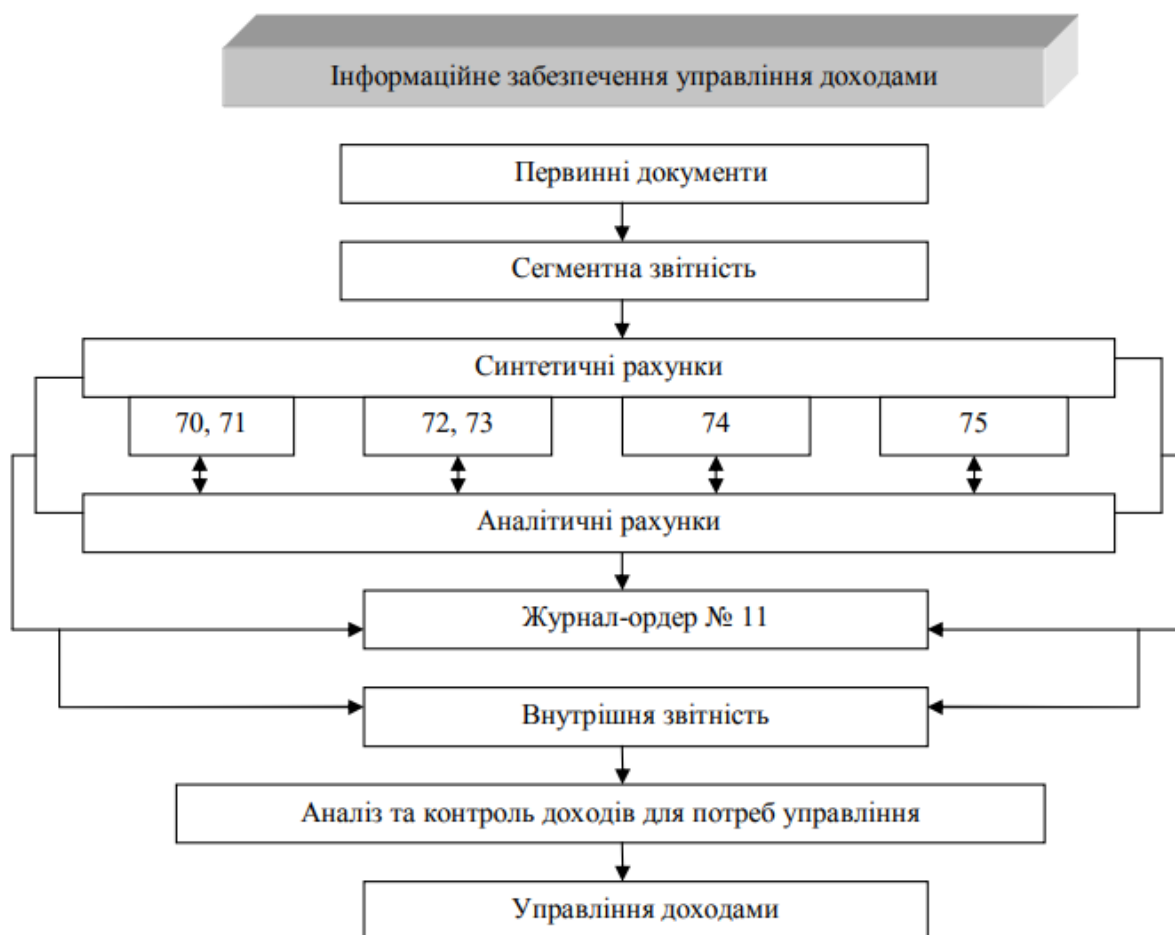


Рис. 3.6. Обліково-інформаційне забезпечення управління доходами у фермерському господарстві

Ми вважаємо, що для потреб управління доходами фермерського господарства інформація має бути концентрована та конкретизована для підвищення ефективності та якості управлінських рішень. Тому для цілей управління доходами рекомендується запровадити новий рахунок 77 «Дохід для потреб управління». Накопичена на ньому інформація не вплине на значення визначення фінансових результатів, оскільки бухгалтерський рахунок матиме транзитний характер. Такий підхід матиме свій позитив для аналізу та контролю минулих операцій та фактів, пов'язаних із доходом, та забезпечуватиме інформаційну підтримку для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у майбутньому.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У процесі господарсько-фінансової діяльності кожне підприємство повинно нести витрати і за відповідних умов отримувати доходи. Традиційно проблема полягає в тому, що компанії намагаються мінімізувати витрати та максимізувати дохід усіма доступними засобами та методами.

Дохід – економічна категорія, що виникає внаслідок збільшення активів юридичної або фізичної особи (грошових коштів, матеріальних, нематеріальних ресурсів) або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення розміру власного капіталу. Корпоративний дохід — це вдячність суспільства підприємству за створення певних матеріальних і нематеріальних благ, необхідних і корисних суспільству загалом, або окремим його групам чи індивідам.

Облік і економічний контроль відіграють важливу роль в корпоративному управлінні доходами. Вивчаючи питання доходів сільськогосподарських підприємств, ми вважаємо, що бухгалтерський облік повинен надавати вичерпну та структуровану інформацію про те, що було передумовою отримання доходів і від кого вони отримані, коли вони отримані, у якій сумі та на які цілі будуть використані. Економічний контроль повинен дати відповідь на питання чи всі очікувані доходи були отримані в повному обсязі протягом зазначеного часу, про які доходи йшлося та як вони були повернуті (погашені), яка посадова особа підприємства відповідальна за недоотримання доходів, у якому напрямку вони використовувалися, чи ефективно використовувалися доходи та чи при розподілі та використанні цих доходів мали місце прорахунки, зловживання тощо.

Під отриманням доходу сільськогосподарського підприємства як об'єктивною потребою розуміють його доходи за рахунок пов'язаної з ними операційної діяльності, яка неможлива без здійснення різноманітних цільових витрат. Найперше на величину доходів впливають обсяги продажу продукції,

надання послуг, а також ціни, які формуються довгостроковими та/або короткостроковими змінами ринкових умов. На етапі поточного контролю доцільно знати, скільки у сільськогосподарського підприємства постійних і непостійних покупців та клієнтів. Вважаємо, що поточний контроль ринкових цін на продукцію, яку реалізують сільськогосподарські підприємства, є особливо важливим для тих, хто приймає управлінські рішення.

Екоферма «XXXX» виготовляє витриманий твердий сир, напівтвердий, свіжий кисломолочний (мякий) сир та йогурт з молока корів голштинської породи. Окремим видом діяльності екоферми «XXXX» є організація екскурсій на територію екоферми. Фермерське господарство спрямовує інвестиції у вітчизняний бізнес, створення нових робочих місць, високотехнологічне виробництво та якісну продукцію, розвиваючи сільську інфраструктуру та провадячи соціально відповідальний бізнес.

У звітному 2022 році досліджуване фермерське господарство згенерувало чистого прибутку на суму 2979 тис. грн. При цьому рівень рентабельності порівняно з 2020 роком знизився із 26,5 % до 13,5 % у 2022 році. За результатами реалізації продукції власної переробки у 2022 році екоферма «XXXX» отримала 28061 тис. грн, або у 4,7 раза більше порівняно із 2020 роком. Питома вага грошових надходжень від реалізації продукції власної переробки за три роки зросла із 19,4% до 83,7%, або на 64,3 відсоткових пункта. Виявлена динаміка наштовхує нас на висновок, що виручка від реалізації продукції власної переробки помітно зростає, забезпечуючи фермерському господарству близько третини грошових надходжень.

Надходження доходу від реалізації звареного у власній пивоварні пива забезпечує господарству від 31,2 до 46,7 % грошових надходжень за аналізований період. Питома вага доходу від реалізації різних сортів сиру приблизно однакова впродовж останніх двох років і коливається в межах від 5 до 10 відсотків. Водночас найпопулярнішим є сорт сиру «Кваси» - візитівка екоферми «XXXX». Продукт відмінної якості та доступний за ціною забезпечує

господарству близько 10,0% доходу у загальному обсязі доходу від реалізації готової продукції, виготовленої на власних потужностях.

Збільшення переробки молока також забезпечує зростання промислового виробництва молочної продукції. У 2020 році виробництво молочної продукції становило 6,3 тонни, а в 2022 році – 9,3 тонни, зростання склало 47,6%. Обсяги переробки молока на власних потужностях зросли за рахунок розширення потужностей з переробки молока, поголів'я тварин та обсягів виробництва. У результаті кількість продукції, виробленої у переробних цехах, зросла на 47,6%, а вартість реалізації продукції переробки молока зросла у 4,7 раза.

Для забезпечення керівництва досліджуваного сільськогосподарського підприємства повною та всебічною інформацією про доходи від основної діяльності необхідно організувати процес збору цієї інформації. Залежно від способів та каналів реалізації готової продукції, видів робіт і послуг, які надають сільськогосподарські підприємства, використовують різні первинні документи для оформлення таких операцій. Первинний облік виручки від реалізації готової продукції, робіт та послуг організовують у розрізі окремих груп, для яких відкриваються окремі субрахунки.

У досліджуваному господарстві системність облікового процесу проявляється у використанні низки документів, які передбачені Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 04.06.2009 р. № 390.

Фінансові звіти, у яких відображається інформація про доходи підприємства, підготовлені за принципом нарахування, інформують користувачів не лише про минулі операції, пов'язані з оплатою або отриманням коштів, а й про майбутні зобов'язання щодо виплати коштів та ресурси у вигляді грошових коштів, які будуть отримані в майбутньому. Практично фінансові звіти надають саме той тип інформації про минулі операції та минулі події, який є найбільш корисним для користувачів під час прийняття економічних рішень.

Формування положень облікової політики щодо доходів фермерського господарства нерозривно пов'язане із категоріями витрат та фінансового результату. Оскільки доходи та витрати – це основні компоненти, які формують остаточне значення фінансового результату, необхідно досягти комплексного підходу у формуванні облікової політики щодо цих показників. Головним критерієм вибору фермерськими господарствами того чи іншого елементу облікової політики є безпосередній вплив на економічну ефективність, оскільки від цього залежить як об'єктивність та достовірність інформації, що розкривається у фінансовій звітності, так і розмір чистого прибутку фермерського господарства.

Впровадження цифрових інформаційних технологій у системи бухгалтерського обліку вимагає певних трансформацій традиційних методів для створення умов для реального здійснення такої діяльності. Основними перевагами впровадження нових технологій вважаються оптимізація процедур бухгалтерського обліку та розширення можливостей доступу зацікавлених сторін до агрегованих облікових даних та публічної звітної інформації. Їх використання забезпечує вищий рівень роботи з обліковими записами в реальному часі та прозорість операцій.

Бухгалтерська інформація є основним джерелом для порівняльної оцінки та аналізу формування і розподілу доходів фермерського господарства. Бухгалтерський облік є інструментом збору та обробки фактичних даних про економічну діяльність підприємства, яка може забезпечити обсяг інформації, необхідний для задоволення потреб управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєва А.В. Питання теорії бухгалтерського обліку доходів. URL: <http://dspace.nbuiv.gov.ua/bitstream/handle/123456789/97981/61-Alekseev%D0%B0.pdf?sequence=1>
2. Андрійчук В. Г. Сучасний аспект методології наукових досліджень. *Економіка АПК*. 2016. № 7. С. 87–94.
3. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навч. посіб.* Київ: Центр навч. літ., 2009. 440 с.
4. Біла О. Г., Бондарюк І. Л., Мединська Т. В. *Управління витратами підприємства: теорія та практика: монографія.* Львів: Вид-во ЛКА, 2012. 200 с.
5. Бобиль В. В., Лавренюк Ю. С. *Управлінський облік доходів та витрат за центрами відповідальності в умовах фінансової кризи* *Ефективна економіка*. 2022. № 10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2022_10_12
6. Бондур Т. О. Роль облікової політики підприємства в організації обліку виробництва продукції рослинництва. *Економіка АПК*. 2008. № 10. С. 81–85.
7. Бородін О. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація.* *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45–53.
8. Бутинець Ф. Ф. *Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.* 2012. № 1. С. 11–18.
9. Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Євдокимов В. В., Легенчук С. Ф. *Інформаційні системи і технології в обліку: підруч. для студ. ВНЗ. 3-тє вид., перероб. і допов.* Житомир: Рута, 2007. 468 с.
10. Вакулюк С.А., Ковальчук М.С. Стан розвитку галузі та ключові особливості обліку витрат і виходу продукції тваринництва. *Ефективне управління економікою на державному та регіональному рівнях: зб. тез наук. робіт учасників Всеукр. наук.-практ.конф. (м. Одеса, 2 жовт. 2021 р.) / ГО «Центр економічних досліджень та розвитку».* Одеса: ЦЕДР, 2021. С. 95–99.

11. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства: монографія. Харків: ВД «Інжек», 2009. 192 с.
12. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. 2-ге вид., перероб. і допов. Харків: Фактор, 2012. 304 с.
13. Гнатишин Л.Б., Поверляк Т.І. Облік сільськогосподарської діяльності в умовах ризику: методика та шляхи вдосконалення. *Сборник научных трудов SWorld*. Выпуск 4(37). Том 23. Иваново : МАРКОВА АД, 2014. С. 80-88.
14. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Львів: Магнолія–2006, 2016. 438 с.
15. Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С. Загальні тенденції розвитку та перспективи фермерських господарств Карпатського регіону. *Аграрна економіка*. 2014. т.7, №3-4. С. 29-36.
16. Гнатишин Л.Б. Бухгалтерське відображення відтворення виробничого потенціалу сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці: науково-методичний журнал*. Миколаїв: Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. Вип. 253, т. 265. Економіка. С. 58-64.
17. Говда Г. А. Облік і контроль в управлінні витратами основної діяльності підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2013. 20 с.
18. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: www.rada.gov.ua.
20. Гудзинський О. Д., Аксентюк М. М., Деменіна О. М. Контролінг в системі менеджменту (теоретико-методологічний аспект): монографія. Київ: ІПК ДСЗУ, 2009. 255 с.
21. Дерев'яненко С., Олійник Т. Актуальні питання обліку поточних біологічних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. № 12. С. 16–20.
22. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, Екон. думка, 2009. 272 с.

23. Живко З.Б., Прокопишин О.С., Михасюк М.І. Аутсорсинг в Україні: реалії сьогодення. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін: матеріали Всеук. наук.-практ. конференції. (м. Полтава, 27 жовтня 2022 р.), Полтава, 2022. С. 522-524.

24. Зюкова М. М., Вороніна В. Л. Підходи до обліку доходів за міжнародними та національними стандартами. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 53. С. 195-201.

25. Іванечко П. М. Облік витрат за «місцями виникнення» та за «центрами відповідальності» як основа побудови управлінського обліку витрат. *Галицький економічний вісник*. 2009. № 2. С. 139–143.

26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: [http://search.ligazakon.ua /l_doc2.nsf/link1/an/4/REG4186.html#4](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/an/4/REG4186.html#4).

27. Ковалюк О. М., Колібаба О. А. Контроль витрат на виробництво молочної продукції в системі управлінського обліку в Україні. *Вісник НУ "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні*. 2014. № 794. С. 263–267.

28. Кодекс законів про працю України. Ужгород: ІВА, 1998. 268 с.

29. Кодекс цивільного захисту України від 1 лип. 2013 р. (зі змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166 VII). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125403.html.

30. Колібаба О. А. Облік витрат як вид господарського обліку. *Макроекономічні проблеми інвестиційно-інноваційного розвитку*: матеріали XXVI Міжнар. наук.-практ. конф., 11-12 жовт. 2013 р.: тези доп. Київ: Аналіт. центр «Нова Економіка», 2013. С. 101–104.

31. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. URL: http://advoc.kiev.ua/Zone10_7.htm.

32. Коцупатрий М. М., Ільїн В. Ю., Ільїна О. В. Підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств: монографія. Київ: КНЕУ, 2016. 408 с.

33. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальноновиробничими витратами підприємства: монографія. Львів: Растр-7, 2014. 288 с.

34. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / за ред. В. Я. Амбросова. 2-ге вид., допов. і перероб. Київ: Професіонал, 2005. 896 с.

35. Мельник Т. Г., Кошолоп Я. П. Проблеми визнання і відображення в обліку доходів підприємства. *Молодий вчений*. 2020. № 12(2).. 150-154.

36. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua>.

37. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com>.

38. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Баранік О. О., Кабацька А. М. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. Київ: Центр навч. літ., 2008. 472 с.

39. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт): міжнар. док. від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

40. Назаренко О. В., Галун Є. С. Особливості діджиталізації облікового супроводження доходів в умовах функціонування окремого господарюючого суб'єкта. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія : Економічні науки. 2023. № 3. С. 175-182.

41. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Мінфіну № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?user=o2>].

42. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 лист. 1999 р. № 291, із змінами і доповненнями від 25 вер. 2009 р. № 1125. URL: <http://search.ligazakon.ua>.

43. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алєйніков А. А. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / за заг. ред. Г. В. Козаченко. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.

44. Полікарпова О. С. Особливості впровадження управлінського обліку на основі «центрів відповідальності». *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2013. № 4(66). С. 97–100.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. *Право. Податки. Консультації*: зб. систематизованого законодавства. 2008. № 1. С. 140–145.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

47. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.03.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

48. Полятикiна Л. I. Теоретико-методологiчні основи функціонування обліку доходів і витрат основної діяльності. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 1. С. 217-220.

49. Полятикiна Л. I., Бур'ян Н. Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2020. Вип. 33(2). С. 36-39.

50.Примуш Ю. С. Радько Н. О. Порівняльна характеристика обліку доходів та витрат згідно міжнародних та національних стандартів. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2019. № 15(2). С. 24-27.

51.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями від 12.05.2011 р. № 3332-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

52. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид., допов. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.

53. Чернікова І. Б., Полулях А. М. Проблемні аспекти організації обліку доходів і витрат. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 466-470.

54. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

55. Цвайг Х. І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2010. 136 с.

56. Мулик Т. О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами. *Агросвіт*. 2020. № 6. С. 77–86.