

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА
ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступень «Магістр»

на тему: **«Облік формування фінансових
результатів від операційної діяльності у
приватно-орендному сільськогоспо-
дарському підприємстві XXXXX
Волинської області»**

Виконала: студентка 2 курсу, групи Оп – 71з

Спеціальності **071 «Облік і оподаткування»**

ШЕРЕШКОВА З. Р.

(Прізвище та ініціали)

Керівник: д.е.н., професор ГНАТИШИН Л.Б.

(Прізвище та ініціали)

Рецензент: **НАКОНЕЧНА Л. В.**

(Прізвище та ініціали)

ДУБЛЯНИ 2024

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА
ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ
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 Гнатишин Л.Б.

(звання, ступінь, прізвище та ініціали)

«20» лютого 2023 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу студенту

ШЕРЕШКОВІЙ ЗОРЯНІ РОМАНІВНІ

(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи «Облік формування фінансових результатів від операційної діяльності у приватно-орендному сільськогосподарському підприємстві XXXXX Волинської області»

Керівник роботи ГНАТИШИН Л.Б., д.е.н., професор

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

Затверджена наказом ЛНУП від «17» лютого 2023 року № 33/к-с

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

3. Вихідні дані для кваліфікаційної 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 кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

1. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ
 - 1.1. Економічна сутність фінансового результату та специфіка його визначення в умовах аграрного виробництва
 - 1.2. Проблемні аспекти обліку фінансового результату діяльності сільськогосподарських підприємств
 - 1.3. Облік фінансових результатів як результат імплементації стандартів обліку
2. ОЦІНКА ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА СТАНУ О. ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

- 2.1. Оцінка основних економічних показників операційної діяльності ПОСП
XXXXXX
 - 2.2. Бухгалтерський облік доходів та витрат підприємства
 - 2.3. Облік формування та використання фінансового результату
 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ
 - 3.1. Організаційні аспекти та проблеми обліку формування фінансових
результатів у сільськогосподарських формуваннях
 - 3.2. Оптимізація методики обліку фінансових результатів згідно із вимогами
національних П(С)БО
 - 3.3. Місце сучасних інформаційних технологій в обліку фінансових
результатів
- ВИСНОВКИ.**
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.	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 – 15.01.24 р.

Студент _____
(підпис)

ШЕРЕШКОВА З. Р.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи) _____
(підпис)

ГНАТИШИН Л. Б.
(прізвище та ініціали)

УДК 631.162:657.6

«Облік формування фінансових результатів від операційної діяльності у приватно-орендному сільськогосподарському підприємстві ХХХХХ Волинської області».

Шерешкова З. Р. – Кваліфікаційна робота. Кафедра обліку та оподаткування. – Дубляни, Львівський НУП, 2024.

93 с. текстової частини, 17 рисунків, 19 таблиця, 54 літературних джерел, 1 додаток.

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

У першому розділі розкривається економічна сутність фінансового результату та особливості його формування в умовах сільськогосподарського виробництва. Наводиться економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд літератури з питань обліку фінансового результату.

У другому розділі здійснено аналіз ефективності діяльності досліджуваного сільськогосподарського підприємства, досліджено стан обліку формування фінансового результату, розглянуто основні методичні підходи організації первинного і зведеного обліку доходів та витрат діяльності, наведено методику обліку визначення фінансового результату.

Третій розділ присвячений розробці напрямків вдосконалення обліку формування фінансового результату та елементів облікової політики в частині фінансового результату діяльності підприємств.

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 сільськогосподарського підприємства.

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

АНОТАЦІЯ

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

SUMMARY

In the work the system approach to the analysis of the social-economic contents of concept "financial result of activity" in historical aspect is made. The concept is considered in a view of sources, functions and factors. Two generalizing functions of accounting are allocated: information and control. The formulation of tasks of accounting of financial results is specified. These improvements concern detailing the concept of profit, defining elements of accounting policy, grounding approaches of financial results accounting for all users of economic information with maximum satisfaction of their needs, development of income and financial results auditing techniques, and also accounting and control of income and financial results in computer system environment.

ЗМІСТ

	стор
ВСТУП.....	6
1. ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	9
1.1. Економічна сутність фінансового результату та специфіка його визначення в умовах аграрного виробництва.....	9
1.2. Проблемні аспекти обліку фінансового результату діяльності сільськогосподарських підприємств.....	16
1.3. Облік фінансових результатів як результат імплементації стандартів обліку.....	24
ОЦІНКА ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА СТАНУ ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ.....	28
2.1. Оцінка основних економічних показників операційної діяльності ПОСП ХХХХХ.....	28
2.2. Бухгалтерський облік доходів та витрат підприємства.....	39
2.3. Облік формування та використання фінансового результату.....	56
3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ.....	60
3.1. Організаційні аспекти та проблеми обліку формування фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях	60
3.2. Оптимізація методики обліку фінансових результатів згідно із вимогами національних П(С)БО.....	73
3.3. Місце сучасних інформаційних технологій в обліку фінансових результатів	78
ВИСНОВКИ.....	84
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	87
ДОДАТКИ.....	93

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринку запорукою і стабільністю виживання підприємства є прибуток. Прибуток займає стрижневу позицію в ринковій економіці і є рушійною силою суб'єктів господарювання максимально ефективно використовувати наявні трудові, матеріальні та фінансові ресурси. Визначення фінансового стану підприємства є однією з найважливіших економічних проблем. Недостатня фінансова стійкість призведе до нестачі коштів для виробництва і розвитку, неплатоспроможності, зрештою до банкрутства, а «надмірна» стійкість гальмуватиме розвиток і збільшуватиме собівартість продукції та вартість залишкових запасів і резервів підприємства.

Виходячи з великої кількості різноманітних трактувань прибутку, виникає потреба у з'ясуванні економічної сутності цієї категорії, дослідженні методів формування фінансових результатів підприємства в підсистемах поточного обліку, визначенні елементи облікової політики щодо обліку доходів та фінансових результатів діяльності підприємства; існує необхідність вдосконалення та розробки нових підходів, методів та організації обліку фінансових результатів на основі сучасних інформаційних та автоматизованих технологій тощо. Вирішення цих завдань дозволить вивести на новий рівень побудову обліку фінансових результатів, підвищить його аналітичні можливості та ефективність в управлінні діяльністю підприємства.

Актуальність теми кваліфікаційної роботи визначається врахуванням розвитку вітчизняної та світової теорії та практики бухгалтерського обліку та необхідністю формування наукових рекомендацій щодо вдосконалення теорії та практики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження – утвердити теоретичну сутність, методологічні підходи та практичні пропозиції щодо вдосконалення обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах господарювання.

Виходячи з поставлених цілей, сформульовано наступні завдання для вирішення:

- вивчати сутність та економічну природу доходів і фінансових показників з історичної точки зору, беручи до уваги їх роль у ринкових умовах;
- проаналізувати існуючі в бухгалтерських системах методи визначення фінансових результатів діяльності;
- визначити порядок формування та основний зміст облікової політики щодо обліку доходів і результатів діяльності підприємства;
- сформулювати напрями вдосконалення обліку фінансових результатів діяльності для задоволення потреб усіх споживачів економічної інформації з урахуванням інтересів кожного з них;
- проаналізувати стан бухгалтерського обліку використання прибутку підприємства та його відображення у фінансовій звітності;
- надати практичні поради щодо вдосконалення бухгалтерського обліку формування фінансового результату на основі сучасних інформаційних технологій.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, зокрема приватно-орендного сільськогосподарського підприємства XXXXX.

Предмет дослідження – теоретичні, методологічні та практичні питання, пов'язані з обліком фінансових результатів діяльності.

Методи дослідження. При вивченні теорії обліку фінансових результатів та для визначення загальної тенденції розвитку обліку фінансових результатів діяльності використано індуктивний та дедуктивний методи. Теоретичні узагальнення, групування та порівняння – для розкриття сутності поняття прибутку як економічної категорії. За допомогою методів теорії систем, аналізу та синтезу доведено, що бухгалтерський облік є цілісною системою, а її внутрішня структура поділяється на самостійні підсистеми. Використовувати науково-абстрактні методи, статистичні методи дослідження, здійснено

обґрунтування вибору методів визначення фінансових результатів діяльності для задоволення потреб усіх споживачів економічної інформації.

Теоретичною та методологічною основою дослідження є праці вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку фінансових результатів діяльності, законодавчі та нормативно-правові акти з питань облікової та економічної політики, планові документи та постанови уряду з економічних питань, методичні матеріали, джерела з Інтернету. У роботі використані дані бухгалтерського обліку ПОСП ХХХХХ.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна даного дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні низки комплексних питань щодо вдосконалення обліку фінансових результатів в умовах національної стандартизації, імплементації міжнародних стандартів та сучасних інформаційних технологій. Положення, яким характерна наукова новизна, полягають в: уточненні класифікації фінансових результатів; визначенні елементів облікової політики, які мають вплив на величину фінансового результату діяльності; розробленні та рекомендації схеми узгодження показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що забезпечить їх безпомилкове складання; розробці схеми обліку фінансових результатів із застосуванням сучасних інформаційних технологій.

Практичне значення одержаних результатів. Практичне застосування наведених автором рекомендацій забезпечить адекватне відображення операцій фінансового обліку в сучасних умовах господарювання, своєчасне отримання та аналіз необхідної інформації для керівництва. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичного характеру обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

РОЗДІЛ 1

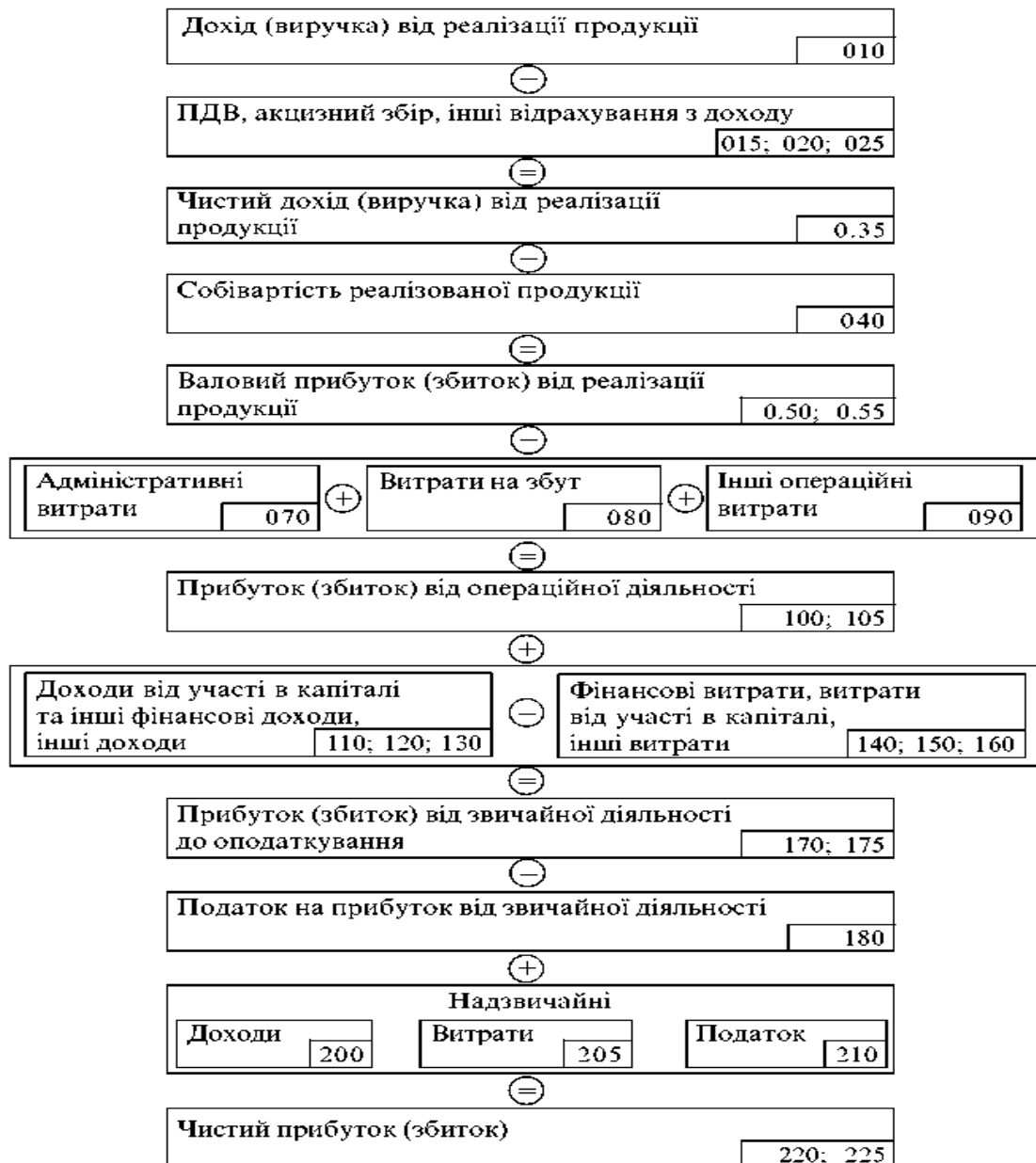
ТЕОРЕТИЧНЕ ПІДГРУНТЯ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Економічна сутність фінансового результату та специфіка його визначення в умовах аграрного виробництва

Різноманітні напрямки основної діяльності підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), отримують кінцеву грошову оцінку в сукупності фінансових показників діяльності. Основним узагальнюючим показником діяльності є чистий прибуток (або понесений збиток) підприємством за звітний період. В умовах ринкової економіки чистий прибуток є основою економічного і соціального розвитку підприємств. Постійне зростання чистого прибутку є постійним джерелом фінансування розвитку виробництва (реінвестування прибутку), виплати дивідендів, створення резервних фондів, задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників підприємства та благодійної діяльності.

Послідовність формування чистого прибутку (збитку) підприємства наведена на рис. 1.1.

Чистий прибуток є найважливішим показником для оцінки виробничо-фінансової діяльності підприємства, він відображає діяльність і фінансовий стан підприємства, а також ефективність управління. Чистий прибуток визначає рівень прибутковості, який інвестори можуть прийняти від активів компанії, щоб порівняти його з іншими варіантами інвестиційного напрямку (за умов порівнянного ризику). Чистий прибуток є одним із основних джерел збільшення капіталу підприємства, і відображається у «Звіті про власний капітал» (форма 4 фінансової звітності). За умов прийняттого ризику, тобто при залученні додаткових позикових коштів або додаткової емісії акцій, безперервне збільшення прибутку підвищує конкурентні позиції підприємства на ринку капіталу.



Формування чистого прибутку (збитку) підприємства

Рис. 1.1. Алгоритм генерування фінансового результату підприємства

Розглянемо, які фактори впливають на цей підсумковий показник.

Основними факторами є виручка від реалізації продукції (дохід), яка свідчить про ринковий попит на продукцію підприємства, окупність вкладених у виробництво коштів і можливість розпочати новий виробничий цикл. Величина виручки від реалізації залежить від обсягу виробництва і структури виду продукції та ринкової ціни кожного виду. Відділи корпоративного маркетингу зобов'язані постійно аналізувати ринковий попит на корпоративні

продукти та своєчасно реагувати. Економічне обґрунтування випуску продукції здійснюється шляхом знаходження так званого критичного обсягу, точки перелому або точки беззбитковості.

Іншим фактором, який суттєво впливає на величину чистого прибутку, є сукупні витрати на виробництво та реалізацію продукту: собівартість реалізованої продукції, а також адміністративні витрати (загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства) та собівартість реалізованої продукції. Прибуток і собівартість є традиційними показниками в практиці фінансового аналізу діяльності вітчизняних підприємств. В сучасних умовах основним показником є сума чистого прибутку та амортизаційних відрахувань, тобто грошовий потік. На відміну від інших видів витрат, нараховані амортизаційні відрахування залишаються на рахунку підприємства, поповнюючи залишок оборотних коштів. Амортизаційні відрахування відіграють важливу роль у системі бухгалтерського обліку та плануванні підприємства. Вони є внутрішніми джерелами фінансування. Амортизаційні відрахування зменшують оподатковуваний прибуток. Тому амортизаційні відрахування є важливим фактором стимулювання корпоративної інвестиційної діяльності.

Першочерговими завданнями аналізу фінансової діяльності є оцінка динаміки прибутку, виявлення та кількісна оцінка впливу різних факторів на його розмір, оцінка резервів зростання прибутку.

Фінансові результати поділяються на прибутки (збитки) від основної діяльності та операційної діяльності.

Основна діяльність – це будь-яка діяльність підприємства та забезпечення цієї діяльності або бізнес, створений цією діяльністю. Звичайна діяльність далі поділяється на операційну діяльність та іншу діяльність (фінансову та інвестиційну).

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, окрім інвестиційної чи фінансової діяльності. Операційна діяльність пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів,

послуг), яка є прямою метою діяльності підприємства і забезпечує основну частку його доходу. Для торговельних підприємств такими операціями є купівля-продаж товарів, для виробничих — закупівля матеріалів і сировини, виробництво продукції та її реалізація, для інвестиційних компаній — формування інвестиційних портфелів тощо. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, поділяються за функціями - виробничі, адміністративні, збутові та ін.

Важливим показником ефективної діяльності підприємства є прибуток. Проте якість роботи підприємства не можна виміряти величиною прибутку. Щоб точно розрахувати рентабельність бізнесу, необхідно порівняти прибуток підприємства з його витратами. Рентабельність показує рівень прибутковості та рентабельності підприємства. Для визначення фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання за звітний період необхідно порівняти отримані за звітний період доходи з витратами, понесеними для отримання цих доходів.

Дохід підприємства — це збільшення економічних вигод у формі надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (окрім збільшення капіталу за рахунок вкладу власника).

$$\text{Доходи} - \text{Витрати} = \text{Прибуток} \text{ чи } \text{Збиток}$$

Фінансові показники відображають мету господарської діяльності та її прибутковість і відіграють вирішальну роль у діяльності підприємства. Окрім керівництва та співробітників, ними також цікавляться інвестори капіталу, кредитори, державні установи, фондові біржі тощо. Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, який іноді замінюється показниками виручки. Крім цих абсолютних показників, для оцінки фінансового стану також використовується ряд відносних показників і коефіцієнтів. Прибуток є основним джерелом коштів для розвитку підприємства, науково-технічного прогресу його матеріально-технічної бази і продукції, різних форм інвестування. Він служить джерелом податкових платежів.

Для кожного підприємства передбачено чотири показники прибутку, які суттєво відрізнялися за розміром, економічним змістом та функціональним призначенням. Основою всіх розрахунків є балансовий прибуток – основний фінансовий показник виробничо-господарської діяльності підприємства. Для цілей оподаткування розраховується спеціальний показник - оподатковуваний прибуток, а на його основі - оподатковуваний і неоподатковуваний прибуток. Частина балансового прибутку, яка залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків та інших бюджетних платежів, називається чистим прибутком. Він характеризує кінцеві фінансові результати бізнесу.

Балансовий прибуток складається з трьох основних елементів: прибутки (збитки) від реалізації продукції, реалізації проектів та надання послуг, прибутки (збитки) від продажу основних засобів, іншого вибуття та продажу іншого майна підприємства. та фінансові результати нереалізованого бізнесу.

Прибуток від реалізації продукції (проектів, послуг) — фінансовий результат, отриманий підприємством від операційної діяльності. Цей прибуток визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (без ПДВ і акцизів) і витратами на виробництво і реалізацію, що входять до собівартості продукції.

Прибуток виконує дві найважливіші функції:

- описує кінцеві фінансові результати бізнесу, розмір грошових накопичень;
- є основним джерелом фінансування витрат на виробничий та соціальний розвиток підприємства.

В сучасних умовах економічного розвитку метою будь-якого підприємства є отримання прибутку. Виходячи з обсягу отриманої виручки визначається економічна стратегія підприємства, включаючи управління фізичними трудовими і фінансовими ресурсами, а також питання, пов'язані з інвестиціями в розвиток підприємства.

Прибуток - це частина доходу підприємства, що залишилася після вирахування всіх витрат на її виробництво та операційну діяльність.

З розвитком ринкових відносин продовжує розширюватися розуміння прибутку в традиційному розумінні, а прибуток спрощується як різниця між доходами та витратами. В економічній теорії та практиці бізнесу розрізняють економічний прибуток, бухгалтерський прибуток і звичайний прибуток.

$$\begin{aligned} \text{Загальний дохід} &= \text{Економічний прибуток} \\ &+ \\ &\text{економічні витрати} = \text{явні} + \text{неявні} \\ &\text{витрати, включаючи нормальний прибуток} \\ &\text{Бухгалтерський прибуток} \\ &+ \\ &\text{бухгалтерські витрати} = \text{явні витрати} \end{aligned}$$

Валовий прибуток – це сума прибутку за результатами операцій з реалізації продукції (проектів, послуг), основних засобів та іншого майна за вирахуванням суми цих операційних витрат:

$$Пв = Прп + Прф + Ппз$$

Балансовий прибуток складається з трьох основних елементів:

- прибутки (збитки), отримані від реалізації продукції, послуг та робіт;
- прибутки (збитки), що виникають від реалізації та вибуття основних засобів та продажу іншого майна підприємства;
- фінансові результати від позареалізаційних операцій.

Прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг) — це фінансовий результат, отриманий від операційної діяльності підприємства, який може здійснюватися в будь-якій нормативно-правовій формі та не заборонений законодавством.

$$Прп = Вд - ПДВ - А - В$$

Заключним етапом формування прибутку є визначення чистого прибутку підприємства. Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, що збільшена на величину фінансових доходів та зменшена на суму фінансових витрат. Тому такі економічні статті як доходи та витрати беруть участь у формуванні фінансових

результатів підприємства. Отже, бухгалтерське формування інформації про доходи від повсякденної діяльності підприємства та методичні засади її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 15 «Дохід». Його норми поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (за винятком бюджетних і банківських установ).

У зв'язку з цим розглянемо табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Поширення норм П(С)БО 15 «Дохід»

Норми П(С)БО 15 поширюються на	Норми П(С)БО 15 не поширюються на
<p>- Доходи від підприємницької діяльності: продаж продукції (товарів, послуг, інших активів); надання послуг; отримання цільових коштів; використання активів компанії іншими особами для отримання відсотків, роялті та дивідендів.</p>	<p>- продаж цінних паперів; договори оренди; договори про надання послуг у сфері будівництва; дивіденди, які є результатом фінансових інвестицій і обліковуються за методом участі в капіталі; страхова діяльність; зміни справедливої вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також ліквідації (продажу, погашення) окремих активів і зобов'язань); зміни вартості інших оборотних активів; природного приросту поголів'я худоби, виробництва продукції сільського та лісового господарства; видобутку корисних копалин.</p>

Підсумовуючи, ми зазначаємо такі елементи щодо визнаного доходу:

1. Дохід (дохід) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
2. Інші операційні доходи;
3. Фінансові доходи;
4. Інші доходи.

Очевидно, що для визначення та обліку кінцевих фінансових результатів господарювання, крім доходів, необхідно також організувати облік витрат, пов'язаних з отриманням цих доходів. У зв'язку з цим слід зазначити, що класифікація витрат достатня для класифікації доходів, тобто в залежності від виду діяльності.

1.2. Проблемні аспекти обліку фінансового результату діяльності сільськогосподарських підприємств

Система регулювання бухгалтерського обліку в Україні поділяється на чотири рівні, кожен з яких охоплює наступні документи (рис. 1.2).

Звернемо увагу, що з січня 2000 року в Україні набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 року № 996 [49], згідно з яким в Україні запроваджено національну стандартизацію бухгалтерського обліку, документальне забезпечення процесу бухгалтерського обліку та План рахунків, а також різного роду підзаконні акти щодо застосування облікових реєстрів і Плану рахунків. Вищезазначеним законом встановлено, що метою державного нагляду за веденням бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є:

- Розробити єдині правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності та забезпечити їх виконання на всіх підприємствах для забезпечення та захисту інтересів користувачів;
- Удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Тому зазначаємо, що порядок відображення доходів підприємств в бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 15 «Дохід», яким визначено принципи методології формування облікової інформації про доходи від операційної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

У табл. 1.2 наведено основні джерела з нормативно-правової бази та їх місце і використання у кваліфікаційній роботі..



Рис. 1.3. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Тому зазначаємо, що порядок відображення доходів підприємств в бухгалтерському обліку регулюється П(С)БО 15 «Дохід», яким визначено принципи методології формування облікової інформації про доходи від операційної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

У табл. 1.2 наведено основні джерела нормативно-правової бази та напрямки їх використання у кваліфікаційній роботі. Існує багато економічних теорій, які дають різні пояснення кінцевої мети та характеру корпоративної діяльності: теорія доданої вартості, теорія виробленого капіталу, теорії, які розглядають прибуток як операційний дохід тощо.

Огляд нормативних та законодавчих документів щодо обліку фінансового результату підприємства

№	Нормативний документ, ким і коли виданий	Короткий зміст	Використання у кваліфікаційній роботі у контексті обліково-аналітичного процесу
1	2	3	4
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з останніми змінами № 1702-VII (1702-18) від 14.10.2014 р. [35]	Створення правового інструменту для регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні	Використано для опису організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності сільськогосподарських підприємств
2.	НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ МФУ №73 від 07.02.2013 р [21]	Характеризує ціль, структуру і правила підготовки фінансової звітності та вимоги до розкриття її показників	Характеристика призначення, структуру та правил складання фінансової звітності та вимоги до розкриття показників
3.	П(С)БО № 15 «Дохід» Наказ МФУ № 627 (z1242-13) від 27.06.2013 р. [31]	Стосується методики формування інформації про доходи підприємства в системі бухгалтерського обліку та її подання у фінансових звітах	Використовується для встановлення системи кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку згідно із методами визнання доходу
4.	П(С)БО № 16 «Витрати». Наказ МФУ № 318 від 31.12.1999 р. [30]	Встановлює послідовність, у якій інформація про витрати підприємства генерується в системі бухгалтерського обліку та її представлення у фінансових звітах	Використовується для встановлення системи кореспондування рахунків бухгалтерського обліку відповідно до процедури визнання витрат
5.	П(С)БО №17 «Податок на прибуток» МФУ №353 від 28.12.2000р	Визначити порядок формування в системі бухгалтерського обліку відомостей про зобов'язання з податку на прибуток	Використовується для відображення послідовності формування сум податків на прибуток підприємств в системі бухгалтерського обліку
6.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. МФУ від 24.05.1995 р.№88	Декларування основних первинних документів підприємства, зберігання облікових реєстрів, бухгалтерської звітності	Використовуємо його для формування документального забезпечення бухгалтерського обліку
7.	План рахунків та Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» МФУ № 291 від 30.11.1999 р. [28; 36]	Декларує призначення та структуру рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність та зміни активів, капіталу, зобов'язань і фактів операційної діяльності за методом подвійного запису	Розкриття та застосування методу подвійного запису для систематизації інформації про фінансову діяльність сільськогосподарських підприємств

Найпоширенішим твердженням є те, що будь-який бізнес спрямований на отримання максимального прибутку. При цьому прийнято поняття «нормального» прибутку, тобто прибутку, який задовольняє підприємство. Цей підхід базується на системі ціноутворення, де ціна продукту складається з собівартості та націнки відповідно до вимог виробника. Цією «надбавкою» є прибуток, або іншими словами позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства.

Фінансові результати діяльності зарубіжних сільськогосподарських підприємств визначають за методом «витрати-випуск» В. Леонт'єва, шляхом порівняння доходів і витрат за факторами та коригування результатів зміни початкових і кінцевих запасів і готової продукції як на кінець, так і напочаток звітного періоду. За встановленою методикою результати господарської діяльності визначаються за формулою:

$$P = O_1 + V - (O_2 + П + З),$$

де P - результат періоду (Пр, Зб);

O₁, O₂ - залишок матеріальних ресурсів, незавершеного виробництва, готової продукції на початок (O₁) і кінець (O₂) періоду;

V - випуск (реалізація) за період;

П - покупки за період;

З - затрати по елементах за період.

Протилежної позиції з цього питання дотримуються вітчизняні вчені [22, С. 76]. Вони акцентують увагу на тому, що в сільському господарстві багато виробництв здійснюються безперервно протягом тривалого часу (кілька місяців чи років), наприклад, відгодівля худоби, вирощування багаторічних насаджень тощо. Крім того, загальноприйняті періоди, за якими підсумовується діяльність підприємства (в тому числі ферми), не збігаються із завершенням процесів росту та відгодівлі відповідних видів і популяцій тварин. Водночас значна частка сільськогосподарських підприємств зараз займається власне розведенням і відгодівлею тварин. Реалізація окремих видів продукції (овочі, фрукти) наступного року буде більш прибутковою. Все це часто є підставою

для тверджень про справедливе визначення результатів операційної діяльності сільськогосподарського підприємства виключно за тим, що продається, а не за всією виробленою продукцією.

Вітчизняні вчені-економісти провели комплексний аналіз визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств за методом «витрати-випуск» за вище наведеною формулою. Зазначимо, що в даному випадку фактично отриманий результат ще не визначений, а є можливим, потенційним результатом, але не може бути використаний, оскільки його не отримано [22, с.106]. Цей процес вимагає систематичного обліку всіх виробничих ресурсів і випусків. При цьому всі вироблені товари і продукція повинні оцінюватися за ймовірною оціночною ціною продажу, яка навряд чи буде відповідати фактичній ціні, що, звичайно, призведе до розбіжностей між розрахунковими та фактичними результатами. Більш імовірним, на їхню думку, є збільшення економічних засобів розрахунку. Однак і тут можуть виникнути неточності, оскільки збільшення матеріальних ресурсів, незавершеного виробництва може відбуватися за рахунок позикових коштів (банківські кредити, кредиторська заборгованість).

Звичайно, при такому підході вся продукція повинна бути облікована при отриманні чи оприбуткуванні. У той же час продана та облікована як дохід продукція може зменшитися в майбутньому (тварини гинуть, продукція псується тощо), що потребує коригування раніше облікованої виручки. Логічно, що різниця у фінансових результатах кінцевого продукту, виробленого та проданого, незначна або взагалі відсутня, різниця просто спричинена часом, який потрібен для її ідентифікації та виявлення.

Означена позиція також підтверджується зарубіжним досвідом, наприклад, у США загальний сільськогосподарський дохід включає всю продукцію, вирощену та спожиту на фермі [41, с. 113]. Крім цього, розраховується загальна грошова виручка, яка включає грошову виручку від реалізації продукції, прями державні виплати та додаткові надходження від сільськогосподарської та допоміжної діяльності.

Багато вітчизняних науковців схиляються до думки про можливість і зручність використання методу директ-кост [12, с.11]. Вони стверджують, що існуючі методи бухгалтерського обліку дають інформацію про рентабельність і рентабельність лише в кінці року, коли практично неможливо ні вплинути на господарський процес для пом'якшення негативних наслідків, ні здійснити оперативне втручання у виробничий (технічний) процес. Характерною рисою директ-костингу є те, що постійні та змінні витрати відокремлюються від загальних витрат на виробництво. Це дає можливість визначити проміжний результат – маржинальний дохід (валовий прибуток), який розраховується як різниця між виручкою від реалізації та змінними витратами. Віднімання постійних витрат із прибутку дає чистий прибуток. Ми вважаємо, що лише компанії, які виробляють продукцію за процесним методом, можуть визначити граничний дохід на місячній основі.

Проведене дослідження приводить до висновку, що єдиного розуміння прибутку немає і бути не може, оскільки воно залежить від цілей, які ставлять зацікавлені особи. «Прибуток» має конкретне грошове значення з точки зору системи бухгалтерського обліку. Для такої системи пріоритет надається визначенню показників за допомогою обчислювальних алгоритмів, а не за допомогою описових ознак, які розкривають значення прибутку як економічного поняття.

У результаті систематизації різних точок зору автор дійшов висновку, що під прибутком слід розуміти перевищення доходу від операційної діяльності над витратами на її здійснення. На рівні системи бухгалтерського обліку поняття «прибуток» призвело до меншого довільного поняття за рахунок розширення природи поняття, яке формується і визначається під впливом потреб конкретної системи. Тому існуюча класифікація прибутків (збитків) має багато спірних моментів і тому є неповною. Це, у свою чергу, звужує можливості для моделювання інформації про фінансові результати в бізнесі.

Вважаємо, що класифікація фінансових результатів, яка буде покладена в основу її інформаційної моделі, повинна містити певні характеристики як

виробничого, так і правового аспектів. У свою чергу, характеристика класифікації фінансових результатів має враховувати організаційну структуру та особливості сільськогосподарського виробництва, тобто має відображати як теоретичні питання, так і практичні питання формування та розподілу фінансових результатів. Крім того, застосування методів обліку витрат в інформаційних моделях має забезпечити контроль відхилень на всіх етапах облікового циклу сільськогосподарських підприємств.

Тому вважаємо за доцільне класифікувати фінансові результати сільськогосподарських організацій за такими ознаками (рис. 1.4):

- види діяльності, які забезпечують інформаційну модель інформацією про фінансові результати всіх видів діяльності підприємства;
- формувати джерела, які можуть деталізувати фінансові результати за окремими видами операцій у межах діяльності;
- створення рівнів (підрозділів) для забезпечення ефективності управління центрами відповідальності та ефективного контролю результатів діяльності;
- період формування, що дасть можливість диференціювати фінансові результати за звітними періодами;
- метод розрахунку, який забезпечує визначення результатів не лише на основі фінансових даних, а й даних управлінського обліку;
- дотримуйтесь плану, який створить можливості для відповідного розміру фінансової діяльності щодо цілей управління;
- база оцінки для визначення не тільки результатів фінансового, а й податкового обліку;
- особливості оподаткування, які створюють можливості маніпулювання фінансовими результатами;
- спосіб розподілу та шляхи використання, який дозволить визначити фінансовий результат власника та сільськогосподарського підприємства окремо.

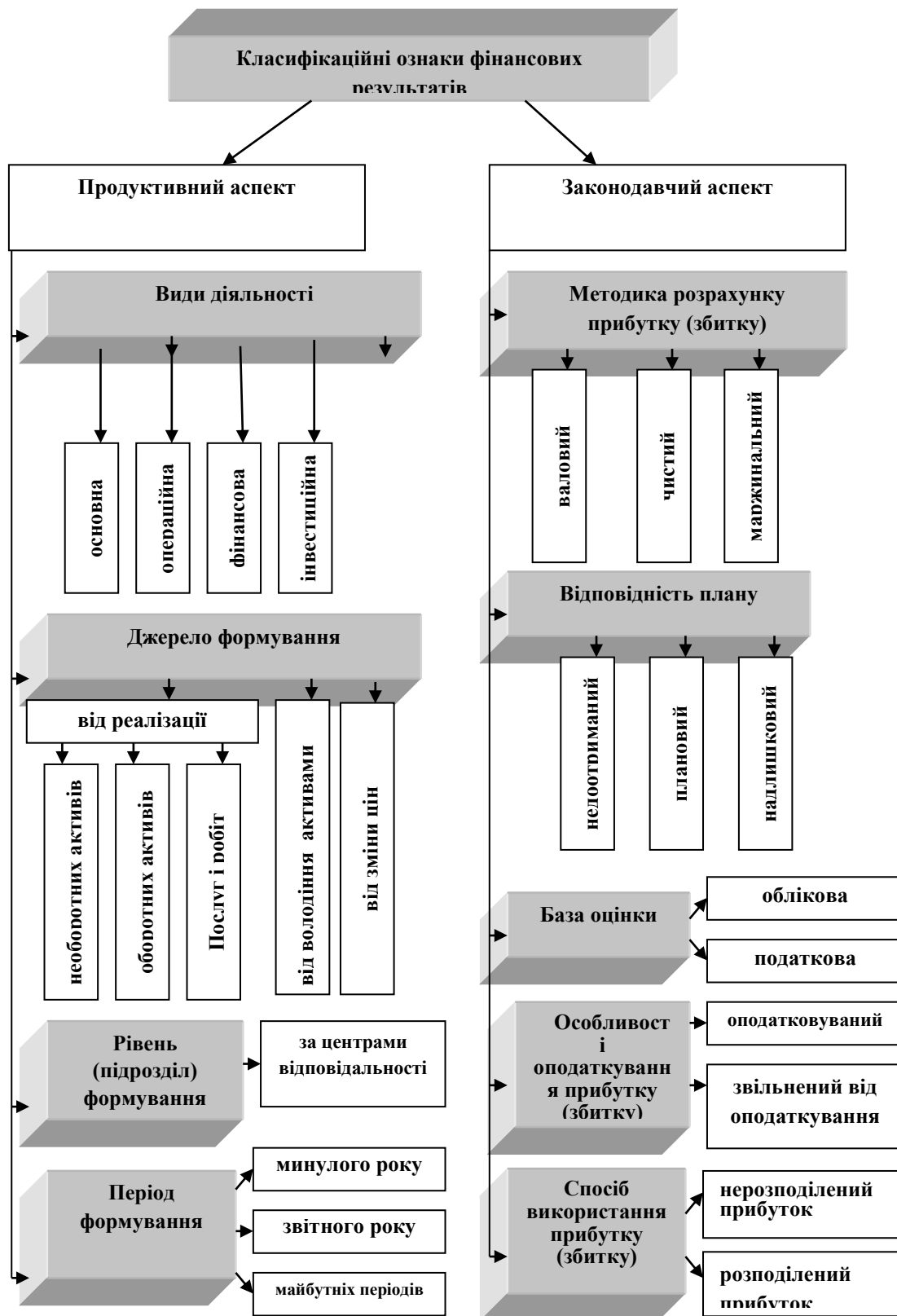


Рис. 1.3. Класифікація фінансових результатів

- джерело формування, що дасть можливість деталізувати фінансові результати за окремими видами здійснених операцій в межах видів діяльності;

- рівень (підрозділ) формування, що забезпечить оперативність управління та дієвість контролю за результатами діяльності центрів відповідальності;
- період формування, що дасть можливість розмежувати фінансові результати за звітними періодами;
- методика розрахунку, що забезпечить можливість визначення результату не тільки за даними фінансового, а й управлінського обліку;
- відповідність плану, що створить можливість регулювання розміру фінансових результатів в залежності від мети управління;
- база оцінки, яка дасть можливість визначати результат не тільки фінансового, а й податкового обліку;
- особливості оподаткування, що забезпечить можливості маневрування фінансовим результатом;
- спосіб використання, який дасть можливість визначити фінансовий результат власника та підприємства.

1.3. Облік фінансових результатів як результат імплементації стандартів обліку

На всіх етапах розвитку облікової науки та практики основним завданням бухгалтерського обліку вважалося визначення фінансових результатів. У різні часи головну увагу бухгалтерів приділяли питанням прибутку та його обчисленню, визначенню, обліку та звітності. Основною метою створення та подальшої діяльності будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від виду діяльності та форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. Для визначення фінансових результатів діяльності підприємства за звітний період необхідно дотримуватись принципів визнання доходів і витрат, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Принцип нарахування передбачає відображення результатів за звітний період у момент здійснення господарських операцій, а не в момент надходження або виплати коштів, оскільки ці періоди часу не завжди

збігаються. Принцип відповідності - це порівняння доходів і витрат за звітний період, тобто витрати, здійснені за звітний період, порівнюються з доходами, понесеними за витратами за звітний період.

При визначенні фінансових результатів доходи та витрати підприємства розподіляються за звітним періодом за принципом циклічності. Звітний період - один рік, а проміжний звітний період - один квартал або один місяць.

Безсумнівно, що першочергово діяльність менеджерів має бути спрямована на формування достовірної та об'єктивної інформації про формування фінансових результатів не тільки всього підприємства, а в першу чергу спрямована на формування фінансових результатів шляхом різноманітних видів діяльності. На основі отриманих результатів підприємство має можливість планувати свою подальшу діяльність, визначаючи свої сильні та слабкі сторони. Особливо актуальним є дослідження формування корпоративних фінансових результатів та моделей бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Крім того, одним із невирішених питань у бухгалтерському обліку є сальдо «нерозподіленого прибутку» в балансі та однойменному рахунку бухгалтерського обліку.

На сьогодні в нормативно-правових актах, що регулюють порядок визначення результатів діяльності підприємства, відсутня класифікація фінансових результатів, яка може бути використана для створення ефективного інформаційного обліку. Класифікація фінансових результатів насамперед необхідна користувачам для прийняття відповідних рішень, а тому повинна бути згрупована за певними ознаками для підвищення аналітичної якості отриманої інформації. Визначення фінансових результатів як різниці між доходами та відповідними витратами за видами діяльності наближає управління суб'єктами господарювання до задоволення інформаційних потреб користувачів та полегшує вибір відповідного обліку, контролю, аналізу, детального планування та формування підходу до відповідного управління рішень.

Дослідження історії розвитку обліку доходів і витрат в українській системі бухгалтерського обліку та визначення фінансових результатів діяльності є значним досягненням у розвитку вітчизняної методики бухгалтерського обліку. Тому історичний сучасний процес стандартизації бухгалтерського обліку та звітності не може відбуватися без урахування досягнень країни в галузі методів бухгалтерського обліку. Проаналізувавши діючу систему обліку доходів, витрат і фінансових результатів щодо класифікації видів діяльності, ми дійшли висновку, що діючий план рахунків та методика визначення фінансових результатів діяльності за окремими видами нехтує принципом відповідності доходів і витрат. Зокрема, це стосується організації та методів обліку витрат і витрат на збут.

Спираючись на надбання вітчизняних бухгалтерських шкіл та враховуючи недосконалість чинної нормативно-правової бази бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів, запропоновано два можливих шляхи вдосконалення обліку продажів та адміністративних витрат: 1) Перегляд методики формулювання «Собівартість реалізованої продукції» та інших показників фінансової звітності та внесення зміни до стандартів фінансового обліку; 2) Розробка системного підходу до ведення управлінського обліку з урахуванням формування фактичних показників собівартості продукції для управління витратами, доходами та фінансовими результатами.

Для обліку фінансових результатів Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено облік фінансових результатів основної діяльності, що унеможлиблює аналізування фінансових результатів від кожного реалізованого товару чи виду продукції. Тому доцільно рекомендувати фінансові результати від основних видів діяльності записувати на бухгалтерському рахунку 791, називаючи його «Фінансові результати основної діяльності», а не «Фінансові результати операційної діяльності». Пояснюється це тим, що фінансові результати від операційної діяльності визначаються як результат валового прибутку (збитку), інших доходів за вирахуванням адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат. Відтак пропонуємо на

бухгалтерському рахунку 792 «Фінансовий результат від операційної діяльності» визначати фінансовий результат, враховуючи інші операційні доходи та інші операційні витрати.

Рекомендується також використання класифікації за періодом формування, що дало б змогу розподілити господарські операції у часі та просторі та достовірно визначити фінансові результати з урахуванням витрат, пов'язаних з попередніми. Періоди включають окремі витрати, пов'язані з виплатами за річними результатами, які включаються до складу операційних витрат (інших витрат операційної діяльності). Враховуючи, що одним із принципів бухгалтерського обліку є автономія, розподіл фінансових результатів за способом використання дає можливість розділити прибуток, який використовується на розвиток підприємства та економічні інтереси власників. При розподілі прибутку необхідно формувати не тільки резервний капітал і виплачувати дивіденди, але й фонди розвитку та фонди матеріальної винагороди. Кошти, спрямовані на створення фонду заохочення шляхом розподілу прибутку, включаються до складу первісних витрат (надбавки за підсумками роботи поточного року, заробітна плата, дотації, одноразові премії, заохочувальні премії) і не включаються до складу витрат періоду. В результаті з'явиться можливість надійніше розподіляти фінансові результати та ефективніше управляти бізнесом.

Наведений перелік класифікаційних ознак дасть змогу систематизувати та згрупувати інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства, що підвищить ефективність та інформативність фінансово-господарської діяльності підприємства. Прискориться розробка та впровадження в облікову практику спеціальних реєстрів для аналітичного обліку, зокрема Відомості обліку фінансових результатів за видами діяльності, що дозволить окремо нагромаджувати усі види доходів і витрат та визначати фінансовий результат у розрізі видів діяльності.

Зміни до фінансової звітності дадуть можливість контролювати доходи, витрати та формування фінансових результатів за видами діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОЦІНКА ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ТА СТАНУ ОБЛІКУ ФІНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТУ

2.1. Оцінка основних економічних показників операційної діяльності ПОСП ХХХХХ

Досліджуваним підприємством для виконання кваліфікаційної роботи обрано Приватно-орендне сільськогосподарське підприємство ХХХХХ, що розташоване на північному заході Горохівського району Волинської області. Досліджуване підприємство загалом зосереджене на вирощуванні зернових, олійних культур і виробництві молока. Виробництво яловичини (ВРХ) є не основним видом діяльності підприємства, а побічним продуктом молочного скотарства. Нинішній ПОСП ХХХХХ є правонаступником реорганізованого Спілки «Михлин» та ПОСП ХХХХХ та було засноване у 2000 році на базі цих двох підприємств.

Новітня шведська технологія виробництва молока, що запроваджена досліджуваним сільськогосподарським підприємством, сповна відповідає сучасним європейським стандартам. Основними ринками збуту сільськогосподарської продукції для досліджуваного господарства є переробні підприємства Волинської (ТЗОВ «Зевс»), Тернопільської (ТЗОВ «Юрмія»), Львівської (ЗАТ «Галичина»), та Тернопільської (ТЗО «Юрмія») областей.

Організаційна структура ПОСП ім. Шевченка не є надто розгалуженою. Простий лінійний тип підпорядкування передбачає взаємозв'язок двох видів виробництва – основного та допоміжного. В межах основного виробництва розвинуто два галузевих напрямки – рослинництво і тваринництво. Діяльність у рослинництві забезпечує дві рілльничі бригади, а у тваринництві – одна ферма, де утримується велика рогата худоба. Організаційна структура досліджуваного господарства проілюстрована на рис. 2.1.

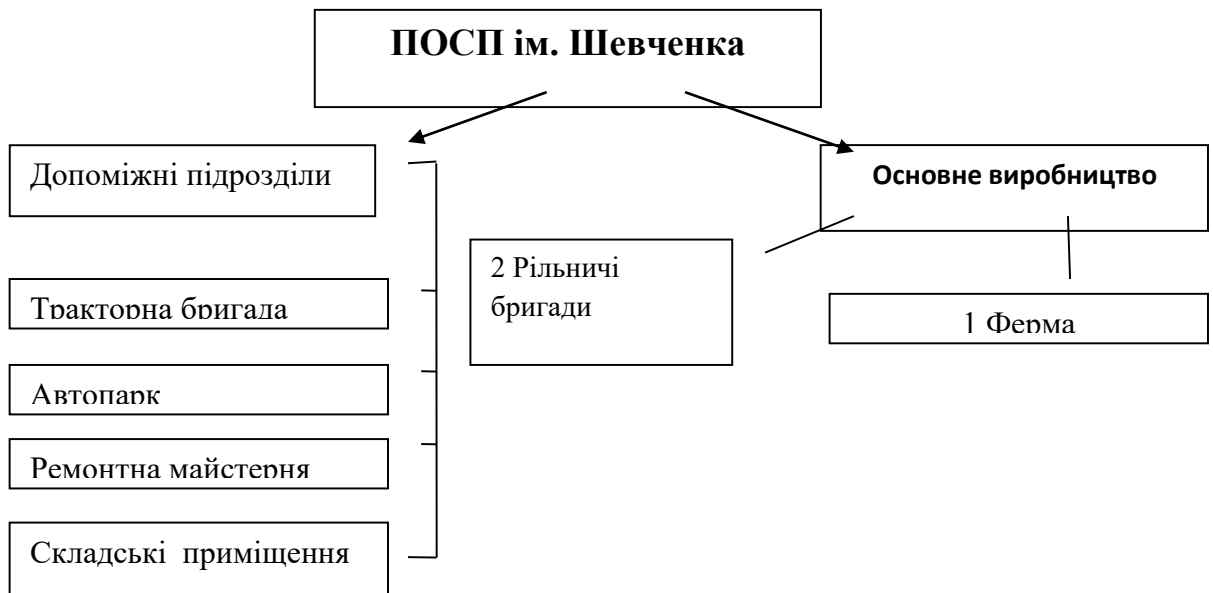


Рис. 2.1. Організаційно-виробнича структура ПОСП ім. Шевченка

Рисунок 2.1 демонструє, що до організаційної структури досліджуваного аграрного підприємства належать одна ферма, дві рільничі бригади, тракторна бригада, а також обслуговуючі підрозділи, зокрема – складські приміщення, автопарк, ремонтна майстерня тощо. Виробничі підрозділи господарства розміщені доволі компактно, що зменшує непрямі витрати та знижує собівартість сільськогосподарської продукції.

Метою досліджуваного підприємства, як і будь-якого іншого аграрного бізнесу, є отримання прибутку через виробництво та реалізацію сільськогосподарської продукції, а також надання послуг працівникам господарства і місцевим жителям.

Клімат у регіоні, де розміщена територія досліджуваного господарства, є м'який, континентальний. Середня температура січня становить -5°C , а липня – $+18^{\circ}\text{C}$. Середньорічна кількість опадів коливається в межах 540-630 мм. Характерною рисою агрокліматичних умов району розміщення господарства є наявність в окремі роки весняних та осінніх заморозків.

Місцевість території досліджуваного аграрного підприємства – слабохвиляста рівнинна, при цьому мікрорельєф є добре виражений. Найпоширенішим на території ПОСП ХХХХХ є чорнозем, а також неглибокий малогумусний легкий суглинок. Загалом переважає чорнозем.

Земельні угіддя ПОСП ім. Шевченка розміщені у кількох селах, а саме Михлин, Дубова, Загаїв, Утринів та Корчма. Згідно з даними представленої табл. 2.1 спостерігаємо зміну загальної площі землекористування досліджуваного підприємства, а саме продовж останніх трьох років площа сільськогосподарських угідь господарства за рахунок оренди додаткових площ збільшилась. ПОСП ім. Шевченка уклало додаткові договори оренди на * га ріллі. Таким чином, станом на кінець 2022 року загальна земельна площа становила 2*25,3 га. Водночас рілля становить 2**4,4 га, або *4,* %. Незмінною впродовж досліджуваного періоду залишається площа пасовищ – 151,0 га, або 5,3 % у загальній площі землекористування.

Структура землекористування показує відсоток площі різних ділянок до загальної площі землі, тобто площі сільськогосподарських угідь.

Зауважимо, що **, * % площі від загального землекористування досліджуваного господарства – це орендовані угіддя.

Таблиця 2.1

Динаміка складу та структури земельних угідь ПОСП ім. Шевченка

Вид угідь	Площа, га			Структура, %			Відхилення 2022р. до 2020р., (+/-)
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	
Всього сільськогосподарських угідь	2*1*,3	2***,*	2*25,3	100	100	100	+*,0
з них взяті в оренду	2*11,3	2***,*	2*1*,3	100	**,*	**,*	+*,0
у тому числі рілля	25234	2***,4	2**4,4	*4,*	*4,*	*4,*	+*,0
пасовища	151	151	151	5,4	5,4	5,4	0

Будь-яке сільськогосподарське підприємство самостійно визначає спеціалізацію та напрями своєї господарсько-фінансової діяльності, організовує виробництво, переробку та реалізацію сільськогосподарської продукції, самостійно приймає рішення у виборі партнерів у всіх сферах діяльності, особливо у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Для створення стабільних умов діяльності сільськогосподарські підприємства мають право скористатися

коштами державних і недержавних організацій, у тому числі фінансуванням з боку Державного фонду підтримки фермерських господарств України.

Спеціалізацією досліджуваного ПОСП ім. Шевченка є молочне скотарство та переробка молока на власних потужностях. Також сільськогосподарське підприємство вирощує зернові культури, ріпак і сою. Площа пасовищ, а це 151 га, досліджуване господарство сповна використовує для випасу великої рогатої худоби та виробництва власних кормів.

Основна сума виручки від продукції рослинництва забезпечується реалізацією зернових (30,2 %) і насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (25,5 %). Від реалізації молока господарство отримує основну частину виручки – 40,3 %. Позаяк сільськогосподарські тварини є побічною продукцією молочного скотарства, то їх реалізація формує лише 5 % виручки від реалізації аграрної продукції (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка вартості та структури товарної продукції, тис. грн

Продукція	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %	Питома вага у загальному рівні товарності, %	Місце товарної продукції
Зернові та зернобобові	32***,3	34***,3	3*534,5	11*,*	30,5	2
З них						
Пшениця	2*400,1	2*0**,*	31*15,4	115,*	24,5	
Кукурудза на зерно	15**,*	2255,3	254*,5	1*0**,*	2,0	
Ячмінь	400**,*	4**4,3	52*0**,*	131,5	4,1	
Овес	0**,*	-	-	-	-	-
Насіння олійних культур	203*5,3	2*411**,*	33235,1	1*3,0	25**,*	3
З них						
Боби сої	4*33,4	*14**,*	10335**,*	223,1	*,0	
Насіння ріпаку й кользи	15*51**,*	20**5,0	23351,5	14*,2	1*,0	
Тварини сільськогосподарські живі	3*****,*	3*32**,*	421**,*	10*,0	3,3	4
З них						
Велика рогата худоба	3*32**,*	3***,2	41**,*	10*,0	3,2	
Коні	3*,0	-	-	-	-	
Молоко	4***1,4	4*541**,*	525*2,0	10**,*	40**,*	1
Всього	10*122**,*	114**2,1	12*5***,5	122,1	100	

Впродовж аналізованого періоду (2020-2022 рр.) виручка від реалізації продукції зернових культур зросла на 1*,* % за рахунок зростання за усіма видами продукції зернових культур – пшениці, кукурудзи та ячменю. Бачимо, що господарство ще у 2020 р. припинило вирощувати овес через вибракування останніх особин із невеликого поголів'я коней. Водночас збільшення виручки у грошовому еквіваленті спостерігаємо за всіма видами товарної продукції. Так, помітно зросли грошові надходження від реалізації насіння олійних культур – на *3,0 %. Проте, виручка від реалізації молока зросла лише на *,* %, а виручка від реалізації ВРХ – на *,0 %. Попри це, питома вага виручки від реалізації молока у структурі товарної продукції досліджуваного господарства є найвищою, що дає підстави стверджувати, що у сільськогосподарському підприємстві переважає напрямок виробництва молочне скотарство.

Сьогодні для успішного управління сільськогосподарськими підприємствами необхідна інформація про стан виробництва, а також закономірності та тенденції його розвитку. Щоб виявити ці прояви необхідно всебічно та ґрунтовно оцінити основні економічні показники господарської діяльності підприємства.

Операційна та зокрема виробничо-господарська діяльність будь-якого підприємства спрямована на досягнення значних економічних результатів. Економічна ефективність полягає в забезпеченні максимального результату на одиницю використаних виробничих ресурсів. Від величини прибутку, який забезпечує операційна діяльність підприємства, залежить зміцнення його фінансового становища, оскільки таким чином формуються додаткові джерела коштів, створюючи тим самим умови для розвитку. Забезпечення активами в межах очікуваних потреб, а також повне і розумне використання активів підприємства створює можливості для поліпшення якісних і кількісних показників господарювання.

З цієї метою у табл. 2.3, 2.4 узагальнено результати аналізування показників операційної діяльності сільськогосподарського підприємства за

досліджуваний період. Результати аналізу ґрунтуються на даних річної бухгалтерської та статистичної звітності дослідного господарства.

Таблиця 2.3

**Динаміка ключових економічних показників операційної діяльності
ПОСП ім. Шевченка**

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Середня кількість працівників, осіб	230	23*	235	102,2
У т. ч. у тваринницві	151	15*	15*	103,3
Фонд оплати праці штатних працівників, тис. грн	2*333,3	33433,5	32430,*	11*,*
Виручка від реалізації продукції, тис. грн	125*5*,*	12*2*4,4	1441**,5	114,*
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	1035*4,5	104*2*,5	12**00,*	123,3
Одержано чистого прибутку (збитку), тис. грн	23*1*,5	252*3,5	325*1,4	13*,1
Рівень рентабельності, %	23,1	15,4	25,5	+2,4 в. п.
Частка чистого доходу від реалізації ВРХ в загальній продукції сільського господарства, %	3,*	4,4	3,*	+0,3 в. п.

Всього в господарстві станом на кінець 2022 року працює 235 осіб, з них 15* тваринників. Середньомісячна заробітна плата у звітному році була досить висока – близько 11500 гривень. За досліджуваний період спостерігаємо зростання фонду оплати праці на 1*,*%, що пов'язано як із збільшенням середньої кількості працівників, так із зростанням середньомісячного заробітку. У тваринництві працівники є постійними, а на польові роботи у літню пору додатково залучають сезонних працівників. На підставі проведених розрахунків можна зробити висновок, що прибутковість господарства за досліджуваний період була доволі високою, при цьому рівень рентабельності господарства за досліджуваний період дещо зріс – на 2,4 відсоткових пункта, тобто з 23,1% у 2020 році до 25,5% у 2022 році. Це відбувається в основному тому, що темп зростання собівартості реалізованої продукції (23,3%) є нижчим, ніж темп зростання маси чистого прибутку (*5%). Це пов'язано з різницею між зростанням закупівельної ціни сільськогосподарської продукції та зростанням

виробничих витрат на виробництво цієї продукції. Частка чистої виручки від реалізації ВРХ дещо зросла порівняно з 2020 роком – у 2022 році вона становила 3,*%. Це пов'язано з тим, що, як уже зазначалося, м'ясне скотарство в господарстві є другорядним, а його основною спеціалізацією є виробництво молока.

У табл. 2.4 проведемо оцінку стану дебіторської та кредиторської заборгованості досліджуваного господарства.

Таблиця 2.4

Динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості, активів та власного капіталу у ПОСП ім. Шевченка

Показник	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022 р. до 2020 р., %
Дебіторська заборгованість, тис. грн	12400,*	1141*,3	15**0,1	12*,*
Кредиторська заборгованість, тис. грн за:				
товари, роботи, послуги	335,3	4*3,*	41*,*	125,1
розрахунками з бюджетом	2252,*	1205,*	154*,3	**,*
розрахунками зі страхування	133,0	12*,*	223,*	1**,2
розрахунками з оплати праці	*05,*	*15,*	**4,0	144,3
Оборот кредиторської заборгованості, разів	3*,5	1*,5	32,2	*5,*
Середній період погашення кредиторської заборгованості, днів	1*	*	3*	1**,5
Запаси – оборотні активи, тис. грн	*0*43,*	*3 *34,*	**4*5,1	12*,3
у т. ч. готова продукція, тис. грн	43554,*	45**3,5	52*4*,*	121,1
Власний капітал, тис. грн	200*11,2	1*0*15,*	24**3*,3	124,5
Необоротні активів, тис. грн	10**1*,*	10*313,4	130510,3	11*,4
з них довгострокові біологічні активи, тис. грн	1***0,5	1****,5	22213,0	130,*

З аналізу різних показників у таблиці видно, що власний капітал зріс на 24,5%, очевидно за рахунок резервного капіталу, який поповнився необоротними активами на суму 235*0,* тис. грн. При цьому вартість необоротних активів зросла на 1*,4%. Збільшення необоротних активів відбулося в основному за рахунок збільшення вартості довгострокових біологічних активів. Це свідчить про значне розширення операційної діяльності сільськогосподарського підприємства, причому такого розширення вдалося

досягнути виключно за рахунок власних джерел фінансування, як правило реінвестування прибутку. Величина дебіторської заборгованості зросла на 2*,*%. Загалом рівень і тривалість дебіторської заборгованості свідчить про своєчасність оплати покупцем відвантаженої йому сільськогосподарської продукції. Натомість зменшилася величина кредиторська заборгованість з розрахунків з бюджетом – на 31,3%. Очевидно, що досліджуване господарство дотримується розрахункової дисципліни, оскільки параметри, які впливають на розміри податкових платежів з єдиного податку та ПДФО (площа сільськогосподарських угідь та кількість працівників) залишилися незмінними. Збільшення вартості оборотних активів на 2*,3 % свідчить про розширення виробництва, яке повсякчас потребує залучення ресурсів. Так, збільшення поголів'я тварин, на що вказує зростання вартості довгострокових біологічних активів, вимагає більшого запасу кормів, медичних препаратів тощо.

Серед використовуваних видів аналізу комплексний аналіз фінансових показників є одним із найпоширеніших. Фінансові коефіцієнти легко розрахувати на основі даних у фінансових звітах сільськогосподарського підприємства, що робить їх популярними серед аудиторів. Однак розраховані коефіцієнти залежать від повноти та достовірності даних фінансової звітності. У цьому полягає особливість цього виду аналізу. Розраховані коефіцієнти дозволяють аудитору правильно оцінити поточну ситуацію і обґрунтувати фінансову стратегію підприємства. Фінансовий стан сільськогосподарського підприємства здебільшого оцінюють за допомогою коефіцієнтів, які характеризують зміни його фінансових показників, таких як оборотність, ліквідність, платоспроможність і фінансові залежності його активів, кредиторської та дебіторської заборгованості тощо.

Оцінюючи здатність сільськогосподарського підприємства виконувати свої короткострокові зобов'язання, можна за допомогою показників ліквідності зрозуміти його здатність погасити борг в конкретний момент і за особливих обставин. Підприємство вважається ліквідним, якщо воно здатне виконати свої короткострокові зобов'язання за рахунок реалізації поточних активів. Дані

балансу використовуються для розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої або критичної та поточної ліквідності. У другому розділі активу балансу репрезентується сума оборотних активів. Розділ 4 пасиву бухгалтерського Балансу містить інформацію про короткострокові зобов'язання. Короткострокова кредиторська заборгованість включає поточну кредиторську заборгованість і короткострокові позикові кошти. Алгоритми розрахунку коефіцієнтів абсолютної ліквідності, швидкої ліквідності та поточної ліквідності наведені в дод. А.

Інформація про розраховані коефіцієнти ліквідності наведена в табл. 2.*. Проведені розрахунки вказують на тенденцію до зростання всіх показників ліквідності. Беручи до уваги рівень коефіцієнта швидкої ліквідності, короткострокова заборгованість на початок 2022 р. була повністю покрита грошовими коштами, коштами в розрахунках та поточними фінансовими інвестиціями (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Рівень показників ліквідності та платоспроможності ПОСП ім. Шевченка,
2022 р., тис. грн**

Коефіцієнт	Нормативне значення	На початок року	На кінець року	Відхилення (+,-)
загальної ліквідності (покриття)	>1	32,2	33,*	1,*
поточної ліквідності	0,*-0,*	2,1	4,*	2,*
абсолютної ліквідності	0,25-0,5	0,01	0,2	0,1*
Чистий оборотний капітал, тис. грн	>0, збільшення	10415,2	15521,*	510*,*
платоспроможності (автономії)	>0,5	1,1	1,1	-
фінансування	<1, зменшення	0,04	0,03	-0,01
забезпечення власними оборотними засобами	>0,1	1,1	1,0	-0,1
маневреності власного капіталу	>0, збільшення	0,*	1,1	0,2

Зважаючи, що коефіцієнт абсолютної ліквідності має нижче значення, ніж оптимальний рівень, це вказує на те, що за рахунок результатів своєї діяльності сільськогосподарське підприємство не в змозі негайно погасити велику частину свого боргу. За досліджуваний період значення коефіцієнта поточної

ліквідності перевищувало нормативне значення. Це свідчить про здатність досліджуваного сільськогосподарського підприємства обслуговувати всю свою заборгованість за рахунок найбільш ліквідної частини поточних активів, коли вона в найближчому майбутньому конвертує їх у готівку.

Загалом аналіз фінансової ситуації у досліджуваному підприємстві ПОСП Шевченка засвідчує, що впродовж 2022 року в операційній діяльності зросли такі важливі економічні показники як виручка від реалізації, фонд оплати праці, розмір власного капіталу та необоротних активів.

Структура витрат досліджуваного господарства наведена в табл. 2.* у розрізі видів сільськогосподарської продукції. Так, у ПОСП ім. Шевченка виявлено приблизну відповідність між структурою витрат на оплату праці персоналу та структурою товарної продукції. Винятком є лише фабричні цукрові буряки, на які припадає 1*,5% товарної структури та 33,4% вартості праці. Тому виробництво цукрових буряків є трудомістким.

Таблиця 2.*

**Структура витрат з оплати праці персоналу за видами продукції
рослинництва у ПОСП ім. Шевченка, 2022 р.**

Назва виду продукції	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	Структура товарної продукції, %	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн	Структура витрат на оплату праці, %
Рослинницька продукція	143**5,4	100,0	3*155,4	100,0
Зернові та зернобобові	1***2,*	13,*	24**,5	*,5
Боби сої	2*012,1	1*,5	1240*,*	33,4
Насіння ріпаку й кользи	*3*5*,*	5*,*	1**2*,4	51,3
Буряк цукровий фабричний	12211,*	*,5	252*,*	*,*

У ПОСП ім. Шевченка спостерігається приблизна відповідність між структурою витрат на оплату праці і структурою товарної продукції. Виняток становить тільки буряк цукровий фабричний, який у структурі товарної продукції займає 1*,5 %, а в структурі витрат на оплату праці – 33,4 %. Таким чином, виробництво цукрового буряка є трудомістким.

Що стосується виробництва продукції рослинництва, то в структурі витрат на оплату праці найбільшу питому вагу займають насіння ріпаку і кользи (51,3%), найменшу – зернові та зернобобові (*,5%). Виробництво зернових та зернобобових культур забезпечує 13,* % чистого доходу досліджуваного підприємства, тому оплата праці за виробництво цієї продукції теж нижча, очевидно через суцільну механізацію процесу вирощування цих культур. Завдяки економічному та розумному поєднанню ефективності виробництва, окупності витрат і напрямкам збуту продукції, покращення ефективності виробництва сільськогосподарської продукції гарантується.

Для ефективного управління витратами сільськогосподарських підприємств необхідно прийняти методика визначення періоду окупності витрат. Розрахунок рівня окупності витрат здійснюється за співвідношенням вартості виробленої продукції, оцінених за цінами реалізації, до загальної суми витрат на виробництво та реалізацію цієї продукції (табл. 2.*).

*Таблиця 2.**

**Окупність витрат на оплату праці продукції тваринництва у
ПОСП ім. Шевченка, 2022 р.**

Назва виду продукції	Прибуток від реалізації продукції, тис. грн	Прямі витрати на оплату праці, тис. грн	Одержано прибутку на 1 грн витрат на оплату праці, грн
Тваринницька продукція	55**0,*	3*155,4	1,503
Велика рогата худоба	410*,*	1**30,4	0,244
Молоко	51**2,0	20325,0	2,54*

Отже, витрати у розмірі 1 грн оплати праці приносять підприємству прибуток на суму 1,503 грн. Найменший рівень окупності витрат на оплату праці має галузь м'ясного скотарства – 0,244 грн., оскільки в структурі виробництва тваринницької продукції велика рогата худоба займає найбільшу частку.

2.2. Бухгалтерський облік доходів та витрат підприємства

Вчасне та точне планування та забезпечення надходження і витрачання виручки від реалізації сільськогосподарської продукції є основними завданнями і системи бухгалтерського обліку, і оперативного контролю за діяльністю сільськогосподарського підприємства щодо підвищення його фінансових показників. Основною метою, яку переслідує аграрний бізнес, є реалізація продукції та отримання грошового доходу, який використовується для виплати заробітної плати та покриття всіх витрат, пов'язаних з подальшим продовженням та розширенням виробничого процесу. найкращим варіантом є, коли всі витрати можна покрити доходом і додатково отримати прибуток. При цьому будь-яке сільськогосподарське виробництво забезпечує продовольчу безпеку держави, тобто забезпечує потреби населення в продуктах харчування та потреби промисловості в сировині. Система бухгалтерського обліку в Україні за останні роки була дещо модифікована і відіграє в цьому процесі надзвичайно важливу роль.

Важливість обліку цих питань полягає в тому, що він дозволяє накопичувати інформацію про кількість і якість реалізованої продукції. При цьому фіксуються параметри щодо обґрунтованості цієї діяльності – скільки грошей надійшло, умови та ціна продажу, статус розрахунку тощо. Також належно організований бухгалтерський облік сприяє аналізуванню інформації та прийняттю певних управлінських рішень за результатами аналізу.

Розмір доходу сільськогосподарського підприємства залежить від того, кому продається товар, на яких умовах і за якою ціною. Як фінансова категорія

дохід від реалізації продукції, послуг і послуг є одним із джерел формування фінансових ресурсів аграрного підприємства. Його розмір і терміни виникнення впливають на фінансовий стан і платоспроможність підприємства.

Основними завданнями обліку реалізації сільськогосподарських продукції, послуг та робіт є: систематичний контроль за виконанням планів реалізації продукції за видами, кількістю, якістю та каналами збуту; правильний, своєчасний і повний облік кожної партії відвантаженої продукції, виконаної роботи та послуги, що надаються; контроль відповідності застосування відпускних цін і строків надходження коштів за реалізовану сільськогосподарську продукцію; контроль стану розрахунків із закупівельними організаціями, біржами або іншими покупцями і замовниками; правильність визначення фінансових результатів на основі достовірно визначених витрат і доходів сільськогосподарського підприємства.

Основні первинні документи (носії інформації), придатні для подальшого відображення інформації в системі бухгалтерського обліку, оформляють поза бухгалтерією. Тому працівники бухгалтерських служб виконують велику логічну, економічну та технічну роботу з отримання, перевірки та обробки цих документів. Результатом є реєстрація обробленої інформації в технічному носії облікових записів - обліковому реєстрі.

Створення таблиць та форм бухгалтерської документації, формування різноманітних первинних, проміжних та кінцевих даних і показників, підготовка звітів – усе це пов'язано з великою кількістю операцій, які потребують участі кількох виконавців у процесі здійснення облікових записів. Це вимагає передбачення систем дій і процедур, за допомогою яких облікова інформація переміщується в просторі та часі. Упорядкованість цього процесу, тобто рух документів і виконання різноманітних робіт, на практиці називається документообігом (у термінах комп'ютеризації - рухом первинних даних).

Отже, за результатами дослідження основних бухгалтерських аспектів щодо організацій досліджуваним підприємством первинного документування слід зазначити, що спостерігаємо чітке дотримання вимог чинного

законодавства, а саме відповідність комплектності основних документів, наявність усіх необхідних реквізитів, складання основних документів з обліку продажів, своєчасність та формування фінансових результатів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Сукупність первинних документів щодо розрахунків з покупцями та замовниками в цілях формування фінансового результату

Розрахунки з вітчизняними покупцями	Розрахунки з іноземними покупцями
Виникнення заборгованості	
Накладна; Податкова накладна; Рахунок-фактура; Товаротransпортна накладна; Рахунок; Акт прийнятих робіт, послуг; Товарна накладна	Комерційні документи (рахунок-фактура - invoice); Транспортна накладна (CMR – авіа накладна, залізнична накладна, товарно-транспортна накладна, коносамент, пакувальний лист); Розрахунок бухгалтерії про наявність курсових різниць; Платіжний документ на перерахування сум митних платежів та інших податків на рахунки митних установ
Погашення заборгованості	
Виписка банку; ПКО; Вексель	Виписка банку; Інкасо; Вексель

Правильно організований первинний облік підприємства є необхідною умовою контролю за правильністю ведення операцій, наявністю та станом зберігання готової продукції та її рухом. Таким чином первинний документ виконує контрольну функцію. Як бачимо, досліджуване підприємство використовує уніфіковані формати первинних документів, що передбачені для обліку розрахунків з покупцями. Вважаємо, що використання зазначених у таблиці форм первинної документації повністю гарантує цілісність обліку розрахунків та контрольну функцію облікового процесу.

Отже, як відомо, усі без винятку операції підприємства, в тому числі операції з реалізації готової продукції, як один із факторів формування доходів

і фінансових результатів, мають бути оформлені основними бухгалтерськими документами, які складаються під час операції або якщо це можна зробити відразу після операції.

Оскільки бухгалтерські документи є найпоширенішим носієм інформації, питання удосконалення документаційних процесів і форматів документів залишається ключовим для бухгалтерських служб. Організаційний план для документування господарської операції охоплює формулювання форматів документів, вибір форм документів для реєстрації операцій сільськогосподарського підприємства, а також методи та техніки підготовки документів.

Усі вказівки щодо облікових операцій та порядку складання документів з обліку розрахунків з покупцями повинні бути викладені письмово на самому зразку документа або у формі робочої інструкції, що додається до зразка. Робочі інструкції можуть бути у текстовій (описовій) або синоптичній (оглядовій) формі. Текстовий формат має вигляд переліку робіт, які виконує окремих виконавець під час обліку тієї чи іншої господарської операції (наприклад, Робоча інструкція до складання Податкової накладної).

Робочі інструкції в синоптичному вигляді сприймаються легше, тому що вони представляють у вигляді графічної системи всю сукупність роботи кожного виконавця, зв'язок його рухів з рухами інших виконавців і весь процес документального запису операції. Така система інструкцій називається Оперограмою (оперативним графіком).

Робочі інструкції повинні бути видані всім посадовим особам і занесені до книги оригіналів документів, що є матеріальним проявом плану господарської діяльності. Робоча книга Форм первинних документів містить перелік зразків документів та облікових реєстрів. Такий альбом є основою для формування замовлення або покупки бланків. Цей буклет готується головним бухгалтером і зберігається в бухгалтерії нарівні з іншими керівними документами.

У зв'язку з цим особливу увагу слід звернути на організацію обліку та використання фінансових результатів. Під час організації бухгалтерського

обліку слід пам'ятати, що порядок використання прибутку визначається власником підприємства. За рахунок прибутку здійснюються переважно розрахунки з бюджетом, створюються цільові фонди та покриваються збитки минулих років. Збитки, завдані діяльністю, відшкодовуються за рахунок резервного капіталу або інших фондів підприємства.

Вибір документації на реалізацію товару залежить від його виду та каналу реалізації. Вантажно-транспортна накладна складається з двох частин: вантажної та транспортної. Товарна частина відображає показники, що визначають взаємовідносини між підприємством і покупцем, і є підставою для списання продавцем продукції і матеріалів, а для покупця відповідно – оприбуткування. Транспортний розділ визначає відносини між вантажовідправником (клієнтом автомобільного перевізника) та автомобільним перевізником або іншою компанією, яка транспортує вантажі. Застосовується для обліку транспортних робіт і розрахунку вантажовідправників або вантажоодержувачів, яким автотранспортне підприємство надає послуги з перевезення вантажів.

При транспортуванні продукції власним транспортом Товарно-транспортна накладна повинна складатися в чотирьох примірниках. Водій або інша особа, яка отримує товар, підписує всі примірники накладної на отримання товару. Перший примірник залишається в пункті відвантаження (на складі, бригаді, фермі тощо). Другий примірник після підпису та печатки підприємства передається на приймальний пункт або іншому одержувачу, третій і четвертий примірники повертаються на підприємство після проставлення відмітки одержувача. Третій примірник накладної здається в бухгалтерію підприємства для перевірки кількості продукції, що надійшла і відвантажена, і для обліку продажів. Четвертий примірник залишається у водія і є підставою для обліку перевізної роботи та нарахування заробітної плати. Зберігається разом з дорожнім листком вантажного автомобіля.

При використанні стороннього транспортного засобу для перевезення продукції, оформляють п'ять примірників Товарно-транспортної накладної, два

з яких зберігаються у водія транспортної організації. Товарно-транспортні накладні виписуються окремо для кожного вантажоодержувача на кожен окремий маршрут транспортного засобу. У разі одночасного відправлення кількох перевезень одному або кільком одержувачам (магазини, інші об'єкти роздрібної торгівлі, дитячі, медичні та інші заклади) товарно-транспортні накладні виписуються окремо на кожне відправлення та кожного одержувача.

Реалізація торговельним організаціям, підприємствам громадського харчування та іншим організаціям здійснюється за Накладними внутрігосподарського призначення (ф. №87). Для отримання оплати за цю продукцію виписуються Рахунки-фактури (ф. №86) у трьох примірниках. Один примірник надсилається представнику покупця, другий примірник передається в банк для зарахування коштів за реалізовану продукцію на банківський рахунок продавця, третій примірник залишається у підприємства.

При організації виїзної торгівлі необхідно попередньо отримати ліцензію на місцезнаходження предмета торгівлі, видати продавцю (за потреби) посвідчення про відрядження та визначити спосіб здавання виручки.

Роздрібна торгівля автомобілями – це окремий вид діяльності, який дозволяє розраховуватись із споживачами без використання касового апарату, а з використанням товарів і касової книги. Основою обліку руху грошових коштів є виручка від реалізації продукції, надходження за прибутковими касовими ордерами, надходження від установ, банків і підприємств зв'язку.

Якщо продукція видається працівникам за оплату праці, то додаються відомості про фізичну оплату із зазначенням прізвища, імені, по батькові одержувача, кількості та вартості продукції. Ця інформація повинна містити підпис при отриманні продукту.

Дані про кількість реалізованої продукції за категоріями узагальнюють у Звіті про рух матеріальних цінностей (ф. № 121), який наприкінці місяця подає матеріально відповідальна особа до бухгалтерії підприємства.

Кожна наведена форма, також відома як типова форма, використовується для документального підтвердження виконання визначеної

операції. Однак ці типові форми не охоплюють і не можуть охоплювати весь обсяг господарських операцій підприємства. У зв'язку з цим у разі потреби підприємства можуть формувати, затверджувати та використовувати власні нетипові форми документів, виходячи з потреб внутрішнього обліку. При цьому вони мають відповідати обов'язковим вимогам, визначеним Положенням № 88, та включатися до графіка документообігу.

У зв'язку з цим наведемо зразок Накладної, що використовується досліджуваним підприємством для відпуску готової продукції (табл. 2.11).

Отже, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків активів, зобов'язань і капіталу облік продажів ведеться за двома рахунками бухгалтерського обліку. Як ми всі знаємо, загальним фінансовим результатом будь-якої господарської діяльності є прибуток або збиток. Він визначається як різниця між виручкою від реалізації товару та його повною (комерційною) вартістю з урахуванням інших доходів або збитків.

За дебетом рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображається лише сума непрямих податків: акцизу, податку на додану вартість та ін. Господарські витрати на реалізацію товарів, продукції, робіт, послуг відображаються на окремому рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Тобто зведена інформація про собівартість реалізованої продукції (собівартість готової продукції) та виручку від реалізації роззосереджується на рахунку 90 «Собівартість реалізації» та рахунку 70 «Доходи від реалізації». Отже, спосіб визначення прибутку (збитку) на підставі Плану рахунків полягає в тому, що на рахунку 79 «Фінансові результати» відображають закриття рахунків з обліку виручки та собівартості реалізованої продукції, інших витрат за рахунками класу 9 і далі тут визначають згорнуте сальдо, сума якого дорівнює прибутку за звітний період. Тому ми вважаємо доцільним розглядати комплексний аналіз обліку продажів з двох аспектів: обліку собівартості та обліку виручки від реалізації.

Загальна інформація про собівартість реалізації продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». За дебетом рахунку за бухгалтерськими довідками, рахунками, накладними відображається собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг, фактична собівартість реалізованої продукції (без торгової надбавки). Кредит - суми сторновані в порядку закриття дебетових оборотів рахунку 79 «Фінансові результати», згідно із довідкою бухгалтерії.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності не включаються до виробничої собівартості готової продукції, тому ці витрати узагальнюються на рахунках обліку витрат звітного періоду: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Отже, собівартість реалізованої продукції (проектів, послуг) включає собівартість реалізованої продукції (проектів, послуг), нерозподілені виробничі накладні витрати та понаднормативні виробничі витрати.

В табл. 2.12 представимо типові бухгалтерські проведення щодо обліку собівартості реалізації.

Таблиця 2.12

Типові бухгалтерські проведення із рахунком 90 «Собівартість реалізації»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображена собівартість наданих послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»
Обліковано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Показано собівартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари»
Відображена в обліку сума нерозподілених загальновиробничих витрат	90 «Собівартість реалізації «	91 «Загальновиробничі витрати»
Списана на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»

Бухгалтерський рахунок 90 «Собівартість реалізації» об'єднує такі субрахунки: 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», на ньому ведуть облік виробничої собівартості готової сільськогосподарської продукції; 902 «Собівартість реалізованих товарів», на якому узагальнюють собівартість реалізованих товарів; 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

На рис 2.3 зобразимо структурну схему формування собівартості реалізованої продукції.

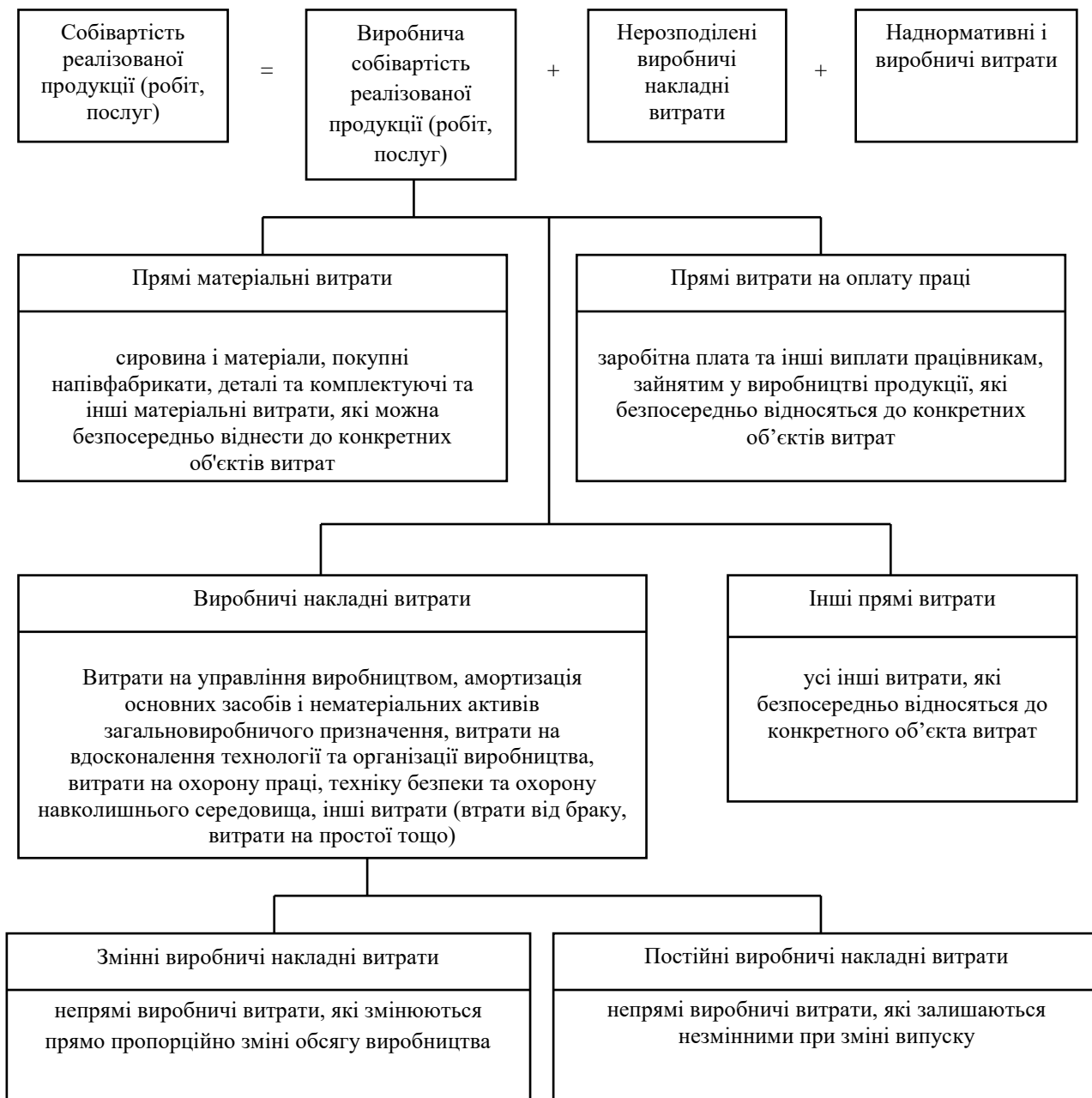


Рис. 2.3. Структура собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції (послуг і робіт)

Якщо сільськогосподарське підприємство здійснює реалізацію виробничих запасів (матеріалів, сировини, відходів тощо) то облік таких операцій ведуть на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів». По дебету вказаного бухгалтерського рахунка відображають суми встановлених витрат, а по кредиту – списання дебетового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати». За дебетом субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» кореспондує з кредитом бухгалтерських рахунків 20 «Виробничі запаси» та 22 «Малоцінні та швидкозношуючі предмети».

Витрати, пов'язані з реалізацією (збутом, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Рахунок 93 є активним, витратним, використовується для обліку господарських процесів. За дебетом відображається сума понесених витрат на реалізацію (вартість пакувальних матеріалів, вартість транспортування товару, вартість товару за умовами договору, витрати на маркетинг і рекламу, заробітна плата та комісійні винагороди продавця, торгового агента, відділу збуту), амортизація, ремонт і технічне обслуговування основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення реалізації продукції, товарів, і послуг). З кредиту зібрані на дебеті суми списують в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Собівартість реалізованої продукції аналізується та розраховується на основі інформації про статті витрат та економічні фактори. Бухгалтерський облік організований за місцями витрат забезпечує ведення відповідних реєстрів в складських і сервісних частинах, пов'язаних з продажем готової продукції.

Основними первинними документами, що відображають накопичення витрат на збут, є накладні, рахунки, видаткові касові ордери, бухгалтерські розрахунки тощо. Віднесення витрат на реалізацію на фінансові результати здійснюють на підставі довідки (розрахунку) бухгалтерії.

Дані за дебетовим оборотом по рахунку 93 відображаються в однойменному рядку у Звіті про фінансові результати. Витрати на продаж

продукції включають суми, які списуються з кредиту відповідних рахунків у дебет рахунка 93 «Собівартість реалізованої продукції».

Основні бухгалтерські проведення за рахунком 93 «Витрати на збут» наведені нижче (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Перелік типових бухгалтерських проведеннь за рахунком 93 «Витрати на збут»

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нарахували амортизацію збутового обладнання	93	13
Списали вартість пакувальних матеріалів	93	20
Передали в експлуатацію МШП для потреб торгівлі	93	22
У витрати на збут включили вартість готової продукції, яку використали для потреб реалізації	93	26
Витрати на збут оплачено готівкою	93	301
Відображено в обліку витрати на відрядження працівників торгівлі	93	372
Отримано послуги з реклами чи маркетингу	93	631
Нараховано заробітну плату працівникам збуту; утримано відрахування на соціальні заходи від зарплати	93	66, 65
Нагромаджені за звітний період витрати на збут списано на фінансові результати	791	93

На рахунку 70 «Доходи від реалізації» зводиться інформація про виручку від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, виручка від страхової діяльності та суми наданих покупцями знижок та інших утримань з виручки.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» є тимчасовим рахунком з ознаками пасивного рахунка і використовується для обліку господарських операцій. Відповідно до довідок і розрахунків за кредитом рахунка 70 відображають збільшення виручки (одержання доходу), а по кредиту – суми непрямих податків (акцизний збір, податок на додану вартість та інші податки,

встановлені законом); та суми в порядку закриття бухгалтерського рахунка 79 «Фінансовий результат». Виручка від реалізації розраховується за групою, що відповідає кожному об'єкту. Для обліку відкриваються окремі субрахунки. Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

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

702 – «Дохід від реалізації товарів». Використовується підприємствами торгівлі та іншими організаціями для складання відомостей про виручку від реалізації товарів.

703 – «Дохід від реалізації робіт і послуг». Використовується підприємствами та організаціями, які виконують роботи і надають послуги, для складання відомостей про результати доходів від виконання робіт і послуг та зміни резервів незароблених премій.

704 – «Вирахування з доходу». У дебетовій частині відображається сума знижки, наданої покупцеві після дати реалізації, вартість продуктів і товарів, повернутих продавцем, та інші суми, які слід вирахувати з виручки. За кредитом субрахунка 704 – сторнування дебетових оборотів у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Виручку від реалізації в аналітичному контексті облічують за видами (групами) продукції, товарів, послуг і робіт, а також зонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємства можуть самостійно розробляти додаткові субрахунки та рахунки аналітики, виходячи з конкретних обставин, конкретних потреб, а також завдань управління та контролю діяльності. Дані по рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображаються в журналі 6 і в рядках з відповідними найменуваннями у Звіті про фінансові результати.

У таблиці 2.14 наведемо типовий список кореспонденцій рахунків щодо обліку виручки від реалізації.

На субрахунку 712 ведеться облік операцій, пов'язаних з виручкою від реалізації інших оборотних активів. На субрахунку 712 «Дохід від реалізації

інших оборотних активів» узагальнюється інформація про надходження від реалізації оборотних активів чи МШП.

Під час продажу виробничих запасів складають такі бухгалтерські проведення:

-на загальну суму доходу від продажу виробничих запасів

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»,

Кт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

-на суму ПДВ, яке включене до вартості продажу запасів (на субрахунок 643, якщо оплата покупців передувала відвантаженню запасів, або на субрахунок 641, якщо відвантаження запасів – перша подія)

Дт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»,

Кт 641 «Розрахунки за податками»,

643 «Податкове зобов'язання».

Таблиця 2.14

Перелік типових бухгалтерських проведення за рахунком 70 «Дохід від реалізації»

Зміст господарської операції	Кореспондуючі бухгалтерські рахунки	
	Дебет	Кредит
Відвантажено покупцям продукцію за відпускною ціною	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Дохід зменшено на суму ПДВ	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	643 «Податкові зобов'язання»
Нагромаджені впродовж звітного періоду суми доходу списано на фінансовий результат	70 «Дохід від реалізації»	79 «Фінансові результати»
Визнано дохід від реалізації товарів чи послуг	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
Дохід від реалізації товарів зменшено на суму ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	643 «Податкові зобов'язання»
Видано працівникам заробітну плату готовою продукцією	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	70 «Дохід від реалізації»

Отже, загальну схему деталізації фінансових результатів сільськогосподарського підприємства можна отримати лише за правильно та раціонально організованого аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів (рис. 2.4).

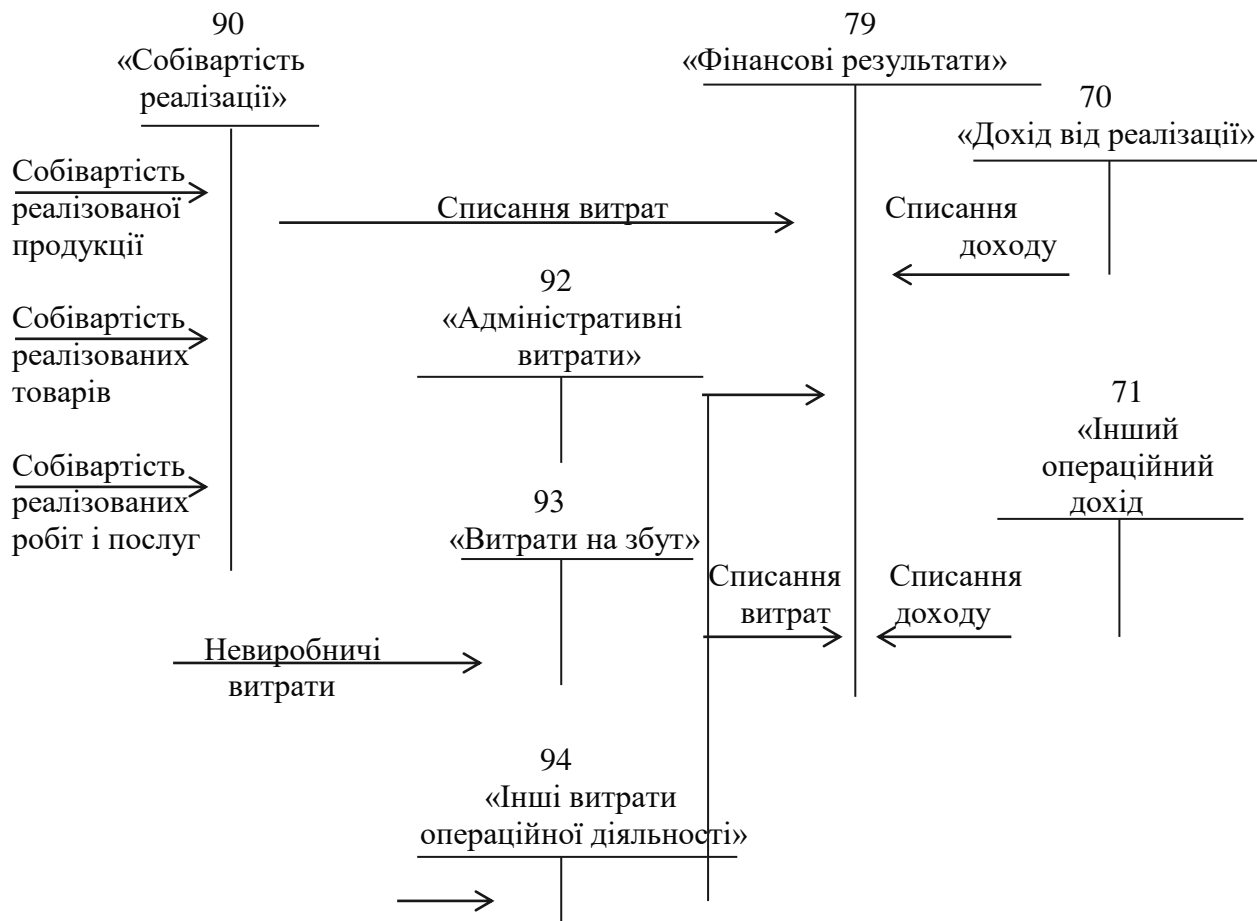


Рис. 2.4. Схема бухгалтерського відображення доходів, витрат та фінансового результату сільськогосподарського підприємства

Для хронологічного і систематичного накопичення та групування облікової інформації про господарські факти, зафіксовані в первинних документах, використовуються облікові регістри (книги, відомості, журнали). Книги та відомості відносяться до реєстрів аналітичного обліку, а журнали-ордери - до регістрів синтетичного обліку. Сукупність таких комплексних облікових регістрів визначає форму бухгалтерського обліку. ПОСП ім. Шевченка веде облік за допомогою журналів-ордерів, які є основою для переважної більшості

комп'ютерних бухгалтерських програм. Таким чином, у досліджуваному підприємстві запроваджено журнально-ордерну форму обліку.

Тому інформація про доходи та витрати сільськогосподарського підприємства надається в спеціальних бухгалтерських документах або формах, відомих у сфері професійного бухгалтерського обліку як облікові реєстри. Усі господарські операції в рамках операційної діяльності сільськогосподарського підприємства реєструються в обліковому реєстрі на підставі первинних документів, отриманих від відділів підприємства, або щомісячних зведень із допоміжних групувальних реєстрів чи інформаційних передач. Лише після перевірки форми та змісту первинних документів інформація переноситься до зведеного реєстру бухгалтерського обліку.

Контрольна функція бухгалтерського обліку дає можливість постійно звіряти підсумкові записи в журналі-ордері з показниками вихідного документа (який власне і є основою таких записів) і з групувальними відомостями. На документах, показники яких віднесено до облікових реєстрів, рекомендується окремо зазначати номери облікових реєстрів, до яких перенесено інформацію, та порядкові номери (номера рядків) записів у цих реєстрах. Якщо до бухгалтерських синтетичних реєстрів уже внесені підсумкові дані, то номер такого синтетичного реєстру і номер запису записують на окремому листку паперу, який згодом прикріплюють до зброшурованих документів.

Наступним ключовим узагальнюючим обліковим реєстром у технології облікового процесу є Головна книга. При перенесенні відомостей до Головної книги бухгалтер робить відповідний запис у відповідному синтетичному обліковому реєстрі про перенесення відповідної суми. Символ, знайомий кожному бухгалтеру, вказує на включення цієї конкретної суми до узагальнення інформації та до наступного в ієрархії облікових реєстрів.

Ми вже зазначали, що для обліку операційної діяльності досліджуваного підприємства характерна журнально-ордерна форма. У системі журнально-ордерних форм бухгалтерського обліку для відображення відомостей про виручку призначено форму журналу-ордера бс-г. Інформація про витрати

підприємств агробізнесу наводиться в журналі-ордері 5Г с-г. Відомо, що журнально-ордерна система обліку передбачає розгорнуту схему обліку доходів і витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства із використанням бухгалтерських рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Якщо в окремих аграрних господарствах ведеться спрощений облік, звітність та оподаткування, то використовують бухгалтерські рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». У цьому випадку доцільним є запровадження журналу-ордеру № 5А с-г.

Взаємозалежність інформації про доходи і витрати у реєстрах синтетичного обліку для закриття операційних бухгалтерських рахунків у кореспонденції з бухгалтерським рахунком 79 «Фінансові результати» продемонстровано в табл. 2.15.

Таблиця 2.15

Список документального забезпечення для закриття бухгалтерських рахунків класів 7 «Доходи діяльності» і 9 «Витрати діяльності»

№ п/п	Журнал-ордери	Кредитові обороти бухгалтерських рахунків
1	Журнал №5Г	23,26,90,92,93,94,95,96,97,98,99
2	Журнал №5А	90,92,93,94,95,96,97,98,99
3	Журнал №6	70,71,72,73,74
4	Журнал №7	44

Щоб узагальнити цифрові дані про доходи від операційної, інвестиційної, та фінансової діяльності аграрного господарства (тобто списати кредитові обороти для закриття рахунків 70, 71, 72, 73, 74) та фінансові результати сільськогосподарського підприємства від операційної діяльності (кредит бухгалтерського рахунка 79) використовують журнал-ордер 6 с-г. У другому розділі цього журналу-ордера нагромаджують аналітичну інформацію про окремі види доходів підприємства. Згідно із принципами бухгалтерського обліку, записи у цю частину журналу-ордера 6 с-г робляться, послуговуючись інформацією з первинних документів та групувальних відомостей про доходи і фінансові результати операційної діяльності.

Узагальнений цифровий матеріал із журналу-ордера 6 с-г є підставою для подальшого складання Звіту про фінансові результати. При цьому немає потреби вдаватись до додаткових вибірок. Тому можна констатувати, що журнал-ордер 6 с-г є ключовим інформаційним джерелом, розуміння будови якого та правильне тлумачення інформації забезпечують прийняття ефективних управлінських рішень.

Відтак, схематична візуалізація представленого текстового матеріалу подана на рис. 2.5.

Підсумовуючи слід зазначити, що найкращі схеми щодо організації обліку доходів і витрат, а особливо їх оцінки, здатні адекватно виконувати покладені на них функції та завдання. Таким чином можна забезпечити ефективну та стабільну роботу сільськогосподарських підприємств у мінливих ринкових умовах.

2.3. Облік формування та використання фінансового результату

З метою обліку, систематизації та узагальнення інформації про фінансові результати операційної діяльності сільськогосподарського підприємства в Плані рахунків бухгалтерського передбачено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображається сума закриття рахунків класу 7 з обліку доходів, за дебетом — сума закриття рахунків класу 9 з обліку витрат та відповідна сума нарахованого податку на прибуток, якщо сільськогосподарське підприємство є його платником, тобто перебуває на загальній системі оподаткування.

Рахунок 79 за своїм призначенням також є операційним, тому при його закритті залишок буде списаний на рахунок бухгалтерського обліку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» - у дебет сума збитку за звітний період, а у кредит – сума прибутку звітного періоду.

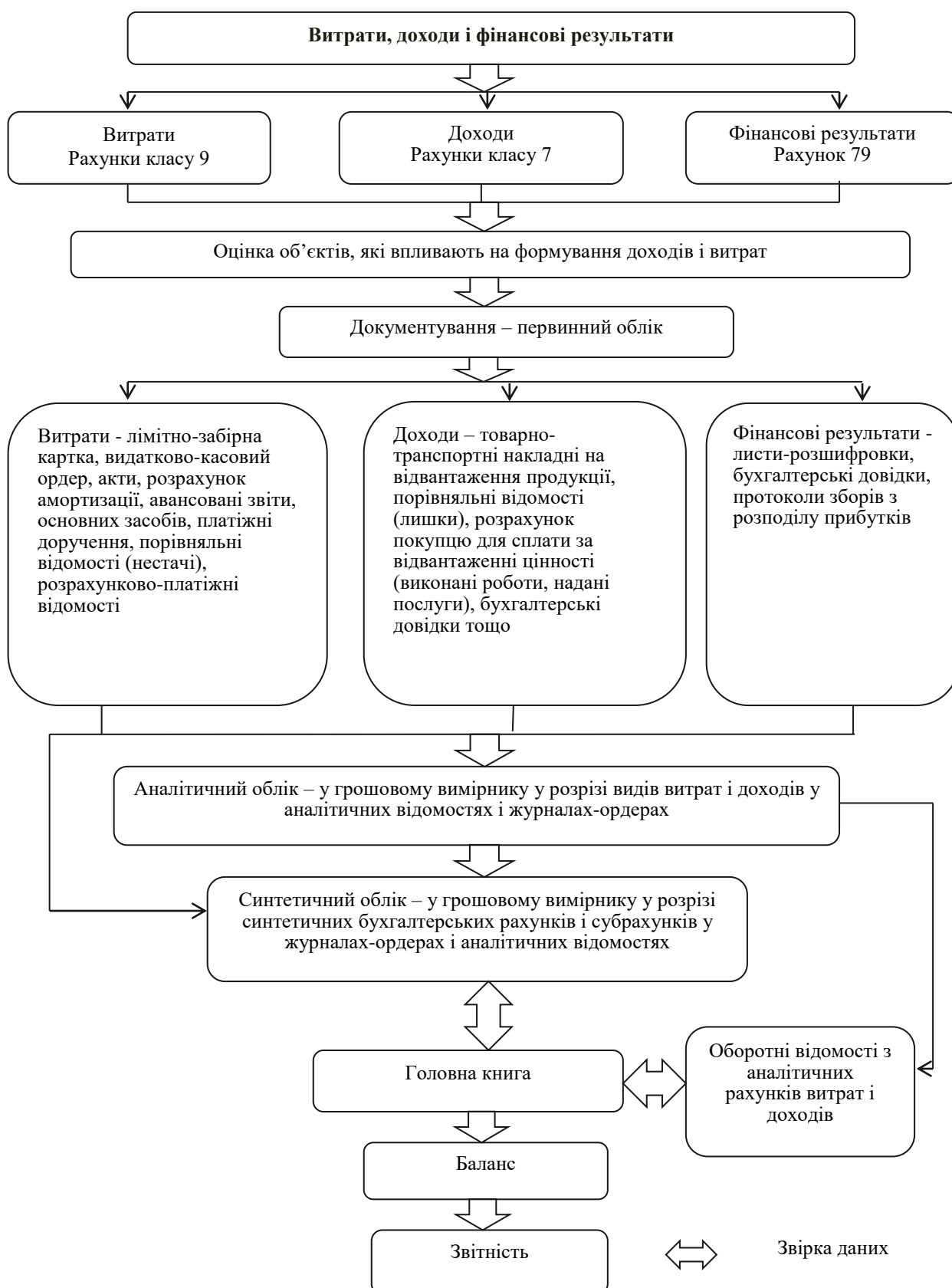


Рис. 2.5. Структурно-логічна схема організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів в сільськогосподарських підприємствах

Бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати» складається із таких субрахунків:

791 «Результат операційної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої діяльності»

Прибутки (збитки) від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства формуються на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом означеного субрахунка відображається сума виручки від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг шляхом закриття відповідних субрахунків класу 7. За дебетом відображається загальна собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг, адміністративні витрати, витрати на збут шляхом закриття відповідних субрахунків класу 9 та окремих рахунків синтетичного обліку, зокрема 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

Для визначення прибутків (збитків), отриманих від фінансових операцій сільськогосподарських підприємств, використовується субрахунок 792 «Результат фінансових операцій». За кредитом цього субрахунку сума відображається шляхом закриття рахунка бухгалтерського обліку для обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів. Фінансові витрати зараховуються за дебетом субрахунку 792 із кредиту рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Прибутки (збитки) від іншої діяльності сільськогосподарського підприємства відносять на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності». За кредитом цього рахунка відображається кінцева сума закриття відповідних субрахунків класу 7, зокрема доходи від інвестицій та іншої діяльності, а за дебетом відображають закриття рахунку 97 «Інші витрати», тобто з кредиту цього рахунку списується відповідна сума витрат.

У разі якщо сільськогосподарське підприємство підпадає під загальний режим оподаткування, сума податку на прибуток (витрати) відображається

окремо за дебетом рахунку 79. Наприкінці звітного року бухгалтерський рахунок 79 закривається, тобто зрівнюються показники оборотності за дебетом і кредитом шляхом списання сальдо на балансовий рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Залежно від отриманих результатів кореспонденція складається за участі субрахунків 441 «Нерозподілений прибуток» - сума прибутку або 442 «Непокритий збиток» - сума збитку.

Отже, бачимо, що облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств здійснюється в розрізі кожного окремого виду діяльності, для якого відкриваються відповідні субрахунки.

Відповідно до вимог національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» послідовність формування фінансових результатів наведена на рис. 2.6.

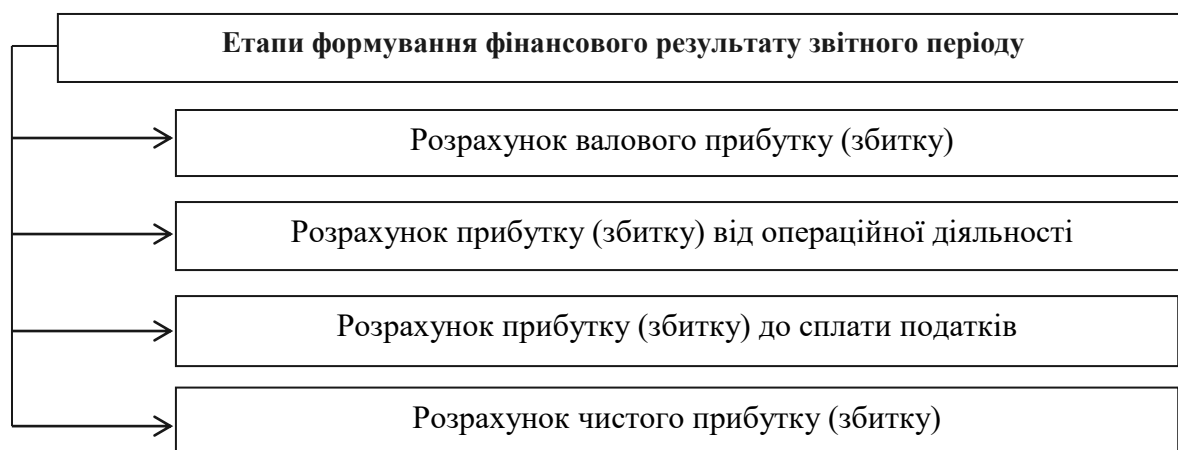


Рис. 2.6. Поетапність визначення фінансового результату

Зв'язок між сукупністю рахунків бухгалтерського обліку, які використовуються для ведення обліку та визначення фінансових результатів, та видом діяльності агробізнесу показано на рис. 2.7. Як і для інших виробничих підприємств, для сільськогосподарських підприємств операційна діяльність є основною, а інша діяльність та фінансова є другорядними.

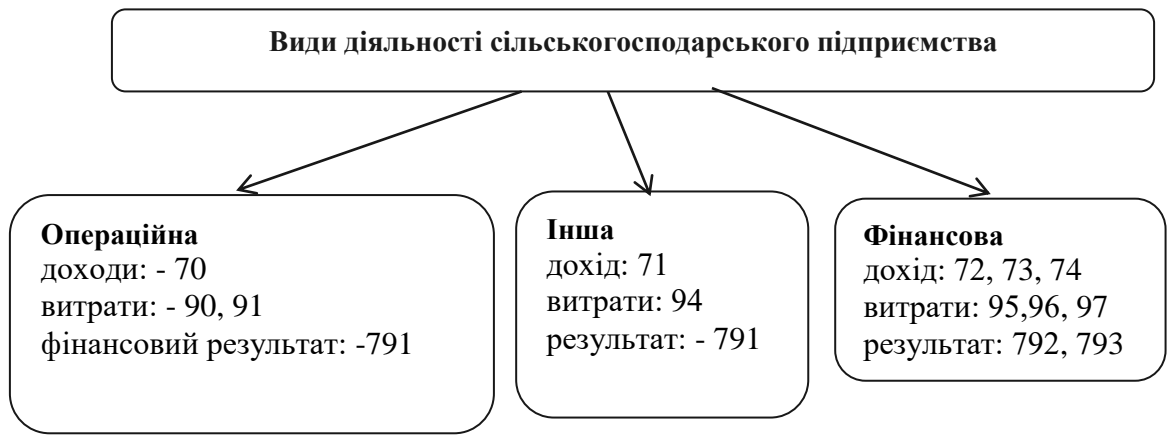


Рис. 2.7. Структурна схема відповідності видів діяльності сільськогосподарського підприємства бухгалтерським рахункам у фінансовому обліку

На рис. 2.8 схематично відображено бухгалтерський порядок визначення фінансових результатів від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств за певний звітний період.

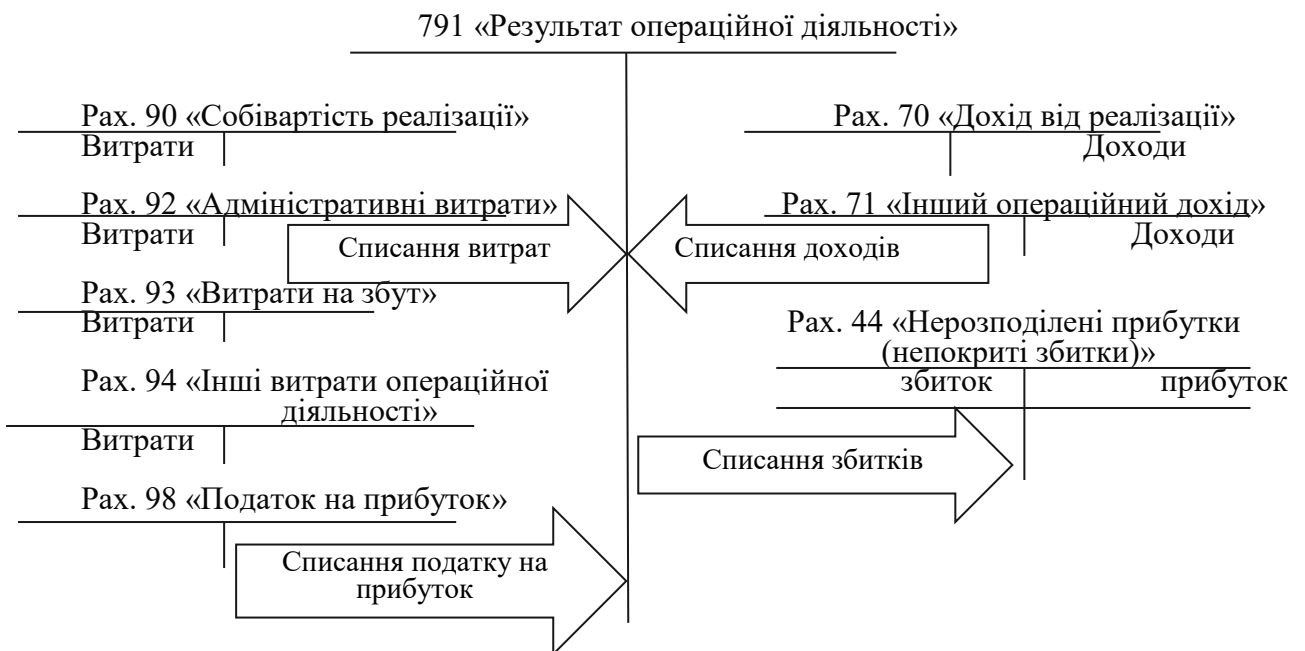


Рис. 2.8. Схематична візуалізація бухгалтерського відображення формування фінансового результату від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства

Фінансова діяльність сільськогосподарського підприємства — це операційна діяльність, в результаті якої відбувається зміна розміру та складу позикового та власного капіталу. Це безпосередньо пов'язано з отриманням позик і кредитів від небанківських установ, а також випуском облігацій або акцій сільськогосподарськими підприємствами, що сприяє збільшенню статутного капіталу. Цю діяльність агробізнесу можна розглядати як залучення капіталу.

В інвестиційній діяльності сільськогосподарських підприємств відбувається купівля або продаж основних засобів та фінансових інвестицій, крім тих, що не є еквівалентами грошових коштів. Отже, можна вважати, що під інвестиційною діяльністю розуміється інвестування фінансових ресурсів з метою отримання прибутку, а під фінансовою діяльністю сільськогосподарських підприємств — акумулювання коштів у фінансових операціях (рис. 2.9).

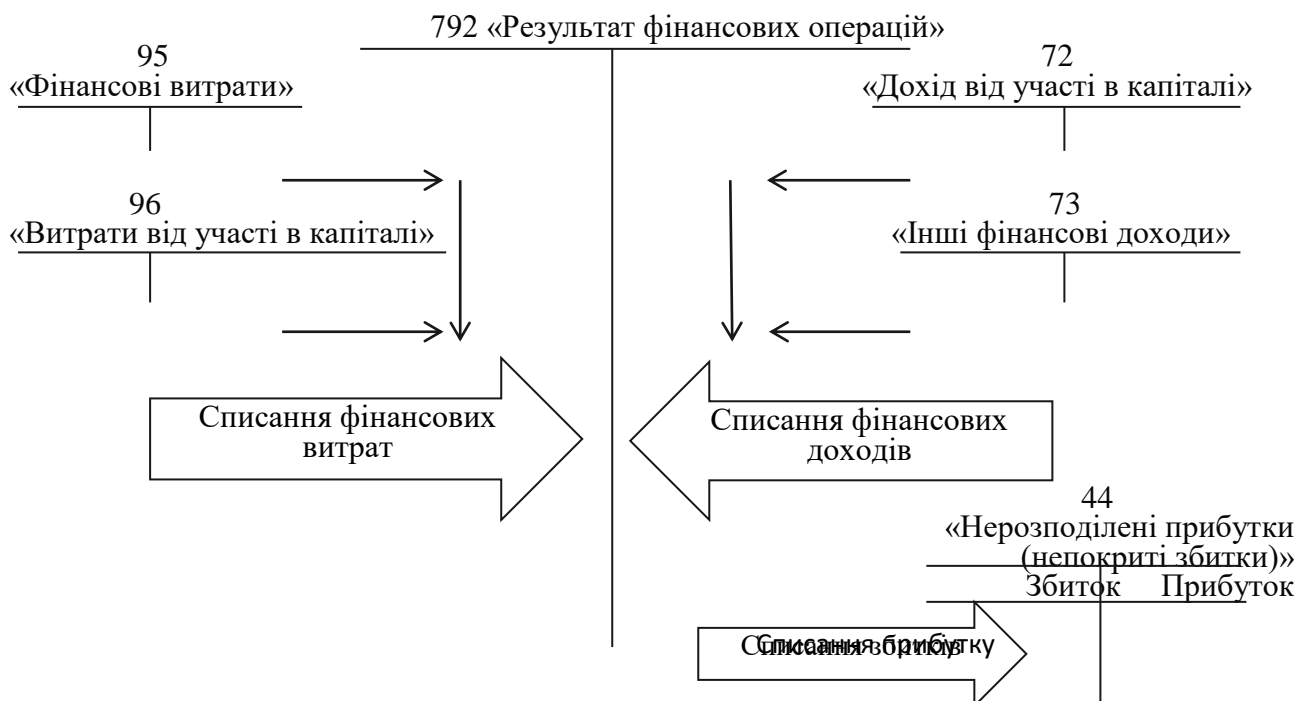


Рис. 2.9. Схематична візуалізація бухгалтерського відображення формування наслідків фінансових операцій сільськогосподарського підприємства

Планування, визначення та правильний розрахунок фінансових результатів є важливою складовою діяльності окремого сільськогосподарського підприємства, оскільки ця системна функція пов'язана з практикою прийняття управлінських рішень для досягнення оптимального обсягу фінансових результатів, який буде достатнім для досягнення стратегічних та операційних завдань сільськогосподарського підприємства. У зв'язку з цим на рис. 2.10 схематично показано визначення фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства.

Видно із рисунку, що за кредитом рахунка бухгалтерського обліку 79 «Фінансові результати» відображається сума на заключному етапі обліку доходів від діяльності, а за дебетом — сума на завершальному етапі обліку доходів від діяльності. Бачимо, що обороти, створені за рахунками доходів і витрат за звітний період, просто списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» окремим бухгалтерським проведенням.

79 «Фінансові результати»

Дт	Кт
Кт 90 – 9074	Дт 70 – 10316
Кт 92 – 242	Дт 71 – 0
Кт 93 – 0	Дт 73 – 0
Кт 94 – 238	Дт 74 – 0
Кт 95 – 0	
Кт 97 – 193	
Кт 44 – 569	
Оборот – 10316	Оборот – 10316
Сальдо –	Сальдо –

44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Дт	Кт
С-до.п. 621,0	
	569,0
С-до.к. 52,0	

Рис. 2.10. Візуалізація закриття бухгалтерських рахунків для формування фінансового результату в ПОСП ім. Шевченка, 2022 р., тис.грн.

Для акумулювання суми чистого прибутку сільськогосподарських підприємств Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено ведення балансового збірно-розподільчого окремого бухгалтерського рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)». За кредитом цього рахунку бухгалтери відображають накопичення прибутку від різних видів діяльності сільськогосподарського підприємства, а за дебетом — збитки або використання прибутку. На кінець звітного періоду на рахунку 44 може бути сальдо — за дебетом сума накопичених збитків і за кредитом сума накопичених прибутків. Різниця між дебетовими та кредитовими коефіцієнтами обороту за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» включається до підсумку балансу.

Отже, за результатами звітного року досліджуване підприємство отримало прибуток в розмірі 569 тис.грн. Однак, за рахунок збитків минулого періоду у розмірі 621,0 тис.грн. до підсумку балансу прийнято збиток у розмірі 52,0 тис. грн.

Слід зазначити, що використання прибутку є окремою і не менш важливою темою, як в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств, так і в організації сільськогосподарської діяльності. Важливим показником, що характеризує ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств, є прибуток. У структурі особистого селянського господарства власники (фермери) визначають розподіл і рівномірність використання прибутку. При акціонерній формі господарювання розподіл прибутку визначається зборами акціонерів згідно з вимогами, визначеними статутом сільськогосподарського підприємства.

Обсяг чистого прибутку сільськогосподарських підприємств за звітний період підлягає розподілу. Це той масштаб фінансових результатів аграрного підприємництва, який залишається в розпорядженні бізнесу після розрахунку з бюджетом та оплати праці штатних і сезонних працівників. Згідно з неформальними правилами управління фінансами сільськогосподарських

підприємств, при розподілі прибутку гроші спочатку йдуть на сплату податків і розрахунок з пенсійними фондами за ЄСВ. Наступним етапом розподілу прибутку є виділення коштів на заробітну плату з подальшим формуванням цільових фондів сільськогосподарського підприємства, відшкодуванням збитків попередніх років тощо (рис. 2.11).

Поняття фінансових результатів набуває особливо неоднозначного змісту в сучасних умовах ведення бізнесу. Зрозуміло, що фінансові показники є не тільки показником успішності минулої діяльності сільськогосподарського підприємства, але часто й завтрашнього позитивного грошового потоку, який господарство має забезпечити для себе. Особливою формою фінансової звітності про результати діяльності є Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід). Метою цієї форми є надання зацікавленим користувачам інформації про розміри доходів за їх видами, а також розмір та перелік витрат, понесених сільськогосподарськими підприємствами для отримання таких доходів. Звичайно, ключовим показником для цієї форми звітності є розмір фінансових результатів. Звернемо увагу, що Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається за звітний період, а не як Баланс станом на конкретну дату. Тобто, річна форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дає користувачам інформацію про витрати, доходи і результат загалом за цілий рік – починаючи від 1 січня по 31 грудня поточного звітного періоду.

Хибною є думка, що відомості первинних документів можуть бути використані частково для пояснення формування чи використання фінансових результатів. Важливо підкреслити, що загальний річний фінансовий результат сільськогосподарських підприємств визначається на основі укрупненої комплексної інформації, джерелами якої є журнали-ордери бухгалтерського обліку, аналітичні та зведені реєстри, Головна книга сільськогосподарських підприємств (рис. 2.12).

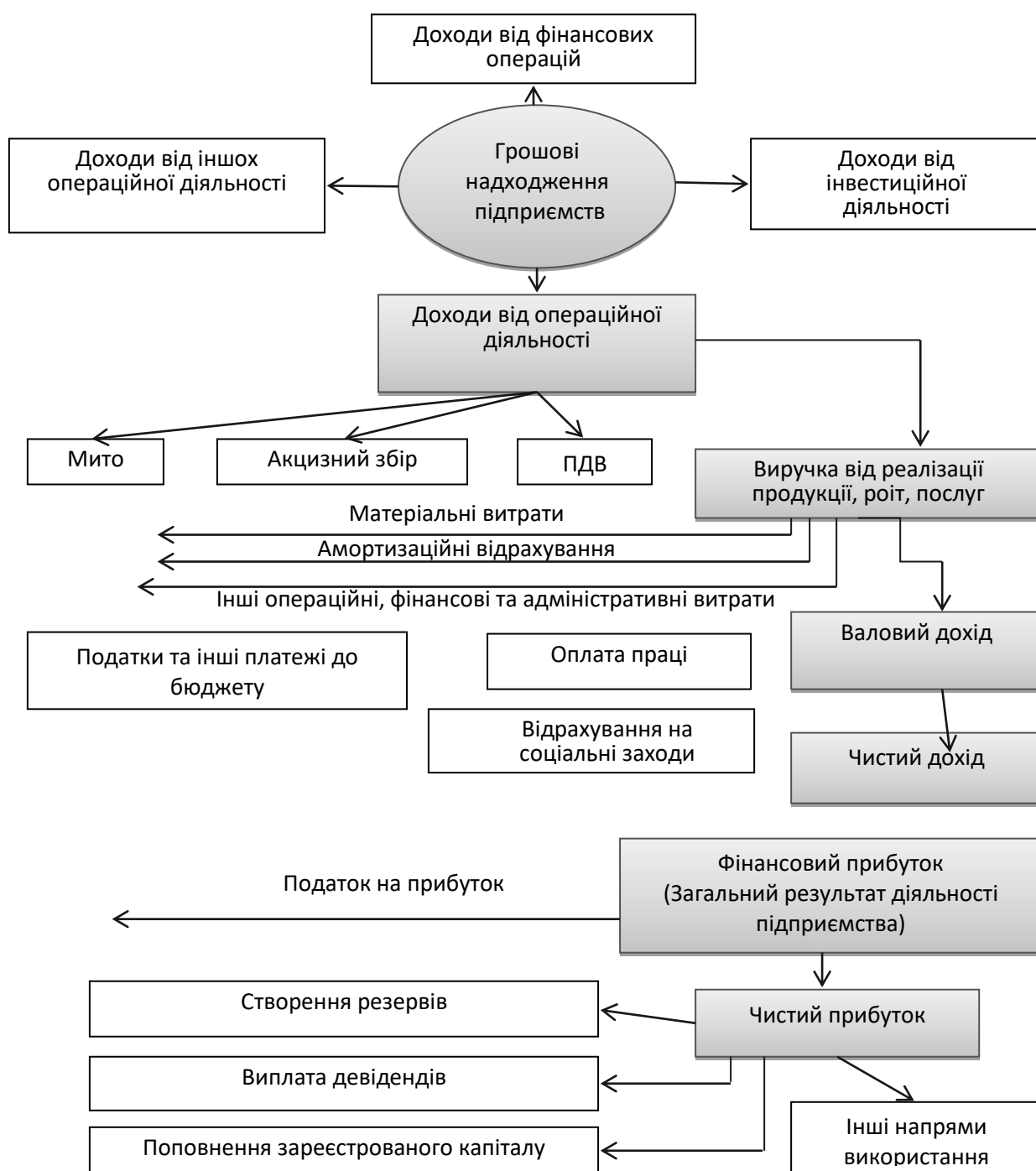


Рис. 2.11. Структурно-логічна послідовність формування та використання прибутку сільськогосподарського підприємств

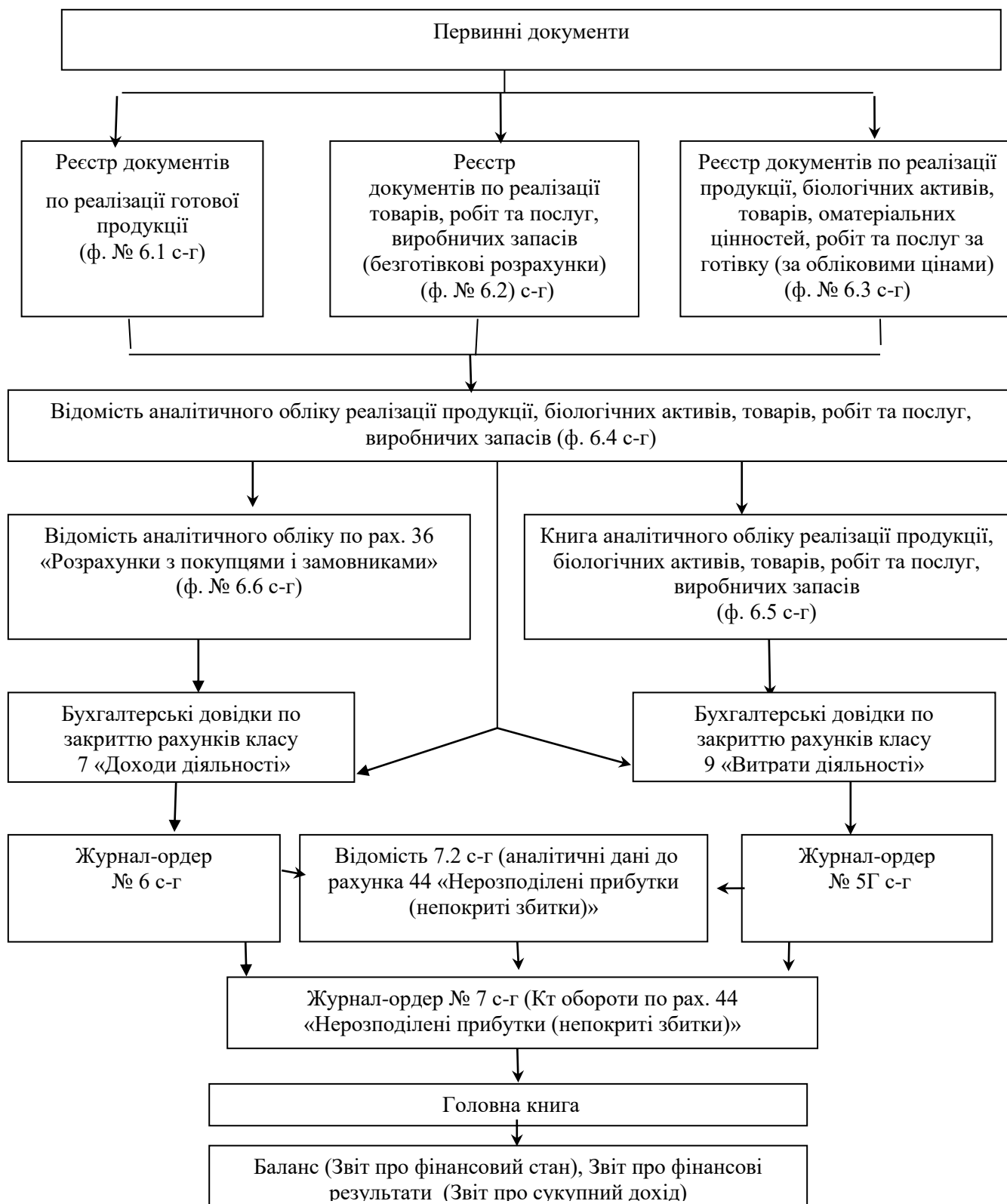


Рис. 2.12. Візуалізація бухгалтерської моделі документального забезпечення формування і використання фінансового результату у ПОСП ім. Шевченка

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Організаційні аспекти та проблеми обліку формування фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях

Ефективне управління сільськогосподарськими підприємствами в мінливих економічних умовах залежить від багатьох факторів, головним з яких є розумна організація бухгалтерського обліку. Такий підхід забезпечує збалансованість і раціональність управлінських рішень шляхом надання об'єктивної та достовірної облікової інформації про доходи, витрати та фінансові результати сільськогосподарського підприємства.

Оскільки доходи, витрати та фінансові результати є найскладнішими об'єктами обліку, вони потребують постійного вдосконалення, що досягається шляхом застосування системного підходу. Надійний розрахунок фінансових результатів сільськогосподарського підприємства є основною метою фінансового обліку. Усі вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку спрямовані на визначення розміру прибутку. За останні роки змінилася роль показників фінансової діяльності суб'єктів господарювання. У сучасних умовах ринкової економіки термінологічна структура облікових груп щодо прибутку зазнала якісних змін. У зв'язку з цим виникає потреба в наданні достовірної інформації про фінансову діяльність суб'єктів господарювання.

Облікова політика стала справжнім інструментом управління організацією. Отже, на цій основі фінансове та податкове планування діяльності сільськогосподарських підприємств дозволяє суттєво знизити податкове навантаження та підвищити гнучкість, оперативність та ефективність управлінських рішень. Враховуючи невизначеність облікової політики на практиці щодо фінансових результатів діяльності, вважаємо за доцільне виділити методичні та технічні блоки в Наказі про облікову політику підприємства, що забезпечить швидке формування надійної облікової інформації для Звіту про фінансові результати.

Сільськогосподарські підприємства, застосовуючи методи та принципи облікової політики, повинні враховувати їх вплив на величину витрат та доходів, фінансовий результат та оподатковуваний прибуток, тому облікова політика забезпечує законний спосіб коригування фінансових показників та оподаткованого прибутку.

Національними стандартами встановлено порівнювати доходи та витрати для визначення фінансових результатів. Найменування субрахунку рахунка 79 «Фінансові результати» передбачає визначення кінцевих результатів певного виду діяльності, тобто операційної, фінансової, іншої діяльності. Отже, після обліку доходів і витрат за відповідними видами діяльності на відповідних субрахунках рахунка 79 «Фінансові результати» різницю між ними необхідно визначити та перенести на інший рахунок, тобто на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Тому на бухгалтерському рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» рекомендується ввести субрахунки обліку прибутків і збитків у розрізі таких видів:

441 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) за усіма видами діяльності»;

442 «Коригування прибутку (збитку) у зв'язку з виправленням помилок та змін облікової політики»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Така класифікація фінансових результатів за всіма видами діяльності на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» забезпечить контроль за впливом окремих видів господарських операцій на загальні результати діяльності сільськогосподарського підприємства. Це дозволить внутрішнім користувачам володіти інформацією для прийняття управлінських рішень щодо напрямків використання фінансових результатів, отриманих за звітний період.

Побудова бухгалтерського обліку фінансових результатів сільськогосподарського підприємства залежить від організаційної форми бухгалтерського обліку, яка запроваджена. Зважаючи на те, що більшість сільськогосподарських підприємств створили власні бухгалтерські служби, для

досліджуваного підприємства розглянемо саме таку форму організації бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку залежить від багатьох факторів: технологічні процеси сільськогосподарського підприємства; склад та кількість інформації, необхідної для управління бізнес-процесами; принципи матеріальної відповідальності; нормативно-правові акти, що регулюють бухгалтерський облік; структура облікових установ та розподіл обов'язків між працівниками; форми обліку; документообіг; наукова організація праці персоналу.

Організація бухгалтерського обліку включає три аспекти: метод (облікова політика), технологію та організацію. Вибір методів і процедур, не заборонених чинним законодавством, є невід'ємною частиною організації бухгалтерського обліку і становить облікову політику підприємства. Методичний аспект відображає методи оцінки активів і зобов'язань, процедури визнання доходів і витрат тощо. Технічні аспекти включають розробку робочих планів бухгалтерії, вибір форм обліку, послідовність документообігу, циклів інвентаризації та складання внутрішньої звітності. Організаційний аспект характеризує бухгалтерський облік з точки зору побудови облікових служб, його місця в структурі управління підприємством, взаємодії з іншими службами підприємства. Отже, обґрунтована організація обліку фінансових результатів має базуватися на прийнятті трьох груп рішень: організаційних, технічних і методичних, як показано на рис. 3.1.

Організація бухгалтерського обліку об'єднує три аспекти: методику (облікова політика), технологію та організацію. Вибір методів і процедур, не заборонених чинним законодавством, є невід'ємною частиною організації бухгалтерського обліку і становить облікову політику підприємства. Методичний аспект відображає методи оцінки активів і зобов'язань, процедури визнання доходів і витрат тощо. Технічні аспекти включають розробку робочих планів бухгалтерії, вибір форм обліку, послідовність документообігу, циклів інвентаризації та складання внутрішньої звітності. Організаційний аспект

характеризує бухгалтерський облік з точки зору побудови облікових служб, його місця в структурі управління підприємством, взаємодії з іншими службами підприємства. Отже, обґрунтована організація обліку фінансових результатів має базуватися на прийнятті трьох груп рішень: організаційних, технічних і методичних, як показано на рис. 3.1.

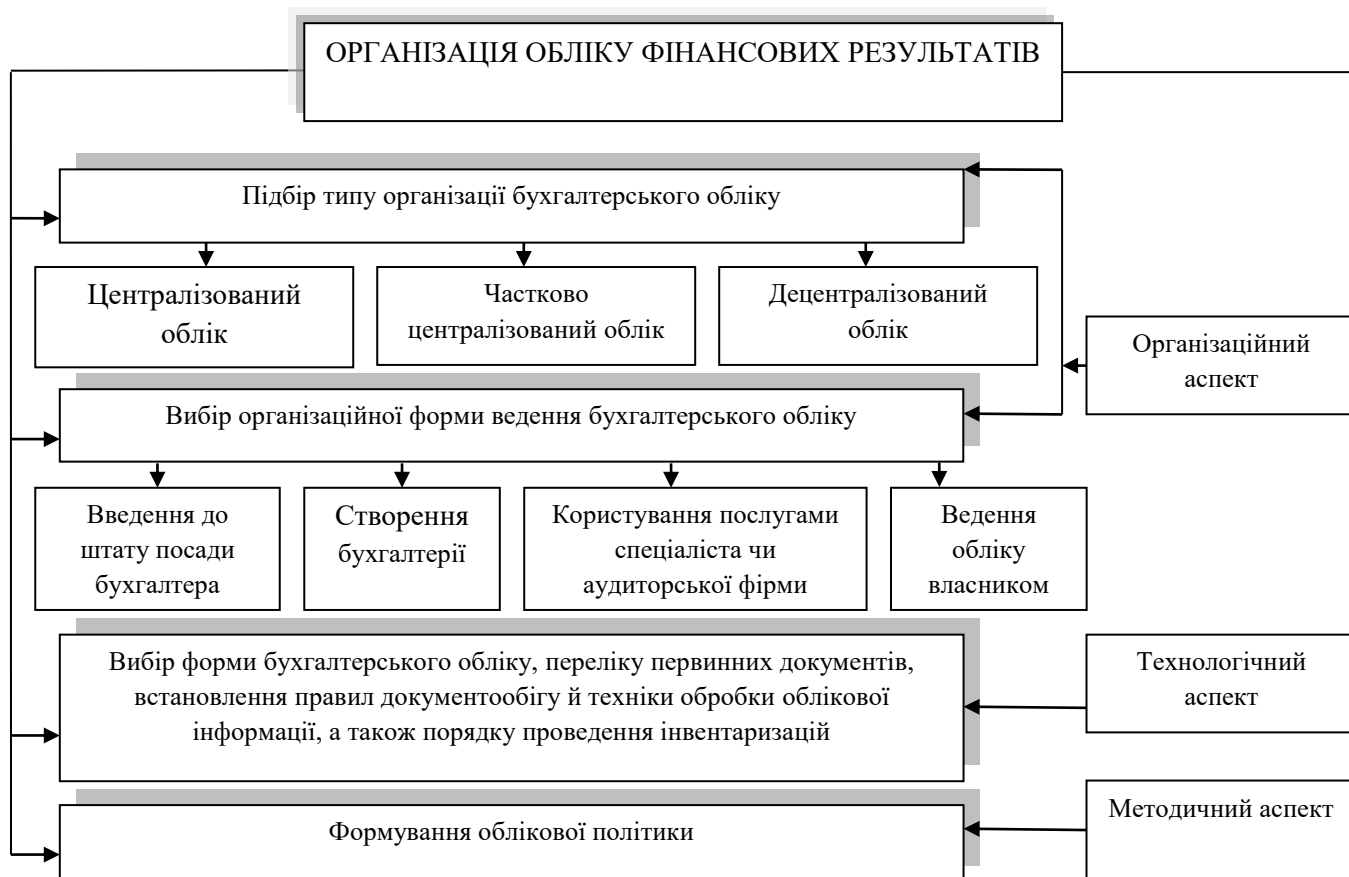


Рис. 3.1. Організація обліку формування фінансових результатів на засадах облікової політики

Розглянемо три аспекти організації бухгалтерського обліку більш детально. Термін «корпоративна облікова політика» чи «облікова політика підприємства» увійшов до словника бухгалтерів наприкінці 1980-х років як переклад з англійської «accounting policy». Сьогодні визначення облікової політики закріплено на законодавчому рівні, але в економічній літературі зустрічаються різні трактування досліджуваного поняття.

З наведеного визначення робимо висновок, що облікова політика охоплює два рівні: національний рівень (макроекономічний), який регулює

бухгалтерський облік шляхом затвердження правових актів, і корпоративний рівень (мікроекономічний), який передбачає власне реалізацію облікової політики на підставі законодавчо затверджених варіантів бухгалтерського обліку або, якщо це неможливо, використання варіантів обліку, які не порушують закон. Слід зазначити, що з часів командно-адміністративної системи альтернативи бухгалтерському обліку в цілому та обліку фінансових результатів зокрема значно розширилися, що пояснюється розвитком ринкових відносин в Україні та її інтеграцією у світовий економічний простір. Чинні закони України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, галузеві рекомендовані норми насамперед спрямовані на достовірність та неупередженість показників звітності, а тому значною мірою визначають стратегію і тактику діяльності підприємств, оскільки змінюють її і, як наслідок, фінансовий стан і результати підприємства. Без щоденного обліку неможливо скласти зовнішню та внутрішню звітність, тому облікову політику необхідно поширювати не лише на фінансову звітність, а й на управлінський облік та внутрішню звітність для забезпечення формування достовірних показників.

Розробка облікової політики сільськогосподарського підприємства належить до компетенції бухгалтерії, хоча деякі її складові мають загальногосподарське значення, а отже, залежно від конкретних обставин господарської діяльності підприємства також належать до компетенції інших відділів, залежно від його організаційної структури. Облікову політику розробляють з урахуванням послідовності застосовуваних методів, що впливає на фінансові результати сільськогосподарського підприємства та розміри статей у звітності. Варто зазначити, що не всі звітні показники можна надійно виміряти, відтак їх можна лише оцінити заздалегідь. Як правило, методи бухгалтерського обліку, які використовують підприємства, ґрунтуються на певній суб'єктивній оцінці бухгалтерів і залежать від отриманої обліково-економічної інформації та досвіду попередніх років. Методики оцінки встановлені чинними П(С)БО, в яких розкриваються критерії визнання об'єктів обліку та статей звітності. Тому бухгалтерська оцінка є невід'ємною частиною

корпоративної облікової політики та забезпечує достовірність звітів. Об'єктами облікової політики щодо формування та обліку фінансових результатів є доходи, витрати та фактичні фінансові результати, а її елементами – сукупність методів і процедур облікового відображення фінансових результатів підприємства. Елементи облікової політики поширюються на всі без винятку об'єкти бухгалтерського обліку і тому впливають на фінансові результати.

Розглянуті елементи облікової політики ідентифікують умови визначення фінансових результатів, оскільки вони впливають на достовірність статей Балансу чи Звіту про фінансові результати і тим самим визначають умови оцінки фінансового стану підприємства. Неможливо вибрати із запропонованого законодавства найкращий метод оцінки активів, зобов'язань, доходів чи витрат, оскільки кожен метод має свої недоліки та переваги, і тому має застосовуватися з урахуванням конкретних обставин діяльності сільськогосподарського підприємства чи Стратегії його розвитку. Не применшуючи потреби в достовірності звітності, ми вважаємо, що першочерговим завданням при виборі методу оцінки має бути отримання найбільш достовірного визначення фінансових результатів для прийняття зважених управлінських рішень на основі відображення інформації у звітах.

Позитивні фінансові результати, розраховані з урахуванням економічної ситуації сільськогосподарського підприємства та країни, визначають фінансування подальшого розвитку цього господарства і, отже, мають значний вплив на структуру балансу, інтерпретацію доходів і витрат. Прибуток (збиток) включається до Звіту про фінансові результати. Дані із форм фінансової звітності агрегуються на рівні регіону чи країни та є економічними показниками їх розвитку.

Без вибору форми обліку неможлива успішна реалізація специфікацій облікової політики, які входять до складу методології бухгалтерського обліку. Під формою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність взаємопов'язаних облікових реєстрів, використовуваних у певному порядку. Найпоширенішими

формами бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах є журнально-ордерна та автоматизована форми.

Застосування журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку в аграрній сфері регламентується Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми на підприємствах агропромислового комплексу від 04.06.2009 р. № 390. Ця форма зручна для середніх і великих сільськогосподарських підприємств, які є платниками єдиного податку четвертої групи, оскільки надає необхідну інформацію про окреме виробництво, доходи і витрати за видами діяльності, а також дає можливість визначити собівартість і доходи від реалізації окремих видів сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) або інших доходів.

Уникнути дублювання рахунків доходів і витрат у формах журналів-ордерів бухгалтерського обліку можна шляхом заповнення журналів-ордерів за кредитом і відомостей, реєстрів і Головної книги за дебетом із розшифруванням відповідних оборотів. При цьому відомості про доходи і витрати в журналі-ордері легко сприймаються завдяки відповідності бухгалтерських записів із шаховими відомостями, оскільки в них детально розшифровано дебетовий оборот за усіма бухгалтерськими рахунками. Для ведення обліку однотипних рахунків при визначенні фінансових результатів зручно використовувати журнал-ордер.

3.2. Оптимізація методики обліку фінансових результатів згідно із вимогами національних П(С)БО

Основною метою діяльності будь-якого суб'єкта господарювання є отримання позитивних фінансових результатів та пошук оптимальних шляхів їх збільшення. Це призводить до того, що в умовах розвитку сучасного підприємства правильність визначення та облікове забезпечення відповідних фінансових результатів вважаються одним із ключових питань у здійсненні господарської діяльності. Оскільки величина фінансових результатів

безпосередньо впливає на фінансову стійкість підприємства, то питання як сформулювати якість управлінської інформації про фінансові результати діяльності, проаналізувати отримані дані, знайти джерела зниження витрат, збільшення доходів підприємства та покращити ефективність функціонування підприємства за рахунок зростання прибутку стає особливо важливим.

Ретельний облік фінансових результатів агробізнесу висвітлює низку проблем щодо його обліково-аналітичного забезпечення. Однією з неузгодженостей в обліку фінансових результатів є проблема систематизації фінансових результатів за класифікацією доходів і витрат, передбаченою вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Доходи» та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено облікову класифікацію доходів та їх місце у фінансовій звітності. Основні пояснення та порівняння зведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняння класифікації доходів діяльності сільськогосподарських підприємств у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	П(С)БО 15 «Дохід»	Інструкція №291
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Доходи від реалізації
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	-
Інші операційні доходи	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід
Фінансовий дохід	Фінансові доходи	Фінансові доходи
Інші доходи	Інші доходи	Інші доходи

Як бачимо, у переліку нормативно-правових актів з обліку та звітності про фінансові результати немає узгодженості щодо класифікації та визнання різних видів доходів. Ми чітко спостерігаємо різницю між класифікацією доходів у чинному П(С)БО та Інструкції 291. Причиною такої ситуації є те, що НП(С)БО

1 зосереджено на формуванні показників фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на передовій методологічній основі обліку інформації про доходи підприємств. Водночас два стандарти бухгалтерського обліку мають однакове юридичне значення та дію, тому не може бути суперечливих позицій. Крім того, ми вважаємо, що П(С)БО, які досліджуються, мають стати основою для розробки інших нормативних положень, включаючи Інструкцію 291, оскільки вона вже містить більш детальну інформацію про доходи, витрати та фінансові показники підприємств.

Також зазначаємо, що П(С)БО 15 «Доходи» передбачає, що перелік доходів, які відносяться до певної групи, викладено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Проте ми виявили невідповідність класифікації доходів, легалізованої в П(С)БО 15 «Доходи» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Тому необхідно уточнити класифікацію доходів з метою розробки достовірної інформації для визначення фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

Процес класифікації, ідентифікації та оцінки витрат сільськогосподарського виробництва як окремого виду діяльності керується встановленою нормативною базою. До них належать: П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Інструкція № 291 та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Наведені вище положення зведені в табл. 3.2.

За результатами порівняння видів класифікацій витрат у нормативній базі, робимо наступні висновки. По-перше, нормативно-правовими документами встановлено перелік витрат без зазначення їх класифікаційних ознак. По-друге, порівняно з нормативно-правовою базою обліку доходів ми не спостерігаємо суперечностей між нормами. Тут проявляється тотожність та взаємодоповнюваність заявлених нормативних документів щодо обліку та відображення інформації про витрати для сільськогосподарських підприємств. Крім того, бачимо, що П(С)БО 16 акцентує увагу на поняттях собівартості

товару та вартості продукту (послуг, робіт) відповідно. Тому спосіб формування витрат тут визначається розмежовано – для невиробничих структур та виробничих підприємств (в тому числі сільськогосподарських).

Таблиця 3.2

Порівняння класифікації витрат у нормативних документах щодо бухгалтерського обліку

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	П(С)БО 16 «Витрати»	Інструкція №291	Методичні рекомендації
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	Собівартість реалізації	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)
-	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	-	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)
-	Змінні витрати	-	-
-	Постійні витрати	-	-
-	-	-	Основні витрати
-	-	-	Накладні витрати
-	Розподілені витрати	-	Розподілені витрати
-	Нерозподілені витрати	-	Нерозподілені витрати
-	Наднормативні виробничі витрати	-	Наднормативні виробничі витрати
-	Прямі матеріальні витрати	-	Прямі матеріальні витрати
-	Прямі витрати на оплату праці	-	Прямі витрати на оплату праці
-	Інші прямі витрати	-	Інші прямі витрати
-	Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати	Адміністративні витрати	Адміністративні витрати	Адміністративні витрати
Витрати на збут	Витрати на збут	Витрати на збут	Витрати на збут
Інші операційні витрати	Інші операційні витрати	Інші витрати операційної діяльності	Інші витрати операційної діяльності
Фінансові витрати	Фінансові витрати	Фінансові витрати	Фінансові витрати
Втрати від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі
Інші витрати	Інші витрати	Інші витрати	Інші витрати
Податки на прибуток	Податки на прибуток	Податок на прибуток	-
Надзвичайні витрати	Надзвичайні витрати	Надзвичайні витрати	-
Матеріальні затрати	Матеріальні затрати	Матеріальні витрати	Матеріальні затрати
Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на соціальні заходи
Амортизація	Амортизація	Амортизація	Амортизація
Інші операційні витрати	Інші операційні витрати	Інші операційні витрати	Інші операційні витрати

Наслідком неузгодженості думок щодо нормативних визначень доходів і витрат від діяльності у відповідних нормативних документах є наявність розбіжностей у величинах фінансових результатах між нормативною класифікацією видів діяльності сільськогосподарського підприємства та субрахунками рахунків бухгалтерського обліку 79 «Фінансові результати».

Щоб чітко відстежувати складові доходу, які впливають на розмір фінансового результату, рекомендуємо наступні дії. Перш за все, слід розрізняти наслідки операційної діяльності, фінансової діяльності та іншої діяльності, які відображаються на бухгалтерському рахунку 79 «Фінансові результати».

Аналізуючи нормативно-правову базу, літературні джерела та опираючись на власні дослідження ми виявили, що підприємства некоректно визнають доходи та витрати від інвестиційної діяльності при визначенні фінансових результатів. Водночас оновлення матеріально-технічної бази сільськогосподарського виробництва стало досить поширеним явищем. У зв'язку з цим підприємства все більше отримують дохід від реалізації продукції, придбаної або виробленої з використанням інвестованих необоротних активів. Тому доцільно виділити окремий субрахунок (наприклад, 793 «Результати інвестиційної діяльності») і присвоїти рахунку бухгалтерського обліку «Результати іншої діяльності» код 794 або передбачити для субрахунку 792 «Фінансові результати діяльності» аналітичний рахунок, де можна було б узагальнювати інформацію про фінансові результати інвестиційної діяльності

Таким чином, викладені рекомендації не лише забезпечують якісну аналітичну інформацію про фінансову діяльність сільськогосподарських підприємств, а й дають їм можливість оперативно реагувати на вирішення проблемних ситуацій та реалізацію стратегічних планів.

3.3. Місце сучасних інформаційних технологій в обліку фінансових результатів

Організація управління та бухгалтерського обліку сучасного аграрного бізнесу була б неможливою без використання інформаційних технологій. Працівники майже всіх сфер економічного життя використовують комп'ютер у своїй діяльності. Комп'ютерні технології значно підвищили якість обробки облікової інформації. Водночас застосування комп'ютерів змінило зміст і організацію праці бухгалтерів: зменшилася кількість ручних операцій з обробки вихідних документів, систематизації облікових показників, заповнення регістрів і форм звітності. Бухгалтерська робота стала більш творчою, спрямованою на організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку. Використання комп'ютерів змінило технологію обліку та структуру облікових регістрів. Оператор працює на комп'ютері в діалоговому та регламентному режимах, що дає можливість отримувати необхідну інформацію за запитом під час обробки, а не тільки в кінці звітного періоду. Оператор нібито веде діалог з комп'ютером, тому комп'ютерний облік ще називають діалогово-автоматизованою формою обліку.

Бухгалтерські документи є також основою комп'ютерних форм бухгалтерського обліку. Але попри те комп'ютери зберігають великі обсяги довідкової, постійної та змінної інформації, що дає змогу скоротити кількість показників у документі. Етапи облікового процесу при комп'ютеризованому обліку та безмашинній формах обліку загалом однакові, але технологія обробки інформації абсолютно різна. При застосуванні паперових форм обліку облікова інформація формується шляхом запису та узагальнення облікових даних. Інформація у файлах кодується та вводиться в комп'ютер за допомогою комп'ютерних облікових форм. Всі наступні операції комп'ютер виконує автоматично. Оператори лише керують роботою комп'ютера.

При паперовій техніці обліку велика кількість помилок виникає на етапах перенесення даних з одного реєстру в інший, а також при виконанні арифметичних дій з узагальнення інформації та перенесення її до форм звітності. Використання комп'ютера повністю виключає такі помилки, оскільки інформація вводиться в комп'ютер, а потім автоматично обробляється та накопичується цією програмою.

Ефективність використання комп'ютерної техніки в бухгалтерському обліку залежить від дотримання таких принципів:

- 1) мінімум вхідних даних і максимум вихідної інформації;
- 2) зосередження на розв'язанні нових проблем і тих, які неможливо розв'язати без комп'ютерів;
- 3) створення комплексної системи даних.

При використанні комп'ютерних технологій не виникає проблема детального аналізу бухгалтерського обліку, бо інформація надходить своєчасно, значно підвищується ефективність роботи бухгалтерів, підвищується не тільки точність і аналітичні характеристики інформації, але і якість інформації - представлені у вигляді чітко надрукованих та розрахованих показників.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку призвела до створення у сільськогосподарських підприємствах автоматизованих робочих місць (рис. 3.2). Комп'ютерні системи для бухгалтерії призначені для автоматизації здійснення операцій на окремих етапах аналітичного та облікового процесів. Економічна інформація за допомогою комп'ютера обробляється за розробленими програмами. Зараз їх достатньо, і їх кількість зростає. Комп'ютерні програми адаптуються до вимог сучасного динамічного зовнішнього середовища. З точки зору комп'ютеризації бухгалтерського обліку на ринку програмних продуктів України представлені десятки програмних комплексів, які постійно оновлюються та вдосконалюються.

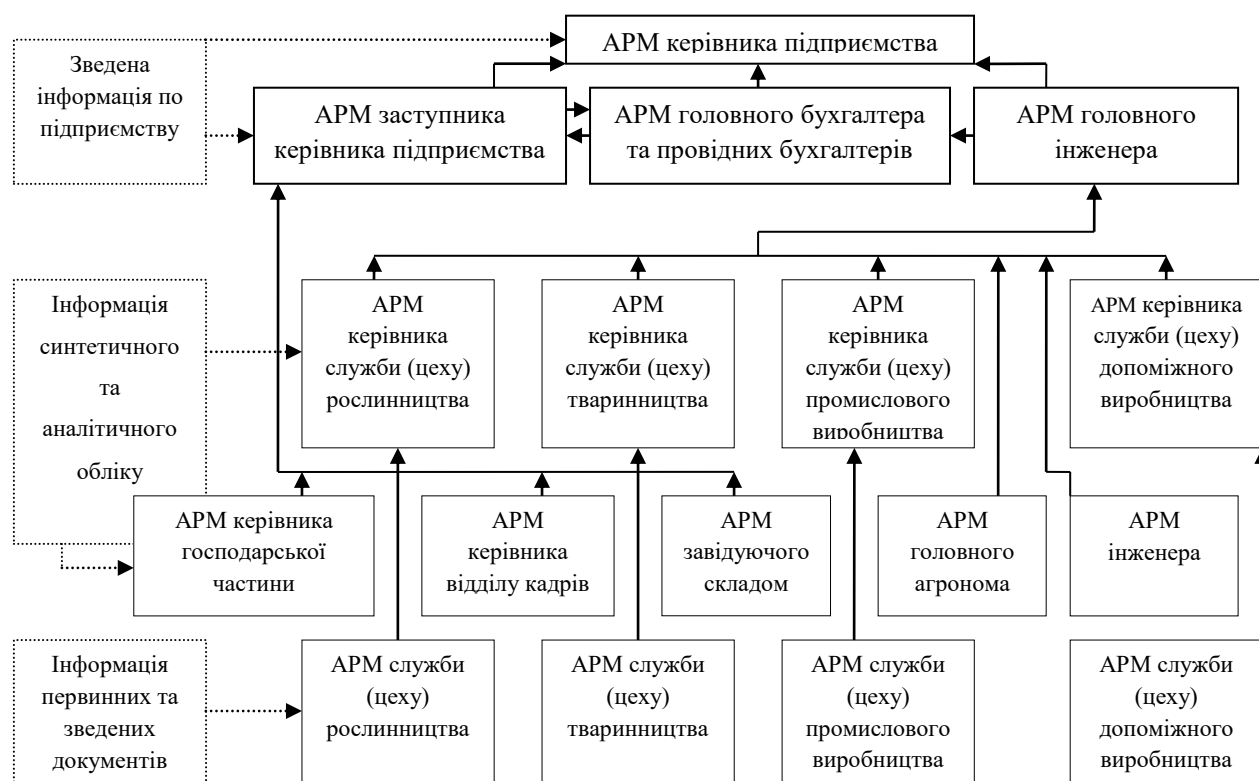


Рис. 3.2. Структурна схема організації бухгалтерського обліку формування фінансових результатів із застосуванням локальної комп'ютерної мережі у сільськогосподарському підприємстві

Вибір програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та складання фінансової і управлінської звітності залежить від фінансових можливостей сільськогосподарського підприємства та запланованих масштабів автоматизації. Тому за допомогою сучасного програмного забезпечення можна повністю автоматизувати функції бухгалтерського обліку та представити результати їх роботи в будь-якій зручній формі – чи то на машинних, чи на паперових носіях. Впровадження автоматизованих систем бухгалтерського обліку є процесом, результатом якого є підвищення якості облікових даних. Результатом проведених заходів є підвищення ефективності ведення аграрного бізнесу. Завдяки впровадженню автоматизації скорочується час на підготовку різних документів, які вимагають багато місця, щоб зберігати.

На основі проведеного дослідження ми рекомендуємо досліджуваному сільськогосподарському підприємству перейти на програму обробки облікової інформації BAS Бухгалтерія. Ця програма розроблена спеціально для бухгалтерського обліку. Дана програма є офіційно визнаним стандартом для автоматизованого ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, які здійснюють певні види діяльності та сплачують різні податки. Унікальність цієї програми полягає в тому, що немає необхідності змінювати специфікатори і освоювати новий робочий інтерфейс

Загалом BAS Бухгалтерія забезпечує характеристики високоякісного обліку, використовуючи загальну модель комплексного та аналітичного обліку рахунків і подвійного запису згідно із вимогами чинного законодавства, і має багато з наступних переваг: функція введення нових субрахунків бухгалтерського обліку; бухгалтерські проводки вносяться при складанні операційних документів; інформація розподіляється в обліковому реєстрі за групами; автоматична перевірка правильності введення операцій; існує довідник типових кореспонденцій бухгалтерських рахунків; вирішує задачі планування, бюджетування та фінансового аналізу.

Результатом впровадження інформаційного забезпечення в облікову практику досліджуваного сільськогосподарського підприємства стане зменшення ймовірності штрафів через неуважність або ненавмисні помилки бухгалтерів. Отриманою перевагою ефективності облікової інформації буде посилення контролю за законністю та економічною ефективністю господарських операцій. Вважаємо, що впровадження рекомендацій щодо вдосконалення інформаційного забезпечення організацій обліку формування фінансового результату в реальну діяльність сільськогосподарського підприємства сприятиме підвищенню ефективності його діяльності.

Алгоритм визначення фінансових результатів у запропонованій програмі такий: для визначення фінансових результатів передбачено документ «Фінансові результати», який міститься в підменю «Інші документи» головного меню. Це регламентований документ, призначений для закриття рахунків

доходів і витрат субрахунків, пов'язаних з бухгалтерським рахунком 79 «Фінансові результати».

У документі «Фінансові результати» виконуються такі операції: закриття рахунків витрат за елементами діяльності або видами, розподіл загальновиробничих витрат і закриття рахунків обліку доходів. Кожна з цих операцій відповідає певному режиму роботи документа, який вибирається в реквізитах діалогової форми «Фаза визначення фінансового результату». При цьому списання витрат здійснюється за елементом або видом діяльності шляхом вибору режиму «Перенесення елемента витрат» у каталозі «Вид витрат». Закриття бухгалтерського рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», відбувається через розподіл між рахунками обліку виробленої та реалізованої продукції під час оформлення документа в режимі «Закриття загальновиробничих витрат». Крім того, алгоритм розподілу вимагає введення бази для розподілу постійних витрат на вкладці «Додатково».

При використанні режиму «Визначення фінансових результатів», документ створює бухгалтерські записи для закриття рахунків з обліку всіх доходів і витрат у бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати». Введений документ з'явиться в однойменному журналі. Автоматизація бухгалтерського обліку в цілому і фінансових результатів зокрема висуває нові вимоги до первинної інформації. Різноманітні форми подання цієї інформації до бухгалтерії дозволяють вести зведений облік доходів і витрат безпосередньо з основних документів без попереднього накопичення та узагальнення. Зупинимося на основних відмінностях методів, що використовуються для формування фінансових результатів у комп'ютеризованих системах бухгалтерського обліку:

- 1) накопичення та попередня обробка даних обліку доходів і витрат здійснюється на основі використання комп'ютерів безпосередньо на робочих місцях бухгалтерських або небухгалтерських працівників;

2) автоматичне формування комплексних та аналітичних облікових реєстрів доходів, витрат і фінансових результатів, а також звітів для різноманітних цілей управління підприємством;

3) можливість одночасної обробки кількох основних документів, облікових реєстрів або форм звітності;

4) оперативний контроль відхилень планових показників від фактичних;

5) зменшення трудомісткості бухгалтерської роботи.

Тому використання сучасних інформаційних технологій та відповідного програмного забезпечення дозволить швидше аналізувати більші масиви даних. Більшість аналітичних програм можуть взаємодіяти з програмами, призначеними для бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, зменшує кількість технічних помилок, які можуть виникнути під час ручного введення даних. Такий підхід дозволить отримувати актуальні аналітичні дані в будь-який час, не витрачаючи багато часу, що є значною перевагою перед конкурентами в сучасних умовах ведення агарного бізнесу.

ВИСНОВКИ

Підвищення призначення і ролі прибутку сільськогосподарських товаровиробників зумовлено подальшим розвитком ринкових відносин і кризовим функціонуванням державної економіки. Особлива значущість прибутку для розширеного відтворення потребує вдосконалення бухгалтерського обліку як інформаційної системи управління сільськогосподарськими підприємствами. Нормативною базою формування інформації про доходи від операційної діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 15 «Доходи».

Єдиного поняття прибутку не існує, оскільки воно залежить від цілей конкретного сільськогосподарського товаровиробника. З позиції бухгалтерського обліку «прибуток» сільськогосподарського підприємства має специфічні вартісні характеристики. При цьому під прибутком вбачають суму, на яку доходи від операційної діяльності сільськогосподарського підприємства перевищують витрати, які забезпечують її здійснення.

Спеціалізацією досліджуваного ПОСП ім. Шевченка є молочне скотарство та переробка молока на власних потужностях. Також сільськогосподарське підприємство вирощує зернові культури, ріпак і сою. Площа пасовищ, а це 151 га, досліджуване господарство сповна використовує для випасу великої рогатої худоби та виробництва власних кормів.

Основна сума виручки від продукції рослинництва забезпечується реалізацією зернових (30,2 %) і насіння олійних культур – ріпаку, кользи та бобів сої (25,5 %). Від реалізації молока господарство отримує основну частину виручки – 40,3 %. Прибутковість господарства за досліджуваний період була доволі високою, при цьому рівень рентабельності господарства за досліджуваний період дещо зріс – на 2,4 відсоткових пункта, тобто з 23,1% у 2020 році до 25,5% у 2022 році. Це відбувається в основному тому, що темп зростання собівартості реалізованої продукції (23,3%) є нижчим, ніж темп

зростання маси чистого прибутку (95%). Це пов'язано з різницею між зростанням закупівельної ціни сільськогосподарської продукції та зростанням виробничих витрат на виробництво цієї продукції. Частка чистої виручки від реалізації ВРХ дещо зросла порівняно з 2020 роком – у 2022 році вона становила 3,9%.

За результатами дослідження встановлено, що у ПОСП ХХХХХ запроваджено журнально-ордерну форму обліку. Для реалізації порядку її ведення досліджуване сільськогосподарське підприємство керується чинними Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу № 49 від 07.03.2001. ПОСП ХХХХХ використовує всі передбачені Методичними рекомендаціями зведені реєстри для обліку формування фінансового результату, що має позитивний вплив на ефективність облікового процесу і сповна сприяє контрольній функції бухгалтерського обліку.

Досліджуване ПОСП ХХХХХ використовує практично всі форми основних первинних документів щодо обліку формування фінансового результату (рахунки-фактури, рахунки, акти прийому робіт і послуг, товарно-транспортні накладні, товарні накладні, податкові накладні).

Вважаємо, що ПОСП ХХХХХ сповна дотримується методики використання рахунків бухгалтерського обліку для формування фінансових результатів за результатами операційної діяльності. Зведені бухгалтерські записи відображаються в Журналі 11 с-г., який є елементом журнально-ордерної форми обліку.

Досліджуване підприємство складає та подає всі форми фінансової звітності, передбачені національними П(С)БО, зокрема щодо фінансових результатів форму 2 «Звіт про фінансові результати». ПОСП ХХХХХ повністю дотримується вимог нормативно-правової бази при складанні звітності та вчасно подає звітність. Проте ПОСП ХХХХХ не виконало вимоги щодо порівняння показників фінансової звітності для виявлення помилок.

За результатами проведеної роботи можна дати наступні рекомендації щодо вдосконалення обліку формування фінансових результатів:

1. З метою аналізу процесу формування фінансових результатів та прийняття ефективних управлінських рішень у галузях агробізнесу рекомендовано створити автоматизовані робочі місця.

2. В межах обліково-аналітичного забезпечення процесу формування фінансових результатів та прийняття ефективних управлінських рішень у ПОСП ім. Шевченка рекомендуємо використовувати спеціальне бухгалтерське програмне забезпечення BAS Бухгалтерія для бухгалтерів та керівників. Програма повністю адаптована до українського бухгалтерського та податкового законодавства та підключена до клієнтських банківських систем, експортуючи показники в інші програмні продукти, зокрема MeDoc.

3. Рекомендовано удосконалити діючу форму фінансової звітності, зокрема «Звіт про фінансові результати» за напрямками:

- відображення виручки від реалізації продукції (товарів, проектів, послуг), за винятком непрямих податків та інших вирахувань з доходу;

- доповнення форми 2 «Звіт про фінансові результати» необхідними показниками, наявність яких сприятиме підвищенню аналітичної цінності інформації.

4. Для досліджуваного сільськогосподарського підприємства рекомендовано уточнити перелік та найменування субрахунків для рахунків бухгалтерського обліку, які використовуються для розрахунку доходів і витрат з метою розрахунку фінансових результатів операційної, фінансової та іншої діяльності.

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: ПІК 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. 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.
29. Конституція України: прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. URL: http://advoc.kiev.ua/Zone10_7.htm.
30. Коцупатрий М. М., Ільїн В. Ю., Ільїна О. В. Підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств: монографія. Київ: КНЕУ, 2016. 408 с.
31. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства: монографія. Львів: Растр-7, 2014. 288 с.
32. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник / за ред. В. Я. Амбросова. 2-ге вид., допов. і перероб. Київ: Професіонал, 2005. 896 с.
33. Мельник Т. Г., Кошоллап Я. П. Проблеми визнання і відображення в обліку

- доходів підприємства. *Молодий вчений*. 2020. № 12(2).. 150-154.
34. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <http://zakon.nau.ua>.
35. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <http://uazakon.com>.
36. 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.
37. 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>.
38. 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.
39. 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>].
40. 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>.
41. Погорелов Ю. С., Христенко Л. М., Алеїніков А. А. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / за заг. ред. Г. В. Козаченко. Луганськ: Ноулідж, 2011. 628 с.
42. Полікарпова О. С. Особливості впровадження управлінського обліку на

- основі «центрів відповідальності». *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки*. 2013. № 4(66). С. 97–100.
43. 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.
44. 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>.
45. 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>.
46. Полятикіна Л. І. Теоретико-методологічні основи функціонування обліку доходів і витрат основної діяльності. *Приазовський економічний вісник*. 2021. Вип. 1. С. 217-220.
47. Полятикіна Л. І., 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.
48. 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.
49. 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>.
50. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-те вид., допов. і перероб. Київ: Алерта, 2011. 976 с.
51. Чернікова І. Б., Полулях А. М. Проблемні аспекти організації обліку доходів і витрат. *Інфраструктура ринку*. 2020. Вип. 43. С. 466-470.
52. 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.
53. Цвайг Х. І. Розвиток виробництва та промислової переробки молока у Львівському регіоні: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2010. 136 с.
54. Мулик Т. О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами. Агросвіт. 2020. № 6. С. 77–86.

Додаток А

Алгоритм розрахунку коефіцієнтів абсолютної, швидкої і поточної ліквідності

Коефіцієнт	Спосіб визначення	Граничні значення та фінансовий стан підприємства
------------	-------------------	---

абсолютної ліквідності	<p>Визначається як відношення найліквідніших активів – грошових коштів (ГК) і короткострокових фінансових вкладень (КФВ) до суми поточних зобов'язань (ПЗ) за формулою</p> $K_{об} = (ГК + КФВ) / ПЗ$	<p>Коливання в інтервалі 0,25–0,30. Якщо підприємство в даний момент може на 25–30 % погасити повністю всі короткострокові зобов'язання, його платоспроможність є нормальною. Якщо значення коефіцієнта нижче рекомендованого рівня, це свідчить про серйозний брак вільних грошових коштів.</p>
швидкої, або критичної, ліквідності, поточної ліквідності	<p>Визначається як відношення суми найліквідніших коштів і швидкореалізовуваних активів – короткострокової дебіторської заборгованості (ДЗ) та інших поточних оборотних активів (ОА_ш) до суми поточних зобов'язань за формулою</p> $K_{кл} = (ГК + КФВ + ДЗ + ОА_{ш}) / ПЗ$	<p>Коливання значення цього показника в межах 1 – 2.</p> <p>Показує, наскільки короткострокові зобов'язання покриті найліквіднішими активами підприємства – грошовими коштами та їх еквівалентами, тобто загальна вартість оборотних активів зменшується на найменш ліквідну їх частину – запаси.</p>
покриття	<p>Дорівнює відношенню вартості всіх поточних оборотних активів (ОА) до розміру поточних зобов'язань:</p> $K_{пл} = ОА / ПЗ$	<p>За допомогою коефіцієнта покриття визначають загальну ліквідність. Коефіцієнт показує, в якій мірі поточні кредиторські зобов'язання забезпечуються поточними активами.</p>