

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування
в галузях економіки

Факультет
обліку та аудиту

ГОНТАР Юлія Анатоліївна

**ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ:
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ АСПЕКТ**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня
«Магістр»

Галузь знань 0305 «Економіка та підприємництво»

Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри «Організація
обліку та звітність»
Новодворська Вікторія
Вікторівна

ВІННИЦЯ - 2016

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет
обліку та аудиту

Кафедра обліку та оподаткування
в галузях економіки

Затверджую
В.о зав. кафедри _____
«___» _____ 2016 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Гонтар Юлії Анатоліївни

на тему «Фінансові результати діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект»

затверджена Наказом від «15» січня 2016 р., № 3 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		22.02.2016р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	31.03.2016р.
РОЗДІЛ 2	ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОГОПОДРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	29.04.2016р.
РОЗДІЛ 3	УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ	20.06.2016р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		29.06.2016р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		30.06.2016р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «___» _____ 2016р.

Завдання видав керівник «___» _____ 2016р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних питань, обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами сільськогосподарського підприємства.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності приватного підприємства «Агрофірма Батьківщина».

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних засад та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності у с.-г. підприємствах.

Відповідно до мети магістерської роботи було поставлено такі завдання: проаналізувати теоретичні підходи до економічної сутності та значення прибутку, розглянути об'єкти бухгалтерського обліку «дохід», «витрати» та «фінансові результати» та розкрити їх зміст; проаналізувати існуючі методики визначення фінансових результатів; оцінити сучасний стан системи обліку фінансових результатів у с.-г. формуваннях; сформувати систему чинників, що мають вплив на формування фінансових результатів в обліковій системі; удосконалити інформаційне забезпечення обліку фінансових результатів діяльності та звітності з метою кращого задоволення інформаційних потреб споживачів економічної інформації; рекомендувати методику аналізу фінансових результатів діяльності для ПП «Агрофірма Батьківщина»; розробити рекомендації з приведення регістрів обліку фінансових результатів до вимог формування звітної інформації.

Ключові слова: витрати, доходи, фінансові результати, прибуток, збиток, облік, аналіз, контроль.

Обсяг роботи становить 124 сторінки, включаючи 13 таблиць, 31 рисунок, 10 додатків та 120 бібліографічних джерела.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	11
1.1. Економічна природа фінансових результатів, їх сутність та значення	11
1.2. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на формування фінансових результатів	18
1.3. Доходи, витрати і фінансові результати як категорії бухгалтерського обліку	28
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	45
2.1. Організаційні засади обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	45
2.2. Сучасний стан обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	54
2.3. Узагальнення інформації про доходи та фінансові результати у фінансовій звітності	79
2.4. Шляхи удосконалення методики обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	83
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ	95
3.1. Організаційні підходи та методика аналізу фінансових результатів підприємства	95
3.2. Організація та методика аналізу фінансових результатів підприємства	99
3.3. Методика факторного аналізу фінансових результатів для стратегії управління сільськогосподарським підприємством	103
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	109
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113
ДОДАТКИ	125

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Однією з найважливіших загальноекономічних та бухгалтерських наукових і практичних проблем, котра особливо загострилась в умовах економічної кризи, є формування та визначення фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

З запровадженням та прийняттям в Україні НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та внесених останніх змін до Податкового кодексу України вимагають розробки організації та методики обліку формування та визначення фінансових результатів діяльності підприємства, яка повинна бути орієнтована на міжнародний досвід та національні облікові традиції. Все це зумовлює розробки відповідних рекомендацій спрямованих на гармонізацію зарубіжної методології та методики обліку фінансових результатів діяльності до вітчизняної системи обліку. Цей процес характеризується певними труднощами та не завжди є результативним.

В даний час не достатньо уваги приділяється обґрунтуванню певних методичних принципів, які визначають такі економічні категорії, як прибуток та збиток. Суттєвого вдосконалення вимагає існуюча класифікація фінансових результатів та її складових з метою задоволення потреб користувачів оперативною й достовірною обліково-аналітичною інформацією. Вимагає деякого уточнення сам порядок формування та визначення фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях, зокрема після запровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Теоретичні дослідження сутності категорії «фінансові результати» досліджувалися великою низкою науковців, які здійснили значний внесок у розвиток цього поняття, а особливо його облікового апарату, серед них: І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, А.М.Герасимович, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та інші.

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку до встановлених вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, з'явилися суттєві розбіжності у понятійному апараті фінансових результатів, однак до цього часу вони не знайшли аргументованого та достатнього обґрунтування, у тому числі і в аграрному секторі економіки. Галузеві особливості сільськогосподарських формувань зумовлені присутністю специфічних і притаманних тільки цій галузі видів доходів та витрат (екологічні і соціальні витрати; доходи і витрати, пов'язані із земельними відносинами), виявляються відмінності при формуванні фінансових результатів на великих та малих підприємствах.

В умовах трансформаційних процесів направлених на перебудову економіки нашої держави у відповідності до вимог Євросоюзу, висуваються нові вимоги зі сторони зовнішніх користувачів до процесу формування обліково-аналітичної інформації про фінансові результати діяльності, особливо в частині щодо прозорості і аналітичності фінансової звітності.

Відтак, системне дослідження обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами є актуальним у теоретичному та практичному аспектах, вимагає розробки рекомендацій щодо удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності у сільськогосподарських формуваннях з врахуванням досвіду вітчизняних і зарубіжних облікових шкіл та визначають тему та завдання магістерської роботи.

Мета та завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних засад та розроблення практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами діяльності у сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення мети поставлено на вирішення такі теоретичні та практичні завдання:

- проаналізувати теоретичні підходи до економічної сутності та

значення прибутку, визначити місце та значення бухгалтерського обліку в підвищенні ефективності управління фінансовими результатами;

- розглянути об'єкти бухгалтерського обліку «дохід», «витрати» та «фінансові результати» та розкрити їх зміст;

- проаналізувати існуючі методики визначення фінансових результатів діяльності в системі бухгалтерського обліку;

- оцінити сучасний стан системи обліку фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях;

- сформулювати систему чинників, що мають вплив на формування фінансових результатів в обліковій системі;

- удосконалити інформаційне забезпечення обліку фінансових результатів діяльності та звітності з метою кращого задоволення інформаційних потреб споживачів економічної інформації;

- рекомендувати методику аналізу фінансових результатів діяльності для ПП «Агрофірма Батьківщина»;

- розробити рекомендації з приведення реєстрів обліку фінансових результатів до вимог формування звітної інформації.

Об'єктом дослідження є система обліково-аналітичного забезпечення формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності приватного сільськогосподарського підприємства Вінницької області, «Агрофірма Батьківщина».

Предмет дослідження - сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних питань, обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами сільськогосподарського підприємства.

Методи дослідження. В процесі дослідження теоретичних аспектів обліку фінансових результатів застосовувались загальнонаукові методи індукції та дедукції, за допомогою яких було досліджено загальні тенденції розвитку обліку фінансових результатів діяльності; методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу, групування і порівняння – для розгляду сутності поняття «прибуток» як економічної категорії та оцінки складових фінансового

результату. При обґрунтуванні шляхів вдосконалення обліку фінансових результатів у магістерській роботі також використовувались методи логічного аналізу.

Інформаційною базою виконаного дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних учених (монографії, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів) з проблем бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності; національні законодавчі та нормативні документи з питань організації бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності; інформаційні матеріали Державної служби статистики; методичні матеріали, Інтернет-ресурси, власні розробки магістранта та практичні матеріали сільськогосподарських підприємств, у тому числі ПП «Агрофірма Батьківщина».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств.

У процесі дослідження удосконалено:

- діючу класифікацію доходів підприємства шляхом впровадження нових груп ознак, а саме: тих що стосуються безпосередньо капіталу - доходи, пов'язані з функціонуванням власного чи запозиченого капіталу, до галузей сільськогосподарського виробництва – доходи в галузі рослинництва, тваринництва та ін., доходи відносно комерційної діяльності - доходи, обумовлені підприємництвом і необумовлені, що дасть можливість підвищити рівень задоволення потреб управлінської ланки в обліково-аналітичній інформації необхідній для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- формування аналітичної інформації з обліку - форми реєстрів обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме запропоновано використовувати Книгу обліку реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) і Відомість обліку витрат на виробництво продукції, що дозволить полегшити

формування даних відповідно до вимог звітності та покращити інформаційне забезпечення з метою поглиблення аналітичних розрахунків.

- *набули подальшого розвитку:*

- теоретичні положення щодо визначення поняття прибутку господарської діяльності як економічної категорії, що є передумовою підвищення обґрунтованості визначення й оцінки фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств з урахуванням їх ролі та значення в ринкових умовах і при прийнятті ефективних управлінських рішень;

- рекомендації спрямовані на підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами та підвищення інформативності облікових даних про фінансові результати попередньо узагальнені в окремому реєстрі – «Аналітична відомість про фінансові результати»;

- пропозиції, щодо узагальнення організаційних та технологічних особливостей сільськогосподарського виробництва, які здійснюють вплив на формування доходів, витрат та фінансових результатів, шляхом використання запропонованої інформаційної моделі фінансових результатів, яка є основою для управління прибутком ПП «Агрофірма Батьківщина»;

- формування системи показників аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами базового підприємства та методичні підходи до алгоритму їх розрахунку, що дозволяє розширити можливості економічного та фінансового аналізу фінансових результатів;

- пропозиції в частині розширення складу фінансової звітності сільськогосподарських формувань шляхом введення до уже існуючого переліку форм, специфічних тільки для сільськогосподарської галузі, які містять таку інформацію: обсяги і виручка від реалізації продукції за видами і напрямками (каналами) реалізації, виробничу і повну собівартість за видами с.-г. продукції з відповідною деталізацією статей, що дасть можливість покращити аналітичну інформацію згруповану у звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці та

застосуванні на практиці запропонованих автором рекомендацій щодо вдосконалення організації обліку й аналізу фінансових результатів, що дозволить покращити формування інформації на цій ділянці обліку та поглибити подальший аналіз. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку фінансових результатів діяльності ПП «Агрофірма Батьківщина».

Апробація результатів магістерського дослідження. Основні результати дослідження, викладені в роботі доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку, пройшли апробацію на засіданні міжкафедрального Круглого столу «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення економічних процесів» (ВНАУ, 17 листопада 2015р) та опубліковані тез за матеріалами I Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих науковців Вінницького національного аграрного університету «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством» (м.Вінниця, 14-15 квітня 2016р). тема доповіді «Організація обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна природа фінансових результатів, їх сутність та значення

На сучасному етапі однією з найбільш актуальних проблем методології і практики вітчизняного бухгалтерського обліку є облік доходів і порядок формування фінансових результатів діяльності підприємств, у тому числі сільськогосподарських. Проблема достовірності постала перед обліком фінансових результатів за ринкових умов ведення господарювання. З розвитком ринкових відносин та з приватизаційними процесами, з'явилися нові власники майнових прав, що зацікавлені в кінцевих результатах роботи підприємства. Все це зумовило необхідність вивчення економічної сутності та змісту категорій «дохід», «витрати» і «прибуток».

Головним показником, який характеризує фінансову результативність підприємства є прибуток. Цей показник визначає основну мету його діяльності. Отримання прибутку створює базу для самофінансування, розширеного відтворення, вирішення соціальних проблем. За показником прибутку визначаються частка доходів засновників і власників, розміри дивідендів й інших доходів. За рахунок прибутку виконується частина зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками й іншими підприємствами та організаціями. Показник прибутку є найважливішим для оцінки виробничої і фінансової діяльності підприємства. Він характеризує ступінь його ділової активності та фінансового добробуту.

Для розкриття сутності доходу і прибутку доцільно розглянути процеси їх формування, історію розвитку та обліку фінансових результатів, сучасне розуміння і перспективи розвитку концепції прибутку, методологію визначення доходу і прибутку в Україні та в країнах з розвинутою ринковою економікою.

В сучасній науці поняття «прибуток» має різне значення. Тобто, мається

на увазі, про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про вигоду, принесену країні від здійснення того або іншого заходу. У всіх випадках мова йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства.

Найбільш характерні визначення показника прибутку від фінансової діяльності підприємства наведено в додатку А.

Майже всі автори стверджують, що прибуток отримують в результаті господарської (підприємницької) діяльності і він є частиною додаткової вартості (чистого доходу).

Проте дохід і прибуток – різні поняття й співвідносяться як загальне і часткове. Дохід – це надходження на підприємство (виручки, дивідендів, штрафів і т. ін.), яке порівнюється з витратами і в складі цього доходу може бути часткою прибуток (а якщо витрати перевищують доходи – то збиток). Дохід – це продукт діяльності підприємства, але право на його володіння обов'язково повинно бути передано покупцю.

Деякі науковці [37,43,63] вважають, що прибуток це чистий дохід підприємця, але із запровадженням НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» таке поняття (розуміння), на нашу думку, дуже спірне. Навіть якщо говорити про чистий дохід, то він не дорівнює прибутку, оскільки є розрахунковою величиною і включає внутрішнє споживання (в основі лежать різні методики визначення).

Прибуток у класичному розумінні являє собою різницю між ціною товару і затратами на виробництво товару – його собівартістю.

Сучасні економісти стверджують, що дохід – це результат окремого виду діяльності, а прибуток (збиток) – узагальнений фінансовий результат.

Прибуток можна уявити лише як джерело активів (різних за натурально-речовим виразом), отриманих додатково в результаті різних видів діяльності. Збиток же, навпаки, – це умовне позначення коштів, недоотриманих в результаті певної діяльності.

Згідно Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку

(далі НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати [59].

По суті таке визначення прибутку є досить простим, однак на практиці неможливо точно визначити розмір доходів і витрат.

Згідно Господарського кодексу України прибуток (дохід) суб’єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб’єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань. Склад валового доходу та валових витрат суб’єктів господарювання визначається законодавством. Для цілей оподаткування законом може встановлюватися спеціальний порядок визначення доходу як об’єкта оподаткування [22].

Під загальним поняттям «прибуток» розуміють різні його види і форми існування, які нині характеризуються десятками термінів і визначень. Це потребує систематизації тлумачень досліджуваної категорії та застосування наукових методів її аналізу.

У зв’язку з викладеним вище, можна дійти висновку, що в ринковій економіці прибуток підприємств формується за рахунок багатьох джерел: внутрішніх і зовнішніх факторів, а також рівня підприємництва, різних по своєму економічному змісту і кількісній визначеності.

Внутрішнє середовище підприємства формується під впливом явищ, які виявляють безпосередній вплив на процес виробництва продукції (робіт, послуг) – структура підприємства та його ресурси, в складі якого найголовніше значення має персонал, його знання, компетенції та навички.

Зовнішні фактори – економічні, соціальні, політичні, правові, технологічні, екологічні, географічні.

Розглядаючи «дохід» і «прибуток» як економічні категорії, виявляємо деякі невідповідності. Ці невідповідності виражають різні відношення до структури доходу та прибутку. Прибуток при цьому представляє собою модифіковану форму додаткової вартості і частини необхідного продукту, який

можна визначити за допомогою певних розрахунків. Однак при оцінці фінансових результатів діяльності діючих підприємств «дохід» і «прибуток» виступають в якості економічних показників, які мають неоднакове значення, а звідси і різний зміст.

Таким чином, розглянувши різні погляди теоретиків та практиків щодо сутності і змісту категорій дохід і прибуток, можна констатувати, що їм притаманні наступні характеристики:

Дохід – це загальноекономічна категорія, яка представляє собою грошовий вираз новоствореної вартості, що забезпечує формування доходів підприємства, інвесторів, держави і в цілому суспільства. Прибуток є загальноекономічною категорією, яка притаманна товарно-грошовим відносинам і виражає форму доходу підприємця, який займається певним видом діяльності, відповідно до статутних документів та чинного законодавства.

Категорія прибутку безпосередньо пов'язана з категорією капіталу, як особливого фактора виробництва і в узагальнюючому вигляді характеризує ціну функціонуючого(діючого) капіталу.

Однак прибуток не є гарантованим доходом підприємця, котрий вклав свій капітал у той чи інший вид бізнесу. Він є показником тільки умілого здійснення цього бізнесу. Тобто прибуток є в деякій частині є частковою платою за ризик при здійсненні підприємницької діяльності.

Прибуток характеризує тільки ту частину доходу підприємця, яка зменшена на суму понесених ним витрат для здійснення цієї діяльності.

Виходячи з вище наведеного, можна стверджувати, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Який являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та

задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

Огійчук М.Ф. зазначає, що прибуток як економічна категорія представляє собою абстракцію, теоретичне обґрунтування, оскільки економіка зародилася на основі прикладної економічної науки, до якої відноситься і бухгалтерський облік [65].

Таке розмежування поняття прибутку в економічній теорії і бухгалтерському обліку дає можливість більш точно представляти основи процесів формування прибутку і конкретну форму їх організації і таким чином визначати фактори, які мають вплив на формування фінансових результатів.

З позицій бухгалтерського обліку, прибуток складається з двох складових. Перша є доходом від господарської діяльності підприємства і представляє собою різницю між виручкою від продажу й необхідними виробничими, збутовими і всіма іншими затратами. Друга - вид доходу, який витікає із факту володіння підприємством активами, які забезпечують прибуток (цінні папери, боргові зобов'язання), а також активів, вартість яких може змінюватись у звітному періоді (запаси, обладнання, цінні папери). Прибуток за звітний період має повністю враховувати всі зазначені види доходів. Виходячи із вищенаведеного алгоритму формування фінансового результату, можна сформулювати структурну модель показника сукупного прибутку (рис. 1.1).

Проте, Блонська В.І. відмічає, що головне значення прибутку як фінансового показника підприємницької діяльності будь-якого підприємства, не означає його унікальності. Аналіз стимулюючої ролі прибутку показує, що в окремих підприємствах переважає прагнення досягти високого прибутку з метою збільшення фонду оплати праці на шкоду виробничому і соціальному розвитку. Більше того, проявляються факти одержання «незаробленого» прибутку, тобто такого, що утворюється не в результаті ефективної господарської діяльності, а шляхом зміни, наприклад, структури продукції, що випускається не в інтересах споживачів.

Замість виробництва низькорентабельної продукції підприємства збільшують виробництво вигіднішої для них і більш дорогої високорентабельної продукції. У ряді випадків зростання прибутку зумовлене необґрунтованим підвищенням цін на продукцію [5] .

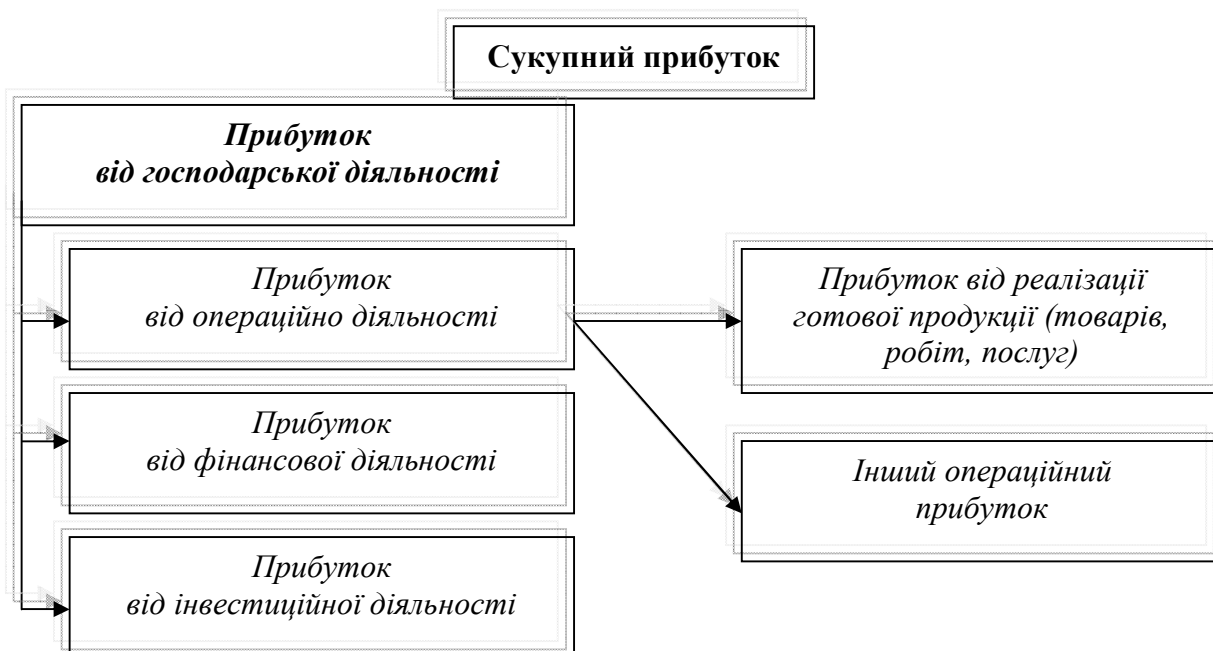


Рис. 1.1. Структурна модель сукупного прибутку підприємства

Прикладом такої діяльності є диспропорція у вирощуванні сільськогосподарської продукції. Коли сільськогосподарське підприємство вирощує тільки ті види продукції, які йому економічно вигідні в даний час (ріпак, зернові, соняшник), нехтуючи продовольчою та екологічною безпекою, інтересами суспільства та держави в цілому.

Бажання будь-яким чином отримати високий прибуток призводить до збільшення обсягу грошової маси в обороті, не забезпеченої товарними ресурсами. А звідси і подальше зростання цін, інфляційні процеси, а згодом і нова емісія грошей. Отже, абсолютне збільшення величини прибутку підприємства не завжди об'єктивно відображає підвищення ефективності виробництва. Тому цілком закономірним є те, що прибуток виражається в абсолютній сумі, а рентабельність – відносний показник інтенсивності виробництва, який відображає рівень прибутковості відносно до визначеної

бази. Підприємство є рентабельним, якщо сума виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) достатня для відшкодування понесених витрат на виробництво і реалізацію. Тобто показником прибутковості підприємства є рентабельність.

Кожний суб'єкт підприємництва отримує ті чи інші фінансові результати своєї діяльності. З економічної точки зору фінансові результати – це прибутки або збитки, отримані від підприємницької діяльності юридичними чи фізичними особами за певний період.

За ринкових умов ведення бізнесу всі суб'єкти господарювання метою свого існування ставлять отримання прибутку. Але можливості його одержання обмежені двома чинниками: перший – розмір витрат виробництва, другий - попит на виготовляєму продукцію.

Саме прибуток – це основний чинник, який дає можливість підприємствам сільськогосподарського виробництва фінансувати свої програми, що пов'язані з розширенням виробничих потужностей, підвищенням якості продукції та розширенням їх асортименту, зміцненням власних конкурентних позицій та освоєнням нових ринків тощо. Для комплексного з'ясування природи прибутку будь-якого підприємства, в тому числі і сільськогосподарського підприємства, необхідно розкрити різноманітність його видів та функції, які він виконує. Прибуток сільськогосподарських формувань можна систематизувати за найважливішими класифікаційними ознаками наведеними у додатку Б.

Особливості прибутку як економічної категорії, його роль, знаходить своє відображення у функціях прибутку. В літературі, як вітчизняній, так і зарубіжній, не має єдиної точки зору щодо функцій прибутку. Проте, всі вони виділяють основні – регулюючу та стимулюючу функції прибутку рис.1.2.

Прибуток, як економічний показник, дозволяє поєднувати економічні інтереси держави, підприємства, як господарюючого суб'єкту, працівників, власників підприємства. Вирішення цього завдання перш за все пов'язане з пропорціями в розподілі та використанні прибутку.



Рис. 1.2. Функції прибутку підприємства

Як економічна категорія прибуток сільськогосподарських підприємств відображає кінцеву оцінку його виробничої та фінансової діяльності у грошовому вираженні.

З економічної точки зору прибуток визначається як різниця між грошовими надходженнями і грошовими видатками. У грошових надходженнях підприємств сільськогосподарського виробництва найбільша питома вага належить доходам від реалізації сільськогосподарської продукції, робіт та іншим операційним доходам. Дохід у загальному вигляді – це грошові кошти або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності.

Отже, фінансові результати (прибуток, збиток) є узагальнюючою і об'єднуючою категорією економічних відносин. За своєю структурою прибуток визначає виведення одних показників на основі інших.

1.2. Галузеві особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на формування фінансових результатів

Основою розвитку будь-якого суспільства є матеріальне виробництво, яке складається з сукупності різноманітних галузей, однією з яких є сільське господарство, яке займає домінуюче місце.

Величезна роль сільськогосподарського виробництва як джерела необхідного людині продукту й фактора соціально-економічного розвитку суспільства визначає провідне місце сільського господарства серед галузей агропромислового комплексу, що пов'язані з виробництвом, переробкою та

збутом сільськогосподарської продукції.

Причому, значення сільського господарства в економіці країни потрібно розглядати з економічного, соціального, екологічного та політичного аспектів (рис. 1.3).

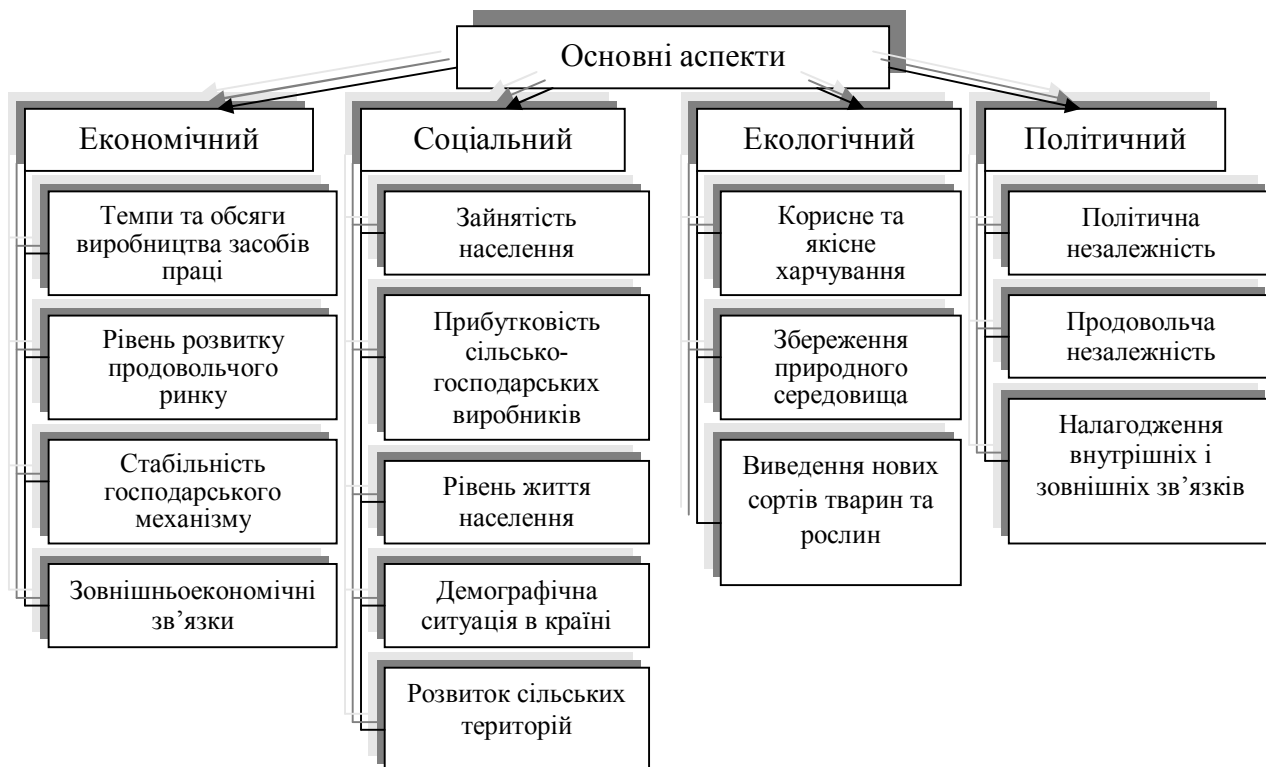


Рис. 1.3. Значення сільськогосподарського виробництва в економіці країни

Сільське господарство в сучасних умовах вважається пріоритетною галуззю економіки країни, оскільки воно:

- визначає розмір та якість споживання населенням продовольчих товарів, а звідси створює продовольчу незалежність та стабільність господарського механізму держави;
- забезпечує розвиток інших галузей економіки шляхом збільшення випуску засобів виробництва та формування платоспроможного попиту на них;
- впливає на зовнішні відносини між державами через здійснення експортно-імпортних операцій сільськогосподарської продукції та сировини;
- забезпечує фінансові потоки в державі та створення валового внутрішнього продукту;
- формує ринок праці шляхом створення нових робочих місць, а тому

регулює зайнятість та якість життя населення;

- сприяє розвитку інфраструктури сільських територій та забезпечує стабільність демографічної ситуації в сільських регіонах;
- забезпечує контроль над оптимальним використанням природних ресурсів, за збереженням навколишнього середовища.

Зниження виробничого потенціалу галузі зумовлене, загальною нестійкою ситуацією в країні та низкою суб'єктивних чинників, пов'язаних з господарюванням агроформувань певного регіону чи їх спеціалізацією.

В табл. 1.1 наведена інформація, щодо основних економічних показників сільськогосподарських підприємств України у 2014 році, що дає підставу зробити висновок про домінуючу позицію фермерських господарств, які в загальній структурі сільськогосподарських підприємств складають 74,82% та частка прибутку отриманого фермерськими господарствами відповідно складає 14,55%.

Таблиця 1.1

**Загальні показники сільськогосподарських підприємств України
за 2014 рік**

Показники	Сільськогосподарські підприємства	В тому числі фермерські господарства	З них великі фермерські господарства
Кількість підприємств	42949	32133	812
Середня кількість працівників (осіб)	503387	94780	26726
Площа сільськогосподарських угідь (тис.га)	21009,6	4707,7	2094,0
Чистий дохід (виручка) від реалізації с./г. продукції та послуг, млн.грн.	183529,7	24404,9	11981,0
Прибуток від реалізації с/г продукції та послуг, млн.грн.	38289,1	5569,4	-
у т.ч. с/г продукції	36180,7	5452,6	2812,1
Рівень рентабельності с/г діяльності, %	26,4	29,6	31,6
у т.ч. рівень с/г виробництва	25,9	29,6	31,5

Аналіз основних показників сільськогосподарських підприємств України вказує на досить низький рівень рентабельності діяльності по відношенню до

інших галузей матеріального виробництва (промисловість, торгівля, транспорт), що обумовлюється низкою факторів як зовнішнього та внутрішнього характеру.

На рівень рентабельності, тобто прибутковості сільськогосподарських підприємств суттєвий вплив мають витрати на виробництво сільськогосподарської продукції. Структура витрат за елементами наведена у табл. 1.2, показники якої дають підставу зробити висновок про те, що матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу і сягають у 2014 році 70,4%. Причому, матеріальні витрати у тваринництві на 20,8% більші ніж у рослинництві, що обумовлено специфікою цієї галузі та технологією виробництва.

Таблиця 1.2

Структура витрат на виробництво продукції сільськогосподарських господарств за елементами у 2014 році

Статті витрат	Сільськогосподарські господарства		У тому числі:			
			Рослинництво		Тваринництво	
	тис.грн.	у % до підсумк у	тис.грн.	у % до підсумку	тис.грн.	у % до підсумк у
1	2	3	4	5	6	7
Матеріальні витрати	108700880,1	70,4	77282053,1	66,9	31418827,0	80,8
Витрати на оплату праці	11044102,0	7,2	7777667,8	6,7	3266434,2	8,4
Відрахування на соціальні заходи	4149354,7	2,7	2956114,8	2,6	1193239,9	3,1
Амортизація	8308668,8	5,4	6786620,7	5,9	1522048,1	3,9
Інші витрати	22110452,2	14,3	20635401,7	17,9	1475050,5	3,8
Витрати всього, %	154313457,8	100,0	115437858,1	100,0	38875599,7	100,0

Графічно структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції за елементами витрат зображена на рис.1.4 та 1.5.

Слід зазначити, що найбільшу частку у структурі витрат займають матеріальні витрати – 70,4%, проте розглядаючи їх у структурі за видами сільськогосподарського виробництва, слідує що домінуючу позицію тут займають матеріальні витрати у тваринництві. Розглядаючи витрати на оплату

праці, то варто зазначити, що вони у тваринництві вищі, ніж у рослинництві. Проте, більша частка витрат припадає у рослинництві на такі витрати, як амортизація - 5,9% проти 3,9% у тваринництві.



Рис. 1.4. Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції за елементами витрат

Інші витрати займають другу позицію у складі витрат на виробництво в цілому по галузі і складають – 14,4%. Розглядаючи їх у розрізі видів виробництва, то у рослинництві ця стаття складає 17,9% у структурі витрат проти 3,8% у тваринництві. Такий високий рівень витрат у рослинництві пояснюється досить великим переліком витрат, які враховуються по даній статті, головними з яких є: специфіка виробництва, терміни понесених витрат, визначення фінансового результату та ін.

Нестача вільних фінансових ресурсів підприємств у сучасних умовах частково компенсується розвитком системи коротко- та довгострокового кредитування сільськогосподарських підприємств, відшкодуванням частини відсотків за кредитами. До того ж, списання і реструктуризація боргів, дотації сільському господарству та послаблення податкового тиску з боку держави дозволили підприємствам тимчасово вільні кошти вкласти у розвиток матеріально-технічної бази галузі й поповнення сировинної бази. Значна доля збитків підприємств галузі покривається страхуванням врожаю сільськогосподарських культур.

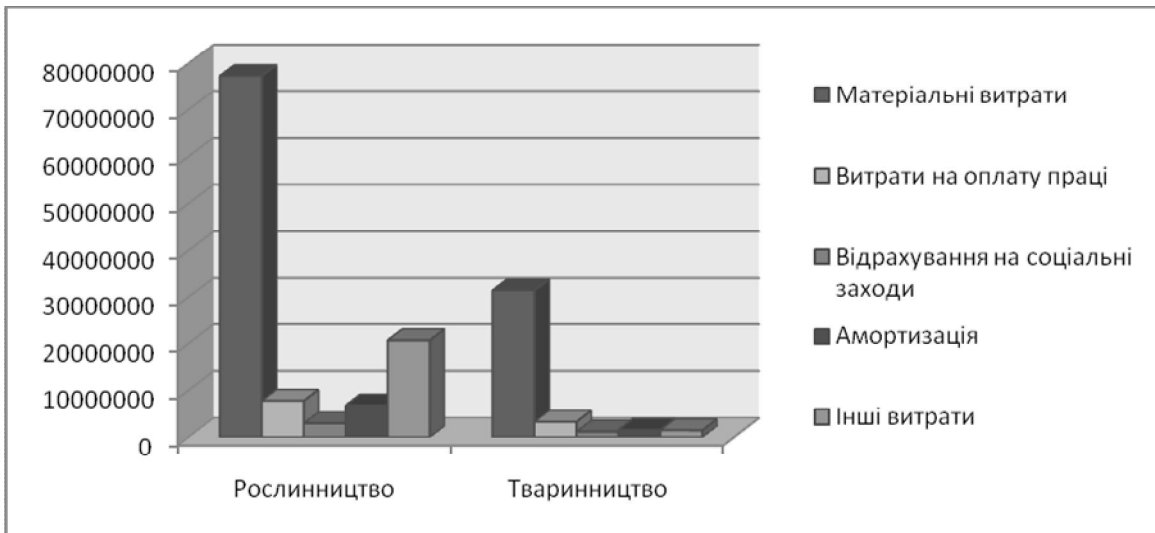


Рис. 1.5. Структура витрат на виробництво с.-г. продукції за елементами витрат у порівнянні рослинництво та тваринництво за 2014 рік

Виходячи із вищенаведеного, можемо згрупувати фактори, що впливають на економіку сільськогосподарських підприємств за їх видами:

- природні – залежність від погодних умов, екологічна ситуація в країні;
- організаційні – ефективність управління на рівні підприємства та держави, сезонність праці, рівень безробіття, рівень розвитку продовольчого ринку, інтеграція та кооперація праці, ступінь дотримання технологічних умов виробництва;
- матеріально-технічні – рівень механізації та автоматизації робіт, зношеність основних виробничих засобів, наявність соціальної, інженерної та виробничої інфраструктури;
- соціально-економічні – економічна стійкість підприємств, рівень підготовки кадрів, вік сільського населення, рівень державної підтримки, рівень життя населення, диспаритет цін.

Побудова обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств, залежить від специфіки технологічних процесів постачання, виробництва та збуту продукції, що визначають особливості документального оформлення, відображення інформації в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, що в свою чергу впливає на формування фінансових результатів. Узагальнимо особливості сільськогосподарського виробництва,

визначені провідними науковцями [65] і прослідкуємо їх вплив на побудову обліку фінансових результатів підприємств, що займаються вирощуванням сільськогосподарської продукції.

Першою особливістю сільськогосподарського виробництва є земля, що вважається головним і незамінним засобом виробництва. Земельні ресурси не підлягають амортизації, а тому прямо не впливають на побудову обліку фінансових результатів. При розумному використанні вони не зношуються, а навпаки, підвищують свою родючість, визначають рівень урожайності сільськогосподарських культур, тому впливають на фінансовий результат опосередковано.

Окрім землі, до основних засобів (засобів виробництва) належать машини та обладнання, що є достатньо різноманітними та придатними для використання у виробництві певних видів сільськогосподарських культур, а це потребує наявності вільних грошових коштів для їх закупівлі. Наявність сучасних машин, інших знарядь обробки ґрунту та догляду за рослинами підвищує рівень інтенсифікації сільського господарства, сприяє збільшенню врожайності сільськогосподарських культур та виробництва продукції тваринництва. А це потребує раціональної побудови обліку витрат: амортизація машин та обладнання, транспортних засобів, що безумовно впливає на фінансовий результат.

Другою особливістю є процес створення продукту під впливом не тільки знарядь, предметів праці та робочої сили, а й природних умов. Оскільки вплив природних умов на фінансовий результат передбачити неможливо, то є потреба у раціональній побудові обліку оборотних активів, заробітної плати, що впливає на фінансовий результат. Крім того, процес виробництва не збігається з процесом вкладення в нього праці й не закінчується тривалий час, а процес застосування в цьому виробництві праці переривається. Протягом виробничого процесу на його здійснення впливають фактори зовнішнього середовища, тому відбувається біологічний процес розвитку рослин та тварин, в результаті якого створюється новий продукт.

Третьою особливістю є те, що процес виробництва в рослинництві

неможливо організувати так, щоб усі роботи, пов'язані з вирощуванням культур (посів, збирання врожаю), виконувались одночасно, в одному господарстві. Період виконання певних робіт має відповідати певному періоду вирощування культури. А тому сільськогосподарські роботи в рослинництві виконуються у певній їх черговості. Територіальне розміщення сільськогосподарського виробництва пов'язане з великим обсягом перевезень як виробленої продукції, так і сировини (насіння), засобів захисту рослин, техніки, тому на підприємствах повинен бути раціонально побудований облік витрачання матеріальних і енергетичних ресурсів, контроль продуктивності праці, ефективного використання машин, що в свою чергу, впливає на фінансовий результат.

Четвертою особливістю є неспівпадання періоду виробництва і робочого періоду. Так, період виробництва озимих зернових починається з липня-серпня підготовкою до посіву, а закінчується в липні наступного року збором врожаю. За цей час робочий період переривається і розпочинається знову кілька разів: підготовка поля, посів, догляд за посівами, збір врожаю. Період виробництва визначається природними умовами росту та розвитку рослин і тварин та безперервно продовжується. Зазначимо, що тривалість виробничого циклу інколи може досягати навіть кількох років. При цьому готову продукцію отримують протягом відносно дуже короткого періоду, що, як правило, визначається часом збирання врожаю. Тому собівартість сільськогосподарської продукції обчислюють не кожного місяця, а один раз на рік, що має вплив на формування фінансового результату.

П'ятою особливістю є тривалість виробничого циклу, що вимагає організації обліку витрат на виробництво готової продукції не лише по культурах чи їх окремих групах або за видами тварин, а й по окремих процесах, а інколи навіть по видах робіт (посів, догляд за посівами). Це необхідно для контролю за формуванням фінансових результатів протягом року.

Шоста особливість полягає в тому, що сільськогосподарські формування створюють власними силами і засобами частину потрібних їм засобів виробництва. А саме, вирощувані у господарстві багаторічні насадження

відносяться до основних засобів. Ця особливість змушує підприємства розглядати витрати основної діяльності, понесені на вирощування багаторічних насаджень, як витрати на капітальні інвестиції, що впливає на організацію та методику обліку фінансових результатів шляхом нарахування амортизації.

Сьомою особливістю є витрачання сільськогосподарськими підприємствами частини продукції власного виробництва на поновлення процесу виробництва (зібране насіння використовується як посадковий матеріал). А тому межа між продуктами і предметам праці зникає, а значна частина витрат однієї галузі переноситься на іншу. Звідси, підприємствам потрібні додаткові ресурси для будівництва складів з метою зберігання запасів сировини.

Восьма особливість пов'язана з сезонністю і тривалістю виробничого процесу в сільськогосподарських формуваннях, що уповільнює обіг оборотних коштів та нерівномірне їх використання протягом року. Через це потреба в оборотних коштах протягом року неоднакова: у періоди року, не пов'язані з виконанням сільськогосподарських робіт, вони потрібні тільки для утримання худоби та приміщень, під час посіву й виконання польових робіт потреба в них різко зростає і зумовлює необхідність користування кредитами банку, що впливає на побудову обліку фінансових результатів.

Дев'ята особливість полягає в тому, що обіг коштів впливає не тільки на організацію обліку виробничих витрат, а й на фінансові результати. Процес виробництва в рослинництві протікає у двох суміжних роках, відповідно до яких поділяють витрати: на врожай поточного року й під урожай майбутнього року. Чітке розмежування витрат між двома суміжними звітними періодами є головним моментом у визначенні часу початку та закінчення виробничого циклу по кожній культурі та правильного визначення її собівартості.

Десята особливість у тому, що у сільському господарстві завдяки використанню наукових досягнень і досвіду сучасної науки вихід продукції може бути значно збільшений при мінімальних додаткових витратах насіння, добрива і кормів. Тому технологічний процес сільськогосподарських підприємств базується на використанні біологічних факторів, живих організмів.

При цьому важливу роль відіграє раціональна побудова обліку витрат на виробництво і виходу готової продукції, що є основою для формування фінансового результату.

Одинадцятою особливістю є розподіл праці та спеціалізація сільськогосподарського виробництва, що сприяє раціональному використанню земельних, трудових і матеріальних ресурсів через поєднання в одному господарстві галузей рослинництва й тваринництва, розвиток підсобних господарств. Крім того, завдяки сезонності виробництва працівники не мають постійного місяця роботи, а тому в залежності від пори року та специфіки культури виконують різноманітні види робіт, що визначає побудову обліку витрат, а отже й фінансових результатів.

Дванадцятою особливістю доцільно виділити діяльність сільськогосподарських підприємств в умовах конкуренції та орієнтованість на споживача, збут значної частини продукції державі, що зменшує можливості гнучкого формування продажних цін. Це досить важливо, оскільки сільськогосподарські підприємства зацікавлені у зниженні собівартості з метою утримання на ринку та отримання прибутку.

За результатами дослідження особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств можна зробити висновок, що облік витрат, доходів та фінансових результатів сільськогосподарських підприємств доцільно здійснювати за технологічними фазами або відповідними переділами. Це дасть змогу, досліджувати виробничий процес як певну сукупність організаційних складових з метою належного управління щодо формування витрат, доходів та фінансових результатів сільськогосподарських формувань.

Успішне управління фінансовими результатами залежить, в першу чергу, від контролю витрат, який повинен бути забезпечений на рівні центрів виникнення витрат та відповідальності, та контролю доходів у розрізі центрів відповідальності, що мають знайти своє відображення у інформаційній моделі фінансових результатів.

Таким чином, розглянуті організаційні та технологічні особливості сільськогосподарського виробництва визначають основні чинники, що

здійснюють вплив на формування доходів, витрат та фінансових результатів, тому виникає необхідність у створенні інформаційної моделі фінансових результатів, що є основою для управління прибутком підприємств. При побудові інформаційної моделі повинні враховуватися доходи й витрати від сільськогосподарської діяльності, що передбачає дослідження організації й методики бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

1.3. Доходи, витрати і фінансові результати як категорії бухгалтерського обліку

Основна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні інформацією про результати діяльності господарюючого суб'єкта за будь-який період часу. Така інформація зазвичай виражається величиною прибутку або збитку. Складовою частиною прибутку є дохід підприємства. Поняття «дохід», «прибуток» за своєю суттю являють собою категорії бухгалтерського обліку.

В бухгалтерській звітності загальноприйнятим моментом визнання доходів є відвантаження продукції. Крім того, залежно від обставин і за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі МСБО), дохід може бути визнаний як до, так і після відвантаження продукції.

Хоча даний підхід не узгоджується з вітчизняною практикою, все ж він потребує досконалого розмежування активів, що надійшли на ті, що сприяють збільшенню доходів, і ті, що не сприяють до таких, так як активи можуть збільшуватись або кредиторська заборгованість зменшуватись, але це не завжди вказує на виникнення доходу.

Що стосується тлумачення цього поняття в нашій країні, то згідно П(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається як збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що цей дохід може бути достовірно оцінений [75]. Залежно від нормативного регулювання видів діяльності відповідним чином класифікуються і доходи (рис. 1.6).

В Україні доходи, витрати та фінансові результати згідно з НП(С)БО 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від господарської діяльності [59].

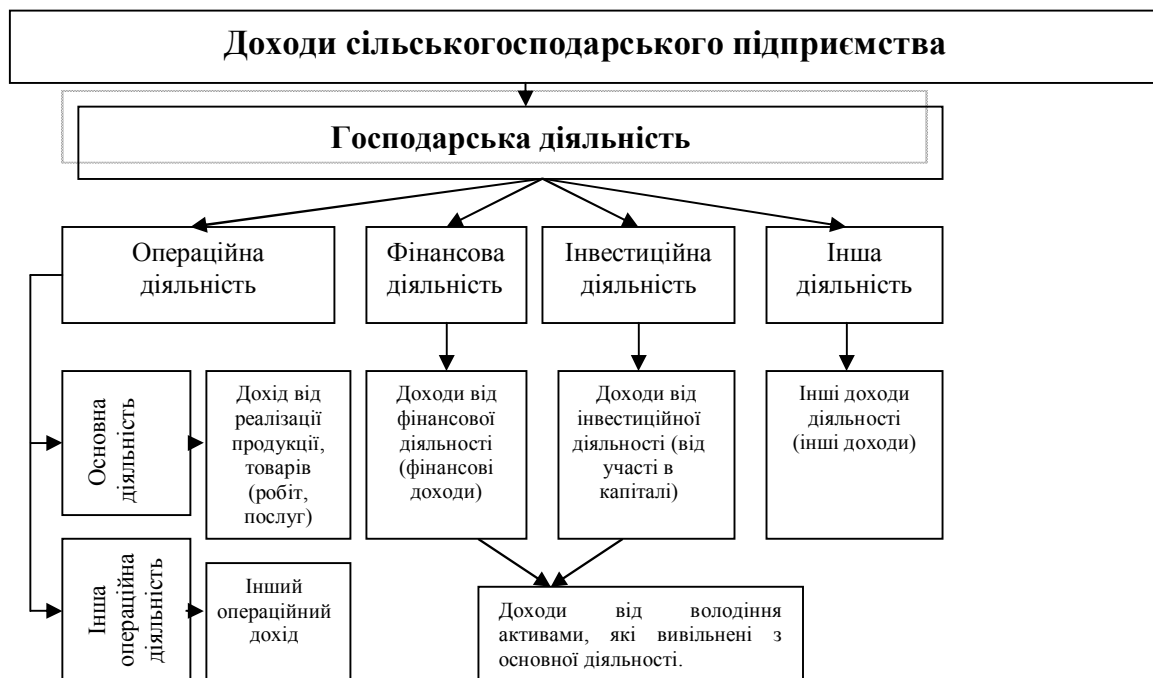


Рис. 1.6. Класифікація доходів сільськогосподарського підприємства

Кожне підприємство, незалежно від його форми власності здійснює свою діяльність з метою отримання доходів.

Поняття «дохід» означає надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці надходження сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню - збитком.

Частину виробленої продукції (робіт, послуг) підприємства використовують для власних потреб, інша частина реалізується на сторону. Кругообіг засобів на підприємстві завершується процесом продажу (або реалізацією), внаслідок якого господарюючий суб'єкт отримує виручку в грошовій формі. Остання авансується на відновлення процесу кругообігу засобів (придбання предметів праці, на оплату праці та на інші витрати наступного циклу виробництва), його безперервне повторення. При реалізації

продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на її виробництво та збут.

Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.

Вся продукція, отримана на підприємстві в результаті процесу виробництва, є валовою продукцією. Її вартість визначається суспільно необхідними витратами живої і уречевленої праці та складається з двох частин: вартості витрачених засобів виробництва, тобто перенесеної вартості і вартості, створеної живою працею. Перша частина постійно відтворюється у натурально-речовій і вартісній формах, а тому вона не є доходом. Друга частина складається з вартості, знову створеної в процесі функціонування живої праці, і утворює валовий дохід. Таким чином, валовий дохід відображає знову створену в процесі виробництва вартість або вартість валової продукції без уречевленої праці.

Доходи визнаються за принципом нарахування, тобто при відвантаженні продукції, товарів, робіт, послуг незалежно від часу надходження на підприємство оплати за них. Однак моментом визнання доходу не завжди є дата їх відвантаження. За умови здійснення реалізації за договорами комісії дохід визначається в момент надходження оплати за реалізовану продукцію.

Валовий дохід містить економічну вигоду, яку підприємство одержало (або має одержати). Суми, які утримуються у формі податків (акцизний збір, податок на додану вартість тощо), не приносять економічної вигоди. Тому вони виключаються із валового доходу та завершують процес формування чистого доходу.

Валовий дохід - це грошовий вираз вартості знов створеної продукції. Він визначається як різниця між виручкою та матеріальними витратами й амортизаційними відрахуваннями у складі собівартості реалізованої продукції. Валовий дохід є важливим показником діяльності підприємства і характеризує її ефективність.

У ньому відображається підвищення продуктивності праці, збільшення заробітної плати, скорочення матеріаломісткості продукції. Використання валового доходу як основного узагальнюючого показника ефективності дає змогу визначати реальний економічний ефект, котрий отримується від діяльності кожного підприємства. Переваги показника валового доходу полягають у тому, що в ньому найбільш реально відображено таку важливу сторону діяльності, як підвищення продуктивності праці. Валовий дохід, показуючи ступінь ефективності виробництва, є величиною знов створеної вартості – основного джерела національного доходу. Валовий дохід – основне джерело утворення фінансових ресурсів не тільки підприємств, а й державного бюджету, позабюджетних фондів.

У процесі відтворення валовий дохід поділяється на оплату праці та на чистий дохід. Оплата праці – це витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, які виражають у грошовій формі вартість необхідної праці.

Важливе місце серед економічних категорій належить чистому доходу який відображає вартість виробленого продукту для суспільства та визначається як різниця між вартістю продукту й витратами на його виробництво.

Чистий дохід – це валовий дохід, зменшений на економічні елементи, визначені законодавством. До чистого доходу не включаються суми, які отримуються від імені третьої сторони, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо.

Забезпечення грошових надходжень, які потрібні для відшкодування витрат виробництва й обігу, своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед державою, банками та іншими суб'єктами господарювання, формування доходів і прибутку є найважливішою стороною діяльності підприємств.

Водночас за економічним змістом прибуток – це грошовий вираз частини вартості додаткового прибутку, тобто частини чистого доходу, отриманого підприємством. Доходи визнаються відповідно до того від якої діяльності вони отримуються. Основним правилом визнання доходів від продажу, реалізації

продукції, товарів – є дата, коли підприємство:

- передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю;
- не зберігає ніякої відповідальності, яка звичайно пов'язана з володінням, ні ефективного контролю за реалізованою товарною продукцією;
- може достовірно визначити суму доходу;
- має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;
- може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати. Склад доходів, що відносяться до відповідної групи встановлено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Дохід є основним джерелом покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку. Це – один з найголовніших показників, який впливає на фінансовий стан підприємства (рис.1.7).

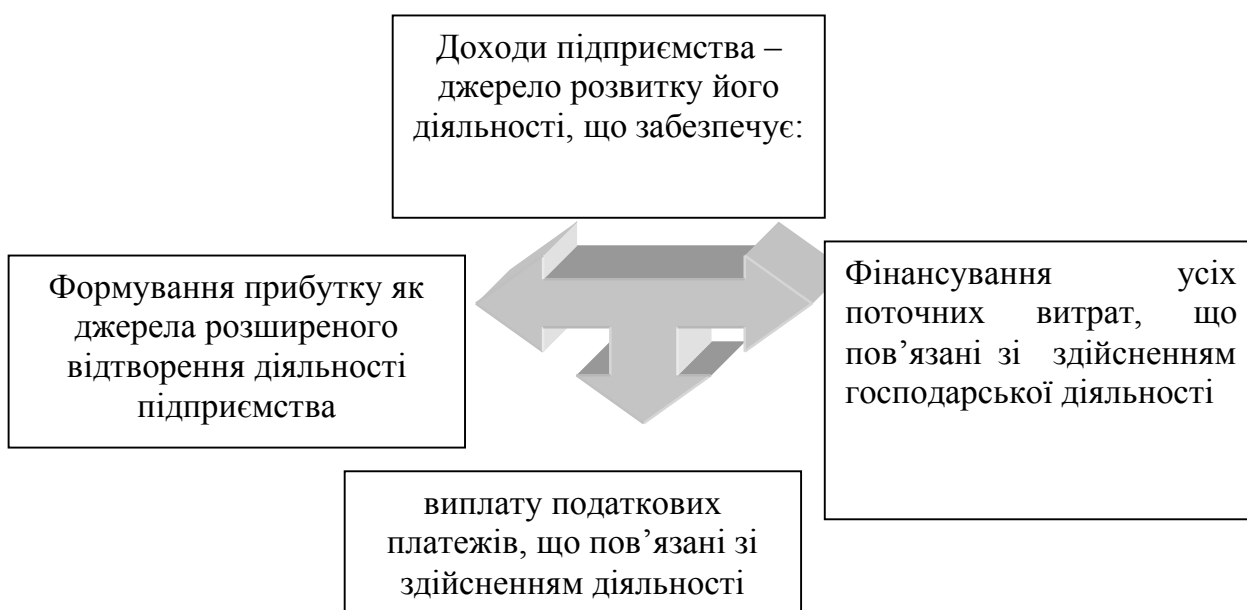


Рис. 1.7. Доходи як джерело розвитку підприємства

В залежності від місця виникнення доходу розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства.

Після того, як доходи були отримані підприємством, вони формуються за наступними стадіями формування доходів суб'єкта господарювання: підготовка виробництва; виробництво; реалізація.

В цілому максимально позитивний економічний ефект буде отриманий при успішній взаємопогодженій дії суб'єктів, що очолюють вищенаведені

стадії. Розглянемо показники господарської діяльності сільськогосподарських підприємств України у динаміці (табл. 1.3 та рис.1.8).

Таблиця 1.3

Динаміка показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2012-2014 р.р.

Показники	Роки			Відхилення 2014р. від 2013р.	
	2012	2013	2014	Абсолютне (+,-)	Відносне (%)
Чистий дохід (виручка) від реалізації с./г. продукції та послуг, млн.грн.	132206,1	133427,9	183529,7	50101,8	37,5
Прибуток від реалізації с/г продукції та послуг, млн.грн. у т.ч. с/гпродукції	22683,3	14294,1	38289,1	23995,0	167,9
	22297,1	13516,8	36180,7	22663,9	167,7
Рівень рентабельності с/г діяльності, % у т.ч. рівень с/г виробництва	20,7	12,0	26,4	14,4	120,0
	21,0	11,7	25,9	14,2	121,4



Рис. 1.8. Динаміка показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2012-2014 р.р.

Слід зауважити, що додатковий продукт, що дозволяє отримати прибуток, створюється тільки на стадії виробництва, а на інших, при певних обставинах, збільшуються доходи підприємства.

Розрахункові показники господарської діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2012-2014 роки, проведені у табл.1.3 дають підставу стверджувати про позитивну динаміку щодо отримання доходу від реалізації с.-г. продукції та послуг. За 2014 рік рівень доходу зріс на 37,5% у порівнянні з показником за 2013 рік та на 38,8% по відношенню до 2012 року.

Зростання чистого доходу (виручки від реалізації) позитивно позначилося на зростанні прибутку сільськогосподарської галузі, який зріс проти показника за 2014 рік на 167,9%. Причому, зростання досягнуто за рахунок прибутку від реалізації с.-г. продукції. Це спричинило до підвищення рівня рентабельності на 121,4%.

Загалом, можна стверджувати про позитивні зрушення в розвитку сільськогосподарської галузі в цілому.

Забезпечення грошових надходжень, які потрібні для відшкодування витрат виробництва й обігу, своєчасне виконання фінансових зобов'язань перед державою, банками та іншими суб'єктами господарювання, формування доходів і прибутку є найважливішою стороною діяльності підприємств.

Джерела формування доходів сільськогосподарського підприємства – це різні види діяльності.

В загальній сумі доходів найбільшу питому вагу становлять доходи від основної діяльності – виробництва і реалізації продукції, тобто доходи-брутто, у зв'язку з тим, що понад 94% валового прибутку підприємства отримують від реалізації продукції.

Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів у розрізі видів діяльності. Найменування рахунків і субрахунків представляє собою докладний опис складу доходів за класифікаційними ознаками та за видами діяльності. Існують різні види доходів (рис. 1.9).

Чистий дохід від реалізації (нетто) розраховується як різниця між доходом від реалізації (брутто) та сумами податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань з доходу (знижок покупцям, повернення товарної продукції тощо).



Рис. 1.9. Класифікація доходів за їх видами

Співставлення (порівняння) доходів і витрат підприємств сільськогосподарського виробництва по кожному виду діяльності або в цілому по підприємству дозволяє отримати той чи інший фінансовий результат. І таку позитивну різницю між доходами і витратами представляє економічний показник – прибуток підприємства.

Як і в доходах, в загальній сумі прибутку основну питому вагу становить прибуток (збиток) від реалізації продукції. Він визначається як різниця між виручкою від реалізації в діючих цінах (без ПДВ, акцизного збору) та витратами на виробництво і реалізацію продукції. Доходи визнаються відповідно до того від якої діяльності вони отримуються.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат, і відповідно фінансових результатів, у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошей.

Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

В бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають отриманню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством. Дохід оцінюється за такими показниками:

- дохід відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;

- у разі відстрочки платежу, така різниця визнається доходом у вигляді процентів;

- сума доходу за бартерним контрактом визнається за справедливою вартістю активів, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму одержаних грошових коштів та їх еквівалентів[13].

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- а) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- б) сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

- в) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- г) сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- д) сума завдатку під заставу або погашення позики, якщо це передбачено іншим договором;

- ж) надходження, що належать іншим особам;

- з) надходження від первинного розміщення цінних паперів [14].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається за наявності таких умов:

а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

в) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [42].

Оплачена, але не відпущена продукція не вважається реалізованою.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи від господарської діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід». Порядок визнання доходів показано на рис 1.10.

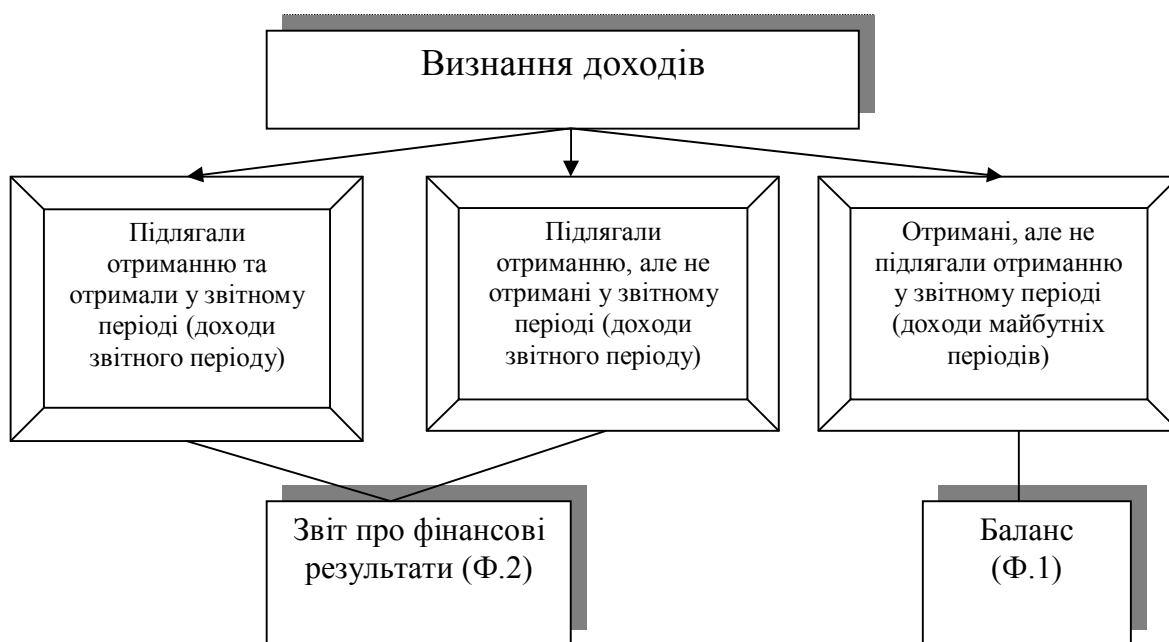


Рис. 1.10. Визнання доходів у фінансовій звітності

Стосовно галузей сільського господарства доходи поділяються на доходи в галузі рослинництва всього, у т.ч. доходи садівництва; доходи в галузі тваринництва тощо.

Облікове трактування категорії «дохід» має принципове значення при формуванні фінансових результатів і пов'язана з тим, що:

- доходи створюють економічну основу для фінансування всіх видів

витрат;

- вплив фінансових відносин на процеси відтворення здійснюються за допомогою механізму формування і використання доходів, і тільки потім прибутку;

- система доходів формує реальну основу для дії фінансових відносин в умовах ринку;

- без розуміння доходів і витрат неможливо визначити фінансові результати діяльності підприємства у відповідності з основними принципами і стандартами обліку;

- через розуміння доходів і витрат прямо або непрямо визначаються багато інших об'єктів (наприклад, капітал), способи і аспекти бухгалтерського обліку;

- динаміка ринкових відносин обумовлює виникнення нових видів доходів і витрат, кваліфікація яких необхідна для вірного складання фінансової звітності;

- доходи і витрати є базовими показниками фінансової звітності підприємства;

- визначення доходів і витрат є необхідним з точки зору надання достовірної фінансової інформації користувачам фінансової звітності;

- визначення доходів має важливе значення в управлінні грошовими потоками конкретного господарюючого суб'єкта;

- в сільському господарстві, в наслідок наявності особливостей, які відрізняються від інших галузей народного господарства, отримання доходу залежить від природно-кліматичних умов.

В умовах економічної кризи виникає гостра потреба господарюючих суб'єктів у всебічному і глибокому аналізі формування витрат, доходів та їх достовірному плануванні і обліку, тобто в умовах конкуренції зростає значення ефективного і раціонального використання всіх наявних у підприємства ресурсів, що призводить до необхідності вирішення питань щодо оптимізації витрат у сільськогосподарських підприємствах. Їх оптимальний розмір

визначається сукупністю взаємопов'язаних факторів зовнішнього і внутрішнього порядку, при яких рівень витрат може бути мінімальним при максимальній реалізації продукції і забезпечується найбільший із можливих варіантів використання всіх видів ресурсів.

В цих умовах потрібний такий господарський механізм, який дозволяє створити умови для поступового безризикового росту виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції, забезпечити законність і справедливість у формуванні і розподілі доходів підприємств. Для здійснення своєї господарської діяльності сільськогосподарські підприємства використовують трудові, матеріальні та фінансові ресурси. Ресурси, що застосовуються в виробничих процесах, споживаються і трансформуються у витрати. Ефективність використання ресурсів підприємства визначає розмір їх витрат.

В основі класифікації витрат лежить принцип: різні витрати – для різних потреб, тобто мета з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп витрат (рис.1.11).



Рис.1.11. Класифікація витрат для потреб управління

В фінансовому обліку витрати поділяються насамперед за видами діяльності, внаслідок якої вони виникають:

Витрати – це виражені у грошовій формі витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, матеріалів, праці, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва та реалізації готової продукції.

Витрати сільськогосподарського підприємства – це грошова форма затрат матеріальних, трудових та фінансових ресурсів для здійснення поточної виробничої діяльності підприємства. Поточні витрати, перш за все пов'язані з вирішенням у процесі господарської діяльності ряду таких тактичних завдань, як закупівля насінного матеріалу, мінеральних добрив, палива, їх транспортування, зберігання, витрачання при вирощуванні сільськогосподарської продукції, утримання персоналу тощо.

Аналіз структури матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції проведений у табл.1.4. вказує на те, що найбільшу питому вагу у структурі матеріальних витрат займають послуги сторонніх організацій – 24,2%, корми (продукція тваринництва) – 20,7% та нафтопродукти – 15,4%.

Тому виникає нагальна потреба у достовірній та об'єктивній інформації щодо формування матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, яка формується в системі бухгалтерського обліку.

За економічною сутністю поточні витрати підприємств сільськогосподарського підприємства це сукупність уречевленої та живої праці, що виражена у грошовій формі та необхідна для здійснення виробничого процесу з вирощування сільськогосподарської продукції.

Всі витрати можна поділити на зовнішні та внутрішні. До перших відносять грошові платежі постачальникам ресурсів, тобто оплата насіння, мінеральних добрив, палива, матеріалів, енергії, заробітна плата, амортизаційні відрахування тощо. Зовнішні витрати повністю фіксуються у фінансовій звітності підприємства, і тому їх ще називають бухгалтерськими витратами. Сума цих витрат найбільш наближена до собівартості продукції.

Таблиця 1.4

Матеріальні витрати на виробництво продукції сільськогосподарських господарств України у 2014 році

	Сільськогосподарські господарства		У тому числі			
	тис.грн.	у % до підсумку	Рослинництво		Тваринництво	
тис.грн.			у % до підсумку	тис.грн.	у % до підсумку	тис.грн.
Матеріальні витрати, у т.ч.:	108600880,1	100,0	77282053,1	100,0	31418827,0	100,0
насіння	13985909,1	2,9	13985909,1	18,1	-	-
корми	22489191,4	20,7	-	-	22489191,4	71,5
інша продукція сільського господарства	1968230,6	1,8	531200,6	0,7	1437030,0	4,6
міндобрива	15368604,0	14,1	15368604,0	14,1	-	-
нафтопродукти	16702390,7	15,4	15434321,9	20,0	1268068,8	4,0
електроенергія	2028097,4	1,9	966178,6	1,3	1061918,8	3,4
паливо і енергія	1744177,1	1,6	961939,3	1,2	782237,8	2,5
запчастини	8022842,1	7,4	6934118,5	9,0	1088723,6	3,5
послуги сторонніх організацій	26391437,7	24,2	23099781,1	29,8	3291656,6	10,5

Внутрішні витрати носять не явний характер. Вони характеризують використані у виробництві ресурси, що належать власникам підприємства: земля, приміщення, нематеріальні активи, особиста праця, за які підприємство формально не платить.

Сукупність зовнішніх та внутрішніх витрат становить економічні витрати, тобто усі види виплат підприємства постачальникам за використані у виробничо-господарській діяльності ресурси.

Витрати, що пов'язані з основним видом діяльності підприємства (виращуванням сільськогосподарської продукції, наданням послуг, виконанням робіт) і такі, що забезпечують здійснення цієї діяльності, називають операційними.

Їх поділяють за функціями на витрати на виробництво, адміністративні витрати (або витрати управління), витрати на збут, інші операційні витрати.

Витрати на виробництво включають витрати матеріальних і трудових

ресурсів, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг). Сюди відносять витрачену сировину і матеріали, спожиту для технологічних цілей енергію, амортизацію виробничого обладнання, заробітну плату основних робітників з нарахуваннями на неї тощо.

До адміністративних витрат відносять ті, що пов'язані з управлінням підприємством в цілому (оплата праці адміністративно-управлінського персоналу з нарахуваннями на неї, витрати на утримання та амортизаційні відрахування по необоротних активах загальногосподарського призначення, витрати на послуги зв'язку, юридичні, аудиторські послуги тощо).

Витрати на збут містять витрати підприємства з утримання та амортизацію необоротних активів, що пов'язані з реалізацією послуг, витрати на маркетинг, рекламу тощо.

До інших операційних витрат відносять плату підприємства за орендоване майно, собівартість реалізованих виробничих запасів, суми втрат від знецінення запасів, нестач і псування матеріальних цінностей тощо. Більшість цих витрат формують собівартість сільськогосподарської продукції. Звідси, собівартість як економічна категорія – це вираження у грошовій формі поточних витрат підприємства на підготовку виробництва, виробництво та надання послуг. З метою забезпечення беззбиткової виробничої діяльності сільськогосподарських формувань ці витрати мають відшкодуватись за рахунок доходу від реалізації сільськогосподарської продукції. Для оцінки ефективності здійснених витрат використовують відповідні показники - дохід, прибуток.

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [76].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того

звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати:

а) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

б) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

в) погашення одержаних позик;

г) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат;

д) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [59].

Витрати, як і доходи підраховують за видами діяльності, які визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Облік фінансових результатів має чотири рівні:

1. Інформація про витрати та доходи;
2. Формування даних про фінансові результати;
3. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
4. Використання прибутку чи покриття збитку.

Визначення фінансового результату передбачає розрахунок прибутку (збитку) звітнього періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат від всіх видів діяльності.

Звідси, фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком, відображається у фінансовій звітності (форма 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) і визначається послідовно розрахунковим способом з урахуванням усіх видів доходів і витрат, отриманих у процесі здійснення

господарських операцій.

Отже, прибуток є результатом діяльності підприємства, який залежить від розміру доходів і витрат. Їх поняття та методика формування визнанні міжнародними і національними стандартами.

Розподіл прибутку чинить вплив на інші процеси у фінансово-господарській діяльності підприємства (рис. 1.12).

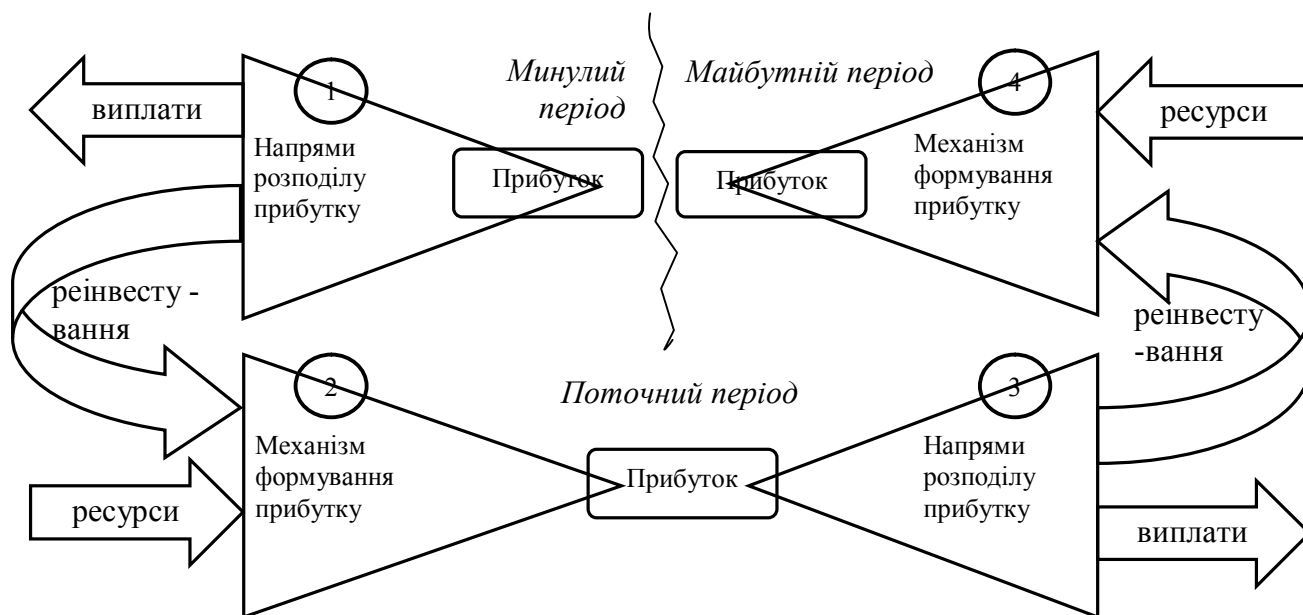


Рис. 1.12. Вплив системи розподілу прибутку на перспективну результативність діяльності підприємства

Використання прибутку за різними напрямками, питома вага часток за ними у загальній величині бази розподілу може привести до підвищення прибутковості та ринкової вартості підприємства, до формування його позитивного іміджу, зростання добробуту працівників, окреслення позитивних тенденцій розвитку. Проте не вмале його використання приносить втрати вже досягнутих позицій, погіршує перспективи розвитку підприємства, формує внутрішні негативні тенденції у фінансово-господарській діяльності підприємства за сприятливих умов зовнішнього середовища. Тому керівники підприємств повинні виважено підходити до розподілу прибутку в управлінні підприємством.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У СІЛЬСЬКОГОПОДРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Організаційні засади обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах

В сучасних умовах господарювання побудова бухгалтерського обліку на підприємстві повинна бути спрямована на забезпечення максимальної ефективності облікових процедур, що визначається найбільш повною реалізацією інформаційної, аналітичної та контрольної функцій бухгалтерського обліку, а також численних його завдань. В економічній літературі побудова обліку замінюється більш широким поняттям – «організація», тому з метою правильного визначення сутності організації бухгалтерського обліку, в т. ч. й організації обліку фінансових результатів.

Організація бухгалтерського обліку визначається сучасними науковцям по-різному. Н.М.Малюга та Ф.Ф.Бутинець [50,8] розглядають організацію бухгалтерського обліку в широкому та вузькому розумінні відповідно як «організацію обліку як системи», або «організацію його функціонування (управління ним) у просторі та часі». Л.К.Сук та В.Л.Сук [64] під організацією в широкому розумінні передбачають все те, що забезпечує роботу бухгалтерії, у вузькому – все те, що забезпечує вирішення певного облікового завдання. На думку деяких науковців [63,90], організація бухгалтерського обліку – це система методів, способів (заходів) та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування обліку та дальший розвиток відповідно до поставленої мети.

Організація бухгалтерського обліку залежить від багатьох факторів: технологічного процесу на підприємстві; складу та обсягу відомостей, необхідних для управління господарськими процесами; нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; принципів матеріальної відповідальності; структури бухгалтерського апарату та розподілу обов'язків між працівниками; документообігу; форми ведення бухгалтерського обліку;

наукової організації праці. Вважаємо за доцільне доповнити вище перераховані фактори, тими, які наводяться Н.В.Прохар [90] та прослідкувати їх вплив на організацію обліку фінансових результатів (додаток В), що забезпечить контроль за оцінкою, станом та рухом активів, зобов'язань, доходів і витрат, сприятиме досягненню підприємством стратегічних і тактичних цілей.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає: визначення облікової політики підприємства; вибір форми бухгалтерського обліку; затвердження правил документообороту і технології обробки облікової інформації; вибір періодичності проведення інвентаризацій; розробку системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Загальновизнано, щодо визначення організації обліку та облікової політики слід відносити принципи, методи та процедури, які визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [59], якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності, тому є обов'язковими для всіх підприємств.

Методи включають вибір альтернатив щодо нарахування амортизації, створення резерву сумнівних боргів, оцінки вибуття запасів тощо.

Облікова політика стосується тільки методів та процедур щодо складання фінансової звітності підприємства, що може здійснюватися шляхом безперервного ведення обліку, а сама організація обліку включає три взаємопов'язані етапи: методичний (облікова політика), технологічний та організаційний. Вибір не заборонених чинним законодавством методів та процедур, що є складовою організації обліку, саме й становлять облікову політику підприємств. Методичний аспект відображає методи оцінки активів і зобов'язань, порядок визнання доходів і витрат тощо. Технологічний аспект включає розробку Робочого плану рахунків, вибір форми обліку, порядок документообігу, періодичність інвентаризацій та складання внутрішньої звітності. Організаційний аспект характеризує ведення бухгалтерського обліку з позицій побудови структури бухгалтерської служби, її значимість та місце в структурі управління підприємством та взаємозв'язку з іншими службами. З

врахуванням цих особливостей, раціональна організація бухгалтерського обліку фінансових результатів базується на трьох складових: організаційний, технологічний та методичний (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Організація обліку фінансових результатів

Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати та фінансові результати, елементами – сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Елементи облікової політики стосуються всіх без винятку об'єктів бухгалтерського обліку, а тому впливають на фінансові результати, що узагальнено відображено в додатку Д.

Розглянуті складові облікової політики підтверджують умовність визначення фінансового результату, адже впливають або на достовірність статей Балансу, або Звіту про фінансові результати, що зумовлює умовність проведення оцінки фінансового стану підприємства. Обрати найбільш оптимальний метод оцінки активів, зобов'язань, доходів чи витрат із

запропонованих законодавством неможливо, оскільки кожен із них має свої недоліки і переваги, а тому повинен застосовуватися з врахуванням специфіки діяльності підприємства, стратегії чи тактики його розвитку. Вважаємо, що першочерговим завданням при виборі методів оцінки повинно бути найбільш достовірне визначення фінансового результату з метою прийняття виважених управлінських рішень, а вже потім відображення інформації у звітності. Позитивний фінансовий результат, розрахований з врахуванням економічної ситуації на підприємстві та в країні, визначає фінансування подальшого розвитку підприємства, а тому суттєво впливає на структуру Балансу («Звіт про фінансовий стан»), розшифрування доходів і витрат, що формують прибуток (збиток), міститься у Звіті про фінансові результати. Інформація вказаних форм фінансової звітності, узагальнена на державному рівні.

Успішна реалізація норм облікової політики як складова методичного аспекту бухгалтерського обліку неможлива без вибору форми бухгалтерського обліку. На думку Ф.Ф. Бутинця [8], під формою бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність взаємозв'язаних облікових реєстрів, які використовуються в певній послідовності. Вважаємо такий підхід обмеженим, адже він повністю виключає техніку та технологію здійснення облікових записів, а тому взагалі не враховує технологічний аспект організації обліку, до якого крім інших складових належить форма обліку. Найпоширенішим підходом до трактування форми бухгалтерського обліку є включення таких її складових: облікових реєстрів та способів запису господарських операцій методом подвійного запису. Вказаного підходу дотримуються М.В. Кужельний, С.О.Левицька [64], М.Ф. Огійчук [61], Н.М. Ткаченко [100]. Подане трактування аналізованого поняття є ширшим за попереднє, оскільки пов'язує склад певних реєстрів, що мають визначену форму, зміст та використовуються у встановленій послідовності з систематичними й хронологічними записами господарських операцій. Однак, в умовах сьогодення таке трактування не є повним. Впровадження науково-технічних досягнень у практику діяльності підприємств та постійне їх удосконалення призводять до супроводження облікових процесів

автоматизованими системами обробки даних. Тому форма бухгалтерського обліку, крім вище перерахованих складових, повинна включати техніку обробки облікових даних, що є найбільш актуальним у сучасних умовах.

Зазначені напрями вдосконалення форм ведення бухгалтерського обліку спрямовані, перш за все, на забезпечення зручності працівників бухгалтерії при здійсненні облікових процедур щодо доходів, витрат та фінансових результатів, підвищення контролю за господарськими операціями та скорочення тривалості облікового циклу підприємств.

В цілому, у формах бухгалтерського обліку повинні знайти належне відображення доходи й витрати у розрізі центрів витрат та відповідальності, видів діяльності, а також продукції (робіт, послуг). Це забезпечить належний контроль в центрах виникнення витрат та відповідальності, достовірне й своєчасне визначення різних видів фінансових результатів, що буде корисним для прийняття управлінських рішень.

Найбільш поширеними формами обліку сільськогосподарських підприємств є журнально-ордерна, Журнал-Головна, спрощена та проста.

Застосування журнально-ордерної форми обліку регламентовано Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою для сільськогосподарських підприємств від 4 червня 2009 року №390 [49]. Журнально-ордерна форма обліку є зручною для середніх і великих сільськогосподарських підприємств, що сплачують податок на прибуток, оскільки забезпечує необхідну деталізацію інформації про доходи й витрати у розрізі окремих виробництв, видів діяльності, а також дозволяє визначити собівартість та дохід від реалізації окремих видів продукції (робіт, послуг) чи інші доходи.

Для узагальнення інформації про витрати допоміжних виробництв зручним є використання Журналу обліку витрат у ремонтній майстерні, Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту, Звітів про використання електроенергії та води на виробничі чи інші потреби, Відомості розподілу витрат з утримання та експлуатації машинно-тракторного

парку, комбайнів та самохідних машин тощо, що дає змогу згрупувати витрати у розрізі статей витрат. Накопичення загальних (цехових) витрат допоміжних виробництв з метою їх подальшого розподілу на об'єкти обліку витрат пропорційно до обраної бази розподілу забезпечується заповненням Відомості розподілу цехових витрат, що складається в цілому по структурному підрозділу. Зазначимо, що перераховані документи дозволяють накопичувати інформацію про витрати не тільки в розрізі центрів витрат, а й центрів відповідальності, що забезпечує контроль за формуванням витрат та фінансових результатів.

Витрати основного виробництва, операційні витрати та витрати майбутніх періодів накопичуються у виробничих звітах в розрізі статей витрат. Слід відмітити, що застосування виробничих звітів для обліку адміністративних витрат і витрат на збут в умовах нової методики бухгалтерського обліку є некоректним, так як вказані витрати не включаються до виробничої собівартості готової продукції. Тому доцільним є змінити їх назву на Відомості обліку відповідно адміністративних витрат та витрат на збут.

Перевагою використання виробничих звітів є їх заповнення як за місяць, так і наростаючим підсумком з початку року, що спрощує та прискорює розрахунок фінансових результатів і складання Звіту про фінансові результати. Заповнення Зведеної відомості з обліку витрат дає можливість проаналізувати витрати у межах центрів витрат та центрів відповідальності, галузей виробництва, що посилює контроль за формуванням фінансового результату від операційної діяльності.

Проблематичність віднесення витрат до конкретного виду готової продукції, що пов'язана з довготривалістю виробничого циклу сільськогосподарських підприємств; поділом готової продукції на основну та побічну; віднесенням витрат, що виникають у різних структурних підрозділах до конкретних видів готової продукції, повинна вирішуватись, на нашу думку, шляхом складання Зведеної відомості обліку прямих витрат за технологічними процесами (видами робіт), що в подальшому буде підставою для заповнення

Виробничих звітів.

Накопичення доходів у розрізі видів діяльності чи продукції (робіт, послуг) забезпечується шляхом складання Реєстрів документів з реалізації товарно-матеріальних цінностей, які заповнюються на підставі первинних та зведених бухгалтерських документів, що підтверджують виникнення доходів.

Використання Реєстрів документів (ф. 6.1-6.3а с.-г.) забезпечує деталізацію інформації про отримані доходи від продажу готової продукції (товарів, робіт, послуг) заготовельним чи іншим підприємствам, в рахунок оплати праці тощо як за готівковий, так і безготівковий розрахунок. Крім того, за реєстрами нескладно прослідкувати облікову вартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей, робіт чи послуг та привести її у відповідність із справедливою вартістю. Відомість аналітичного обліку реалізації, що заповнюється на підставі Реєстрів документів, дозволяє узагальнити дані про доходи від продажу кожного виду продукції (робіт, послуг), напрями реалізації, а отже дає можливість узагальнити доходи за центрами відповідальності й підприємству в цілому. В кінці року при складанні Книги (відомості) аналітичного обліку реалізації продукції (матеріалів, робіт та послуг) розраховується фінансовий результат.

Уникнення дублювання облікових записів про доходи й витрати при журнально-ордерній формі обліку є можливим через заповнення журналів-ордерів за кредитовою ознакою, а відомостей, реєстрів та Головної книги – за дебетовою з розшифруванням відповідних оборотів. При цьому легке сприйняття даних про доходи й витрати з журналів-ордерів пов'язане з їх схожістю на шахову відомість, оскільки в них детально розшифровується дебетовий оборот за рахунками.

Зручним при визначенні фінансових результатів є використання журналів-ордерів для ведення обліку за однотипними рахунками: журнал-ордер № 5 В с.-г. – рах. 92, 93; журнал-ордер № 6 с.-г. – рах. 71-74; журнал-ордер № 5Г с.-г. – рах. 90-98. Проте, на нашу думку, ускладнення при визначенні фінансових результатів пов'язане з групуванням інформації про доходи й витрати у

декількох бухгалтерських регістрах (журналах-ордерах та Головній книзі). Цей недолік врахований у формах обліку, що реалізуються з допомогою автоматизованої обробки даних.

Побудова Журнал-Головної покладена в основу спрощеної форми обліку, регламентованої Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 189 . Журнал реєстрації господарських операцій як головний регістр при вказаній формі обліку дозволяє швидко визначити фінансовий результат шляхом порівняння отриманих доходів господарства з понесеними витратами, а також розрахувати нерозподілений прибуток, вирахувавши збитки минулих років, вартість продукції власного споживання, сплачені податки, витрати на благодійність тощо. Вказана форма обліку забезпечує швидкий пошук помилок при порівнянні граф, визначення прибутку (збитку) за кожним видом діяльності окремо.

Найбільш зручною до застосування є проста форма ведення обліку, що не передбачає використання подвійного запису. Доходи та витрати з необхідною деталізацією накопичуються у Книзі обліку доходів та витрат як в основному обліковому регістрі, що дозволяє оперативно визначити фінансовий результат. Особливістю обліку матеріальних витрат при простій формі є списання матеріальних цінностей у виробництво відразу при їх придбанні, а також коригування витрат шляхом проведення інвентаризації на залишки виробничих запасів, незавершеного виробництва та готової продукції. Вказана форма обліку дає можливість визначити фінансовий результат на будь-який момент часу, але оскільки визначення майна господарства на кінець звітного періоду відбувається шляхом проведення інвентаризації, це робить неможливим контроль за нестачами й псуванням цінностей і викривляє розмір фінансового результату.

Серед перерахованих форм бухгалтерського обліку в практиці підприємств Вінницької області найчастіше застосовуються журнально-ордерна форма й

спрощена, що дають змогу визначити фінансовий результат з необхідним ступенем деталізації інформації про доходи й витрати, але останній залежить від необхідності розрахунку фінансових результатів. Так, деякі сільськогосподарські підприємства, що перейшли на єдиний податок, використовують спрощену форму звітності та за законодавством не обов'язково розраховують оподатковуваний прибуток (збиток), тому на них втрачається контроль за формуванням фінансових результатів у розрізі центрів відповідальності й використанням такої інформації в управлінні, що підтверджує податкову спрямованість ведення обліку, а не управлінську.

Загалом, технологія накопичення й обробки облікової інформації залежить від документального оформлення господарських операцій, що призводять до виникнення доходів і витрат. Вона визнається найбільш ефективною при скороченні часу проходження документом усіх стадій його обробки та проведенні контролю за відхиленням фактичних показників від нормативних (планових), що посилює контрольні функції бухгалтерського обліку, а тому залежить від впровадження автоматизації обробки облікової інформації.

Не всі господарські операції можуть бути оформлені первинними документами, оскільки події об'єктивної реальності не завжди можливо чітко відслідкувати, тому для коригування облікових даних, що впливає на величину фінансових результатів, проводиться інвентаризація. Визначення періодичності, строків, об'єктів інвентаризації, складу інвентаризаційних комісій тощо є компетенцією сільськогосподарських підприємств.

В цілому, вище перераховані складові організації бухгалтерського обліку, що визначають певний порядок накопичення та узагальнення інформації про доходи, витрати, прибутки (збитки), направлені на скорочення облікових процедур та найбільш повне задоволення потреб користувачів бухгалтерської інформації. Згруповані доходи й витрати у розрізі центрів витрат та відповідальності, забезпечать оперативність визначення фінансових результатів, тоді як їх достовірність залежить від удосконалення методики фінансового обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

2.2. Сучасний стан обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах

Облік доходів, витрат підприємства і визначення фінансових результатів його діяльності є однією з найскладніших ділянок обліку.

На кожному етапі організації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється вибір конкретних елементів облікової політики, у межах державної облікової політики, і фіксується у певному структурному елементі наказу.

Схематичне зображення структурно-логічної схеми формування облікової політики як результату організації обліку у ПП «Агрофірма Батьківщина» представлено на рис.2.2.

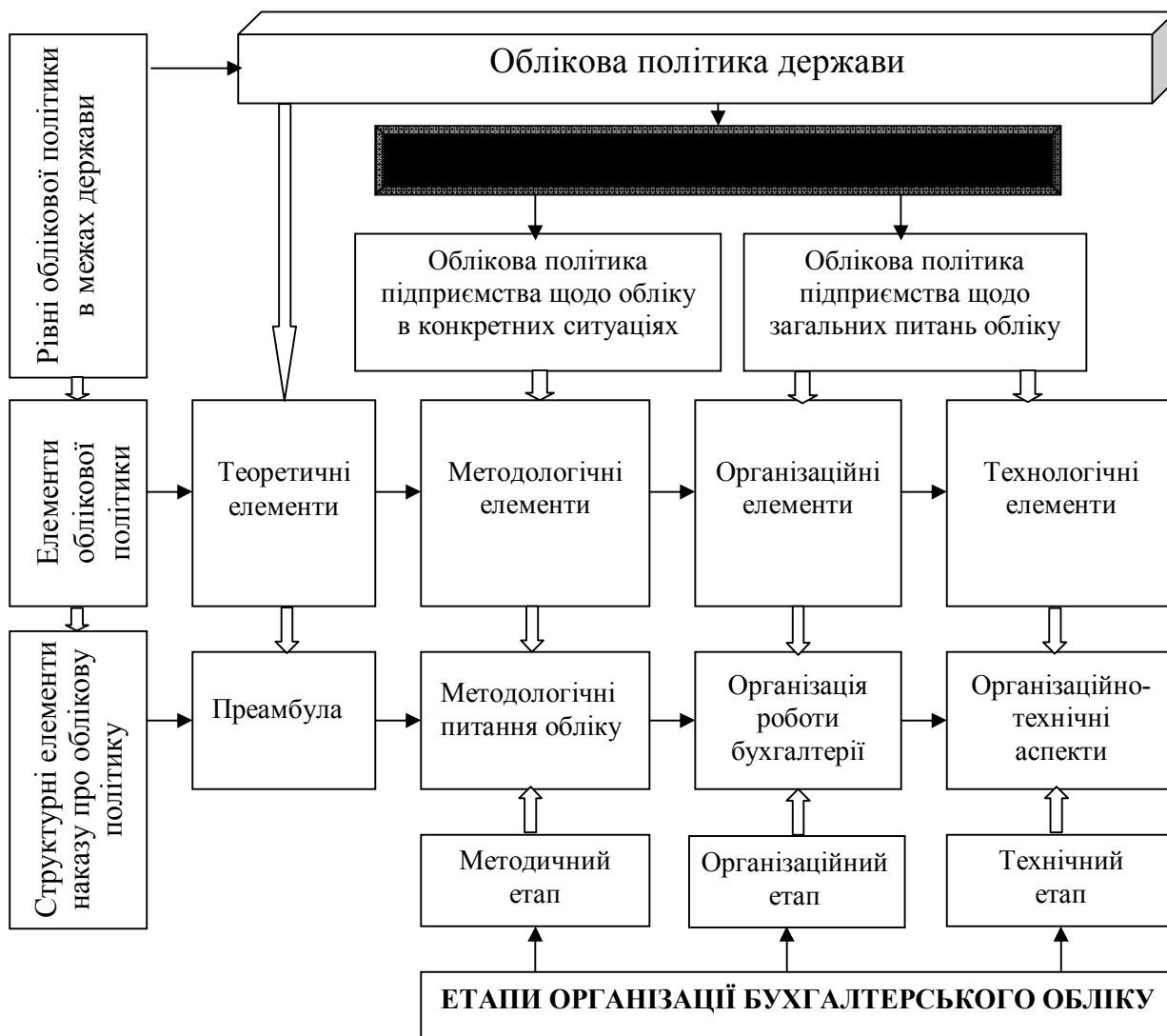


Рис. 2.2. Структурно-логічна схема формування облікової політики

Тобто, здійснюючи організацію обліку формування фінансових результатів підприємство виходить, в першу чергу, із державного нормативного регулювання цього об'єкта обліку, а потім визначає власну методику обліку, за якою не має нормативного регулювання. Всі ці положення і принципи затверджуються в Наказі про облікову політику.

Необхідність такої деталізації викликається потребами отримання інформації для складання фінансової, статистичної та адміністративної звітності, звітності для управління, податкових розрахунків.

Найбільш повну інформацію для складання фінансової звітності можна отримати лише із застосуванням 8-го класу рахунків. Застосування цього класу рахунків в значній мірі полегшує також складання податкових розрахунків та статистичної звітності.

Виходячи з концепції управлінського обліку — обліку за центрами відповідальності, необхідно деталізувати на: рахунки виробництва та рахунки доходів і витрат. Додаткова система рахунків і реєстрів аналітичного обліку дає змогу отримувати необхідну інформацію для управління на внутрішньому і зовнішньому рівнях.

Щодо формування облікової політики, то на досліджуваному підприємстві існує сформована та врегульована система щодо організації облікової політики. Підприємство використовує у практичній діяльності типовий план рахунків, який на сьогоднішній день не відповідає потребам управління, оскільки до нього вже законодавчо були внесені відповідні зміни.

Прийняття підприємством конкретної облікової політики на поточний фінансовий рік забезпечує організацію бухгалтерського (особливо аналітичного) обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства.

Так, на сьогоднішній день, для складання Звіту про фінансові

результати діяльності підприємства використовується метод нарахування та відповідності доходів і витрат. При цьому факти господарської діяльності підприємства (доходи і витрати) відносяться до того звітного періоду (і відповідно відображаються в бухгалтерському обліку), у якому вони мали місце, незалежно від фактичного надходження або виплати коштів, пов'язаних із цими фактами.

Отже, оцінити реальний фактичний результат діяльності підприємства можна тільки з огляду на обидва моменти відображення реалізації продукції – момент відображення угоди при передачі права власності на продукцію покупцю, а також момент фактичного одержання грошових коштів.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи від господарської діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П (С)БО 15 «Дохід», а від сільськогосподарської діяльності - ще і П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Облік доходів здійснюють на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності». На рахунках 7 класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом - щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати». Всі доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70, 71, 72, 73, 74 (рис. 2.3).

До іншої операційної діяльності належить процес вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) використовують рахунок 71 «Інший операційний

дохід».

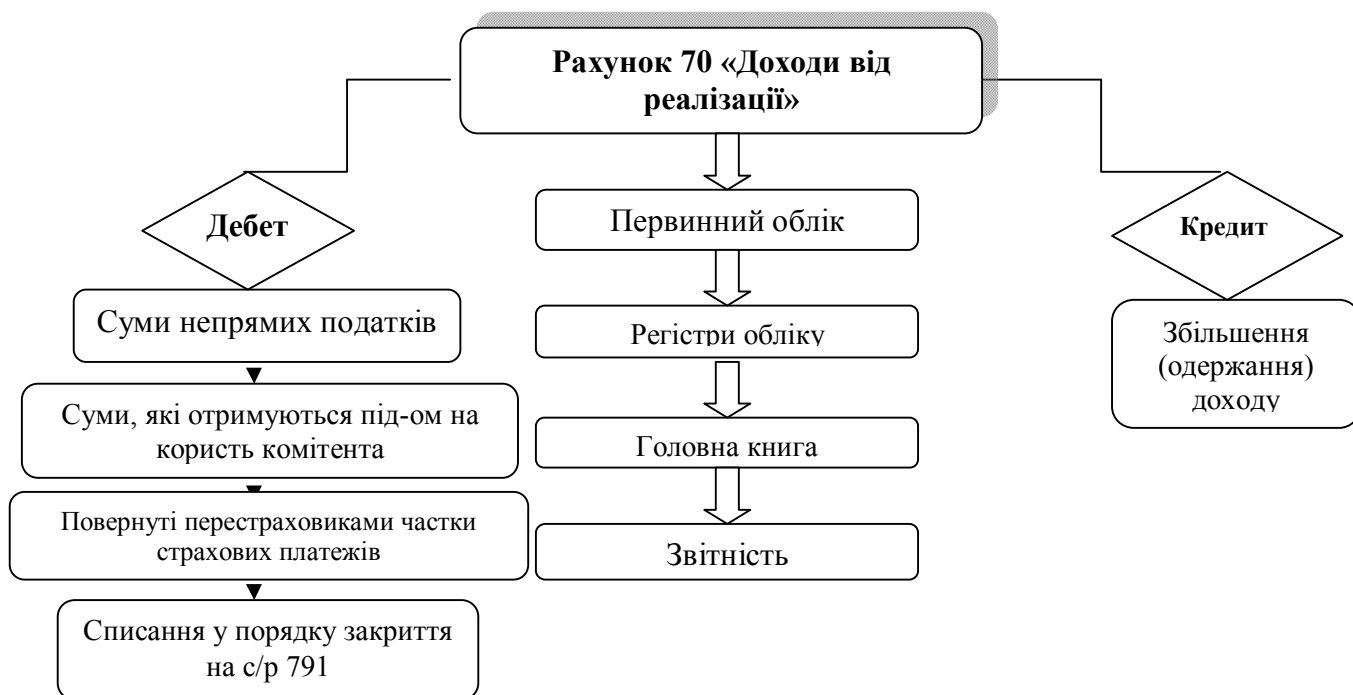


Рис.2.3. Схема облікового відображення доходів від реалізації

Облік інших операційних доходів слід організуватися з врахуванням субрахунків робочого плану рахунків, зазначених на рис. 2.4.

Одним з важливих моментів організації бухгалтерського обліку фінансових результатів є визначення системи рахунків, задіяних у обліку. Так, Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачена система рахунків для обліку господарських операцій, яка може деталізуватись, залежно від потреб отримання інформації, і який використовується в практичній діяльності сільськогосподарськими підприємствами.

Організація бухгалтерського обліку фінансових результатів та його складової – доходів, передбачає комплекс заходів направлених на отримання достовірної інформації про визнання, оцінку та джерела їх отримання з врахування вимог чинних правових актів.

На сучасному етапі власники повинні у будь-який момент часу володіти відповідною інформацією не тільки про доходи від продажу (реалізації) продукції, який визнається у сумі отриманих доходів, а і про інші господарські операції, які призводять до отримання доходів базовим підприємством. Така

інформація формується на інших рахунках бухгалтерського обліку.

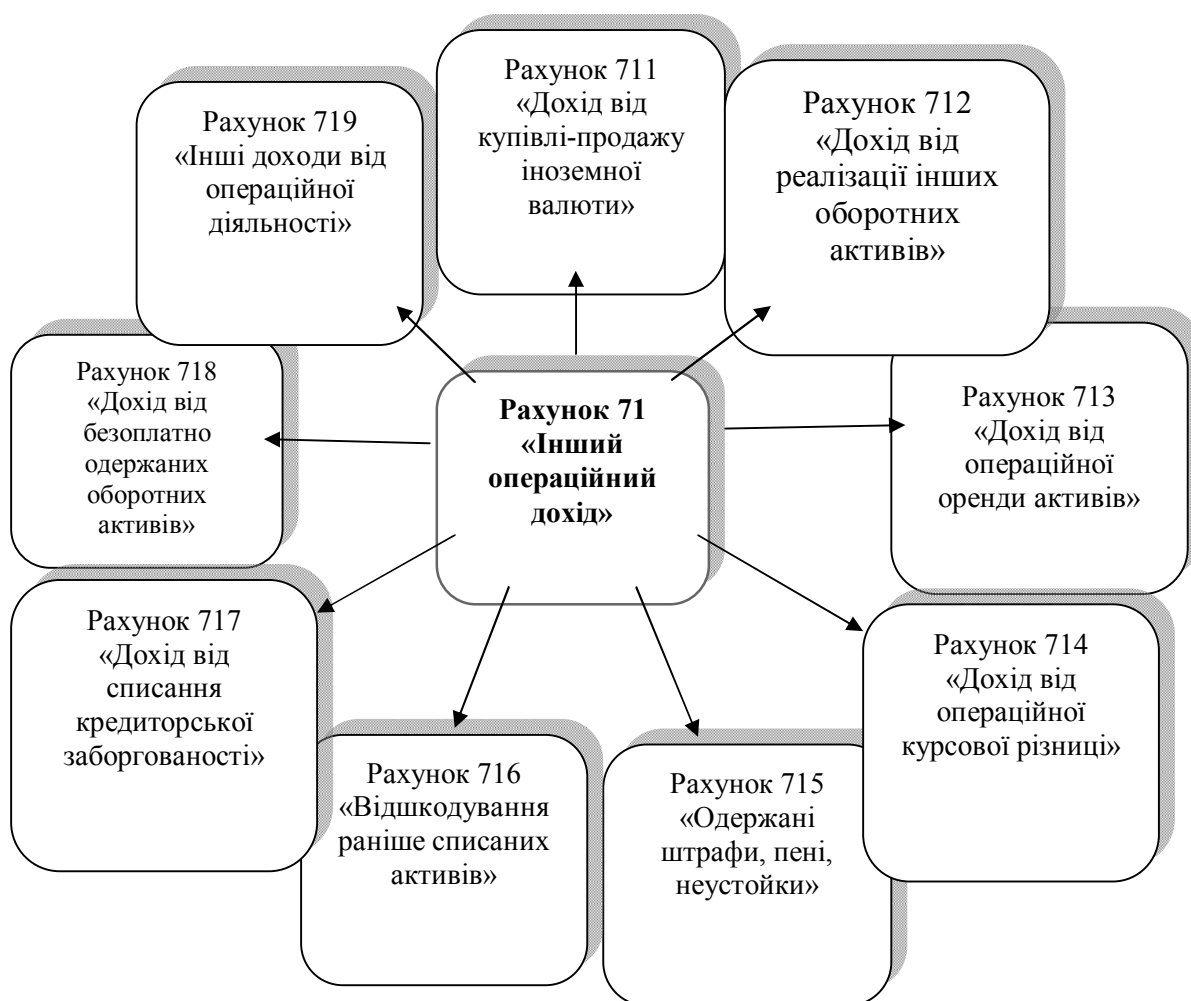


Рис.2.4. Схематичне відображення формування іншого операційного доходу

Окрім основної та операційної діяльності підприємства здійснюють ще й фінансову діяльність. Під фінансовою діяльністю розуміють таку діяльність, яка пов'язана зі змінами розміру та складу власного та запозиченого капіталу підприємства.

Основними видами доходів, що належать до фінансової діяльності будь-якого підприємства є: дивіденди одержані; відсотки одержані; інші фінансові доходи; доходи від інвестицій в асоційовані та спільні підприємства.

Під інвестиційною діяльністю розуміють такий вид діяльності, коли підприємство купує та продає основні засоби, цілісні майнові комплекси та інші необоротні активи, які не є складовою частиною еквівалентів грошових

коштів.

До доходів від інвестиційної діяльності, зокрема, належать доходи від: реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів; неопераційних курсових різниць; безоплатно отриманих активів; доходи від іншої діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла не під час операційного циклу, а після закінчення строку позовної давності, тощо.

Формування та узагальнення облікової інформації від інвестицій, які були здійснені в асоційовані, спільні, дочірні підприємства та облік по яких здійснюється методом участі у капіталі, обліковується на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» (рис. 2.6).

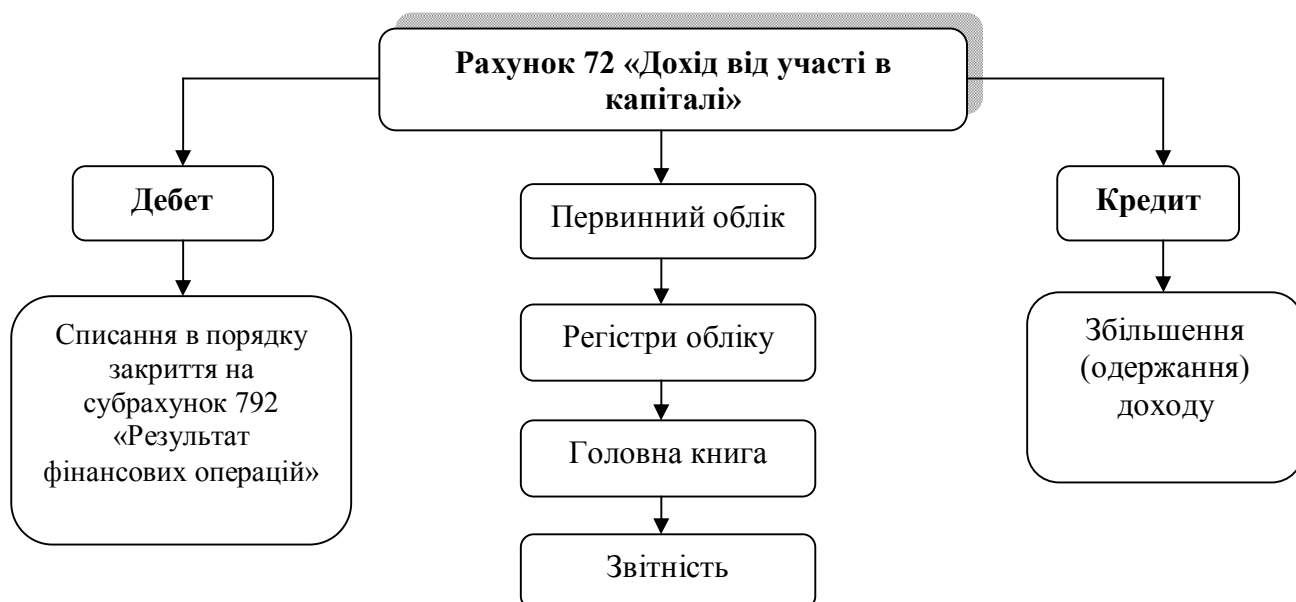


Рис.2.6. Узагальнена схема облікового відображення доходів від участі в капіталі

Облікове відображення доходів, що виникають в процесі фінансової діяльності господарюючого субекта, а саме: дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, облік за якими не здійснюється на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», ведеться на тимчасовому, пасивному рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Облік інших фінансових доходів, в обліковій системі відображається по рахунку 73 «Інші фінансові доходи», доцільно організувати за відповідними

субрахунками закріпленими Робочим планом рахунків підприємства, а саме: 731 «Дивіденди одержані», 732 «Відсотки одержані», 733 «Інші доходи від фінансових операцій» структура яких наведена на рис. 2.7.

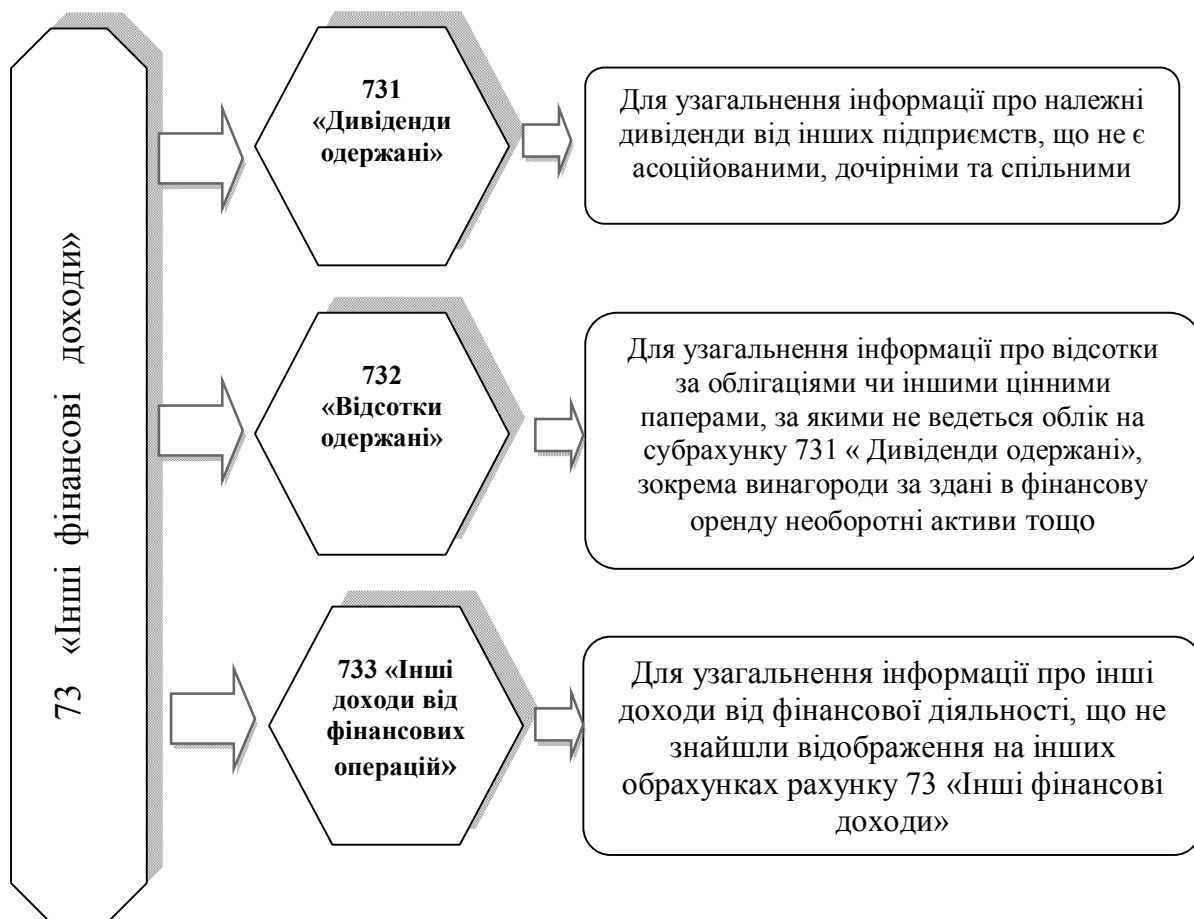


Рис. 2.7. Організація обліку фінансових фінансових доходів

Формування та облік доходів, що можуть виникати в ході здійснення операційної діяльності, але які не мають відношення до операційної та фінансової діяльності підприємства відображаються на рахунку 74 «Інші доходи».

В процесі здійснення господарської діяльності всі підприємства окрім одержаних доходів несуть відповідні витрати.

З метою забезпечення обліку витрат сільськогосподарського підприємства межах їх розподілу за господарськими процесами, видами виробництв та відповідно видами продукції чинним Планом рахунків передбачено застосування рахунків класів 8 та 9, а також певні рахунки 2 класу.

Будь яке підприємство у тому числі і ПП «Агрофірма Батьківщина» з

врахуванням специфіки своєї діяльності обирає ту чи іншу систему рахунків та здійснює їх закріплення в Наказі про облікову політику.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» мають призначення для узагальнення облікової інформації про витрати за усіма видами господарської діяльності. Формування облікової інформації про витрати підприємства, що були ним здійснені в ході операційної діяльності, ведуться у розрізі груп операцій, які належать до основної діяльності, щодо досліджуваного підприємства, то це сільськогосподарське виробництво, а також звичайних операцій, які не мають відношення до основної діяльності підприємства та здійснених фінансових операцій.

Загально визнано, що виходячи із економічного змісту всі без винятку витрати підприємства розподіляються на: операційні, фінансові та інші. Рахунки, на яких здійснюється облік операційних витрат систематизовано у табл.2.1.

Таблиця 2.1

Система рахунків для обліку операційних витрат [90]

Шифр рахунку	Назва рахунку	Склад витрат
90	«Собівартість реалізації»	Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), що складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальногосподарських витрат та наднормативних виробничих витрат. Також включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальногосподарські та постійні розподілені загальногосподарські витрати.
91	«Загально-виробничі витрати»	Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо). Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальногосподарського призначення, тощо.
92	«Адміністративні витрати»	Загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні корпоративні витрати, витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів.
93	«Витрати на збут»	Включають такі витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

<i>Продовження табл.2.1</i>		
1	2	3
94	«Інші витрати операційної діяльності»	Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом НБУ; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією, тощо.

Для обліку фінансових витрат безпосередньо належать витрати, облік за якими здійснюється на рахунку 95 «Фінансові витрати» і рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». У складі інших витрат обліковуються витрати, що знайшли своє відображення по рахунку 97 «Інші витрати». Розглянемо більш детально рахунок 97 «Інші витрати» в межах субрахунків, Робочого плану рахунків ПП «Агрофірма Батьківщина» на рис.2.8.



Рис.2.8. Види субрахунків до рахунку 97 «Інші витрати»

Узагальнюючим показником господарської діяльності базового підприємства є фінансовий результат, який може бути оцінений як: прибуток або збиток. Прибуток ПП «Агрофірма Батьківщина» в основному формується в результаті реалізації сільськогосподарської продукції, товарів, робіт та послуг. Зокрема, досліджуване підприємство може також продавати тобто реалізовувати і інші товарно-матеріальні цінності та надавати послуги своїх допоміжних виробництв та підсобних господарств. Фінансовий результат формується виходячи із отриманих доходів та понесених витрат підприємством

від усіх видів діяльності (операційна, інвестиційна та фінансова).

Узагальнення інформації про фінансові результати будь-якого господарюючого суб'єкта формується на рахунку 79 «Фінансові результати» (рис.2.9).

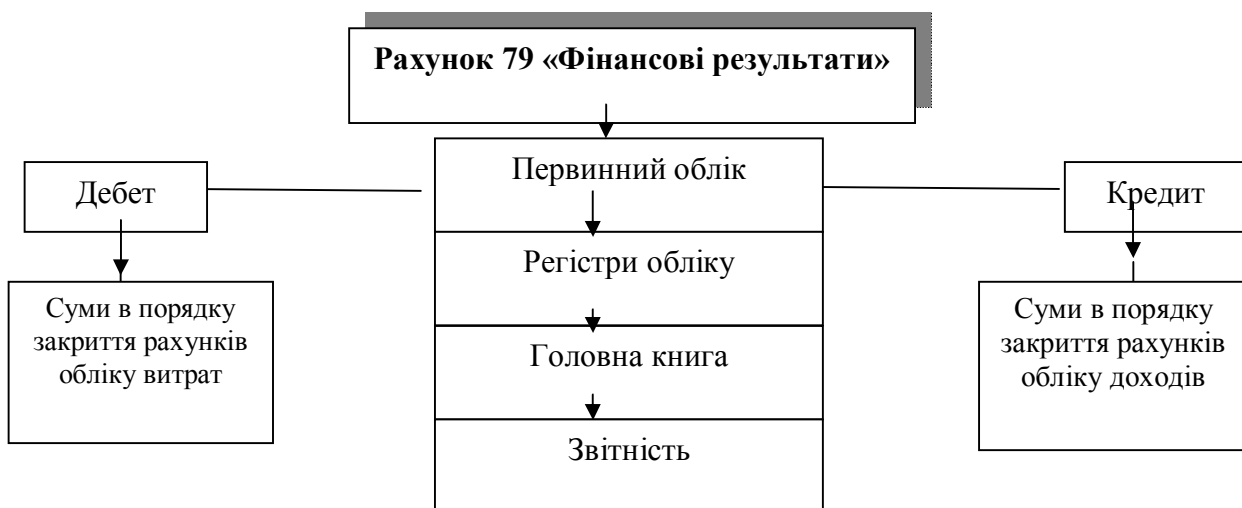


Рис.2.9. Узагальна схема обліку фінансових результатів

Облікове відображення результатів діяльності базового підприємства організується в розрізі встановлених Планом рахунків відповідних субрахунків передбачених для деталізації одержаних фінансових результатів за відповідними видами діяльності (рис. 2.10).

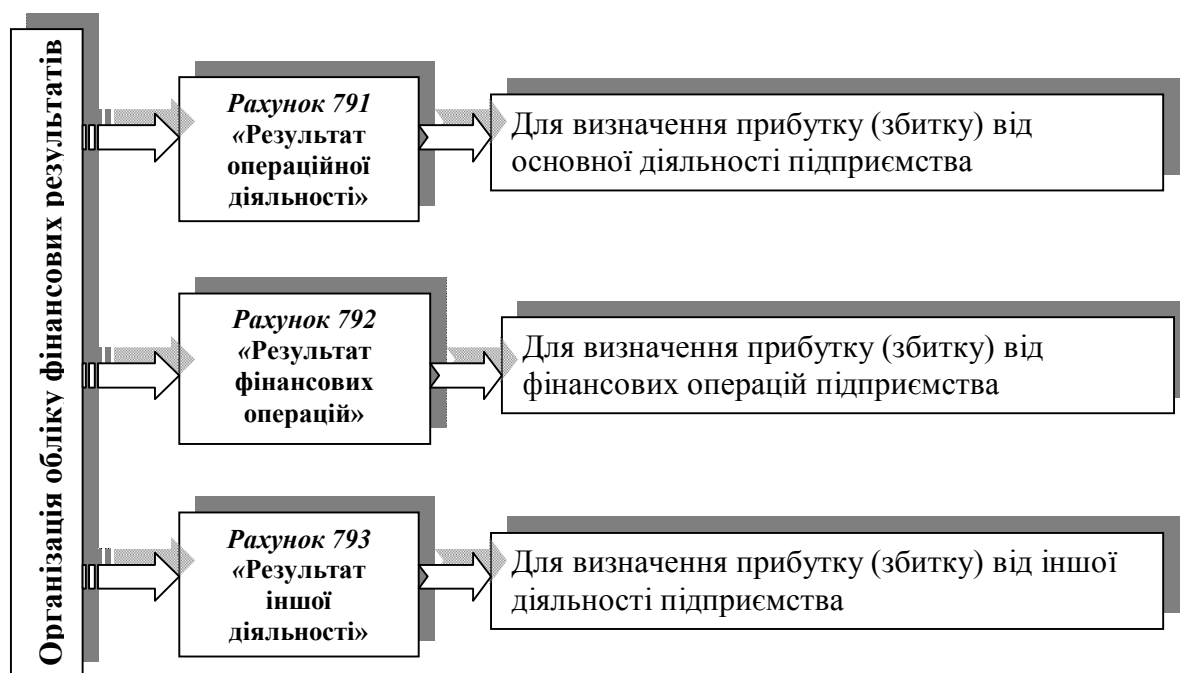


Рис. 2.10. Організація синтетичного обліку фінансових результатів

З метою отримання деталізованої інформації про структуру і склад результатів діяльності, яка формується на аналітичних рахунках, на досліджуваному підприємстві ПП «Агрофірма Батьківщина» аналітичний облік фінансових результатів організовується з врахуванням їх характеру, видів діяльності, видів продукції (товарів, робіт, послуг) та інших напрямків, визначених підприємством самостійно.

Основними типовими первинними документами за допомогою яких здійснюється відображення накопиченої інформації про фінансові результати за різними видами діяльності базового підприємства та їх віднесення до складу нерозподіленого прибутку або збитку встановлені довідки та розрахунки бухгалтерії.

При формуванні фінансових звітів здійснюється порівняння оборотів за дебетом та кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», і у випадку, якщо кредитовий оборот за рахунком 79 «Фінансові результати» буде більшим, ніж дебетовий оборот по цьому ж рахунку, то досліджуване підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток звітного року. У випадку, коли дебетовий оборот за рахунком 79 «Фінансові результати» більше, ніж кредитовий оборот по даному рахунку, то це означає, що підприємство здійснило витрат більше, чим отримало доходу.

Облікова інформація по рахунку 79 «Фінансові результати» знаходить своє відображення в журналі-ордері № 6 с.-г. і відповідно у формі фінансової звітності «Звіт про фінансові результати».

Нерозподілений прибуток — це сума чистого прибутку, нерозподіленого у вигляді дивідендів між власниками підприємства. В момент виникнення весь чистий прибуток за звітний період може бути визначений як нерозподілений [37].

З метою облікового відображення нерозподіленого прибутку або непокритого збитку передбачено рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку організовано облікове відображення нерозподіленого прибутку або непокритого збитку поточного та минулих років,

а також прибуток, що був використаний в поточному році.

Для потреб формування інформації аналітичного обліку по рахунку 44 до слід враховувати те, що він організовується лише по оборотах звітнього року. По даному рахунку доцільно враховувати такі аналітичні позиції:

- чистий прибуток звітнього періоду;
- поточні витрати, втрати, які були списані, як використання прибутку підприємства у звітньому періоді;
- проведені відрахування до резервного фонду;
- дивіденди, що нараховані за попередні звітні періоди;
- дивіденди, що нараховані у звітньому періоді (аванс).

За всіма аналітичними позиціями аналітичний облік організується наростаючими підсумками з початку звітнього періоду.

Інформація по рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» повинна бути відображена в журналі-ордері № 7с.-г. та у Ф.-2 «Звіті про фінансові результати».

На ПП «Агрофірма Батьківщина» основним узагальнюючим показником, що визначає фінансовий результат господарської діяльності у продовж останніх трьох років є прибуток. Порядок та цілі на які буде використано прибуток визначає його власник згідно із Статутом підприємства.

За рахунок одержаного прибутку, першочергово, за встановленими нормативами проводяться розрахунки з бюджетною системою, формуються фонди цільового призначення на підприємстві, а також можуть покриватися збитки минулих років.

Остаточна сума чистого прибутку, одержаного базовим підприємством, як результат його фінансово-господарської діяльності, після сплати податків до бюджетної системи, а також інших платежів, направляється для виплати дивідендів власнику ПП «Агрофірма Батьківщина» у розмірі, встановленому зборами учасників товариства.

Сума, яка залишилася після попереднього розподілу, згідно з статутними документами направляється на формування створених на підприємстві фондів,

наприклад:

- до резервного капіталу у розмірі, що не повинен бути менше 25 % статутного капіталу підприємства. Кошти цього капіталу використовується для покриття тих витрат, що пов'язані з відшкодуванням збитків та виникших позапланових витрат. Даний фонд (капітал) фонд утворюється завдяки щорічним відрахуванням у встановленому розмірі, що повинен бути не менше 5 % чистого прибутку підприємства до отримання необхідної суми. Кошти даного фонду (капіталу) зараховуються на спецрахунок в установі банку. Щодо рішення про використання коштів даного фонду, то воно приймається зборами учасників товариства;

- до фонду сплати дивідендів, причому, розмір планової та нарахованої за поточний рік суми грошових коштів даного фонду затверджується зборами учасників товариства;

- до фонду соціально-культурного розвитку, який також формується та використовується у відповідності до рішення, яке затверджується загальними зборами учасників товариства.

В разі потреби ПП «Агрофірма Батьківщина» може створювати й інші фонди, що мають законодавчу приналежність та структуру. Збитки, які можуть виникати за результатами діяльності товариства, перекриваються за рахунок коштів резервного капіталу, а у випадку їх недостатності - з інших фондів, які створені на підставі установчих документів.

Як підсумковий показник - фінансовий результат, за рахунок якого відбулося збільшення власного капіталу, тобто отриманий прибуток, може залишитися на балансі підприємства нерозподіленим. Проте, на досліджуваному підприємстві, найчастіше здійснюють його розподіл за напрямками використання у майбутньому.

Розподіл прибутку, у даному випадку по ПП «Агрофірма Батьківщина» це нарахування дивідендів, виплата за облігаціями, відрахування до резервного капіталу та інші напрямки його використання в поточному періоді, здійснюється на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Аналітичний облік прибутку, що був використаний у звітному періоді організується за відповідними напрямками його використання. Первинними документами, в яких відображається інформація про використання прибутку є встановленої форми розрахунки та довідки бухгалтерії.

Дані по субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» знаходять своє відображення у журналі-ордері № 7 с.-г..

Як зазначалося вище, протягом досліджуваного періоду 2015 року базове підприємство ПП «Агрофірма Батьківщина» характеризувалось прибутковістю. У випадку отримання збитків, їх сума знайде своє відображення на рахунку 442 «Непокриті збитки».

У відповідності до установчих документів сільськогосподарські формування можуть створювати також фонди накопичення і споживання. Під фондами накопичення розуміють такі засоби, які направляються на виробничий розвиток підприємства та інші аналогічні цілі. Як кінцевий результат використання цих засобів може бути придбання або ж створення нового майна підприємства.

Під фондами споживання розуміють такі засоби підприємства, які можуть бути спрямовані на матеріальне заохочення працівників, здійснення відповідних заходів по соціальному розвитку або інших аналогічних заходів та робіт. Порядок та перлік створюваних фондів спеціального призначення регулюється установчими документами. Вищенаведені фонди можуть формуватися та направлятися за рахунок проведених відрахувань від чистого прибутку, за рахунок цільових внесків засновників підприємства та інших джерел.

З метою організації відповідної системи аналітичних рахунків, на яких на протязі облікового періоду формуються витрати і доходи підприємства, необхідно враховувати такі чинники, як потреби внутрішніх споживачів так і вимоги форм зовнішньої фінансової звітності, з врахуванням відповідних рахунків і субрахунків діючого Плану рахунків.

Для дослідження сучасного стану обліку фінансових результатів і

розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління достовірною інформацією було проведено дослідження базового приватного сільськогосподарського підприємства Вінницького району ПП «Агрофірма Батьківщина».

Проведеними дослідженнями встановлено, що базове підприємство не складає щорічно або не вносять зміни до існуючого Наказу про облікову політику, а тому і відсутній чіткий процес обліку. Ця ситуація є типовою не тільки для досліджуваного підприємства, а більшості підприємств сільськогосподарського виробництва Вінницької області. Значна частина обстежуваних підприємств здійснює облік доходів і витрат окремо по кожній продукції, а решта по галузях виробництва і в цілому по підприємству (така ситуація характерна для малих підприємств, у тому числі і для фермерських господарств).

В умовах сьогодення, багатогалузевий характер сільськогосподарського виробництва, у тому числі ПП «Агрофірма Батьківщина», яке має окрім сільськогосподарського виробництва такі види діяльності, як торгівля, ковбасне виробництво, громадське харчування, надання послуг потребує надання інформації про одержанні доходи за цими галузями підприємства. А тому доцільно аналітичний облік доходів від реалізації вести за видами або групами (продукції, товарів, робіт, послуг) та каналами (напрямами) реалізації. Для сільськогосподарських підприємств рекомендовані окремі групи доходів від реалізації за видами продукції:

- рослинництво;
- тваринництво;
- переробка продукції рослинництва та тваринництва.

У ПП «Агрофірма Батьківщина» для облікового відображення доходів використовують рахунок 701 «Доходи від реалізації», до якого відкривають субрахунки 701/1 – продукція рослинництва, 701/2 – продукція тваринництва.

Як окремі напрямки, щодо реалізації сільськогосподарської продукції на досліджуваному підприємстві є наступні:

- для державних та регіональних потреб;
- переробки самим підприємством;
- через створені мережі пунктів заготівлі;
- ринкова торгівлі (виїздна);
- за бартерними (товарообмінними) пераціями;
- в рахунок майнового та земельного паїв;
- робітникам даного підприємства, як оплата праці;
- за іншими напрямками.

Однією з головних особливостей сільськогосподарської діяльності є той факт, що не вся с.-г. продукція може бути товарною (проданою). Значна частина власної продукції може бути спрямована та використана для внутрішньогосподарських потреб, таких як наприклад, корма для тварин, насіння тощо.

Дане господарство паралельно з ручною обробкою інформації використовує автоматизовану, і тільки в частині обліку банківських операцій. Інші господарські операції здійснюються без використання автоматизованих засобів обробки інформації. Тому для ПП «Агрофірма Батьківщина» варто було б придбати саме комп'ютерну програму «1С: Бухгалтерія», версія 7.7. Хоча дослідження показали, що ця програма не зовсім пристосована для обліку операцій в сільськогосподарських підприємствах. Зокрема облік операцій з орендної плати, майнові паї, земельні паї, обліку витрат по статтях (калькуляція) майже неможливий. Тому це підприємство майже не використовує цю спеціалізовану комп'ютерну програму повністю.

ПП «Агрофірма Батьківщина» використовує стару журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку. Тому пропонуємо здійснювати обліковий процес з використанням журнально-ордерної форми затвердженої Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 року №390 щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств [53].

Використовуючи дану форму обліку передбачається, що

сільськогосподарські підприємства здійснюють синтетичний та аналітичний облік у журналах-ордерах та відомостях до них. Записи до журналів-ордерів здійснюються на підставі нагромаджувальних відомостей, реєстрів та аналітичних даних до відповідних рахунків.

Схематично записи в регістрах з обліку формування та відображення доходів та розрахунків з покупцями і замовниками за відповідними рахунками 36, 70, 71, 72, 73, 74, 79 узагальнено на рис. 2.11.

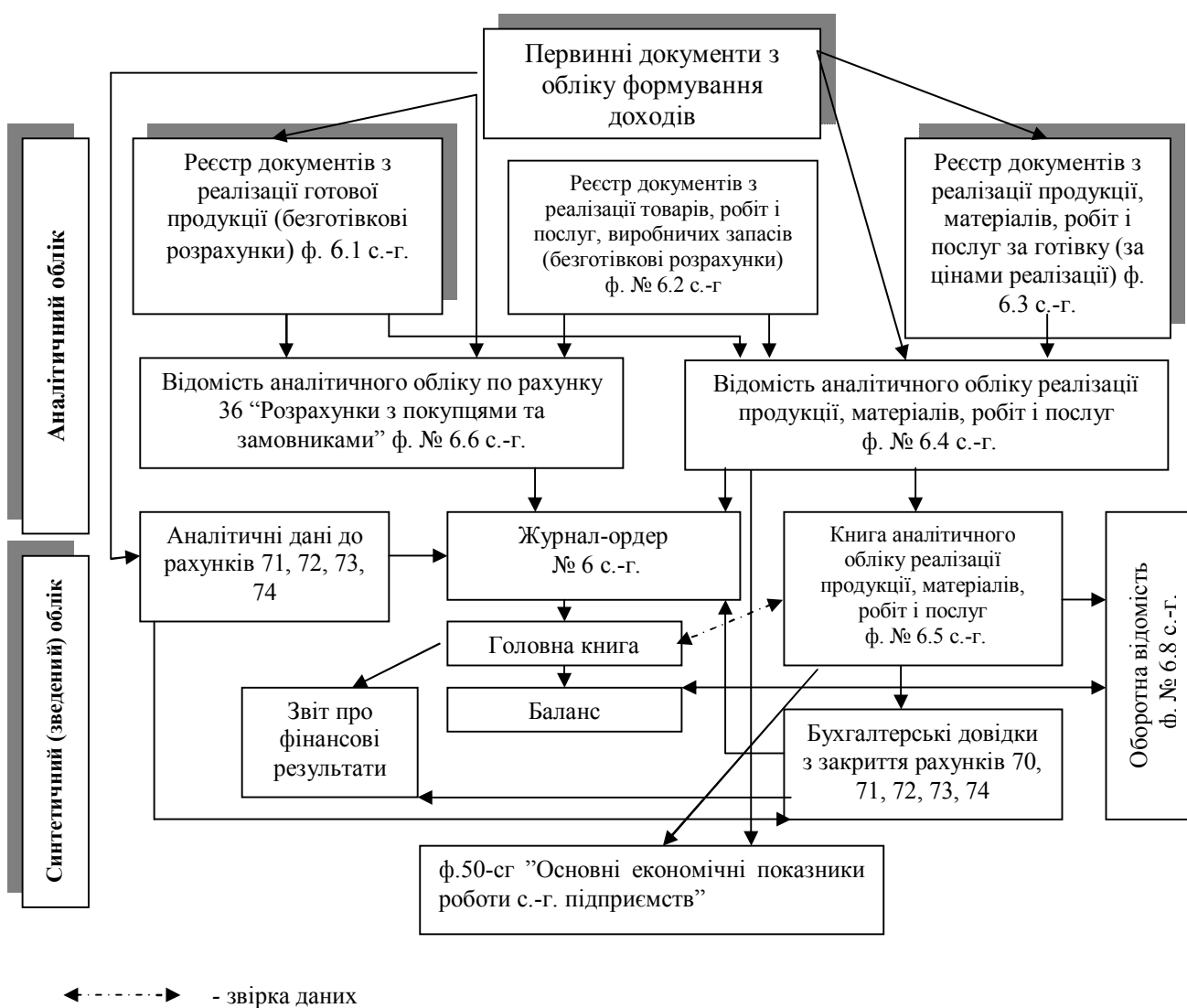


Рис. 2.11. Схематичне зображення обліку формування доходів с.-г. підприємства

У відповідності до сформованої схеми з обліку формування доходів та фінансових результатів застосовують журнал-ордер № 6 с.-г. та відповідні відомості до нього. В журналі-ордері № 6 с.-г. облік здійснюють за наступними

рахунками: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати».

Одним із головних облікових документів, який слугує підставою для заповнення журналу-ордеру № 6 с.-г., передбачена «Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг» форми № 6. 4 с.-г., в якій у відповідності до напрямків реалізації здійснюють аналітичний облік з реалізації продукції за кількістю та вартістю окремих видів реалізованої продукції, виконаних робіт й наданих послуг на сторону.

На окремих сторінках даної відомості здійснюють облікове відображення реалізованої продукції тваринництва, рослинництва і т. д. Підсумки виводять по кожній галузі відокремлено та загалом по сільськогосподарському підприємству.

Після сформованих показників у Відомості № 6.4 с.-г. інформацію переносять до «Книги аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг» за встановленою формою № 6. 5 с.-г. Інформація сформована у даній книзі відображає реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг) та слугує підставою для формування та складання фінансової звітності.

Варто погодитися з думкою деяких науковців, які пропонують Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 6. 5 с.- г. вести, як обліковий регістр аналітичного обліку до рахунку 79 «Фінансові результати», та відображати на ньому собівартість реалізованої продукції (по дебету рахунка 79) і виручку від реалізації (по кредиту рахунка 79) [64]. Вважаємо, що Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг треба вдосконалити, з врахуванням в ній окремо по кожній продукції витрат на збут, що в свою чергу дає можливість скоротити витрати часу при складанні розрахунку повної собівартості, яка формується в статистичній формі 50-с.-г..

Для того, щоб здійснювати контроль за записами в книзі потрібно формувати Оборотну відомість (ф. № 6.8 с.-г.), в яку переносяться всі

аналітичні рахунки, що відкриті в даній Книзі.

Журнально-ордерна форма обліку – це певна методологія відображення господарських операцій, які були здійснені на підприємстві на протязі відповідного періоду [63].

На даний час із впровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» ця система обліку має певні неузгодження та порушуються записи та структура журналів-ордерів, які застосовує ПП «Агрофірма Батьківщина», таким чином втрачається актуальність цих журналів-ордерів. Така ситуація пояснюється в першу чергу тим, що продукція в даний час оцінюється за первісною тобто справедливою вартістю, а тому коригування вартості потрібно здійснювати щомісяця. В старій формі обліку, журнали не передбачають такі рахунки і операції, що унеможлиблює заповнення відповідної форми фінансової звітності. Однак, для різних рівнів системи управління необхідна і різна інформація, тому інформація сформована в фінансовому обліку спрямована в першу чергу, на дотримання (формування) єдиного методологічного підходу до визначення фінансових результатів у всіх галузях народного господарства. Проте, деяка інформація за сферами сільськогосподарської діяльності частково отримується за методикою П(С)БО 30 «Біологічні активи»). Запровадження Методичних рекомендацій [53] для використання сільськогосподарськими підприємствами, дає можливість уникнути зайвої роботи щодо самостійної розробки додаткових облікових документів, щоб прилаштувати свою облікову інформацію до вимог цього стандарту. Все це засвідчує про відповідні процеси направлені на удосконалення системи обліку доходів, витрат та фінансових результатів в сільськогосподарському виробництві з урахуванням його особливостей.

На досліджуваному підприємстві ПП «Агрофірма Батьківщина» при відпуску сільськогосподарської продукції зі складу в бухгалтерії підприємства виписують видаткову накладну, де відображають наступні показники: кому та за якою вартістю відпускається (продається) продукція. В кінці місяця завідуючий складом (комірни) складає Матеріальний звіт в

розрізі видів реалізованої продукції, де відображається залишок на початок звітної періоду (місяця), скільки отримано та з яких джерел, а потім відпуск продукції за каналами реалізації та залишок на кінець місяця. Обов'язковою умовою є відображення кількості реалізованої продукції та її планова собівартість. У тих випадках, якщо здійснювався продаж за готівкові кошти фізичній особі, то до Матеріального звіту докладається реєстр з реалізації продукції за готівкові кошти, де відображається дата, прізвище особи, котра придбала продукцію, кількість і отриманий дохід (виручка), а також номерация накладних на відпуск. На підставі цих документів одночасно бухгалтер проводить розшифровку даної товарної продукції з виділенням такої інформації, як: кількість кожного виду продукції, дохід (виручка) та собівартість реалізованої продукції, а також сума податкових розрахунків з ПДВ. За даними цієї розшифровки формується Відомість аналітичного обліку з реалізації, яка складається аналогічно Відомості 6.4.

На основі цієї інформації формується журнал- ордер № 6 та Відомість до рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (табл.2.2).

Таблиця 2.2

**Розшифровка до рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»
за березень 2016 року**

Назва продукції: пшениця яра

Зміст операції	У Д-т рах. 701 з К-ту 6413	Сума по Д-ту	З К-ту 701 в Д-т рахунків			Сума по К-ту
			361	672	30,31	
Продано пшеницю за готівку	10382	10382	62293	-	-	62293
Продано пшеницю ФГ «Каскад»	9333	9333	56000	-	-	56000
Разом:	19715	19715	118293	-	-	118293

За даними показниками сформованими в журналі-ордері № 6 заповнюється Головна книга, де відображаються обороти за дебетом і кредитом

кожного місяця та сальдо по відповідних рахунках.

Дослідженнями встановлено, що хоч і є затвержені Міністерством аграрної політики форми обліку реалізації продукції, проте базове підприємство використовує зовсім інші, пристосовані під власні потреби і контролюючих органів. Така ситуація ускладнює роботу облікових працівників та вимагає додаткового часу та зусиль при складанні відповідної документації. Тому вважаємо за доцільне запропонувати використовувати один документ, який дозволить скоротити трудомісткість робіт та всі результати накопичити в єдиному реєстрі.

З метою визначення прибутку чи збитку внаслідок реалізації будь-якого виду продукції, необхідно на підставі товарно-транспортних накладних зробити відповідні записи до реєстру документів по реалізації готової продукції (ф. № 6.1 с.-г. або ф. 6.3 с.-г., у випадку реалізації, що проводилась за готівкові кошти), і відповідно підсумки за цими реєстрами віднести у Відомість (ф. № 6.4 с.-г.). Всі ці операції ускладнюють облікове забезпечення звітності підприємства про сформовані фінансові результати.

Тобто, у Відомості № 6.4 с.-г. здійснюється деталізується тільки кредитового обороту по рахунку 70 «Доходи від реалізації», а відображення обороту дебетового загалом, у тому числі ПДВ, акцизного збору та інших вирахувань з доходу, взагалі не передбачено в жодному аналітичному реєстрі, причому не тільки в журнально-ордерній формі обліку, що рекомендована для сільськогосподарських підприємств, але й тих, що виконуються за допомогою комп'ютерних програм.

Все вищеперераховане вказує на необхідність вдосконалення Відомості № 6.4 с.-г. з аналітичного обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, в якій до рахунку 70 «Доходи від реалізації» за оборотами по дебету необхідно додати наступні графи: розрахунки по ПДВ, розрахунки по акцизному збору.

Проведеними дослідженнями виявлено, що на кожний рахунок з реалізації продукції розроблені певні відомості, реєстри і журнали-ордера, проте деякі із них не в повній мірі задовольняють потреби підприємства, тому

виникає нагальна потреба в удосконаленні цих форм.

Методологічною та методичною основою з формування в системі бухгалтерського обліку інформації про витрати підприємства встановлює П(С)БО 16 «Витрати» [76] та Інструкція про застосування Плану рахунків №291 [34]. Для обліку витрат діяльності використовуються рахунки 2 класу «Запаси», 8 класу «Витрати за елементами», 9 класу «Витрати діяльності». На відповідних рахунках класу 2 здійснюють облік прямих витрати на виробництво. Понесені підприємством загальновиробничі витрати попередньо збирають по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а надалі в порядку їх розподілу відносять на собівартість продукції по дебету рахунка 23 «Виробництво». По готовій продукції, що надійшла із виробництва здійснюють оприбуткування по дебету рахунків 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунка 23 «Виробництво». Відповідно списання собівартості продукції (робіт, послуг), що були реалізовані відносять в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» з кредиту рахунків 26 або 27.

Дослідження обліку витрат діяльності ПП «Агрофірма Батьківщина» показали, що досліджуване підприємство використовує тільки рахунки класу 9 та здійснює калькуляцію продукцію за аналітичними рахунками.

Розглянемо більш детальніше облік витрат по кожній продукції з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» на матеріалах базового підприємства.

Рахунки 9 класу (рахунки 90-98) за своєю економічною суттю призначені для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. По дебету цих рахунків здійснюють відображення витрат, а по кредиту їх віднесення (списання) на фінансові результати по дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

З метою облікового відображення витрат діяльності використовується згідно Методичних рекомендацій [53] журнал-ордер № 5Г с.-г., де здійснюють відображення операцій по рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші

витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Пропонований вкладний аркуш до журналу-ордеру № 5Г с.-г.,
березень 2016 р.**

В дебет рахунків	Код рахунку	Підстава, дата, № документа	В дебет рахунків 79 «Фінансові результати» та 64 «Розрахунки за податками й платежами»					
			№791	№792	№793	№794	Разом	№64
Собівартість реалізованої готової продукції	901	Відомість	2135	-	-	-	2135	427
Собівартість реалізованих товарів	902		856				856	171
Собівартість реалізованих робіт і послуг	903	Відомість	147				147	29
Разом			3138				3138	627
Інші витрати операційної діяльності	94		258				258	52
Фінансові витрати	95	Відомість		56			56	
Втрати від участі в капіталі	96			-			-	
Інші витрати	97	Відомість			12		12	2
Податок на прибуток	98		-			-	-	
Разом			3396	56	12	-	3464	681

Кредитові обороти по рахунках 17 і 54 у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків переносять в журнал-ордер №3Г с.-г. на основі аналітичних даних до цих рахунків, які містяться у цьому журналі-ордері, проте, на досліджуваному підприємстві такі записи не здійснюють, оскільки воно не є платником податку з прибутку.

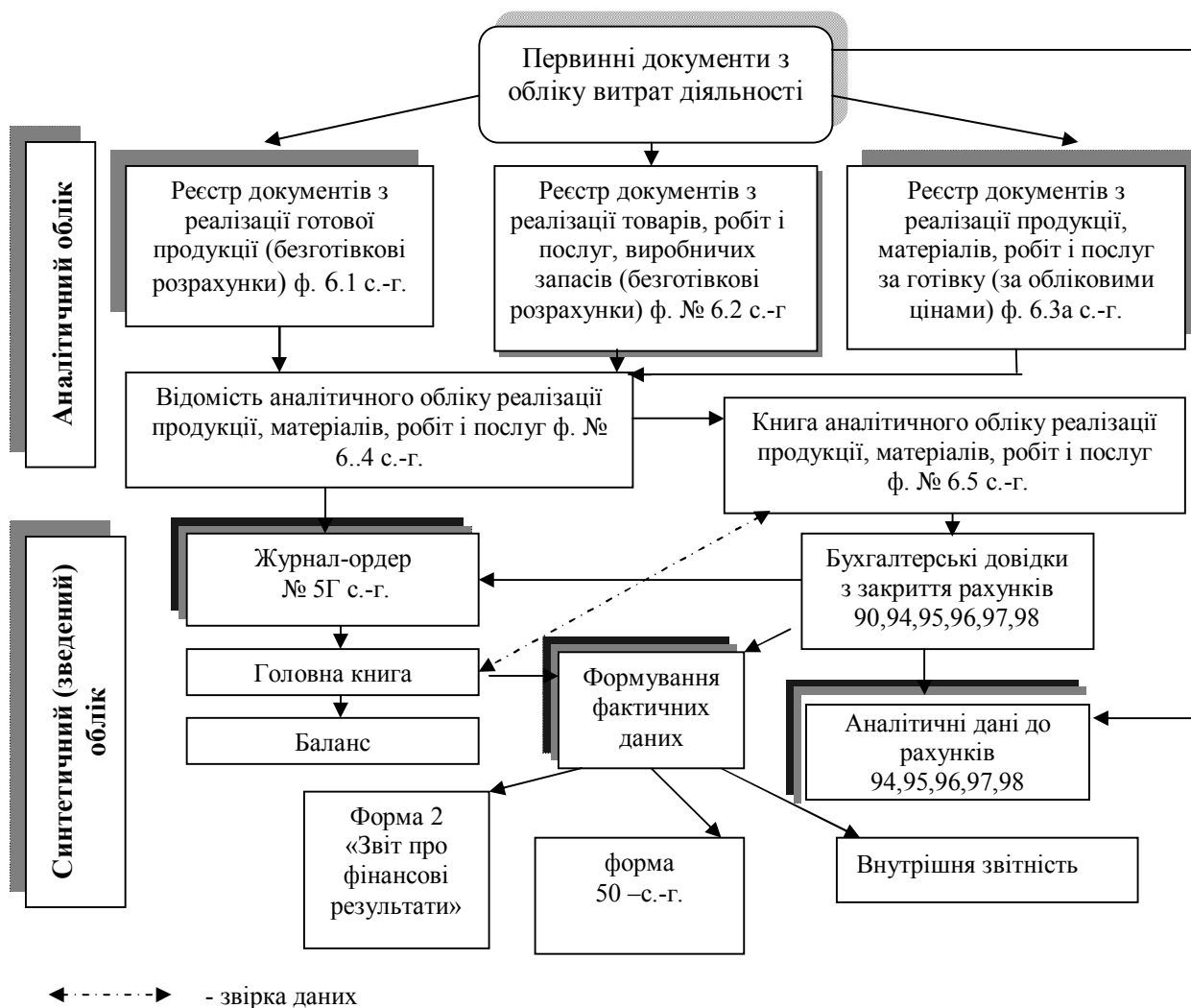
Обороти по кредиту за відповідними субрахунками 901, 902, 903 в порядку їх закриття відносять у дебет рахунку 79 «Фінансові результати» в журналі-ордері № 5Г с.-г. на основі довідок бухгалтерії, що складаються з використанням Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг №.5.12 с.-г.

Кредитові обороти по витратних рахунках 94, 95, 96, 97 та 98 переносяться до журналу-ордеру № 5Г с.-г. в порядку їх закриття по дебету рахунку 79 на підставі довідок бухгалтерії, що складаються на підставі аналітичних даних по цих рахунках у цьому ж журналі-ордері.

Аналітичні дані формуються на підставі первинних документів за

відповідними статтями витрат.

Узагальнена схема записів з обліку формування витрат діяльності за витратними рахунками 90, 94, 95, 96, 97 та 98 відображена на рис. 2.12.



2.12. Схема обліку формування витрат сільськогосподарського підприємства

Первинне облікове відображення витрат здійснюється в реєстрах, відомостях з обліку витрат, книгах передбачених для реалізації продукції. Після первинної реєстрації ці дані переносяться в журнал-ордер № 5Г с.-г. та заносяться в Головну книгу. На основі Головної книги формується звітність ПП «Агрофірма Батьківщина».

Проте, варто пам'ятати, що в Головній книзі дані про собівартість реалізованої продукції (робіт, товарів, та послуг) формуються за показниками кредитових оборотів рахунку 21 «Поточні біологічні активи», 26 «Готова

продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а не по рахунку 90 «Собівартість реалізації» у Відомості 6. 4 с.-г., проте саме її показники є підставою для формування та складання ф.№2 «Звіт про фінансові результати».

Для ПП «Агрофірма Батьківщина» рекомендовано до рахунку 23 «Виробництво» відкрити субрахунки за видами відповідних виробництв у наступному порядку:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислові виробництва»;
- 234 «Допоміжні виробництва»;
- 235 «Утримання машинно-тракторного парку».

До таких субрахунків як 233, 234 доцільно відкрити субрахунки другого порядку у такій структурі:

- 233.1 «Переробка сільськогосподарської продукції»;
- 233.2 «Забій тварин».

З врахуванням наведених пропозицій головний бухгалтер досліджуваного підприємства ПП «Агрофірма Батьківщина» буде відображати узагальнюючі дані по кожному субрахунку рахунка 23 «Виробництво», а саме: Відомість обліку витрат до рахунка 231 «Облік витрат на виробництво продукції рослинництва», відокремлено по кожній сільськогосподарській культурі; узагальнююча Відомість про роботу вантажного транспорту, буде складатися щоквартально; узагальнена Відомість роботи механізованої бригади також буде складатись щоквартально.

Одночасно з 9 класом рахунків великі підприємства (досліджуване підприємство ПП «Агрофірма Батьківщина» можна по кількості працюючих та обсягу реалізації продукції віднести до великих підприємств) повинні вести облік понесених витрат діяльності за елементами, для чого визначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Проте, базове підприємство їх не використовує. Однак, у розділі III «Елементи операційних витрат» Звіту про

фінансові результати (ф. № 2), який складає дане підприємство відображаються дані, які накопичуються за дебетом рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Тому пропонуємо для даного підприємства використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами», що дасть можливість на основі даних Головної книги за кожний звітний період заповнити III розділ Звіту про фінансові результати.

Доцільно до журналу-ордеру № 5В с.-г. додати розділи, де буде розкриватися інформація на рахунках класу 8 «Витрати за елементами». Першочергово потрібно обліковувати самі витрати цього класу, з використанням кореспондуючих з ним рахунків, а надалі можна витрати відносити на фінансові результати, що обліковуються по рахунку 79 «Фінансові результати». На підставі інформації сформованої в цих розділах можна буде скласти звітну форму ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати», а саме розділ III «Елементи операційних витрат».

Отже, великим підприємствам доцільно одночасно з класом 9 «Витрати діяльності» вести облік витрат на рахунках класу 8, для того, щоб уникнути позасистемного їх відображення у фінансовій звітності, а саме ф. № 2 «Звіт про сукупний дохід».

2.3. Узагальнення інформації про доходи та фінансові результати у фінансовій звітності

Форма бухгалтерського обліку, як певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них обирається підприємствами самостійно з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних. Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, враховуючи конкретні особливості діяльності та технології облікового процесу. На вибір форми обліку впливають: обсяг облікових робіт, забезпеченість обліковими кадрами та їх кваліфікація, можливості використання комп'ютерів. Форма бухгалтерського обліку повинна відповідати таким вимогам (рис.2.13) [64]:

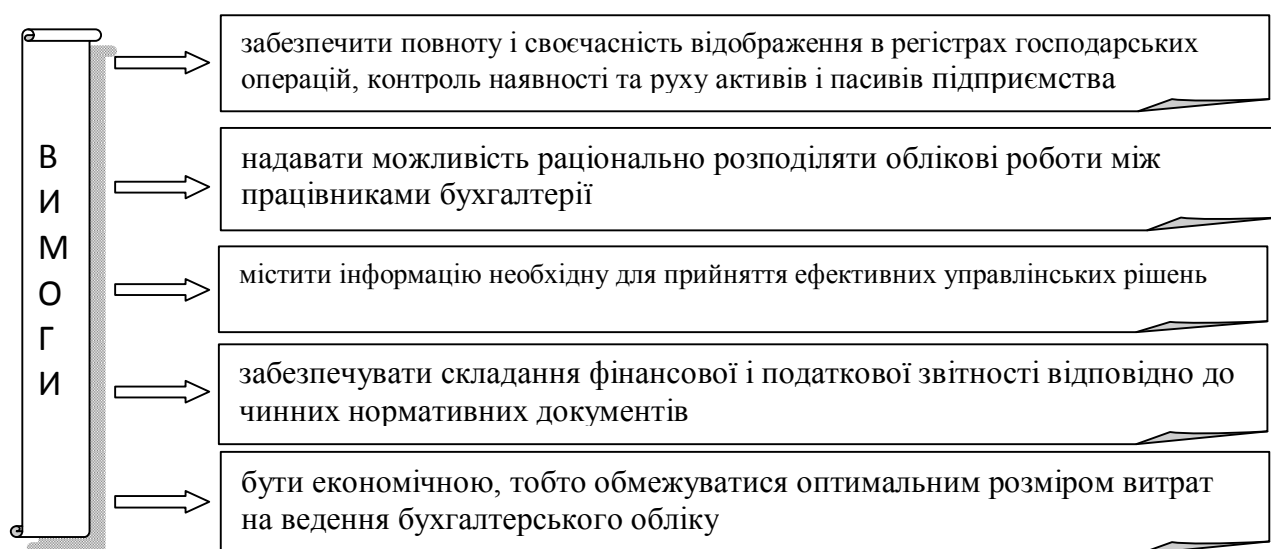


Рис. 2.13. Вимоги, щодо форм бухгалтерського обліку

Швидкий розвиток комп'ютерної техніки створив умови для широкого її використання в бухгалтерському обліку, що забезпечує автоматизований процес збирання, реєстрації та опрацювання облікової інформації. Тому для ПП «Агрофірма Батьківщина» доцільно придбати та використовувати програму «1С: Підприємство».

Фінансові результати господарсько-фінансової діяльності будь-якого підприємства за звітний період відображаються у відповідних формах фінансової звітності, метою якої є забезпечення загальних інформаційних потреб відповідного кола користувачів, що використовують її показники, як основне джерело фінансової інформації при прийнятті економічних рішень.

Складовими фінансової звітності ПП «Агрофірма Батьківщина» є:

- баланс Ф.№1;
- звіт про фінансові результати Ф.№2 ;
- звіт про рух грошових коштів Ф.№3 ;
- звіт про власний капітал Ф.№ 4 ;
- примітки до фінансової звітності Ф. №5 .

Фінансові результати діяльності базового підприємства відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), що складається згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[59]. Цим Положенням визначені зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги

до розкриття його статей доходів і витрат та порядок визначення прибутку (збитку) за звітний період.

Для визначення фінансового результату базового підприємства в Звіті необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були понесені для одержання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються в системі бухгалтерського обліку, а на підставі цього обліку в Звіті про фінансові результати у момент їх виникнення, а не в момент надходження або сплати грошей (спосіб нарахування).

Вимоги до Звіту про фінансові результати визначають і вимоги до організації та ведення бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємства. Як і в Звіті про фінансові результати, так і в бухгалтерському обліку виділяють статті, що дають можливість визначити фінансовий результат від господарської діяльності, а також у складі основної діяльності - від операційної та іншої діяльності (фінансової та інвестиційної). Така класифікація доходів і витрат має важливе значення для об'єктивної оцінки діяльності підприємства.

Особливість відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів господарсько - фінансової діяльності підприємства полягає в тому, що протягом року фінансовий результат визначається оперативно в Звіті про фінансові результати, а в бухгалтерському обліку він відображається заключними записами по підсумку за звітний рік.

Форма звіту про фінансові результати побудована за принципом функціонального групування доходів і витрат, що дає змогу оцінити рівень і вартість кожної функції. Доходи і витрати включають до Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

Звіт складається із чотирьох розділів:

I. Фінансові результати.

II. Сукупний дохід.

III. Елементи операційних витрат.

IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Розділ I побудований відповідно до класифікації доходів і витрат за

видами діяльності та функціями. Фінансовий результат у зазначеному звіті відображається по рядках 2190, 2195, 2290, 2295, 2350 та 2355. Із трьох видів діяльності підприємств (операційної, інвестиційної, фінансової) тільки виділено фінансовий результат від операційної діяльності (рядки 2190, 2195). Послідовним зіставленням доходів і витрат визначається чистий прибуток (збиток) звітного періоду. Цей показник, як правило, не збігається з показником нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), що відображається у Балансі, оскільки останній розраховується за даними субрахунку 441.

Розділ I Звіту про фінансові результати слігіє аналогом до рахунку 79 «Фінансові результати», на якому у кінці місяця закриваються рахунки доходів (клас 7) і рахунки витрат (клас 9).

Розділ II. Сукупний дохід розкриває дані про інший сукупний дохід, як доходи та витрати, що не включені до фінансових результатів підприємства. А саме – як зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій й інших подій (за винятком зміни капіталу за рахунок операцій із засновниками). Причому у даному розділі визначається сума іншого сукупного доходу до оподаткування (рядок 2450), податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом (рядок 2455) та сукупний дохід підприємства за звітний період (рядок 2465).

Розділ III відображає елементи операційних витрат, яких понесло підприємство в процесі своєї господарської діяльності на протязі звітного періоду. Даний розділ заповнюють тільки підприємства, які здійснюють облік витрат з використанням рахунків класу 8 на підставі відповідних рахунків (80, 81, 82, 83, 84). Підприємства, які не використовують спеціальні рахунки для обліку елементів витрат (у тому числі ПП «Агрофірма Батьківщина»), заповнюють цей розділ за допомогою вибірок із реєстрів обліку матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, амортизації та інших операційних витрат.

Інформацією для заповнення третього розділу Звіту є дані оборотів по рахунках обліку витрат класу 8 «Витрати за елементами».

Розділ IV заповнюють лише акціонерні товариства, прості акції (або

потенційні прості акції) яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах.

Важко переоцінити значення звіту про фінансові результати та порядок розкриття в ньому фінансової інформації про доходи та витрати суб'єкта господарювання, на основі чого прогноуються показники фінансово-господарської діяльності. Особливої значимості набуває механізм розкриття інформації у розрізі доходів, витрат та фінансових результатів з метою обґрунтування об'єктивних та раціональних управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію фінансових результатів у майбутньому. Причому, основними напрямками використання інформації звіту про фінансові результати є прогнозування та аналіз показників прибутковості, ділової активності, структури доходів та витрат за видами діяльності.

В балансі сільськогосподарських підприємств, у тому числі ПП «Агрофірма Батьківщина» фінансові результати відображаються в рядку 1420 пасиву балансу за кредитовим оборотом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений», рахунку 44 та дебетовим - субрахунку 442 «Непокритий збиток» в кінці звітнього року.

В примітках до фінансової звітності доходи відображаються в Розділі V «Доходи і витрати» за статтями та видами доходів та витрат.

2.4. Шляхи удосконалення методики обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах

Фінансові результати господарсько-фінансової діяльності будь-якого підприємства за звітний період узагальнюються у Звіті про фінансові результати (ф.№2), що складається у відповідності до вимог НП(С)БО 1. Протягом поточного року фінансовий результат від фінансово-господарської діяльності підприємства - прибуток чи збиток визначається оперативно без облікового відображення тільки у Звіті про фінансові результати ПП «Агрофірма Батьківщина». Аналогічним чином визначається фінансовий результат від фінансових операцій.

У табл. 2.4 наведені основні бухгалтерські проведення, щодо обліку та визначення фінансових результатів діяльності пропонувані для базового підприємства ПП «Агрофірма Батьківщина».

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів ПП
«Агрофірма Батьківщина»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано матеріальні витрати	79	80	12398
2	Списано витрати на оплату праці	79	81	2003
3	Списано відрахування на соціальні заходи	79	82	795
4	Списано амортизаційні витрати	79	83	349
5	Списано інші операційні витрати	79	84	1501
6	Списано інші затрати	79	85	-
7	Списано собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг	79	90	15719
8	Списано адміністративні витрати	79	92	308
9	Списано витрати на збут	79	93	58
10	Списано інші операційні витрати	79	94	37
11	Списано фінансові витрати	79	95	551
12	Списано втрати від участі в капіталі	79	96	-
13	Списано інші витрати	79	97	-
14	Списано нарахований податок на прибуток	79	98	-
15	Списано доходи від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	703	791	19273
16	Списано інші операційні доходи	71	791	-
17	Списано дохід від участі в капіталі	72	791	-
18	Списано інші фінансові доходи	73	791	56
19	Списано інші доходи	74	791	-
20	Відображено прибуток	79	44	2656
21	Відображено збитки	44	79	-

З метою підвищення інформативності облікових даних про фінансові результати доцільно попередньо узагальнювати таку облікову інформацію в окремому реєстрі – «Аналітична відомість про фінансові результати». В ній доцільно нагромаджувати інформацію про фінансові результати за видами

діяльності: операційна, фінансова, інша, оскільки в Журналі-ордері 6 с.-г. наводяться тільки узагальнені дані по рахунку 79 «Фінансові результати». Форма та порядок заповнення даного документа наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Пропонована аналітична відомість з формування фінансових результатів
(тис.грн.)

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків			
		791 «Результат операційної діяльності»	792 «Результат фінансових операцій»	793 «Результат іншої діяльності»	Разом
1	70 «Доходи від реалізації»	19273	x	x	19273
2	71 «Інший операційний дохід»	x	x	x	x
3	72 «Дохід від участі в капіталі»	x	x	x	x
4	73 «Інші фінансові доходи»	x	56	x	56
5	74 «Інші доходи»	x	x	x	x
	Разом	19273	56	-	19329

Отже, запропоновані пропозиції дають можливість підвищити аналітичність та інформативність створюваної облікової інформації про фінансові результати та слугуватимуть ефективності вибірки облікових показників для управлінських потреб.

Тимчасові рахунки починають звітний період з нульового сальдо, на них накопичується інформація про доходи і витрати за даний період, що дає змогу складати проміжну звітність (квартальну, за півроку, дев'ять місяців тощо). В кінці звітного періоду рахунки доходів і витрат закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати».

При складанні квартальних звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунку 79 «Фінансові результати», і якщо кредитовий оборот по рахунку 79 буде більше дебетового обороту, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року. Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 «Фінансові результати» більше кредитового обороту, то підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу.

Фінансовий результат є найбільш узагальнюючим показником, який характеризує результати роботи підприємства, його підрозділів і напрямків його діяльності. Цей показник узагальнює майже всі аспекти діяльності аграрного підприємства: продуктивність праці, ступінь використання виробничих фондів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни щодо реалізації продукції, тощо. Схема відображення операцій по обліку фінансових результатів в регістрах журнально-ордерної форми запропонованої для ПП «Агрофірма Батьківщина» має наступний вигляд (рис. 2.14).



◄---► - звірка даних

Рис. 2.14. Схема формування фінансових результатів за журнально-ордерною формою

Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування і обліку. Формування і облік

фінансового результату проводиться на основі фінансової звітності.

За підсумком року визначається сальдо за цим рахунком. На кредиті рахунку 79 відображаються суми після закриття рахунків обліку доходів (рахунки 70 – 74). На дебеті – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (90, 92 - 98), (рис. 2.15). Визначений фінансовий результат з рахунку 79 відноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» (дебет рахунку 79 і кредит рахунку 44 – прибуток; дебет рахунку 44 і кредит рахунку 79 – збиток)[65].

Тобто, накопичення прибутку (збитку) за всіма видами діяльності здійснюється на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

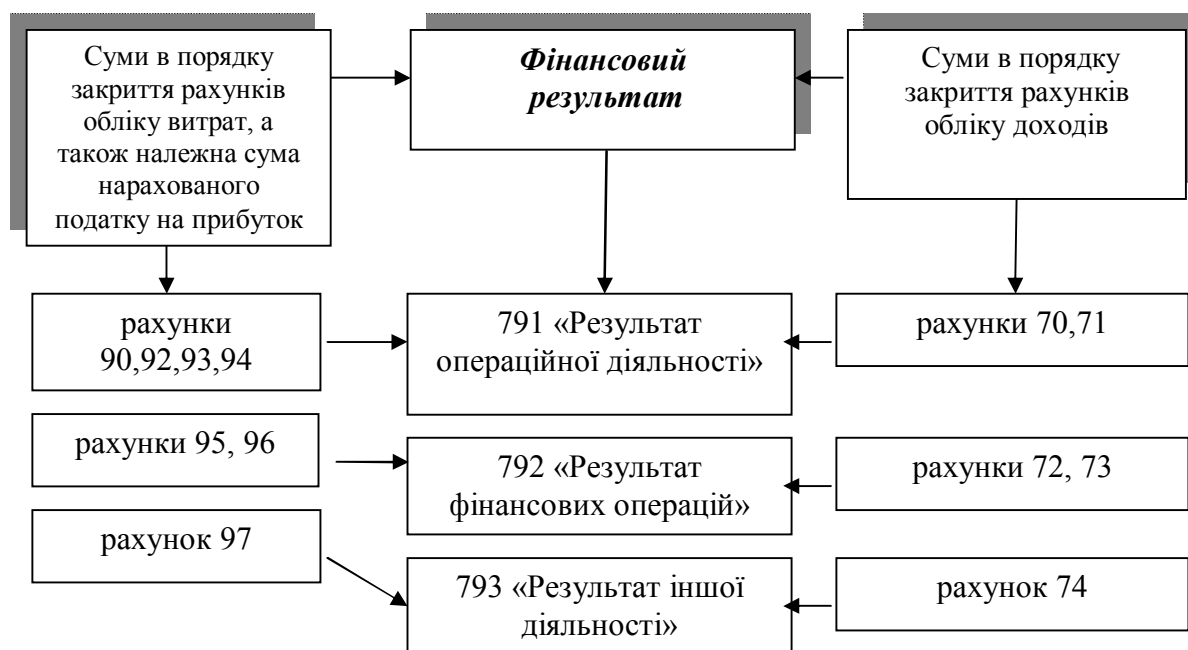


Рис. 2.15. Порядок формування даних про фінансові результати

По кредиту субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» підприємство відображає суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний доход». За дебетом субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

- ✓ собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з

кредита рахунка 90 «Собівартість реалізації»;

✓ адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»);

✓ витрати на збут (з кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»);

✓ належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток (з кредиту рахунка 98 «Податок на прибуток»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» кредитового та дебетового обороту визначається фінансовий результат прибуток чи збиток від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності у ПП «Агрофірма Батьківщина» списують на фінансово-результатний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

- на суму одержаного прибутку:

Дт 791 «Результат операційної діяльності»

Кт 441 «Прибуток нерозподілений»;

- на суму одержаного збитку:

Дт 442 «Непокриті збитки»

Кт 791 «Результат операційної діяльності».

У кредит субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітнього періоду списують доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

На дебет субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітнього періоду списують: фінансові витрати; втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої діяльності. На кредит субрахунка 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від

іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позової давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.). На дебеті субрахунка 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток) у ПП «Агрофірма Батьківщина» визначений за даними субрахунка 793 «Результат іншої діяльності», відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Таким чином на рахунку 44 формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за звітний період. Відобразимо схематично методику формування фінансових результатів (використання прибутку) на рис.2.16.

Для контролю за фінансовими результатами від операційної діяльності підприємства та аналізу цих результатів, крім узагальнених на синтетичних рахунках 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 74 «Інші доходи» та інших рахунках, використовуються дані аналітичних рахунків, що формують інформацію про фінансові результати діяльності підприємства. Такі деталізовані дані можна отримати лише з належно організованого аналітичного обліку фінансових результатів.

Завдання раціональної організації аналітичного обліку фінансових результатів на кожному підприємстві, в тому числі у ПП «Агрофірма Батьківщина» у відповідності до НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та статей Звіту про фінансові результати, на аналітичних рахунках фінансових результатів протягом року наростаючим підсумком з початку року в розрізі звітних статей нагромаджуються дані про доходи та витрати

підприємства, які потрібні не тільки для контролю та аналізу, а і для складання самого Звіту про фінансові результати.

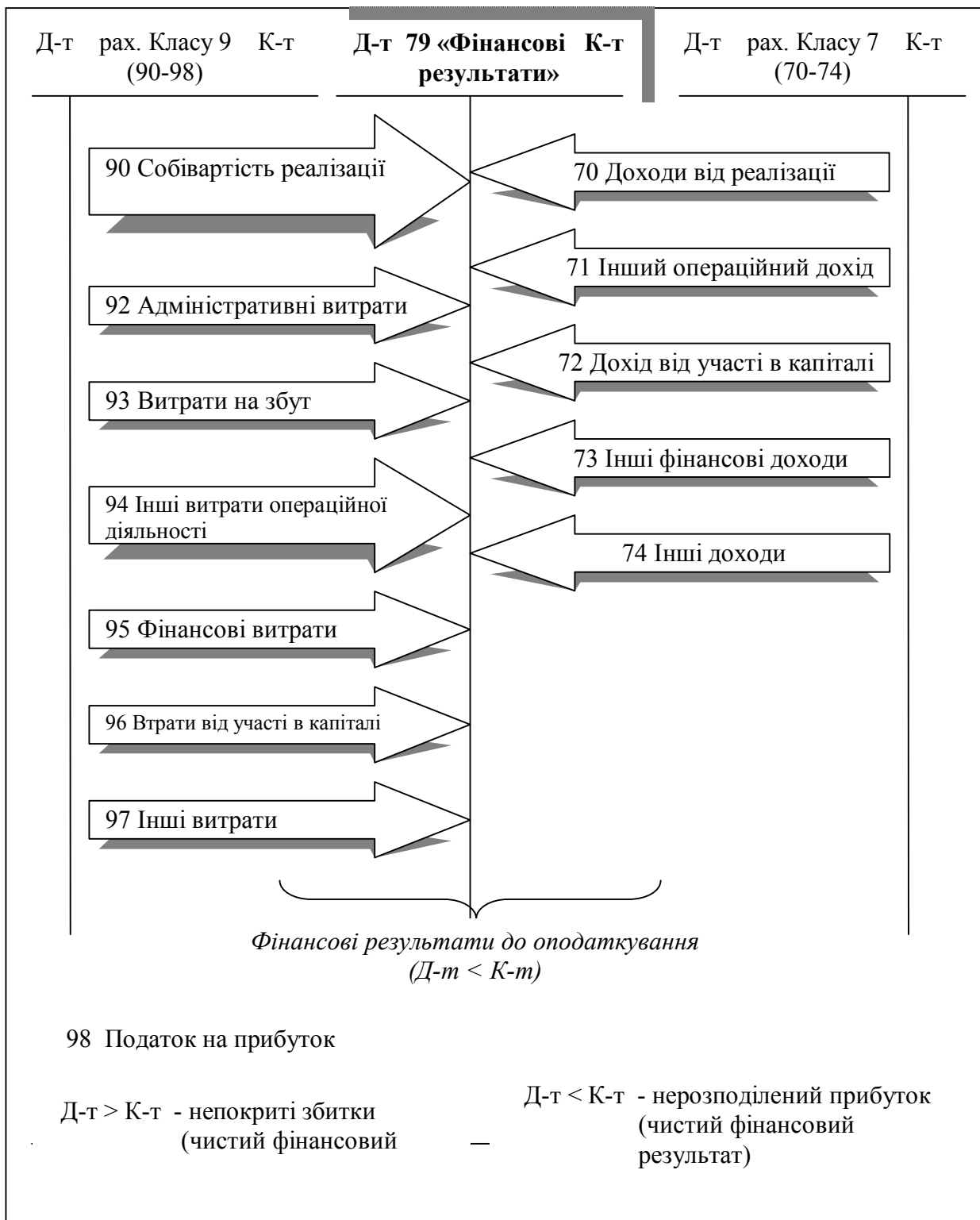


Рис. 2.16. Схема формування фінансових результатів підприємства

Виходячи з вище викладених вимог, аналітичний облік фінансових результатів має бути організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної (основної) діяльності, іншої діяльності,

і змісту Звіту про фінансові результати. ПП «Агрофірма Батьківщина» організовуючи аналітичний облік фінансових результатів на звітний рік, мусить виходити із переліку та економічного змісту статей Звіту про фінансові результати.

Визначення фінансового результату, в основному, полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово, протягом фінансово – господарського року від усіх видів діяльності (рис.2.17).

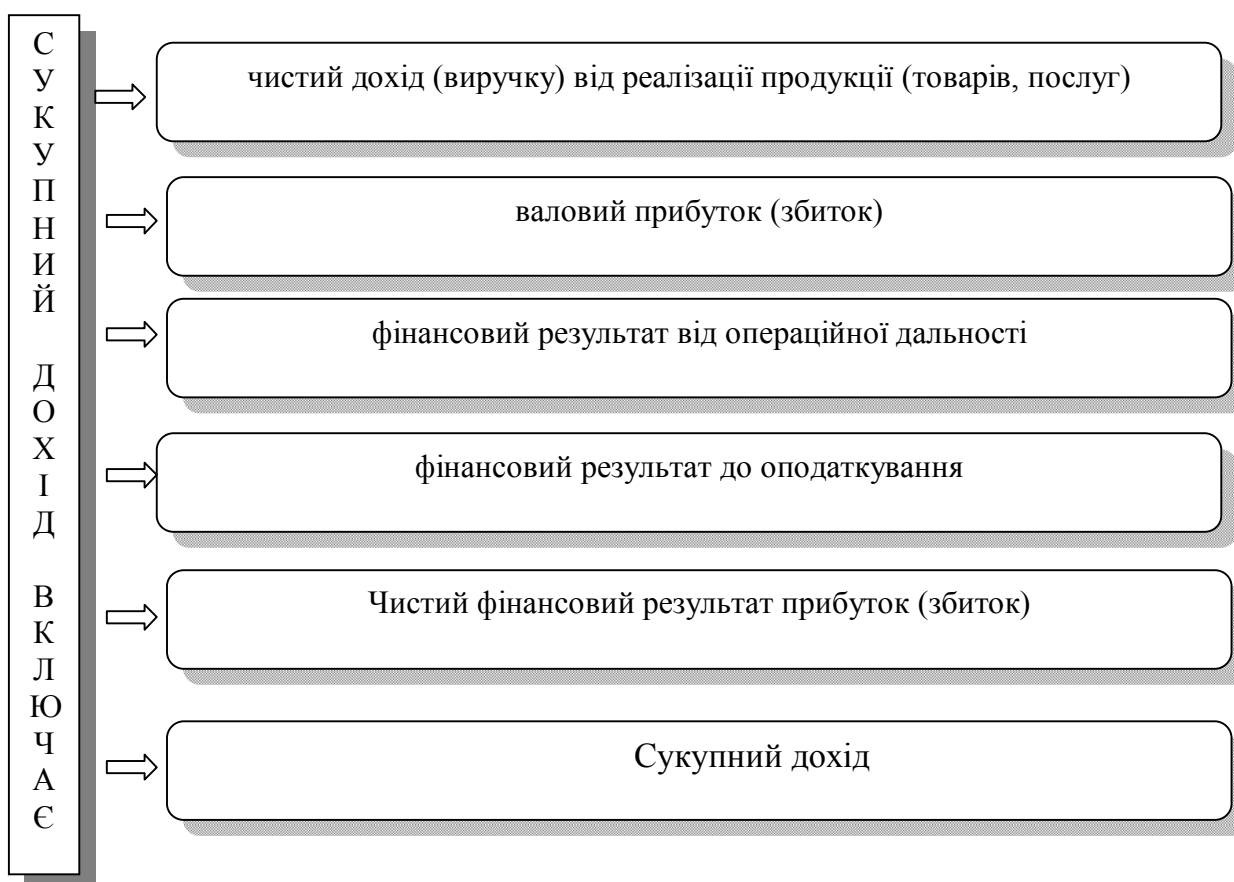


Рис. 2.17. Порядок формування сукупного доходу звітного періоду

Використання прибутку протягом звітного року на сплату дивідендів або на створення резервного капіталу відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному році». Будь-які інші видатки, які раніше відображались в обліку, як використання прибутку (відрахування до відповідних фондів тощо), відображаються в обліку як витрати на відповідних витратних рахунках (23, 91, 93 та інших).

В кінці року дебетове сальдо субрахунку 443 «Прибуток, використаний у

звітному році» відноситься на зменшення нерозподіленого прибутку наступним записом:

Дт 441 «Прибуток нерозподілений»

Кт 443 « Прибуток, використаний у звітному році»

В аналітичному обліку чисті фінансові результати підприємства за звітний рік списуються з окремих субрахунків, що відкриваються до рахунку 79 «Фінансові результати», або з відповідних статей аналітичного обліку до цього ж синтетичного рахунку.

Аналітичний облік по рахунку 44 у ПП «Агрофірма Батьківщина» організовується виключно по оборотах звітного року. По всіх аналітичних позиціях аналітичний облік ведеться наростаючим підсумком з початку звітного періоду. Кінцеве кредитове сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» відображає суму нерозподіленого підприємством прибутку минулих років, а дебетове - суму не списаних тобто не покритих збитків минулих років.

Необхідною умовою вдосконалення механізму формування та використання прибутку підприємства є розрахунок потреби прибутку. Економічне обґрунтування розрахунку потреби прибутку проводиться на основі детального планування окремих напрямків використання коштів для досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства, а також він повинен бути підкріплений реальними можливостями підприємства щодо отримання необхідної суми прибутку.

Для вдосконалення формування прибутку підприємства та економічного обґрунтування його потреби потрібно здійснити планування розподілу прибутку в такому порядку:

- 1) визначення потреби у прибутку за напрямками його використання;
- 2) формування цільової структури розподілу прибутку;
- 3) визначення пріоритетності у використанні прибутку за окремими напрямками використання;
- 4) балансування потреби у прибутку за напрямками його використання з

можливостями отримання прибутку при здійсненні господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Управління формуванням прибутку є складовою системою загального управління прибутком, що, окрім цього, охоплює і управління його розподілом.

Для ефективного управління прибутком необхідно мати достатню інформаційну базу для прийняття оптимальних управлінських рішень. Такою базою виступають результати аналізу прибутку, доходів та витрат. Джерелом вихідних даних для проведення такого аналізу слугує річна фінансова звітність підприємства та маркетингові дослідження ринку.

Стратегічними завданнями управління прибутком ПП «Агрофірма Батьківщина» з врахуванням яких необхідно проводити його розподіл є (рис.2.18):

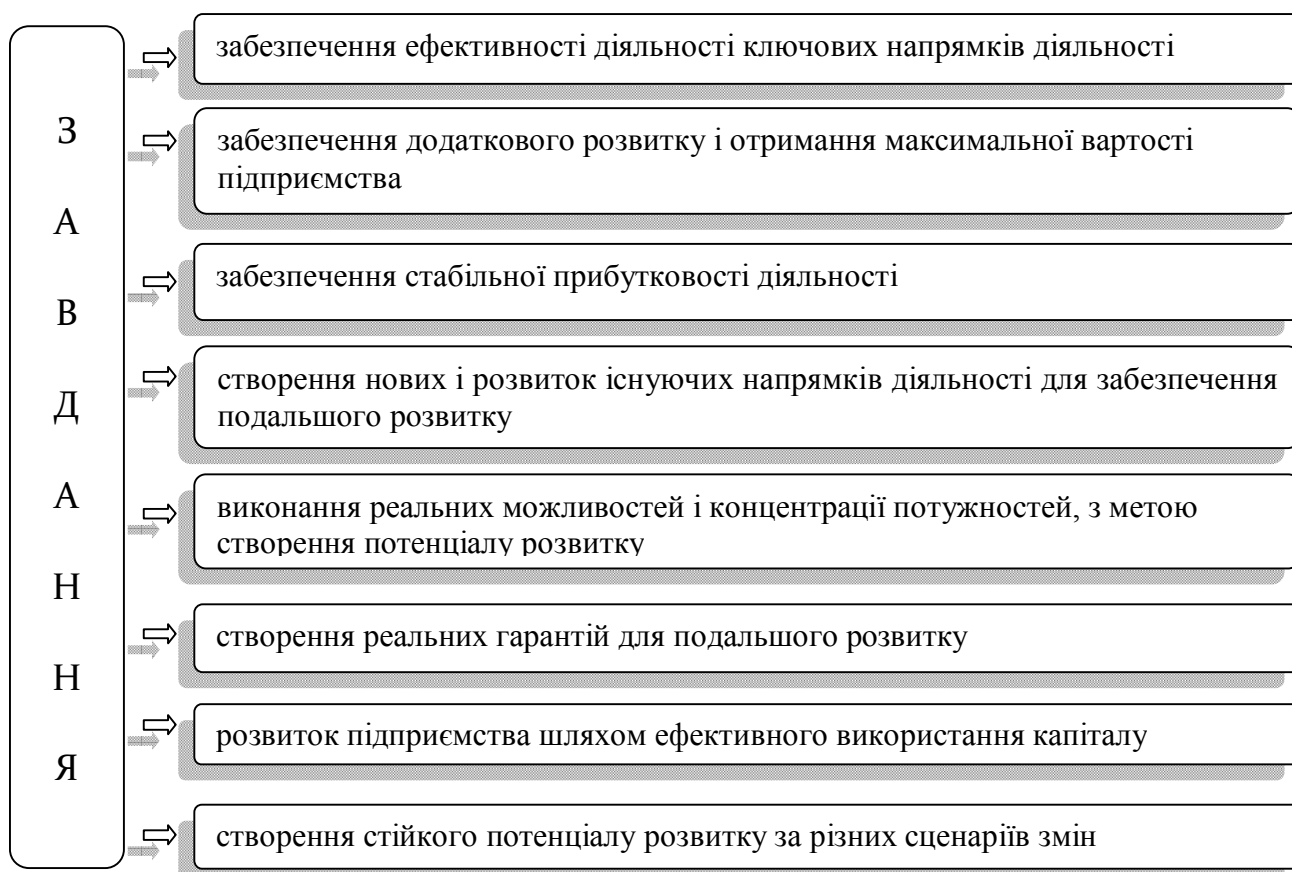


Рис. 2.18. Стратегічні завдання управління прибутком підприємства

В умовах функціонування ринкової економіки України механізм розподілу прибутку має велике значення, оскільки в ньому відображається ефективність фінансово-господарської діяльності, від нього залежить дієвість

господарської самостійності й самофінансування підприємства. Від удосконалення форм і методів розподілу прибутку залежить зацікавленість підприємства та окремих працівників у постійному підвищенні ефективності діяльності та покращенні кінцевих фінансових результатів.

Отже, з метою підвищення результативності діяльності підприємства та його стратегічного розвитку на перспективу, виникає потреба у розробці стратегії управління підприємством спрямованої на вдосконалення механізму формування та використання прибутку. Для максимізації прибутку підприємства необхідно виконати комплекс завдань щодо забезпечення зростання обсягів діяльності, ефективного управління витратами, підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази, оптимізації складу та структури обігових коштів, підвищення продуктивності праці та системи управління підприємством. Розподіл прибутку підприємства необхідно здійснювати відповідно до спеціально розробленої політики, формування якої є складною економічною ділянкою. При цьому у процесі формування політики розподілу прибутку необхідно враховувати дві протилежні мотивації власників підприємства - отримання високих поточних доходів або значне збільшення їх розмірів у перспективному періоді.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ

3.1. Організаційні підходи та методика аналізу фінансових результатів підприємства

Фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств характеризуються приростом суми власного капіталу (чистих активів), основним джерелом якого є прибуток від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Прибуток представляє собою частину чистого доходу підприємства, який вони безпосередньо отримують від реалізації продукції як винагороду за вкладений капітал та ризик підприємницької діяльності. Обсяг прибутку, рівень рентабельності залежить від багатьох факторів: виробничої, постачальницької, маркетингової, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, тобто ці показники характеризують всі сторони господарської діяльності.

Основними завданнями аналізу фінансових результатів діяльності є:

- вивчення потенційних можливостей отримання прибутку у відповідності до ресурсного потенціалу підприємства, який є у наявності та кон'юнктури ринку;
- постійний контроль за самим процесом формування прибутку та зміною його динаміки;
- визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку;
- виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу;
- оцінювання роботи підприємства з виконання можливостей збільшення прибутку і рентабельності;
- розробка рекомендацій з підвищення ефективності системи керування

прибутком [35].

Основними джерелами інформації в аналізі фінансових результатів прибутку є накладні на відвантаження продукції, дані аналітичного обліку за рахунками показників фінансової звітності ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 4 «Звіт про власний капітал», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», дані статистичної звітності, показники внутрішньої управлінської звітності, а також відповідні таблиці бізнес-плану підприємства.

При організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу застосовуються загальнонаукові та специфічні методи (рис.3.1).



Рис. 3.1. Методи організації обліку, аналізу та контролю

У процесі аналізу використовуються різні показники прибутку, які можна класифікувати таким чином.

1. За видами господарської діяльності розрізняють прибуток від основної (операційної) діяльності, прибуток від інвестиційної діяльності, прибуток від фінансової діяльності.

2. За складом включених елементів розрізняють маржинальний (валовий) прибуток, загальний фінансовий результат звітного періоду до виплати процентів і податків (брутто-прибуток), прибуток до оподаткування, чистий прибуток.

3. Залежно від характеру діяльності підприємства розрізняють прибуток від основної (операційної) діяльності і прибуток від інших видів діяльності цього підприємства.

4. За характером оподаткування розрізняють оподатковуваний і неоподатковуваний (пільговий) прибуток відповідно до податкового законодавства, що періодично переглядається.

5. За ступенем обліку інфляційного фактора розрізняють номінальний прибуток і реальний прибуток, скоригований на темп інфляції у звітному періоді.

6. За економічним змістом прибуток поділяють на бухгалтерський і економічний. Якщо бухгалтерський прибуток визначається як різниця між доходами і поточними наявними витратами, що відображені в системі бухгалтерського обліку, то економічний прибуток визначається з врахуванням його величини не лише наявних витрат, а й не наявних, що не знайшли свого відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку (наприклад, витрати на утримання основних засобів, що належать власнику фірми).

7. За характером використання чистий прибуток поділяють на капіталізований (нерозподілений) і споживаний. Капіталізований прибуток — це частина чистого прибутку, який спрямовується на фінансування приросту активів підприємства. Споживаний прибуток — та його частина, яку витрачають на виплату дивідендів акціонерам і засновникам підприємства. Під час вивчення динаміки прибутку необхідно враховувати інфляційні фактори зміни його суми. Для цього виручку необхідно скоригувати на середньозважений індекс зростання цін на продукцію підприємства в середньому по галузі, а витрати на реалізовану продукцію зменшують на їхній приріст у результаті підвищення цін на спожиті ресурси за аналізований період.

Аналізуючи склад і динаміку прибутку, слід пам'ятати, що його обсяг багато в чому залежить від облікової політики підприємства. Закон про бухгалтерський облік та інші нормативні документи надають право суб'єктам господарювання самостійно обирати методи обліку, що здатні істотно вплинути

на формування фінансових результатів. Чинні нормативні акти допускають такі методи регулювання прибутку суб'єктом господарювання.

1. Зміна вартісних меж віднесення майна до основних засобів чи до оборотних активів, що спричиняє зміну суми поточних витрат і прибутку у зв'язку з різними способами віднесення їх на витрати.

2. Зміна методу переоцінки основних засобів: шляхом індексації первісної вартості з використанням середньостатистичних коефіцієнтів чи прямим перерахуванням первісної вартості в ціни, що склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів. Від обраного методу переоцінки основних засобів залежать фонд переоцінки майна (додатковий капітал), сума амортизаційних відрахувань і як результат — величина прибутку і власного капіталу підприємства.

3. Використання методу прискореної амортизації активної частини основних засобів також призводить до збільшення собівартості продукції і зменшення суми прибутку, а відповідно і податку на прибуток.

4. Застосування різноманітних методів оцінювання нематеріальних активів і способів нарахування амортизації по них.

5. Вибір методу оцінювання спожитих виробничих запасів.

6. Зміна порядку списання витрат на ремонт основних засобів на собівартість продукції (за фактичними або витратними рівномірними частинами за рахунок створеного ремонтного фонду),

7. Зміна термінів погашення витрат майбутніх періодів, скорочення яких веде до зростання собівартості продукції звітного періоду.

8. Зміна методу визначення прибутку від реалізації продукції (на момент відвантаження продукції або момент її оплати) [58].

У процесі аналізу необхідно встановити відповідність прийнятої облікової політики підприємства чинними нормативними положеннями з ведення бухгалтерського обліку і визначити вплив змін в обліковій політиці на суму бруто-прибутку, оподатковуваного і чистого прибутку, а також на обсяг споживаного і капіталізованого прибутку.

Таким чином, облікова політика, що сформована керівництвом сільськогосподарського підприємства, відкриває великий простір для вибору методичних прийомів та принципів, що здатні радикально змінювати показники фінансових результатів та фінансового стану підприємства.

3.2. Організація та методика аналізу фінансових результатів підприємства

Одним із головних фінансових показників в діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта є чистий прибуток, який є найважливішим джерелом фінансових ресурсів для розвитку підприємства на перспективу.

Чистий прибуток – це частина балансового прибутку, яка залишилася в розпорядженні підприємства після сплати відповідних податків, зборів, відрахувань та інших встановлених законодавством обов'язкових платежів до бюджету.

Загалом, чистий прибуток направляється на збільшення оборотних коштів підприємства, для формування фондів і резервів визначених статутними документами та реінвестицій у виробництво.

Сам по собі прибуток акумулює абсолютний ефект господарської діяльності підприємства без врахування використаних на це ресурсів, тому його показник варто доповнювати показником рентабельності. Тобто, ступінь прибутковості господарюючого суб'єкта характеризує саме показник рентабельності.

Рентабельність – це якісний, вартісний показник, що характеризує рівень віддачі витрат або ступень використання ресурсів, що є в наявності, в процесі виробництва і реалізації продукції [1].

Показники рентабельності характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, окупність затрат та ін., вони більш повно ніж прибуток (збиток), відображають кінцевий результат господарювання, тому що їх величина показує відношення ефекту з наявними або використаними ресурсами. Проведемо аналіз рентабельності базового підприємства у табл.3.1.

Таблиця 3.1

**Аналіз показників рентабельності ПП «Агрофірма Батьківщина»
за 2013-2015 р.р.**

Показники	2013 р.	2014 р.	2015 р.	Відхилення (+,-)
1. Рентабельність активів	0,48	11,94	19,51	19,03
2. Рентабельність власного капіталу	0,65	17,44	27,45	26,80
3. Рентабельність оборотного капіталу	0,92	24,78	39,48	38,56
4. Рентабельність основних засобів	2,18	38,75	54,59	52,41
5. Рентабельність діяльності	0,41	9,49	13,78	13,37
6. Рентабельність продукції	0,44	11,02	16,90	16,46
7. Рентабельність продажу	4,77	13,84	18,44	13,67

Розрахункові показники проведеного аналізу свідчать про ефективність використання активів досліджуваного підприємства, оскільки цей показник зріс за звітний 2015 рік на 19,03 пункти порівняно з показником за 2013 рік. Показник рентабельності власного капіталу вказує на те, що на 1 гривню власних коштів підприємства припадає 0,27 грн. чистого прибутку, що оцінюється позитивно, так як цей показник зріс на 26,8 пункти по відношенню до базового періоду. Загалом можна констатувати про зростання рентабельності по всіх позиціях, що свідчить про достатній рівень системи управління господарською діяльністю підприємства.

Підприємство є рентабельним при умові, що загальної суми виручки є достатньою не тільки для покриття витрат на виробництво, але і для формування прибутку. Звідси, показник рентабельності характеризує в першу чергу, це ефективність роботи підприємства, дає уяву про можливість підприємства нарощувати свій капітал. Аналіз прибутковості капіталу базового підприємства наведені у табл. 3.2.

Розрахунки проведені у табл.3.2 вказують на те, що за досліджуваний період 2015 року відбулось зростання середньої суми загального капіталу на 4798,5 тис. грн., середньої суми оборотного капіталу на 2169 тис. грн. та середньої суми власного капіталу на 3203,5 тис. грн. за рахунок таких

чинників, як зростання вартості довгострокових біологічних активів, поточних біологічних активів, готової продукції, дебіторської заборгованості за роботи, товари та послуги, а також зростання вартості статутного капіталу.

Таблиця 3.2

Аналіз прибутковості капіталу ПП «Агрофірма Батьківщина»

№ з/п	Показники	2013р.	2014р.	2015 р.	Відхилення, (+, -)
1.	Чистий фінансовий результат, тис. грн.	42	1255	2656	2614
2.	Середня сума загального капіталу, тис.грн.	8818	10513	13616,5	4798,5
3.	Середня сума оборотного капіталу, тис.грн.	4558	5065	6727	2169
4.	Середня сума власного капіталу, тис. грн.	6473,5	7197	9677	3203,5
5.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	10109	13221	19273	9164
6.	Прибутковість загального капіталу, %	0,5	11,9	19,5	19,0
7.	Прибутковість оборотного капіталу, %	0,9	24,8	39,5	38,6
8.	Прибутковість власного капіталу, %	0,6	17,4	27,5	26,9
9.	Прибутковість реалізації,%	0,4	9,5	13,8	13,4

Загальна сума чистого прибутку ПП «Агрофірма «Батьківщина» на кінець звітнього 2015 року зросла на 2614 тис.грн., або у 63 рази проти показника за 2013 рік. Прибуток досліджуваного підприємства зріс за рахунок такого чинника, як збільшення доходу від реалізації продукції на 90,65% у порівнянні з базисним періодом.

Зростання суми чистого фінансового результату призвело до зростання прибутковості всіх видів капіталу: загального - 19,0%, оборотного - 38,6%; власного - 26,9 % та реалізації продукції - 13,4%. Отже, можна констатувати, що капітал базового підприємства ПП «Агрофірма «Батьківщина» є прибутковим із стійкою динамікою до збільшення. Така ситуація є досить позитивним фактором урахуваючи інфляційні процеси, що є в нинішній економічній ситуації держави.

З метою оцінки якості господарювання проведемо аналіз ліквідності балансу, який є індикатором якості господарської діяльності, що інформує

керівництво підприємства про фінансовий стан справ, на який має суттєвий вплив фінансовий результат. Ліквідність активів означає їх перетворення у грошові потоки і є основною характеристикою платоспроможності господарюючого суб'єкта. Аналіз ліквідності балансу базового підприємства за 2015 рік здійснено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Аналіз ліквідності балансу ПП «Агрофірма Батьківщина»
за 2014-2015 роки, тис.грн.**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Платіжний надлишок або нестача	
								На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Найбільш ліквідні активи (A1)	1165	10	756	Негайні пасиви (П1)	1615 – 1650, 1690	3208	870	-3198	-114
Активи, що швидко реалізуються (A2)	1120, 1125- 1155, 1160	107	580	Короткострокові пасиви (П2)	1600 – 1610	-	-	107	580
Активи, що повільно реалізуються (A3)	1100, 1110, 1115, 1170- 1195	5182	6819	Довгострокові пасиви (П3)	1500 - 1515	720	3081	4462	3738
Активи, що важко реалізуються (A4)	1095, 1200	6278	7501	Постійні пасиви (П4)	1495, 1520 – 1545, 1660, 1665	7649	11705	-1371	-4204
Баланс	1300	11577	15656	Баланс	1900	11577	15656	-	-

Підприємство є ліквідним при умові, коли його поточні активи будуть перевищувати короткострокові зобов'язання. Показники, що розраховані у табл. 3.3 вказують на те, що баланс досліджуваного підприємства на кінець звітного періоду не відповідає критеріям абсолютної ліквідності, так як умова $A_1 \geq P_1$ на початок і кінець звітного періоду не виконується. Різниця між найліквіднішими активами та терміновими тобто негайними пасивами є занадто великою: на початок звітного року нестача грошових коштів складала 3198 тис. грн., а на кінець 2015 року – 114 тис. грн.

Умова $A_2 \geq P_2$ також не відповідає встановленому нормативу, тобто не виконується. Третя умова $A_3 \geq P_3$ для досліджуваного підприємства виконується, що дає підставу стверджувати про достатній рівень його перспективної платоспроможності. Нерівність $A_4 \leq P_4$ на кінець 2015 року відповідає нормативному значенню, тобто виконується, а це вказує на достатність у підприємства коштів, сформованих у власному капіталі. Таким чином, можна констатувати, що протягом періоду, який досліджувався зменшилась ліквідність балансу ПП «Агрофірма «Батьківщина» у порівнянні з показниками на початок року. Проте, в нинішніх умовах господарювання це є задовільним показником.

Отже в цілому результати аналізу вказують на те, що за досліджуваний період 2012-2013 роки ділова активність підприємства дещо покращилася. Це дає підставу зробити висновок, щодо позитивної тенденції наявності резервів прискорення обороту всіх перелічених складових майна та коштів підприємства, а отже – щодо покращення показників ділової активності ПП «Агрофірма Батьківщина».

3.3. Методика факторного аналізу фінансових результатів для стратегії управління сільськогосподарським підприємством

З метою розробки стратегії підприємства на одержання позитивного фінансового результату, тобто прибутку, у короткостроковій чи довгостроковій перспективі, необхідно здійснювати як загальний так і факторний аналіз фінансових результатів. Основна мета такого аналізу – це визначення впливу факторів, які призводять як до позитивної динаміки, так і до негативної. Результати проведеного такого аналізу дають можливість керівникові ПП «Агрофірма Батьківщина» приймати оперативні та стратегічні рішення.

В економічній літературі описується багато традиційних методів аналізу впливу тих чи інших факторів на прибуток операційної діяльності. Проте, в умовах економічної кризи минулі господарські механізми управління вже не відповідають новим вимогам, в зв'язку з чим виникає необхідність

удосконалення методики аналізу показників, що характеризують ефективність діяльності сільськогосподарського підприємства. Одним із таких показників є рівень рентабельності операційної діяльності (коефіцієнт окупності витрат), розрахований в цілому по підприємству, залежить він від трьох основних факторів першого порядку: зміни структури реалізованої продукції, її собівартості і середніх цін реалізації.

Факторна модель цього показника має наступний вигляд:

$$P = \frac{\Pi(\text{при } VPP_{\text{заг}}, PB_i, C_i, C_i)}{B(\text{при } VPP_{\text{заг}}, PB_i, C_i)} \quad (3.1)$$

Розрахунок впливу факторів першого порядку на зміну рівня рентабельності в цілому по досліджуваному підприємству здійснимо на підставі показників розрахованих у табл. 3.4 та табл.3.5 методом ланцюгової підстановки.

Таблиця 3.4

Вихідні дані для факторного аналізу прибутку від реалізації с.-г. продукції по ПП «Агрофірма Батьківщина» за 2015 рік (тис.грн.)

Показники	Базовий період	Дані базового періоду, перераховані на обсяг продажів звітного періоду	Звітний період
Чистий дохід (ЧД)	$\sum(VPP_{i0} \times C_{i0})$ = 13221	$\sum(VPP_{i1} \times C_{i0}) =$ 16247	$\sum(VPP_{i1} \times C_{i1})$ = 19273
Повна собівартість реалізованої продукції (В)	$\sum(VPP_{i0} \times C_{i0})$ = 11457,2	$\sum(VPP_{i1} \times C_{i0}) =$ 13606	$\sum(VPP_{i1} \times C_{i1})$ = 15754,8
Прибуток від реалізації продукції (П)	1438	2295	3151

Першочергово необхідно знайти суму прибутку при фактичному обсязі продажів і базовій величині решти факторів. Для цього слід розрахувати індекс обсягу реалізації продукції (I_{VPP}), а потім базову суму прибутку скоригувати на його рівень.

Індекс обсягу продажів розраховується шляхом зіставлення фактичного

обсягу реалізації з базовим у натуральному (якщо продукція однорідна), умовно-натуральному (у цьому прикладі тисячі умовних тонн) або вартісному вираженні (якщо продукція не однорідна за своїм складом), для чого доцільно використовувати базовий (плановий) рівень собівартості окремих видів сільськогосподарської продукції, оскільки собівартість менше піддається впливу структурного фактора, ніж виручка. На досліджуваному підприємстві ПП «Агрофірма Батьківщина» індекс обсягу продажів становить:

$$I_{VPP} = \frac{\sum VPP_{i1}}{\sum VPP_{i0}} = \frac{14734}{17760} = 0,8296 \quad (3.2)$$

Якби не змінилася величина решти факторів, сума прибутку могла б зменшитися на 0,63% і становити $(1438 \times 0,8296) = 1193$ тис. грн.

Наступним кроком є визначення суми прибутку при фактичному обсязі і структурі реалізованої продукції, але при базовому рівні собівартості і базовому рівні цін.

Для цього необхідно від умовної суми чистого доходу відняти умовну суму витрат:

$$\sum (VPP_{i1} \times C_{i0}) - \sum (VPP_{i1} \times C_{i1}) = 16247 - 13606 = 2641 \text{ тис. грн.} \quad (3.3)$$

Потрібно також підрахувати, скільки прибутку могло б одержати підприємство при фактичному обсязі реалізації, структурі і цінах, але при базовому рівні собівартості продукції. Для цього від фактичної суми чистого доходу віднімаємо умовну суму витрат:

$$\sum (VPP_{i1} \times C_{i1}) - \sum (VPP_{i1} \times C_{i0}) = 19273 - 13606 = 5667 \text{ тис. грн.} \quad (3.4)$$

За даними табл. 3.5 можна встановити, як змінилася сума прибутку за рахунок кожного фактора.

Зміна суми прибутку за рахунок:

– обсягу реалізації сільськогосподарської продукції:

$$\Delta P_{VPP} = P_{ym.1} - P_0 = 1593 - 1438 = 155 \text{ тис. грн.} \quad (3.5)$$

– структури товарної продукції:

$$\Delta P_{cmp} = P_{ym.2} - P_{ym.1} = 2325 - 1593 = 732 \text{ тис. грн.} \quad (3.6)$$

– середніх цін реалізації:

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум.3} - P_{ум.2} = 2867 - 2325 = 542 \text{ тис. грн.} \quad (3.7)$$

– собівартості реалізованої продукції:

$$\Delta P_{С} = P_1 - P_{ум.3} = 3151 - 2867 = 284 \text{ тис. грн.} \quad (3.8)$$

Таблиця 3.5

Розрахунок впливу факторів першого рівня на зміну суми прибутку від реалізації сільськогосподарської продукції

Показник	Умови розрахунку				Порядок розрахунку	Сума прибутку, тис. грн.
	обсяг реалізації	структури товарної продукції	ціна	собівартість		
P_0	t_0	t_0	t_0	t_0	$ЧД_0 - В_0$	1438
$P_{ум.1}$	t_1	t_0	t_0	t_0	$P_0 \times I_{VPP}$	1593
$P_{ум.2}$	t_1	t_1	t_0	t_0	$ЧД_{ум} - В_{ум}$	2325
$P_{ум.3}$	t_1	t_1	t_1	t_0	$ЧД_1 - В_{ум}$	2867
P_1	t_1	t_1	t_1	t_1	$ЧД_1 - В_1$	3151

У тому числі за рахунок:

зростання цін на ресурси $284 \times 94,4 : 100\% = 268$ тис. грн.

зміни ресурсомісткості $284 \times 5,6 : 100\% = 16$ тис. грн.

Разом 284 тис. грн.

За результатами факторного аналізу можна оцінити якість прибутку. Якість прибутку від основної діяльності вважається високою, якщо її збільшення зумовлене зростанням обсягу продажів, зниженням собівартості продукції. Низька якість прибутку по ПП «Агрофірма Батьківщина» характеризується зростанням цін на продукцію без збільшення фізичного обсягу продажів і збільшенням витрат на гривню продукції.

За наведеними даними можна зробити висновок, що темпи зростання цін на продукцію на досліджуваному підприємстві вищі від темпів зростання цін на спожиті ресурси. Співвідношення індексу зростання цін на продукцію й індексу зростання цін на ресурси визначаються як дефлятор ціни, що характеризує

фінансову продуктивність, тобто міру відшкодування зростання цін на ресурси в ціні реалізованої продукції.

На ПП «Агрофірма Батьківщина» індекс цін на продукцію становить 1,1862 (19273:16247), а на ресурси –1,1591 (15754,8+ 16) : 13606

Отже, на досліджуваному підприємстві дефлятор ціни позитивний, його величина дорівнює 1,0234 (1,1862:1,1591), що сприяло збільшенню прибутку на 274 тис. грн. 542 – 268.

Оскільки показник рентабельності вказує на ступінь доходності, прибутковості бізнесу, то доцільно визначити вплив факторів першого порядку на зміну рівня рентабельності в цілому по підприємству методом ланцюгової підстановки, використовуючи показники попередніх розрахункових таблиць.

$$P_0 = \frac{\Pi_0(\text{при ВРП}_{\text{заг.0}}, \text{ПВ}_0, \text{Ц}_0, C_0)}{B_0(\text{при ВРР}_{\text{заг.0}}, \text{ПВ}_0, C_0)} = \frac{1438}{11457,2} \times 100 = 12,55\%$$

$$P_{\text{ум.1}} = \frac{\Pi_{\text{ум.1}}(\text{при ВРП}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_0, \text{Ц}_0, C_0)}{B_{\text{ум.1}}(\text{при ВРР}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_0, C_0)} = \frac{1593 \times 0,8296}{13606 \times 0,8296} \times 100 = 11,71\%$$

$$P_{\text{ум.2}} = \frac{\Pi_{\text{ум.2}}(\text{при ВРП}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, \text{Ц}_0, C_0)}{B_{\text{ум.2}}(\text{при ВРР}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, C_0)} = \frac{2325}{13606} \times 100 = 17,09\%$$

$$P_{\text{ум.3}} = \frac{\Pi_{\text{ум.3}}(\text{при ВРП}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, \text{Ц}_1, C_0)}{B_{\text{ум.3}}(\text{при ВРР}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, C_0)} = \frac{2867}{13606} \times 100 = 21,07\%$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1(\text{при ВРП}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, \text{Ц}_1, C_1)}{B_1(\text{при ВРР}_{\text{заг.1}}, \text{ПВ}_1, C_1)} = \frac{3151}{15754,8} \times 100 = 20,0\%$$

$$\Delta P_{\text{заг}} = P_1 - P_0 = 20,0 - 12,55 = 7,45\%$$

у тому числі:

$$\Delta P_{\text{ВРР}} = P_{\text{ум.1}} - P_0 = 11,71 - 12,55 = -0,84\%$$

$$\Delta P_{\text{ПВ}} = P_{\text{ум.2}} - P_{\text{ум.1}} = 17,09 - 11,71 = 5,38\%$$

$$\Delta P_{\text{Ц}} = P_{\text{ум.3}} - P_{\text{ум.2}} = 21,07 - 17,09 = 3,98\%$$

$$\Delta P_C = P_1 - P_{\text{ум.3}} = 20,0 - 21,07 = -1,07\%$$

Отримані результати свідчать про те, що зростання рівня рентабельності пов'язане з підвищенням середнього рівня цін і частки рентабельніших видів продукції в загальному обсязі реалізації. Зростання собівартості реалізованої

продукції на 2148,8 тис. грн. спричинило зниження рівня рентабельності на 1,07%.

Отже, аналіз основних показників формування фінансового результату досліджуваного підприємства ПП «Агрофірма Батьківщина» дає підставу зробити наступні висновки:

– по-перше, виявлена пряма залежність прибутковості підприємства від показників реалізованої продукції (виручки від реалізації) при умові, що доходи будуть зростати більш швидкими темпами, ніж витрати підприємства;

– по-друге, більш прибутковими для досліджуваного підприємства є реалізація продукції рослинництва, оскільки продукція тваринництва є менш прибутковою в структурі прибутку від реалізації. Резерви збільшення суми прибутку доцільно також визначати за кожним видом продукції. Основними їхніми джерелами є збільшення обсягу реалізації продукції, зниження її собівартості, підвищення якості товарної продукції, реалізація її на вигідніших ринках збуту.

Отже, з метою підвищення результативності діяльності ПП «Агрофірма Батьківщина» та його стратегічного розвитку на перспективу, виникає потреба у розробці стратегії управління підприємством спрямованої на вдосконалення механізму формування та використання прибутку. Для максимізації прибутку підприємства необхідно виконати комплекс завдань щодо забезпечення зростання обсягів діяльності, ефективного управління витратами, підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази, оптимізації складу та структури обігових коштів, підвищення продуктивності праці та системи управління підприємством. Розподіл прибутку підприємства необхідно здійснювати відповідно до спеціально розробленої політики, формування якої є складною економічною задачею. При цьому у процесі формування політики розподілу прибутку необхідно враховувати дві протилежні мотивації власників підприємства - отримання високих поточних доходів або значне збільшення їх розмірів у перспективному періоді.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У магістерській роботі здійснено теоретичне дослідження й вирішено науково-практичну проблему відповідності методичних та організаційних засад обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами. Найбільш вагомими результатами, що характеризують проведені дослідження полягають у такому:

1. Опрацюванням та систематизацією широкого кола точок зору науковців-дослідників, щодо самої сутності прибутку встановлено, що прибуток – це загальновизнана економічна категорія. Він втілює в собі частину доходу конкретного господарюючого підприємства, який формується під впливом чинників внутрішнього та зовнішнього середовища та безпосереднього рівня розвитку самого підприємництва, а також визначається як різниця між доходами, які були отримані від всіх видів діяльності, і понесеними витратами підприємства, що були здійснені в процесі отримання цих доходів. Отриманий прибуток направляється для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів самих власників підприємства, його працівників, інвесторів і держави.

2. На основі результатів вивчення та систематизації точок зору різних авторів і положень останніх чинних нормативно-правових актів щодо сутності доходу, уточнено зміст цього поняття у сільськогосподарському виробництві. Отриманий дохід від сільськогосподарської діяльності представляє собою збільшення економічних вигод у вигляді отримання активів, які були одержані у результаті відокремлення від біологічного активу, та які призначені для продажу і (або) зменшення зобов'язань, і які в кінцевому результаті призводять до збільшення власного капіталу підприємства (окрім збільшення капіталу за рахунок внесків власників) звітного періоду, а також слугують економічною основою для покриття всіх понесених витрат. Найбільший вплив на ці економічні вигоди мають природно-кліматичні умови.

З метою розширення аналітичних можливостей облікової інформації у

роботі запропоновано та обґрунтовано розширення класифікаційних ознак доходів підприємства, за допомогою виділення додаткових груп, у наступному форматі: по відношенню до капіталу, до галузей сільського господарства, до підприємництва.

3. Здійснено систематизацію більшості існуючих методик щодо визначення фінансових результатів діяльності господарюючих суб'єктів. На сьогодні, у бухгалтерському та податковому обліку підприємств України результати діяльності визначаються за єдиною методикою, крім того інформація сформована в цих облікових системах використовується для потреб управлінського обліку, що дає можливість визначати результати діяльності внутрішніх підрозділів та центрів відповідальності.

4. З метою визначення впливу чинників на формування фінансових результатів та ефективності формування обліково-аналітичної інформації, в якій визначається фінансовий результат діяльності, було проведено дослідження стану сільськогосподарської галузі за 2014 рік, оскільки інформація за 2015 рік відсутня. Розрахункові показники господарської діяльності сільськогосподарських підприємств України за 2012-2014р.р., вказують на позитивну динаміку щодо отримання доходу від реалізації с.-г. продукції та послуг. Зростання чистого доходу позитивно позначилося на зростанні прибутку сільськогосподарської галузі та підвищенні рівня рентабельності на 121,4%.

5. Успішне управління фінансовими результатами залежить, в першу чергу, від контролю витрат, який повинен бути забезпечений на рівні центрів виникнення витрат та відповідальності, та контролю доходів у розрізі центрів відповідальності, що мають знайти своє відображення у інформаційній моделі фінансових результатів. В результаті узагальнення організаційних та технологічних особливостей сільськогосподарського виробництва, які здійснюють вплив на формування доходів, витрат та фінансових результатів, створено інформаційну модель фінансових результатів, яка є основою для управління прибутком досліджуваного підприємства ПП «Агрофірма

Батьківщина».

6. Аргументовано, що у малих підприємствах доцільно щомісячно складати нагромаджувальні відомості з отримання та витрачання коштів операційної діяльності. Ці відомості дозволяють отримувати інформацію про вхідні та вихідні грошові потоки підприємства, а також здійснювати аналіз їхнього стану. Перевагами даних пропозицій є те, що це суттєво допомагає при складанні фінансової та статистичної звітності в кінці року.

7. Під дією впливу введеного в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» в сільськогосподарських формуваннях змінилася методика обліку фінансових результатів, причиною чому послугувало застосування справедливої вартості при первісному їх визнанні. Чисельна практика сільськогосподарських підприємств, у тому числі і базового підприємства, та останні наукові полеміки з цього приводу у економічних джерелах показали, що при такій системі обліку перекручуються фактично отримані результати діяльності підприємства. Притримуємося позиції деяких науковців, що запровадження П(С)БО 30 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів у частині оцінки продукції при її первісному визнанні в системі бухгалтерського обліку доцільно переглянути і дію цього стандарту слід розповсюдити лише на малі сільськогосподарські підприємства, при цьому здійснювати оцінку залишків продукції та незавершеного виробництва по вартості продажу на момент оприбуткування продукції, а у великих с.-г. формуваннях здійснювати облік, який здійснювався до запровадження цього стандарту.

8. Організація обліково-аналітичного забезпечення формування фінансових результатів супроводжується застосування у фінансовому обліку класифікації доходів відповідно до запропонованих джерел їх формування, що уможлиблює розрахунок фінансових результатів від реалізації, зміни цін, володіння активами та від інших господарських операцій. Здійснено уточнення переліку і назви субрахунків до відповідних рахунків з обліку доходів та витрат з метою визначення фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. З врахуванням цієї деталізації, внесено певні зміни до

облікових реєстрів.

9. Для підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами та підвищення інформативності облікових даних про фінансові результати доцільно для ПП «Агрофірма Батьківщина» попередньо узагальнювати таку облікову інформацію в окремому реєстрі – «Аналітична відомість про фінансові результати». В ній доцільно нагромаджувати інформацію про фінансові результати за видами діяльності: операційна, фінансова, інша, оскільки в Журналі-ордері 6 с.-г. наводяться тільки узагальнені дані по рахунку 79 «Фінансові результати».

10. З метою підвищення результативності діяльності с.-г. підприємства та його стратегічного розвитку на перспективу, запропоновано стратегію управління підприємством, яка спрямована на вдосконалення механізму формування та використання прибутку. Для максимізації прибутку підприємства необхідно виконати комплекс пропонованих завдань, з врахуванням двох протилежних мотивацій власників - отримання високих поточних доходів або значне збільшення їх розмірів у перспективному періоді.

11. Для виконання вимог щодо своєчасного і повного висвітлення інформації у фінансовому звіті з метою задоволення запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо фінансових результатів, аргументовано необхідність розширення фінансової звітності шляхом включення до її складу форми 50-сг, деталізувавши показник виручки від продажу продукції за каналами реалізації, а витрати – за основними статтями тощо.

12. Побудова системи обліково-аналітичної забезпечення управління фінансовими результатами надає можливість визначення слабких та сильних сторін у отриманні кінцевого результату – прибутку. Запропоновано для таких потреб використовувати методи загального та факторного аналізу, з врахуванням створеної обліково-інформаційної системи базового підприємства ПП «Агрофірма Батьківщина», що дозволяє здійснювати прогнозування господарсько-фінансової діяльності на перспективу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антоненко Я. Аналіз фінансових результатів: теоретичні аспекти/Я. Антоненко, О.Лега// Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» 27 березня 2015 р.(ЛНТУ, м. Луцьк), -Тернопіль: Крок, 2015. - С.126-128.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. - К.: Центр навчальної літератури, 2010. - 440 с.
3. Бердар М.М. Організація бухгалтерського обліку фінансових ресурсів в управлінні підприємством / М.М. Бердар // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 6. – С. 7-12.
4. Бірюкова О.В. Проблеми обліку доходів і витрат підприємства / О.В.Бірюкова, О.Л. Карлін // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2010/Economics/66409.doc.htm
5. Блонська В.І. Вдосконалення формування та використання прибутку підприємства / В.І.Блонська //Збірник науково-технічних праць. – 2010. - №18.1.- С.122-126.
6. Бондар О.В. Особливості визначення фінансових результатів та розподілу прибутку /О.В.Бондар //Інноваційна економіка. – 2010. - №6. - С.23-27.
7. Бровко О.Т. Проблеми обліку доходів підприємства та перспективи їх вирішення / Бровко О.Т., Деревянко А.В., Стопчак Н.О. // Сборник научных трудов «Вестник НТУ «ХПИ»: Технічний прогрес та ефективність виробництва. – №55. – Вестник НТУ «ХПИ», 2008. – С. 268-272.
8. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П.,Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те видання доп. і перер. -Житомир: ПП «Рута». – 2006. - 528с.
9. Бухгалтерський облік. Верига Ю.А.,Виноградова М.О./ Навчальний посібник, 2008. – 325с.
- 10.Буханцова Н.І. Актуальні проблеми системного підходу до організації

обліку фінансових результатів / Н.І. Буханцова // Актуальні проблеми управління економічним розвитком: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної конференції; «Наука і освіта – запорука розвитку економіки»: матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. – С. 56-58.

11. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – В.Б.Захожай, М.Ф.Базай, М.М. Матюха, В.М.Базась; За ред. В.Б.Захожая, М.Ф.Базася. – К.: МАУП, 2010.- 968 с.

12.Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б, Ільїна та ін.– К.:Центр учбової літератури, 2010.– 536 с.

13. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. / За ред.проф. М. Ф. Огійчука.– К.: «Алерта», Вища освіта, 2007. – 976 с.: іл.

14.Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: монографія / [Бутинець Ф.Ф. та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук, проф., Засл. діяча науки і техніки, Засл. проф. ЖДТУ Ф.Ф. Бутинця; Нац. акад. статистики, обліку і аудиту, Вінниц. фін.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. – К.: [б. в.], 2013. – 604 с.

15. Васільєва Л.М. Поняття та основні передумови раціональної організації обліку /Л.М.Васільєва, О.Г. Чепець // Інновації: практика та досвід. – 2013. - №14. – С.31-33.

16. Вигіська І.М. Бухгалтерський контроль діяльності підприємств в умовах ризику /І.М.Вигівська // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17). – 2013. – С.65-67.

17. Власюк Г.В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції [Текст] / Г. В. Власюк // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2014. - № 4. - С. 91-95.

18. Вольська В.В. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності в управлінні аграрним підприємством /В.В.Вольська // Економіка АПК. – 2012. - №10. – С.95-100.

19. Гаркуша Ю. В. Вплив облікової політики на формування фінансових результатів аграрних підприємств / Ю.В.Гаркуша //Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку». – Вінниця: ВНАУ, 2013. – С.15-18.

20. Гаркуша Н.М. Економічна сутність витрат підприємства / Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – № 1(1). – С. 191-200.

21. Гонтар Ю.А. Організація обліку фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах /Ю.А. Гонтар // Матеріали I Всеукр. наук.- практич. конф. молод. науковців, 14-15 квітня 2016 року «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Вінниця, ВНАУ, 2016. – С.32 - 34.

22. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV, зі змінами № 1508-VII від 17.06.2014 р.

23. Гриценко О.А. Економіка підприємства: навч. посіб. / О.А. Гриценко, О.С. Марченко, О.О. Мамалуй, І.А. Єфіменко, О.В. Роздайбіда; ред.: Л.С. Шевченко; МОНМС України, Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого». – Х.: Право, 2011. – 205 с.

24. Група компаній «Медіа Сервіс» [Електронний ресурс] // Режим доступу : http://medias.com.ua/catalog/programni_produkty_1C/1C-Buhgalterija/. – Заголовок з екрана.

25. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль. [текст]: навч. посіб./ Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496с.

26. Гуцаленко Л.В. Формування фінансових результатів в контексті бухгалтерського обліку /Л.В.Гуцаленко, О.О. Мотенко //Матеріали міжнар. наук.- практич. конф., 12-13 травня 2016 року «Розвиток аграрної економіки в умовах інституціональних трансформацій». – Вінниця, ВНАУ, 2016. – С.30 - 34.

27. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посіб. / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

28. Двоєзерська В.С. Удосконалення фінансового обліку виробничих витрат [Текст] / В. С. Двоєзерська // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. - 2014. - № 2. - С. 98-101.

29. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.

30. Динько І.М. Особливості обліку доходів і витрат за видами діяльності //Сталий розвиток економіки. – 2012. - №6. – С.221-224.

31. Дрозд І. К. Інформаційні технології як фактор удосконалення облікових процесів / І. К. Дрозд, В. О. Вдовіченко // Незалежний аудитор. - 2013. - № 4. - С. 2-11.

32. Дубініна М.В. Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств /М.В. Дубініна, О.В.Боева // Облік і фінанси. – 2014. - №4(66). – С.17-23.

33. Ільницький Ю. Визначення розміру збитків від нестачі матцінностей: рівняння на незалежну оцінку// Все про бухгалтерський облік. – 2011. - № 119. – С. 22-23.

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, зі змінами від 08.02.2014 р. № 48.

35. Економічний аналіз: Навч. посібник / Болух М.А., Бурчевський В.З., Горбаток М.І.; За ред. акад. НАНУ, проф. Чумаченка М.Г. – К.: КНЕУ, 2008. – 540 с.

36. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України, 2010. – № 154. – С. 170-178.

37. Карп`як Я.С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання /Я.С.Карп`як //Вісник НУ

«Львівська політехніка» «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку». – 2014. - №794. – С.172-180.

38. Коноплицький В.А. Економічний словник. Тлумачно-термінологічний / В.А. Коноплицький, Г.І. Філіна. – К.: КНТ, 2007. – 577 с.

39. Корінько М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №9(99). – С. 126-131.

40. Корнійчук Г., Прокопенко В. Витрати з реалізації товарів (робіт, послуг): класифікація, дата виникнення // Все про бухгалтерський облік. - 2011.- №18.- С.23-28.

41. Корнійчук Г., Прокопенко В. Собівартість та її види: повторюємо ази бухобліку // Все про бухгалтерський облік. - 2011.- №21.- С.41-48.

42. Костюченко В.М. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 28-39.

43. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: Підручник. – К: Центр учбової літератури, 2010. – 352с.

44. Лісничка Т.В. Порівняльний аналіз обліку фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами //Управління розвитком. - 2013. - №5. - С.102-104.

45. Лист Міністерства праці та соціальної політики України «Щодо укладення договору про повну матеріальну відповідальність» № 146/06/186-88 від 27.05.2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1152.41.0>.

46. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.2132.0>.

47. Лозовицький Д. Збалансована система ключових показників та облік витрат за ланцюгом створення вартості у підприємствах / Лозовицький Д. //

Вісник ТНЕУ. – 2010. – №1.– С. 160-166.

48. Лужна Н.В., Качунь В.Ю. Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення / Н.В. Лужна, В.Ю. Качунь // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Симферополь: НО «Economics». - 2013, ч.2. – С.115-119.

49. Луцик Т.Р., Червінська А.І. Управління результатами діяльності підприємства та шляхи поліпшення цього процесу// Вісник КНУТД. – 2013. - №1. – С.214-220.

50. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

51. Мелень О.В. Актуальні проблеми системного підходу до організації та обліку доходів підприємств / О.В. Мелень, С.В. Лукаш // Актуальні проблеми управління економічним розвитком: зб. наук. праць Всеукраїнської науково-практичної Internet-конференції; «Наука і освіта - запорука розвитку економіки»: матер. 1-го міжвуз. молодіж. наук.-практ. форуму. – 2013. –С. 67-70.

52. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.13 р., № 433, зі змінами від 30.12.2013 р. № 1192.

53. Методичні рекомендації про застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06. 2009 р. №390.

54. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: затв. Наказом Мінфіну України від 11.04.13 № 476.

55. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. Наказом Мінфіну України від 10.01.07р. №2.

56. Методичні рекомендації щодо порядку проведення перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання касової дисципліни, повноти оприбуткування виручки від реалізації товарів (послуг), затверджені наказом

Державної податкової адміністрації України від 23.04.2009 р. №210 (зі змінами та доповненнями).

57. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Мінагрополітики України від 30.11.2005р.

58. Нападовська Л.В. Управлінський облік як інформаційна система ефективного управління підприємством / Л.В.Нападовська // Вісник ТАНГ. – 2011. - №4. – С.137-141.

59. Національне положення (стандарт) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, зі змінами від 08.02.2014 р. № 48.

60. Ніколаєва В.П. Класифікація доходів з операційної діяльності підприємства / В.П. Ніколаєва // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 91-95.

61. Новодворська В.В. Теоретичні основи облікової політики підприємств/ В.В.Новодворська, Г.В.Лиса // Збірник наукових праць міжнародної науково-практичної конференції «Реформування економіки в контексті міжнародного співробітництва». Сімферополь: НО «Economics», 2013, ч.2. – С. 112-115.

62. Новодворська В.В. Фінансова звітність та її адаптація до міжнародних стандартів/В.В.Новодворська, О.В. Бондарева// Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» 27 березня 2015 р.(ЛНТУ, м. Луцьк), -Тернопіль: Крок, 2015. - С.73-75.

63. Олійничук О.І. Організаційно-методичні аспекти обліку фінансового результату операційної діяльності підприємств/ О.І.Олійничук// Інноваційна економіка. – 2010. - №10. – С.114-119.

64. Організація бухгалтерського обліку. Сук Л.К., Сук П.Л. / Підручник – К.: Каравела, 2009. – 624с.

65. Огійчук М.Ф. та ін. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, М.І Беленкова та ін./За ред. проф. М.Ф. Огійчука-5-те, перероб.

і допов. – К.:Алерта, 2009. -1056 с.

66. Павелчак-Данилюк О. Обґрунтування програмного забезпечення для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах / О. Павелчак-Данилюк // Вісник ТНТУ. – 2014. – Том 73. – № 1. – С.209-218.

67. Палий В. Прибуток як критерій ефективності функціонування підприємства // Економіст. - 2010.- №8.-С.13-24.

68. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій від 30.11.99 р. № 291, зі змінами від 08.02.2014 р. № 48.

69. Податковий кодекс України від 23.12.2010 р. № 2856-VI, із змінами і доповненнями від 27.03.2014 р. № 1166-VII.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.11.99 р. № 246, зі змінами і доповненнями від 09.12.2011 р. № 1591.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: затв. Наказом Мінфіну України від 28.05.99р. №137.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.99р. №237.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. №20 (із змінами і доповненнями) .

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.01р. №559.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.1999 р. № 290, зі змінами від 27.06.2013 р. № 627.

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р., зі

змінами № 627 від 27.06.2013 р.

77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Мінфіну України від 28.12.2000 р. №353.

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.06р. №415.

79. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95р. №88.

80. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом Мінфіну України від 02.09.14р. №879.

81. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 03.04.1993 р. №250 (зі змінами та доповненнями).

82. Потриваєва Н.В., Канівець І. О. Облік доходів від реалізації продукції: практичні підходи та перспективи// Економічні науки. Серія: Облік і аудит. – 2011. – Випуск 8.- С.42-50.

83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами від 24.10.2013 р. № 663-VII.

84. Про Державний бюджет України на 2016 рік: Закон України від 25.12.2015 р. № 928-VIII .

85. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 28.12.2014р. №77- VIII.

86. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.10р. №2462 – УІ.

87. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3126-XII (зі змінами та доповненнями)

88. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Мінстату від 29.12.95 № 352.

89. Проскура К.П. Податкові аспекти управління витратами підприємства / К.П. Проскура, Г.О. Зінов'єв // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 6(96). – С. 255-262.

90. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

91. Роздобудько Т. Порівняльна характеристика системи обліку ТМЦ за національними та міжнародними системами/ Т.Роздобудько, О.Єрошкіна// Матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку» 27 березня 2015 р.(ЛНТУ, м. Луцьк), - Тернопіль: Крок, 2015. - С.73-75.

92. Сандій І.Н. Контроль фінансових результатів – недосконалість інструментарію традиційного управління/ І.Н.Сандій // Галицький економічний вісник. – 2011. – №2(31). – С.200-204.

93. Святенко І.М. Елементи облікової політики підприємств // І.М. Святенко/ Науковий вісник НЛТЕ України. – 2013. - №23(16). – С.277-283.

94. Сендзюк О. Новий Звіт про фінрезультати / О.Сендзюк// Все про бухгалтерський облік. -2013. - №33. – С.22-28.

95. Сльозко Т. Методи обліку витрат чи методи управління витратами: проблема дифініцій [Текст] / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2013. - № 4. - С. 16-21.

96. Сопко В.В. Вітчизняна система бухгалтерського обліку в умовах адаптації до міжнародних стандартів / В. В. Сопко // Вчені записки Університету «КРОК» (Сер. «Економіка») / Ун-т економіки та права «КРОК»; Відп. ред. І.Ф. Радіонова. – Вип. 1 (1997) – Вип. 28: у 2-х т. – К., 2011 – Т. 1. – 151 с. – С. 137-145.

97. Сопко В.В. Завдання внутрішнього аудиту витрат і доходів підприємства /В.Сопко, О.Ромашко// Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку». 27 березня 2015р. – Тернопіль: Крок, 2015. – С. 209-211.

98. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект / С. Сорока //

Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 152-154.

99. Стефаненко М.М. Обліково-аналітичне забезпечення функціональності контролінгу / М.М. Стефаненко // Економіка та держава. – 2011. – №8. – С. 25–28.

100. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. /Сук Л.К., Сук П.Л. – К., 2012. – 647 с.

101. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 976 с.

102. Торопова І. Облік витрат на обслуговування і управління виробництвом та їх розподіл на підприємствах / І.Торопова //Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 34. – Черкаси: ЧДТУ, 2013. – С.48-52.

103. Трошкіна Г.В., Дибленко В.І., Шевченко О.О. Особливості інформаційного забезпечення системи управління витратами підприємства / Г.В. Трошкіна, В.І. Дибленко, О.О. Шевченко // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 9 (34). Частина 2. – Луцьк, 2012. – С.529-537.

104. Управління витратами: Навчальний посібник / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М.Г. Грещака. - К., 2010. - 264 с.

105. Фінансовий облік: Навч. посібник /За ред. В.К.Орлової, М.С.Орлів, С.В.Хоми. 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: Центр навчальної літератури, 2010. – 510 с.

106. Фінансовий облік. Нашкерська Г.В./Навчальний посібник.– К.:Кондор,2009.– 503с.

107. Харламова О. МСФЗ – звітність: новації в розкритті інформації/ О.Харламова// Все про бухгалтерський облік. – 2013. - №33. – С.42-47.

108. Хацановська Ю.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами підприємства /Ю.І. Хацановська // Матеріали I Всеукр. наук.- практич. конф. молод. науковців, 14-15 квітня 2016 року «Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством». – Вінниця, ВНАУ, 2016. – С.137 -

140.

109. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: Навчальний посібник. - Львів: «Львівська політехніка», 2008. – 946 с.

110. Хом'як Р.Л., Цюцяк І.Л. Організація та методика аудиту фінансової звітності суб'єктів господарювання/ Р.Л.Хом'як, І.Л.Цюцяк// Економічний вісник Донбасу. – 2011. - №3(26). – С.259-265.

111. Цивільний кодекс України: за станом на 16.01.2003 р. № 435-IV.

112. Чалий І. Інвентаризація: вивчаємо нові правила/ Чалий І. // Все про бухгалтерський облік. – 2015. - №1-2. – С.18-20.

113. Чебан Ю.Ю. Внутрішньогосподарський контроль витрат діяльності: значення і напрями /Ю.Ю Чебан// Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку». –ВНАУ, 2013. – 148-151.

114. Шаблиста Л.М. Відображення доходів підприємства у фінансовій звітності// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010.- №5. – С.32-36.

115. Шара Є.Ю. Фінансовий облік – I [текст]: навч. посіб./Є.Ю.Шара, О.О.Бі-дюк, Н.В. Гуріна, І.Є.Соколовська-Гонтаренко. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 408 с.

116. Швабій К.І. Дохід як об'єкт оподаткування / К.І. Швабій // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – Сер.: Економіка, право. – 2009. – № 4 (47). – С. 105-112.

117. Шипіна С.Б. Облікове відображення доходу від реалізації: відмінності МСФЗ 18 «Виручка» та ПСБО 15 «Дохід» //Вісник ЖДТУ. – 2012. - №2(60). – С.165-170.

118. Шустваль Т. Нові підходи до складання фінзвітності: вивчаємо свіже НП(С)БО 1/ Т.Шустваль //Все про бухгалтерський облік. – 2013.–№ 33. – С. 5-8.

119. Янчева Л.М. Організація обліку витрат підприємства: монографія / Л.М. Янчева; Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2009. – 164 с.

120. Офіційний сайт комітету статистики України: www.ukrstat.gov.ua

ДОДАТКИ