

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

КУШНІР Ольга Андріївна

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ФІНАНСОВИХ
РЕЗУЛЬТАТІВ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Гудзенко Наталія Миколаївна

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	9
1.1. Економічна сутність фінансових результатів та їх класифікація	9
1.2. Доходи, витрати і фінансові результати як категорії обліку	21
1.3. Особливості сільськогосподарського виробництва та його вплив на формування і використання фінансових результатів в обліку	33
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	50
2.1. Особливості організації обліку фінансових результатів	50
2.2. Облік фінансових результатів у аграрних формуваннях, що здійснюють облік витрат за видами діяльності	63
2.3. Облік фінансових результатів у суб'єктів малого підприємництва, що ведуть облік витрат за елементами	78
2.4. Методика управлінського обліку фінансових результатів	85
2.5. Облік розподілу та використання прибутку в сільськогосподарських підприємствах	93
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	101
3.1. Методика та організація внутрішньогосподарського контролю фінансових результатів	101
3.2. Внутрішня звітність та її використання у контролі формування фінансових результатів операційної діяльності	114
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	125
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	130
ДОДАТКИ	141

ВСТУП

Господарський процес у підприємстві будь-якої галузі незалежно від розмірів, організаційно-правової форми передбачає обов'язкове отримання прибутку, адже одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток чи збиток. Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських наукових і практичних проблем є визначення фінансового результату діяльності підприємства. Оскільки величина фінансового результату визначає можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, упровадження нових прогресивних технологій і т. д.) та створює запас фінансової стійкості, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковій кон'юктурі, то питання зниження собівартості та водночас підвищення прибутковості набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень.

Теоретичні дослідження сутності категорії «фінансові результати» велися багатьма вченими. Значний внесок у розвиток цього поняття, особливо його облікового аспекту, зробили відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: П. Й. Атамас, М.Д. Білик, З.В. Гуцайлюк, Т.Г. Камінська, М.М. Коцупатрий, Н.М. Малюга, Ю.Ю. Мороз, М.Ф. Огійчук, О.А. Подолянчук, Н.Л. Правдюк, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендріксен, П.Я. Хомин, Ю.С. Цал-Цалко та інші.

У процесі приведення вітчизняної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності виникли суттєві зміни у понятті фінансових результатів, проте й дотепер вони не знайшли достатнього обґрунтування, зокрема в аграрній сфері. Галузеві особливості сільськогосподарських підприємств зумовлені наявністю специфічних видів доходів і витрат (екологічних і соціальних витрат; доходів і витрат, пов'язаних із земельними відносинами), спостерігаються відмінності при розрахунку

фінансових результатів для великих та малих підприємств.

З розвитком ринкових відносин висуваються нові вимоги з боку зовнішніх користувачів до процесу формування інформації про фінансові результати діяльності, особливо щодо прозорості й аналітичності фінансової звітності.

Необхідність розробки рекомендацій щодо удосконалення теорії та практики бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності у сільськогосподарських підприємствах з урахуванням напрацювань вітчизняних і світових бухгалтерських шкіл визначили актуальність теми магістерської роботи.

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку фінансових результатів діяльності у сільськогосподарських підприємствах та їх використання з метою підвищення обґрунтованості прийняття управлінських рішень щодо ефективного розвитку сільськогосподарського виробництва.

Для досягнення мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання:

- опрацювати теоретичні підходи до природи, економічної сутності та значення фінансових результатів;
- розглянути категорії «дохід», «витрати», «фінансові результати» з позиції бухгалтерського обліку та контролю;
- проаналізувати існуючі методики визначення фінансових результатів діяльності в системі бухгалтерського обліку;
- оцінити сучасний стан системи обліку фінансових результатів у великих і малих сільськогосподарських підприємствах;
- удосконалити інформаційне забезпечення обліку фінансових результатів діяльності та звітності з метою кращого забезпечення споживачів економічною інформацією;
- розробити рекомендації з приведення регістрів обліку фінансових

результатів до вимог формування звітної інформації;

- узагальнити методичні підходи щодо організації та методики здійснення контролю за результатами господарської діяльності з метою посилення ефективності процесу управління.

Об'єктом дослідження є процес формування та відображення у звітності фінансових результатів діяльності аграрних підприємств Вінницької області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і практичних питань, пов'язаних зі становленням, розвитком, організацією та створенням найбільш досконалої системи обліку фінансових результатів, яка забезпечує підвищення ефективності управління сільськогосподарськими підприємствами незалежно від їх розмірів.

При дослідженні теоретичних аспектів обліку фінансових результатів застосовувались методи індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку фінансових результатів діяльності; методи теоретичного узагальнення, аналізу та синтезу, групування і порівняння – для розкриття сутності поняття прибутку як економічної категорії й оцінки складових фінансового результату. При виявленні проблем і обґрунтуванні шляхів удосконалення обліку фінансових результатів у роботі також використовувались методи логічного аналізу.

Інформаційною базою виконаного дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку та економічної політики; програмні документи й постанови уряду з економічних питань; методичні матеріали, практичні матеріали сільськогосподарських підприємств.

Наукова цінність одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств, що забезпечить одержання об'єктивної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. У процесі дослідження вивчалися підходи до

класифікації доходів підприємства, внаслідок чого запропоновано введення нових групувальних ознак, зокрема по відношенню до капіталу - доходи, пов'язані з функціонуванням власного і позикового капіталу, до галузей сільського господарства – доходи в галузі рослинництва, тваринництва тощо, до комерційної діяльності - доходи, обумовлені підприємництвом і необумовлені підприємництвом, що дозволить підвищити ступінь задоволення інформаційних потреб, необхідних для прийняття виважених обґрунтованих управлінських рішень.

В роботі здійснено поглиблене дослідження 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; розроблені пропозиції з розширення складу фінансової звітності сільськогосподарських підприємств шляхом введення до її переліку форм, специфічних тільки для галузі аграрного виробництва, а саме: обсяг і виручку від реалізації продукції за видами і каналами (напрямами) реалізації, виробничу і повну собівартість за видами сільськогосподарської продукції з деталізацією статей, що дозволить покращити аналітичні можливості звітності;

Результати дослідження апробовані на внутрівузівських наукових заходах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів та їх класифікація

Фінансовим результатом підприємства може бути прибуток, збиток або нульовий фінансовий результат. Трамбування сутності вказаних категорій є важливою науковою проблемою. В економічній теорії приділяється увага прибутку, що є основною метою підприємницької діяльності, тоді як у бухгалтерському обліку розглядається поняття фінансових результатів, тобто прибутку і збитку.

Облік є досить складною інформаційною системою, у якій важливою складовою є облік фінансових результатів, бо саме вона накопичує дані щодо доходів і витрат, на основі яких формується фінансовий результат діяльності підприємства. Для удосконалення обліку фінансових результатів важливим чинником є аналіз сучасних тенденцій шляхів удосконалення обліку фінансових результатів на підприємствах.

Дискусії щодо теоретичних положень, практична значимість обліку фінансових результатів та відображення їх у фінансовій звітності часто викликає інтерес для дослідження. Єдиного трактування категорій «фінансові результати», «прибуток» та «збиток» не існує. Основні суперечки при трактуванні основних понять та положень стосуються висвітлення суті, форм та джерел формування результатів діяльності, методики їх визначення. Історично фінансові результати трактують як різницю між доходами та витратами підприємства за певний час, «прибуток» – зростання, збільшення, приріст; «збиток» – матеріальні втрати. Таким чином збиток – категорія протилежна прибутку [1].

В економічній практиці прибуток трактується як перевищення доходів від продажу товарів і послуг над витратами на виробництво і продаж цих товарів, тоді як перевищення витрат на виробництво і продаж товарів над

доходами від їх продажу є збитком.

Прибуток – це економічна категорія, що виражає кінцеві результати господарської діяльності окремого підприємства, галузі, народного господарства в цілому; одна з основних форм вартості додаткового продукту; одна з форм чистого доходу, а збиток – перевищення перенесеної вартості над заново створеною, що забезпечується виробництвом необхідного продукту. Досить часто прибуток розглядають як різницю виручки, отриманої від продажу продукції і альтернативними факторними витратами, пов'язаними з виготовленням цієї продукції. При цьому підході збиток – перевищення альтернативних факторних витрат над виручкою від продажу продукції [17].

В загальному прибуток – це сума, яка складає різницю між доходом та витратами. Дохід, джерелом якого є додана вартість; дохід, одержаний від якого-небудь роду діяльності, справи; приріст, збільшення чого-небудь, будь-яка вигода, користь. Збиток можна охарактеризувати як негативну різницю доходу і витрат, втрати в результаті певного роду діяльності.

Зазначені визначення розкривають бухгалтерський та економічний підхід до сутності прибутку й збитку, що передбачає подальше дослідження вказаних категорій з метою визначення місця фінансових результатів в системі економічних відносин та суспільно-виробничому стані економіки країни.

Формування фінансових результатів підприємства включає три взаємопов'язаних етапи: постачання, виробництво та збут, для здійснення яких потрібен капітал власників. Капітал, що приймає грошову форму, використовується підприємцями для закупівлі засобів виробництва, предметів праці, найму робочої сили. Засоби й предмети праці є матеріально-речовою основою капіталу, яка безперервно вдосконалюється з розвитком науково-технічного прогресу. Тож прибуток (збиток) є результатом роботи всього капіталу, авансованого власниками в підприємницьку діяльність. Постійний капітал (с), як частка авансованого капіталу, в процесі виробництва не змінює своєї вартості та включає засоби виробництва й предмети праці. Їх вартість працею людини переноситься на вартість новоствореного продукту, і таким

чином створюється перенесена вартість. Постійний капітал, що виступає фактором виробництва, не бере участі в процесі збільшення вартості та не створює додаткової вартості. Змінний капітал (v), як частка авансованого капіталу, витрачається підприємцями на закупівлю робочої сили. Саме працівники беруть участь у процесі виробництва заново створеної вартості. Вони витрачають необхідну працю (v), виготовляючи необхідний продукт, який оплачується заробітною платою, а потім додаткову працю, виготовляючи додатковий продукт чи додану вартість (m) (рис.1.1.) [48].

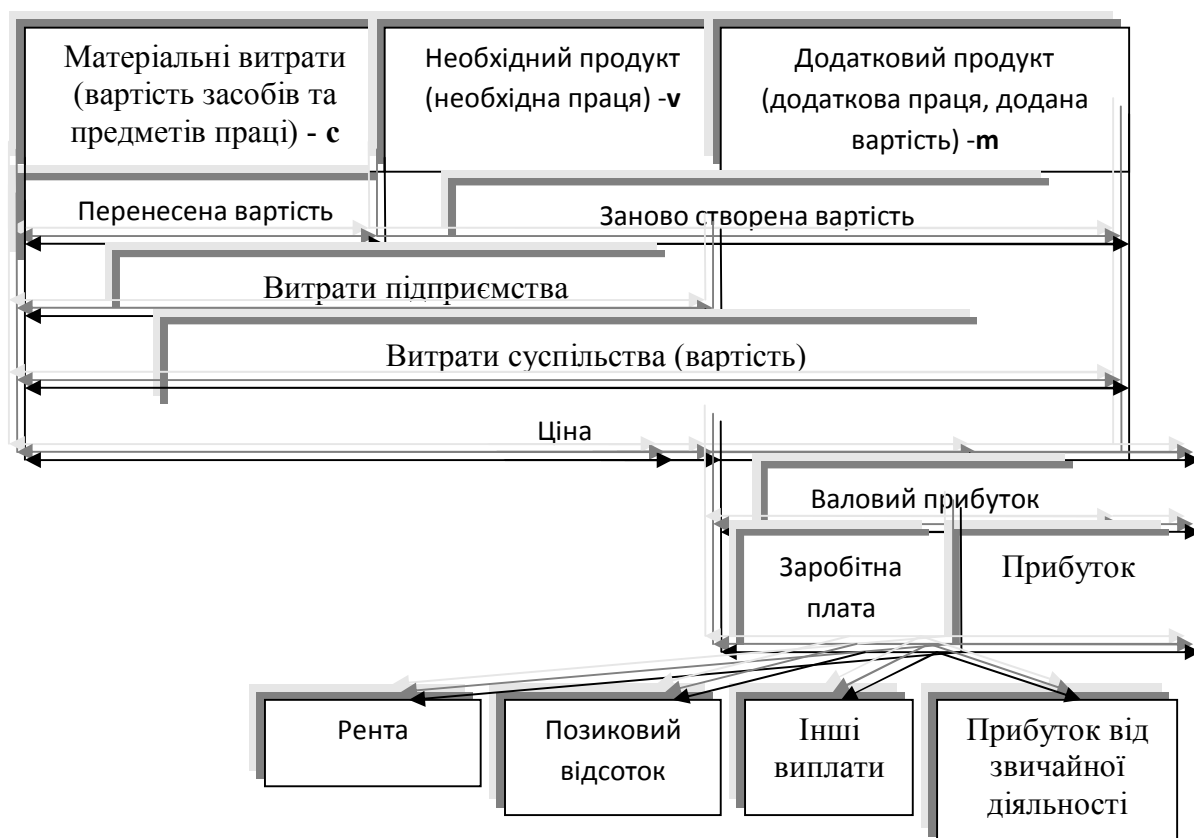


Рис. 1.1. Соціально-економічна сутність фінансових результатів

Джерело: систематизовано за літературними джерелами [1, 25]

Можна зазначити, що додана вартість створюється у сфері виробництва. Витрати підприємства (собівартість) включають матеріальні витрати й вартість необхідного продукту, тобто частину заробітної плати, витрати суспільства (вартість) – матеріальні витрати та всю заробітну плату працівників. Додана вартість існує незалежно від реалізації продукції, тоді як прибуток, збиток чи нульовий фінансовий результат без реалізації не виникають взагалі. За величиною прибуток може не співпадати з доданою вартістю, що

врегулюється ринковою ціною, яка може покривати тільки матеріальні витрати, частину необхідного продукту, частину додаткового продукту чи їх перевищувати. В залежності від цього власники капіталу отримують збиток, нульовий фінансовий результат чи прибуток. Оскільки прибуток є джерелом доходів власників капіталу: підприємців-промисловців, підприємців-торговців, землевласників та банкірів, то й підлягає розподілу на заробітну плату, ренту, позиковий відсоток, інші виплати та власне прибуток, що залишається в розпорядженні власника капіталу. Такий підхід до формування фінансових результатів вважається бухгалтерським. Економічний підхід передбачає зменшення бухгалтерського фінансового результату на величину неявних (внутрішніх) витрат. При цьому можливі ситуації, коли [48]:

- економічний прибуток є від'ємною величиною, що свідчить про необхідність пошуку вигідніших шляхів використання наявних ресурсів;

- економічний прибуток є нульовим – це означає, що підприємець отримує нормальний прибуток і альтернативне застосування вкладених ресурсів не збільшить його дохід;

- економічний прибуток є позитивним, що засвідчує ефективне використання ресурсів[48].

Підприємство не може виробляти прибуток, а здійснює виробництво тільки готової продукції (робіт, послуг). Саме прибуток є результатом діяльності підприємства по відношенню до ступеня відповідності виробленої продукції суспільним потребам. Отримання збитку передбачає відмову підприємства від задоволення потреб суспільства, оскільки основна мета діяльності суб'єкта господарювання є не досягнутою. Однак, світові економічні школи не приділяли достатньої уваги трактуванню збитку, виходячи з пріоритетності отримання саме позитивних фінансових результатів господарювання.

Представники класичної школи (XVIII–XIX століття) А. Сміт та Д. Рікардо [7] обґрунтували ідею створення доданої вартості в галузях

матеріального виробництва За А. Смітом, прибуток розглядається, по-перше, як результат праці робітника, оскільки вартість, яку він додає до вартості матеріалів, розкладається на дві частини – оплату його праці та прибуток підприємця, по-друге, як результат функціонування вкладеного в справу капіталу.

В першій половині XIX століття у працях відомих англійських економістів Д.С. Мілля та Дж.Р. Мак-Куллоха [11] прибуток трактується в якості трудового доходу підприємця, винагороди за його підприємницьку діяльність. Якщо капітал „працює”, то прибуток є результатом роботи капіталу, трудиться й капіталіст, тому прибуток розглядається як факторний дохід на особливий ресурс – підприємницьку здатність. Таке розуміння прибутку в умовах сьогодення хоча й не втратило актуальність, та все ж не повністю розкриває його суть. Прибуток як плату за підприємницьку діяльність нині розраховують фізичні особи-підприємці. Для юридичних осіб прибуток є джерелом подальшого розширення обсягів діяльності. Тоді як збиток є результатом неефективної роботи капіталу. Зауважимо, що в ринкових умовах господарювання винагородою для підприємця може бути також завоювання певного сегменту ринку, висока якість продукції, збільшення попиту, соціальний ефект, забезпечення беззбитковості.

К. Маркс на основі трудової теорії вартості А. Сміта сформував нове пояснення прибутку. Він розділив вартість товару на дві складові: витрати виробництва та перевищення вартості товару над витратами виробництва чи, так звану, додану вартість. Тому прибуток він називав перетвореною формою доданої вартості, що породжена всім авансованим капіталом, а джерелом доданої вартості вважав працю найманих робітників. Додана вартість (m) – це функція змінного капіталу $f(v)$, який авансується на робочу силу (V), звідси маємо:

$$m = f(V) \quad (1.1)$$

Оскільки прибуток (P) – це функція авансованого капіталу, то отримаємо:

$$P = f(C+V) \quad (1.2)$$

де C – капітал, авансований на купівлю засобів виробництва.

У свою чергу, продуктивність праці залежить від технологічної оснащеності праці, родючості та розташування земельних угідь, що призводить до підвищення якості праці.

Таке трактування прибутку, на нашу думку, розкриває його сутність з якісної сторони, вичерпно відображає весь економічний процес формування фінансових результатів.

Еволюція теоретичних підходів до сутності прибутку й збитку показує її складність та багатовимірність, характеризується рівнем розвитку світогляду науковців певного часу та розкриває політичний аспект трактування фінансових результатів, але досліджені визначення, в основному, не суперечать одне одному, а навпаки – є взаємодоповнюючими.

Сучасні економісти трактують прибуток по-різному (додаток А), але погляди науковців об'єднуються за трьома напрямками: кейнсіанським, інституціонально-соціологічним та неокласичним. Кейнсіанці досліджують сукупний прибуток на рівні макроекономіки як частину національного доходу. В інституціонально-соціологічних теоріях прибуток вивчається з соціальних позицій та впливу зовнішньоекономічних факторів. В неокласичних теоріях найбільш повне дослідження прибутку здійснюється на рівні підприємства в умовах конкуренції.

Економісти-фінансисти [65, 83, 94, 101] розглядають прибуток з позицій акумулювання-розподілу фінансових ресурсів, тобто з однієї сторони як основну частину грошових накопичень, що створюються для формування власності, та з іншої сторони – як позитивний узагальнюючий фінансовий результат господарської діяльності підприємства, завдяки якому фінансується приріст оборотних коштів, оновлення та розширення виробництва, соціальний розвиток підприємства тощо. У свою чергу, збиток – це від'ємний фінансовий результат господарської діяльності, завдяки якому скорочується фінансування витрат підприємства.

З економічної точки зору прибуток можна розглядати як різницю грошових надходжень і виплат, але з бухгалтерської – таке трактування втрачає сенс. В практичній діяльності підприємств найпоширенішими варіантами є відсутність грошей та наявність прибутку й навпаки, зростання вартості майна підприємства та зменшення прибутку тощо. Визначення прибутку як грошових накопичень підприємства нині спростовується тим, що наявний прибуток не обов’язково приймає грошову форму та реінвестується в діяльність підприємства, а може розподілятися між засновниками у вигляді відсотків, шляхом формування резервного капіталу.

Важливість управління фінансовими результатами в межах підприємства не викликає сумнівів, а ось створення прибутку управлінською ланкою є спірним. Прибуток не є предметом чи продуктом праці управлінського персоналу, а формується працівниками у процесі виробництва.

Світова історія розвитку бухгалтерського обліку свідчить, що з давна розглядалася не тільки категорія прибутку, а й фінансовий результат як окрема категорія. Тобто, завжди існувало припущення, що фінансовим результатом може бути прибуток або збиток.

Історичний огляд не має за мету висвітлити історію розвитку обліку, про це є достатньо публікацій, тому узагальнимо погляди щодо визначення прибутку різними школами бухгалтерського обліку (рис. 1.2.).

Більшість вітчизняних вчених у галузі бухгалтерського обліку під прибутком розуміють джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат.

Законодавче визначення прибутку і збитку закріплені у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58]: прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати та М(С)БО, де прибутком вважають залишкову суму після вирахування витрат (що включає коригування збереження капіталу в разі необхідності) з доходу, а також як будь-яку величину, що перевищує суму, необхідну для збереження

капіталу на початок періоду, а збитком - зменшення економічних вигод, що за своєю суттю не відрізняється від інших витрат.

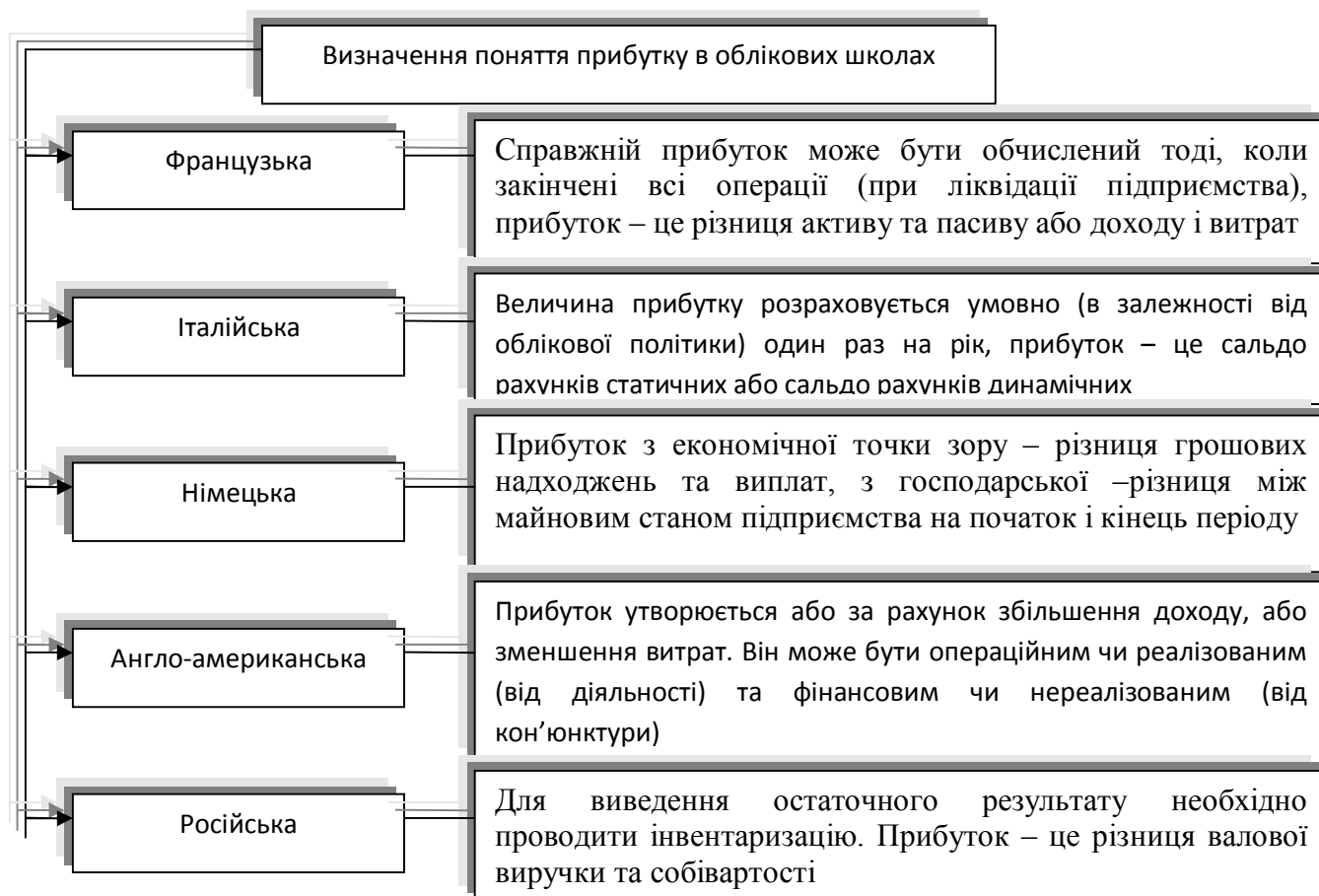


Рис. 1.2. Узагальнені підходи до визначення прибутку різними школами бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано на основі узагальнення теоретичних досліджень

Загалом, підходи до розуміння прибутку, що є в економічній літературі, залежать від позицій тих учених, з яких вони розглядають цю категорію: суспільно-політичного устрою країни, предмету та рівня розвитку науки, положень нормативно-правової бази певного часу чи країни. Різноманітні визначення фінансових результатів відрізняються між собою, що є зрозумілим через складність самої категорії. Наведемо основні трактування прибутку (збитку) шляхом узагальнення теоретичних досліджень.

Більшість авторів розглядають категорію прибуток у різних площинах, тим самим доповнюючи визначення й узагальнюючи чи навпаки деталізуючи його. Вони трактують прибуток як позитивний, узагальнюючий результат

діяльності підприємства, підприємця, галузі, народного господарства країни, що характеризує ефективність виробництва, збиток – негативний результат діяльності, що характеризує неефективність виробництва. Дійсно, прибуток є складовою частиною кінцевих результатів діяльності господарюючого суб'єкта, за допомогою яких можна оцінити ефективність господарювання та до яких крім прибутку (збитку) належать економія чи перевитрати, зростання ринкової вартості активів підприємства тощо. Прибуток є саме позитивним фінансовим результатом діяльності не тільки підприємства, а й підприємця, тобто суб'єктів господарювання.

Але, належність прибутку чи збитку до системи показників, на нашу думку, не розкриває його суті.

Більшість авторів визначають прибуток (збиток) з кількісної сторони як різницю доходів та витрат, але визначення термінів не завжди відповідає законодавчо встановленому. Вони розглядають прибуток (збиток) як різницю між доходом від продажу товарів і послуг та витратами на їх виробництво й реалізацію. У визначенні не враховується відповідно фінансовий результат від іншої операційної діяльності, фінансової та інвестиційної, який формується не обов'язково при реалізації.

Частина вчених вважають прибуток перетвореною економічною формою вартості додаткового продукту. Таке трактування розкриває сутність прибутку з якісної сторони, адже додатковий продукт є частиною заново створеної працею робітників вартості. В цьому випадку поняття «додатковий продукт» є замінником поняття «додана вартість» [36].

Незважаючи на спільні ознаки й відмінності трактування прибутку різними науками, прослідковується два варіанти визначення прибутку: бухгалтерський та економічний. Економічний прибуток менший за бухгалтерський на величину неявних (внутрішніх) витрат.

Таким чином, на основі проведеного дослідження сутності прибутку (збитку), можемо стверджувати, що прибуток (збиток) як економічна категорія має кількісну та якісну сторону.

Сутність фінансового результату (прибутку або збитку) повніше проявляється через функції, які він виконує [32]:

- критерій господарської діяльності, що характеризує кінцевий узагальнюючий результат діяльності підприємства;
- розподільча – створення фондів грошових коштів, що забезпечують фінансування прийнятих до реалізації програм та стратегій, підтримку оптимальної структури капіталу, зведення до мінімуму ризику банкрутства;
- стимулююча – зниження витрат виробництва, впровадження інновацій та технічних удосконалень.

Фінансовий результат діяльності підприємства існує об'єктивно і його природа зумовлена реальним процесом функціонування підприємства. Він визначається за даними бухгалтерського обліку господарюючими суб'єктами будь-якої організаційно-правової форми, форми власності та виду діяльності й підлягає обов'язковому контролю. Тому фінансовий результат є окремим об'єктом як бухгалтерського обліку, так і контролю та включає різноманітні види прибутку (збитку).

На нашу думку, класифікація фінансових результатів, у першу чергу, необхідна для прийняття відповідних рішень користувачами, а тому повинна відображати продуктивний аспект фінансових результатів з однієї сторони, й правовий аспект – з іншої. Вона повинна відповідати таким вимогам: має бути теоретично обґрунтованою; її застосування на практиці повинно бути необхідністю.

В умовах застосування НП(с)БО окремі види фінансових результатів сільськогосподарських підприємств наводяться в НП(с)БО 1 як статті звіту, тобто немає окремих положень стосовно класифікації фінансових результатів. Це валовий прибуток (збиток), прибуток (збиток) від операційної діяльності, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування, прибуток (збиток) від звичайної діяльності та чистий прибуток (збиток) [58].

Дещо змінені та деталізовані види фінансових результатів у Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [71], що включають прибуток нерозподілений, непокриті збитки, прибуток, що використаний у звітному періоді, результат операційної діяльності, результат фінансових операцій, результат іншої звичайної діяльності, результат надзвичайних подій. Всі інші нормативно-правові акти, що регулюють методологічні засади обліку на підприємствах, у т. ч. й сільськогосподарських, не містять навіть перерахованих видів фінансових результатів. Тож за результатами зіставлення проаналізованих документів можемо зробити наступні висновки.

По-перше, фінансовий результат (прибуток чи збиток) є об'єктом бухгалтерського обліку, а тому потребує розробки науково обґрунтованої класифікації, що з метою спрощення ведення аналітичного й синтетичного обліку та розрахунку фінансових результатів може бути виділена окремим пунктом відомчих методичних рекомендацій.

По-друге, у чинних П(С)БО не виділені класифікаційні ознаки фінансових результатів, хоча в основу їх групування покладено види діяльності підприємства.

По-третє, в чинних П(С)БО та Інструкції № 291, а також в межах вказаних документів не повинно бути протиріч, тому субрахунок «Результат іншої звичайної діяльності» повинен носити назву «Результат інвестиційної діяльності», а передувати результату операційної діяльності, тобто іншої операційної діяльності повинен не «валовий прибуток (збиток)», а «результат основної діяльності».

Отже, зміст досліджених нормативно-правових актів, тобто П(С)БО та Інструкції, що регламентують правила визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містять класифікацій фінансових результатів, що могли б бути використані для створення інформаційних облікових моделей.

Класифікація фінансових результатів, що буде покладена в основу їх інформаційної моделі, повинна містити продуктивний та правовий аспекти у розрізі певних ознак. Ознаки класифікації фінансових результатів повинні

враховувати організаційну структуру та особливості сільськогосподарського виробництва, тобто відображати не тільки теоретичні аспекти формування та розподілу фінансових результатів, а й практичні.

Таким чином, фінансові результати аграрних підприємств доцільно класифікувати за такими ознаками (рис. 1.3.).

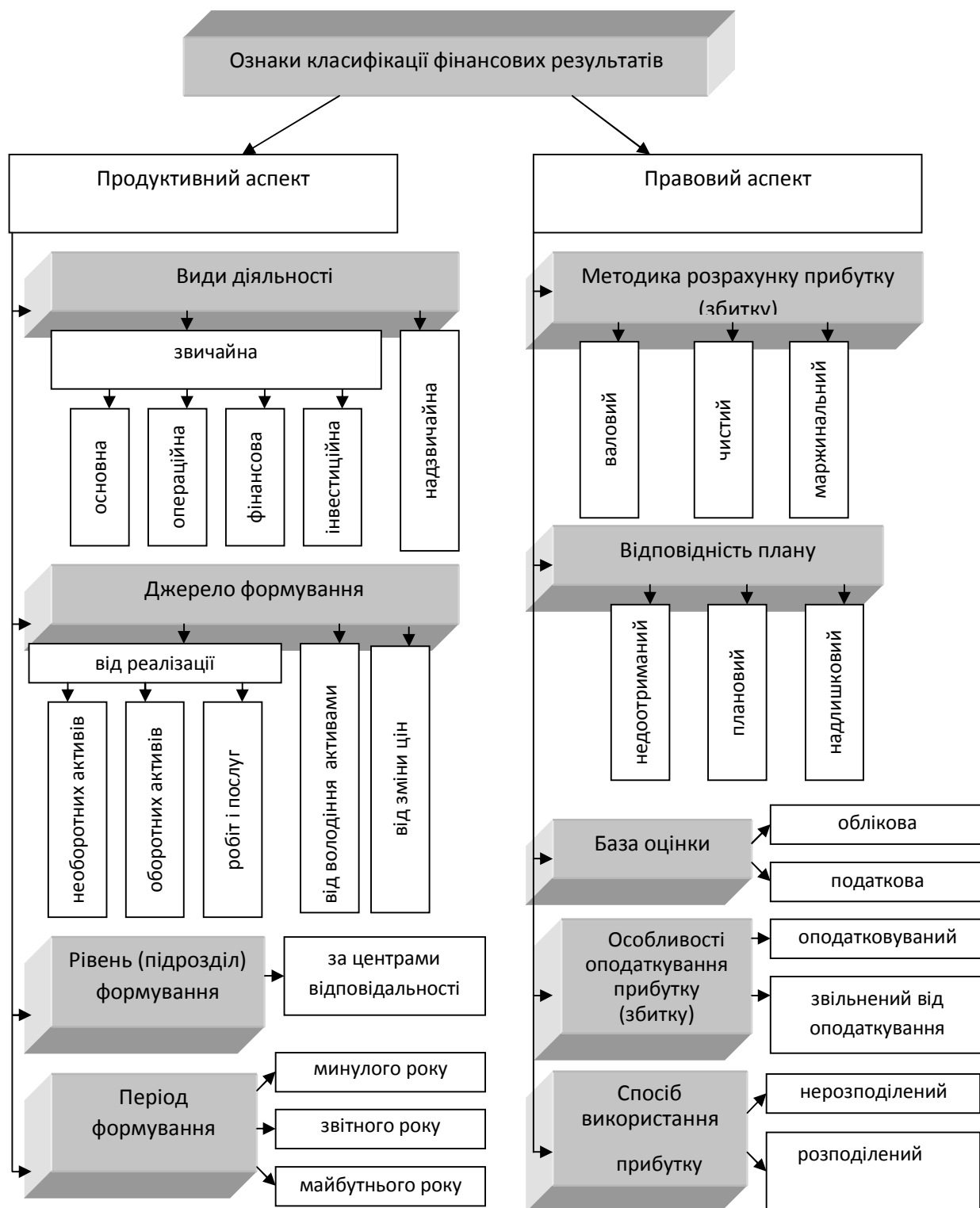


Рис. 1.3. Класифікація фінансових результатів

Джерело: систематизовано за теоретичними дослідженнями [5, 7, 20]

Виділені класифікаційні ознаки враховують юридичний, економічний та бухгалтерський аспект фінансових результатів, максимально пристосовані до потреб управління.

Дослідження праць вітчизняних та зарубіжних науковців щодо сутності прибутку й збитку дає можливість стверджувати, що прибуток (збиток) як загальноекономічна категорія має кількісну та якісну сторони. Її зміст найповніше розкривається при вивченні класифікаційних ознак фінансових результатів, а останні можуть слугувати основою для розробки інформаційної моделі фінансових результатів, що можливе в рамках системного підходу.

Системний підхід дозволяє пов'язати отримані фінансові результати із факторами, що вплинули на їх величину та структуру. Такий підхід має надзвичайно важливе значення для управління та контролю за фінансовими результатами в цілому та доходами і витратами зокрема.

1.2. Доходи, витрати і фінансові результати як категорії обліку

Основна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні інформацією про результати діяльності господарюючого суб'єкта за будь-який період часу. Така інформація виражається величиною отриманого прибутку або збитку. Складовою частиною прибутку є дохід підприємства. Поняття «дохід», «прибуток» за своєю суттю представляють собою категорії бухгалтерського обліку, але описуючи процедури реєстрації фактів господарського життя він не розкриває їх змісту. Тому при вивченні бухгалтерського обліку необхідно користуватися визначеннями інших економічних наук. Разом з тим слід розрізняти підхід до визначень економічних категорій з позиції бухгалтерського обліку та інших економічних наук [86].

На практиці визначення доходу часто пов'язували з окремими методами обліку, конкретними формами його отримання, системами, видами

оподаткування, а також визнання періоду (строку) одержання прибутку.

Дохід – продукт діяльності підприємства, однак таке його визначення не характеризує розмір отриманої вигоди, не вказує на момент його виникнення, тому не може використовуватися для визначення прибутку. Інколи дохід все ж таки визначається як продукт діяльності, але з застереженням, що продукт повинен покинути підприємство, перш ніж він може бути названий доходом [2, 76]. В зарубіжній практиці є аналогія визначення доходу як грошового виразу сукупності продуктів або послуг, які передані підприємством покупцям протягом деякого періоду часу [52]. Тому, в бухгалтерській звітності звертається особлива увага на момент визнання доходу, оскільки необхідно його правильно віднести до того чи іншого звітного періоду, вірно включити до розрахунку фінансового результату. Загальноприйнятим моментом визнання доходів є відвантаження продукції. Але, залежно від обставин і за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (далі М(С)БО), дохід може бути визнаний як до, так і після відвантаження продукції [18].

Інший підхід до визначення сутності доходу використовується FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада по розробці стандартів фінансового обліку). За цим підходом дохід – це надходження активів господарюючої одиниці або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінація того чи іншого) в результаті постачання або виробництва товарів, надання послуг чи інших операцій, які складають його основну діяльність. Однак, таке визначення теж далеке від досконалості, адже в ньому змішуються визнання і часова ув'язка доходу власно з процесом створення доходу [53].

Хоча даний підхід узгоджується з традиційною 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.

Згідно НП(с)БО 1 [58] та П(с)БО 15 [76], під доходами розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення

зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. У 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.

Відповідно до пп. 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу доходи - це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [67].

Доходи, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, включаються до доходів звітного періоду на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, що підтверджують отримання таких доходів і складаються з таких груп [36, 46], що демонструє рис. 1.4.:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи.

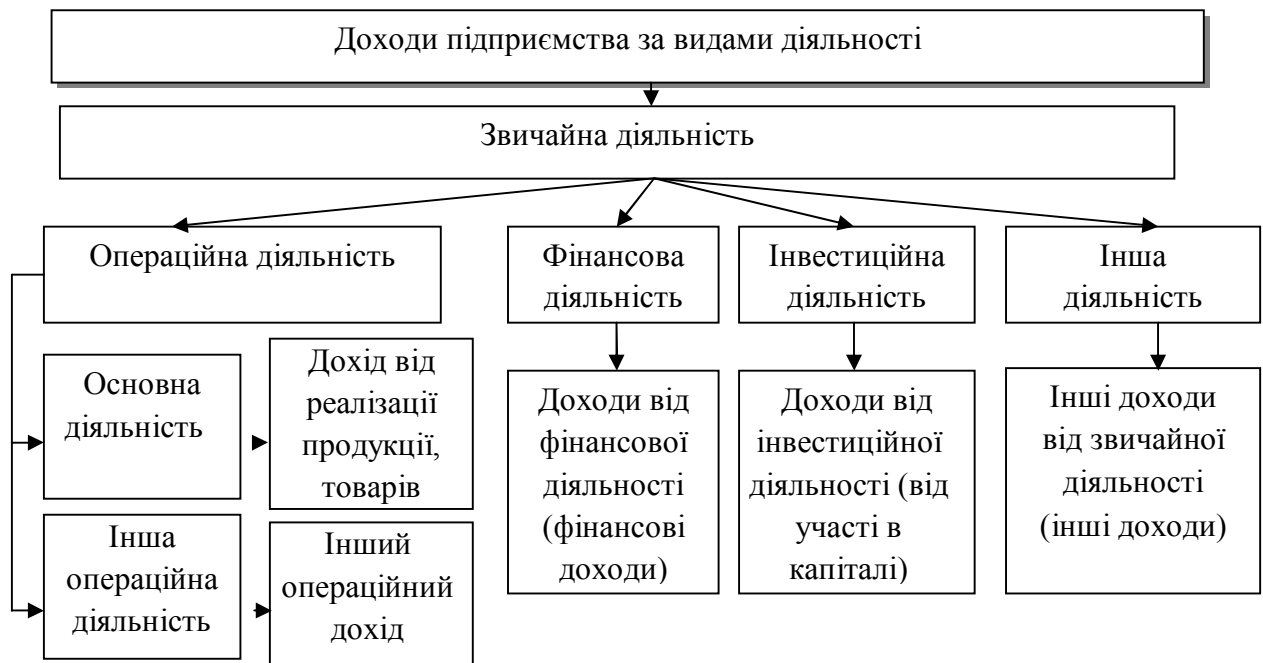


Рис. 1.4. Класифікація доходів за видами діяльності

Джерело: систематизовано за даними [63]

Отже, прибуток складається з двох компонентів – доходу від основної діяльності і факту володіння підприємством активами, які приносять прибуток. При цьому від фінансової і інвестиційної діяльності підприємство скоріше отримує доходи не в процесі виробничої (основної) діяльності, а від факту володіння активами, які вивільнені з основної діяльності. Тому, логічно отримання доходів від цих видів діяльності назвати доходами від володіння активами.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [76]. Критерії визнання доходу, наведені в П(С)БО 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій). Порядок визнання доходів показано на рис 1.5 [76].

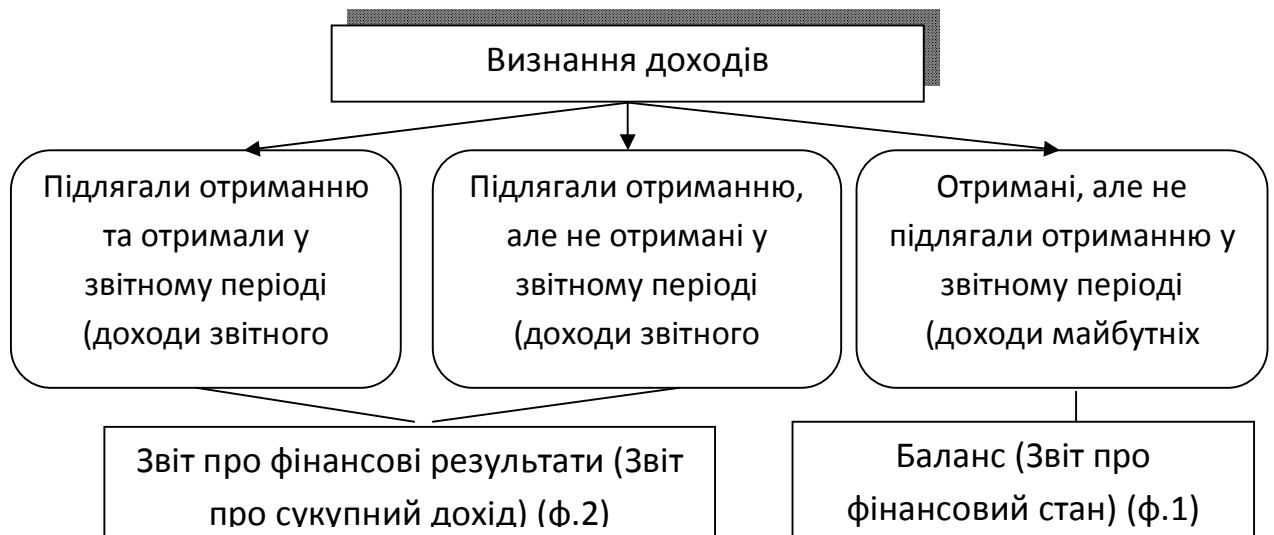


Рис. 1.5. Визнання доходів у фінансових звітах (сформовано за П(с)БО 15)

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб [76]:

- 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.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визнається за наявності таких умов [76]:

- 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.

Оплачена, але не відпущена продукція не вважається реалізацією.

В сільському господарстві існують свої особливості щодо визнання та відображення в обліку фінансових результатів, зумовлені тим, що в господарському процесі використовуються біологічні активи – специфічна категорія активів, використання яких впливає на формування та подальше відображення фінансових результатів. П(С)БО 30 «Біологічні активи» змінив підхід до оцінки надходження довгострокових і поточних біологічних активів та їх вибуття [81]. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів є живі організми (рослини, тварини), тому об'єктом обліку є площі, зайняті під посівами с.-г. культур, тварини як живі організми тощо. Суттєвою особливістю обліку поточних біологічних активів є те, що одержана сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу. За цією оцінкою і оприбутковуються додаткові біологічні активи – приплід тварин, саджанці, живці, чубуки, сіянці, розсада тощо [81].

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси». Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі.

Законом України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено

використання принципу (методу) нарахування та відповідності доходів і витрат. Він запозичений з МСБО і використовується в більшості країн світу [73].

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» передбачено, що підприємству слід складати свої фінансові звіти (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування [53]. Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця. Оплата може здійснюватися у момент передачі продукції покупцю, після відвантаження (наступна оплата) або до відвантаження (попередня оплата) продукції.

Визнання доходів у відповідності зі стандартами GAAP (загальновизнані принципи бухгалтерського обліку) здійснюється згідно так званого принципу доходу (revenue principle), який визначає порядок реєстрації в бухгалтерському обліку доходів від продажу товарів і послуг, а також прибутків [52]. Доходи можуть визнаватися на момент поставки товару або послуги покупцеві, до поставки або після. Вибір цього моменту залежить від того, коли дана господарська операція буде відповідати критеріям визначення (можливості віднесення до одного з шести елементів бухгалтерської звітності), вимірювання, релевантності і надійності.

Існують такі критерії визнання доходу:

- визнання доходу на момент поставки товару або послуг;
- визнання доходу після поставки товару або послуги;
- визнання доходу до поставки товару.

Кожна країна своїм законодавством визначає „момент часу”, за яким суттєві ризики і винагороди, пов’язані з власністю на продукцію (товар), передаються покупцю.

Відповідно до МСБО 18 «Дохід» дохід від продажу може визнаватися на момент продажу (доставки) товару покупцям, до нього або після. Вибір цього моменту залежить від того, коли здійснена господарська операція, пов’язана з доходом, відповідатиме критеріям визнання [52].

До класичної класифікації доходів можна ввести ряд додаткових класифікаційних ознак доходів і прийняти їх за основу відображення в системі бухгалтерського обліку (рис. 1.6.). Таким чином, дохід може виникнути як за рахунок господарської діяльності, тобто за рахунок фактов-дій, так і за рахунок збільшення оцінки активів, безоплатного отримання цінностей, тобто фактів-подій. Доцільно виділяти в теоретичних дослідженнях доходи, які надходять як результат еквівалентного і нееквівалентного притоку активів: до доходів, які припускають еквівалентний обмін активів, належать доходи від звичайних видів діяльності і операційні доходи, до доходів, які припускають нееквівалентний приток активів, на наш погляд відносяться інші доходи.

Наведена класифікація доходів повинна використовуватися для проведення аналізу рівня і якості доходів по різних напрямках з метою наступного прийняття рішень по управлінню ними.

Перелічених ознак класифікації доходів явно недостатньо для відображення їх у системі бухгалтерського обліку.

Незважаючи на названу раніше правомірність облікової інтерпретації категорій «дохід» і «прибуток», бухгалтерський облік як галузь економічної науки повинна користуватися і загальноекономічними категоріями і, насамперед, поняттями економічної теорії.

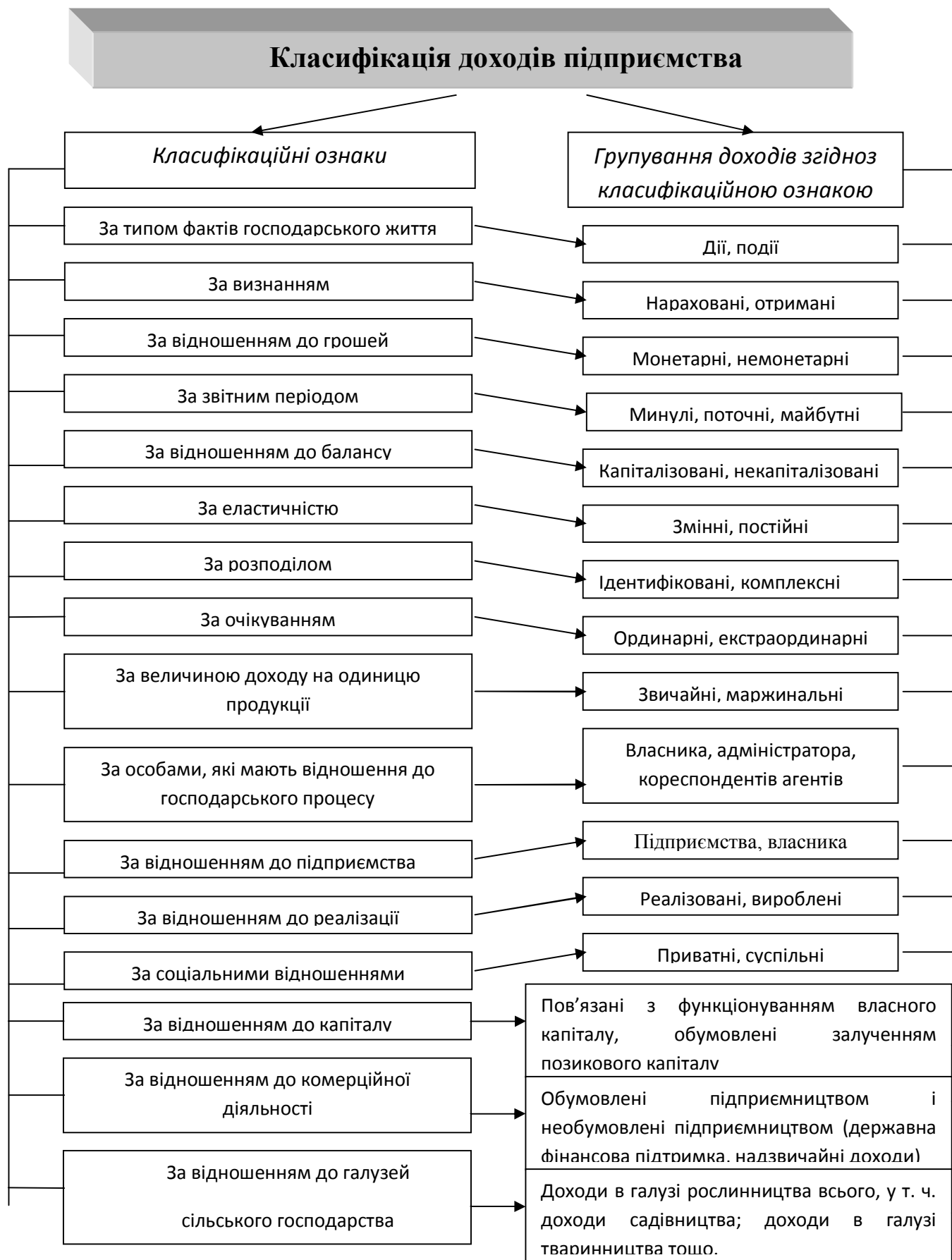


Рис. 1.6. Класифікаційні ознаки доходів підприємств

Бухгалтерський облік, як наука і як практика, не повинна відриватися від

інших галузей економічної науки. Це положення відноситься, у першу чергу, до питань класифікації доходів.

Стосовно капіталу доходи можна підрозділити на доходи, зв'язані з функціонуванням власного капіталу, і доходи, обумовлені залученням позикового капіталу (наприклад, кредити банків).

По відношенню до підприємництва доходи підрозділяються на доходи, обумовлені підприємництвом, і доходи, не обумовлені підприємництвом.

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

Облікова інтерпретація 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.

У зв'язку з вище наведеним виникає потреба в уточненні визначення доходу від сільськогосподарської діяльності як облікової категорії, адже при цьому має враховуватися збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, одержаних у результаті відокремлення від біологічного активу, призначених для продажу і (або) зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період, а також створюють економічну основу для покриття всіх видів витрат. Суттєвий вплив на ці вигоди мають природно-кліматичні умови.

Серед показників, що впливають на умови формування фінансових результатів діяльності та якості прийняття рішень, мають особливе значення витрати виробництва. Витрати виробництва виступають основним обмежуючим чинником, що впливають на величину прибутку. У зв'язку з цим доцільно розглянути їх економічну природу і сутність.

Як економічна категорія, витрати виробництва мають місце у будь-якому суспільному ладі, але їх речовий зміст має різні форми. В умовах простого виробництва їх вимірювали вартістю спожитих засобів виробництва. У розвиненому товарному виробництві відбувається поєднання трьох важливих складових процесу виробництва: живої праці, засобів і предметів праці.

Згідно П(с)БО 16 «Витрати» витратами є 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) [77]. 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 звітного 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 [58]:

- 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.

Витрати, як і доходи підраховують за видами діяльності.

Згідно МСБО витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства [52]. Витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки виходячи з принципу відповідності. Згідно з ним витрати включаються до цього звіту в періоді, в якому був визнаний дохід, для отримання якого було здійснено ці витрати. Якщо надходження економічних вигод очікується протягом кількох облікових періодів і важко встановити їхній зв'язок з доходом конкретного періоду, витрати визнаються (у вигляді амортизації) у Звіті про прибутки та збитки шляхом систематичного та раціонального розподілу між відповідними звітними періодами.

У міжнародній практиці обліку витрати представляють собою витрачання або будь-яке інше використання активів чи прийняття зобов'язань

на протязі періоду у зв'язку з доставкою або виробництвом товарів, наданням послуг чи введенням іншої діяльності, яка складає безперервну основну діяльність організації.

Витрати нараховуються після визнання доходів і порівнюються з цими доходами у відповідності з принципом співвідношення, який говорить, що затрати повинні нараховуватися за той же період, що і доходи, які вони приносять. Їх нарахування є складовою частиною розрахунку чистого прибутку.

Облік фінансових результатів має чотири рівні:

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

Визначення фінансового результату передбачає розрахунок прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат від всіх видів діяльності [13].

При характеристиці результатів діяльності підприємства в звітному періоді більш правильно говорити не про прибуток, а про фінансовий результат, адже на початку та в середині періоду не можна з впевненістю вести мову про те, що підприємство отримає прибуток. Його діяльність може бути як прибутковою, так і збитковою. Тому фінансовий результат – це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком, відображається у фінансовій звітності і визначається послідовно розрахунковим способом з урахуванням усіх видів доходів і витрат, отриманих у процесі здійснення господарських операцій [13]. Отже, прибуток є результатом діяльності підприємства, який залежить від розміру доходів і витрат. Розглянувши трактування фінансових результатів в бухгалтерському обліку, виникає потреба в дослідженні методики їх визначення.

1.3. Особливості сільськогосподарського виробництва та його вплив на формування і використання фінансових результатів в обліку

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.

Значення сільського господарства в економіці країни необхідно розглядати з економічного, соціального, екологічного та політичного аспектів (рис. 1.7.).

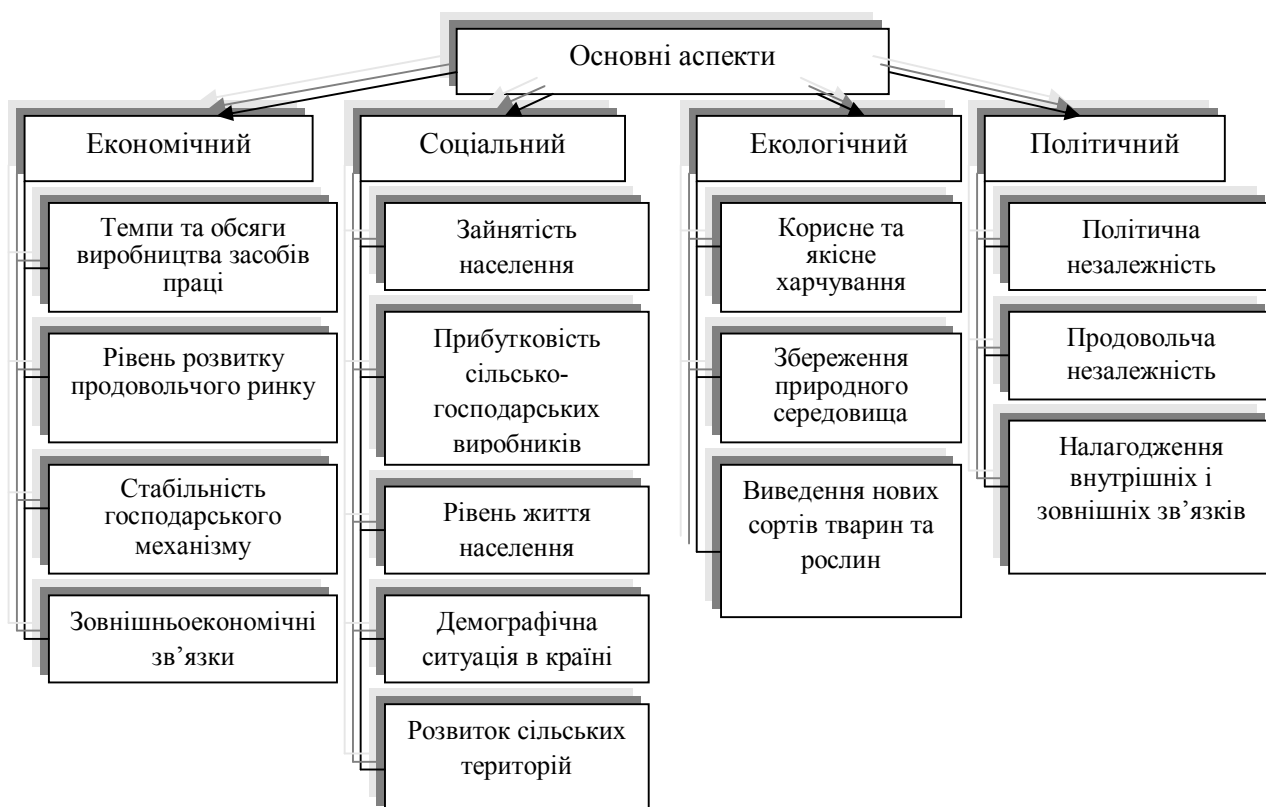


Рис. 1.7. Роль сільськогосподарського виробництва в економіці

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

- визначає розмір та якість споживання населенням продовольчих товарів, а тому формує продовольчу незалежність та стабільність господарського механізму в державі;
- забезпечує розвиток інших галузей економіки шляхом збільшення випуску засобів виробництва та формування платоспроможного попиту на них;

- впливає на зовнішні відносини між державами через здійснення експорту-імпорту 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.

Сільське господарство України нині представлене такими основними видами підприємств як господарські товариства, приватні підприємства, виробничі кооперативи, фермерські господарства, державні підприємства, підприємства інших форм господарювання.

В аграрному секторі економіки (сільське, лісове і рибне господарство) впродовж 2015–2018 рр. кількість чинних підприємств усіх організаційно-правових форм загалом скоротилася на 3048 статистичних одиниць, або 6,1%: із 49848 у 2015 р. до 46800 у 2018 р. Водночас, це зниження не є стійким, оскільки у період 2016–2018 рр. їх кількість зросла на 788 статистичних одиниць (+1,7%). Тобто у цій галузі спостерігаються досить динамічні процеси структурних змін, які потребують більш поглибленого аналізу.

Агросектор зазнає кількісних і якісних змін, про що свідчить аналіз даних основних показників діяльності сільськогосподарських підприємств за їх розмірами, які розраховано за критеріями великих, середніх, малих та мікропідприємств, визначеними у Господарському кодексі України [18]. Відповідно до зазначеної методології виділяють:

- мікропідприємства - суб'єкт господарювання будь-якої організаційно-правової форми і власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід

від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн. євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;

- малі підприємства - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми і власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 млн. євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;
- великі підприємства - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми і власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) перевищує 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро, визначену за середньорічним курсом НБУ;
- середні підприємства - інші суб'єкти господарювання.

Нині у вітчизняному агросекторі близько 20,7 млн. га використовується сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм, тоді як решта 15,7 млн. га, або 43,1% від загальної площі сільськогосподарських угідь перебуває у громадян, яких традиційно відносять до категорії господарств населення. За 2004–2018 рр. питома вага господарств населення у землеволодінні зросла майже вдвічі — з 22,2% у 2002 р. до 43,1% на кінець 2018 р. Із наявних у господарствах населення 15706,4 тис. га земель близько 5056,4 тис. га припадає на площу під особисті селянські господарства і ділянки для будівництва, обслуговування житлового будинку та господарських будівель, 9286,7 тис. га - під товарне виробництво, 188,1 тис. га - колективні й індивідуальні сади, решта 174,1 тис. га - колективні й індивідуальні городи і 993,2 тис. га - ділянки для сінокосіння та випасу худоби.

Якщо детально аналізувати нинішню структуру агросектору за кількісним співвідношенням сільськогосподарських підприємств залежно від їх розміру, основним критерієм якого є визначені у Господарському кодексі України межі кількості працівників і доходу від діяльності, то близько 94% з

них можна віднести до суб'єктів малого і 5,8% - до середнього підприємництва (рис. 1. 8).

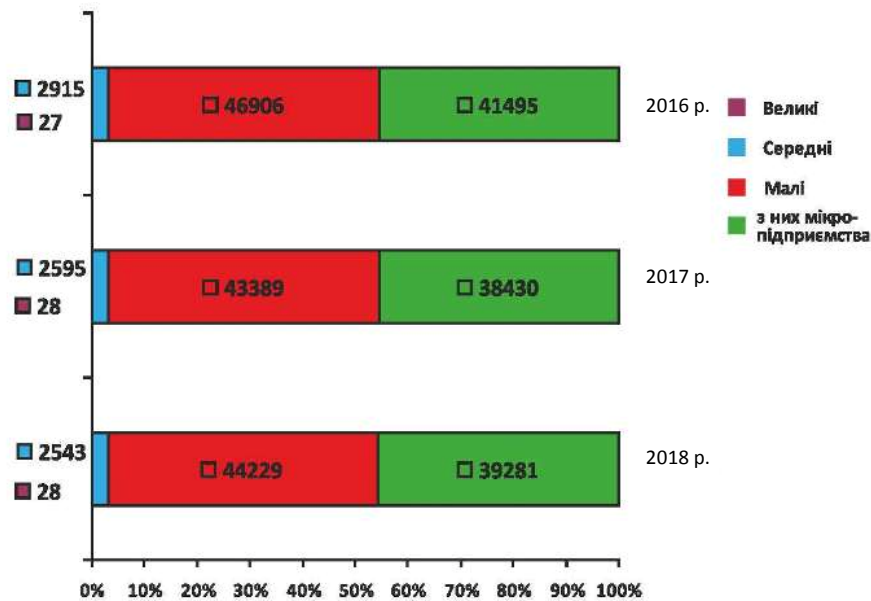


Рис. 1.8. Розподіл аграрних підприємств України за їх кількістю на кінець року та часткою в усій структурі (одиниць і відсотків)

Джерело: Складено за даними Державної служби статистики України

Великих підприємств, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) є більшою за 250 осіб і річний дохід від будь-якої діяльності перевищує суму, еквівалентну 50 млн. євро, визначену за середньорічним курсом НБУ, станом на кінець 2018 р. налічувалося лише 27 і їх чисельність за останні три роки суттєво не змінилася. Кількість середніх підприємств становила близько 2915 статистичних одиниць. До цієї групи здебільшого відносять агроформування, які не підпадають під критерій малих і великих підприємств, мають штатну чисельність від 50 до 250 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності, що знаходиться у межах суми, еквівалентної 2–50 млн. євро. За 2016-2018 рр. в цілому кількість середніх підприємств у галузі скоротилася на 372 статистичних одиниць, або 12,8%, малих - на 2677, або 5,7%. Хоча загальновідомо, що великі підприємства у галузі аграрного виробництва мають більше можливостей росту та розвитку, ніж дрібнотоварні суб'єкти господарювання.

Поділ підприємств на розміри зумовлений тим, що різні за розмірами підприємства відрізняються результативністю своєї діяльності. За даними Держкомстату за 2018 рік сформовано групи підприємств за їх ефективністю..

Таблиця 1.1

Фінансові результати до оподаткування в аграрному секторі за 2018 р.

Підприємства за розмірами	Фінансовий результат до оподаткування	Підприємства, які отримали прибуток		Підприємства, які отримали збиток	
		У % до загальної кількості підприємств	Фінансовий результат	У % до загальної кількості підприємств	Фінансовий результат
Усього. млн. грн..	69344,1	86,2	89876,7	13,8	20532,6
По великих	8062,8	88,9	8233,4	11,1	170,6
По середніх	35738,3	88,4	43790,8	11,6	8052,5
По малих	25543,0	86,1	37852,5	13,9	12309,5
У т.ч. по мікропідприємствах	4124,0	86,0	11870,5	14,0	7746,5

Джерело: складено за даними Держслужби статистики України

За рівнем економічної ефективності, що оцінювався за питомою часткою до загальної кількості господарств, які одержали прибуток, великі і середні підприємства мали порівняно дещо кращі показники, ніж малі їх форми господарювання.

Нині частина сільськогосподарських підприємств є широко спеціалізованою і розвивається за різними напрямками рослинництва та тваринництва. Залежно від спеціалізації на виробництві тієї чи іншої продукції рослинницькі господарства поділяють на зернові, господарства з вирощування технічних і кормових культур, овочево-баштанні господарства, картоплярські, рисосійні, цукробурякові, ефіроолійні, льонарські та садово-ягідницькі господарства. Серед сільськогосподарських площ найбільшу питому вагу займають посівні площі під зерновими.

Відсутність державних регулятивних чинників щодо використання землі при вільному виборі виду діяльності сільськогосподарських підприємств приватного спрямування призвела до розширення площ під вигідними зерновими культурами, без дотримання сівозмін, а отже – до зниження родючості земель та врожайності інших культур. До того ж, кліматичні

зрушення останніх років призводять до зміни умов вирощування сільськогосподарських культур, підвищують науково-обґрунтовані вимоги до селекції рослин.

На втрату врожайності сільськогосподарських культур значним чином впливають також погіршення екологічного становища країни, зменшення посівних площ через низьку якість посівного матеріалу, зростання вартості ресурсів для сільськогосподарського виробництва, нестачу гербіцидів, мінеральних добрив, агрохімікатів, засобів захисту рослин тощо.

Як свідчить аналіз даних вітчизняної статистики, за останні роки рівень рентабельності вирощування основних сільськогосподарських культур стабільно знижується, що негативно впливає на можливості аграріїв до розширеного відтворення виробничого потенціалу і впровадження нових технологій (рис. 1.9).

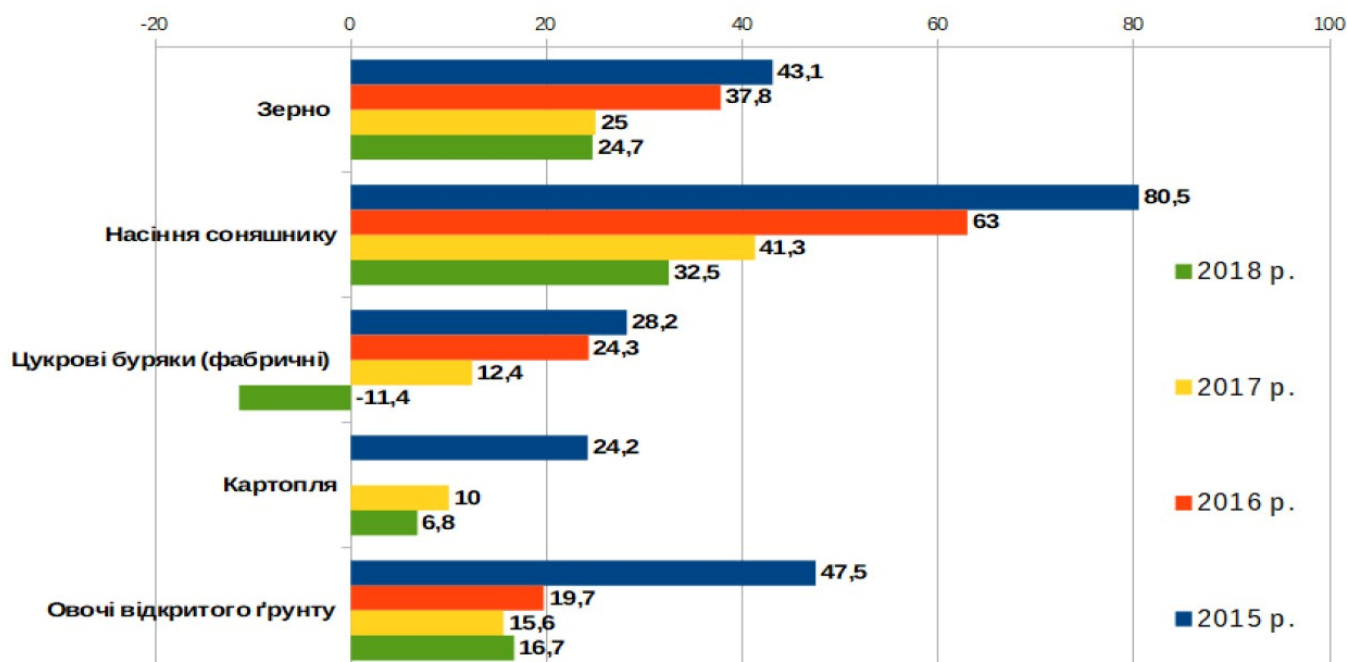


Рис. 1.9. Динаміка рівня рентабельності виробництва основних видів аграрної продукції аграрними підприємствами України (у відсотках)

Джерело: складено за даними аналізу інформації Держслужби статистики України

Аналіз даних інформації за 2018 рік, що була сформована за підприємствами з основним видом діяльності: «Вирощування однорічних і

дворічних культур», «Вирощування багаторічних культур», «Відтворення рослин», «Тваринництво», «Змішане сільське господарство», «Допоміжна діяльність у сільському господарстві та післяурожайна діяльність», «Виробництво м'яса свійської птиці» (коди 01.1–01.6 та 10.12 за КВЕД ДК 009:2010), досить переконливо показує нинішній складний економічний стан аграрної галузі (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Середній рівень рентабельності виробництва продукції сільського господарства в усіх підприємствах України за 2018 рік

Найменування продукції	Усі підприємства	У тому числі фермерські господарства
Культури зернові та зернобобові	24,7	26,1
У тому числі		
Пшениця	24,6	24,7
Кукурудза на зерно	27,2	29,9
Ячмінь	25,6	27,3
Жито	-2,2	10,2
Овес	10,3	14,1
Гречка	-17,2	1,5
Просо	34,7	35,0
Зернобобові сушені	-5,4	3,1
Боби сої	21,0	31,5
Насіння ріпаку	31,1	30,7
Насіння соняшнику	32,5	30,3
Буряк цукровий	-11,4	2,2
Картопля	6,8	28,0
Овочі відкритого ґрунту	16,7	7,6
Овочі закритого ґрунту	8,5	14,9
Культури плодові	3,4	21,6
Культури ягідні	19,5	31,1
ВРХ на м'ясо	-17,7	-6,4
Свині на м'ясо	6,9	1,1
Вівці на м'ясо	-16,7	-2,9
Кози на м'ясо	-13,8	-22,9
Птиця на м'ясо	5,7	6,8
Вовна	-69,5	-0,1
Молоко	16,1	18,0
Яйця	5,4	9,3
Мед	-27,4	22,4

Джерело: складено за даними аналізу інформації Державної служби статистики України

Так, минулого року середній рівень рентабельності виробництва

зернових та зернобобових культур знизився до 24,7%, у тому числі пшениці - 24,6%, кукурудзи на зерно -27,2%, ячменю - 25,6%, вівса - 10,3%. Окремі культури взагалі виявилися збитковими. Зокрема, жито мало рівень збитковості 2,2%, а гречка встановила своєрідний анти рекорд у – 17,2%. Ніколи до цього вона не мала такого високого рівня збитковості, тоді як в окремі роки її максимальна рентабельність перевищувала 100% поріг. Лише від вирощування проса аграрії мали вищий за середній за усіма зерновими культурами рівень рентабельності 34,7%, що виявився вищим навіть за насіння соняшнику та ріпаку, відповідно, 32,5% та 31,1%.

Порівняно кращі з середніми з усіх підприємств галузі показники рентабельності виробництва аграрної продукції мали фермерські господарства. Передусім серед усіх сільськогосподарських культур збитковим у них виявилось лише вирощування цукрових буряків (фабричних). Якщо аналізувати рентабельність основних культур на регіональному рівні, то найвищою для зернових та зернобобових вона була в агропідприємствах Миколаївської (32,2%) і Хмельницької (32%) областей (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Рівень рентабельності продукції сільського господарства в усіх підприємствах України за регіонами, 2018 рік

	Культури зернові та зернобобові	Насіння соняшнику	Цукрові буряки	Картопля	Овочі відкритого грунту	ВРХ на м'ясо	Свині	Вівці	Птиця	Молоко
Україна	24,7	32,5	-11,4	6,8	16,7	-17,7	6,9	-16,6	5,7	16,1
Вінницька область	28,1	37,4	-19,6	-2,2	-0,7	-7,7	-4,9	-31,1	-8,7	17,9
Волинська область	27,6	20,6	-6,3	-2,3	31,7	-0,8	14,7	31,6	-8,7	30,6
Житомирська	23,1	22,4	-16,2	29,0	17,1	-25,4	-4,2	-65,1	-7,3	13,7
Хмельницька	32,0	32,6	-10,1	51,8	25,9	-19,1	21,1	-7,6	-8,3	23,8
Кіровоградська	20,5	30,6	-39,7	-7,1	-60,8	-26,6	-0,4	-13,3	-15,5	0,1
Київська	24,2	31,1	-24,4	6,7	23,0	-16,6	15,4	1,3	18,6	8,7
Миколаївська	32,2	38,0	-	-21,7	15,7	-8,4	4,1	-19,7	-59,5	28,7
Одеська	28,1	30,8	-	-3,9	39,2	-23,8	-3,3	-26,4	-11,2	7,4
Полтавська	23,9	31,5	3,2	-43,4	12,4	-27,5	-10,8	-48,0	-10,4	17,2

Джерело: складено за даними Державної служби статистики України

Максимальну рентабельність від вирощування соняшнику отримали аграрії Миколаївщини (38%) і Вінниччини (37,4%).

Вирощування цукрових буряків (фабричних) було збитковим майже в усіх регіонах країни, окрім Полтавської (3,2%) області. Досить високорентабельним було виробництво картоплі у підприємствах Хмельницької (51,8%), Чернівецької (50,9%) областей. Певний інтерес представляє аналіз рівня рентабельності вирощування овочів відкритого ґрунту. Так, у Чернівецькій області підприємства, які займалися їх культивуванням, отримали супервисоку рентабельність на рівні 181,3%.

У тваринництві виробництво великої рогатої худоби на м'ясо спостерігалось збиткове в усіх регіонах країни, за винятком Волині, де його рівень наблизився до межі прибутковості (–0,8%). Свинарство було прибуткове в 12 регіонах країни, вівчарство - у 6, птахівництво - у 7, виробництво молока майже в усіх із них.

Загалом низький показник рівня рентабельності виробництва багатьох видів сільськогосподарської продукції зумовлює недоотримання аграріями мільярдів гривень прибутку та уповільнює вкрай необхідний процес його технологічної модернізації в умовах загострення світової конкуренції виробників аграрної продукції та продовольства, а також не дозволяє ефективно адаптувати галузь до кліматичних змін. Тому нині зростає значення і важливість державної підтримки сільського господарства як стратегічного інструменту суттєвого підвищення конкурентоспроможності його продукції в умовах глобальних викликів. У 2018 р. аграрні підприємства на виробництво продукції (робіт, послуг) сільського господарства витратили близько 443 млрд грн. Найбільшу частку в структурі витрат продукції рослинництва займали мінеральні добрива (13%), а в тваринництві — корми (11,7%). Досить суттєвою була питома вага пального і мастильних матеріалів (8,8%). Серед інших елементів структури витрат значну питому вагу займали інші прямі витрати (зокрема, відрахування на соціальні заходи, орендна плата, амортизація), а також загальновиробничі витрати (табл. 1.4).

**Структура виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
сільського господарства в усіх підприємствах України за 2018 р.**

Види витрат	Усі підприємства		У тому числі фермерські господарства	
	Млн. грн..	У % до підсумку	Млн. грн..	У % до підсумку
Витрати усього	442993,4	100,00	68397,4	100,00
Прямі матеріальні витрати, усього	247997,2	56,0	41524,8	60,7
У тому числі				
Насіння та посадковий матеріал	35963,5	8,1	7585,1	11,1
Корми	52036,9	11,7	2434,2	3,6
Інша продукція сільського господарства	6496,8	1,5	330,9	0,5
Мінеральні добрива	57695,7	13,0	13150,0	19,2
Пальне і мастильні матеріали	39035,6	8,8	9362,3	13,7
Електроенергія	3920,3	0,9	424,4	0,6
Паливо і енергія	4898,6	1,1	385,2	0,6
Запасні частини і ремонтні матеріали	21335,5	4,8	4266,8	6,2
Прямі витрати на оплату праці	25234,4	5,7	3467,8	5,1
Інші прямі витрати, усього	95016,8	21,4	15597,1	22,8
У тому числі				
Відрахування на соціальні заходи	5533,7	1,2	803,1	1,2
Орендна плата за:				
Земельні частки	43952,0	9,9	7308,6	10,7
Майнові паї	429,5	0,1	63,6	0,1
Амортизація	25752,9	5,8	5566,8	8,1
Загальновиробничі витрати	74745,0	16,9	7807,7	11,4

Джерело: Складено за даними Державної служби статистики України

Результати аналізу свідчать, що найбільшу частку витрат у собівартості мають прямі матеріальні витрати, адже сільське господарство є матеріаломісткою галуззю. У рослинництві найбільша частка припадає на насіння, добрива і засоби захисті. В тваринництві найбільш вагомою статтею витрат є корми. У структурі виробничої собівартості продукції рослинництва за основними її видами прямі матеріальні витрати коливалися від 34,7% на культурах ягідних і до 66,9% на картоплі. Значні частку мають загальновиробничі витрати, паливно-мастильні матеріали. Для поглибленої оцінки факторів, що визначають фінансові результати варто доповнити дослідження показниками виробничої собівартості.

Аналіз окремих статей витрат в розрізі сільськогосподарських культур виявив, що найвища питома вага у собівартості насіння посадкового матеріалу спостерігалася за вирощування картоплі (23,7%), а також культур овочевих відкритого ґрунту 16,8%). Мінеральні добрива займали вагому частку під час культивування насіння ріпаку й кользи (25,3%), пшениці (23,7%), а також ячменю (21,5%) і жита (21,9%). Прямі витрати на оплату праці займали найменшу частку в структурі собівартості продукції за вирощування насіння ріпаку й кользи (4,2%) і кукурудзи на зерно (4,4%), тоді як максимальну — на культурах ягідних (30,8%).

У 2019 р. рентабельність агробізнесу буде залежати не лише від цінової ситуації на ринку, але й від темпів зростання витрат. Порівняно із минулим роком сукупний індекс витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у підприємствах мав нижчі темпи зростання. Інфляційні очікування цього року виявилися менш вираженими, ніж у 2018 р., а стабілізація курсу гривні в першому півріччі 2019-го вплинула як на ціну реалізації сільськогосподарської продукції, так і на вартість купівлі матеріально-технічних ресурсів для виробництва.

За експертно-аналітичними прогнозами цього року варто очікувати на підвищення рівня рентабельності виробництва основних видів аграрної продукції з огляду на порівняно невисокі темпи зростання витрат, а також більш сприятливу кон'юнктуру світового продовольчого ринку для вітчизняного агроекспорту

Підсумовуючи викладене, можемо згрупувати фактори, що впливають на економіку аграрних 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, урбанізація, диспаритет цін.

Побудова обліку фінансових результатів підприємств, у тому числі й сільськогосподарських, залежить головним чином від специфіки технологічних процесів постачання, виробництва та збуту продукції, що визначають особливості документального оформлення, відображення інформації в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, а це в свою чергу визначає розмір фінансових результатів.

Узагальнимо особливості сільськогосподарського виробництва і прослідкуємо їх вплив на побудову обліку фінансових результатів підприємств рослинницького напрямку.

Першою особливістю сільськогосподарського виробництва є земля, що вважається головним і незамінним засобом виробництва, тоді як в промисловості вона є тільки територією, місцем розміщення підприємства і на виробничий процес не впливає. 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.

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. Беззаперечно, наявність сучасних машин, інших знарядь обробітку ґрунту та догляду за рослинами підвищує рівень інтенсифікації сільського господарства, сприяє збільшенню врожайності сільськогосподарських культур та виробництва продукції тваринництва.

Другою особливістю є процес створення продукту під впливом не тільки

знарядь, предметів праці та робочої сили, а й природних умов, чого немає в промисловості. До того ж, фактори зовнішнього середовища інколи впливають на кінцевий продукт найбільше. Оскільки вплив природних умов на фінансовий результат передбачити неможливо, то є важливою необхідністю раціональна побудова обліку оборотних активів, заробітної плати, що впливає на фінансовий результат. Процес вкладення праці у промисловості безперервний, а в сільському господарстві внаслідок впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин він розтягнутий, особливості в рослинництві характеризуються сезонністю, це зумовлює необхідність створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, а тому впливає на облік фінансових результатів.

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 розвитку культури. Тому роботи в рослинництві виконуються, суворо дотримуючись їх черговості. Територіальне розміщення сільськогосподарського виробництва пов'язане з великим обсягом перевезень як виробленої продукції, так і садивного матеріалу, засобів захисту рослин, техніки, тому на підприємствах повинен бути раціонально побудований облік витрачання матеріальних і енергетичних ресурсів, контроль продуктивності праці, ефективного використання машин, що 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 щомісяця, а один раз на рік, що впливає 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 і навіть видах робіт (посів, догляд).

Шоста особливість в тому, що сільськогосподарські підприємства відтворюють у своїх господарствах власними силами і засобами частину потрібних їм засобів виробництва. Так, вирощувані у господарстві багаторічні насадження відносяться до основних засобів. Ця специфічна особливість примушує підприємства розглядати витрати основної діяльності на вирощування багаторічних насаджень як витрати на капітальні інвестиції, що впливає на побудову обліку фінансових результатів через нарахування амортизації.

Сьомою особливістю є витрачання сільськогосподарськими підприємствами частини продукції власного виробництва на поновлення процесу виробництва (зібране насіння використовується як посадковий матеріал).

Тому межа між продуктами і предметам праці стирається, значна частина витрат однієї галузі переноситься на іншу й лише через продукцію інших галузей набуває товарного виду. У зв'язку з цим підприємствам необхідні додаткові ресурси для будівництва приміщень складів з метою зберігання садивного матеріалу. Вказаний порядок позначається не тільки на послідовності проведення калькуляційної роботи, а й на методиці оцінки результатів виробничої діяльності.

Восьма особливість пов'язана з тим, що сезонність і тривалість виробничого процесу в сільському господарстві зумовлює сповільнення обігу оборотних коштів і 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 в тому, що обіг коштів впливає на організацію не лише обліку виробничих витрат, а й фінансових результатів. 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 звітним періодами є важливим моментом у визначенні часу початку та закінчення виробничого процесу по кожній культурі та правильного визначення собівартості продукції.

Десятою 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.

Одиннадцятою особливістю доцільно виділити діяльність аграрних підприємств в умовах конкуренції та орієнтованість на споживача, збут значної частини продукції державі, що звужує можливості маніпулювання цінами.

Це дуже важливо, тому що сільськогосподарські підприємства зацікавлені у зниженні собівартості для того, щоб утриматися на ринку та отримати прибуток. Але зауважимо, що попит населення та переробних підприємств на сільськогосподарську продукцію не залежить від цін, а тому буде забезпечений навіть за умови підвищення продажної ціни на сільськогосподарську продукцію.

Це дозволить, на нашу думку, розглядати виробничий процес як сукупність організаційних частин з метою необхідного та належного управління формуванням витрат, доходів та фінансових результатів підприємств, а тому призведе до делегування повноважень у розрізі центрів

Зауважимо, що розглянуті галузеві та організаційні особливості сільськогосподарських підприємств будуть покладені в основу визначення центрів відповідальності за витрати, доходи й фінансові результати сільськогосподарських формувань (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Організаційна структура центрів відповідальності в аграрних підприємствах

Центри відповідальності сільськогосподарських формувань				Директор (керівник) підприємства									
				головний інженер						заступник керівника			
бригадир, помічник бригадира, ланковий	ділянка відкритого ґрунту			керівник служби (цеху) рослиництва									
	ділянка закритого ґрунту												
	ділянка багаторічних насаджень												
бригадир, завідуючі (керуючі) структурними підрозділами	олійниця			керівник служби (цеху) промислового виробництва									
	млин												
	фруктосховище												
бригадир, головний механік, головний технік, старший майстер	ремонтна майстерня			керівник служби (цеху) допоміжного виробництва									
	гараж												
	електроцех												
	цех водопостачання і котельня												
інженер	служба охорони праці			інженер з охорони праці									
старший агроном, гідротехнік	служба агрономії			головний агроном									
керівник відділу кадрів	відділ кадрів			керівник відділу кадрів									
головний бухгалтер, агроном	бухгалтерія			головний бухгалтер									
керівник господарської частини	відділи постачання та збуту			Керівник господарської частини									
завідуючий складом	склади			завідуючий складом									

Оскільки номенклатура видів продукції сільського господарства є достатньо різноманітною, а її виробництво потребує типових робіт (послуг), то

витрати й доходи доцільно розглядати не тільки за центрами їх виникнення та відповідальності, й а у розрізі видів робіт та наданих послуг (табл. 1.6). Центри відповідальності відіграють надзвичайно важливу роль у забезпеченні внутрішнього контролю.

Таблиця 1.6

Основні види робіт, які впливають на формування собівартості та фінансових результатів у аграрних формуваннях

№ з/п	Види послуг
1	Постачання
	транспортування запасів
	вантажно-розвантажувальні роботи
	зберігання запасів
2	Основне виробництво
	підняття зябу
	лушіння стерні (без зяблевої оранки)
	підготовка ґрунту (оранка, культивація)
	боронування ґрунтів
	дискування ґрунтів
	оранка
	підготовка і внесення добрив
	транспортування насіння й добрив
	підготовка насіння до посіву (сорткування, протруювання)
	посів (посадка) сільськогосподарських культур
	снігозатримання
	вироснування сільськогосподарських культур
	обробіток посівів та багаторічних насаджень засобами захисту рослин
	вапнування і гіпсування ґрунтів
	підготовка теплиць і парників
	Зрошення та осушення
	утримання полезахисних лісових смуг
	збір урожаю
	транспортування урожаю до місць зберігання
	Промислове виробництво
3	переробка насіння соняшника
	переробка зерна
	Допоміжне виробництво
4	Електрозабезпечення
	водопостачання
	опалення
	ремонтні роботи
	послуги вантажного та гужового транспорту
	Збут продукції
	підготовка й реалізація основної та побічної продукції рослинництва
	реалізація послуг стороннім підприємствам

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ТА ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

2.1. Особливості організації обліку фінансових результатів

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

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі фінансових результатів, передбачає, передусім, розробку облікової політики підприємства, що забезпечує (при ретельно обґрунтованій обліковій політиці) ефективність ведення бухгалтерського обліку. Облікова політика представляє собою інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів і процедур ведення обліку, що використовується з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності.

Під обліковою політикою відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, проте на сьогодні відсутні жодні нормативні рекомендації щодо порядку її розробки [73].

Об'єктом дослідження стану обліку фінансових результатів було обрано сільськогосподарські підприємства Вінницької області. Більше детальні дослідження практики обліку здійснювалися на матеріалах ТОВ «Тростянчик» с. Тростянчик Тростянецького району. Дослідження проводилися в ряді господарств, серед яких фермерські господарства «Навітанюк» с. Довжок, ФГ «Прем'єр-Агро» с. Капустяни, ПП «Янтас» с. Ілляшівка (спеціалізується на виробництві м'яса), АКПП «Дружба» с. Гордіївка. Більшість із досліджуваних підприємств спеціалізуються на вирощуванні продукції рослинництва.

У таблиці 2.1 наведено основні підходи в організації обліку на досліджуваних підприємствах.

Враховуючи особливості ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах, а саме використання різних методик при обчисленні фінансового результату, вважаємо за доцільне розглядати облік фінансових результатів окремо в великих і малих аграрних підприємствах, адже вони відрізняються методикою обліку доходів та витрат, визначенням фінансових результатів у звітності.

В першу чергу зупинимося на характеристиці обліку доходів, витрат та фінансових результатів у великих підприємствах, які ведуть облік з використанням загального (повного) Плану рахунків та складають повну річну фінансову звітність.

Таблиця 2.1

Характеристика організації обліку в досліджуваних підприємствах

Назва підприємства	Форма обліку	Форма звітності	Вид діяльності
1. ТОВ «Тростянчик» с. Тростянчик	Автоматизована, використовується програма «Бухгалтерія:1С»	Стандартна: - фінансова звітність (ф.1, 2,3,4,5); - форма 50-сг.	Займається виробництвом продукції рослинництва, тваринництва, промисловою переробкою продукції, наданням робіт, послуг
2. АКПП «Дружба» с. Гордіївка	Журнально-ордерна, Автоматизована, використовується програма «Бухгалтерія:1С»	Стандартна: - фінансова звітність (ф.1, 2,3,4,5); - форма 50-сг.	Займається виробництвом продукції рослинництва, промисловою переробкою продукції, наданням робіт, послуг
3. ФГ «Премер-Агро» с. Капустяни	Спрощена	Спрощена: - фінансова звітність (ф.1-м, 2-м).	Займається виробництвом продукції рослинництва
4. ПП «Янтас» с. Ілляшівка	Спрощена	Спрощена: - фінансова звітність (ф.1-м, 2-м).	Займається виробництвом продукції рослинництва

Положення облікової політики підприємства потребують адаптації до специфіки діяльності, яку здійснює підприємство. Формування облікової політики слід проводити з урахуванням результатів прогнозування діяльності підприємства з метою виконання таких завдань:

– покращення фінансового стану підприємства, досягнення його стабілізації;

- економічно обґрунтоване зниження витрат на виробництво продукції, робіт, послуг та витрат обігу;
- максимізація доходу підприємства із збереженням його конкурентних переваг (оптимальна ціна в межах ринкової та при заданому обсязі прибутку підприємства);
- забезпечення доходності та ефективності використання наявних ресурсів, підвищення продуктивності праці

Поставлені цілі можуть бути реалізовані шляхом обґрунтованого вибору варіантів та наукової розробки облікової політики. Відповідно до принципу послідовності підприємство повинне забезпечити постійне застосування обраної облікової політики.

З основних недоліків облікової політики, які найчастіше зустрічаються в практиці діяльності підприємств можна виділити наступні: формальний підхід до формування наказу про облікову політику, елементи наказу не обґрунтовані й дублюють окремі пункти нормативних документів; зміст наказу про облікову політику не структуровано, елементи наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені; не розробляється облікова політика щодо організації обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів, що застосовуються на інституційних одиницях і тощо; не розробляється облікова політика щодо управлінського обліку.

Таким чином, на формування облікової політики фінансових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства впливають багато факторів, а саме:

- сфера діяльності та галузева належність підприємства (спеціалізація на галузі рослинництва, тваринництва, переробці, що виявляється в наявності різних видів доходів і витрат, в особливостях обліку витрат, ціноутворення відповідно до специфіки самої діяльності;
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів, які на підприємстві виступають місцями виникнення витрат, центрами доходів і витрат;

- обсяги діяльності та розміри організації, середньоспискова чисельність працівників, що зумовлює необхідність створення додаткових підрозділів для управління, контролю та обслуговування діяльності підприємства;
- наявність комп'ютерної техніки, програмно-методичного та інформаційного забезпечення підприємства, що впливає на механізм документообігу на підприємстві, порядок обробки облікової інформації, оперативність складання внутрішніх звітів та можливість підвищення аналітичності бухгалтерського обліку;
- система матеріального стимулювання ефективної роботи підприємства, що, в свою чергу, при формуванні положень облікової політики повинно бути враховано і використано, перш за все, в інтересах підприємства, адже система матеріального заохочення працівників не повинна сприяти зниженню якості продукції та послуг через економію ресурсів або збільшення виробітку;
- принципи та норми, встановлені законодавством, оскільки окремі елементи облікової політики щодо певних об'єктів обліку закріплюються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Сформована облікова політика при веденні бухгалтерського обліку повинна забезпечити дотримання наступних вимог:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна передбачатись у примітках до річної фінансової звітності;
- повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) всіх господарських операцій, що були проведені за цей час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань.

До основних елементів облікової політики, що впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства відносить:

- 1) критерії включення об'єктів до складу основних засобів;
- 2) метод нарахування амортизації;

- 3) метод оцінки запасів і фінансових вкладень при їх списанні;
- 4) механізм списання загальновиробничих витрат;
- 5) порядок списання витрат майбутніх періодів;

визначення переліку резервів майбутніх витрат [5]

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, пропонуємо в Наказі про облікову політику виділити методичний та технічний блок щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати (рис. 2.1)

Методичний блок визначає вибір із запропонованих національними стандартами прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Цей вибір дозволяє знайти найбільш прийнятний варіант для аграрних підприємств, враховуючи особливості організації та здійснення виробничої діяльності, конкретні можливості підприємства щодо забезпеченості матеріально-технічними та трудовими ресурсами. При чому, оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають всі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складових – доходів і витрат, а й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дозволяє отримувати підприємству доходи і спричиняє понесення витрат, то нами методичну частину облікової політики поділено на дві групи:

- елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

Зокрема, безпосередньо на величину фінансових результатів впливають такі фактори, як момент визнання доходів і витрат; номенклатура і склад статей доходів і витрат; поділ їх за звітними періодами; порядок віднесення на фінансові результати для визначення бази оподаткування.

Крім того, також на величину фінансових результатів, як кінцевий результат діяльності підприємства, опосередковано впливають наступні елементи

облікової політики: метод оцінки і списання запасів; метод нарахування резерву сумнівних боргів і списання дебіторської заборгованості; метод нарахування амортизації необоротних активів; розмежування в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні інвестиції; створення резервів для забезпечення майбутніх витрат; визначення нормальної виробничої потужності підприємства; перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат і визначення бази їх розподілу; визначення методу обліку витрат і калькулювання; тривалість операційного циклу; порядок відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів; метод ціноутворення тощо.

Таким чином, застосовуючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподатковуваного прибутку, тому облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподатковуваного прибутку.

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою супровідною умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат для його отримання. Оскільки, згідно цього принципу, витрати повинні відноситися до того звітного періоду, в якому були отримані доходи, і відповідно, доходи повинні відображатися в тому періоді, в якому були понесені витрати на їх отримання, то мають місце такі явища як капіталізація та резервування витрат.

Якщо витрати понесені в даному звітному періоді принесуть доходи лише в наступних звітних періодах, то такі витрати підлягають капіталізації, тобто виключенню зі складу витрат даного звітного періоду і включенню до складу активів підприємства. Такі витрати можуть бути капіталізовані у вартість товарно-матеріальних цінностей, у вигляді дебіторської заборгованості або у вигляді витрат майбутніх періодів. Наприклад, підприємство придбало товари і повинно їх оплатити.

Понесені затрати на придбання матеріальних цінностей будуть визнані витратами тільки тоді, коли дані цінності реалізуються. В такому випадку здійснюється капіталізація понесених витрат у придбані товари..



- · · — · · - елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- - - - - елементи облікової політики, які впливають на елементи формування фінансових результатів (доходи і витрати);
- ===== елементи методичної частини облікової політики щодо фінансових результатів;
- == == == елементи технічної частини облікової політики щодо фінансових результатів

Рис. 2.1. Основні складові організації бухгалтерського обліку в частині формування звітності про фінансові результати

Негативною стороною цього процесу є те, що вартість капіталізованих витрат не дорівнює вартості списаних витрат. Тобто, якщо затрати відразу відносяться на фінансові результати даного періоду, то вони є фактичними (реальними), коли ж ці витрати попередньо капіталізувати, то в наступні періоди при списуванні вони перетворюються у витрати, але купівельна спроможність готівки уже не буде відповідати тим реальним витратам, які в дійсності мали місце.

Так, збільшуючи частку витрат майбутніх періодів, підприємство тим самим зменшує витрати поточного періоду, які відображаються у «Звіті про фінансові результати» ф. № 2 як інші операційні витрати, внаслідок чого сума фінансових результатів від операційної діяльності завищується. Відповідно змінюється й решта показників аж до чистого прибутку (збитку) включно. Таким чином, викривлюється важливіша інформація фінансової звітності, на основі якої визначаються аналітичні показники, за якими приймаються управлінські рішення не тільки щодо формування фінансових результатів, але й стосовно їхнього використання.

Нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку визначено, що до витрат майбутніх періодів слід відносити витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях, з освоєнням нових виробництв та агрегатів, сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; оплата торгового патенту, передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо. За своєю природою витрати майбутніх періодів можуть трактуватися як сума витрат, виключена із системи розрахунку фінансового результату звітного періоду, а також від визначеного методу їх списання. Останній процес залежить від обґрунтованості періоду використання активу.

Особливості дослідження впливу витрат майбутніх періодів на фінансові результати – це проблема, що виникала не на сьогоденному етапі розвитку економічних відносин та бухгалтерського обліку. Її появу можна пов'язати із повноцінним становленням подвійної статичної бухгалтерії та капіталістичних відносин в суспільстві.

Галицький О.М.. витрати майбутніх періодів разом з капітальними вкладеннями відносить до так званих відкладених витрат, характеризує їх як дії з використання ресурсів організації, що здійснюються в даному звітному періоді з метою отримання можливих доходів в майбутньому. В свою чергу, під витратами майбутніх періодів розуміє «інші систематичні або нерегулярні відкладені витрати, по відношенню до яких на момент споживання ресурсів (здійснення) витрат відсутня достатня визначеність у виді і можливості виникнення майбутніх активів організації» [13, с. 48].

Ігнатенко Т.В. зазначає, що «методологічний прийом розмежування витрат по періодах створює можливість його використання у підвищенні інвестиційної привабливості організації у вигляді зростання суми прибутку за рахунок відсторонення витрат із підсистеми розрахунку кінцевого фінансового результату» [28]. Поряд із покращенням інвестиційного іміджу товариства присутній «парадокс прибутку» – прибуток є, а немає грошей: затрати, що відносяться до наступних звітних періодів, фактичне перерахування грошових засобів по яких здійснене в звітному періоді. [36, 41].

Значення обліку витрат майбутніх періодів як складового елемента системи бухгалтерського обліку набуває все більшої вагомості, оскільки з розвитком ринкових відносин кількість об'єктів обліку, які класифікуються як витрати майбутніх періодів, постійно зростає. Ситуація ускладнюється тим, що виходячи з природи витрат майбутніх періодів, до них можна віднести частину загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут тощо [55].

Вивчаючи зазначену проблему розмежування витрат між звітними періодами Наумчук А.В. акцентує увагу на необхідності віднесення до витрат майбутніх періодів ряду статей витрат, які згідно бухгалтерського законодавства ідентифікуються як витрати поточного періоду: «нерівномірно здійснені на протязі року витрати на ремонт основних засобів, витрати пов'язані з рекламою товарів, продукції, робіт, послуг, сплата процентів по кредиту та витрати пов'язані з придбанням ліцензій тощо» [57, с. 1014].

На практиці дотримання принципу відповідності доходів і витрат ускладнюється через неможливість абсолютно точного розмежування самих витрат діяльності на

такі, що стосуються поточного звітної періоду й майбутніх періодів. Зокрема, до останніх слід відносити підготовчі роботи, які часто мають сезонний характер. Проте адміністративні витрати вважаються витратами звітної періоду, а тому вся їхня сума списується на поточні фінансові результати, хоч це суперечить логіці, адже зрозуміло, що здійснення підготовчих робіт неможливе без адміністративно-управлінських витрат буквально за кожним елементом: оплата праці персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи, службові відрядження, витрати на утримання основних засобів тощо.

Отже, цілком обґрунтованим було б, на наш погляд, віднесення частини адміністративних витрат, як і загальновиробничих, до витрат майбутніх періодів. Для цього можна скористатись визначенням їхньої частки, яка підлягає включенню до сальдо рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» та списанню за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати» за питомою вагою дебетових оборотів рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати» (табл. 2.1).

Таблиця 2.2

Визначення суми адміністративних витрат, які підлягають віднесенню на рахунок витрат майбутніх періодів

№ рядка	Показники	Сума, тис. грн.
1	Дебетовий оборот за рахунком 90 «Собівартість реалізації»	4565
2	Дебетовий оборот за рахунком 92 «Адміністративні витрати»	270
3	Дебетовий оборот за рахунком 39 «Витрати майбутніх періодів»	55
4	Разом (сума ряд. 1-4)	4890
5	Питома вага витрат майбутніх періодів (ряд 3 : ряд 4)	0,0112
6	Сума адміністративних витрат, яка підлягає віднесенню на рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» (ряд. 3 ряд. 5)	0,616

Джерело: Дані аналітичного обліку СТОВ «Тростяничок».

Таким чином, 616 грн. треба, на наш погляд, віднести в кореспонденції дебет 39 «Витрати майбутніх періодів», кредит 92 «Адміністративні витрати», а решту суми адміністративних витрат ($55000 - 616 = 54384$ тис. грн.) списати у звичайному порядку – на дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Внаслідок цього можна забезпечити більш точне застосування принципу відповідності доходів і витрат, здійснених для їхнього отримання у поточному звітному періоді. Ще одним наслідком принципу відповідності доходів і витрат є резервування, яке

передбачає реєстрацію витрат і (або) доходів, ймовірних для даного і (або) наступних звітних періодів, тобто реєстрацію можливих чи ймовірних фактів господарського життя [6]. Резервування історично розглядається як попередній розрахунок втрат, що виникають до моменту складання балансу, і появу яких в майбутньому можна вважати в більшій чи меншій мірі можливим. Створення таких резервів виступає ціллю регулювання фінансових результатів [72].

Створення резервів під майбутні витрати та майбутні платежі повністю залежить від специфіки діяльності, а також від зацікавленості виконавчого органу в їх створенні, тобто є фактором об'єктивного характеру. Створення даного роду резервів відповідно до принципу обачності та безперервності повинно забезпечити достовірне відображення фінансового стану у фінансовій звітності, підкріплене адекватною необхідністю та прийнятним алгоритмом розрахунку величини: «мета звітності вважається досягнутою тільки тоді, коли створення таких резервів є вірогідним і незалежним від довільного тлумачення потреби у резервах з обґрунтованим розрахунком» [88].

Кожний резерв ніби страхує підприємство від майбутніх витрат, мінімізує ризик і припускає неминучість майбутніх втрат зараз, в даному звітному періоді.

Регулювання фінансових результатів – це окремий особливий вид резервів. Необхідність такого резервування виникає у випадках, коли витрат немає і в даний момент їх не може бути, але відповідно до принципу відповідності, вони мають виникати [94]. Зокрема, якщо всі працівники підприємства ідуть у відпустку в червні, то чи обґрунтовано буде відображати всі витрати, пов'язані з виплатою відпускних, у червні. Принцип відповідності передбачає, що витрати відносяться до того звітного періоду, в якому повинні були бути отримані доходи, через які були понесені зазначені витрати. Відпустка співробітникам надається за рік роботи, тобто через певний період часу, тому бухгалтер повинен щомісячно дебетувати рахунки витрат і кредитувати рахунок «Забезпечення виплат відпусток» [93].

Нажаль, вартість резервованих фінансових результатів не відповідає вартості реально (фактично) зарезервованого майна. Тобто майже ніколи не вдається правильно визначити строк виявлення реального фінансового результату. Якщо

навіть і вдалося б його визначити, то все одно фактор коливання купівельної спроможності готівки призвів би до того, що зарезервовані фінансові витрати не відповідали б фактичним доходам і витратам.

Тому, перед тим, як обрати оптимальну методику визначення резервів наступних витрат та платежів, необхідно прийняти рішення про потребу створення таких резервів, яка впливає з особливостей діяльності. Створені резерви зменшують фінансові результати в короткостроковому періоді. Практика ряду зарубіжних країн свідчить про необхідність створення таких резервів, в тому числі і для виплат заробленої заробітної плати працівникам, а також передбачених законодавством, колективними і трудовими договорами гарантійних і компенсаційних виплат у випадках економічної нестабільності [25].

Також значний вплив на формування фінансових результатів мають доходи майбутніх періодів, які забезпечують розмежування доходів організації між звітними періодами з метою фінансово-економічного обґрунтування величини фінансових результатів у відповідному звітному періоді.

У бухгалтерському обліку слід чітко відслідковувати момент, коли доходи майбутніх періодів повинні відображатися у складі доходів звітного періоду, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства [9].

Визнання доходів майбутніх періодів має обернений ефект відносно витрат майбутніх періодів щодо впливу на фінансові результати: величина фінансових результатів залишається незмінною, але відбувається збільшення надходжень грошових коштів. Парадокс прибутку: «грошові кошти є, а прибутку немає». Порядок визнання доходів і витрат в розрізі періодів слід розглядати в рамках дослідження принципу обачності в бухгалтерському обліку [5].

До доходів майбутніх періодів відносяться, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка від продажу квитків транспортних і театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо [9]. У сучасних умовах визначення доходів майбутніх

періодів як категорії у бухгалтерському обліку впливає із часової визначеності фактів господарської діяльності та вимоги пріоритетності змісту над формою. І як результат – економічно обґрунтоване визначення прибутку у відповідному звітному періоді [19].

З економічної точки зору відображення доходів майбутніх періодів спричиняє надходження грошових коштів без відображення записів у бухгалтерському обліку щодо формування фінансових результатів в короткостроковому періоді.

Наступним елементом облікової політики, який впливає на величину витрат, а отже коригує (зменшує) розмір фінансових результатів, є формування резерву сумнівних боргів у разі настання подій, що спричиняють необхідність списання безнадійних боргів. Зокрема до методів нарахування зазначеного резерву відповідно до ПСБО 10 «Дебіторська заборгованість» відносяться наступні: на основі класифікації дебіторської заборгованості; виходячи з платоспроможності окремих покупців; виходячи з частки безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Відображення створення резерву сумнівних боргів у бухгалтерському обліку фінансових результатів призводить до зменшення прибутку (збільшення збитку) без ідентифікації руху грошових коштів. Формальне зменшення фінансових результатів у разі прибутковості діяльності акціонерних товариств повинно бути враховане при розподілі прибутку (на величину створеного резерву сумнівних боргів чи на величину, на яку його збільшено, необхідно коригувати фінансові результати розрахункового періоду).

Слід зазначити, що у досліджуваних підприємствах Тростянецького району облікова політика в частині формування фінансових результатів здебільшого обмежується лише вибором тих чи інших варіантів, які впливають на це тоді, коли директивно не визначено якогось пріоритетного. Наприклад, це можна сказати щодо вибору методів оцінки вибуття запасів, оскільки кожний із п'яти вказаних за П(С)БО 9 «Запаси», вважається однаково придатним при формуванні фінансових результатів. Проте при цьому, як правило, затверджують в наказі про облікову політику метод оцінки товарів за цінами продажу, але не тому, що інші методи оцінки запасів не виправдані, а скоріше за інерцією минулої багатолітньої практики, яка склалась ще до реформування бухгалтерського

обліку, бо хоча б експертного (не кажучи вже про апробацію) порівняння доцільності застосування інших методів оцінки товарів із встановлених тут не проводилось. Порівняння ж трьох різних методів, встановлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» переконує, що в умовах інфляції найбільш виправдане застосування методу середньозваженої собівартості товарів, оскільки за іншими виникає ніби часовий лаг, який відстрочує дію інфляції на пізніші терміни, тим самим створюючи ілюзію високої прибутковості реалізації товарів на початку звітного періоду.

Крім того відображення фінансових результатів ускладнюється через недосконалість положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Зокрема, жодний із наведених у П(С)БО 7 «Основні засоби» методів не забезпечує об'єктивного визначення фінансових результатів, бо в цілому їхня концепція передбачає або рівну суму амортизації впродовж усього терміну експлуатації основних засобів – за прямолінійним методом, або ж навіть ступінчасте її зменшення з року в рік – за іншими. Насправді ж знос будь-яких об'єктів основних засобів, в тому числі й автотранспорту, має зовсім не таку закономірність: він збільшується від мінімального – в перші роки експлуатації, до максимального – в останні (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Фінансові результати при різних методах нарахування амортизації

Показники	За умови включення у витрати амортизації, нарахуваної за методами:				
	Прямолінійним	Зменшення залишкової вартості	Прискореного зменшення залишкової вартості	Кумулятивним	Виробничим
Валовий прибуток	32917	33998	33076	32411	3875
Адміністративні витрати	9008	8365	8997	9601	9135
Витрати на збут	23812	23504	23789	24112	23512
Інші операційні витрати	25108	25412	25207	25509	25198
Фінансові результати від операційної діяльності	2601	3734	2933	2004	2694

Джерело: Розраховано за умовними показниками

Отже, якщо притримуватись діючого методичного підходу, за яким амортизація дорівнює сумі зносу основних засобів, то слід визнати, що визначені в П(С)БО 7 «Основні засоби» методи її нарахування зумовлюють викривлення

фінансових результатів і не забезпечують дотримання принципу відповідності доходів і витрат, які були здійснені для їхнього отримання в певному звітному періоді.

Зокрема, враховуючи недостатньо чітке обґрунтування розмежування основних засобів, а особливо інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, доцільно до двох останніх застосувати однакові норми нарахування зносу (амортизації). Тобто, у першому місяці використання об'єкта – в розмірі 50 відсотків його вартості з дорахуванням решти 50 відсотків при фактичному списанні повністю зношених предметів (активів). Заодно це дозволить посилити контроль за збереженням малоцінних і швидкозношуваних предметів, оскільки замість виключення їх зі складу активів при передачі в експлуатацію, буде здійснюватись їхній бухгалтерський облік, а не тільки оперативно-кількісний – як це передбачено наразі у П(С)БО 9 «Запаси».

Системне визначення фінансових результатів у звітності аграрних підприємств зараз недостатньо об'єктивне також і через недоліки існуючого облікового забезпечення. Зокрема, у багатьох господарствах є об'єкти, які не використовуються, але при цьому їхня амортизація (знос) включається в адміністративні витрати та витрати збуту, що викривлює не тільки звітні показники, які безпосередньо відображені у Звіті про фінансові результати ф. № 2, але й у Балансі ф. № 1, як-от «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Таким чином, доцільно переглянути концепцію визначення зносу основних засобів, отже й нарахування їхньої амортизації.

В умовах жорсткої конкуренції значної уваги потребує формування ціни, оскільки саме від неї значною мірою залежить попит на продукцію. При цьому, на встановлення цін впливають також ціни конкурентів та їх ринкова реакція. Інформація щодо цін і товарів конкурентів підприємство повинно використовувати при розробці власної політики ціноутворення.

На сьогоднішній день існує велика кількість методів ціноутворення, основними з яких виділяють: «середні витрати плюс прибуток»; на основі аналізу беззбитковості і забезпечення цільового прибутку; ціноутворення, орієнтоване

на рівень конкуренції; ціноутворення, орієнтоване на попит; на основі цінності товару та ін.

Основним і найчастіше застосовуваним методом ціноутворення на підприємстві є модель «середні витрати плюс прибуток», відповідно до якої здійснюється нарахування визначених націнок на повну собівартість товару. Схематично ця модель може бути представлена формулою:

$$Ц = C_v + B_a + B_z + П + ПДВ + А + М, \quad (2.1)$$

де Ц - ціна; C_v - виробнича собівартість продукції (робіт, послуг); B_a - визнані адміністративні витрати; B_z - витрати на збут продукції; П - сума прибутку; ПДВ - сума податку на додану вартість; АЗ - акцизний збір (якщо товар підакцизний); М - мито (якщо продукція експортується).

Такий метод ціноутворення не дозволяє в кожному конкретному випадку врахувати особливості купівельного попиту й конкуренції, а отже, і визначити оптимальну ціну. Однак, незважаючи на це, даний метод є дуже популярним, що визначається низкою обставин. По-перше, підприємства завжди краще знають свої витрати, ніж попит покупців і ціни конкурентів. Тому, встановлюючи ціни на основі витрат, вони не зобов'язані весь час переглядати ціни слідом за коливаннями попиту. По-друге, визнано, що це один із найсправедливіших методів ціноутворення відносно і продавця, і покупця. І, нарешті, по-третє, метод зменшує цінову конкуренцію, коли всі фірми галузі використовують його у своїй практиці ціноутворення. У даній ситуації ціни на їхні товари дуже близькі.

Другий блок облікової політики в частині формування фінансових результатів відповідає за техніку ведення бухгалтерського обліку. Він покликаний забезпечити реалізацію методичної частини за допомогою того комплексу процедур, що входять до нього, зокрема: переліку первинних документів та облікових регістрів щодо доходів, витрат і фінансових результатів; графіку документообороту; робочого плану рахунків; форм внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів; засобів комп'ютерних технологій тощо.

При організації і веденні обліку доходів, витрат і фінансових результатів надзвичайно важливе значення має документування цих об'єктів, оскільки первинні документи фіксують факти здійснення господарських операцій, що забезпечує достовірність бухгалтерської інформації. Тобто в Положенні про облікову політику має бути зазначено перелік та форми первинних документів, що використовуються на підприємстві для обліку доходів, витрат та фінансових результатів, так як для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належним чином оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг, включається до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур [98].

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти інвентаризації, порівняльні відомості, акти оцінки, прибуткові касові ордери, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.

Відображення інших доходів в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії [100, с. 11].

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Рациональним чином організований документооборот суттєво впливає на своєчасність, достовірність і обґрунтованість управлінських рішень, які приймаються на підставі документів, що є його основою. Приступаючи до розробки плану організації документування господарських операцій, перш за все складають перелік операцій, які належить документувати на даному підприємстві, потім визначають, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції, кількість примірників кожного документа та їхнє призначення, а також порядок складання кожного документа. Велике значення при цьому відіграє правильно спланований документообіг, тобто рух документів в обліковому процесі з моменту їхнього створення до передачі в архів. Рух документів не є хаотичним, а заздалегідь скоординованим процесом пересування документів від однієї відповідальної особи до іншої згідно розробленого та затвердженого в організації графіка документообігу [57].

У загальному вигляді схему організації документообороту можна узагальнити у вигляді рис. 2.2.

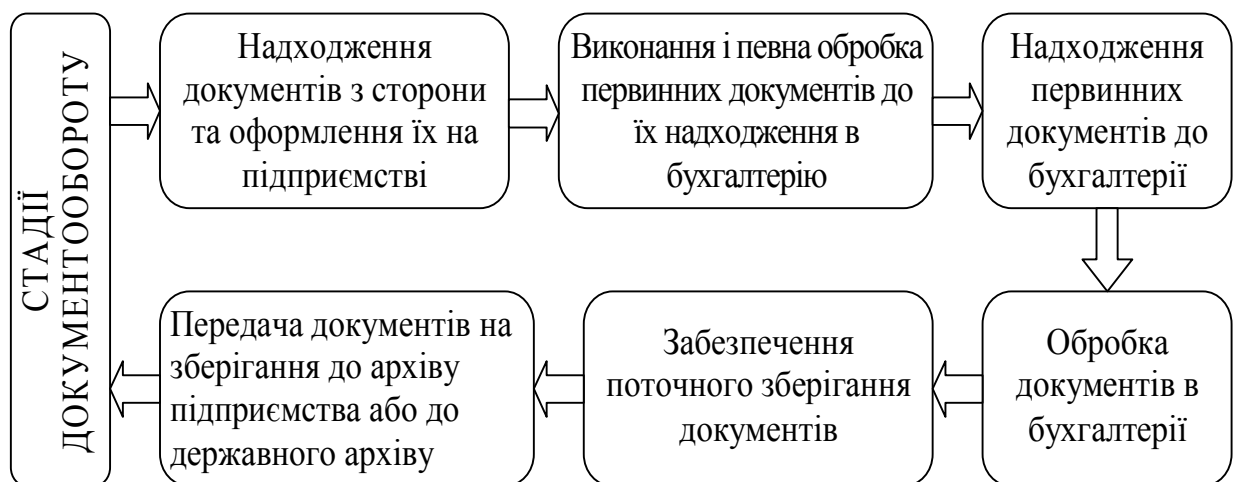


Рис. 2.2. Організація документообороту на підприємстві

Джерело: систематизовано за даними [93]

Також необхідним є складання графіка документообороту, який оформлюється у виді схеми чи переліку робіт зі створення, перевірки й обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства.

Роботу щодо складання графіка документообігу організовує головний бухгалтер. Контроль за його дотриманням виконавцями на підприємстві здійснює також головний бухгалтер. Графік документообігу затверджується наказом керівника підприємства. Відповідальність за дотримання графіка документообігу, а також відповідальність за своєчасне і доброякісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку і звітності, за вірогідність даних, що містяться в документах, несуть особи, що склали і підписали відповідні документи.

Ще одним важливим елементом технічної частини облікової політики підприємства є розробка Робочого плану рахунків, який містить всі необхідні розрізи аналітики для забезпечення потреб внутрішніх користувачів облікової інформації.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю. Відповідно, організація аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів здійснюється за кожним їх видом у розрізі рахунків. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут за економічними елементами передбачає розподіл витрат за такими розрізами: матеріальні витрати, витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати [93].

Розрізи аналітичного обліку інших операційних доходів (витрат), доходів (витрат) від фінансової та інвестиційної діяльності визначаються залежно від видів доходів (витрат).

Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію обліку доходів, витрат та фінансових результатів, щоб дані рахунків можна було використовувати як у фінансовому, так і в управлінському обліку. Для цього, на наш погляд, у Робочому плані необхідно чітко розмежувати витрати, доходи та фінансові результати за видами діяльності, що здійснюються на підприємствах.

Аналітичний облік доходів від реалізації необхідно організовувати за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту, покупцями та іншими напрямками, зумовленими специфікою діяльності підприємства.

Також пропонуємо на субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображати не тільки надані покупцям грошові знижки та повернення товарів, але й найбільш суттєві для підприємств вирахування з доходу: 7041 «Знижки, надані покупцям в момент продажу»; 7042 «Знижки, надані покупцями після продажу товарів» тощо.

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Зокрема, виділення окремих субрахунків для накопичення інформації щодо наданих знижок забезпечить керівників інформацією про загальний обсяг наданих покупцям знижок та дозволить без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності маркетингової та цінової політики підприємства.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством: за кожним видом діяльності, а також і в розрізі кожної окремої господарської одиниці.

Правильно організований робочий план рахунків значно полегшує складання фінансової звітності, бюджетування та обліку. Хоча більшість підприємств розробляють для себе робочий План рахунків, але тільки деякі з них враховують при цьому всі можливі напрями його використання.

Для вирішення проблем в організації обліку фінансових результатів доцільно використовувати відповідні програмні продукти, що дозволяють бухгалтерії підприємства максимально автоматизувати процес обліку. Сучасні програмні продукти дозволяють автоматичне заповнення вбудованих до них облікових регістрів й форм фінансової звітності, що значно економить витрати праці та часу та дозволяє оперативно реагувати на виникнення помилок, виправлення яких, наприклад, в початкових даних, призводить до автоматичного

перерахунку та виправлення на всіх подальших етапах узагальнення та переробки інформації. Встановлення тих чи інших елементів облікової політики, у тому числі розрізів аналітичного обліку, насамперед необхідно здійснювати з урахуванням вимог до складання звітності (як внутрішньої, так і зовнішньої) та переліку її показників, що дозволить уникнути витрачання зайвого часу на проведення додаткових вибірок з первинних документів для розрахунку даних звітності та забезпечить оперативну підготовку звітності, у тому числі про фінансові результати.

Також в обліковій політиці підприємства повинні бути регламентовані питання щодо організації порядку складання та подання звітності. Зокрема, бухгалтер насамперед повинен чітко визначити перелік звітних форм, які надаються зовнішнім користувачам, та терміни їх подання. Крім того, для дотримання термінів надання звітності та правильного визначення її показників необхідно розробити і затвердити в Наказі про облікову політику форму графіку передачі даних, необхідних для формування звітних показників, а також графік надання звітності зовнішнім користувачам.

Таким чином, облікова політика має бути спрямована на посилення ефективності системи бухгалтерського обліку в цілому та зокрема звітності про фінансові результати, яка виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, що забезпечить ефективність функціонування всіх видів діяльності, здійснюваних суб'єктом господарювання.

2.2. Облік фінансових результатів у аграрних формуваннях, що здійснюють облік витрат за видами діяльності

Формування фінансових результатів здійснюється за рахунок співставлення отриманих підприємством доходів та здійснених ним витрат для одержання цих доходів. Основною проблемою обліку витрат і доходів підприємств України є проблема повноти і вчасності їх відображення в системі обліку. На сьогоднішній час, переважна більшість вітчизняних підприємств відображають їх не повністю. Рівень не відображення доходів від 30 до 70%, а витрат – від 10

до 59%, тобто витрати відображають більш повно, порівняно з доходами. Це пов'язане з тим, що витрати важче приховати, оскільки їх легко проконтролювати, аніж доходи. Найбільший відсоток витрат, який залишається поза обліком, відноситься до витрат на оплату праці. Джерелом засобів для покриття таких витрат виявляються «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості неврахованої реалізованої продукції (робіт, послуг).

Актуальним в наш час стає забезпечення максимальної оперативності і достатньої аналітичності початкової інформації про витрати і доходи підприємства. Оперативність полягає в своєчасному отриманні споживачем необхідної йому інформації для вирішення конкретного управлінського завдання. У разі затримання або не надання необхідної інформації, можуть виникнути труднощі як для самого підприємства (втрата іміджу, фінансові витрати), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростуть ризики несплати, недооцінки ситуації на ринку). Для забезпечення достатньої аналітичної інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності наступним вимогам: зіставності, однозначне тлумачення, достовірності, доцільності. У разі не дотримання цих вимог, інформація про доходи і витрати може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, привести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати і доходи.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід», відповідно до якого дохід – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників) [76].

Дохід визнається за дотримання таких умов:

- 1) оцінка доходу може бути достовірно визначена;

2) збільшення активу або погашення зобов'язання, що зумовлює збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства).

Як бачимо, в П(С)БО 15 «Дохід» зазначено: «Дохід визнається під час збільшення активу...», відсутні уточнення з цього приводу. Внаслідок цього існує три варіанти відображення збільшення активів, з яких тільки один узгоджується з наведеним вище тлумаченням П(С)БО 15 «Дохід». З метою усунення існуючих розбіжностей в методології й методиці формування доходів, фінансових результатів, П(С)БО 15 «Дохід» доцільно доповнити чітким формулюванням п. 5 (табл. 2.4) [76].

Таблиця 2.4

Існуюче й пропоноване формулювання визнання доходу

Формулювання за чинною редакцією п. 5 П(С)БО 15 «Дохід»	Пропоноване формулювання п. 5 П(С)БО 15 «Дохід»
Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства та надходження активів за плату), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена

Облік доходів ведуть на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». На рахунках цього 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» [2]. Всі доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи» [2]. Для обліку поточних біологічних активів передбачений рахунок 21 «Поточні біологічні активи»: субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за

справедливою вартістю», субрахунок 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; рахунок 213 «Поточні біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю».

Для організації системи аналітичних рахунків, на яких протягом облікового періоду відображаються доходи та витрати підприємства, необхідно виходити з потреб внутрішнього менеджменту й вимог форм зовнішньої фінансової звітності та відповідних рахунків і субрахунків чинного Плану рахунків.

У всіх господарствах облік доходів, витрат і фінансових результатів здійснюється відповідно до вимог законодавства. Для прикладу наведено порядок відображення продажу продукції у ТОВ «Тростяничок», (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Витяг господарських операцій з обліку реалізації сільськогосподарської продукції в ТОВ «Тростяничок»

Зміст господарських операцій	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн..
		Д-т	К-т	
1. Реалізовано пшеницю ПП. „Новинка”	Товарно-транспортна накладна	361	70	56000
		70	6415	9333,33
		90	27	42601,85
2. Видано продукцію в рахунок оплати праці	Відомість на видачу зерна, Розпорядження на видачу продукції і матеріалів	661	70	25630
		70	6415	4271,67
		90	27	14512
3. Реалізація продукції в рахунок паю	Відомість на видачу зерна, Розпорядження на видачу продукції і матеріалів	672	70	35000
		70	6415	5833,33
		90	27	21600

Для ведення аналітичного обліку підприємство використовує Книгу обліку реалізації продуктів і матеріалів, де по кожному виду продукції фіксуються виручка за каналами реалізації та собівартість товарної продукції, (додаток Б). Підставою для записів у цій Книзі є Зведена (накопичувальна) відомість, де за місяць по господарських операціях підраховують кількість та вартість кожного виду проданої продукції.

Таким же чином заповнюється реалізація і по рослинництву, за кожний місяць по виду продукції фіксується кількість реалізованої продукції за каналами реалізації, ПДВ, виручка від реалізації. Тобто ТОВ «Тростяничок» здійснює

облік доходів і витрат на підприємстві окремо по кожній продукції.

Багатогалузовий характер сільськогосподарського виробництва потребує надання інформації про одержання доходу від окремих галузей даного підприємства. Тому аналітичний облік доходів від реалізації доцільно вести за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг і напрямками (каналами) реалізації.

Традиційно для сільського господарства передбачені окремі групи доходів від реалізації продукції:

- рослинництва;
- тваринництва;
- переробки продукції рослинництва та тваринництва.

У ТОВ «Тростяничик» для обліку доходів використовують рахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції», на якому виділяють субрахунки 701/1 – це продукція рослинництва, 701/2 – продукція тваринництва.

Окремими напрямками реалізації сільськогосподарської продукції на підприємстві є:

- для державних і регіональних потреб;
- переробки підприємством;
- через мережі пунктів заготівлі, а також обслуговуючих сільськогосподарських кооперативів;
- на ринку;
- за товарообмінними (бартерними) операціями;
- в рахунок земельного і майнового паїв;
- робітникам підприємства в рахунок оплати праці;
- за іншими напрямками.

Особливістю сільськогосподарської діяльності є те, що не вся продукція може бути проданою (товарною). Значна її частина може бути використана для внутрішньогосподарських потреб, таких наприклад, як на корм тваринам, на насіння тощо.

Дане господарство паралельно з ручною обробкою інформації використовує

автоматизовану, а саме комп'ютерну програму

„1С:

Бухгалтерія”, версія 8. 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. Для усунення цих недоліків необхідна допомога програміста, роз'яснювати йому, що необхідно і тільки тоді може він це зробити за окрему плату. Тому це підприємство майже не використовує цю спеціалізовану комп'ютерну програму повністю.

АКПП «Дружба» використовує журнально-ордерну форму бухгалтерського обліку. Дана форма вважається найпоширенішою в організації обліку діяльності підприємства. Паралельно використовується автоматизована програма «1С: Бухгалтерія».

Передбачається, що сільськогосподарські підприємства ведуть синтетичний та аналітичний облік у журналах-ордерах і відомостях. Журнали-ордери заповнюють на підставі накопичувальних відомостей, реєстрів й аналітичних даних до рахунків.

Схему запису в реєстрах з обліку формування доходів і розрахунків з покупцями і замовниками за 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» наведено на рис. 2.3.

Відповідно до схеми для обліку формування доходів і фінансових результатів використовують журнал-ордер № 6 с.-г. та відповідні відомості до нього. В журналі-ордері № 6 с.-г. облік ведуть за 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 основних облікових документів, на підставі якого заповнюється журнал-ордер № 6 с.-г., є Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 6.7 с.-г., в ній за напрямками реалізації

ведуть аналітичний облік реалізації за кількістю і вартістю окремих видів реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг на сторону.

На окремих сторінках відомості ведуть облік реалізації продукції рослинництва, тваринництва і т. д. Підсумки підраховують по кожній галузі окремо і в цілому по сільськогосподарському підприємству.

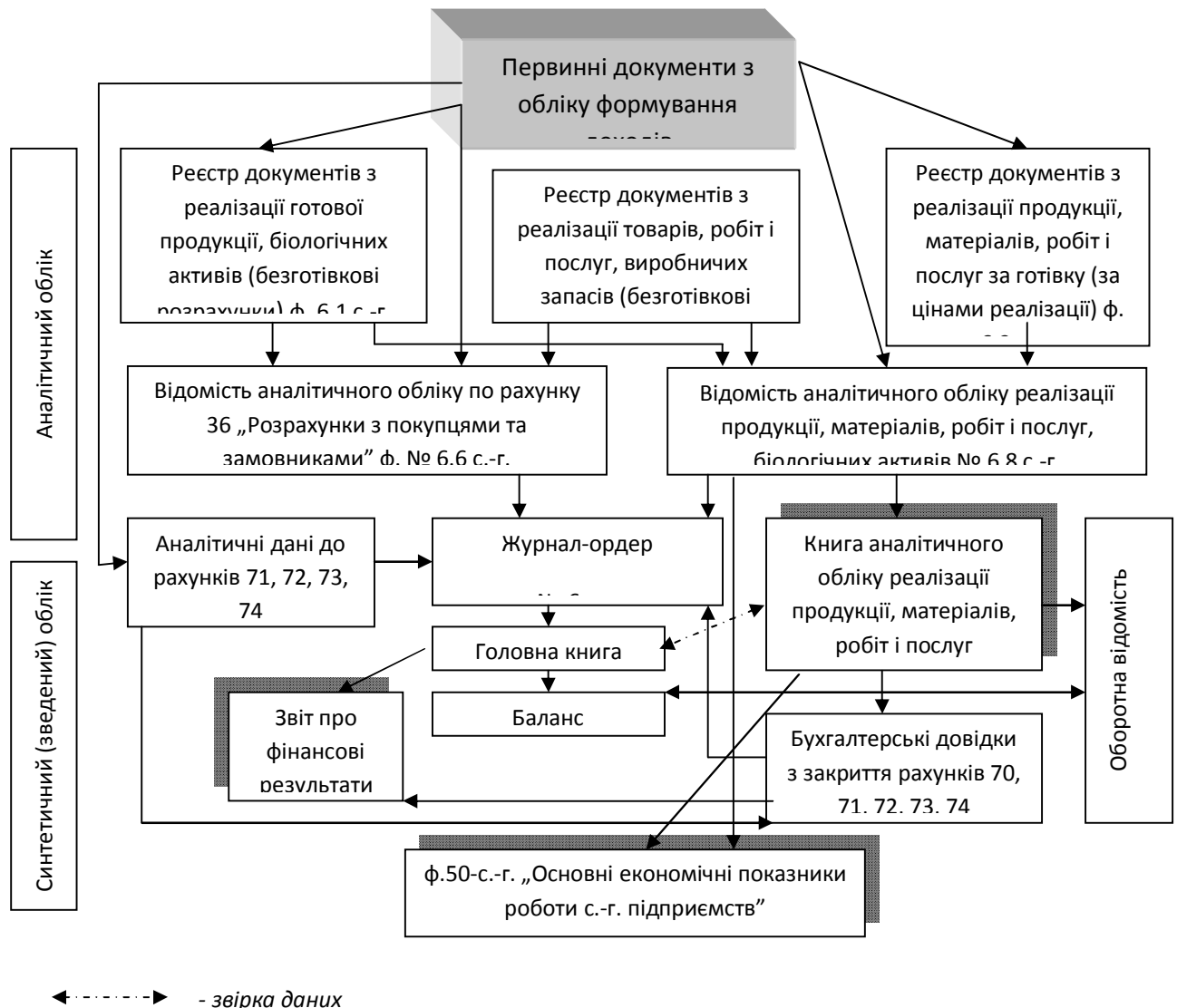


Рис. 2.3. Схема обліку формування доходів діяльності

Джерело: сформовано за нормативною базою

З Відомості № 6.8 с.-г. інформацію переносять у Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 6.5 с.-г. Інформація про реалізацію продукції (робіт, послуг), що накопичується в Книзі, необхідна для складання фінансової звітності (Додаток В).

Для здійснення контролю за записами в книзі складається Оборотна відомість (ф. № 6.8 с.-г.), в яку записуються всі аналітичні рахунки, відкриті в цій Книзі.

Журнально-ордерна форма обліку – це певна методологія відображення господарських операцій, які були здійснені на підприємстві на протязі відповідного періоду. Раніше це була замкнута система, де поступово накопичувалась відповідна інформація, яка переносилася у Головну книгу і звітність підприємства, а зараз із веденням П(С)БО 30 «Біологічні активи» ця система порушується і журнали-ордери втрачають свою актуальність [81]. Це відбувається через те, що продукція зараз оцінюється за первісною (справедливою) вартістю і коригування необхідно здійснювати щомісяця. Журнали-ордери не пристосовані до такого обліку. В них не передбачені такі рахунки і операції, внаслідок цього майже неможливо буде заповнити відповідну фінансову звітність.

Для різних рівнів управління необхідна і різна інформація. Дані фінансового обліку спрямовані на формування (дотримання) єдиного методологічного підходу до визначення фінансових результатів у галузях народного господарства. Частково інформація за сферами сільськогосподарської діяльності отримується за методикою П(С)БО 30 «Біологічні активи» [81].

Внаслідок цього сільськогосподарським підприємствам необхідно самостійно розробляти додаткові облікові документи, щоб пристосуватися до вимог цього стандарту. Все це свідчить про недосконалу систему обліку доходів, витрат і фінансових результатів в сільському господарстві з врахуванням його особливостей.

В ТОВ «Тростянчик» для відпуску сільськогосподарської продукції зі складу виписують накладну, де вказується: кому та за якою ціною продається продукція. За кожний місяць по складу складається матеріальний звіт в розрізі видів продукції, де вказується залишок на початок місяця, скільки надійшло і звідки, а потім видача продукції по каналах реалізації і залишок на кінець місяця. На підставі документів бухгалтер робить розшифровку товарної продукції: виділяється кількість кожного виду продукції, виручка та собівартість реалізованої продукції, а також сума ПДВ.

На підставі цієї розшифровки заповнюється Відомість аналітичного обліку з реалізації, вона подібна до Відомості № 6.8 (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналітичні дані по реалізації пшениці в ТОВ «Тростянчик»

Місяць	Зміст запису	Дебет рахунку 70		Собівартість, грн. (Дебет рахунку 90)	Кредит рахунку 70	
		ПДВ, грн..	Кількість, кг		Кількість, кг	Виручка, грн.
1. Серпень	Реалізація за готівку	19680	24600	76260	24600	98400

На підставі цих даних в господарстві заповнюється журнал ордер № 6 і Відомість по рахунку 701 «Дохід від реалізації готової сільськогосподарської продукції» (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Розшифровка по рахунку 701 „Доходи від реалізації продукції”

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	
1. Продано пшеницю за готівку	19680	19680	98400	-	-	98400
Разом:						

На підставі журналу-ордеру № 6 заповнюється Головна Книга, де вказуються обороти по дебету і кредиту по кожному місяцю і сальдо рахунків.

Товариство є одним з небагатьох, яке здійснює облік діяльності, використовуючи вимоги П(С)БО 30 «Біологічні активи» [81], але при цьому виникає дуже багато спірних питань і труднощів у визначенні фінансового результату від основної діяльності і узагальнення цих даних в звітності.

Практика показала, що хоч і є затверджені Міністерством аграрної політики форми обліку реалізації продукції, але більшість підприємств використовують дещо інші, перероблені під власні потреби і контролюючих органів.

У Відомості № 6.8 с.-г. деталізований саме кредитовий оборот рахунку 70 «Доходи від реалізації», а відображення дебетового обороту в цілому, в тому числі податку на додану вартість, акцизного збору і інших вирахувань, взагалі

не передбачено в жодному аналітичному реєстрі не тільки журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, але і тих, які виконуються за допомогою програмного забезпечення на комп'ютерах.

Суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів не можуть бути складовими доходу, тому їх не слід відображати на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», за яким витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [77].

Критерії визнання витрат передбачають, що [77]:

- витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;
- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;
- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Для обліку витрат використовують рахунки класів 2 «Запаси», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності».

На рахунках класу 2 «Запаси» обліковують прямі витрати на виробництво. Загальновиробничі витрати попередньо збирають за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім в порядку їх розподілу відносять на собівартість в дебет рахунку 23 «Виробництво».

Готову продукцію із виробництва оприбутковують в дебет рахунків 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» з кредиту рахунку 23 «Виробництво».

Для прикладу розглянемо порядок обліку витрат у ТОВ «Тростяничик», яке здійснює облік витрат по кожній продукції з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності». Вони призначені для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової і надзвичайної діяльності. За дебетом цих рахунків відображають витрати, а за кредитом — списання на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Для обліку витрат діяльності на підприємстві використовують журнали-ордери № 5 В с.-г. та № 5 Г с.-г. де відображують операції за рахунками: 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання», 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток» (табл. 2.5).

Кредитові обороти за рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків мають переносити до журналів-ордерів № 5 В с.-г. на підставі аналітичних даних до цих рахунків, які розміщені в цьому журналі-ордері, однак у досліджуваному господарстві це не роблять, так як воно не сплачує податок на прибуток.

Таблиця 2.5

Вкладний аркуш до журналу-ордера № 5 г с.-г.

В дебет рахунків	Код рахунку	Підстава, дата, №	В дебет рахунків 79 „Фінансові результати” та 64 „Розрахунки за податками й
------------------	-------------	-------------------	---

		документа	платежами”					
			№791	№792	№793	№794	Разом	№64
1. Собівартість реалізованої готової продукції	901	Відомість	213,5	-	-	-	213,5	42,7
2. Собівартість реалізованих товарів	902		85,6				85,6	17,1
3. Собівартість реалізованих робіт і послуг	903	Відомість	14,7				14,7	2,9
Разом			313,8				313,8	62,7
4. Інші витрати операційної діяльності	94		25,8				25,8	5,2
5. Фінансові витрати	95	Відомість		5,6			5,6	
6. Втрати від участі в капіталі	96			-			-	
7. Інші витрати	97	Відомість			1,2		1,2	0,2
8. Податки на прибуток	98		-			-	-	
9. Надзвичайні витрати	99					-	-	
Разом			339,6	5,6	1,2	-	346,4	68,1

Кредитові обороти за субрахунками 901 «Собівартість реалізованої продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», в порядку їх закриття відносять у дебет 79 «Фінансові результати» в журналі-ордері № 5 г с.-г. на підставі бухгалтерських довідок, складених з використанням Книги аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг № 6.5 с.-г.

Аналітичні дані складають на підставі первинних документів за відповідними статтями. Загальна схема записів з обліку формування витрат діяльності наведено на рисунку 2.4.

Первинний облік витрат ведеться в реєстрах, відомостях обліку витрат, книгах по реалізації продукції. Далі ці дані зводяться до журналу-ордеру № 5 с.-г. і переносяться до Головної книги. На підставі Головної книги заповнюється звітність підприємства.

При цьому треба мати на увазі, що в Головній книзі дані про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) формуються за кредитовими оборотами рахунків 21 «Поточні біологічні активи», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо, а не рахунку 90 «Собівартість реалізації» у Відомості 6.8 с.-г., хоча саме її дані

Відомість роботи механізованої бригади, ведеться щоквартально. Більшість витрат розподіляється за питомою вагою площі відповідної культури.

Якщо на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» дійсно обліковують витрати діяльності в розрізі встановлених елементів статей, то на рахунку 90 «Собівартість реалізації» такі дані не відображують, вказуючи тільки собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг) [82].

Хомин П.Я. вважає, що собівартість реалізованої продукції на рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається з порушенням схеми кругообігу засобів в процесі виробництва (постачання → витрати виробництва → готова продукція → реалізація), оскільки витрати діяльності здійснюються на його другій стадії, а реалізація продукції є завершальною – четвертою стадією. Визначальним в групуванні рахунків по класам у відповідності з теорією бухгалтерського обліку повинна бути адекватність економічному змісту і функціональній ролі господарських засобів, що трансформується в звітності в економічно однорідні групи – статті балансу [100].

Ще одним аргументом про невмотивованість відображення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на рахунку класу 9 «Витрати діяльності» можуть бути операції по продажу придбаних товарів.

Паралельно з 9 класом «Витрати діяльності» ТОВ «Тростянчик» та інші досліджувані підприємства, які використовують для обліку витрат рахунки 9-го класу, вимушені вести облік витрат діяльності за елементами, для чого передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами», (додаток Ж). ця необхідність зумовлена потребою формування Звіту про фінансові результати, його II розділу – «Елементи операційних витрат». Його формування вимагає нагромадження інформації про витрати в розрізі їх елементів за дебетом рахунків класу 8 «Витрати за елементами», оскільки наведені тут статті витрат повністю збігаються з рахункам цього класу. Тобто за кожний звітний період можна заповнити цей розділ Звіту про фінансові результати на основі даних Головної книги, що значно полегшує таку роботу. Але це при умові, що

підприємство в своїй діяльності буде використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами».

Разом з тим, при розробці регістрів журнально-ордерної форми для сільськогосподарських підприємств це не враховано і журнал-ордер № 5 В с.-г. та виробничі звіти до нього не дають змоги системно згрупувати дані про матеріальні витрати, оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, що ускладнює формування даних у розділі II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати.

Адже позасистемне облікове забезпечення без відображення на необхідних рахунках, а шляхом вибірки даних не гарантує того, що не буде допущено суттєвих помилок внаслідок неповного включення витрат за елементами, які наводяться у цьому Звіті.

Доцільно до журналу-ордеру № 5 В с.-г. додати розділи, де буде розкриватися інформація на рахунках класу 8 «Витрати за елементами».

Спочатку потрібно обліковувати самі витрати по цьому класу, використовуючи кореспондуючі з ним рахунки (додаток 3.1), а потім вже можна витрати списувати на фінансові результати (рахунок 79 «Фінансові результати»), (додаток 3.2).

На нашу думку, облік витрат є однією з складних ділянок при відображенні правдивої і точної інформації про результати діяльності підприємства. Проблема полягає у правильності віднесення тих чи інших витрат на вироблену продукцію, а для цього необхідно широко і змістовно висвітлювати всі здійснені господарські операції, тобто належним чином вести відповідний облік. Більшість підприємств прагнуть скоротити обсяг облікових документів і розробити єдиний регістр по реалізації продукції.

2.3. Облік фінансових результатів у суб'єктів малого підприємництва, що ведуть облік витрат за елементами

Належної уваги вимагає вивчення досвіду обліку фінансових результатів у господарствах, які відносяться до суб'єктів малого підприємництва (СМП) та мікропідприємств. Серед досліджуваних господарств ПП «Янтас» та ФГ

«Навітанюк» формують звітність за спрощеною формою, однак облік витрат здійснюється за змішаним типом.

Для категорії підприємств, які відповідно до Господарського кодексу відносяться до СМП або мікропідприємств [18] надається право вибору методики ведення обліку, використовуючи для цього:

- просту форму обліку (без використання подвійного запису);
- спрощену форму (з використанням подвійного запису), за умовами, якщо чисельність працюючих за звітний період до 10 осіб включно (крім членів родини) і обсяг виручки за рік не перевищує 500 тис. грн.;
- форму обліку, передбачену П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [79];
- облік за типовим Планом рахунків.

При простій формі обліку основним регістром є Книга обліку доходів і витрат, в якій реєструються дані первинних документів за видами доходів і витрат з метою визначення результатів господарювання. Наявність засобів або джерел їх утворення в Книзі не відображають, але за потребою Книгу можна доповнити необхідними графами. В кінці звітного періоду проводиться інвентаризація, уточнюється сума витрат на різницю перехідних залишків запасів на кінець і початок періоду. На підставі цього визначається загальний фінансовий результат.

Регістром синтетичного обліку при спрощеній формі є Журнал реєстрації господарських операцій фермерського господарства. В ньому реєструють операції (графи дата, номер операції, зміст операції, сума) з деталізацією сум за дебетом і кредитом кореспондуючих рахунків (систематичний запис). Зміст операції зазначають так, щоб по ньому можна було встановити їх суть і не вести паралельно аналітичний облік. Крім Журналу фермер може використовувати інші регістри. Фінансовий результат розраховується як різниця між доходами від реалізації продукції, робіт та послуг та іншими доходами і витратами. До отриманого результату додають (віднімають) різницю між вартістю незвершеного виробництва, товарно-матеріальних

цінностей, готової продукції і молодняку тварин на кінець року і вартістю незавершеного виробництва, товарно-матеріальних цінностей, продукції і молодняку тварин на початок року.

В господарствах, які мають використовувати спрощений план рахунків, згідно П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», облік має вестися за формою, близькою до журнально-ордерної, з використанням методу подвійного запису [79].

Крім шахової (оборотно-сальдової) відомості, яка по суті є оборотним балансом, передбачається використання регістрів у вигляді накопичувальних відомостей (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Використання облікових регістрів СМП та мікропідприємствами

№ з/п	Номер форми	Назва облікового регістру	Призначення облікового регістру
1	В - 1	Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу)	Облік основних засобів і нарахування амортизації
2	В - 2	Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів	Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів
3	В - 3	Відомість обліку витрат на виробництво	Облік витрат на виробництво
4	В - 4	Відомість обліку грошових коштів і фондів	Облік грошових коштів, капіталу, фінансових результатів
5	В - 5	Відомість обліку розрахунків та інших операцій	Облік розрахунків з фізичними та юридичними особами
6	В - 6	Відомість обліку реалізації	Облік реалізації
7	В - 7	Відомість обліку розрахунків з постачальниками	Облік розрахунків з постачальниками
8	В - 8	Відомість обліку заробітної плати	Облік заробітної плати
9	В - 9	Відомість (шахова)	Головна книга

Записи у відомостях роблять на підставі первинних документів. В кінці місяця по них підраховують підсумки, взаємно їх звіряють, і обороти за кредитом рахунків з відомостей № В-1, В-8 переносять у шахову відомість № В-9. Фінансову звітність складають на підставі відомостей. Використання малими підприємствами для обліку відомостей є по суті ведення обліку за спрощеною журнально-ордерною формою, бо відомості побудовані аналогічно як і журнали-ордери.

Оскільки при веденні фінансового обліку у малих підприємствах не передбачено обчислювати собівартість продукції, то оцінка залишків готової продукції та незавершеного виробництва має здійснюватися за чистою вартістю реалізації запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 30 «Біологічні активи» [81], тобто за очікуваною ціною реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення виробництва та збут. Однак тут слід застерегти, що з очікуваної ціни реалізації поряд з названими сумами доцільно виключати також і очікувану суму прибутку, що дасть змогу більш точно визначити результати діяльності підприємства. При подібних розрахунках можна використовувати нормативну собівартість продукції та незавершеного виробництва.

Тим самим у малих підприємствах ведеться лише облік витрат за елементами, не робиться калькуляція собівартості, запаси оцінюються не за собівартістю, як у звичайних підприємствах. При цьому повна собівартість заготовлених запасів не обчислюється, оскільки до неї не можуть бути включені витрати на вантажно-розвантажувальні та транспортні роботи, виконані власними силами. Крім того, до матеріальних витрат не може бути віднесена вартість виробничих запасів, виготовлених у власному виробництві, наприклад, кормів, насінні, напівфабрикатів тощо.

Отже, різниця у визначенні фінансових результатів за повною та спрощеною систем ведення обліку полягає у повноті відображення запасів. Але з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» ця різниця майже нівелюється. Навіть для повного обліку пропонують запаси обліковувати не за історичною собівартістю.

На нашу думку, спірними являються положення щодо обліку незавершеного виробництва при використанні спрощеної форми обліку, запропоновані Міністерством фінансів щодо прибуткування вартості незавершеного виробництва з рахунка 79 «Фінансові результати», а також щомісячного списання на фінансові результати витрат (у тому числі тих, які не відносяться до реалізованої продукції або послуг). Внаслідок цього в обліку і звітності

виробничих підприємств протягом звітнього року може виникнути невідповідність. Якщо продукція не була повністю вироблена (відвантажена) або послуги не були повністю надані, то затрати, які не відносяться до реалізованої продукції (робіт, послуг), потрапляють у дебет рахунка 79 «Фінансові результати». У той же час по кредиту цього рахунка може взагалі нічого не відобразитися (наприклад, якщо відвантаження (доходу) у поточному місяці не було). Таким чином порушується один із основних принципів бухгалтерського обліку – відповідності доходів і витрат. У той же час слід визнати, що запропонований Міністерством фінансів варіант взяття на облік незавершеного виробництва і готової продукції тільки один раз на рік перед складанням річної звітності, дійсно спростить роботу бухгалтера.

На нашу думку, підприємствам, що мають значну суму незавершеного виробництва і загальновиробничих витрат, спрощена форма обліку не зовсім підходить. Рекомендуємо їм вести бухгалтерський облік у загальному порядку, використовуючи повний План рахунків. Тобто, використовувати рахунок 23 «Виробництво» [71], де в кінці року сальдо по рахунку буде розмір незавершеного виробництва, який переходить на наступний рік. Внаслідок цього не буде викривлятися визначення фінансових результатів і П(С)БО 30 «Біологічні активи» дозволить фермерським господарствам майже без всяких проблем перейти на повну форму обліку.

Дослідження показали, що більшість невеликих фермерських господарств власного бухгалтера не мають, вони користуються послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець. В Немирівському районі більшість бухгалтерів ведуть облік по-декількох підприємствах. Так, як більшість фермерських господарств малі за розмірами, то й ведення обліку буде простим. На кожне фермерське господарство бухгалтер має окрему підшивку (Книгу), де він фіксує площу сільськогосподарських угідь, під якими культурами вона зайнята (посівна площа), кількість робітників тощо.

На протязі звітнього періоду фермери надають бухгалтеру всі первинні документи, які свідчать про здійснення господарських операцій. Окремо

набирається підшивка документів щодо сплати податків та інших платежів, про витрати (придбання мінеральних добрив, паливно-мастильних матеріалів, запчастин, сільськогосподарської техніки тощо), а також про доходи (накладні, податкові накладні по реалізації продукції).

На практиці бухгалтери, як правило, не користуються типовими розробками регістрів, які пропонуються Міністерством фінансів України згідно П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [79], вважаючи, що ця форма досить складна при використанні у фермерських господарствах і не пристосована до особливостей підприємств аграрної сфери, про що було сказано раніше. Ті форми обліку, які запропоновані Міністерством аграрної політики України дозволяють отримати інформацію для складання звітності, але відсутні детальні відомості, необхідні для складання статистичних форм.

Одночасно слід відмітити, що бухгалтери, які обслуговують фермерські господарства, як правило, з одного боку, погано обізнані з методикою ведення обліку «витрати-випуск», а з другого, вони не мають можливості виготовити бланки відповідних регістрів, як і бланки первинних документів. Навчання з цими працівниками не проводиться, тому вони пристосовують для обліку ті регістри, до яких звикли, тим більше, що від них не вимагається обов'язково дотримуватись певної системи обліку.

Основним внутрішнім звітом у є матеріальний звіт, який формується на підставі первинних документів: накладних, прибуткових касових ордерів, актів на списання насіння тощо. У ньому одночасно фіксуються доходи і витрати (Додаток И). У цьому звіті показується рух всієї продукції (сальдо на початок звітного періоду, скільки надійшло продукції і її вибуття), вказана планова собівартість продукції, у графі сума, наводиться собівартість продукції, а через риску виручка від її реалізації, що спрощує роботу бухгалтера. В подальшому ці дані слугують підставою для записів на рахунках 901 «Собівартість реалізованої продукції» і 701 «Дохід від реалізації продукції» та підрахунки результатів діяльності підприємства. Книга по реалізації продукції за каналами не ведеться, бухгалтер одним рядком виводить суму виручки і зазначає

кореспонденцію рахунків.

На підприємстві ведеться Книга обліку витрат по рослинництву, в якій на кожну культуру відкривається окремий рахунок. Для її заповнення інформацію беруть з виробничого звіту за кожний місяць. Виробничий звіт формується на підставі даних первинних документів (окремо ведеться відомість про нарахування заробітної плати і відрахувань на соціальні заходи), з накладних береться інформація про вартість паливно-мастильних матеріалів, засобів захисту рослин тощо.

Щомісяця в Книгу обліку витрат по культурах розносять прямі витрати, а в кінці року загальновиробничі і загальногосподарські витрати розподіляються пропорційно прямій заробітній платі. Потім всі ці дані переносяться в Головну книгу, а за допомогою неї складається оборотна відомість, де зазначається сальдо на початок звітного періоду, обороти за звітний період відповідних рахунків і сальдо на кінець звітного періоду.

За допомогою оборотної відомості складається фінансова звітність підприємства, до складу якої входить ф. № 1-м «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) і ф. № 2-м «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний доход). До районного відділу статистики, фермерське господарство подає: форму № 3 с.-г. «Звіт про сівбу», ф. № 7 –с.-г. «Звіт про хід збирання урожаю, наявність насіння озимих культур та проведення інших польових робіт», ф. № 29 «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур» і ф. № 2 (ферм) «Основні показники господарської і фінансової діяльності фермерського господарства».

При дослідженні обліку діяльності у фермерських господарствах, що відносяться до числа СМП або вважаються мікропідприємствами, виявили особливості формування звітної інформації, про що свідчать дані рисунку 2.5.

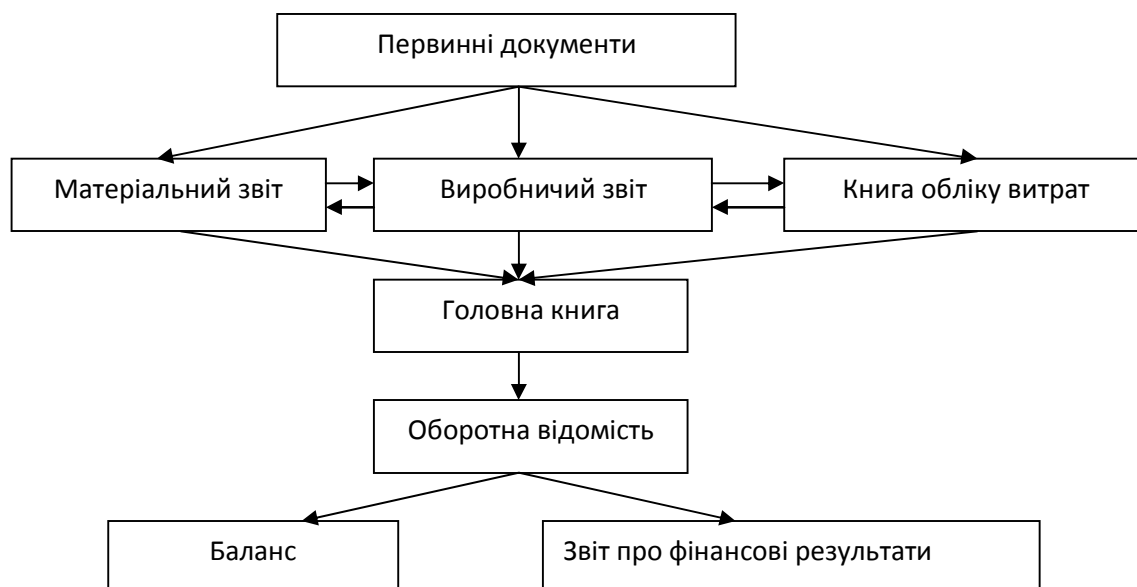


Рис. 2.5. Методика ведення обліку результатів діяльності за умови використання спрощеної форми обліку

Ведення таких документів дозволить чітко побудувати облік фінансових результатів у малих підприємствах.

При веденні обліку в малих підприємствах, було виявлено цікаве зауваження щодо правильності розрахунку фінансового результату діяльності господарства, а саме, що майже ні одного керівника не цікавить дійсний результат, жодний з них не вимагає інформацію про прибуток, вони бачать це по справах, як вони спрацювали, а результати їм потрібні для складання звітності органам статистики, зокрема форми № 2 (ферм) «Основні показники господарської і фінансової діяльності фермерського господарства», де відображається цей показник. В кінці звітного року складається оборотна відомість, а баланс буде складатися тільки, якщо фермерське господарство бажає отримати банківський кредит. Звітними документами для фермерського господарства є ф. № 7 – с.-г. «Звіт про хід збирання урожаю, наявність насіння озимих культур та проведення інших польових робіт», ф. № 29 «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур», ф. № 2 (ферм) «Основні показники господарської і фінансової діяльності фермерського господарства», Декларація про обсяги зберігання зерна, розрахунок по сплаті фіксованого

сільськогосподарського податку та інші.

Проблема в організації обліку фінансових результатів на таких підприємствах, на наш погляд, полягає в тому, що тут не можна побачити розгорнуто інформацію про витрати і доходи (надходження) підприємства, відсутня можливість достовірно розрахувати результати діяльності.

Таким підприємствам ми пропонуємо складати щомісяця нагромаджувальні відомості по надходженню доходів (додаток К.1) і витрати від операційної діяльності (додаток К.2). По цих відомостях можна буде щомісяця побачити вхідні та вихідні грошові потоки підприємства, і проаналізувати їх стан. Найголовнішим моментом в цій пропозиції є те, що ці Відомості будуть допомогою при складанні в кінці року форми 2-м «Звіт про фінансові результати» і форми № 2 (ферм), в якій необхідно наводити доходи і витрати на виробництво і реалізацію продукції. В кінці звітного періоду ці нагромаджувальні Відомості будуть допомогою при розрахунку кінцевого результату, а саме фінансового результату (прибутку або збитку).

2.4. Методика управлінського обліку фінансових результатів

Розрахований фінансовий результат за даними фінансового обліку не в повній мірі може бути інструментом управління підприємством, оскільки доходи, як раніше зазначалося, не поділяються на реалізовані та нереалізовані; в сільському господарстві, як правило, не визначається результат господарювання за окремими видами продукції, центрами відповідальності; періодичність порівняння доходів і витрат з метою визначення фінансового результату становить квартал чи рік; система обліку не забезпечує інформацією про доходи і витрати центрів відповідальності, а останні, в свою чергу, не відповідають за отримані показники тощо.

В управлінському обліку фінансовий результат, залежно від поставленої мети, може бути визначений по-різному, оскільки така інформація адресується різним користувачам та впливає на прийняті ними оперативні, тактичні й стратегічні рішення.

Існують чотири системи організації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, що впливають на розрахунок фінансових результатів [5, 8]:

- 1) управлінський облік повністю виділяється із фінансового через ведення спеціальних рахунків-екранів (Франція, Бельгія, латиноамериканські держави);
- 2) система управлінського обліку є автономною по відношенню до фінансового обліку, в ній використовуються три класи рахунків. Рахунки управлінського обліку ведуться одночасно з рахунками фінансового обліку, а зв'язок між ними забезпечується за допомогою системи розподільчих рахунків (США, Канада, Німеччина);
- 3) управлінський облік не ведеться, а облік витрат за носіями витрат для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється поза системою бухгалтерського обліку, хоча ці дані ув'язуються з даними бухгалтерського обліку (Німеччина, Угорщина);
- 4) управлінський облік не ведеться, а облік виробничих витрат інтегрований у фінансовий облік (Західна Європа).

Незалежно від вибору системи організації обліку, на розрахунок фінансових результатів впливають варіанти побудови саме обліку витрат. Методи обліку витрат залежно від характеру виробничої діяльності чи об'єктів обліку поділяються на такі види: попередільний, позамовний, попроцесний, а це, в свою чергу, впливає на розрахунок фінансових результатів.

Позамовний метод обліку витрат не знайшов широкого розповсюдження в рослинництві та тваринництві, оскільки при його застосуванні витрати збираються в розрізі окремих виробничих замовлень, але може бути застосований у промислових чи допоміжних сільськогосподарських виробництвах.

Попередільний метод, а саме його безнапівфакбрикатний варіант, на нашу думку, саме й застосовується в рослинництві й тваринництві. Недоліком попередільного методу є його надмірна трудомісткість, він не забезпечує належний контроль за витратами виробництва, але дає змогу розрахувати

витрати за видами робіт (процесів), що в подальшому будуть віднесені на окремі види продукції з метою визначення фінансового результату [5].

Попередільний метод обліку витрат зможе забезпечувати більш якісний контроль за витратами, якщо буде запроваджений у рослинництві й тваринництві не тільки в межах фактичних витрат, а й нормативних з аналізом відхилень і їх причин.

Однак, не дивлячись на вагомі теоретичні розробки, на практиці впродовж року обліковуються фактичні витрати та планова собівартість, в кінці року планова собівартість продукції доводиться до фактичної, тому обчислюється калькуляційна різниця, яка не аналізується в розрізі причин та винуватців, а відноситься на собівартість реалізації чи до первісної вартості активів [8].

Тож виходить, що методологія планування і нормування не пристосована до обліку, так як планові показники встановлюються на підприємстві, але їх дотримання не аналізується. Зауважимо, що контроль норм у рослинництві й тваринництві можливий за умови запровадження автоматизованої обробки облікової інформації або встановлення персональної відповідальності працівників за отримані результати.

Застосування нормативного методу в практику сільськогосподарських підприємств не набуло широкого розповсюдження через те, що в рослинництві витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – в наступному, причому основна частка включених до собівартості витрат припадає на кінець звітного періоду, тому мета розрахунку нормативної собівартості втрачається [24]

Таким чином, незалежно від вибору системи контролю витрат, на підприємствах повинен бути налагоджений поточний контроль витрат, що в обов'язковому порядку призведе до економічно обґрунтованої собівартості продукції та бажаних фінансових результатів.

Але при контролі витрат у сільськогосподарських підприємствах оцінка ефективності використання ресурсів має бути здійснена порівнянням витрат не з виходом продукції, а з обсягами технологічної операції, що забезпечить

мотивацію працівників до дотримання норм (лімітів) витрат.

З врахуванням вище викладеного, можемо стверджувати, що звітність центрів відповідальності за витрати (крім загальновиробничих витрат, які розподіляються тільки в кінці року), повинна містити графи відхилень, причин та винуватців відхилень, а також окремі графи для підсумовування змінних та постійних витрат (додаток Л), що забезпечить розмежування функцій працівників у певному центрі виникнення витрат та дасть змогу проаналізувати вклад певного центру у фінансовий результат.

Величина фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях також може суттєво коливатися в залежності від повноти включення витрат до собівартості, що передбачає використання методів обліку повних або неповних витрат. В економічній літературі зустрічаються відповідно різноманітні назви цих методів: система повного розподілу витрат, система повного нарахування витрат, калькулювання повних витрат, абсорпшен-костинг; калькулювання змінних витрат, калькулювання урізаної собівартості, калькулювання маржинальних витрат, директ-костинг, система обліку змінних витрат, система обліку прямих витрат тощо [27, 28].

Ототожнення неповної собівартості з прямою є дискусійним. Адже у сільському господарстві не всі прямі витрати можуть бути змінними і навпаки: вартість послуг водопостачання може бути непрямими витратами, але змінними, оплата праці основних робітників – прямими витратами, але не завжди змінними [28].

У сільському господарстві поділ витрат на змінні та постійні дещо ускладнюється через технологічні особливості галузі. Так, різниця між змінними та постійними витратами полягає у їх відношенні до обсягу (виробництва, реалізації тощо). Але, на відміну від інших галузей, обсяг виробництва у рослинництві передбачити не завжди можливо через вплив об'єктивних факторів (погодні умови, стихійні лиха, урожайність біологічних активів, вплив шкідників тощо). Тому пропонується класифікувати витрати рослинництва на змінні та постійні в залежності від площі посіву. Крім того,

виділяють постійні, змінні та умовно-змінні витрати, наголошуючи, що якщо площа посіву є відомою, то умовно-змінні витрати приймають форму постійних.

Умовно-постійні та умовно-змінні витрати можуть існувати з метою класифікації витрат, але для практичного застосування цієї класифікації (для побудови Звіту про прибуток чи розрахунку точки беззбитковості) витрати все рівно необхідно відносити до якоїсь однієї групи: змінні чи постійні. Крім того, умовно-змінні витрати в межах релевантного діапазону (наприклад, впродовж року, коли площа посіву не змінюється) доцільно відносити до змінних, а не постійних витрат.

Наші міркування підтверджуються визначенням змінних витрат: витрати насіння чи пального на обробіток одного гектару будуть майже удвічі меншими, ніж ці витрати на два гектари, але середня величина витрат на один гектар буде майже стала.

В рослинництві й тваринництві при складанні внутрішнього Звіту про прибуток доцільно застосовувати розвинений директ-костинг, оскільки прямі постійні виробничі витрати (наприклад, заробітна плата основних виробничих працівників чи амортизація) обов'язкового повинні включатися до собівартості. З метою спрощення складання внутрішнього Звіту про прибуток при розрахунку фінансових результатів прокласифікуємо витрати на змінні та постійні, прямі й непрямі (табл. 2.7).

Розглянута класифікація витрат полегшить розрахунок фінансових результатів як по підприємству в цілому, так і за окремим центрами відповідальності, а також дасть змогу проаналізувати внесок кожного центру відповідальності в покриття постійних витрат шляхом розрахунку сум покриття (маржинального доходу).

У Звіті про прибуток розрахунок суми покриття-1 як різниці доходу від реалізації сільськогосподарської продукції та прямих змінних виробничих витрат є важливим з огляду на те, що на визначений таким чином виробничий маржинальний дохід не впливають сезонні коливання залишків

сільгосппродукції, що спричинені збором врожаю та збереженням продукції на складах підприємств до встановлення на ринку сприятливих цін реалізації.

Таблиця 2.7

Класифікація витрат для організації управлінського обліку

Вид витрат	Змінні	Постійні	Прямі	Непрямі
1. Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу за погодинною формою оплати праці		+	+	
2. Витрати на оплату праці основного виробничого персоналу за відрядною формою оплати праці	+		+	
3. Витрати на оплату праці позаштатних працівників, зайнятих виробництвом продукції	+	+	+	
4. Відпускні та інші виплати зазначеним вище працівникам	+	+	+	
5. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	
6. Насіння та посадковий матеріал	+		+	
7. Паливо та мастильні матеріали	+		+	
8. Добрива	+		+	
9. Засоби захисту рослин	+		+	
10. Роботи та послуги:				
- вантажного транспорту	+		+	
- легкового транспорту		+		+
- енергетичних виробництв		+		+
- водопостачання *		+		+
- гужового транспорту		+		+
- автомобілів спеціального призначення (комбайнів, тракторів та інших самохідних машин)	+		+	
- сторонніх організацій	+	+	+	+
11. Витрати на ремонт необоротних активів		+		+
12. Інші витрати на утримання основних засобів		+		+
13. Інші витрати (плата за оренду земельних та майнових паїв)		+		+
14. Загальновиробничі витрати	+	+		+

Сільськогосподарські підприємства, переважно фермерські господарства, також можуть визначати фінансовий результат за методом «витрати-випуск», що не передбачає обчислення фактичної собівартості готової продукції, а тому значним чином спрощує облік. При цьому кінцевий фінансовий результат визначається з урахуванням змін залишків виробничих запасів, незавершеного виробництва і готової продукції, а витрати обліковуються за елементами чи

статтями витрат.

Міжнародна практика передбачає ведення обліку прибутків і збитків на базі використання методу «витрати-випуск» за двома напрямками:

- виробничий (продуктовий), характерний для французької системи;
- прибутковий, що використовується в англо-саксонській системі.

Метою виробничого напрямку є збільшення доходу, що формується за видами діяльності: основної, фінансової та надзвичайної. По кожному із перерахованих видів діяльності здійснюється співставлення витрат з доходом і визначається фінансовий результат.

Прибутковий напрямок за мету ставить збільшення прибутку, що формується за функціями підприємства: виробництво, реалізація, забезпечення, адміністрування і ін.

В Україні використовується метод «витрати-випуск», подібний до французької системи обліку, але фермерські господарства за власним бажанням можуть організовувати кількісно-сумовий облік руху виробничих запасів, тоді як залишки запасів на початок чи кінець періоду визначаються шляхом проведення інвентаризації.

В залежності від вибору варіанту обліку витрат інвентаризацією на кінець періоду може встановлюватися залишок незавершеного виробництва, який оцінюється за прямими матеріальними витратами і прямими витратами на оплату праці чи на підставі первинних документів, якими оформляється рух готової продукції, підприємство може забезпечувати кількісний облік виробленої, відпущеної, а також залишку готової продукції за центрами відповідальності. При цьому залишок готової продукції повинен оцінюватися за справедливою вартістю.

Підсумовуючи викладене, зауважимо, що управлінський облік фінансових результатів не повинен суперечити фінансовому, а навпаки – повинен деталізувати інформацію про доходи й витрати в різних розрізах для внутрішніх користувачів з метою визначення різних видів прибутку (збитку). Ефективність управління можна оцінити точніше, якщо прибуток

структурований за видами діяльності й більшою чи меншою мірою контролюється адміністрацією. Тож аналітичний облік фінансових результатів повинен бути організований за запропонованими у попередньому питанні субрахунками рахунку 79 «Фінансові результати» з деталізацією за аналітичними рахунками першого-п'ятого порядку (Додаток Н).

Виділення запропонованих аналітичних рахунків першого-п'ятого порядку на сільськогосподарських підприємствах при ручній обробці інформації є дещо ускладненим, а тому при їх відкритті необхідно керуватися, перш за все, вигодами при прийнятті рішень та мінімізацією витрат, пов'язаних з деталізацією бухгалтерської інформації. Необхідність відкриття таких рахунків малими підприємствами залежить від розвитку галузей сільського господарства, різноманітності видів продукції чи послуг і каналів їх реалізації, наявності центрів відповідальності.

Оскільки фінансовий результат сільськогосподарського підприємства в основному включає результат операційної діяльності, то й деталізація інформації саме в розрізі основної й іншої операційної діяльності є найбільш цікавою керівництву, що потребує найбільшої аналітичності. Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва неможливе в рамках фінансового обліку, але є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства. Обчислення прибутку (збитку) у розріз центрів відповідальності забезпечить контроль і оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства, їх вклад у отриманий фінансовий результат та покриття (економію) витрат. Визначення результату діяльності в розрізі каналів реалізації забезпечить керівництво інформацією про найбільш та найменш вигідні контракти.

В основу виділення аналітичних рахунків у розрізі джерел формування фінансових результатів за видами іншої операційної, фінансової та

інвестиційної діяльності покладено принцип релевантності, оскільки результат від реалізації й від операцій володіння залежить від підприємства, тоді як результат діяльності від зміни цін та від інших операцій – від дії чинників об'єктивного характеру, що важливо для поточного контролю фінансових результатів. Деталізація інформації про прибуток (збиток) від надзвичайних подій буде доцільною керівництву при визначенні джерел покриття понесених витрат.

Таким чином, запропоновані методичні засади управлінського обліку в сільськогосподарському виробництві забезпечать необхідну деталізацію інформації про фінансові результати та розширять можливості її використання центрами відповідальності для прийняття управлінських рішень. Визначений фінансовий результат за певний звітний період враховуватиме вклад центру відповідальності в його формування, що в подальшому вплине на порядок розподілу прибутку (покриття збитків).

2.5. Облік розподілу та використання прибутку в сільськогосподарських підприємствах

Питання відображення в обліку і звітності прибутку підприємства та його розподіл завжди актуальні, адже кожне підприємство має свої певні завдання, основним із яких є одержання прибутку – узагальнюючого показника фінансових результатів господарської діяльності.

З реформуванням бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів відбулися зміни в розподілі й використанні прибутку підприємств.

Виходячи з п. 3 ст. 142 Господарського кодексу України [18] – «порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання визначає власник (власники) або уповноважений ним орган відповідно до законодавства та установчих документів. Порядок використання прибутку державних підприємств встановлюється відповідно до закону». Отже, питання розподілу та використання прибутку вирішуються відповідно до положень статуту

підприємства. Розподіл прибутку проводиться за підсумками календарного року і є компетенцією власника.

Згідно із законодавчими актами та нормативно-правовими документами розподіл прибутку на підприємстві проводиться при дотриманні таких вимог:

- 1) Формування річної фінансової звітності у складі, визначеному законодавством;
- 2) Перевірку фінансової звітності ревізійною комісією, спостережною радою, власником або незалежним аудитором, залежно від виду підприємства та у відповідності з установчими документами;
- 3) Організація загальних зборів власників (акціонерів);
- 4) Затвердження річної звітності та фінансового результату звітного року власником (власниками) відповідно до установчих документів;
- 5) Прийняття рішення про напрями та структуру використання прибутку (покриття збитків).

Чистий прибуток, визначений у формі № 2 «Звіт про фінансові результати», розподіляється за підсумками календарного року.

У бухгалтерському обліку операції з розподілу прибутку проводять за умови наявності таких документів: річного звіту у повному обсязі із відміткою про його затвердження власником, рішення власника про розподіл прибутку, а у разі проведення загальних зборів – протоколу загальних зборів, затвердженого річного звіту, звіту ревізійної комісії та якщо є – висновку аудитора.

Операції щодо розподілу прибутку протягом наступного за звітним роком будуть відображені у проміжних звітах як згорнутий залишок по рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)» у формах фінансової звітності № 1 «Баланс» і № 4 «Звіт про власний капітал». У фінансовій звітності за звітний календарний рік, таким чином, більшість підприємств відображають розподіл минулорічного прибутку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 [71] визначені загальні напрями використання чистого прибутку, розподіл якого відображають на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

Аналіз практичного застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах показав, що є потреба проведення впорядкування питання розподілу чистого прибутку. Пропонуємо такий порядок використання чистого прибутку.

Чистий прибуток насамперед направляється на:

- відрахування частини чистого прибутку до Державного бюджету;
- покриття збитків минулих періодів, непокритих резервним і іншими фондами підприємства;
- покриття результатів перепродажу, анулювання викуплених акцій (часток), вилучення частки в капіталі при відсутності коштів на рахунках обліку капіталу та інвестицій;
- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок року;
- покриття інших непередбачених збитків.

Після погашення збитків минулих періодів та непередбачених збитків у підприємства залишається прибуток, що підлягає розподілу до фондів.

Визначено два напрями використання прибутку: перший – формування за рахунок прибутку фондів розвитку виробництва, які забезпечують накопичення (нагромадження) власного капіталу і сприяють зростанню ринкової вартості підприємства; другий – використання прибутку на споживання власниками, персоналом підприємства, благодійні цілі, матеріальне стимулювання тощо. Відрахування прибутку до фондів споживання призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

Підприємство в установчих документах визначає перелік фондів нагромадження (накопичення) і фондів споживання й визначає порядок формування фондів за рахунок прибутку призначеного до розподілу: або встановлює стабільні відсотки відрахування до них, або здійснює відрахування розрахунковим шляхом – на основі економічних розрахунків. Основні напрями розподілу (використання) прибутку наведено в додатку П.

Розподілений прибуток є власним капіталом підприємства і обліковується на

рахунках класу 4 „Власний капітал та забезпечення зобов’язань”. Прибуток виступає основним власним джерелом накопичення капіталу. Економічно обґрунтований поділ чистого прибутку на фонди нагромадження (накопичення) та споживання відіграє важливу роль у подальшому розвитку окремо взятого сільськогосподарського підприємства.

Створення фондів нагромадження і споживання може здійснюватися двома способами:

- на основі встановлених стабільних відсотків відрахування до фондів (при достатній фінансовій базі підприємства та сформованій виробничій структурі його);
- на основі економічних розрахунків (при зміні стратегії розвитку підприємства).

Відповідно до чинного законодавства підприємство формує за рахунок чистого прибутку інші фонди виходячи з їх необхідності. Наприклад, установчими документами господарського товариства може бути передбачено створення таких фондів: науково-технічного розвитку виробництва; соціального забезпечення тощо.

Засновниками може бути прийнято рішення про збільшення за рахунок прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства, статутного чи пайового капіталу. Інструкція № 291 передбачає безпосереднє збільшення статутного (пайового) капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. Проте в такому порядку статутний капітал може збільшуватись у тому разі, якщо засновником є одна особа. Господарське законодавство передбачає збільшення статутного капіталу шляхом реінвестиції дивідендів або пайових виплат.

Разом із тим відповідно до п. 4 ст. 87 Господарського кодексу України [18] у господарському товаристві створюються резервний (страховий фонд), а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Порядок створення таких фондів та відрахувань до них належить винятково до компетенції власників (акціонерів) товариства та визначається в його установчих документах.

Особливістю створення резервного фонду господарського товариства є право створювати його в розмірі, передбаченому установчими документами, але не менш як 25% статутного фонду. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу має бути не менш як 5% від суми чистого прибутку товариства до досягнення суми, що становить 25% статутного капіталу. В бухгалтерському обліку інформацію про стан і рух резервного капіталу відображають на рахунку 43 «Резервний капітал». Аналітичний облік резервного капіталу ведуть за його видами та напрямками використання.

Фонд розвитку виробництва створюють з метою розширення, модернізації й оновлення виробництва. Він може бути використаний на фінансування витрат з:

- технічного переоснащення, реконструкції та розширення діючого (створення нового) виробництва;
- створення і впровадження ноу-хау виробничого призначення;
- придбання або будівництво споруд, будівель, іншого майна виробничо-технічного призначення тощо.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, установ і організацій не передбачено окремого рахунку для обліку спеціальних фондів.

Виходячи з наведених двох напрямків розподілу прибутку (нагромадження (накопичення) капіталу та споживання), виникає потреба узагальнення інформації про стан і рух коштів на двох видах фондів: нагромадження і споживання. Облік руху фондів нагромадження за рахунок розподіленого прибутку, визначених у розділі I «Власний капітал» форми №1 «Баланс», забезпечується на основі застосування бухгалтерських рахунків класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»: 40 «Реєстрований капітал», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал».

Фонди споживання за характером використання рекомендуємо розділяти на два види: тривалого й поточного використання. Облік створення і використання фондів споживання за рахунок прибутку здійснюють:

- при тривалому використанні резервуванням коштів для забезпечення майбутніх витрат і платежів на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» класу 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань»;
- при поточному використанні (протягом дванадцяти місяців з дати балансу) виникають поточні зобов'язання, які відображають на рахунках 64 «Розрахунки за податками й платежами», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 67 «Розрахунки з учасниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» класу 6 «Поточні зобов'язання».

За економічним змістом фонди споживання перестають бути власним капіталом засновників і обліковуються в Балансі в складі довгострокових зобов'язань і забезпечень або поточних зобов'язань і забезпечень залежно від терміновості їх формування та подальшого використання.

Розглянемо особливості формування й використання фондів, створених за рахунок чистого прибутку підприємства.

Фонди спеціального призначення:

- зменшують частину нерозподіленого прибутку підприємства;
- змінюють не суму власного капіталу балансу підприємства, а лише його структуру;
- використана частина фондів збільшує суму, наведену в розділі I «Необоротні активи» форми № 1 «Баланс», але не збільшує суму валюти балансу.

Що стосується фондів споживання поточного використання, то слід виходити з такого. Для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів використовують субрахунок 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» рахунку 67 «Розрахунки з учасниками».

Фонди споживання тривалого використання (фонд науково-технічного розвитку виробництва, страхування, додаткового пенсійного забезпечення тощо) формуються за рахунок чистого прибутку кореспонденцією рахунків: дебет субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – кредит

субрахунку 477 «Забезпечення виплат за фондами споживання» в розрізі аналітичних рахунків третього порядку. Використані кошти фонду відображають за дебетом субрахунку 477 «Забезпечення виплат за фондами споживання» та кредитом рахунків 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 663 «Розрахунки за іншими виплатами», 682 «Внутрішні розрахунки», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» тощо.

Відображення використання коштів фондів споживання в бухгалтерському обліку проводиться в два етапи:

- спочатку здійснюють виділення (нарахування) коштів за рахунок наявного залишку фондів за дебетом субрахунку 477 «Забезпечення виплат за фондами споживання» і кредитом рахунків класів 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» та 6 «Поточні зобов'язання»;

- витрати коштів здійснюються шляхом перерахування їх на рахунки банків, видачею готівки, видачею активів фізичним та юридичним особам – споживачам фондів та підзвітним особам підприємства, які є посередниками між підприємством і споживачами фондів. Операції в бухгалтерському обліку відображають записами: за дебетом рахунків класів 3 «Кошти, розрахунки та інші активи» та 6 «Поточні зобов'язання» і кредитом рахунків класів 1 «Необоротні активи», 2 «Запаси», 3 «Кошти, розрахунки та інші активи».

Узагальнену кореспонденцію рахунків з використання чистого прибутку підприємства наведено в додатку Р.

Проведені в роботі дослідження показують, що розподіл прибутку в сільськогосподарських підприємствах є одним із чинників економічного управління підприємницькою структурою. Кожне підприємство при розподілі прибутку має право:

- передбачити в установчих документах порядок використання прибутку;
- на основі установчих документів розробити положення про порядок формування й використання фондів нагромадження (накопичення) та споживання;

— використовувати прибуток для забезпечення пріоритетних стратегічних напрямків соціально-економічного розвитку підприємства.

Використання прибутку нерозривно пов'язано з економічними процесами розвитку підприємства. Бухгалтерський облік повинен відображати достовірну інформацію про фактичні та потенційні результати господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Підприємствам, які в своїх статутах передбачатимуть процедуру розподілу прибутку, рекомендуємо розробити положення щодо використання (розподілу) чистого прибутку, врахувавши в ньому таке:

- за базу розподілу взяти чистий прибуток підприємства;
- визначити першочергові (обов'язкові) відрахування, передбачені чинними законодавчими актами і нормативно – правовими документами та зобов'язаннями підприємства (покриття не перекритих фондами збитків минулих років та непередбачених збитків підприємства тощо);
- прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, розподіляють у такій послідовності: формують спеціальні фонди (фонди розвитку підприємства, резервний фонд тощо), решту прибутку спрямовують до фондів споживання;
- відрахування до фондів споживання прибутку здійснюють після створення резервного фонду, фонду розвитку та інших фондів, які забезпечують накопичення власного капіталу.

Крім того, необхідно розробити форми аналітичного обліку фондів підприємства, схеми бухгалтерських записів.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Методика та організація внутрішньогосподарського контролю фінансових результатів

В умовах євроінтеграції ще більш актуальною стає проблема здійснення дієвого й ефективного контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, ініційованого як ззовні (наприклад, державний контроль у формі податкового, громадський контроль із залученням аудиторських компаній), так і зсередини (контроль власника через спеціально сформований підрозділ або посадовими особами). Жодне підприємство не обходиться без системи контролю, який є однією із найважливіших функцій управління та виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктом і суб'єктом управління.

Контроль є об'єктивно зумовленою складовою будь-якого процесу людської діяльності, зокрема й господарського механізму підприємств усіх, без винятку, галузей та форм власності. Відсутність чітко налагодженої системи контролю є причиною виникнення невиправданих втрат, знижує загальну ефективність роботи підприємства, призводить до відсутності належного підґрунтя для реалізації функції мотивування.

Контроль – одна з основних функцій управління, яка передбачає спостереження за керованими процесами, перевірку якості встановлення відхилень, збір необхідної інформації для оцінки ситуації. Контроль можна розглядати як систематичну і конструктивну діяльність керівників, органів управління, одну з основних управлінських функцій, тобто контроль як діяльність; контроль як завершальна стадія процесу управління, серцевиною якої є механізм зворотного зв'язку; контроль як невід'ємна складова процесу прийняття і реалізації управлінських рішень, яка приймає безпосередню участь в цьому процесі від його початку і до завершення.

Ефективність контролю визначається як рівнем його організації, так і

досконалістю методологічного забезпечення окремих процедур та всієї системи контролю загалом. Практика реформування економіки різних галузей, докорінні зміни в умовах функціонування суб'єктів господарювання, зближення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку із зарубіжними аналогами диктують необхідність впровадження нових форм організації контролю, що спрямовані на вдосконалення його превентивної, інформаційної та регулювальної функцій.

Необхідно розрізняти облік і контроль як різні функції управління, які мають самостійні цілі і завдання, методи і прийоми і як види діяльності з управління виробництвом, які можуть включати складну взаємодію різноманітних функцій управління. У процесі контролю виявляються «...якість самого управлінського рішення; ефективність тих організаційних заходів, які були вжиті для його виконання; відповідність організування об'єкту цілям успішного виконання приписів, що містяться в управлінському рішенні, а також якість підбору, розстановки і виховання кадрів, які виконують рішення. В контролі як функції управління часто проявляються його інформаційна і коригувальна сутність» [40].

Під формами контролю вважаємо способи організації контрольної діяльності, яка виконує функції контролю. До функції контролю входять: збір, обробка і аналіз інформації про фактичні результати господарської діяльності об'єкту контролю, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз причин цих відхилень; розробка програм необхідних для досягнення намічених цілей. Важливою функцією управлінського контролю є розробка стандартної системи звітності та її аналіз як за результатами діяльності об'єкта управління в цілому, так і кожної окремої його ланки.

Одним із пріоритетних питань організації контролю фінансово-господарської діяльності аграрного підприємства є питання організації та методики контролю фінансових результатів. Проф. Ю.С. Цал-Цалко наголошує на важливості оцінки ефективності господарювання саме на підставі даних про фінансові результати [98].

Здійснюючи перевірку фінансових результатів діяльності підприємства, необхідно ознайомитись з обліковою політикою підприємства в частині методик визначення доходів від операційної діяльності. Контролер повинен знати загальну характеристику галузі, у якій працює підприємство, що перевіряється, характер і конкурентну ситуацію на ринках збуту продукції.

Метою контролю фінансових результатів є встановлення достовірних даних первинних документів щодо визначення витрат, доходів та формування фінансових результатів, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат, доходів і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення витрат, доходів та визначення фінансових результатів у звітності, відповідності методики обліку та оподаткування операцій, пов'язаних з отриманням доходів від реалізації, інших операційних доходів, фінансових результатів тощо чинним нормативним документам України [46].

Основним завданням контролю та ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, які впливають на їх формування, що залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

Предметом контролю операцій з формування та обліку фінансових результатів є господарські процеси та операції, пов'язані з визначенням витрат, доходів та фінансових результатів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами. Виходячи з мети, яку слід досягти при здійсненні контролю формування та обліку фінансових результатів, визначаються об'єкти контролю (рис. 3.1). Джерелами інформації для контролю за формуванням фінансових результатів є:

- 1) наказ про облікову політику підприємства;
- 2) первинні документи з обліку витрат, доходів і фінансових результатів;
- 3) облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку витрат, доходів і фінансових результатів;
- 4) акти та довідки попередніх перевірок контролюючих органів;

5) фінансова та податкова звітність.

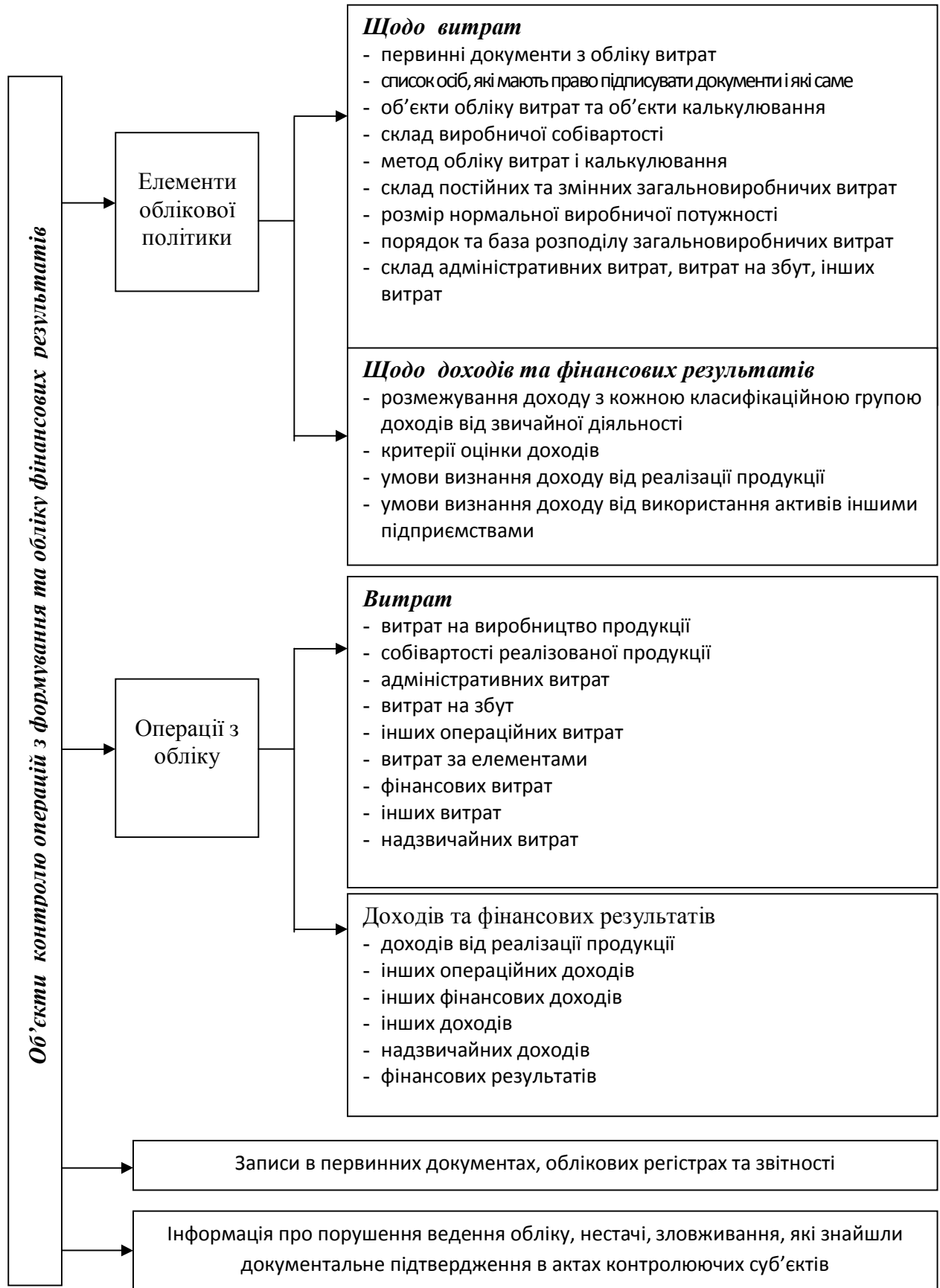


Рис. 3.1. Об'єкти контролю операцій з формування та обліку витрат, доходів та фінансових результатів

Методичні прийоми фінансового контролю операцій, що формують фінансовий результат, формуються на основі застосування дедуктивних методів дослідження. Проаналізувавши дані фінансової звітності з використання методики економічного аналізу, статистичних досліджень і економіко-математичних методів контроль виявляє основні фактори, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства.

Використовуючи документальні методичні прийоми можна також виявити факти безгосподарності, що призводять до виробництва низькоякісної продукції, що не користується попитом у споживачів і як наслідок зниження рентабельності роботи.

Контроль фінансових результатів включає кілька етапів:

- 1) контроль за визначенням прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг);
- 2) контроль за формуванням суми валового прибутку;
- 3) контроль за розрахунком величини прибутку, що підлягає оподаткуванню;
- 4) контроль за визначенням величин податку на прибуток (доход), що належить сплаті до бюджету; контроль за формування і розподілом прибутку, що залишився в розпорядження підприємства [47].

Процедури перевірки показників доходу від реалізації готової продукції розглядають у зв'язку з її собівартістю. Зокрема, необхідно дослідити правильність розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції, а також перевірити правильність списання витрат (особливо непродуктивних) на дебет рахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Виявлені незаконні списання на цей рахунок різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час здійснення контролю коригуватися з метою правильного відображення доходу від реалізації.

На фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. В зв'язку з цим під

час проведення контролю потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Контроль операцій, що формують фінансовий результат передбачає оцінку господарських операцій та інформації про умови функціонування підприємства, відображених у фінансовій звітності, про систему бухгалтерського обліку. Оцінюючи об'єкт контролю необхідно дотримуватися певних критеріїв. При цьому необхідно правильно обирати критерії оцінки всієї фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансові результати. До основних критеріїв оцінки фінансової звітності належать: доречність, повнота, законність, об'єктивність, обачність, послідовність.

Основними напрямками контролю операцій з визначення фінансових результатів є:

- перевірка правомірності отримання доходів від здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої операційної діяльності;
- контроль обсягів реалізації готової продукції, виконаних робіт (послуг) через оцінку виконання планів з обсягу реалізованої продукції;
- правильність оцінки та визнання доходів і фінансових результатів від операційної діяльності, використовуючи методи арифметичного контролю та порівняння сум первинних документів і облікових реєстрів;
- перевірка правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) через зіставлення даних Звіту про фінансові результати та інформації з Головної книги;
- контроль інших операційних доходів та операційних витрат, використовуючи методи арифметичної і нормативної візуальної перевірки;
- контроль правильності визначення фінансових результатів від операційної діяльності через застосування арифметичного контролю: валовий прибуток (збиток), збільшений на суму інших операційних доходів і зменшений на суму адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [98].

Контроль операцій з обліку витрат розпочинається з інвентаризації об'єктів обліку. Це дає можливість виявити нестачі або лишки та правопорушення, якщо такі мали місце на підприємстві.

Після вивчення фактичної наявності об'єктів обліку витрат контролер розпочинає документальну перевірку. Перш за все необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до формування та обліку витрат, доходів і фінансових результатів.

Для забезпечення первинного обліку витрат використовуються уніфіковані форми первинних документів та чинні спеціалізовані форми документів для підприємств аграрної галузі. Застосування бланків застарілих та довільних форм не допускається. При цьому обов'язково повинні бути дотримані вимоги положення про документи та документообіг в бухгалтерському обліку, загальногалузових керівних вказівок по наданню юридичної сили документам на магнітних, паперових носіях, що створюються засобами обчислювальної техніки, загальногалузових керівних методичних матеріалів зі створення автоматизованого бухгалтерського обліку та інших нормативних документів. Суб'єкт контролю перевіряє первинні документи, на підставі яких здійснюються записи на відповідних рахунках (витрати - 2311, 80-85, 9011, 9101, 9201, 9305, 95, 97, 98).

Основні типові порушення, що виявляються під час здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю:

- 1) неправильне визнання та оцінка доходу від реалізації продукції;
- 2) арифметичні помилки в первинних документах, при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати;
- 3) заниження обсягів валових доходів щодо реалізації продукції (робіт, послуг) у податковому обліку;
- 4) порушення договорів щодо термінів або обсягів поставки, асортименту, якості продукції, виконаних робіт чи наданих послуг.

Враховуючи те, що контроль за операціями, що формують фінансовий результат на підприємстві в першу чергу має здійснюватися посадовими

особами, тому вважаємо за необхідне розглянути як один з різновидів контролю внутрішньогосподарський контроль.

Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективно діючого управління. Однією з функцій управління окремим підприємством є внутрішній контроль, працівники якого здійснюють порівняння планових і фактичних значень параметрів, проводять аналогію з зовнішнім економіко-правовим середовищем, виявляють відхилення в параметрах, визначають оцінку небезпечності розміру відхилень для суб'єкта господарювання, виявляють фактори, що викликали відхилення, а також визначають ступінь їх впливу, проводять підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Внутрішньогосподарський контроль – це контроль із середини компанії, на протипагу зовнішнім видам контролю, таким як законодавче регулювання, контроль з боку зовнішніх контролюючих організацій тощо.

Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності комерційної організації є впровадження системи внутрішнього контролю. З огляду на те, що за відповідність структури внутрішнього контролю та її впровадження відповідає керівництво, керівники всіх організаційних підрозділів повинні розуміти природу системи внутрішнього контролю і цілі, досягнення яких покликані забезпечити заходи внутрішнього контролю.

Результати досліджень провідних науковців свідчать про необхідність удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Досліджуючи поняття «внутрішньогосподарський контроль», справедливо підкреслити, що у авторів видань останніх років не існує однотайності у його визначеннях.

На тих підприємствах, де налагоджені поточний внутрішньогосподарський контроль, забезпечується ощадливість і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішньогосподарський контроль здійснювався об'єднаними зусиллями

всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Оскільки основним результатом діяльності підприємства є фінансовий результат, внутрішньогосподарський (управлінський) контроль повинен зосереджуватися на тих аспектах господарсько-фінансової діяльності, які стосуються досягнення максимального прибутку, тобто, основними цільовими об'єктами контролю на підприємствах необхідно вважати доходи і витрати.

Сьогодні однією з актуальних проблем, що вимагає вирішення, є проблема посилення внутрішньогосподарського контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередженням непродуктивних витрат, що завдають великих збитків економіці підприємств. Чималі суми непродуктивних витрат пов'язані не стільки з недоліками в організації фінансово-господарської діяльності на підприємствах, скільки з низькою якістю внутрішньогосподарського контролю. Поряд із цим особливо гостро стоять проблеми збереження матеріальних цінностей, попередження нестач і розкрадань [41].

У виявленні і попередженні нестач і розкрадань значна роль належить внутрішньогосподарському контролю. По суті, близько 90 відсотків нестач і розкрадань на підприємствах виявляється інвентаризаціями, проведеними безпосередньо їх працівниками. Поряд із цим (у процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю) виявляється близько 50 відсотків непродуктивних витрат і втрат.

З метою забезпечення збереження майна, своєчасного попередження нестач і непродуктивних витрат необхідно, в першу чергу, забезпечити ефективність внутрішньогосподарського контролю. Функції ці повинні здійснювати керівники і фахівці структурних підрозділів підприємств і працівники бухгалтерій при виконанні своїх функціональних обов'язків. Деякі недоліки практики здійснення такого контролю викликані тим, що методичні прийоми його практично не розроблені.

У результаті внутрішньогосподарський контроль відданий на відкуп інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю. У зв'язку з цим контроль проводять (рідко і формально) лише після вчинення операцій, як правило, у період подання документів до бухгалтерії.

Незважаючи на те, що на різних рівнях управління видається велика кількість наказів щодо необхідності посилення внутрішньогосподарського контролю за збереженням майна, залишаються винятково актуальними питання підвищення якості інвентаризацій і контрольно-вибіркових перевірок матеріальних цінностей на об'єктах збереження (складах), усунення порушень правил оформлення документів, ведення обліку цінностей і грошових коштів, удосконалення організації матеріальної відповідальності на всіх об'єктах їх збереження.

Для посилення контролю за збереженням цінностей потрібно чітко визначити конкретних осіб, які матеріально відповідають за цю ділянку роботи. Але щоб знати, хто відповідає за недоліки в забезпеченні збереження цінностей і підвищенні ефективності господарської діяльності на підприємствах, повинна бути повна ясність і визначеність між матеріально відповідальними особами щодо розподілу їх обов'язків. Для цього необхідна чітка, повна й інтегрована структура внутрішньогосподарського контролю, у якій усі підсистеми мають бути взаємозалежні. Низька якість внутрішньогосподарського контролю, недостатнє використання зворотного зв'язку не забезпечують передбачення помилок, а значить і запобігання ним у системі управління господарською діяльністю.

Основні стадії процесу внутрішньогосподарського контролю наведено на рис. 3.2.

Поряд із цим багато недоліків в організації і здійсненні внутрішньогосподарського контролю на підприємствах можна було б уникнути, за умови існування чітких розробок щодо конкретних явищ у

наукових джерелах, але натомість багато авторів або упускають питання внутрішньогосподарського контролю, або не розкривають його методики, а це негативно впливає на практику здійснення внутрішньогосподарського контролю.

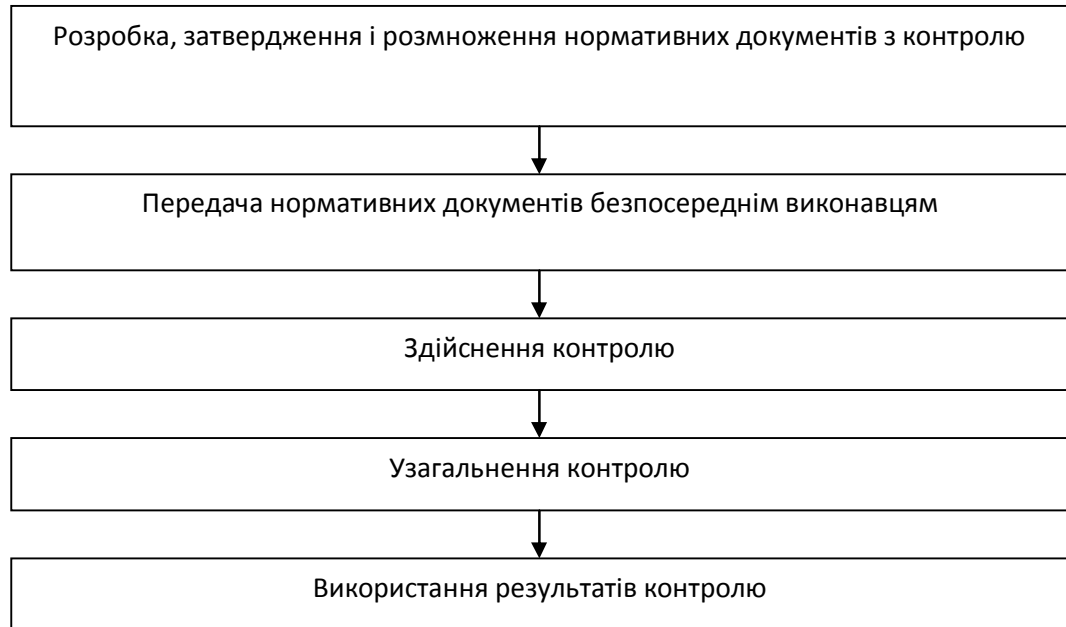


Рис. 3.2. Основні стадії процесу внутрішньогосподарського контролю

З точки зору організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу внутрішньогосподарський контроль в умовах функціонування автоматизованої системи обробки інформації організовується в інтересах підприємства та з метою допомогти йому ефективно виконувати свої функції. Внутрішній контроль передбачає перевірку дотримання умов законодавчих і нормативних актів за здійсненими господарськими операціями та оцінку економічності й ефективності операцій, проведених на підприємстві. Він охоплює такі основні напрямки:

- контроль політики і методу управління підприємством, організаційної структури підприємства, реальності, повноти, розташування, точності, класифікації облікових даних;
- перевірку рівня досягнення програмних цілей підприємства; перевірку правильності формування кореспонденції рахунку по господарських

операціях зіставленням усіх операцій з Довідником відповідності бухгалтерських проведення;

- перевірку відповідності даних інвентаризації фактичним даним вибірковою імітацією процесу інвентаризації і звірянням її результатів з фактичними даними; перевірку підсумкових даних установленням взаємозв'язків між ними і здобуттям необхідної інформації про відхилення;
- виявлення відхилень від установлених нормативних даних звірянням фактичних витрат на виробництво з нормативно-довідковою інформацією; виявлення причин і винуватців відхилень на основі бази знань;
- підтвердження вірогідності інформації, що міститься в бухгалтерській звітності;
- оцінку діяльності підприємства;
- моделювання облікового процесу з метою одержання необхідної інформації для управління підприємством; імітацію облікових даних для планування і прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Структура внутрішнього контролю визначається як сукупність планів організації, включаючи ставлення керівництва, методи, процедури та інші заходи для забезпечення достатньої впевненості в тому, що наступні загальні цілі досягаються:

- подальший розвиток налагодженої, ефективної та результативної діяльності та якісних продуктів та послуг згідно з місією підприємства;
- захист ресурсів від втрат через брак, зловживання, неефективне управління, помилки, махінації та інші негаразди;
- дотримання законів, положень та настанов керівництва на розвиток та підтримання достовірних управлінських даних та їхнє правдиве представлення в звітності, що подається своєчасно.

Практика свідчить, що на тих підприємствах, де налагоджені поточний внутрішньогосподарський контроль, інвентаризаційна діяльність, забезпечується ощадливість і збереження цінностей. З метою посилення

боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішньогосподарський контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Тому з метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій. Контроль поточної господарської діяльності не завжди здійснюють комплексно, об'єднаними зусиллями ревизорів, економістів та інших спеціалістів підприємств. Цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку, технологію виробництва.

Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. В окремих випадках система внутрішнього контролю не відповідає вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного і організаційного характеру. У зв'язку з цим виникає потреба розробити методи оптимізації контрольної системи підприємства. Серед методів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в сучасних підприємствах пропонуємо застосовувати наступні: метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками діяльності, удосконалення контролю при плануванні продажу, збору інформації та формування справи-досьє на покупців і замовників, діагностики і прогнозування проблем.

Особливо важливим методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхилень фактичних показників від запланованих, їх причин та забезпечує відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і квартальних контрольних звітах.

З точки зору постановки конкретних економічних проблем, які виникають на підприємствах, і започаткування реформ внутрішнього контролю в Україні особливе значення має розробка методики організації внутрішнього контролю:

- для підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості;
- для розробки оптимальної моделі внутрішнього контрольно-аудиторського процесу;
- для розробки оптимальної управлінської моделі;
- адаптації;
- розподілу посадових функцій посадових осіб.

З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль.

Таким чином, досліджуючи фінансові результати діяльності підприємств, контроль визначає конкретні фактори, що впливають на формування прибутків (збитків) та їх тенденцію на майбутню діяльності суб'єкта господарювання.

3.2. Внутрішня звітність та її використання у контролі формування фінансових результатів операційної діяльності

Одним із пріоритетних напрямів підвищення конкурентноздатності підприємств є формування безперервного потоку узагальнюючих показників на всіх рівнях підприємства на основі форм внутрішньогосподарської (внутрішньої) звітності. Впровадження системи внутрішньої звітності, в якій формується оперативна, поточна і перспективна інформація про витрати, доходи й результати діяльності, надасть можливість оперативного прийняття своєчасних, зважених та обґрунтованих управлінських рішень щодо уникнення значних відхилень й недопущення перевитрат, а також планомірного розвитку підприємства.

Не зважаючи на активну роботу у напрямку розробки механізму системи внутрішньої звітності на вітчизняних підприємствах, серед науковців і фахівців немає однастайності. Певні елементи системи внутрішньої звітності як економічні категорії використовуються часто, але єдиного підходу до конкретизації визначення системи немає. Аналіз наукової літератури дозволив виділити деякі спільні погляди вчених на поняття внутрішньої звітності:

- 1) внутрішня звітність являє собою доволі гнучку систему форм інформації;
- 2) внутрішня звітність складається за центрами відповідальності і у цілому по підприємству і подається управлінському персоналу різних рівнів;
- 3) внутрішня звітність повинна відображати умови, специфіку, особливості організації виробництва та потреби управлінського персоналу;
- 4) мета складання звітності – джерело інформації для контролю, аналізу, планування та прийняття управлінських рішень.

Складності теоретичного характеру породжують складності при впровадженні внутрішньої звітності на практиці, оскільки фахівці підприємств не мають науково обґрунтованої концепції організації системи внутрішньої звітності та методичних рекомендацій щодо ефективного впровадження даної системи.

Саме вихідна інформація являє собою управлінські (внутрішні) звіти, підготовлені для прийняття рішення з конкретного питання та для конкретного користувача, якими виступають керівники відповідних рівнів управління. Для формування внутрішньої звітності використовується вхідна інформація, яка піддається аналітичній обробці.

Отже, для створення раціональної системи внутрішньогосподарської звітності необхідно визначитися з вхідними інформаційними потоками та формою і змістом звітів.

Бухгалтерською наукою і практикою доведено, що система внутрішньогосподарської звітності є ефективнішою на тих підприємствах, де існує форма зворотного зв'язку керівників центрів відповідальності з об'єктами управління: Чим більше керівник орієнтований на досягнення результату, а в

цьому і полягає основна мета управлінського обліку, тим більше він потребує зворотного зв'язку через внутрішню звітність, яка інформує його про ефективність діяльності центра відповідальності. Відсутність зворотного зв'язку призводить до того, що система контролю робить наголос на проведенні ревізій та пошук помилок замість того щоб дати менеджерам орієнтовну інформацію, що дозволяє вживати ефективних дій. Інформаційна модель внутрішньогосподарського контролю в управлінні підприємством наведена в додатку .

Ця модель дає можливість отримати достатній обсяг інформації про об'єкти управління, оперативно реагувати на негативні відхилення і забезпечити зворотній зв'язок між окремими центрами відповідальності та керівництвом підприємства.

Тому на відміну від фінансової внутрішня звітність має інші форми та принципи побудови показників. Це перш за все:

- широке коло й різні напрями формування інформації про витрати і результати (за носіями витрат, центрами виникнення витрат, центрами відповідальності, сегментами діяльності);
- уведення у звітність поряд із показниками про витрати показників про доходи, що забезпечує виявлення ступеня участі у формуванні суб'єктами діяльності прибутку за центрами його виникнення і центрами відповідальності;
- надання необхідної і достатньої інформації для виявлення відхилень фактично досягнутих результатів від планових, нормативних, кошторисних;
- забезпечення мінімізації невизначеності при прийнятті управлінських рішень за видами та сегментами діяльності.

Самостійність у визначенні часу подання внутрішньої (управлінської) звітності, її форм і структури дає можливість створення її різних форм і видів, що характеризує різносторонність відображення виробничих процесів і формує умови повнішого використання управлінської інформації. Таким чином,

показники і в цілому інформація, що знаходить своє відображення у внутрішній звітності, визначається потребами її користувачів. Зміст кожного звіту розглядається з урахуванням необхідності його адаптації до конкретного виду економічної діяльності та конкретного підприємства, враховуючи, зокрема, його можливості отримання тієї чи іншої інформації. Виходячи з цього, до побудови та змісту внутрішньогосподарської звітності ставляться певні вимоги, які можна класифікувати на формальні та спеціальні (суттєві) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Вимоги, що ставляться до внутрішньої звітності

Вимоги	Характеристика вимоги
1	2
Формальні вимоги	
Адресність	Внутрішня звітність повинна потрапити до відповідального керівника та іншим зацікавленим особам, але за умови дотримання ступеня конфіденційності, встановленій на підприємстві. Вона не принесе бажаних результатів, якщо буде адресована не конкретному менеджеру, а його керівнику вищого рівня
Доцільність	Узагальнена у внутрішніх звітах інформація повинна відповідати меті, заради якої вона була підготовлена
Об'єктивність і точність	Звітність не повинна містити суб'єктивного судження та упереджених оцінок, ступінь похибки у звітах не повинна заважати прийняттю обґрунтованих рішень. Ефективний внутрішньогосподарський контроль передбачає наявність конкретної звітної інформації
Періодичність	Використання різних періодів часу (декада, місяць, квартал, рік)
Оперативність	Внутрішня звітність повинна надаватися у строк, коли вона є необхідною для прийняття рішень
Стислість	Звітність повинна містити мінімальний обсяг інформації, систематизований таким чином, щоб оперативно можна було би ознайомитися з його змістом та прийняти рішення
Порівнянність	Можливість використовувати звітну інформацію для роботи різних центрів відповідальності. Звітність також повинна бути порівняльною з кошторисами
Ефективність	Витрати на складання внутрішньої звітності повинні бути зіставлені з вигодами від отриманої управлінської інформації
Спеціальні вимоги	
Варіативність та гнучкість структури	Інформація повинна забезпечувати реагування на зміну цілей та потреби управляючих центрами відповідальності, а також містити кілька варіантів подій, які можуть впливати на рішення, що приймається на її основі, та сприяти вибору найкращого
Інформаційна однаковість	Система внутрішньої звітності не може знаходитися у стадії перманентних змін; вона змінюється лише дискретно у зв'язку із суттєвими змінами у характері діяльності організації

1	2
Зрозумілість та видимість	Звітність не повинна бути перенавантажена зайвою інформацією та розрахунками. Кожна звітна форма повинна містити тільки ту інформацію, що необхідна даному конкретному керівнику і не перевантажена неістотними показниками
Оптимальна частота надання	Внутрішні звіти можуть бути щорічними, щомісячними, щотижневими, щоденними або надані по мірі виникнення відхилень. Немає необхідності збільшувати частоту представлення звітів, якщо не можливо прийняти рішення на підставі такого звіту
Придатність для аналізу і операт.контр.	Показники, що містяться у звітності, повинні бути придатними для аналізу і перевірки

Створити цілісну систему внутрішньої звітності можна лише за наявності відповідної інформаційної бази, узгодженості змісту та форми звітів. Внутрішня звітність формується відповідно до характеру діяльності підприємства, цілей і завдань управління в цілому та його рівнів. Тому форма звітності повинна бути доступною та максимально розкривати зміст її показників.

Форми внутрішньої звітності є індивідуальними для кожного підприємства, що пов'язано із специфікою його діяльності, особливостей нормативно-правового регулювання, характером та масштабом діяльності (операцій), організаційною структурою, наявністю та характеристиками інформаційного забезпечення. Відповідно до цього адміністративний персонал підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності. Класифікаційні ознаки, що містять загальні підходи до характеристики форм звітності представлено на рис. 3.3.

Комплексні підсумкові звіти, як правило, надаються за місяць або інший звітний період і відображають доходи і витрати за центрами відповідальності, містять наявну інформацію про виконання плану, рентабельність, рух грошових коштів та інші показники для загальної оцінки і контролю. Тематичні звіти за окремими, визначеними користувачем, показниками надаються у разі виникнення відхилень, важливих для успішного функціонування показників, таких як обсяг продажу, втрати від браку, графік виробництва продукції тощо.

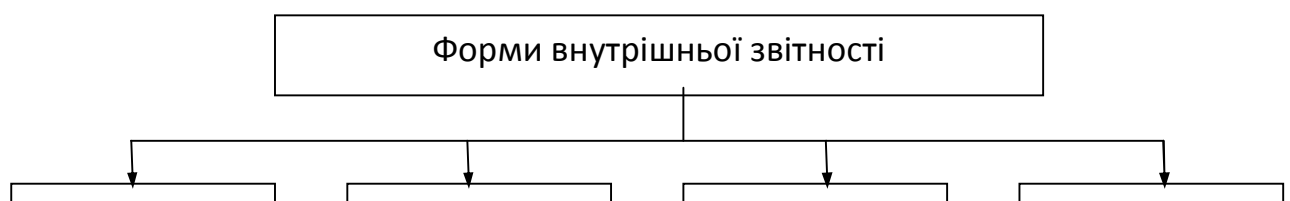


Рис. 3.3. Класифікаційні ознаки форм внутрішньої звітності

Аналітичні звіти готуються тільки за запитами керуючих і містять інформацію, яка розкриває причини та наслідки результатів за деякими аспектами діяльності. У такій звітності можуть викладатися причини перевитрат ресурсів, рівень продажу за сегментами, всебічна оцінка змін рентабельності, аналіз ринку та виробничої потужності, фактори ризику за визначеними напрямками та ін.

Оперативні звіти складаються на нижньому рівні управління за центрами відповідальності, видами продукції за короткі проміжки часу (місяць, тиждень або ж частіше - залежно від потреб користувачів цієї звітності) і для прийняття поточних рішень містять розгорнуту інформацію.

Поточні звіти відображають агреговану інформацію для середнього рівня управління за видами виробництва, об'єктами обліку про діяльність підрозділів (центрів відповідальності) з періодичністю від щомісячного до щоквартального.

Стратегічні звіти відображають результати діяльності структурних підрозділів підприємства і готуються для вищого управлінського персоналу компанії. За цими звітами приймаються стратегічні рішення та здійснюється загальний контроль діяльності та контроль управлінського персоналу на

середньому, іноді на нижньому рівнях. Періодичність подання коливається від щомісячних до щорічних звітів.

Внутрішні звіти розрізняються від обсягу інформації, що наведена в них. За цією ознакою внутрішні звіти поділяються на накопичувальні (зведення), зведені звіти, загальні (підсумкові) звіти.

Зведені звіти складаються на основі накопичувальних форм звітності та узагальнюють інформацію про підконтрольні показники даного центру відповідальності.

Загальні (підсумкові) фінансові звіти складаються по організації в цілому і містять інформацію, що схожа до формам фінансової звітності, що пристосовані для цілей внутрішнього управління.

Звітність центрів відповідальності середнього і нижнього рівня повинна містити порівняння фактичних результатів з показниками гнучкого бюджету з тим, щоб мати можливість оцінити ефективність та результативність діяльності менеджерів. Метою внутрішнього звіту центру відповідальності найвищого рівня є узагальнення результатів діяльності всіх підпорядкованих йому центрів відповідальності.

Вище керівництво може отримувати звіти, в яких фактичні результати порівнюються з показниками основного (генерального) бюджету, щоб повніше оцінити відхилення фактичних результатів від очікуваних обсягів, асортименту, витрат і цін. Таке зіставлення є корисним, у разі супроводження детальним аналізом відхилень внаслідок впливу діяльності сегментів на обсяги продажу.

Більша частина внутрішньої звітної інформації може бути виражена у цифрових показниках, які набагато зручніше представляти в табличній формі. До звітних таблиць може бути прикладена записка з коментарями та розкриттям основних показників.

Графічна форма є найбільш наочною, проте, не варто перенавантажувати графіки і діаграми зайвою цифровою інформацією, оскільки відображення значної кількості показників в одній звітній формі призведе до ускладнення сприйняття інформації. Тому у даному разі слід намагатися вмістити в один

графік (діаграму) всю наявну, але суттєву для управління, інформацію. Текстова форма подачі інформації придатна у тих випадках, коли відсутня цифрова інформація або її обсяг незначний, але потрібно докладно пояснити взаємозв'язок і значення інформації, що додається. Текстові звіти часто складають на доповнення до звітів у табличній та графічній формах, як правило, у вигляді пояснювальної записки.

Надавати внутрішньогосподарську звітність доцільно у різних варіантах, а також у комбінованому вигляді, тобто включати аналітичні таблиці, графіки, відповідні пояснення.

Дослідження організації обліку та внутрішньогосподарського контролю дали можливість розробити ієрархію побудови внутрішньої звітності (рис. 3.4). Видно, що основою для її складання є первинні та зведені облікові документи і внутрішні положення підприємства.



Рис. 3.4. Ієрархічна побудова внутрішньогосподарської звітності в управлінні

Важливим для контролю за рентабельністю окремих видів продукції є звітні калькуляції, а також для того, щоб визначити собівартість одиниці продукції, виявити розмір відхилень затрат за статтями калькуляції у порівнянні з плановими і резерви подальшого зниження собівартості, встановити як відхилення від плану вплинули на величину фінансових результатів.

За допомогою звітних калькуляцій здійснюється контроль за формуванням операційного прибутку від основної операційної діяльності. В звітні калькуляції включаються витрати і втрати, які не були передбачені плановою калькуляцією. Це витрати, пов'язані з відхиленням від встановленого технологічного процесу, надпланові втрати від браку тощо. Звітна калькуляція відображає всі витрати на виробництво продукції за звітний період. Калькуляції складаються щомісячно. Крім того, використовуються квартальні і річні звітні калькуляції.

Фактична собівартість виробів, на які складаються квартальні і річні калькуляції, розраховується як середньозважена величина. Для цього в кожній статті витрати за квартал (рік) складаються і діляться на кількість виробів, вироблених за цей період (квартал, рік).

Порівняння фактичних витрат з плановими (нормативними), дозволяє проводити аналіз собівартості продукції і визначати резерви її зниження. Порівняння фактичної собівартості з плановою (нормативною) показує величину невикористаних можливостей, втрат за минулий період, а також характеризує зусилля колективу на зниження витрат виробництва.

Щомісячні звітні калькуляції необхідно складати за прямими витратами.

Заключною стадією обліку і контролю виробничих витрат є розмежування величини фактичних витрат за окремими видами продукції у розрізі статей на витрати у межах норм і на витрати, які є відхиленнями від норм.

Для своєчасного виявлення відхилень і відповідного реагування на них слід запроваджувати бюджетний контроль, тобто зіставляти фактичні

результати з бюджетними, здійснювати аналіз відхилень та вносити необхідні корективи. Основним завданням бюджетного контролю є привернення уваги керівника тільки до суттєвих відхилень, що потребують більш детального аналізу. Бюджетний контроль та управління за відхиленнями реалізуються за допомогою звіту про виконання бюджету, в якому зазначається співставлення запланованих і фактичних показників відхилень із зазначенням їх причин (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Звіт про виконання бюджету доходів і витрат за I квартал 2019 року, тис. грн.

Найменування бюджету	Мину- лий період	Звітний період			Відхилення		Характе- ристика відхилень
		План	Нормо- план	Факт	Від нормо- плану	Від минулого періоду	
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишки грошових коштів на початок періоду	382,0	390,0	400,0	328,0	-72,0	-54,0	фінансова політика
Доходи (наводяться за видами: - від реалізації готової продукції, - інші доходи)	13550,2	14905,0	15277,6	19615,7	+4338,1	+6065,5	зміни кон'юнктури ринку
Витрати (наводяться за статтями: - матеріальні, паливо, - на оплату праці тощо)	2492,3 450,0	2830,0 517,5	2866,0 527,9	3238,7 532,2	+372,7 +4,3	746,4 +82,2	підвищення вартості ресурсів
Операційний прибуток	575,0	661,0	661,0	689,4	+28,4	+114,4	зміна у доходах і витратах
Залишки грошових коштів на кінець періоду	328,0	377,0	377,0	370,0	-7,0	+42,0	фінансова політика
Довідково:							
Товарна продукція	15,0	12,7	12,7	7,0	-5,7	-8,0	стан платіжної дисципліни, умови договору
Дебіторська заборгованість	3305,0	2809,0	2809,0	2740,0	-69,0	-565,0	
Кредиторська заборгованість	2211,0	2432,1	2492,9	2527,5	+34,6	+316,5	
Середньомісячний фонд заробітної плати	150,0	172,5	176,0	177,4	+1,4	+27,4	форми оплати праці

Слід зазначити, що звіт про виконання бюджету забезпечує можливість контролю лише за умови коректного зіставлення фактичних та бюджетних показників. Йдеться про те, що дохід і частина витрат залежить від зміни обсягу діяльності, тому для забезпечення ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету доцільно зіставляти фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності.

Наведена форма може складатися як за видами виробництв і відображати результати діяльності кожного підрозділу, так і по підприємству у цілому.

Важливе значення має форма звітності, що базується на показниках сегментів. Основні положення щодо формування звітності за сегментами розкриваються П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”.

Отже, використання налагодженої системи внутрішньогосподарської звітності:

- забезпечить одержання оперативної та якісної інформації, що посилить контрольну функцію обліку і його аналітичність;
 - забезпечить контроль за ефективною роботою окремих підрозділів;
 - буде сприяти досягненню основної мети підприємства – отриманню прибутку;
- визначить роль обліку в системі заохочення працівників.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Загальноекономічна категорія фінансових результатів виникла досить давно і до сьогодні розвивається та удосконалюється. Категорія фінансових результатів розглядається з бухгалтерської та економічної точки зору. З кількісної та якісної сторони.

Прибуток з кількісної сторони – це приріст власного капіталу підприємства за рахунок перевищення доходів звітного періоду над пов'язаними з їх формуванням витратами; збиток – це зменшення власного капіталу підприємства за рахунок перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Прибуток з якісної сторони – це економічна форма додаткового продукту (доданої вартості).

Різноманітність видів фінансових результатів у економічній літературі спричинило появу численних ознак їх класифікації. Однак, існуючі класифікації прибутку (збитку) містять багато спірних моментів, тому вимагають удосконалення. З метою побудови інформаційної моделі фінансових результатів в класифікації доцільно врахувати організаційну структуру сільськогосподарських підприємств, методику розрахунку, відповідність плану, базу оцінки, особливості оподаткування, спосіб використання. Така класифікація є основою для розширення аналітичних можливостей бухгалтерського обліку.

Використання системного методу в дослідженні фінансових результатів спрямоване на пошук оптимальних шляхів удосконалення обліку і аналізу фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях, що передбачає вирішення завдань, згрупованих у три блоки рішень: теоретичні, концептуальні й методичні.

Блок теоретичних рішень передбачає ретроспективний аналіз категорій, їх класифікаційних ознак, виявлення впливу особливостей організації та технології виробництва на подальший розвиток дослідження.

Блок концептуальних рішень включає обґрунтування необхідності

вдосконалення організаційних та методичних аспектів обліку доходів, витрат та фінансових результатів, відображення інформації у фінансовій та управлінській звітності.

Блок методичних рішень передбачає практичні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях.

В процесі дослідження сутності фінансових результатів та можливості удосконалення їх обліку та аналізу визначено організаційні та технологічні особливості сільгосппідприємств, до яких відносяться: використання землі як головного засобу виробництва; залежність процесу виробництва від природних умов; неможливість виконання всіх виробничих робіт одночасно в одному господарстві; незбіг періоду виробництва й робочого періоду; значна тривалість виробничого циклу; відтворення під час виробничого процесу частини засобів виробництва; витрачання на поновлення процесу виробництва частини власної продукції; нерівномірне використання протягом року оборотних коштів; протікання виробничого процесу в двох суміжних роках; збільшення виходу продукції при сприятливих кліматичних умовах без додаткового витрачання насіння й добрив; розподіл праці та спеціалізація сільськогосподарського виробництва; звуження можливостей маніпулювання продажними цінами через залежність від регуляторних чинників держави. Зазначені особливості впливають на організацію обліку фінансових результатів і є основою для формування центрів виникнення витрат і центрів відповідальності за доходи й витрати.

Вивчення специфіки обліку доходів, витрат і фінансових результатів проводилося на матеріалах сільськогосподарських підприємств Тростянецького району Вінницької області. Досліджено організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів як складову частину організаційної структури управління підприємством. За результатами дослідження можна запропонувати запровадження в сільськогосподарських формуваннях часткової централізації обліку з метою виділення окремих

центрів виникнення витрат та відповідальності, що забезпечить оперативність визначення фінансових результатів та ефективне функціонування системи управління сільськогосподарським підприємством. При цьому організація обліку повинна базуватися на прийнятті організаційних, технологічних та методичних рішень.

У фінансовому обліку класифікацію доходів необхідно здійснювати відповідно до джерел їх формування (доход від реалізації, від зміни цін, від операцій володіння й від інших операцій), що забезпечить розрахунок фінансових результатів від реалізації, зміни цін, володіння активами та від інших операцій. Відповідно виникає потреба в уточненні назв субрахунків до рахунків з обліку доходів і витрат з метою обчислення фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, внесено відповідні зміни до облікових регістрів.

При організації обліку фінансових результатів необхідно вирішити питання документування результативних операцій, їх відображення в облікових регістрах, визначитися із робочим планом рахунків.

Сільськогосподарські підприємства ведуть синтетичний та аналітичний облік у журналах-ордерах і відомостях. Журнали-ордери заповнюють на підставі накопичувальних відомостей, регістрів й аналітичних даних до рахунків.

Для обліку формування доходів і фінансових результатів використовують журнал-ордер № 6 с.-г. та відповідні відомості до нього. В журналі-ордері № 6 с.-г. облік ведуть за 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 основних облікових документів, на підставі якого заповнюється журнал-ордер № 6 с.-г., є Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 6.7 с.-г., в ній за напрямками реалізації ведуть аналітичний облік реалізації за кількістю і вартістю окремих видів

реалізованої продукції, виконаних робіт і наданих послуг на сторону. На окремих сторінках відомості ведуть облік реалізації продукції рослинництва, тваринництва і т. д. Підсумки підраховують по кожній галузі окремо і в цілому по сільськогосподарському підприємству.

З Відомості № 6.8 с.-г. інформацію переносять у Книгу аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за формою № 6. 5 с.-г. Інформація про реалізацію продукції (робіт, послуг), що накопичується в Книзі, необхідна для складання фінансової звітності.

В процесі написання магістерської роботи досліджено особливості запровадження управлінського обліку в сільськогосподарських формуваннях в умовах нормативного методу обліку витрат та чекової системи. Наголошується на потребі поглибленої аналітичної деталізації обліку, що дасть змогу розраховувати фінансовий результат у сільськогосподарських формуваннях в розрізі видів чи галузей діяльності, видів продукції, центрів відповідальності, каналів реалізації тощо та забезпечать існування єдиної інформаційної бази для управління фінансовими результатами. Практика показує, що в досліджуваних підприємствах Тростянецького району управлінський облік не ведеться.

У процесі дослідження організації обліку розподілу прибутку в різних організаційно-правових формах господарювання було встановлено, що в переважній більшості підприємств не відображують в обліку окремі господарські операції, пов'язані з використанням прибутку.

Перехід до формування в бухгалтерському обліку виробничої собівартості продукції за неповними витратами потребує впровадження методики аналізу впливу змінних і постійних витрат на величину маржинального доходу.

Основним джерелом інформації про діяльність підприємства є фінансова звітність, яка ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку і є єдиним інформаційним джерелом, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами. Користувачі інформації вивчають її з огляду на свої інтереси. Фінансова звітність – це основа інформаційної системи АПК, ціллю

якої є забезпечення потреб користувачів даними для державного регулювання у сільському господарстві.

Для сільськогосподарських підприємств необхідно доповнити річний фінансовий звіт, в склад якого, крім фінансової звітності, слід включити Додатки до фінансової звітності, модифіковану форму № 50 с.-г. „Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств”.

При розгляді методологічних засад визнання, класифікації та обліку доходів, витрат і фінансових результатів запропоновано:

- розмежувати фінансові результати за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності та уточнити склад субрахунків доходів і витрат за вказаними видами діяльності;
- з метою практичної реалізації обґрунтованих змін у методиці обліку доходів, витрат і фінансових результатів удосконалити відповідні регістри фінансового обліку сільськогосподарських підприємств.
- для кращого задоволення запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів до складу фінансової звітності сільськогосподарських підприємств необхідно включити форму 50 – с.-г., розширивши інформацію щодо показників, які визначають фінансові результати діяльності, суму виручки за каналами реалізації, витрати на виробництво і реалізацію продукції з деталізацією статей по кожному виду продукції, результати від реалізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Прибуток: економічна суть, проблеми визначення та облікового відображення. *Академічний огляд*. 2014. № 1 (40). С. 50-55
2. Беренда Н.І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2013. № 2. С. 111-114.
3. Білик М. Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств. *Бізнес Інформ*. 2015. № 4. С. 205-213.
URL: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-4_0-pages-205_213.pdf (дата звернення: 26.08.2019 р.)
4. Білик В. Г. Облік і відображення в звітності фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах реформування. *Формування ринкових відносин в Україні*. К.: Науково-дослідний економічний інститут, 2014. Вип. 1. С. 127-129
5. Білик М.Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами діяльності підприємств. *Бізнес Інформ*. 2015. №4. С. 205-213.
URL: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-4_0-pages-205_213.pdf (дата звернення: 26.08.2019 р.)
6. Білошапка В.А. Резерви зростання результативності бізнесу в умовах економічного спаду. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1(155). С. 115-117
7. Блонська В.І. Стратегічне управління прибутком підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.5. С. 145–152
8. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. №3.
9. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка. 2-е вид., доп. і перероб.. Львів: Національний ун-т «Львівська політехніка», 2003. 820 с.
10. Бухгалтер. Ліга Закон: Закон про аудит фінансової звітності та аудиторської діяльності. URL: https://buh.ligazakon.net/novosti-bukhgalterii/167389_zzhovtnya-2018-roku-zapratsyu-ukhvaleniy-zakon-proaudit-

fnzvtnost-y-auditorsku-dyalnst (дата звернення: 09.09.2019 р.).

11. Висоцька А.В. Управління прибутком на підприємстві та шляхи його покращення. *Вісник Київського національного університету технології та дизайну. Серія: економіка, фінанси, менеджмент*. 2013. № 1 (6)

12. Вороніна В.Л. Концептуальні аспекти формування системи управління прибутком торговельного підприємства та організація її обліково-аналітичного забезпечення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Вип. 8. Част. 1. С. 66–71

13. Галицький О. М. Особливості обліку фінансових результатів сільськогосподарської діяльності та їх відображення в фінансовій звітності. *Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки*. 2014. Вип. 75. С. 46-49

14. Глушко Л.В. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку аналізу доходів. *Науковий світ*. 2016. № 42. С. 50–56

15. Головенко А. Підвищення ефективності діяльності підприємства як результат ефективного управління. URL: <http://conference.spkneu.org/2012/12/golovenko-o/> (дата звернення: 12.19.2019 р.)

16. Гончарук І.В., Старосуд В.І., Мулик Т.О. Фінансові результати сільськогосподарських підприємств: механізм формування та аналітична оцінка (на прикладі Ялтушківської дослідно-селекційної станції ІБК І ЦБ НААН України). *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3. С. 18-34.

17. Гончаренко Н. Удосконалення методики визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 11. с. 39-47

18. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами та доповненнями). Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 26.08.2019 р.)

19. Гринчук В.Г. Підвищення ефективності функціонування підприємств на принципах сучасного менеджменту. *Наукові праці КНТУ. Серія: Економічні*

науки. 2010. № 17. С. 9

20. Губарик О.М. Фінансовий облік в управлінні доходами і фінансовими результатами в діяльності підприємства. URL: <http://global-national.in.ua/archive/7-2015/172.pdf> (дата звернення: 12.09.2019 р.)

21. Гудзенко Н.М. Облік і місце фінансових результатів у звітності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»* 2018. С. 158-161

22. Гуляєва Д.О. Методичні аспекти складання звіту про прибутки та збитки за П(С)БО та МСФЗ. *Управління розвитком*. 2012. №18. С. 166–168

23. Дебет-Кредит. Офіційний сайт журналу. URL: <https://news.dtki.ua/ua/accounting/reposts/38772> (дата звернення: 12.09.2019 р.)

24. Дубініна М.В. Управління інформаційною системою обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств. *Вісник Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету*. 2015. № 1 (55). С. 83-85

25. Жидєєва Л.І., Пінаєва К.О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. №9. С. 1117-1122

26. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. К.: Професіонал, 2014. 320 с.

27. Іванюк Т.Ю. Теоретичні засади управління прибутком підприємства. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/7793/1/Іванюк.pdf> (дата звернення: 21.09.2019 р.)

28. Ігнатенко Т.В. Управлінський облік фінансових результатів підприємства за сегментами діяльності. *Зб. наук. праць Черкаського держ. технолог.ун-ту. Сер.: Економічні науки*. 2011. Вип. 28(1). С. 196–200.

29. Інтерактивна бухгалтерія. Офіційний сайт. Аналітичні статті. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/> (дата звернення: 18.09.2019 р.)

30. Інформаційна система управління сільськогосподарським підприємством: аналітичні індикатори формування і результативності./ Т.Г. Камінська, В.М. Краєвський, О.М. Костенко, І.В. Охріменко, В.К. Савчук. К.: Вік принт, 2016. 270 с.

31. Іщенко Я.П. Формування та облік власного капіталу в товариствах з обмеженою відповідальністю: стан нормативно-правового регулювання. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 1.
32. Йолтухівська Т. В. Аналіз теоретичних підходів до визначення поняття «фінансовий результат». *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 2. С. 64-67.
33. Касич А.О. Втілення концепції стратегічного управління в практику вітчизняних підприємств. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 11. С. 290–294
34. Караева Ф.Е. Максимизация прибыли как один из факторов конкурентной борьбы хозяйствующего субъекта. *Экономический анализ: теория и практика*. 2008. № 22 (127). С. 48
35. Карпович М. Порівняльна характеристика форм фінансової звітності підприємств за загальною і спрощеною системами. *Науковий блог НаУ «Острозька академія»*. URL: <https://naub.oa.edu.ua/2016/порівняльна-характеристика-форм-фін/> (дата звернення: 23.09.2019 р.)
36. Кашубіна Ю.Б. Система оцінювання прибутку від операційної діяльності підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. №8. С. 196-201
37. Киш Л.М. Особливості менеджменту фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в межах функціонального та антикризового управління. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5(33). С. 75-88.
38. Киш Л.М., Синявська Н.С. Аналіз фінансових результатів та фінансового стану сільськогосподарського підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 13-2. С. 99-103
39. Коваль Л. В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №5. 12 с. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2019/59.pdf. (дата звернення 26.08.2019 р.)
40. Коваль Н. І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми*

економіки. 2016. Вип. 12. С. 496-499

41. Козуб В.О. Формування системи моніторингу фінансових результатів підприємств торгівлі. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 163–168

42. Козуб С.О. Особливості формування фінансових результатів підприємств торгівлі. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. пр.* Харків: ХДУХТ, 2018. Вип. 1 (27). С. 82-92

43. Кравчук О.М. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва: навчальний посібник. К.: ЦУЛ, 2010. 504 с.

44. Круглова О.А. Моніторинг фінансових результатів торговельних підприємств: сутність і модель реалізації. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2013. №3 (59). С. 313–319

45. Ксьонжик І.В. Особливості обліку фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2012. № 4(20). С. 149–51

46. Лагодієнко Н. В. Облік і контроль фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. *Бізнес-навігатор*. 2014. №1(33). С. 167-172

47. Лебедєва А.М. Методичні аспекти аналізу рентабельності діяльності підприємства. URL: http://www.visnyk-onu.od.ua/journal/2012_17_3-4/04.pdf (дата звернення: 22.09.2019 р.)

48. Мазур В. П. Економічний зміст поняття фінансових результатів сільськогосподарської діяльності. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 68-71

49. Макара О.В., Сафарова А.Т., Музика Ю.С. Узагальнення облікової інформації у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2016. №1 (73). URL: http://esnuir.eenu.edu.ua/bitstream/123456789/13532/3/Nvpushk_2016_1_10.pdf (дата звернення: 23.09.2019 р.)

50. Мардус Н.Ю. Особливості обліку і аудиту фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1135-1138

51. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2013. 132 с.
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід»: Міжнародний документ від 01.01.2012 №929-025/ URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (дата звернення: 12.09.2019 р.)
53. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2010 року). URL: http://aru.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf (дата звернення: 12.09.2019 р.)
54. Мірошниченко О.Ю. Механізм управління прибутком вітчизняних підприємств. URL: http://www.business-inform.net/pdf/2014/5_0/280_285.pdf (дата звернення: 16.09.2019 р.)
55. Мороз Ю.Ю. Облік фінансових результатів діяльності підприємства. URL: <file:///C:/Users/Владелец/Downloads/31171-79668-1-PB.pdf> (дата звернення: 26.09.2019 р.)
56. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія: монографія. К. : КНТЕУ, 2013. 380 с.
57. Наумчук А.В. Сутність та проблеми організації обліку фінансових результатів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. №4. С. 1013-1016. URL: <http://global-national.in.ua/archive/4-2015/212.pdf> (дата звернення: 14.09.2019 р.)
58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73. URL: <http://www.minfin.gov.ua/> (дата звернення: 12.09.2019 р.)
59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628 (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13> (дата звернення: 12.09.2019 р.)
60. Непочатенко О.О. Фінанси підприємств: підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 504 с.

61. Облік в фермерських господарствах: навчальний посібник / О.А. Подолянчук, Н.І. Коваль, Н.М. Гудзенко. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 374 с.
62. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес-Інформ.* 2013. №4. С. 356-360. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_4_68 (дата звернення: 12.09.2019 р.)
63. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
64. Осадча О.О. Основні аспекти формування та відображення інформації щодо фінансових результатів у сучасних облікових концепціях. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування.* 2013. № 1(61). С. 152-1613
65. Охріменко І.В. Витрати як фактор впливу на фінансові результати аграрних підприємств. *Агросвіт.* 2011. №2. С. 2–5
66. Пирець Н.М., Панфілова Я.Б. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами. *Економічний простір.* 2016. № 62. С. 228-234
67. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : Редакція станом на 01.01.2017р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 12.09.2019 р.)
68. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879, пот. ред. від 18.11.2016р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 24.09.2019 р.)
69. Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами. *Ефективна економіка.* 2018. №7. URL: www.ekonomy.nayka.com.ua (дата звернення: 27.08.2019 р.)
70. Подолянчук О.А. Облікова інформація та її якісні характеристики відповідно до облікових стандартів. *Економіка. Фінанси, Менеджмент:*

актуальні питання науки і практики. 2018. №8. С. 79-90.

71. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> (дата звернення: 17.08.2019 р.)

72. Правдюк Н.Л. Рентабельність операційної діяльності підприємств: обліково-аналітичний аспект. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. № 12. С.124-141.

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Закон України № 996-XIV від 16.08.1999 р.. URL :<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.08.2019 р.)

74. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 18.08.2019 р.)

75. Про аудиторську діяльність: Закон України від 06 січня 2018 р. № 3125-12/ Верховна Рада України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12/para0179#o179> (дата звернення: 18.08.2019 р.)

76. П(с)БО 15 «Дохід» затверджено наказом Мінфіну України від 31 січня 2000 р. №20. URL: [http:// http://www.minfin.gov.ua/](http://http://www.minfin.gov.ua/) (дата звернення: 18.08.2019р.)

77. П(с)БО 16 «Витрати» затверджено наказом Мінфіну України від 31 січня 2000 р. №20. URL: [http:// http://www.minfin.gov.ua/](http://http://www.minfin.gov.ua/) (дата звернення: 18.08.2019р.)

78. . П(с)БО 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. №353. URL: [http:// http://www.minfin.gov.ua/](http://http://www.minfin.gov.ua/) (дата звернення: 18.08.2019р.)

79. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.09.2019р.)

80. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена

діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. №617. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.09.2019р.)

81. П(С)БО 30 «Біологічні активи» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20: URL: <http://www.minfin.gov.ua/> (дата звернення: 20.09.2019р.)

82. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2015. № 25 (1134). С. 25-34

83. Савіна С. С., Гиренко Ю. В. Управління прибутком в системі фінансового менеджменту підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. Вип. 6 (17). С. 321-324

84. Синькевич Н. І. Аналіз існуючих прийомів і методів фінансового аналізу діяльності суб'єктів господарювання. *Бізнес Інформ*. 2014. № 4. С. 313-317

85. Сиротюк Г. Аналіз та облік фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер: Економіка АПК*. 2013. №20(1). С. 147-153. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20\(1\)_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2013_20(1)_25) (дата звернення: 20.09.2019р.)

86. Сопко В. В. Особливості оцінки й обліку доходів та витрат як основних економічних категорій формування фінансових результатів і забезпечення фінансової безпеки підприємства. *Зовнішня торгівля. Економічна безпека*. К.: Ун-тет економіки та права «КРОК», 2012. №8. С. 103–106.

87. Сусіденко Ю.В. Облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 7. С. 297-301

88. Тесленко Т.І. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2013. № 4. С. 356-360

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

90. Томашук І. В., Вольська Л. Л. Аналіз фінансового стану та інвестиційної привабливості Вінницького регіону. *Економіка та суспільство*. 2019. Вип. 20.

С. 477-487

91. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Концепція суттєвості в обліковій та аудиторській практиці. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №6 (34). С. 72-86

92. Тютюнник Ю.М. Детермінований факторний аналіз фінансових результатів підприємств малого бізнесу. *Економіка і підприємництво: організаційно-методологічні аспекти обліку, фінансів, аудиту та аналізу: зб. наук. пр. / ПДАА*. Вип. 17. Том 1. Полтава, 2017. С. 59-63

93. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник/ М.Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М.І.Беленкова та ін.: за ред. проф. М.Ф.Огійчука. 7-е вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2016. 1040 с.

94. Фролова Л. В. Ефективність управління фінансовими результатами торговельних підприємств: монографія. Донецьк: Ноулідж, 2011. 187 с

95. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Бізнес-навігатор*. 2018. № 2-1 (45). С. 137-139.

96. Фещенко О.П. Розрахунок показників фінансового стану господарських товариств з урахуванням нових форм фінансової звітності. *Бізнес Інформ*. 2015. № 2. С. 229–236

97. Фостолович В.А. Інформаційні ресурси при формуванні собівартості продукції в системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2018. №9. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2018/162.pdf (дата звернення: 17.09.2019р.)

98. Цал-Цалко Ю.С. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства: монографія. Житомир: ПП «Рута», 2016. 292 с.

99. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (із змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 28.08.2019р.)

100. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати

має бути методологічно обґрунтованим. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. №6. С. 9-15.

101. Хохлов М.П. Сутність фінансового планування та прогнозування діяльності суб'єкта підприємництва як фактор підвищення фінансової стійкості. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 18. С. 313–316

102. Якименко М.В. Особливості проведення економічного аналізу прибутку в умовах реалізації ризик-орієнтованого управління. *Фінансовий простір*. 2015. № 1 (17). С. 311–317

ДОДАТКИ