

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

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

ЗАБОЛОТЧУК Алла В'ячеславівна

**СИСТЕМА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ**

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

ВІННИЦЯ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, ЇХ ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ПРОЦЕСІ	9
1.1. Економічна сутність фінансових результатів і джерел їх формування	9
1.2. Оцінка доходів та витрат як об'єктів обліку, контролю та управління, що мають визначальний вплив на фінансові результати	26
1.3. Особливості формування фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах	46
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА, ОРІЄНТОВАНА НА ЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ	56
2.1. Організація обліку процесу формування фінансових результатів, орієнтована на потреби управління	56
2.2. Облік фінансових результатів від реалізації продукції, робіт, послуг	72
2.3. Облік фінансових результатів від іншої операційної діяльності	89
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ	102
3.1. Особливості формування облікового забезпечення управління фінансовою результативністю сільськогосподарських підприємств	102
3.2. Удосконалення методики інформаційного забезпечення фінансових результатів аграрного підприємства, орієнтованого на запити системи управління	111
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	125
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	130
ДОДАТКИ	140

ВСТУП

Одним із завдань, що визначаються при створенні підприємства, є забезпечення отримання позитивного фінансового результату від здійснення господарської діяльності – прибутку – як одного з основних джерел внутрішнього фінансування та індикатора ефективної діяльності підприємства в цілому. Тому показники фінансових результатів є важливими з погляду процесу управління прибутковістю діяльності суб'єктів господарювання. В сучасних умовах розвитку господарських відносин процес формування, розподілу та використання фінансових результатів набуває рис ключового об'єкта поточного та стратегічного управління підприємницькою діяльністю.

Успішність реалізації стратегії сталого розвитку значною мірою залежить від суб'єктів господарювання як визначальних елементів конкурентоспроможної ринкової економіки. Їх діяльність відповідно до державної політики економічного розвитку орієнтована на: забезпечення раціонального використання виробничих ресурсів з дотриманням принципів збалансованості; відновлення та формування галузевих кластерів; активний розвиток господарських кооперативних зв'язків; позитивну динаміку фінансових результатів; удосконалення комунікаційних систем сучасного менеджменту; адаптованість технологічних змін до потреб господарської практики в частині обліку та оподаткування підприємницької діяльності.

На цьому рівні підвищується потреба у достовірній економічній інформації щодо складу витрат та варіативності джерел їх покриття. Це актуалізує необхідність аналітичних досліджень проблем функціонального, багатоваріантного, максимально збалансованого ресурсного забезпечення господарської діяльності, оптимізації фінансових результатів з метою отримання релевантної аналітичної інформації, що забезпечується в процесі використання сучасних методичних прийомів тому числі управлінського обліку та можливості їх практичного використання.

Залучення іноземних інвестицій в економіку країни, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки, створення спільних підприємств обумовили існування перспектив застосування у вітчизняній обліковій практиці міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. За таких умов постає питання необхідності удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю операцій з формування, розподілу та використання фінансових результатів відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Суттєвий внесок у формування теоретичних, організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку та контролю фінансових результатів здійснили вітчизняні вчені: О.М. Брадул, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Гаращенко, С.Ф. Голов, Н.І. Коваль, В.М. Костюченко, В.І. Кузь, Я.В. Лебедзевич, І.Ю. Мелушова, Л.В. Нападовська, І.В. Перезовова, О.М. Петрук, Т.Ф. Плахтій, О.А. Подолянчук, Н.Л. Правдюк, М.С. Пушкар, Д.Є. Свідерський, В.В. Сопко, Н.В. Уткіна, С.Л. Червінська. .

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів підприємств.

Для досягнення мети в процесі дослідження були поставлені такі завдання:

- дослідити основні характеристики поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку на підставі аналізу концепцій відображення прибутку в звітності;
- уточнити ознаки класифікації фінансових результатів для визначення її впливу на організацію бухгалтерського обліку та контролю;
- систематизувати поширені в міжнародній практиці підходи до визнання та розкриття в звітності інформації про доходи від продажу продукції (товарів) з метою їх впровадження до національної системи бухгалтерського обліку та наближення до МСБО і МСФЗ;

– окреслити напрями організації бухгалтерського обліку фінансових результатів аграрних підприємств у частині удосконалення положень облікової політики підприємств;

– розглянути та узагальнити підходи до відображення в обліку доходів і витрат за операціями основної діяльності для підвищення достовірності облікової інформації;

– оцінити відповідність показників фінансової звітності підприємств про фінансові результати потребам заінтересованих користувачів;

– обґрунтувати напрями організації внутрішнього контролю за формуванням фінансових результатів з метою формування ефективної системи управління прибутковістю діяльності підприємства;

Об’єктом дослідження є господарський процес за основними видами діяльності аграрних підприємств та відображення результатів його здійснення у звітності з метою оптимізації управління.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності аграрних підприємств.

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, Інтернет-ресурси.

Наукова цінність одержаних результатів полягає визначенні й уточненні суті фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств і розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління підвищенням прибутковості діяльності суб'єктів господарювання.

У процесі дослідження, спрямованому на вирішення існуючих проблем щодо можливості удосконалення обліку фінансових результатів діяльності аграрних підприємств з метою забезпечення можливості ефективного управління ними, розглядалися підходи до обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовою результативністю, що ґрунтується на синтезі облікової та аналітичної функцій і є передумовою об'єктивної оцінки фінансово-господарських ситуацій та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх вирішення. Уточнення сутності визначень, що характеризують результат і ефективність діяльності та прямо або опосередковано впливають на визначення та відображення фінансових результатів, є передумовою підвищення якості аналітичної оцінки фінансових результатів сільськогосподарського виробництва й обґрунтованості управлінських рішень щодо їх регулювання.

Результати дослідження апробовані на внутрівузівських наукових заходах, наукових конференціях, публікаціях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, ЇХ ЗНАЧЕННЯ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ПРОЦЕСІ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів і джерел їх формування

Розвиток ринкових відносин підвищує відповідальність і самостійність підприємств у прийнятті управлінських рішень щодо забезпечення ефективної їх діяльності. Ефективність виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства відображається в досягнутих економічних результатах.

Однією з головних загальноекономічних і бухгалтерських проблем як у практичному, так і в науковому плані є трактування фінансового результату діяльності підприємства.

Результат (від лат. Resultatus), означає вихід системи; підсумок, продукт якої-небудь діяльності. На нашу думку, результат – це певний господарський підсумок, отриманий у процесі економічної діяльності з використанням відповідних ресурсів. Результативність – якісний показник, що характеризує отримання позитивного результату від проведення економічної діяльності [33].

Основним видом діяльності для аграрних підприємств є сільськогосподарське виробництво, а його кінцевий результат – валова продукція сільського господарства, товарна продукція, чиста продукція і прибуток. Вимоги та завдання, що постають перед бухгалтерським обліком, акцентують увагу на визначенні кінцевого показника роботи господарюючої одиниці, тому що прибуток, як позитивне значення фінансового результату, – це категорія, наявність якої у звітності підприємства, без будь-яких додаткових розрахунків, свідчить про ефективну діяльність суб'єкта господарювання [38].

Москалюк Г.О. вважає, що фінансовий результат – це підсумок господарської діяльності підприємств (організацій), визначений як різниця між сумою доходів і витрат, тобто прибуток або збиток [49].

На нашу думку, фінансовий результат – це вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємств у цілому або на окремій ділянці їх роботи, розрахований порівнянням суми витрат з отриманими доходами. Тому для чіткого визначення фінансових результатів потрібно дати наукове обґрунтування понять «доходи» та «витрати».

Поняття «дохід» широко вживається, але не має єдиного визначення. Деякі автори у своїх дослідженнях ототожнюють його з прибутком або з чистою продукцією, однак ці два види економічного ефекту є самостійними поняттями, сталими сутнісними характеристиками. У другому його значенні трактується як результат господарської діяльності, отриманий як різниця між вартістю реалізованої продукції і послуг та виробничими витратами. Отже в даному випадку ототожнюються поняття «дохід» і «прибуток». Наступне значення поняття «дохід» розглядається як виплачені дивіденди і проценти [57].

Непочатенко О.О. тлумачить дохід, як виторг від підприємницької діяльності за мінусом матеріальних і прирівняних до них витрат, тобто він складається із заробітної плати і прибутку. Як бачимо, тут дохід ототожнюється з чистою продукцією. З цим важко погодитися, оскільки за такого тлумачення зникає джерело її формування [60].

У МСБО 18 «Дохід», поняття «дохід» визначається, як у вітчизняній практиці згідно з податковим законодавством, передбачається визначення так званого валового доходу, який далеко не завжди має реальне наповнення фінансовими ресурсами [52]. Необхідно також привернути увагу до визначення поняття «дохід», яке наведене в чинних нормативних документах, а саме в ПСБО 15 «Дохід»: «дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [76]. Більшість економістів одностайні в тому, що сутність поняття «дохід» – це грошові кошти або матеріальні цінності, отримані від будь-якої діяльності за конкретний проміжок часу [1, 5, 21, 55, 93].

Існує кілька класифікацій доходів за різними ознаками. Класифікація доходів з точки зору міжнародних стандартів наведена нижче:

- 1) доходи, отримані внаслідок продажу готової продукції (або куплених товарів);
- 2) доходи, отримані внаслідок надання послуг (виконання робіт);
- 3) проценти, роялті та дивіденди.

У вітчизняній практиці доходи характеризуються за такими типами:

- звичайні доходи (від поточної діяльності, визначеної статутом);
- фінансові доходи (дивіденди, проценти тощо).

В Україні класифікація доходів законодавчо регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», п. 7. [76]. Згідно з цим стандартом визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи (рис. 1.1).

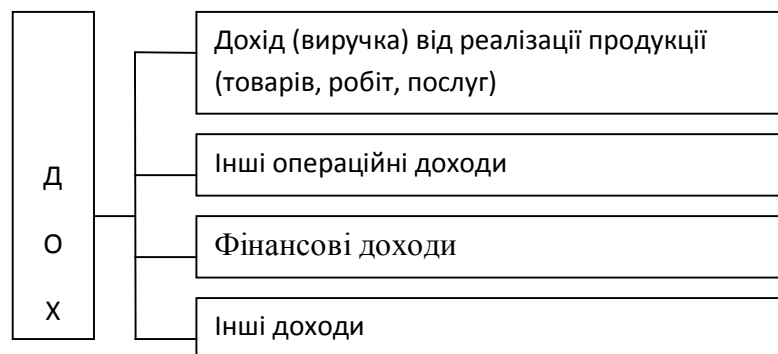


Рис. 1.1. Класифікація визнаних доходів згідно П(С)БО № 15 «Дохід» [76]

Джерело: розроблено за матеріалами: П(С)БО 15 «Дохід» [76]

Доходи підприємства можна класифікувати за різними ознаками залежно від мети, для досягнення якої потрібна така інформація.

З метою визнання доходу та визначення його суми дохід у сільськогосподарських підприємствах поділяють на: дохід від первісного визначення біологічних активів і сільськогосподарської продукції, дохід від змін справедливої вартості на дату балансу, дохід від реалізації біологічних

активів, сільськогосподарської продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери); дохід, що отримано від надання послуг; дохід, що отримано від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті (рис. 1.2).

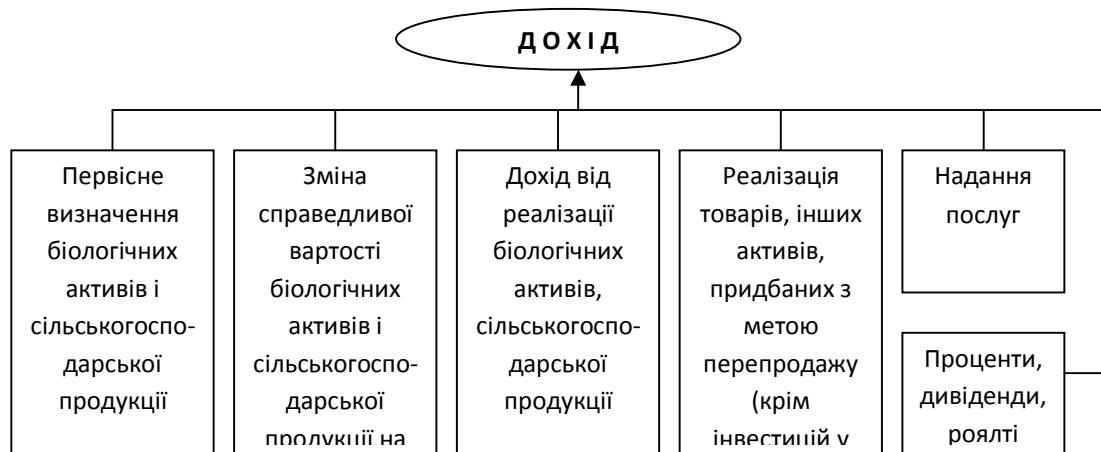


Рис. 1.2. Класифікація доходу з метою його визнання та визначення його суми

Джерело: розроблено за матеріалами: П(С)БО 15 «Дохід» [76]

Отже, в бухгалтерському обліку України питання класифікації доходів чітко визначено. Класифікувати дохід за видами діяльності можна як по центрах відповідальності, так і підприємства в цілому. Залежно від виду діяльності розрізняють доходи від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. При децентралізованій формі обліку та управління доходи можна розрізняти за місцем виникнення, тобто по центрах відповідальності.

При розгляді питань, пов'язаних із визначенням і обліком витрат, необхідно розглянути зміст терміна «витрати».

У зв'язку з цим одним із найскладніших завдань при визначенні фінансових результатів є правильне відображення затрат як активів і витрат. Тобто витрати повинні бути визнані, як тільки виникає обґрунтована можливість, що відповідає концепції консерватизму (обережності), при якій доходи підприємства визнаються лише в тих випадках, коли на це є обґрунтована впевненість, а витрати – як тільки виникає обґрунтована на це

можливість, що, на думку прихильників вказаної концепції, повинно забезпечити максимальну безпеку діяльності будь-якого підприємства.

Згідно з Міжнародними стандартами обліку, високий ступінь достовірності при визначенні витрат є однією з основних умов визнання доходу. Таким чином, витрати звітного періоду складаються з вартості використаних ресурсів, які пов'язані з діяльністю підприємства у звітному періоді, а також затрат, які не можуть бути пов'язані з доходами майбутніх періодів. Сума затрат може бути віднесена або до активів, якщо вона має можливість принести в майбутньому якусь вигоду – дохід, якщо ж така можливість малоймовірна, то понесені затрати повинні бути приєднані до витрат звітного періоду [52].

Витрати від звичайної діяльності, у свою чергу, поділяються на витрати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Витрати, пов'язані з основною (операційною) діяльністю, розрізняють за функціями – витрати виробництва (від основної операційної діяльності), витрати на управління і збут (від іншої операційної діяльності).

Витрати від іншої діяльності порівнюються з доходами від такої діяльності для визначення фінансового результату. Класифікацію витрат за П(С)БО 16 «Витрати» [77] наведено на рисунку 1.3.

При плануванні та калькулюванні собівартості продукції важливе значення відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом). Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [77] регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Фінансовий результат є складним і одним із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що підтверджується великою кількістю публікацій науковців і практиків, присвячених дослідженню механізму його формування та визначенню економічної сутності. Фінансовий результат діяльності підприємства характеризується приростом суми власного

капіталу (чистих активів), основним джерелом якого виступає прибуток. Тому критерієм ефективності ринкової економіки є прибуток [32].

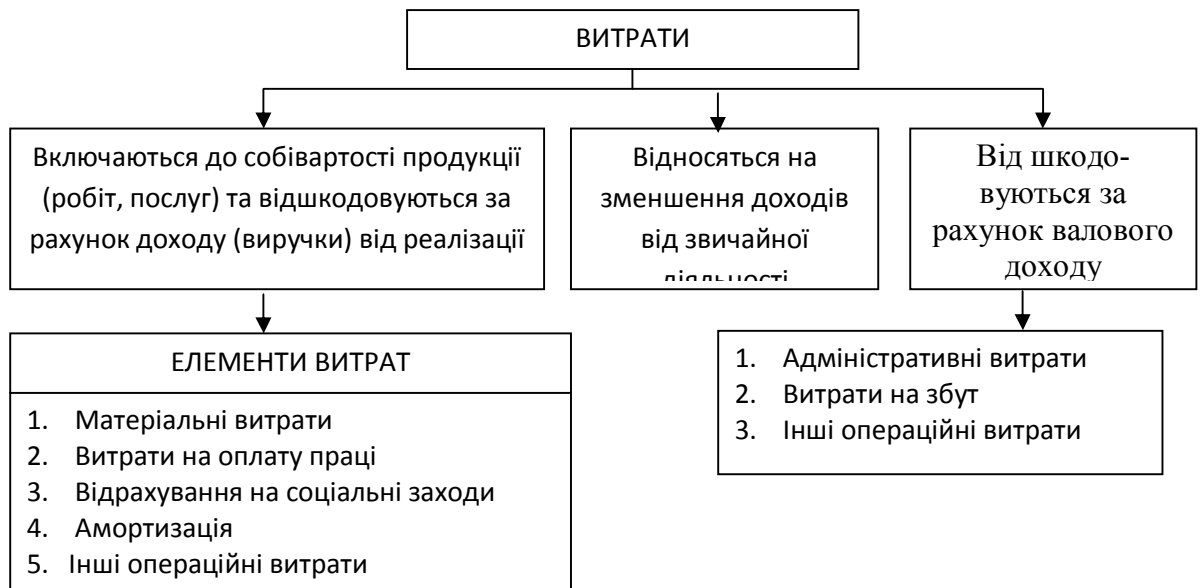


Рис. 1.3. Класифікація витрат в Україні

Джерело: систематизовано на основі ПСБО 16 «Витрати» [77]

В економічній теорії категорія прибутку в різні періоди розвитку країни була об'єктом глибокого вивчення. Однак в економічній літературі дотепер не існує єдиної думки про сутність цієї категорії. Найбільше дискусій ведеться щодо визначення поняття «прибуток», його походження та функцій.

Поняття прибутку в економічній системі пояснюється існуванням товарно-грошових відносин, появою і розвитком інституту власності, особливо приватної. Перші визначення поняття прибутку відповідали значенню валового доходу, який поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожний із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

Сучасні вчені відокремлюють з прибутку відсоток з власного капіталу підприємця, також розмежовують управлінську зарплату з власним прибутком, враховуючи «ціну доцільності» послуг підприємця. При цьому не ототожнюється валовий прибуток і чистий прибуток. Чистий прибуток отримують після вирахування з валового прибутку суми відповідної приблизної заробітної плати, яку власник фірми міг би отримувати як службовець в іншій

компанії, суми, відповідній відсотку, який він отримував, якби позичив свої капітали іншому підприємцю, і суми, відповідної орендній платі, якуб він отримував за виробничі приміщення, якби не віддав їх своєму власному підприємству.

Якщо допустити, що розподіл чистого прибутку і цих елементів на практиці неможливий, насправді він лише припускається і не має чітких меж. У такому випадку необхідно враховувати економічну суть цього поділу. Нижньою межею доходу підприємця можна вважати управлінську заробітну плату, отриману працюючими за наймом, при оплаті нижче цієї межі підприємець буде схильний відмовитися від своєї діяльності і прийняти варту його уваги пропозицію про роботу за наймом. При розрахунку цієї межі потрібно враховувати переваги, які підприємець віддає збереженню своєї незалежності. Існує рівень «вихідної зарплати», при якому підприємець перетворюється в службовця, але так само існує «вхідна зарплата», при якій залежних службовців спонукають перетворюватись у підприємців. Це і є безпосереднім додатком до дуже важливого поняття витрат доцільності [100].

В економічному світі, функціонуючому за замкнутим колом, немає місця для прибутку: підприємець не отримує прибуток і не зазнає збитків; його дохід – плата за управління. Але якщо динамічний підприємець почне втілювати нововведення, одразу з'являється прибуток. Прибуток народжується з нововведення і є винагородою, яка спонукає підприємця до постійних нововведень.

Вклад підприємця у виробничий процес полягає в прийнятті на себе цього ризику, від якого неможливо застрахуватися, та усіх невизначеностей ринку; підприємець співіснує з невизначеністю, тому що він повинен брати на себе ризик, пов'язаний з його рішенням у виборі виготовлюваної продукції та встановленні на неї цін.

Дійсно, підприємець живе в постійно змінюваному світі, він стикається одночасно з поступовими змінами, які можна передбачити та врахувати, але також із «короткими та нестійкими коливаннями»; саме «нестійкість

поступових змін» є причиною невпевненості: вони надзвичайно примхливі й постійно перекидають розрахунки, на основі яких підприємець з'ясовує свій попит на виробничі послуги.

Таким чином, підприємець постійно постає перед ризиком, який набуває різноманітних форм.

Існують види ризику, які можливо виміряти та які покриваються виплатою страхових внесків (безпека пожежі, ризик випадання граду тощо). Імовірність такого ризику може бути виміряна. Страхові внески, пов'язані з безпекою пожежі, передбачені в підприємця у виробничих витратах, як заробітна плата чи витрати на купівлю сировини [5]. Інші види ризику невизначені й не можуть бути ні враховані, ні застраховані, вони впливають з умов попиту, який цікавить підприємця. Чи слід збільшувати або зменшувати виробництво? Чи потрібно підвищити або знизити ціни? Такі рішення має приймати підприємець і відповідальність за них він не може перекласти на будь-кого іншого. Звичайно, він може спиратися на ряд думок, збирати багато доказів, але рішення приймає в кінцевому рахунку сам, незалежно від будь-кого.

Прибуток доцільно пов'язувати з трьома функціями підприємця:

- функція лідерства, або економічного першопрохідця;
- функція пристосування до змін;
- функція взяття на себе ризику або тягаря непередбаченості.

Прибуток можна розглядати не тільки як винагороду за функцію підприємця, він можливий лише в динамічній економіці. Однак проти цих теорій висувуються відповідні заперечення [26]:

а) пояснення на основі нововведень не враховує існування прибутку в секторах економіки, де діяльність підприємства має рутинний характер;

б) найвищі прибутки дістаються часто не найбільш кмітливим і кваліфікованим підприємцям та не тим, хто схильний до великого ризику;

в) як можна прийняти суб'єктивне пояснення прибутку в тих випадках, коли той, хто його отримує, не займається працею та фактично не зазнає

ділового ризику? Саме така ситуація складається в акціонерних компаніях, де акціонери отримують дивіденди, не беручи участі в управлінні підприємством, а мають також можливість, якщо їх акції котируються на біржі, обмежити ризик, вилучивши свій капітал.

Обставини, які гальмують таке впровадження, а отже – формують прибуток, наведені на рисунку 1.4.

Однак для пояснення природи прибутку не можна обмежитися лише аналізом недосконалості конкуренції. Структура ринків, правила гри на них не є сталими; вони моделюються підприємцями, які мають стосовно них силовий вплив і намагаються усунути недосконалість конкуренції з метою забезпечення виграшу, якого вони й домагаються.

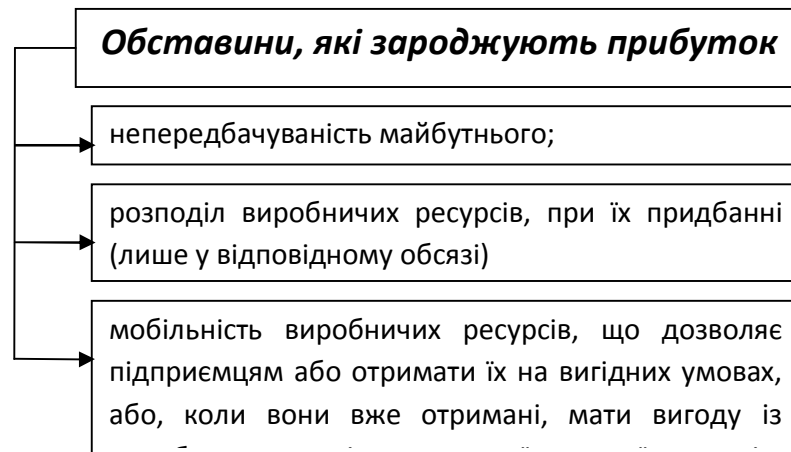


Рис. 1.4. Обставини формування прибутку

Джерело: систематизовано автором

В економічній науці XX ст. можна виділити основні теорії:

- прибуток – це результат капіталу обов'язкового фактора будь-якого виробництва;
- прибуток – винагорода капіталіста з відстрочення особистого споживання власного капіталу, за очікування ефекту від вкладених у виробництво коштів;
- прибуток, як трудовий дохід від підприємницької діяльності;
- прибуток, як результат існування монополії.

Загальною ознакою наведених теорій є визнання джерелом прибутку творчої діяльності підприємця.

В умовах адміністративно-командної економіки, коли визначені планом контрольні цифри й індивідуальні економічні нормативи тривалий час практично не змінювалися, прибуток визначали як похідний показник в інших планових величинах. Він дорівнював різниці виручки, яку планували одержати від реалізації продукції за оптовими цінами, та її собівартістю. Виконання директивних планових показників, у тому числі за величиною прибутку, було головною метою функціонування господарюючих суб'єктів.

У сучасних умовах проблемі визначення прибутку приділяється значна увага. Більшість учених розглядають його як центральну категорію бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки. Однак поняття «прибуток» трактується вітчизняними та іноземними авторами по-різному. У вітчизняній теорії традиційно переважав політекономічний підхід, який передбачав, що вирішення практичних питань певного рівня повинно розпочинатись із з'ясування сутності прибутку, його змісту, місця і взаємозв'язку з іншими економічними категоріями [28].

В ринкових умовах розрізняють прибуток, зароблений завдяки ініціативі, прибуток, отриманий при сприятливих умовах, прибуток, вилучення якого можливе завдяки визнанню його громадськими інститутами, серед яких важливу роль відіграють органи державної влади (допустимий прибуток). Жодна із вищеописаних ситуацій в чистому вигляді в економічній реальності не зустрічається. В переважній більшості випадків прибуток одночасно є отриманим, заробленим і допустимим.

У сучасній економічній науці поняття «прибуток» має різне значення. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про задоволення потреб споживач або про зиск (вигоду), який матиме країна при проведенні того або іншого заходу. У всіх випадках йдеться про прибуток підприємства, споживача, суспільства. Однак, для потреб обліку та управління ці категорії необхідно розмежовувати.

Однією з основних проблем, що постають сьогодні, є проблема термінології, яка не розв'язана. Автори застосовують досить широкий спектр варіантів термінів, під якими часто розуміють одне й те саме поняття.

Значення та роль прибутку в ринкових умовах

Існуючі підходи	Значення та роль прибутку
1	Головна мета підприємницької діяльності
2	Основне внутрішнє джерело формування фінансових результатів, що забезпечують розвиток підприємства
3	Критерії ефективності конкретної виробничої діяльності
4	Важливе джерело задоволення соціальних потреб суспільства
5	Основний захисний механізм від загрози банкрутства підприємства
6	Головне джерело росту ринкової вартості підприємства
7	База економічного розвитку держави

У ринковій економіці у звичайних умовах доходи, пов'язані з низьким ризиком – низькі доходи, чим вищий рівень ризику, тим можливіше одержання більших доходів. При вкладанні грошей у різні об'єкти з однаковою віддачею привабливішим буде найменш ризиковий проект.

Інвестор повинен отримувати компенсацію за ризик. І.О. Бланк одним із перших використовує поняття співвідношення ризику і доходу у своєму визначенні категорії прибутку. На думку вченого, прибуток - це втілений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності та є різницею між сукупними доходами та витратами в процесі здійснення цієї діяльності. Якщо в результаті підприємницької діяльності збільшуються активи підприємства, то, за принципом подвійного запису, збільшуються й пасиви, і якщо це не кредиторська заборгованість, то має місце приріст капіталу, або, іншими словами, прибуток. Останнє твердження ґрунтується на аналізі балансу підприємства, і прибуток розглядається як зростання капіталу. Водночас прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансового результату підприємницьких структур, їх фінансового стану. У загальному вигляді прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Він сигналізує про необхідність заходів щодо

зниження собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва і реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання [29].

Під загальним поняттям «прибуток» розуміють різні його види, що характеризуються на даний час кількома десятками термінів. Усе це потребує певної систематизації дефініцій.

Важливим аспектом є і той, що прибуток – поняття не тільки економічне, але і в певному значенні політичне, ідеологізоване. І якщо дискусійний характер поняття «прибуток» породжує безліч визначень залежно і від існуючих точок зору, то політичне навантаження є причиною того, що реально існують, змінюються й удосконалюються два напрями визначення поняття прибутку, які надто відрізняються один від одного – політико-економічний і конкретно-економічний.

Політико-економічний напрям визначає поняття «прибуток» як перетворену форму доданої вартості – частку чистого доходу, виробленого для суспільства, одну з основних форм грошових накопичень, які створюються в галузях економіки.

Відомо, що економічні категорії, до яких належить прибуток, являють собою абстракції, теоретичні обґрунтування. Для практичного ж застосування необхідна інтерпретація цих категорій, що розглядаються прикладними економічними науками, до яких відноситься і бухгалтерський облік. Поряд з іншими економічними науками він не тільки вивчає господарські факти та явища, але й за встановленими ознаками упорядковує відомості про них, зводить їх у певну систему. Набуті знання про такі факти включаються до системи понять і категорій. Але поняття та категорії, що відображають виробничі відносини, мають специфічний, історичний перехідний характер.

Саме тому проблеми відповідності певних понять і категорій сутності економічних дій та подій, що стосуються різних галузей науки та свідомої діяльності людини, сьогодні є досить актуальними. Категоріям, що були забуті за часів планової економіки, в умовах трансформування економічної системи

України знову приділяється велика увага. З іншого боку, набувають нового змісту поняття і категорії, що вже зазнали трансформації в всьому світі під впливом розвитку продуктивних сил та економічного відновлення [31].

Основна функція бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні інформацією про результати діяльності господарюючого суб'єкта за будь-який період часу. Також інформація зазвичай виражається величиною прибутку, відображеного у відповідному звіті [89].

Визначення прибутку - невід'ємна складова облікового процесу. Бухгалтерський прибуток часто використовується як показник результатів господарської діяльності підприємства, як критерій визначення дивідендних виплат, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати та винагороди адміністрації тощо. Поняття прибутку широко застосовується в економіці. Це цілком природно, оскільки предмет економічної науки та бухгалтерського обліку – один й той самий.

Бухгалтерський облік займається збором та наданням інформації про економічну діяльність, а економічний аналіз повинен поставити питання, на які спробує відповісти бухгалтер. Крім того, відповіді бухгалтера повинні містити важливі дані для економіста, що звіряє свої теорії з реальною дійсністю. Отже, бухгалтерський облік та економічні предмети є взаємно доповнюючими один одного дисциплінами [89].

Однак, в бухгалтерському обліку та економічній науці спостерігаються розбіжності з приводу встановлення часу виникнення й методики визначення прибутку. Це пояснюється головним чином тим, що різні дисципліни розвивалися неоднаковими шляхами. Бухгалтерський облік виник з практичної потреби надавати звіти про результати економічної діяльності, а економіка зародилась на основі бажання усвідомити принципи функціонування господарського механізму. Тому не слід ототожнювати економічний прибуток з бухгалтерським прибутком, оскільки останній бере в розрахунок тільки явні грошові платежі, що фігурують у бухгалтерській звітності.

За нових умов у підприємства з'являється можливість розрахунку економічного прибутку з урахуванням альтернативних витрат використання ресурсів, що знаходяться у власності підприємства як юридичної особи, які недоотримані в обмін на явні (грошові) платежі. Неявні витрати повинні включати в себе нормальний прибуток, який являє собою мінімальну плату, необхідну для утримання підприємця в даній сфері виробництва.

Прибуток – це те, що вже спожите власником, не погіршуючи свого добробуту, тобто вважав що власник може вилучити із підприємства всю різницю між кінцевою і початковою величиною вкладення в підприємство коштів, яка тим самим і визначає величину прибутку.

Проте, в процесі аналізу шляхів можливого приросту цих коштів можемо назвати такі причини: безповоротне отримання засобів у власність підприємства; зростання оцінки вже існуючих засобів; додаткові вкладення засобів власниками; капіталізація витрат; розширення господарської діяльності підприємства.

Так, безповоротне отримання засобів не можна розглядати як прибуток, оскільки це факт-подія, а не факт-дія. Актив у цьому випадку збільшується не внаслідок зусиль колективу працівників підприємства, а без цих зусиль (якщо адміністрація прикладала зусилля по "вибуттю" засобів, то ці зусилля "дипломатичні", а не господарські). Збільшення оцінки існуючих активів неминуче збільшує вартість капіталу. Це трактується деякими бухгалтерами і майже всіма представниками податкових органів як прибуток. Однак зміна оцінки – це подія, а не дія. Додаткові інвестиції, зроблені власниками, хоча і збільшують активи, але не збільшують прибуток, тому що ці кошти отримані, а не зароблені підприємством. Капіталізація витрат збільшує активи штучно, подібно тому, як вони збільшуються за рахунок залучених коштів.

Це призводить до істотно іншої концепції фінансового результату (прибутку). Так виникло бухгалтерське (динамічне) трактування, згідно з яким фінансовий результат (прибуток) є різницею між доходами і витратами підприємства. Ця різниця може бути додатною, тоді йдеться про прибуток, або

від'ємною, тоді його визначають як збиток. Таким чином, збиток можна розглядати як прибуток з від'ємним знаком. Звідси виникає досить поширена модель, згідно з якою доходи – це потік коштів, що надходять на підприємство, а витрати – потік коштів, що витікають (вибувають) з підприємства; прибуток (збиток) – різниця, яка утворюється між ними і яка, осідаючи в балансі, змінює (модифікує) його.

С.В. Мочерний визначав збитки, як кошти, які безповоротно витрачені суб'єктами господарювання. До них належать, насамперед, збитки в процесі виробництва, виконання робіт, надання послуг, реалізації продукції та інших матеріальних цінностей, наднормативні витрати в операціях з тарою, транспортування товарів, матеріалів, використання холодильного устаткування, витрати, пов'язані з утриманням виробничих потужностей, термін здачі в експлуатацію яких давно минув, а також об'єкти культурно-побутового призначення та інших складових частин соціальної інфраструктури; збитки від стихійного лиха і штрафні санкції за порушення правил екологічної безпеки, витрати на експлуатацію житлово-комунального господарства, збитки від списання коштів, які пов'язані з різними нестачами.

Збитки можна розглядати як активи, які безповоротно втрачені підприємством або організацією в результаті недоліків в їх господарській діяльності. Збиток – кінцевий фінансовий результат роботи підприємств, що проявляється у збільшенні витрат над отриманими доходами.

Також збитки можна розглянути як суму понесених витрат, які перевищують суму граничної корисності, сплаченої споживачем за отриманий матеріальний актив. Збитки – це фінансовий результат діяльності підприємств і організацій, який є при перевищенні витрат над доходами. Він вважає, що збитки можуть бути запланованими та незапланованими. Заплановані збитки можуть бути на підприємствах, що знаходяться на державних дотаціях, діяльність яких суспільству необхідна. Незаплановані збитки – це втрати від стихійного лиха, списання безнадійної дебіторської заборгованості, матеріальний збиток, списаний за рахунок результатів підприємства, штрафи,

пені, неустойки, тощо. Збитки поділяються на ліквідні збитки, тобто раніше оцінені; неліквідні, тобто раніше не оцінені, які розраховуються залежно від конкретних обставин діла; генеральні збитки є прямим наслідком шкоди без урахування особливих обставин справи.

На нашу думку, збитки – це перевищення витрат, понесених підприємством у процесі господарської діяльності над отриманими доходами, які відображаються в пасиві балансу підприємства і зменшують його власний капітал.

Систематизувавши різні точки зору, ми дійшли висновку, що в результаті господарської діяльності підприємство отримує прибуток або збиток. Під прибутком слід розуміти перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – зворотне. Проблеми термінології в економічній теорії та бухгалтерському обліку є досить відчутними, тому необхідне їх постійне вивчення й уточнення. Чітке визначення понять дозволяє не тільки уникнути плутанини у літературі з питань сутності фінансових результатів діяльності, але й виключити такі факти як застосування одним автором різних термінів в своїх роботах для трактування одного і того ж поняття. Як бачимо, єдиного розуміння прибутку та збитку немає. При цьому слід мати на увазі, що бухгалтерське трактування прибутку (збитку) визначає його економічну величину. Крім того, економічна оцінка активу орієнтована на майбутнє, однак прибуток (збиток), покладений в основу його розрахунку, – результат минулої роботи, при цьому зовсім не гарантується повторення тих же результатів у майбутньому. Тому визначення економічної сутності фінансових результатів і джерел їх утворення посідає важливе місце у теоретичних дослідженнях вітчизняних та іноземних вчених.

Значна кількість визначень і підходів до дефініції суті фінансових результатів (прибутку і збитку) вимагає чіткого законодавчого формулювання та обґрунтування сутності вищезазначених категорій. Законодавство України, яке регулює господарську діяльність суб'єктів підприємництва і порядок

організації обліку і звітності, з одного боку, і порядок нарахування та сплати податку на прибуток – з другого, під “прибутком” визначає два різних економічних явища. Прибуток у класичному розумінні – це різниця між ціною товару і витратами на виготовлення товару – його собівартістю.

Зміст категорій «прибуток» та «збиток» розкрито також у НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58], згідно якого прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати, а збиток – це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку визначають прибуток як 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. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є чистим збитком.

Таким чином, дослідивши визначення поняття прибуток (збиток), які надаються як в економічних літературних джерелах, так і в законодавстві України, ми зіштовхнулися з різними підходами до трактування даної категорії, що є зрозумілим через її складність. Ряд вчених, розкриваючи сутність поняття прибуток (збиток), притримуються визначення, яке наводиться в українському законодавстві, зокрема у НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58].

Для одних вчених прибуток – це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу. Інша група науковців намагається об’єднати декілька визначень прибутку, розглядаючи його в економічному та бухгалтерському аспектах.

Підсумовуючи наявні трактування, ми вважаємо, що прибуток – це позитивний фінансовий результат, який визначається на мікроекономічному

рівні за звітний період та характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток (негативний фінансовий результат) – навпаки.

Оскільки процес формування фінансових результатів в силу об'єктивних і суб'єктивних чинників може відхилятися від запланованих параметрів, виникає необхідність ухвалення своєчасних рішень по його коригуванню. Дієвість і результативність таких управлінських дій значною мірою залежить від чітко організованої на підприємстві системи контролювання, що займає важливе місце в загальній системі управління суб'єкта господарювання.

1.2. Оцінка доходів та витрат як об'єктів обліку, контролю та управління, що мають визначальний вплив на фінансові результати

Інформаційне забезпечення фінансових результатів господарської діяльності у процесі його формування та на етапі визначення оцінки фінансових результатів – один із найвагоміших інструментів сучасної системи менеджменту підприємства, покликаний забезпечувати управлінців різних рівнів оцінкою ефективності використання виробничих ресурсів, динаміки розвитку та розширення операційної діяльності з урахуванням адміністративних запитів, цільової направленості та вимог щодо деталізації такої інформації. Саме корисність інформаційного забезпечення є однією з визначальних умов ідентифікації його як інформаційного виробничого ресурсу постіндустріальної економіки [3].

Серед ключових складових інформаційного забезпечення фінансових результатів господарювання – «обліково-аналітичне забезпечення», «економічний аналіз», «внутрішній контроль», «внутрішній аудит». Зміст обліково-аналітичного забезпечення трактується неоднозначно: як узагальнені для потреб управління дані обліку (оскільки, процес їх збору та передачі теж передбачає застосування аналітичних процедур); системно проаналізовані показники зовнішньої фінансової та внутрішньої (управлінської) звітності з використанням відповідно до поставлених завдань видів та форм економічного

аналізу [16].

За узагальненням досліджень вітчизняних науковців сутність обліково-аналітичного забезпечення трактується як:

- система збору, обробки, узагальнення та подання фінансової інформації, забезпечення її кількості та якості для управління господарською діяльністю;
- поєднання всієї використовуваної інформації з специфічними засобами і методами її аналітичної обробки з метою ефективного удосконалення;
- ємерджентна сукупність облікових даних за рахунок взаємодії та поєднання обліку й аналізу з метою формування обґрунтованої, якісної та достовірної інформації.

Обліково-аналітичне забезпечення (ОАЗ) результатів фінансово-господарської діяльності виробничого підприємства за характером узагальнення є системою, що передбачає:

- дотримання пріоритетів у частині формування фінансових результатів, визначених управлінським персоналом, засновниками та іншими користувачами;
- ідентифікацію внутрішніх та зовнішніх господарських зв'язків;
- наявність упорядкованих даних аналітичного та синтетичного обліку господарських операцій;
- раціональну альтернативність та багатоаспектність методичних та організаційних підходів обліку та аналізу, оптимальну уніфікацію технічних та організаційних підходів на етапах узагальнення та передачі інформації;
- забезпечення необхідною інформаційною платформою процесів управління, у тому числі, внутрішнього контролю/внутрішнього аудиту.

В умовах активних євроінтеграційних процесів переходу до господарювання на засадах збалансованого національного розвитку, реформування бухгалтерського обліку у відповідності до принципів Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зміст ОАЗ фінансових результатів діяльності виробничих підприємств суттєво змінюється.

Збалансована операційна діяльність підприємств» (збалансована

діяльність) – це організація раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів із метою реалізації оперативних та стратегічних завдань статутної діяльності, спрямована на забезпечення збалансованості позитивної динаміки економічних показників, соціального забезпечення працівників через виконання базової та мотиваційної складової соціального пакету; екологічної безпеки операційної діяльності.

Оскільки основним джерелом ОАЗ фінансових результатів є форми фінансової звітності виробничого підприємства, вимоги до змістовного наповнення такої інформації спираються на якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки, регламентовані чинним обліковим законодавством – НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58].

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути: дохідливою і зрозумілою її користувачам; містити доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами; достовірною; зіставною (надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, різних підприємств).

Обов'язковою умовою є дотримання принципів, визначених у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [73]: висвітлення, автономності послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника, інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Сьогодні проблема вибору ефективного формату інформаційного забезпечення фінансових результатів збалансованої господарської діяльності, який би враховував специфіку виробничих підприємств, їх галузеві організаційно-економічні особливості, потребує подальших досліджень. Серед основних завдань обліково-аналітичного забезпечення фінансових результатів виробничого підприємства, насамперед, такі:

- 1) економічний аналіз діяльності підприємства за показниками збалансованого господарювання;

2) аналітичний облік господарських операцій за економічним, соціальним та екологічними напрямками на основі методичної бази бухгалтерського обліку із застосування нефінансових показників;

3) внутрішній контроль за використанням матеріальних та нематеріальних ресурсів, об'єктивним та нормативно вірним відображенням усіх господарських операцій на етапах планування, обліку та аналітичної обробки одержаної інформації;

4) планування діяльності підприємства в розрізі зазначених основних напрямків за видами: операційна, інвестиційна, фінансова;

5) забезпечення функціонування центрів відповідальності за пріоритетними ділянками формування фінансових результатів (насамперед, доходів та витрат);

6) формування аналітичних бюджетів як джерел акумулювання планової облікової та аналітичної інформації та ін.

Враховуючи особливості формування фінансових результатів виробничих підприємств, визначальними питаннями є достовірність, повнота, об'єктивність та своєчасність обліку доходів та витрат операційної діяльності. Зі свого боку, найбільш вагомими факторами впливу на формування доходів та витрат виробничих підприємств є контрольовані доходи та витрати бізнес-процесів основної виробничої діяльності. Враховуючи багатоваріантність бізнес - процесів виробничого підприємства, їх залежність від внутрішніх та зовнішніх економічних факторів, предметом нашого дослідження є ОАЗ як взаємопов'язані інформаційні блоки:

I – аналітичні дані управлінського обліку виробничих процесів із позицій їх результативності;

II – причинно-наслідковий характер їх змін, встановлений із використанням аналітичного інструментарію управлінського аналізу;

III – висновки щодо: системної перевірки інформації двох попередніх блоків тестами та процедурами внутрішнього контролю; за пріоритетними операціями формування доходів/витрат (визначеними керівництвом

підприємства) – оцінки результативності таких операцій.

Для виробничих підприємств результативність ОАЗ залежить від повноти ідентифікації ефективності ньому бізнес-процесів. У сучасній системі організації виробництва бізнес-процеси можна узагальнити за рівнями :

Рівень перший. відповідальність керівництва; менеджмент ресурсів; процеси життєвого циклу; процеси виміру, аналізу і поліпшення.

Рівень другий. Внутрішньовиробничий: маркетинг; проектування і розробка продукції; планування і розробка процесів; закупівлі; виробництво і надання послуг; перевірка та післявиробнича діяльність.

Рівень третій. Макропроцеси: програма закупівель; плани закупівель; графік закупівель; інформація про закупівлі. Рівень четвертий. Мікропроцеси: оформлення замовлень; оплата транспортування; складування; зберігання.

Джерелом інформації в розрізі показників наведених у табл. 1.2 бізнес-процесів є внутрішні форми управлінського обліку та звітності, затверджені в наказі про облікову політику виробничого підприємства, зокрема: вартісні та натуральні облікові показники – у формах внутрішньої звітності за центрами відповідальності «Витрати» («Реалізація», «Собівартість» та ін.), не облікова інформація – у довідках, актах, встановленої на підприємстві форми.

На відміну від фінансової звітності, яка в основному призначена для зовнішніх зацікавлених користувачів, управлінський облік генерує щомісячні та щотижневі звіти для керівників підприємства, керівників відділів, засновників, суб'єктів зовнішнього контролю тощо. Таким чином, управлінський облік виключно призначений для внутрішнього управління бізнес-суб'єктом на всіх рівнях.

Управлінський облік стосується як оперативної діяльності, так і перспективної, зосереджуючись на прогнозуванні та прийнятті рішень. Практика зарубіжних підприємств використовує компіляцію та збереження величезної кількості даних управлінського обліку для планування, оцінки, контролю за діловими операціями та продуктивністю. Дані управлінського обліку включають накопичення величезної кількості деталей із метою надання

інформації щодо результатів діяльності суб'єкта господарювання в попередніх періодах таким чином, щоб відображати тенденції (що призводять до прогнозу майбутньої фінансової життєздатності суб'єкта господарювання).

Таблиця 1.2

Аналітичний облік формування доходів та витрат за основними бізнес-процесами виробничого підприємства

№ п/п	Бізнес-процеси	Доходи/витрати операційної діяльності		Критерії деталізації управлінського обліку
		Доходи	Витрати	
Первинні процеси				
1	Розробка продукції :	+	+	За видами продукції, технологічними операціями, виконавцями
	Дослідження продукції		+	За етапами, виробничими ділянками, виконавцями
	Розробка		+	
2	Вимоги споживачів:			
	Дослідження розвитку ринку		+	За видами реалізації, ринками збуту, виконавцями
	Організація маркетингу і продажу	+	+	За видами реалізації, ринками збуту, статтями витрат на збут, виконавцями
3	Виконання замовлень			
	виробництво продукції		+	За виробничими ділянками, видами виробництва/ реалізації, статтями калькуляції собівартості, виконавцями
	розподіл продукції і логістика (реалізація)	+	+	За ринками збуту, видами реалізації, покупцями, виконавцями
Вторинні процеси				
4	Підтримка		+	За видами реалізації, технологічними процесами
	Фінансовий менеджмент		+	За видами реалізації, виробничими підрозділами, рівнем рентабельності, виконавцями
	Управління інформацією		+	За статтями витрат, цільовим спрямуванням інформації, користувачами, періодичністю надання тощо
5	Перспективний розвиток		+	За етапами/періодами, напрямами, статтями витрат

Управлінська інформація повинна містити доведені для виконання (планові, нормативні) та фактичні показники, а також відомості про відхилення, виявлені в процесі аналізу облікових даних. Отже, керуюча функція аналітичних процедур реалізується з використанням даних аналізу відхилень, величини покриття і загальних результатів діяльності підприємства. Ця інформація необхідна для прийняття тактичних (оперативних) і стратегічних рішень.

Основними принципами для ОАЗ фінансових результатів діяльності виробничих підприємств є принципи: відповідальності, багатоваріантності, орієнтації менеджменту на досягнення стратегічних цілей підприємства, прийнятності і багаторазового використання, ефективності, оперативності, дієвості, системності та комплексності, об'єктивності.

До функцій ОАЗ можна віднести: інформаційно-аналітичну, комунікаційну контрольну, прогнозну, обліково-аналітичну, оцінюючу, мобілізуючу, (конструктивна).

Суттєве значення для достовірності фінансових показників роботи підприємства має вірогідна оцінка, що кількісно та якісно визначає всі об'єкти обліку в єдиному грошовому вимірнику. Прийоми та підходи оцінки забезпечують порівнянність інформації фінансових результатів, що становлять складову виваженої облікової політики підприємств, як одного з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку. Переконливе його формування сприяє вірогідному формулюванню фінансового результату, прибутку до оподаткування і вимагає правильного відображення, абсолютного відбиття у фінансовій звітності. Оцінка – це спосіб відображення господарських засобів в узагальнюючому грошовому вимірі. Наслідком правильного її використання є об'єктивність і точність формулювання результатів діяльності підприємства [83].

У бухгалтерському обліку доходи відображаються в сумі справедливої вартості активів, що отримані (підлягають отриманню). У відповідності до п.4 П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” під справедливою вартістю розуміється

сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операції між обізнаними, заінтересованими сторонами. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визнається шляхом угоди між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю одержаної компенсації, або компенсації, яка може бути одержана з урахуванням суми торгівельної знижки тощо. Таким чином, дохід відображається у тій сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були одержані або підлягають одержанню.

За умови відстрочення платежу грошовими коштами та їх еквівалентами утворюється сума різниці між справедливою вартістю та формальною сумою грошових коштів та їх еквівалентів, які піддаються отриманню. У цих випадках справедлива вартість компенсації може бути менша номінальної суми грошових коштів. Тому різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи) визнається доходом у вигляді процентів (у момент одержання грошових коштів або їх еквівалентів), тобто справедлива вартість компенсації у таких випадках визначається шляхом дисконтування майбутніх отримань з використанням умовної ставки процента.

Такі ж критерії оцінки доходу наводить і Ф.Ф. Бутинець (рис. 1.5).

Відповідно до положень МСБО 18 «Дохід», справедлива вартість (Fair Value), визначається як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, заінтересованими та незалежними сторонами [52]. Економіст С.Ф. Голов зазначає, що більшість угод укладається зі сплатою грошовими коштами без відстрочки платежу або з мінімальною відстрочкою. Такі умови угод забезпечують отримання доходу за справедливою вартістю або наближеним до неї значенням (при незначній відстрочці платежу). Водночас в окремих випадках сума доходу може не збігатися із справедливою вартістю реалізованих товарів, продукції і послуг. За умови коли товари реалізуються з торговельною знижкою або зі знижкою з обсягу, дохід визнається за меншою сумою, ніж справедлива вартість [43].

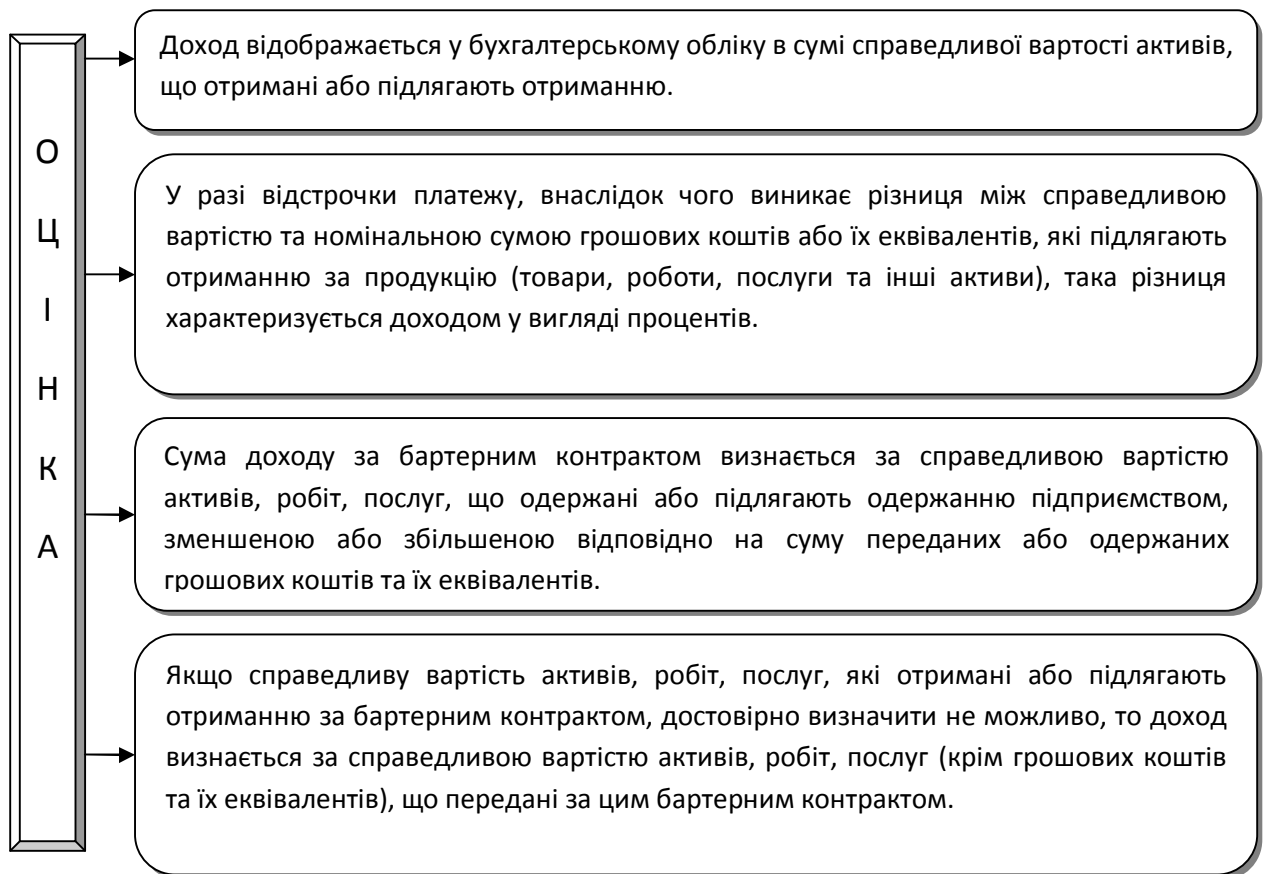


Рис. 1.5. Критерії оцінки доходу

Джерело: систематизовано за даними нормативних документів

Зарубіжні вчені схиляються до того, що справедлива вартість, в основному, використовується у сфері управління підприємствами комунального обслуговування та являє собою загальну суму активу, що приносить прибуток, на який можуть претендувати інвестори як на віддачу від своїх вкладень. Вважається, що при розрахунку справедливої вартості необхідно звертати увагу на всі факти, що відносяться до цієї справи, включаючи минулі витрати та вартість виробництва. На підприємствах сфери комунальних послуг справедлива оцінка повинна будуватись на основі вартості заміни. З цього випливає, що вона не є самостійною оцінкою, яка може використовуватися для складання фінансової звітності, а швидше за все являє собою комбінацію різних оцінок, встановлену спеціальною комісією. На нашу думку, це визначення поняття “справедливої вартості” є найбільш повним.

Слід звернути увагу на те, що визначення справедливої вартості активів і сільськогосподарської продукції базується на цінах активного ринку. Активним є ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними (подібними); у будь-який час можна знайти заінтересованих продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Поняття справедливості, як стверджує В.І. Жиглей, є одним з ключових в житті людини, оскільки являє собою ядро світосприйняття. В той же час поняття справедливості є суб'єктивним, тобто кожна людина визначає його для себе, зазвичай, керуючись традиціями, ментальністю, релігійними настановами свого народу тощо. І це уявлення справедливості стає тим орієнтиром, до якого прагне кожна людина, відносно якого оцінюються всі ідеї та процеси. Але, враховуючи суб'єктивність поняття справедливості, ці ідеї та процеси кожною людиною оцінюються по-різному. Те, що є справедливим для одного, в той же час, за тих же умов може бути несправедливим для іншого. Цей висновок спонукав до дослідження такого поняття бухгалтерського обліку, як оцінка за справедливою вартістю.

Бухгалтерський облік – це наука, метою якої є надання заінтересованим особам достовірної, неупередженої інформації про майно, капітал, зобов'язання, а також доходи та витрати суб'єктів господарювання. А чи може бути неупередженою інформація про об'єкти обліку, вартість яких визначена за справедливою оцінкою?.

Справедлива вартість, яку називають також достовірною або реальною, характеризуються сумою грошових коштів, на яку можна обміняти актив при здійсненні угоди між добре поінформованими, незалежними сторонами.

За наявності активного ринку базою для визначення справедливої вартості є ринкова вартість, яка залежить від попиту і пропозиції. У практичній діяльності для визначення справедливої вартості використовується ціна останньої аналогічної операції, якщо з моменту її проведення не відбулося істотних змін економічних умов..

У бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в грошовому вимірнику всіх об'єктів бухгалтерського обліку з метою одержання можливості

узагальнення інформації про них на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності. При цьому теорія та практика бухгалтерського обліку виробила численні види оцінок, можливість використання яких закріплена в національних та міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ).

Вартісна оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку, застосовується до всіх об'єктів бухгалтерського обліку (майна, власного капіталу, зобов'язань, процесів придбання засобів праці та предметів праці; підрахунку витрат на виробництво продукції, робіт, послуг; визначення доходів від реалізації товарів, робіт, послуг та витрат, що супроводжували цей процес).

У теорії бухгалтерського обліку в другій половині XX ст. чітко виділилися два напрямки щодо оцінки об'єктів обліку. Перший напрям представляють прибічники оцінки за собівартістю (історичною вартістю, яка є найбільш достовірною, оскільки може бути перевірена та документально підтверджена та яка відповідає природі бухгалтерського обліку, який відображає факти господарського життя).

Прибічники іншого напрямку вважали оцінку за історичною вартістю такою, що не відповідає вимогам часу на ринку, на якому функціонує суб'єкт господарювання. Так як облікова інформація, що відображається в фінансовій звітності, повинна відповідати ситуації, яка склалася на ринку.

За умови правильного відображення об'єктів бухгалтерського обліку та їх оцінки, достовірність визначення фінансового результату залежить від того, наскільки обґрунтованими та професійними будуть дії бухгалтера.

В бухгалтерських процедурах оцінювання об'єктів обліку повинні використовуватися різні концепції вартості – трудової теорії вартості та маржиналізму. Перша з них характеризує вартість витратами праці, наступна – граничною корисністю добробуту. З вище зазначеного можна зробити висновок, що оцінка за справедливою вартістю має суб'єктивний характер, а тому інформація про об'єкти обліку, вартість яких визначена за справедливою вартістю, не може бути неупередженою.

Отже, вибір метода оцінки являє собою ретельне вивчення цілей оцінки в обліку. Нерідко найбільш релевантні оцінки недостатньо достовірні для

включення їх в загальноцільову фінансову звітність. У будь-якому випадку оцінка об'єкта обліку повинна відповідати бухгалтерській звітності.

Критерії визнання доходу використовують окремо до господарських операцій. Проте їх необхідно застосовувати до окремих елементів однієї операції, або двох чи більше операцій разом. Це впливає із суті такої господарської операції. Основні критерії визнання доходу: дохід відображається в момент надходження активу чи зменшення зобов'язання, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена; ці зміни призводять до збільшення власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів), як зазначає Бутинець Ф.Ф., визнається у разі наявності таких умов (рис. 1.6).

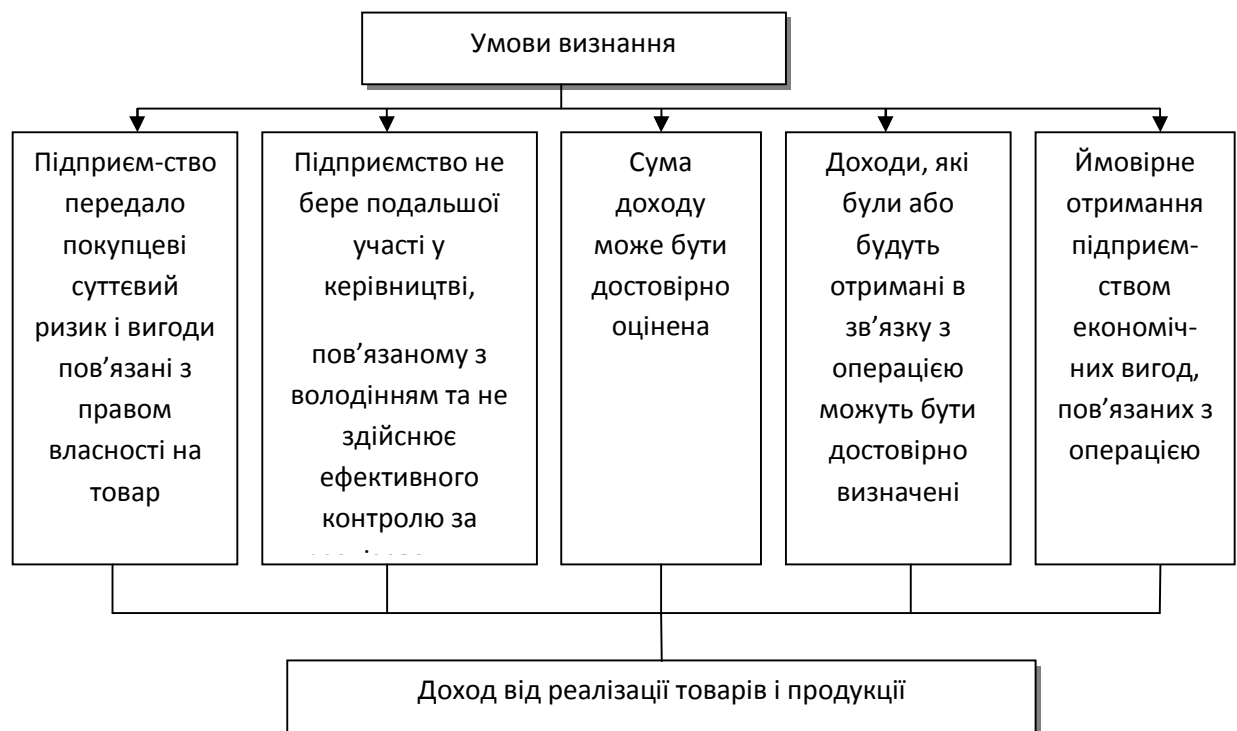


Рис. 1.6. Визнання доходу від реалізації товарів і продукції, який підлягає визнанню за звітний період

Джерело: систематизовано на основі ПСБО

Проаналізувавши дану схему, робимо деяке уточнення. У першій умові визнання доходу зазначається, що підприємство передало покупцеві суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар. Проте ця думка, на наш

погляд, є не зовсім правильна, оскільки відбувається передача не ризиків і вигод, а товару чи продукції.

Наприклад, при відвантаженні продукції покупцеві, йому передається право володіння на цю продукцію. Постачальник, як юридична особа вже не виконує подальшого управління за цією продукцією, сума виручки від реалізації зазначена в документах, відповідно до яких обліковується дебіторська заборгованість (Дт 36 Кт 70). Тому, підприємство впевнене, що покупець її перерахує на рахунок в банку чи розрахується іншим чином.

Якщо в результаті проведення операції з реалізації продукції не виконується остання вимога, тобто відсутня впевненість про збільшення економічних вигод, то визнання доходу відкладається до появи такої впевненості. При цьому можливим є застосування відповідних методів визнання та обліку доходів від реалізації, як спосіб відшкодування витрат. За його застосування дохід підприємством буде визначений лише на момент перевищення суми платежів, що надійшли за реалізовану продукцію над її собівартістю. Дохід може бути визнаний, якщо витрати не підлягають достовірній оцінці. Будь-який аванс, що вже отриманий за продаж продукції чи товарів, вважається зобов'язанням. Визначений дохід (прибуток) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості. Дохід від надання послуг фізичним та юридичним особам, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу. Результат від надання послуг може бути визнаний, на думку Бутинця Ф.Ф., за наявності таких умов (рис. 1.7).

В разі неможливого правильного визначення доходу від надання послуг, він обліковується в розмірі підсумованих витрат, що піддаються відшкодуванню. Дохід не визнається за умов відсутності ймовірності відшкодування вказаних витрат, які відносять до витрат облікового періоду.

Дохід від надання послуг визначається трьома способами:

- опрацювання обставин з виконаних послуг (базується на оцінці ступеню завершеності наданих послуг на основі дослідження виконаних);

- встановленням питомої ваги обсягу послуг, наданих на визначену дату в загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;

формулюванням характерної ваги витрат підприємства при наданні послуг в загально-передбачуваній сумі витрат діяльності підприємства.



Рис. 1.7. Визнання доходу від надання послуг, який підлягає визнанню за звітний період

Джерело: систематизовано на основі ПСБО

До суми здійснених витрат на визначену дату відносяться витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату. При цьому, як зазначає Кучеренко Т., якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій або операцій за визначений період часу, то дохід визнається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.

Цільове фінансування не може бути доходом до тих пір, поки не буде свідчення того, що це фінансування в найближчий час буде отримане. Визнається доходом одержане цільове фінансування упродовж того періоду, в які були здійснені витрати, пов'язані з реалізацією умов цільового фінансування. Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат, які вже понесло підприємство, чи в цілях негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх, пов'язаних з цим, витрат, визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням [45].

Особливий порядок визнання доходу і відображення його в бухгалтерському обліку П(С)БО 15 «Дохід» затверджено для операцій за обміном (бартерним контрактом). І тут чітко встановлено, що при обміні подібними активами дохід не визнається, бо він не виникає. У цих випадках можуть бути тільки витрати [76].

Згідно п.13 П(С)БО 9 “Запаси” первісна вартість активів, придбаних на неподібні, дорівнює справедливій вартості переданих запасів. І якщо підприємство проводить обмін неподібними активами, то операція розглядається як такою, що приносить підприємству дохід. При обміні об’єктами, активи, а разом з ними і власний капітал підприємства, збільшуються тільки тоді, коли справедлива вартість переданих об’єктів перевищує їх балансову вартість. При обміні на неподібні об’єкти можливе і зменшення активів (власного капіталу) за рахунок виникнення витрат.

Якщо при обміні на неподібні активи підприємство сплачує або отримує доплату грошовими коштами або їх еквівалентами, то сума доходу за бартерним контрактом відповідно зменшується або збільшується на таку ж суму. При цьому бухгалтерська операція з відображення доходу від реалізації таких активів буде складатися із сум: справедлива вартість \pm доплата або компенсація за кореспонденцією рахунків: Дт 361 Кт 701 (одержання доплати, сплата грошової компенсації).

Вагомим питанням є класифікація доходів. Їх є декілька, що відрізняються за окремими ознаками. Класифікація доходів за Міжнародними стандартами включає такі складові:

- доходи, що отримані від реалізації готової продукції
- доходи від надання послуг чи виконання робіт;
- проценти, роялті та дивіденди.

Проте, у вітчизняній практиці доходи характеризуються наступним чином:

- звичайні доходи (доходи, отримані від поточної господарської діяльності, що передбачена в статуті підприємства);

- фінансові доходи , що включають дивіденди та проценти.

Класифікація отриманих доходів в Україні законодавчо регулюється в п.7 П(С)БО 15 «Дохід» [76].

Класифікація доходів підприємства здійснюється за різноманітними ознаками, залежно від мети, для досягнення якої необхідна інформація про отримані доходи.

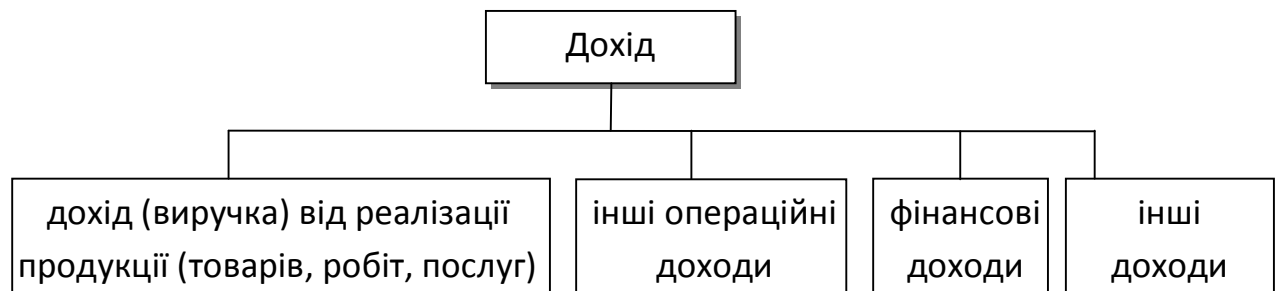


Рис. 1.8. Класифікація визнаних доходів згідно П(С)БО 15 «Дохід»

В залежності від мети визнання доходу та формулювання його суми він ділиться на: дохід від реалізації продукції та інших активів, що придбані з метою перепродажу; дохід, який отримано від надання послуг; дохід, що отримано від споживання активів підприємства фізичними та юридичними особами, наслідком яких є отримання процентів, дивідендів, роялті (рис. 1.9).

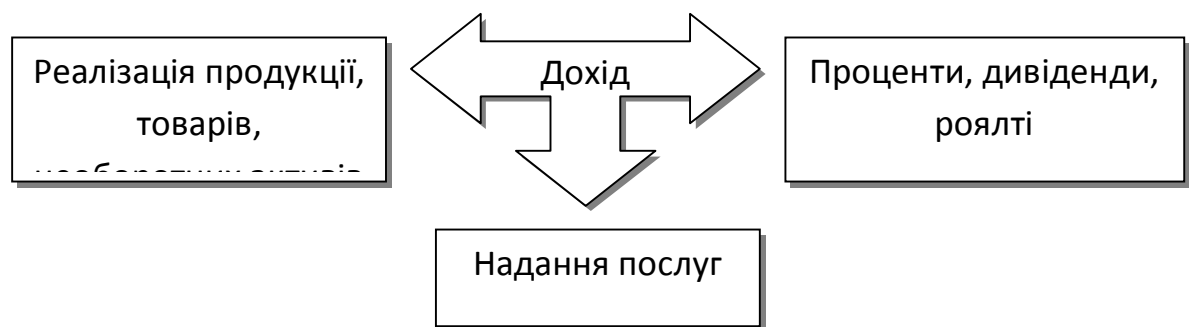


Рис. 1.9. Класифікація доходу відповідно до мети визначення його суми та умов визнання

Отже, можна стверджувати, що в бухгалтерському обліку України класифікація доходів чітко визначена.

Доходи, витрати та фінансові результати класифікують теж за видами господарської діяльності, в яких ці доходи утворюються (рис. 1.10).



Рис. 1.10. Класифікація видів діяльності підприємства

Звичайною називають кожну діяльність підприємства, а також господарські операції, що забезпечують або утворюються внаслідок її здійснення.

Звичайна діяльність ділиться на операційну та іншу діяльність (фінансову й інвестиційну). Операційна – це основна діяльність підприємства, а також інші види, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. До основної діяльності включаються операції, що пов’язані з виробництвом продукції (товарів, послуг) або її реалізацією, які є суттєвою метою функціонування будь-якого підприємства і забезпечують ключову частину його доходу. До іншої операційної діяльності відносять реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесених втрат від операційної курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів тощо.

До іншої діяльності підприємства відносять інвестиційну та фінансову. Під інвестиційною діяльністю розуміють придбання і реалізацію тих необоротних активів та фінансових інвестицій, які не входять до складу грошових коштів та їх еквівалентів. Фінансовою діяльністю є діяльність, яка викликає зміни в розмірі і складі власного та позикового капіталу підприємства. В залежності від вищевикладеного відповідним чином класифікуються й доходи. Доходи за видами господарської діяльності класифікують як в цілому по підприємству, так

і по центрах відповідальності. При децентралізованій формі обліку та управління доходи поділяють за місцем їх виникнення – за центрами відповідальності. Втім в ході діяльності, головним спеціалістам підприємств нерідко необхідна інформація про доходи підприємства в другому аспекті. Прикладом може бути те що, в деяких моментах потрібною є інформація про доходи по окремому центру відповідальності. За таких умов, для потреб управління можлива така класифікація доходів по центрах відповідальності (рис. 1.11). Дана схема вказує на класифікацію доходу центру відповідальності у трьох розрізах. Для потреб управління в розрізі центру відповідальності інформація про доходи необхідна саме в такому аспекті. Проте, при необхідності, класифікація може змінюватись відповідно до зміни законів. Наслідком застосування такої класифікації доходів є одержання інформації про склад доходів за видами господарської діяльності в розрізі центру відповідальності, про їх склад від продажу продукції (робіт, послуг). Крім того, можна отримати інформацію про величину доходів, що не очікуються, а також встановити графік надходження доходів протягом звітного періоду. Обрання класифікації доходів, залежить від мети, якої бажають здобути при здійсненні господарської діяльності.

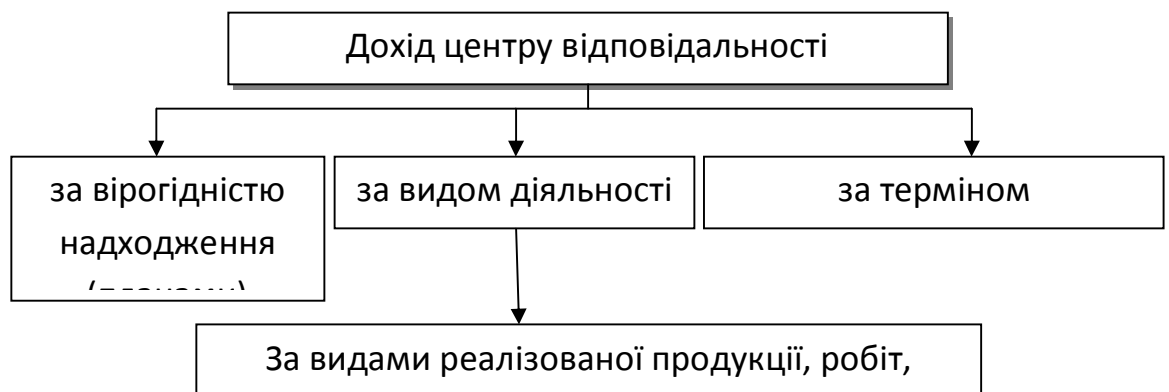


Рис. 1.11. Класифікація доходів центру відповідальності сільськогосподарських підприємств

Джерело: систематизовано за даними [20]

Проаналізувавши дану схему, робимо деяке уточнення. У першій умові визнання доходу зазначається, що підприємство передало покупцеві суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар. Проте ця думка, на наш

погляд, є не зовсім правильна, оскільки відбувається передача не ризиків і вигод, а товару чи продукції.

Наприклад, при відвантаженні продукції покупцеві, йому передається право володіння на цю продукцію. Постачальник, як юридична особа вже не виконує подальшого управління за цією продукцією, сума виручки від реалізації зазначена в документах, відповідно до яких обліковується дебіторська заборгованість (Дт 36 Кт 70). Тому, підприємство впевнене, що покупець її перерахує на рахунок в банку чи розрахується іншим чином.

Для контролю і регулювання виділено доходи за центрами відповідальності, а саме центр доходу – це підрозділ, що контролює доходи, але не контролює витрати. Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого контролює процес виникнення витрат і доходів, але не здійснює контроль за інвестиціями у власні активи. Центр інвестицій – це господарська одиниця, керівник якої водночас контролює витрати, доходи та інвестиції.

Класифікацію доходів для цілей управлінського обліку доцільно застосовувати в практичній діяльності підприємств для прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень. Доходи класифікують за видами та напрямками використання (рис. 1.12).

Для цілей прогнозування та планування доходи розподілено за впливом інфляційного процесу, які в свою чергу поділяється на номінальний і реальний, де реальний дохід характеризує розмір номінального отриманого доходу, скоригованого на темп інфляцій у відповідному періоді.

За ступенем охоплення планом доходи розділяють на: планові — це доходи, які передбачено планом, в основному це доходи від звичайної діяльності, а також непланові до яких відносять доходи, які не було передбачено планом або які неможливо спланувати. За ступенем узагальнення доходи поділяють на загальні – це сумарні доходи, а також середні доходи – це дохід, розрахований на одиницю реалізованої продукції.

Дата детальна класифікація необхідна для того, щоб забезпечити можливість формування максимально повної інформації про доходи.

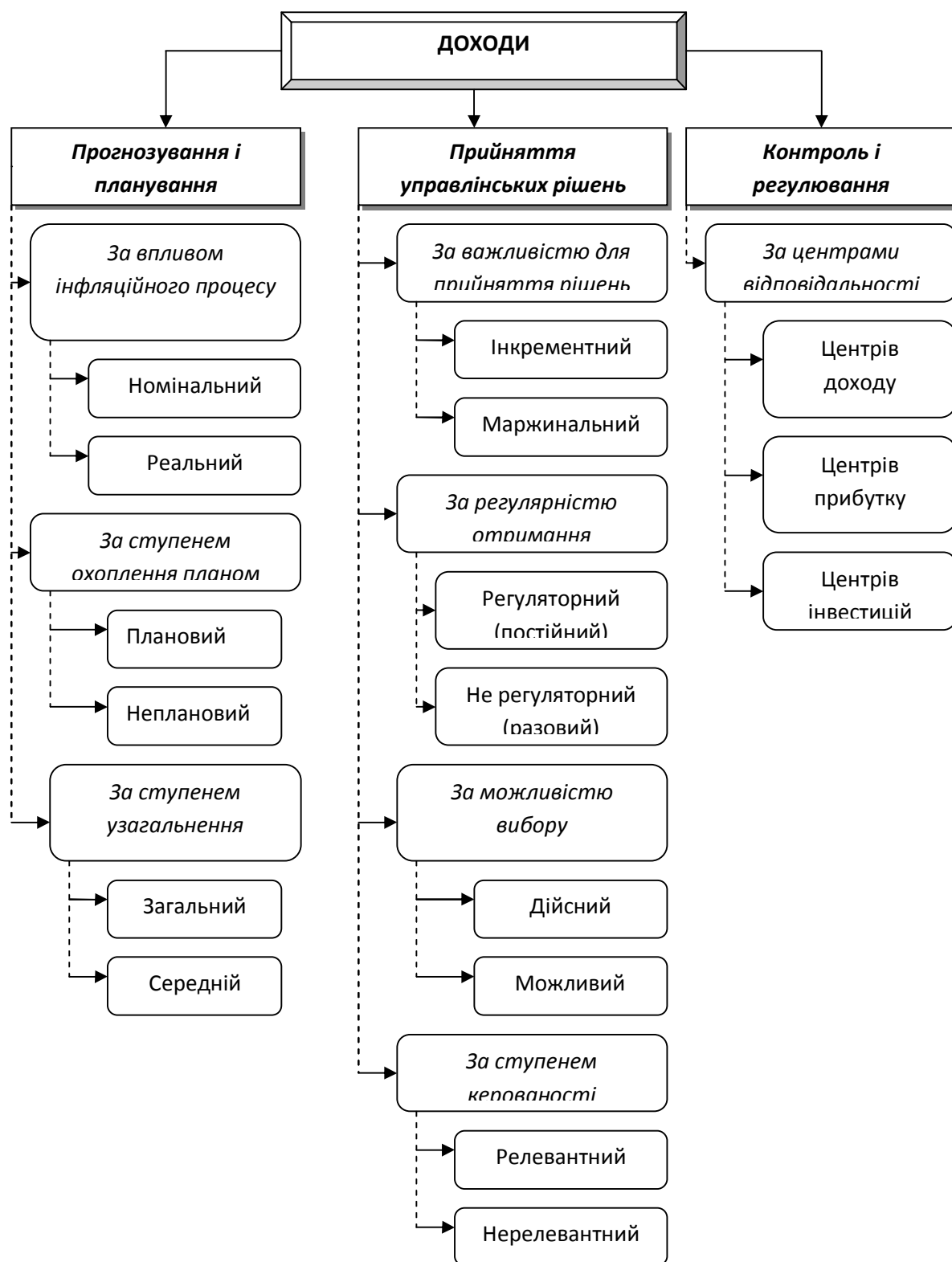


Рис. 1.12. Класифікація доходів підприємств в управлінському обліку

Джерело: систематизовано за результатами теоретичних досліджень

З метою прийняття управлінських рішень дохід слід класифікувати: за важливістю для прийняття рішень, де доходи поділяють на інкрементні – це додаткові доходи, які виникають у разі продажу додатково випущеної партії продукції та маржинальні – це також додатковий дохід, але не на весь випуск, а

на одиницю продукції. В залежності від регулярності виникнення доходи поділяють на регулярні (доходи від звичайної діяльності) та нерегулярні (разові доходи).

За можливістю вибору доходи класифікують на дійсні, які можуть являти собою, зокрема, виручку, отриману від реалізації продукції та можливі доходи – це вигода, яку може отримати підприємство від прийняття альтернативного рішення. За ступенем керованості розрізняють релевантні доходи – це доходи, розмір яких може бути змінений унаслідок прийняття рішень та нерелевантні – це доходи, розмір яких не залежить від прийняття рішень. Таким чином, з вище наведеного можна зазначити, що класифікації доходів діяльності та їх оцінці відводиться центральне місце в системі обліку. Від того, яку прийняти облікову політику підприємства, залежить класифікація доходів та прийняті управлінські рішення.

1.3. Особливості формування фінансових результатів у сільськогосподарських підприємствах

Для точного виявлення ролі окремих факторів впливу на фінансові результати діяльності необхідно згрупувати їх за відповідними ознаками. Їх класифікація у будь-якому дослідженні має суттєве значення, оскільки допомагає глибше розкрити зміст процесів або явищ, їхні внутрішні зв'язки і залежності, визначити тенденції розвитку процесів або явищ.

В економічній літературі фактори виробництва групують за різними ознаками. Принципи групування факторів, які рекомендуються в літературі, мають ряд суттєвих недоліків: вони або не охоплюють усіх факторів, або допускають їх повторюваність у різних групах. Іноді у процесі групування порушується принцип економічної однорідності, мають місце то надмірне подрібнення, то звуження або спрощення. Надмірна деталізація факторів навряд чи є доцільною, оскільки це часто призводить до додаткових труднощів у плануванні, обліку та аналізі. Недоцільним є й надмірне укрупнення факторів, оскільки воно перешкоджатиме пошуку та аналізу додаткових можливостей.

Характеризуючи фактори виробництва в економічній літературі, як правило, дотримуються загальноновживаного за часів адміністративно-планової економіки поділу їх за складовими частинами на трудові, матеріальні та засоби праці. Проте за ринкових умов цей поділ потребує уточнення й коригування відповідно до світового досвіду, який виділяє такі групи: трудові, матеріальні, фінансові та земельні ресурси.

Однак, хоча й важливо згрупувати фактори за певною ознакою, але не менш важливо оцінити їх вплив на результативність підприємств, проте й досі на це питання немає однозначної відповіді. У процесі господарювання постійно змінюються ситуації і величина показників, що є результатом впливу певних факторів (рис. 1.13).

Фактором, який також зумовив зниження дохідності сільського господарства, стало витіснення товаровиробників з аграрного ринку. Канали збуту продукції монополізовано торговим і фінансовим капіталом, в яких переважають тіньові схеми обміну, відсутні дієві механізми державного регулювання ринку, що не дає змоги підтримувати сприятливу для товаровиробника цінову політику та збалансований попит і пропозиції [31].

Не забезпечено нормального функціонування ринкової інфраструктури, не розвивається біржова торгівля, майже відсутні оптові ринки, не діють збутові кооперативи. У сфері збуту продукції переважають тіньові відносини. Домінуючі позиції належать монопольним структурам, – переробники, трейдери, постачальники пального, електроенергії, добрив і т. д., які здійснюють масований тиск на товаровиробників, часто демпінгують ціни на продукцію, ускладнюють її збут. Неприпустимими є практика адміністрування на ринку, зміни в законодавстві, тіньові методи роботи.

Тому гостро постає питання переходу до кооперативних форм взаємовідносин у всьому ланцюгу: виробництво – переробка – торгівля, з метою забезпечення справедливого розподілу кінцевої ціни на продукцію. Однак держава належним чином не сприяє аграрним підприємствам у створенні

матеріально-технічної бази та функціонуванні кооперативів, як це здійснюється в ринково розвинених країнах.

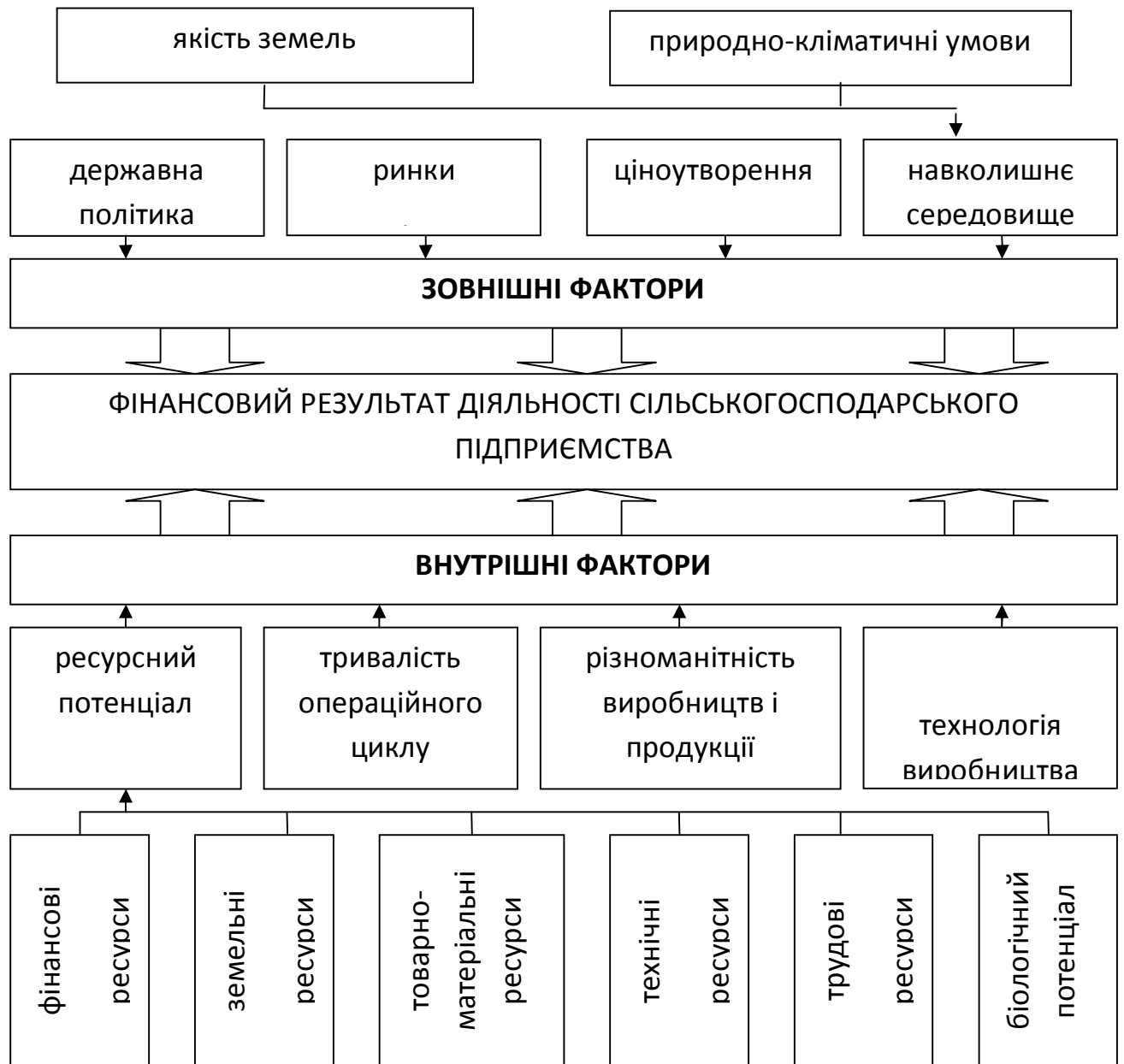


Рис. 1.13. Факторна модель формування фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: систематизовано за даними [26, 31]

Головним фактором впливу на дохідність сільськогосподарських підприємств є їх ресурсне забезпечення, тобто наявність землі, матеріально-технічних засобів, трудових ресурсів. Найсуперечливішими і заполітизованими залишаються земельні відносини, питання щодо яких потребують

невідкладного вирішення. Через невизначеність земельних відносин не задіяно належним чином земельний ресурс як економічна складова та основа стабільного розвитку сільськогосподарського виробництва і сільських територій.

Проблема взаємозв'язку якості земель і доходів виробників сільськогосподарської продукції є однією з провідних в економічній науці.

Родючість ґрунту залежить не тільки від його властивостей, а й від навколишнього середовища, вирощуваної культури та агро-технологічних прийомів. Крім кліматичних та інших факторів на родючість впливає хімічний склад орного шару ґрунту, тобто вміст необхідних для рослини поживних речовин. Для росту й розвитку рослин необхідні не тільки волога та живлення, але і повітря, відповідний стан ґрунту для вільного проникнення кореневої системи, відсутність токсичних речовин та ін.

Родючість ґрунту – це результат взаємодії природних та економічних процесів у конкретних умовах ведення землеробства. У зв'язку з цим економічна наука розрізняє природну, штучну та економічну родючість ґрунту, яка є органічною єдністю природної та штучної родючості. Цінність землі визначає її здатність задовольняти особисті й економічні потреби людей. Вкладена в землю праця, що перетворює її у цінність, тим самим перетворюється у капітал, оскільки капітал – це сукупність різноманітних і відтворюваних економічних ресурсів, які дозволяють отримати дохід. Земля як фактор виробництва у ринкових відносинах одночасно виступає і як просторово обмежений матеріальний об'єкт, і як одна з форм матеріалізації капіталу.

Прибутковість використання певного класу земель формується не тільки під впливом їхньої якості, а й залежно від продукції, що виробляється на цих землях. Її структура впливає на рівень і масу диференціальних доходів внаслідок дії механізму, який формується двома складовими: величиною витрат у розрахунку на 1 га посіву певної культури та рівнем окупності цих витрат. Чим більші витрати і вища їх окупність, тим більша величина диференціальних доходів у розрахунку на одиницю земельної площі.

Одні й ті самі землі можуть бути придатними для вирощування одних сільськогосподарських культур і гіршими – для інших.

Від правильного використання земель залежить вихід продукції, а отже і виторг від реалізації продукції та величина витрат у розрахунку на одиницю земельної площі, а відтак, і прибутковість.

Матеріали земельного кадастру дають підстави для визначення впливу різниці в родючості земель на прибутковість виробництва. Кількісна оцінка впливу інших складових якості земель на рівень прибутковості потребує подальших розробок в експериментальному порядку.

Неконтрольоване розорювання земель призвело до порушення збалансованого співвідношення площі ріллі, луків і водоймищ, що негативно позначається на ефективності використання земельного фонду. Оптимальним відображенням дестабілізуючих угідь (рілля, сади) до стабілізуючих (природні кормові угіддя, ліси, лісосмуги) повинно бути відношення, яке не перевищує одиниці. Це означає, що розораність території не повинна перевищувати 40%, а частина ріллі в площі сільськогосподарських угідь – 50%. Безумовно, що зменшення частини площі ріллі не може негативно не позначатися на обсязі виробництва продукції рослинництва, тому зменшення слід компенсувати за рахунок підвищення рівня інтенсивності виробництва.

Відбувся спад виробництва продукції тваринництва, що зумовлено не тільки зменшенням поголів'я тварин, але і значною мірою зниженням продуктивності. Основними причинами цього явища є недостатній рівень і неповноцінність годівлі. Знизилась і матеріальна заінтересованість працівників, що негативно впливає на кінцеві результати їх роботи. Зменшення обсягів виробництва продукції тваринництва також позначилося на рівні натуральних показників економічної ефективності використання земельних угідь.

Нині, як власники, так і користувачі земельних ділянок практично не мають змоги здійснювати заходи поліпшення земель і навіть не заінтересовані в цьому. Стан аграрної реформи в Україні визначається утворенням великої кількості землевласників де-юре, більшість з яких де-факто не бере участі ні у виробничому процесі, ні в управлінні виробництвом, оскільки дуже швидко

відбулося відчуження власника від земельної власності внаслідок впливу демографічних, економічних і соціальних чинників. Значна частина землевласників (люди похилого віку, не забезпечені засобами виробництва) здають свою власність (землю) в оренду найманим керівникам і тільки деяка частина землевласників організує власні підприємства – сімейні або фермерські. Аграрна виробнича система стає дуже нестійкою: при низькому рівні орендної плати невдоволені власники шукають іншого керівника, підприємства нерідко поділяються на кілька дрібних, а успішніші беруть в оренду землі збанкрутілих сусідніх підприємств. По суті власники земельних ділянок не є власниками підприємств, керівники ж підприємств володіють тільки незначною їх частиною і в цих умовах кожен із них дбає не про підприємство в цілому, а тільки про свої інтереси.

Процес відчуження власника від користування землею й управління виробництвом супроводжується руйнацією історичних великих підприємств аграрної сфери і створенням менш ефективних дрібних за розміром і обсягами виробництва товарної продукції. Аграрний сектор економіки поповнився великою кількістю дрібнотоварних підприємств виробництва, негативні наслідки якого для раціонального використання земель описав К. Маркс.

В умовах існування земельного ринку й визначення ціни землі вилучення капіталу на купівлю додаткових ділянок для дрібних власників означає зменшення того капіталу, яким вони розпоряджаються у сфері виробництва і, таким чином, зменшення економічної бази відтворення. Для таких підприємств визначення будь-якої ціни на землю, а тим більше високої, заважатиме ефективному веденню виробництва, очевидно, цей факт варто вважати серйозним обмежувальним чинником встановлення високих цін на землю. Підкреслимо, що і для великих аграрних і аграрно-промислових підприємств установлення високих цін на землю не вигідне, тому що суперечить завданню інтенсивного ведення землеробства. За умови, коли аграрним підприємством керує найманий менеджер, високі ціни на землю також не вигідні, оскільки підвищується її родючість, цінність, а отже і розмір орендної плати, що в свою чергу призведе до збільшення орендних платежів.

За роки становлення ринкової економіки в Україні по суті не здійснюються заходи хімічної меліорації земель, практично вичерпано створений багаторічною працею ресурс родючості і тепер прискорено відбувається процес виснаження та деградації ґрунтів.

Однією із проблем багатуукладного сільського господарства, що вже окреслились у процесі його реформування, є порушення оптимальної структури посівних площ, яка повинна передбачати не тільки повний набір різних культур, їх співвідношення та чергування, а й враховувати особливості ґрунтів, природно-кліматичні умови господарювання. Запровадження сівозмін, які передбачають насичення сівозмін траво-бобовими сумішками, контурно-смугове розташування посівів при чергуванні смуг багаторічних трав із смугами озимих або ярих колосових, підбір різних способів обробітку ґрунту, їх правильне проведення зменшить ерозійні процеси і дасть змогу відновити природну родючість земель, що приведе до підвищення урожайності й поліпшення якості продукції.

Недосконалість аграрної і технічної політики держави, непослідовність і нерішучість виконавчих органів призвели до кризового зниження технічної й енергетичної оснащеності сільськогосподарського виробництва. Матеріально-технічна база його послаблена. Через низький рівень забезпеченості сільськогосподарських підприємств матеріально-технічними засобами не виконуються окремі технологічні операції. Загальні втрати сільгосптоваровиробників, пов'язані з нестачею та низьким технічним станом машин, за недобором врожаю становлять понад 30 %, за перевитратами пального – близько 15 %.

Відомо, що рівень потенційних можливостей підприємства залежить від збалансованості матеріальних ресурсів, їх раціонального кількісного та якісного співвідношення, відповідності вимогам новітніх технологій. Зміни у виробництві продукції потребують певних змін технології й технічної сумісності машин з його вимогами. Технічні засоби повинні відповідати технологічним потребам, а не технологія пристосовуватись під наявні матеріально-технічні засоби.

Зрозуміло, без радикального оновлення основних засобів, без відповідного рівня енергоозброєності праці в сільськогосподарських підприємствах неможливо забезпечити належний рівень виробництва обсягів та якості продукції, конкурентоспроможності галузі.

Техніка й обладнання повинні бути високоякісними, ремонтпридатними, пристосованими до обслуговування. Головним для придбання вітчизняної техніки, а також для відродження машинобудування є гарантовані державою оптимальні ціни на продукцію сільського господарства, не нижчі від світових. В Україні, внаслідок дії багатьох чинників, ціни на сільськогосподарську продукцію не відшкодовують витрати виробництва для більшості виробників. Вкрай складним залишається фінансовий стан галузі. Тому слід вирішити на державному рівні питання взаєморозрахункових відносин між промисловістю та сільським господарством.

Сучасний стан в Україні із взаєморозрахунками за послуги сільгосптоваровиробникам не врегульований, тоді як у розвинених країнах це контролюється державою, де договірні ціни за послуги визначають на базі стабільного показника, яким є повні енергетичні витрати.

Успіх у виконанні робіт, що пов'язані з постачанням, технічним обслуговуванням і ремонтом, а також використанням сільськогосподарської техніки, залежить значною мірою від чітко налагоджених договірних економічних взаємовідносин між заводами-виготовлювачами, службами технічного сервісу та споживачами машин.

Відносини під час виконання матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств залежать від структури виробничо-технічних зв'язків між споживачами – посередниками – заводами-виготовлювачами. У ринкових умовах вони мають базуватися на таких принципах:

- взаємна заінтересованість партнерів у виконанні договірних робіт;
- впровадження економічних стимулів (санкцій) залежно від результатів роботи;
- уникнення монополізму під час виконання послуг.

Одним з основних напрямів підвищення ефективності діяльності суб'єктів аграрного сектору має бути:

- створення належної ринкової фінансової інфраструктури;
- переоснащення заводів сільськогосподарського машинобудування з метою випуску техніки, яка забезпечуватиме впровадження сучасних високопродуктивних і ресурсозберігаючих технологій;
- переоснащення матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств із використанням удосконаленого довгострокового кредитування, частковою компенсацією вартості техніки державою, розвитком системи фінансового лізингу, підтримкою розвитку інфраструктури матеріально-технічного забезпечення, формуванням механізмів і визначенням управлінських структур, які забезпечуватимуть її реалізацію на всіх рівнях.

У період дії інфляційних процесів, щоб уникнути необ'єктивності при формуванні цін на послуги технічного сервісу, оцінку виробничих витрат доцільно вести на базі незалежного стабільного показника, яким може бути показник повних витрат енергії. Маючи нормативну базу повних витрат енергії на сільськогосподарську продукцію, технічні засоби та послуги техсервісу і методику їх трансформування у грошову форму з урахуванням поточних цін, стає можливим налагодити паритетні відносини між виробничими суб'єктами.

В Україні слід розробити нормативну базу повних енергетичних витрат на всі види виробництва сільськогосподарської продукції, роботи та послуги подальшим трансформуванням енергії у гроші (за цінами на даний момент), що забезпечить еквівалентний обмін між виробничими структурами. Все це треба обумовити відповідними державними законодавчими актами.

Нині основна увага має бути спрямована на розробку надійного механізму створення і функціонування ринку матеріально-технічних засобів виробництва та інженерних послуг. У сучасних умовах практично відсутня організаційно-економічна і нормативно-правова база з питань матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств, тоді як прогрес розвитку аграрного сектору можливий за умови оновлення матеріально-технічної бази, підвищення рівня механізації та електрифікації виробництва.

На етапі перетворень, які відбуваються в сільському господарстві України, зокрема в економічних і земельних відносинах, слід мати надійний механізм створення і функціонування ринку засобів виробництва та технічного сервісу. Це дасть можливість досягти стабільності та забезпечити розвиток сільського господарства.

На даному етапі більшість сільськогосподарських підприємств відчують гострий дефіцит у робочій силі, який є наслідком низьких темпів відтворення трудових ресурсів, продовження міграції, особливо молоді. Ця проблема посилюється з широким впровадженням у виробництво досягнень науково-технічного прогресу, що обумовлює підвищення вимог до якісної підготовки працівників агропромислового комплексу.

Оптимізація прибутковості сільськогосподарських підприємств можлива при забезпеченні їх трудовими ресурсами в необхідній кількості та відповідної якісної структури, чого можна досягти вирішенням проблеми закріплення кадрів на селі.

Отже, характерні ознаки виробничого процесу в аграрних підприємствах різних організаційно-правових форм визначають специфіку формування фінансових результатів, завдання обліку й аналізу, вимоги до їх організації і належного функціонування. Особливості технології вирощування сільськогосподарської продукції та умови її реалізації зумовлюють виділення факторів, які впливають на результативність виробництва, зокрема: матеріальні та трудові ресурси, природно-кліматичні умови, якість і наявність земельних ресурсів, тривалість операційного циклу, біологічні активи, різноманітність продукції та виробництв, ринки збуту, технологія і сезонність виробництва. Особливості сільськогосподарської діяльності потребують адекватного відображення в обліку і звітності, розробці нових методик аналізу, контролю та комп'ютерних програм для належного інформаційного забезпечення керівників з метою своєчасного прийняття обґрунтованих управлінських рішень

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА, ОРІЄНТОВАНА НА ЕФЕКТИВНЕ УПРАВЛІННЯ

2.1. Організація обліку процесу формування фінансових результатів, орієнтована на потреби управління

У процесі запровадження ринкових відносин сільськогосподарські підприємства України постали перед низкою проблем щодо визначення фінансових результатів і відображення їх в обліку. Господарювання в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та обґрунтованих рішень стосовно питань управління факторами результативності, зокрема витратами й доходами. Проблема організації вискоєфективної системи обліку витрат і доходів, визначення прибутку (збитку), яка б сприяла надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління, постає дуже гостро.

Питання бухгалтерського обліку фінансових результатів регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві, іншими законодавчими і нормативними актами [73].

Вдосконалення потребує існуюча класифікація фінансових результатів для забезпечення користувачів оперативною й достовірною інформацією. Уточнення потребує діючий порядок розрахунку фінансових результатів.

У процесі визначення прибутку головну роль відіграє науково обґрунтоване, належним чином задокументоване, своєчасне, повне й достовірне відображення доходів і витрат, адже саме ці два фактори є визначальними в процесі формування кінцевого фінансового результату діяльності господарюючого суб'єкта. Виходячи з цього першочергового значення набуває правильно налагоджений облік витрат на виробництво продукції, що є основою

поліпшення системи ціноутворення, оптимального використання матеріальних і трудових ресурсів, зниження собівартості, ефективного використання техніки тощо. Тому порядком їх формування і відображення в обліку повинен бути чіткий і зрозумілий.

Із прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» дохід від первісного визначення біологічних активів і сільськогосподарської продукції одержаних у наслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, а також їх відображення за справедливою вартістю на дату балансу будуть збільшувати загальну суму чистого прибутку підприємств за рахунок доходів, які не підкріплені виручкою. Також у вітчизняній практиці згідно з податковим законодавством передбачається визначення валового доходу, який не завжди має реальне наповнення фінансовими ресурсами, тому у визначенні поняття «дохід» варто робити акцент на «реальні грошові кошти» [81].

Важливу роль в організації облікового процесу відіграє групування витрат. Так, групування їх за економічними елементами згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [77] не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю виявляє їхню роль у технологічному процесі виробництва. Тому виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями. На відміну від групування за елементами, яке визначає, що і в якому обсязі витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційне групування витрат показує їх напрям: де і в зв'язку з чим вони понесені. Статті калькуляції є основою організації планування, обліку й аналізу витрат виробництва за їх видами і місцем виникнення.

Групування витрат за економічними елементами здійснюються у всіх галузях народного господарства. Це дає змогу встановити потребу в основних і оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів витрачено, незалежно від того, де вони здійснені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Таке групування використовується для складання кошторису підприємства. В свою чергу, складання кошторису допомагає зв'язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання щодо зниження

собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс.

Однак класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. З цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється сільськогосподарськими підприємствами самостійно на підставі Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднанні в статті, специфіки підгалузі, характеру виробленої продукції, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість виробів.

Облік витрат виробництва – це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції [86].

Для цілей обліку й аналізу витрати, які формують собівартість продукції, необхідно групувати за місцем їх виникнення, оскільки витрати виробництва найдоцільніше контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де безпосередньо здійснюється процес виробництва або обслуговування. Тому при аналітичній деталізації та групуванні витрат вирішального значення набувають такі об'єкти їх обліку, як місце виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності. Розвиток обліку за цими об'єктами визначає головний напрям удосконалення виробничого обліку, контролю й управління формуванням витрат виробництва. Ці поняття поглиблено досліджуються

впродовж останніх десятиліть, проте до цього часу не склались їх однозначні визначення і розуміння [86].

Облік витрат виробництва в сільськогосподарських підприємствах можна вести кількома варіантами [89]:

- а) за методикою фінансового обліку;
- б) за методикою управлінського обліку, який узгоджується з фінансовим;
- в) за спрощеною методикою, коли облік має вестися за галузями (підрозділами) виробництва.

Першим методом обліку витрат слід вважати облік у фермерському господарстві, коли фінансовий результат діяльності підприємства визначається за схемою:

$$\Pi = Д - В; \quad (2.1)$$

де: Π — результат діяльності господарства; $Д$ — дохід господарства (виручка від реалізації продукції); $В$ — витрати виробництва.

Остання величина (витрати на виробництво) розраховується за методиками фінансового обліку, коли витрати виробництва ($В$) визначаються за схемою:

$$В = О + Мв + Ів \pm Зм \pm Зх \pm Знв; \quad (2.2)$$

де $О$ — оплата праці на виробництво продукції; $Мв$ — матеріальні витрати, що становлять вартість придбаних матеріальних цінностей; $Ів$ — інші витрати; $Зм$ — залишки матеріальних цінностей на початок і кінець звітного періоду; $Зх$ — залишки вартості молодняку на вирощуванні та відгодівлі на початок і кінець звітного періоду; $Знв$ — залишки незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду.

Тобто, собівартість виробленої продукції визначається витратами на придбання матеріальних цінностей плюс перехідні залишки на початок року матеріалів, продукції, молодняку тварин та незавершеного виробництва і мінус ці ж залишки на кінець звітного періоду та інші витрати, що стосуються виробництва продукції звітного періоду. Така схема обліку (визначення) витрат доцільна для малих господарств, з невеликою кількістю видів виробленої

продукції, в яких працює господар і члени його сім'ї, адже в кінцевому підсумку дрібного підприємця цікавить не стільки, в яку суму йому обійшлася одиниця виробу, а скільки вдалося заробити на виробництві продукції. За цих умов облік витрат виробництва здійснюється з використанням рахунків класу 8. За цієї схеми обліку собівартість продукції не калькулюється, а фінансовий результат визначається шляхом виключення з чистої собівартості реалізації (виручка від реалізації продукції за цінами, що діють на момент складання звітності) очікуваних витрат на завершення виробництва і збут, включаючи і загальногосподарські витрати [89].

При цьому загальні витрати за елементами (у невеликих господарствах для цього можна використати один синтетичний рахунок), зменшені на вартість перехідних запасів, списується на рахунок 90 «Собівартість реалізованої продукції», а доходи від реалізації – відображають на рахунках класу 7.

Другий метод обліку витрат використовується у великих сільськогосподарських підприємствах із значною кількістю виробничих підрозділів. При цьому має бути враховано, що для цих підприємств характерний попередільний напівфабрикатний метод обліку витрат, за яким вони мають обліковуватися в розрізі окремих об'єктів обліку витрат. Облік витрат за елементами, як правило, ведеться не в цілому по підприємству, а по основних галузях (рослинництва і тваринництва), що підтверджується і потребами звітності. Тому вести облік на засадах фінансового обліку, наприклад, як це передбачено за попереднім методом, не доцільно. За цим методом для обліку витрат використовують рахунок 23 «Виробництво», який повинен мати такі субрахунки: 231 «Рослинництво»; 232 «Тваринництво»; 233 «Допоміжні виробництва», 234 «Промислові виробництва» та ін..

Аналітичні рахунки відкриваються відповідно до об'єктів обліку витрат, передбачених Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання

собівартості продукції (робіт, послуг). Центрами відповідальності є внутрішньогосподарські підрозділи, склад яких визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення техніки тощо.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу доходу, підприємства можуть вести облік витрат в цілому по конкретних виробничих кооперативах та інших господарських підрозділах без деталізації за окремими сільськогосподарськими культурами, видами і групами худоби та птиці, видами виробництв. Аналогічно складається кошторис витрат та визначається обсяг виходу продукції в розрізі сільськогосподарських культур, видів і груп худоби та птиці. Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до кошторисних витрат, а за їх відсутності – пропорційно до нормативних витрат згідно з технологічними картами або укрупненими нормативами.

Непрямі витрати попередньо накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які в кінці звітного періоду списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькуляції в межах норм. Витрати не пов'язані з процесом виробництва групуються на рахунках 92-94. В кінці звітного періоду накопичені витрати списують безпосередньо в дебет рахунка 79 «Фінансові результати» [45].

Така організація обліку виробництва не дозволяє в системному порядку визначити фактичну, повну собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг).

Однак, незважаючи на низьку потребу в бухгалтерській інформації, характерну для нинішньої ситуації, вимогою часу є підвищення значення облікової інформації, оскільки на сьогодні не існує інформації більш доступної та достовірної, ніж інформація бухгалтерського обліку. Адже вона формується на основі систематичного та суцільного документування всіх господарських операцій. При визначенні виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), а також при прийнятті рішень щодо управління вартістю слід користуватися

даними про облік витрат. З точки зору бухгалтерів та економістів формування частини вартості продукції, що складається із прямих витрат, не викликає запитань. Це пояснюється тим, що прямі витрати за економічним змістом на основі первинних документів можна віднести на конкретний вид продукції без додаткових розрахунків. Ця інформація систематизується у бухгалтерському обліку в розрізі загальних витрат на виробництво, окремих видів продукції та в розрізі витрат за елементами. Інша ситуація з накладними (непрямими) витратами, які неможливо відразу ж віднести на конкретний вид продукції.

Перш за все слід визначити непрямі витрати, їх нормативне визначення наведено у пункті 4 ПБО 16 «Витрати» [77]: «Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом». Але поняття «економічно доцільний шлях» – нормативом не роз'яснюється. Різні тлумачення щодо даного поняття наявні в періодичних спеціалізованих виданнях, де фахівці схиляються до думки, що це і є логічним обґрунтуванням зв'язку витрат із певним видом продукції (робіт, послуг).

Виходячи з цього, до непрямих витрат відносимо:

- транспортно-заготівельні витрати;
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут тощо.

Але не всі непрямі витрати беруть участь у формуванні виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) чи собівартості товарів за вимогами положень бухгалтерського обліку. Так, у формуванні виробничої собівартості або собівартості товарів беруть участь лише транспортно-заготівельні витрати (у складі вартості запасів) і загальновиробничі витрати. Щодо адміністративних витрат, витрат на збут, то ці витрати у фінансовому обліку не розподіляються та не включаються до виробничої собівартості чи до собівартості реалізації, а загальною сумою відносяться на витрати звітного періоду. Однак ці витрати мають вагоме значення у процесі планування та контролю витрат, при аналізі прибутковості кожного виду продукції (товарів, робіт, послуг). Тому питання їх

розподілу й визначення повної собівартості продукції, робіт і послуг є дуже важливим.

Стосовно розвитку фермерських господарств у нашій країні можна використати досвід аналогічних формувань США у визнанні ними своїх доходів і витрат. Зокрема, їм дозволено визначати фінансові результати діяльності за даними обліку руху грошових коштів. Відповідно до цього, загальну суму витрат фермер має право вираховувати з одержаних доходів, незалежно від того чи вони відносяться до реалізованої чи не реалізованої продукції. Крім того, їм дозволяється повністю списувати у витрати і суми по деяких видах капітальних вкладень, які здійснені у звітному періоді, до яких, зокрема, належать: витрати на вирощування виноградників до введення їх в експлуатацію, витрати на вирощування репродуктивного молодняку та інші [61].

На сьогодні існують різні види бухгалтерського обліку: фінансовий, податковий і управлінський. Кожен з них, як свідчить дослідження, використовує різні методи визначення фінансового результату (табл. 2.1), які по-різному впливають на величину фінансових результатів діяльності підприємств. Тому слід обрати той із них, який забезпечує найоптимальніше й точне відображення доходів у продавця та витрат у покупця товарів і найбільшою мірою відповідає міжнародним правилам економічних відносин.

Таблиця 2.1

Методи визначення фінансового результату для різних користувачів

Вид обліку	Метод визначення фінансового результату
Фінансовий облік	Метод нарахування і касовий метод
Податковий облік	За першою подією і касовий метод
Управлінський облік	Будь-який метод на вибір підприємства

Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [73] передбачено використання принципу (методу) нарахування та відповідності доходів і витрат. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності на момент їх виникнення,

незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, у вітчизняному бухгалтерському обліку визначення доходів і витрат ведеться методом нарахування. Він відповідає Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку і використовується в більшості країн світу.

У світовій практиці використовують ряд підходів до визначення фінансового результату діяльності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Підходи до визначення фінансових результатів у світовій практиці

Країна	Підходи до визначення фінансових результатів
Франція	Використовують єдиний рахунок результатів, де враховуються усі види результатів за рівнями звичайної, фінансової та екстраординарної діяльності
Німеччина	Рахунок прибутків і збитків ведеться за методом загальних витрат, враховуючи граничні суми покриття і відносячи їх на витрати, а решту платежів – безпосередньо на фінансові результати
Швейцарія	Визначається як різниця між доходами і витратами, які крім адміністративних і комерційних, включають накладні витрати. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, з урахуванням потужності обладнання
Японія	Застосовує ступінчасті варіанти визначення фінансових результатів, підсумовуючи результати внутрішніх центрів з метою визначення загального чистого прибутку підприємства

В Україні в обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності.

Чистий прибуток (збиток) включає:

- результат основної діяльності, що визначається як різниця між доходами від реалізації, іншими операційними доходами та витратами виробництва (собівартістю продукції) і витратами на збут;
- результат фінансових операцій, що визначається як різниця між доходами від фінансових операцій та фінансових витрат;
- результат іншої звичайної діяльності, що визначається як різниця між доходами від інвестиційної, іншої звичайної діяльності та витратами, пов'язаними з отриманням таких доходів.

Отже, кожен вид прибутку (збитку) від певного виду діяльності визначається як різниця між доходами, отриманими за цим видом діяльності, та витратами, понесеними у зв'язку з її веденням.

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) розраховується як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

На зміну показників прибутків (збитків) впливають як внутрішні, так і зовнішні фактори (рис. 2.1). Кожен фактор по-своєму впливає на результативний показник, окремі фактори розкладаються на ряд факторів нижчих рівнів. Зокрема, це стосується показників фінансових результатів від основної та іншої операційної діяльності тощо.

Впровадження ринкових механізмів господарювання зумовило необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку. Результатом цього є те, що організація бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах та його нормативно-правове забезпечення потребують удосконалення.

Тому прийняття та введення в дію Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 30 «Біологічні активи» є необхідним нормативним і методичним документом для сільськогосподарських підприємств з урахуванням специфіки їх діяльності [81].

Відповідно до вищезгаданого Положення, фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності складається з трьох складових:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансового результату від реалізації запасів — сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

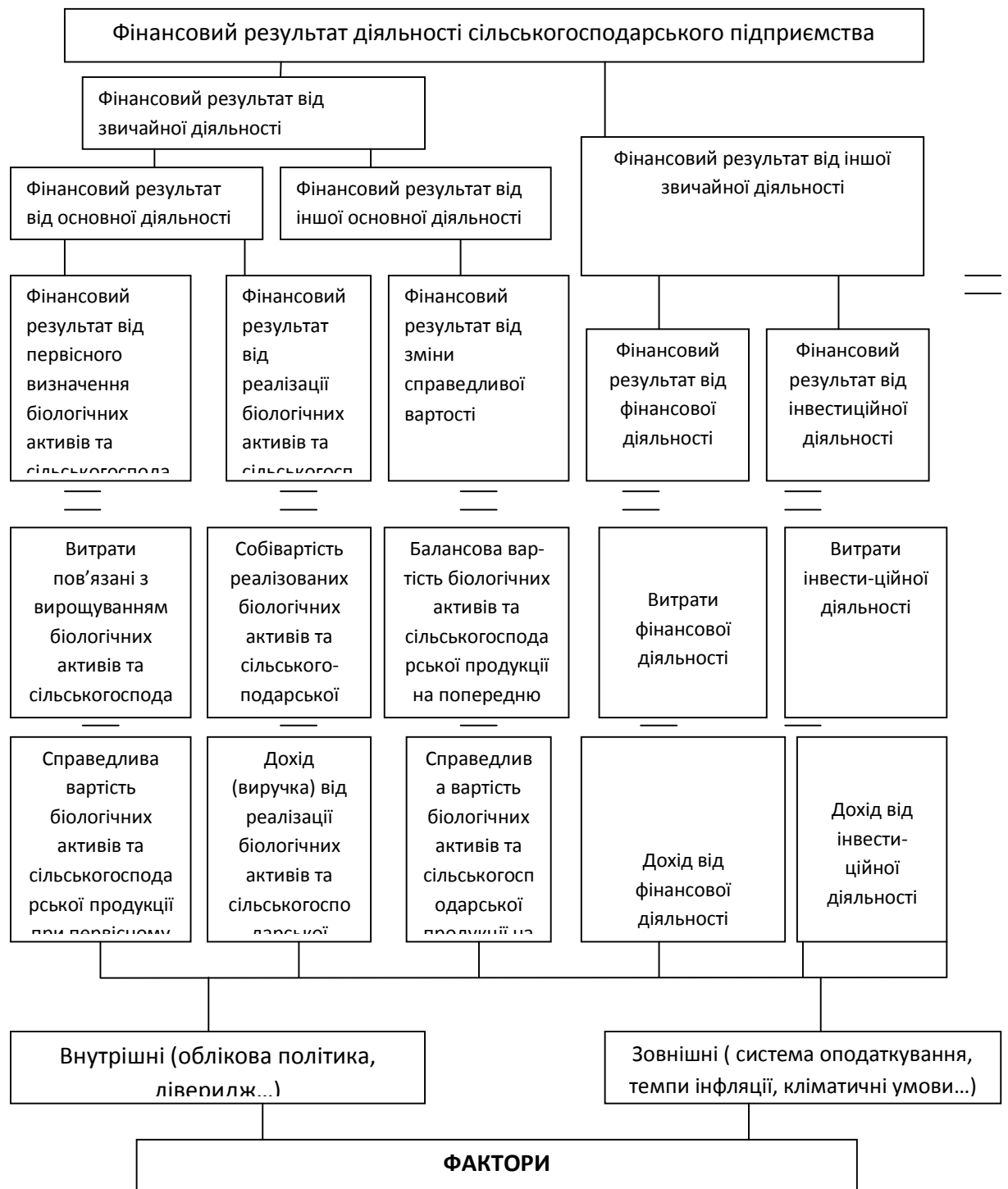


Рис. 2.1. Факторна модель формування фінансових результатів аграрних підприємств з урахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Джерело: сформовано на основі узагальнення нормативних джерел [81]

Алгоритм формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» наведено на рис. 2.2. Пунктом 18 П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено, що фінансовий результат від первісного визнання розраховується як різниця між вартістю біологічних

активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 Положення (стандарту) 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями [81].



Рис. 2.2. Формування фінансового результату за П(С)БО 30 «Біологічні активи»

Джерело: сформовано за даними [81]

У пунктах 9 і 12 вказано, що додаткові біологічні активи та сільськогосподарська продукція при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання їх відображається у тому звітному періоді, в якому вони відокремлені від біологічного активу [81].

Відповідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів здійснюється шляхом порівняння доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності. У п. 5.15 даних рекомендацій зазначено, якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи

довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При проведенні зазначеної операції, первісну вартість довгострокового активу попередньо зменшують на суму нарахованого зносу, а потім він переоцінюється до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу.

В практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можуть траплятися випадки, коли неможливо здійснити надійну оцінку справедливої вартості біологічного активу. Справедливу вартість біологічного активу не завжди можна оцінити з достатнім ступенем надійності. Визнання справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку (п.13—16 П(С)БО 30), які для сільськогосподарських підприємств визначати складно.

Наприклад у момент первинного визнання біологічного активу, стосовно якого відсутня інформація про ринкові ціни, а альтернативні розрахунки справедливої вартості не є надійними. В такій ситуації біологічний актив слід оцінювати за собівартістю за мінусом накопиченої амортизації та збитків від його знецінення. На випадок можливості оцінки біологічного активу за справедливою вартістю з достатнім ступенем надійності, підприємству необхідно перейти на оцінку за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу. Якщо довгостроковий біологічний актив включений в групу, яка призначена для реалізації, то, на нашу думку, необхідно взяти до уваги МСФЗ 5 «Довгострокові активи, призначені для продажу і припинена діяльність», яким передбачається зміна справедливої вартості. При визначенні собівартості, сум накопиченої амортизації та збитків від знецінення підприємствам необхідно керуватися П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 9 «Запаси». Якщо підприємство раніше оцінило біологічний актив за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу, то даний біологічний актив слід оцінювати за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на місці продажу до самого моменту їх вибуття.

Положення про відображення біологічних активів та сільськогосподарської продукції при оприбуткуванні, а також на дату балансу за справедливою вартістю викликало бурхливу дискусію через відмову від застосування як бази оцінки планової та фактичної собівартості сільськогосподарської продукції. З цього приводу вважаємо, що ціни реалізації, так само як і планова собівартість, або інша розрахункова величина є умовністю. Однак планова собівартість визначається в господарстві і є суб'єктивною умовністю (яка застосовується не тільки для оцінки продукції, але й для певних маніпулювань, зокрема при проведенні розрахунків з орендної плати). На відміну від неї ціни реалізації формуються в процесі обміну, тому є об'єктивнішими.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності простежується стійка тенденція до розширення кола активів, які оцінюються і, відповідно, відображаються у фінансовій звітності за справедливою вартістю.

Фактична собівартість сільськогосподарської продукції не враховує всіх факторів виробництва, а найголовніше – без яких сільськогосподарське виробництво взагалі неможливе, але які не мають грошової оцінки – це природно-кліматичні умови. Така ситуація з різними умовами бізнесу має вирівнюватися через вартість землі, як головного фактора виробництва, однак земля не амортизується, а іншого механізму включення її у собівартість немає. Щодо орендної плати, то на сьогодні не можна вважати її дієвим механізмом, оскільки ні ринку землі, ні ринку її оренди фактично не існує. Відповідно ці операції носять мають неринковий характер. Підтвердженням тому є розмір орендної плати, умови оплати, зростаюча заборгованість аграрних підприємств. Таким чином, при оцінці біологічних активів за собівартістю характерною є ситуація, коли однорідні активи, які мають однакові якісні характеристики та ціну реалізації, на балансах підприємств відображаються за різною оцінкою. Враховуючи, що більшість біологічних активів та сільськогосподарська продукція є ліквідними активами, така ситуація з їх оцінкою знижує об'єктивність фінансової звітності аграрних підприємств з метою оцінки їх платоспроможності.

Разом з тим норми П(С)БО 30 щодо оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції не є безальтернативними. Так, довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Так само і поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Доречно зауважити, що за економічним змістом категорія доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, одержаних внаслідок сільськогосподарської діяльності, не тотожна доходам і витратам, які визнаються згідно з П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» [76, 77].

Фактично, витрати від первісного визнання — це різниця між фактичною виробничою собівартістю сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів та оцінкою при їх оприбуткуванні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а дохід — це перевищення справедливої вартості зазначених активів, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу над їх фактичною виробничою собівартістю.

Запроваджена П(С)БО 30 модель обліку не передбачає традиційного закриття рахунків з обліку виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки оцінка оприбуткованої продукції не підлягає коригуванню, а різниця між витратами та вартістю оприбуткованої продукції, що виникає на рахунку 23, відноситься або до витрат від первісного визнання, або до доходів. Разом з тим П(С)БО 30 не виключає калькулювання фактичної собівартості сільськогосподарської продукції. За дебетом рахунка 23 формується вся необхідна для цього інформація. Відмінність від існуючого порядку полягає в тому, що визначена фактична собівартість не застосовується для оцінки

перехідних залишків сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів.

Сільськогосподарська продукція та біологічні активи після первісного визнання й оцінки за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, переводяться до категорії запасів. Відтак справедлива вартість сільськогосподарської продукції та біологічних активів, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, за умови не зменшення вартості цих активів до чистої вартості реалізації, буде собівартістю реалізації.

Порядок визначення та обліку доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів регулюється виключно П(С)БО 30. Відповідно норми П(С)БО 15 та П(С)БО 16 на ці доходи та витрати не повинні поширюватися [76, 77].

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції визначаються за кожним об'єктом обліку біологічних активів. З цією метою на рахунку обліку виробництва має бути забезпечена відповідність між витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, та вартістю отриманих біологічних активів і сільськогосподарської продукції за окремими видами біологічних активів та/або їх групами. Саме у зв'язку з цим до сільськогосподарської продукції, яку отримують від тварин на вирощуванні й відгодівлі віднесено приріст живої маси, хоча формально на нього не поширюється визначення сільськогосподарської продукції. Зміна цієї норми призведе до кардинальної перебудови обліку тварин на вирощуванні й відгодівлі у бік його ускладнення.

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції включаються до складу інших операційних доходів (витрат) в кінці звітного (календарного) року або на кожен дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів (витрат) від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, визначеної в кінці звітного (календарного) року. Суттєве збільшення операційного доходу (прибутку) поставить сільськогосподарські підприємства

в нерівні умови перед підприємствами інших галузей при оподаткуванні прибутку.

Дохід від первісного визнання активів і від змін справедливої їх вартості на дату балансу у складі інших операційних доходів збільшить загальну суму доходу підприємства і наслідком цього стане зменшення питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва у загальній сумі доходу. Це призведе до необґрунтованого посилення вимог при переході аграрних підприємств на фіксований сільськогосподарський податок. Для платників цього податку перехід на загальну систему оподаткування підприємств значно погіршить їх складний фінансовий стан. Тому вважаємо за потрібне удосконалити методики обліку доходів (витрат) від первісного визначення біологічних активів і сільськогосподарської продукції та від зміни їх вартості на дату балансу.

2.2. Облік фінансових результатів від реалізації продукції, робіт, послуг

Реалізація продукції окремого товаровиробника розглядається як невід’ємна частина суспільного процесу відтворення виробництва, матеріальних, природних, фінансових і трудових ресурсів, формування валового внутрішнього продукту. Перетворення товарних фондів підприємства на грошові відбувається на стадії обігу. На цій стадії здійснюється реалізація продукції, визнання її суспільної корисності й відшкодування індивідуальних витрат підприємства, що необхідно для відновлення процесу виробництва. Реалізація продукції – це визнання доцільності господарської діяльності підприємств, якісна оцінка проведених ними виробничих витрат. На стадії обігу господарства відшкодовують свої витрати, реалізують вартість додаткового продукту і одержують відповідний результат діяльності – прибуток або збиток.

Протягом 2018 р. сільськогосподарськими підприємствами (крім малих) області було реалізовано власно виробленої аграрної продукції на суму 12687 млн грн, з якої вартість продукції рослинництва становила 12164,8 млн грн

(95,9% загальної виручки), відповідно тваринництва – 522,2 млн грн (4,1%). Загальний обсяг реалізації аграрної продукції порівняно з попереднім роком зменшився на 15,1%, у тому числі продукції рослинництва – також на 15,1%, тваринництва – на 12,9%.

За статистичними даними упродовж 2018 р. аграрними господарствами області було продано 1474,3 тис. т культур зернових та зернобобових. У структурі реалізації зернових культур 56,7% припадало на пшеницю (на 2 в. п. більше, ніж у попередньому році), 24,2% - на ячмінь (на 2,3 в. п. більше), 15,2% - на кукурудзу (на 5,1 в. п. менше), 2,1% - зернобобові (на 1,6 в. п. більше). Слід зазначити, що збільшення обсягів реалізації, порівняно з попереднім роком, відбулося по зернобобовим культурам – у 3,4 рази, житу – у 2,1 рази, просу – у 1,8 рази, вівсу – у 1,6 рази. По решті культур зернової групи відмічалось зменшення обсягів продажу: гречки – на 57,8%, кукурудзи – на 37,7%, пшениці – на 13,9%, ячменю – на 8,3%.

Середня рентабельність операційної діяльності агросектору — 23%, знову-таки максимум по реальному сектору. Але всупереч позитивним загальними результатами всередині галузі спостерігаються значні коливання.

Рівень рентабельності операційної діяльності підприємств сільського, лісового та рибного господарства за 2018 рік становить 17,9%. Цей показник – найнижчий з 2014 року і на 4,5 відсоткових пункти менший, ніж у 2017 році (22,4%).

По причині високої циклічності сільського господарства коректніше розглядати ефективність вирощування культур у середньостроковій ретроспективі. Так, за останні п'ять років (2014-2018 рр..) серед зернових культур першість по прибутковості займає гречка. Її середня рентабельність за п'ять років склала 51%, а середня чистий прибуток з гектара - 2,6 тис. грн.. при середній врожайності 11,6 ц/га. Проте ця культура відрізняється рекордною циклічністю – за роком надприбутків слідує сезон затоварення і продажу в "мінус". Також в топ-3 найбільш рентабельних зернових культур потрапили рис (50%, або 7,1 тис. грн / га) і горох (35%, або 2,1 тис. грн чистого прибутку з гектара). Горох – це орієнтована на експорт культура, залежна від зовнішньої кон'юнктури. Що стосується рису, то після анексії Криму, де знаходилося більше 60% площ під цією культурою в Україні, його виробництво суттєво

скоротилося і не покриває навіть внутрішньої потреби. Олійні генерують рентабельність понад 30% навіть у недбайливих господарствах. Ріпак майже весь йде на експорт.

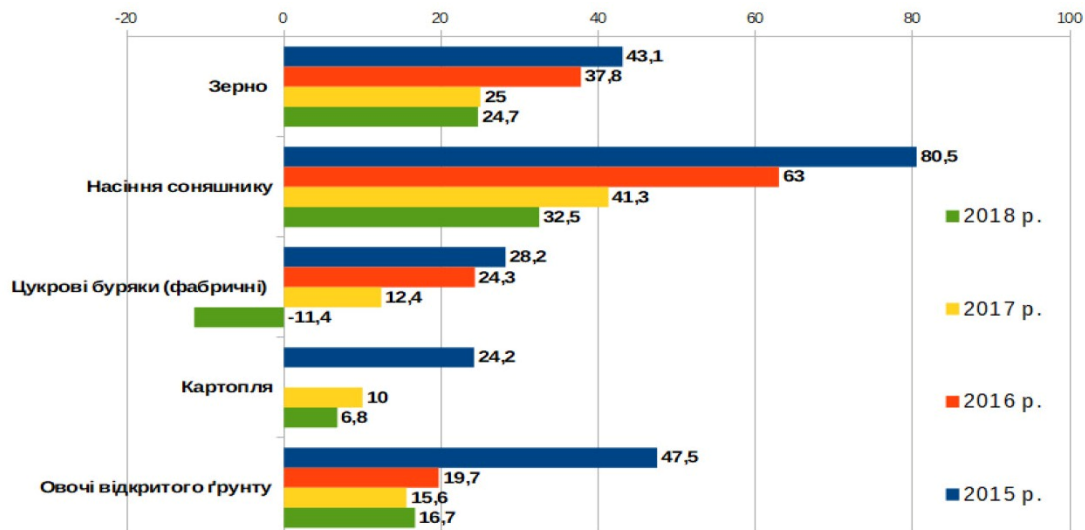


Рис. 2.3. Динаміка рівня рентабельності виробництва основних видів аграрної продукції сільськогосподарськими підприємствами України (у %)
 Джерело: складено за даними аналізу інформації Державної служби статистики України

Сільське господарство забезпечило 43,5% чистого прибутку усіх підприємств України. При цьому прибутки одержали 86,1% підприємств сільського, лісового та рибного господарства проти 72,5% в цілому по економіці.

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 антирекорд у -17,2%. Ніколи до цього вона не мала такого високого рівня збитковості, тоді як в окремі роки її максимальна рентабельність перевищувала 100% поріг. Фінансовий результат до оподаткування підприємств сільського, лісового та рибного господарства склав 67,9 млрд грн, в тому числі: збиткових – 26,4 млрд грн, а прибуткових – 94,3 млрд грн. Останній показник поступається за обсягами лише промисловості (278 млрд грн), торгівлі (177,6 млрд грн), а також фінансовій і страховій діяльності (111,9 млрд грн).

Фінансовий результат галузі (за КВЕД) зменшився проти 2017 року на 1,4 млрд грн, тоді як в цілому по економіці зріс майже в 1,6 разу – до 433,2 млрд грн.

Реалізація продукції, робіт і послуг є важливим і завершальним етапом кругообороту засобів підприємства. Місце і роль процесу реалізації у суспільному відтворенні визначаються відповідним господарським механізмом, який встановлює умови реалізації та розрахунки за продану продукцію, регулювання цінової політики, оподаткування, взаємовідносини між суб'єктами господарювання.

Основними елементами в процесі визначення фінансових результатів діяльності підприємства є доходи і витрати. Розглянемо порядок їх формування, принципи оцінки та визнання з урахуванням міжнародного досвіду.

У бухгалтерському обліку в поняття «реалізація продукції (товарів, робіт, послуг)» включають процеси: формування собівартості реалізованої продукції та формування доходів (виручки) від реалізації продукції [89].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

Процес реалізації являє собою сукупність операцій із продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності. У процесі організації обліку готової продукції велике значення приділяється первинним документам. Однією з проблем, яка виникає на цьому етапі, є відображення в документах обліку її руху на підприємстві. Це зумовлено тим, що контроль руху готової продукції виступає гарантом успішної роботи підприємства на ринку.

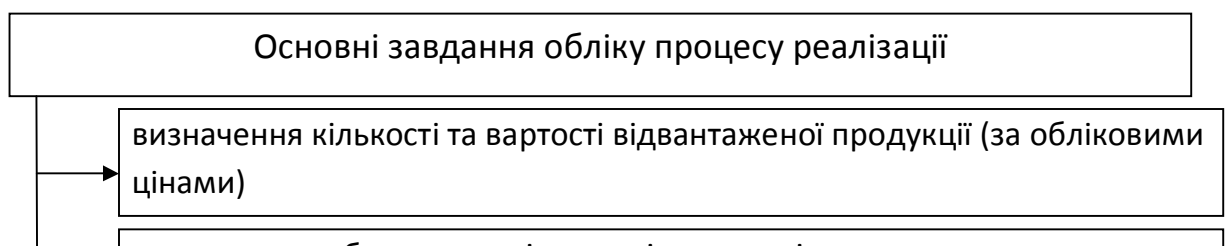


Рис. 2.4. Деталізація завдань обліку реалізації як процесу, що забезпечує отримання фінансових результатів

Джерело: систематизовано за результатами теоретичних досліджень

Недосконалість системи ведення первинного обліку та нехтування організаційно-технологічними особливостями виробництва і реалізації продукції згідно із затвердженими нормативно-правовими документами може призвести до неправильного та неповного оприбуткування одержаної продукції, невиконання матеріально-відповідальними особами своїх обов'язків, викривлень даних синтетичного та аналітичного обліку, а також до нерационального використання ресурсів підприємства.

Обсяги роботи працівників, які займаються безпосереднім оформленням і систематизацією документації, досить великі, тому створення більш простої та зручної системи документування шляхом запровадження уніфікованих форм є одним із можливих шляхів зменшення обсягів інформації, яка потребує обробки. Такий аспект удосконалення обліку дасть можливість збільшити продуктивність та ефективність роботи працівників, які займаються складанням документів

Для вирішення проблеми облікової документації та документообігу

пропонується вжити такі заходи:

- підвищити рівень об'єктивності аналітичної інформації, яка міститься у документації;
- підвищити оперативність оформлення та обробки інформації процесів виробництва, зберігання та реалізації продукції;
- підвищити рівень контролю обліку приходу і вибуття продукції, виробничих запасів і товарів;
- використовувати систему електронного документообігу під час реалізації готової продукції.

Це дасть змогу істотно прискорити проведення комерційних операцій, скоротити обсяги бухгалтерської документації, заощадити час співробітників і витрати підприємства, пов'язані з укладанням договорів, оформленням платіжних документів, поданням звітності у контролюючі органи, реєстрацією, ліцензуванням, отриманням довідок від різних державних установ; – здійснити повну автоматизацію облікового процесу, а також доопрацювати наявне бухгалтерське програмне забезпечення, що дасть змогу оптимізувати роботу облікового апарату.

За автоматизованої форми процес ведення вхідної інформації проводиться тільки один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів – складання реєстрів, звітності тощо – проводиться автоматично. Тим більше що програмне забезпечення дає змогу перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних актів, швидко виявити помилку і вказати способи її виправлення. Таким чином, підвищуються достовірність та оперативність інформації.

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з другого – проведення розрахунків згідно договірною ціною цієї продукції. Передача товарної продукції може здійснюватися за участю посередників. В такому випадку неминуче будуть виникати логістичні витрати.

У структурі сільського господарства України утворився перекис на

користь рослинництва, тому що там є швидка прибутковість. Але таке зростання створило і серйозні логістичні проблеми. Вже кілька років, як зерновики відчують брак вагонів для перевезення свого товару. із 800 чинних в Україні елеваторів тільки 50 можуть забезпечити повноцінні маршрутні перевезення, заповнюючи по 54 вагони. Транспортна держструктура здатна задовольнити лише 23% заявок на перевезення, повідомляє Українська зернова асоціація. Є чимало прикладів, коли елеватор вже проплатив вагони, але так і не дочекався їх подачі.

Логістика кожного окремого підприємства буде відрізнятися залежно від його характерних особливостей та визначених завдань. Логістична інформація в обліку має формуватися відповідно до визначених державою принципів, тому на підприємстві необхідно визначити елементи облікової політики щодо логістичних операцій та внести їх до Положення (наказу, розпорядження) про облікову політику підприємства та Положення про управлінський (внутрішньогосподарський) облік.

На підприємствах досить часто існує проблема вибору конкретних учасників процесу просування матеріального потоку від постачальника до споживача, інакше кажучи, визначення логістичних каналів та перетворення їх у логістичний ланцюг. Прийняття рішення про реалізацію продукції через агентську фірму на противагу безпосередній роботі зі споживачем є вибором каналу розподілу. Канали розподілу мають різну будову. У логістичних системах із прямими зв'язками канали розподілу не містять будь-яких оптово-посередницьких фірм. У гнучких і ешелонованих системах такі посередники є.

Здійснюючи процес реалізації сільськогосподарської продукції логістиці варто виділити ключову роль.

У межах трактування логістики як діяльності варто виокремити такі найбільш характерні складові:

- напрям діяльності, що спрямований на ефективне управління матеріальними і супутніми потоками у сферах постачання, виробництва та реалізації;

- форма оптимізації ринкових зв'язків, гармонізація інтересів учасників процесу товароруху, механізм досягнення компромісу між підприємством і споживачами;
- спосіб узгодження діяльності різноманітних служб, пов'язаних із матеріальним забезпеченням, плануванням виробництва, збутом продукції та управління ними;
- інструмент управління, що спрямований на раціоналізацію та оптимізацію руху логістичних потоків;
- процес управління рухом та зберіганням виробничих запасів і готової продукції в господарському обороті від моменту сплати коштів постачальникам до моменту отримання коштів за доставку готової продукції споживачу;
- сукупність певних дій з постачання, транспортування, складування та інших матеріальних та нематеріальних операцій, що здійснюються в процесі доведення сировини та матеріалів до виробничого підприємства, доведення готової продукції до споживача у відповідності з інтересами та вимогами останнього, а також передачі, зберігання та обробки відповідної інформації

Структура логістичної діяльності та її зміст узагальнені на рис. 2.5.

Для ефективної організації обліку логістичних витрат у межах облікової політики необхідно визначити основні об'єкти обліку:

- витрати на постачання (дослідження ринку закупівель, укладання договорів, приймання сировини і матеріалів та підготовка їх до виробничого споживання тощо);
- організація й управління виробництвом (технологічна підтримка виробництва, переналагодження устаткування, внутрішньовиробниче переміщення тощо);
- розподіл (пошук споживачів та одержання замовлень, підготовка продукції до відвантаження, планування каналів розподілу тощо);
- витрати на транспортування (вантажнорозвантажувальні роботи, витрати палива та електроенергії, оплата митних тарифів, податків та зборів, амортизація транспортних засобів, їх технічне обслуговування та

поточний ремонт, страхування вантажу, вартість транспортування продукції сторонніми організаціями, утримання водіїв тощо);

– витрати на утримання складів і зберігання запасів (вартість запасів, експлуатаційні витрати, упакування запасів, втрати від знецінення запасів, оренда складських приміщень, амортизація складських будівель та устаткування, утримання складського персоналу тощо).

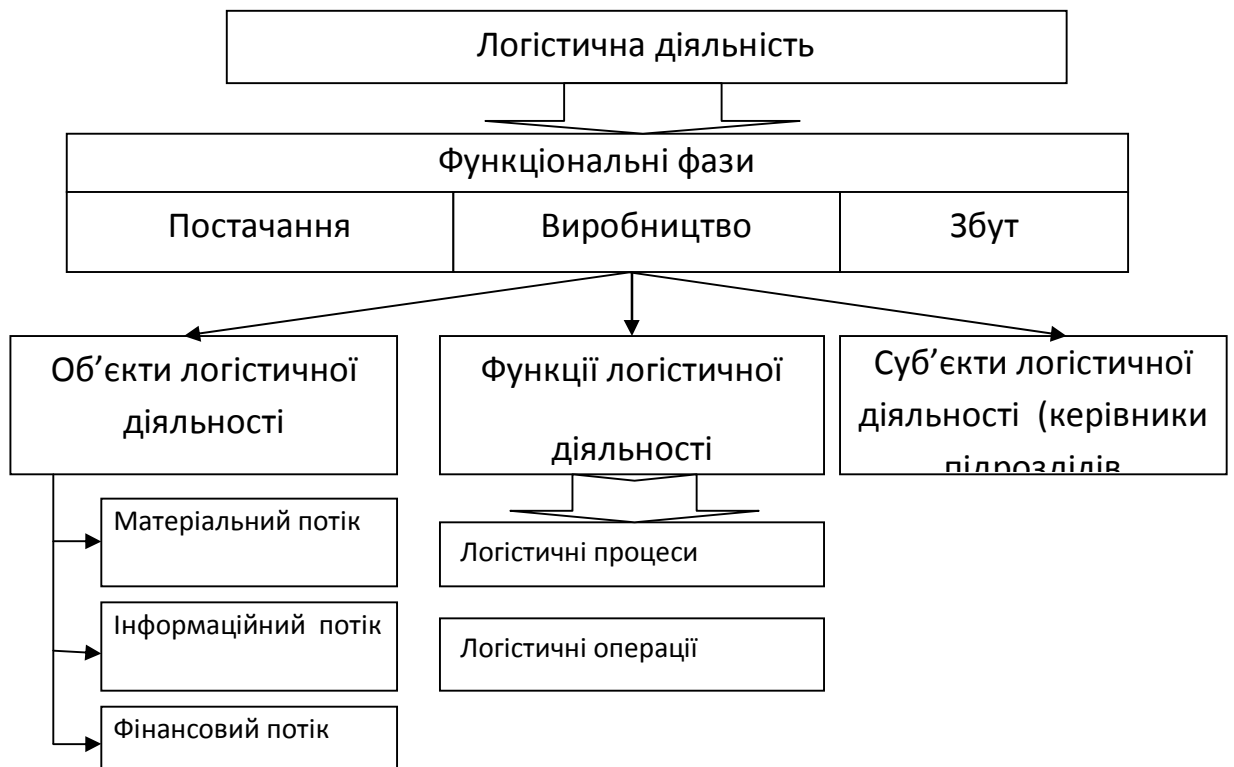


Рис. 2.5. Елементи організації логістичної діяльності. Що впливають на організацію обліку

Джерело: сформовано за даними теоретичних досліджень

Виходячи з того, що логістичні витрати, згруповані вище за об'єктами обліку, то є також необхідність формувати витрати за замовленнями, тобто ідентифікувати, оцінювати, планувати, вести їх облік, контролювати та здійснювати ці процедури за певними статтями витрат.

Необхідно визначити такі статті та приналежність кожного виду логістичних витрат до конкретного замовлення у розрізі цих статей. Для вдосконалення обліку реалізації готової продукції доцільним є розмежування витрат на збут, які пов'язані з доведенням наявної продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування, складування, витрати на

утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника.

Продаж результатів робіт (послуг) – будь-які операції цивільно-правового характеру з надання результатів робіт (послуг), з надання права на користування або на розпоряджання товарами, в тому числі нематеріальними активами та іншими ніж товари, об'єктами власності за компенсацію, а також операції з безоплатного надання результатів робіт (послуг).

Кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну для самого виробника – виробничу собівартість, іншу – для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

У процесі реалізації виникають витрати, які мають безпосередній вплив на фінансовий результат.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

- 1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик;
- 4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведених у пункті 6 П(С)БО 16 «Витрати»;
- 5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до інших положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

В процесі реалізації суб'єкт господарювання отримує дохід (виручку), який відображає важливий аспект фінансових відносин. Виручка є основним джерелом грошових надходжень і фінансових ресурсів суб'єктів

господарювання. Її обсяг та строки надходження безпосередньо впливають на фінансовий стан і платоспроможність підприємств. Від своєчасності та повноти надходження виручки залежить не лише внутрішнє виробниче відшкодування витрат та оплата факторів виробництва, необхідних для здійснення нового циклу виробництва, але і своєчасність та повнота виконання податкових зобов'язань, а також ліквідація іншої кредиторської заборгованості.

Від своєчасності і повноти надходження виручки значною мірою залежить стійкість фінансового стану підприємства та його забезпеченість власними оборотними засобами. Несвоєчасне надходження виручки може призвести до затримки розрахунків, сплати штрафів, втрати прибутку та сповільнення процесу виробництва. У кінцевому підсумку обсяг та своєчасність надходження виручки відбивається на фінансових результатах діяльності суб'єктів господарювання.

Обсяг виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) формується під впливом двох факторів:

а) кількості, асортименту та якості продукції (робіт, послуг), що підлягає реалізації;

б) рівня відпускних цін на товари (роботи, послуги) суб'єкта господарювання та рівня цін на фактори виробництва (природні ресурси, робочу силу і капітал), які використовує підприємство.

Безпосередній вплив на виручку від реалізації продукції (робіт, послуг) здійснює обсяг виробництва товарної продукції. Збільшення обсягу випуску товарної продукції і підвищення її якості за асортиментом, що відповідає попиту споживачів, сприяє росту обсягу виручки, оскільки така продукція реалізується за вищими цінами.

Тому важливо на етапі організації обліку врахувати необхідність відображення не лише суми отриманого доходу, а й забезпечення можливості формування інформації для аналітичної оцінки факторів, що безпосередньо впливають на його величину.

Розглядаючи облік готової продукції, робіт і послуг потрібно зазначити, що реалізованою вважається продукція (товари, роботи і послуги), продана на ринку споживачів. Обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є одним із показників діяльності господарюючих суб'єктів. За своїм економічним змістом фактична величина реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства, виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включає фінансовий результат від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), одержання якого є метою створення даного підприємства, а для установ і організацій, які не знаходяться на господарському розрахунку і одержують доходи від господарської та іншої комерційної діяльності, - суму перевищення доходів над витратами, здійсненими для отримання таких доходів.

Найбільш повну інформацію про фінансові результати містить показник «фінансовий результат за сегментами», передбачений П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Прибуток (збиток) за сегментами систематизує фінансову інформацію за принципом виділення конкретного виду економічної діяльності, враховує як додаткові витрати, включені до повної собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), так і інші доходи від звичайної діяльності, окремих господарських операцій (видів діяльності), які забезпечують (безпосередньо відносяться) до визначеного обліковою політикою сегмента.

Наявність у бухгалтерській звітності трьох видів фінансових результатів дає можливість проводити всебічний аналіз сукупних доходів підприємства, доходів у розрізі окремих сегментів, виявляти вплив додаткових доходів і витрат на ефективність окремих галузей виробництва. Додаткова фінансова звітність «Інформація за сегментами» містить фінансові показники, класифіковані за ознакою типу виробництва, категорії продукції, а також географічних зон функціонування, стане візитною карткою для зовнішніх користувачів інформації.

Загальну схему формування фінансового результату (прибутку, збитку) від сільськогосподарської діяльності наведено на рис. 2.6.

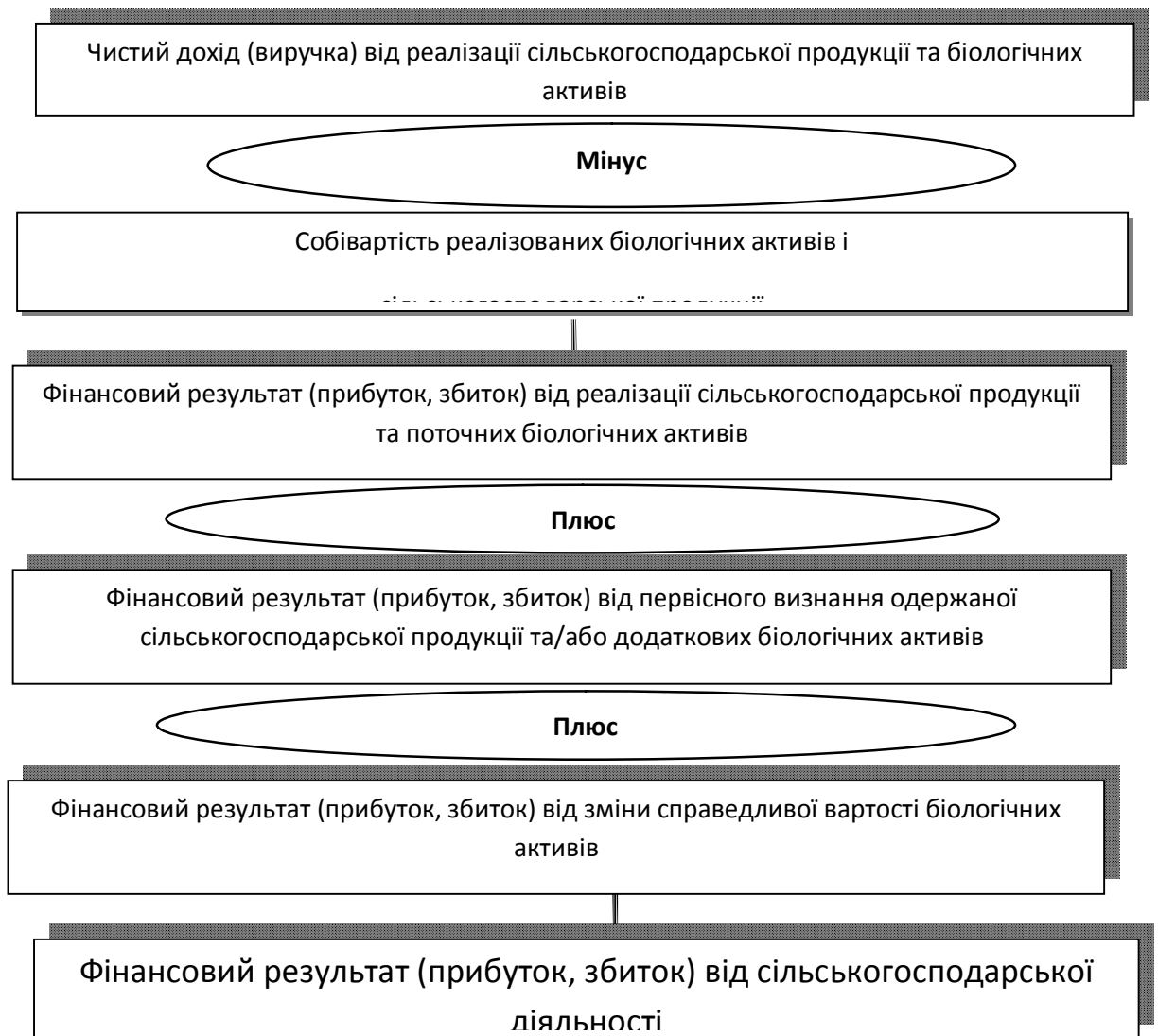


Рис. 2.6. Схема формування фінансового результату (прибутку, збитку) від сільськогосподарської діяльності

Відповідно до наведеної схеми фінансовий результат від основної сільськогосподарської діяльності складається з:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

– фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за вирахуванням витрат на місці продажу.

Аналітична оцінка фінансових результатів досліджуваного підприємства узагальнена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка фінансових результатів ФГ «Велес-Віта» за період 2016-2018 рр.

№ п/п	Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+; -)	
					2018 р. від 2016 р.	2018 р. від 2017 р.
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарі, робіт, послуг)	94305	113900	162098	67793	48198
2	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	66120	75735	134657	68537	58922
3	Валовий прибуток.	28185	38165	27441	-744	-10724
	Інші операційні доходи	314			-314	-314
4	Адміністративні витрати	202	289	911	709	622
5	Фінансовий результат від операційної діяльності	28297	37876	26530	-1767	-11346
6	Фінансові витрати	854	411	783	-71	-372
7	Фінансовий результат від операційної діяльності	27443	37093	26119	-1324	-10974

Операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) виражають основну діяльність підприємства, що і є метою його створення, і забезпечують основну частку його доходу.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності. Тому доходи визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку тих періодів, до яких вони відносяться.

Правило визнання доходу від реалізації продукції (товарів, послуг) - це дата, коли підприємство:

- ✓ передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцю;

- ✓ не зберігає ні такої спадкоємності керівництва, яка звичайно пов'язана з володінням, ні ефективного контролю за реалізованими товарами,
- ✓ може достовірно виміряти суму доходу,
- ✓ має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть,
- ✓ може із значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Дохід від операцій з надання послуг може бути достовірним для підприємства лише за наявності усіх приведених умов (рис. 2.7).

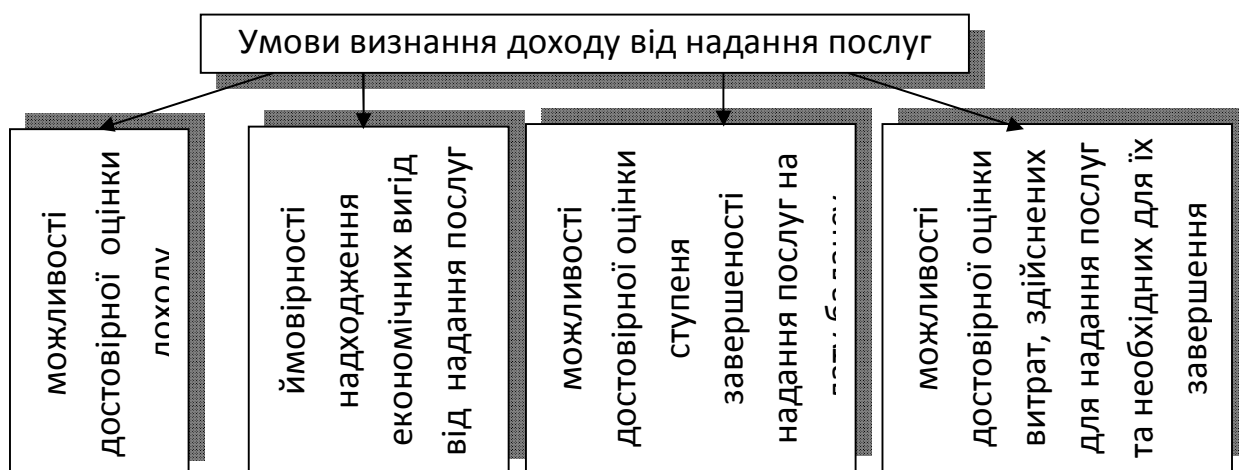


Рис. 2.7. Умови визнання доходу від надання послуг

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації». Синтетичний облік результатів реалізації продукції здійснюють на рахунках класу 7 (доходи і результати діяльності) і класу 9 (витрати діяльності).

За дебетом субрахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» упродовж року відносять планову собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції та витрати на її реалізацію, а наприкінці року -

різницю між плановою й фактичною собівартістю реалізованої продукції. Виручку від реалізації цієї продукції (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) відображають за кредитом субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Фактичну собівартість реалізованих робіт і послуг відносять за дебетом субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а виручку від їх реалізації (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) — за кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Фактичну собівартість інших реалізованих оборотних засобів (крім готової продукції) відносять за дебетом субрахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», а їхню відпускну вартість (разом із податком на додану вартість та акцизним збором) - за кредитом рахунка 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

Наприкінці звітного періоду (наприкінці року) наведені рахунки класів 7 і 9 закривають на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік реалізації продукції здійснюють згідно із первинними документами у реєстрах (за об'єктами обліку реалізації - видами реалізованої продукції, роботами, послугами). Облік реалізації продукції за готівку має особливості документального оформлення й оброблення даних, тому цей процес відображають в обліку окремо.

Згідно з первинними документами та наведеними накопичувальними реєстрами складають регістри аналітичного й синтетичного обліку доходів та розрахунків із покупцями й замовниками: Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг; розрахунків із покупцями й замовниками; Аналітичні дані до рахунків 71, 72, 73, 74, 75, 94, 95, 96, 97, 98. В журналі-ордері 6 с.-г. вказуються рахунки 70, 71, 72, 73, 74, 75, 79. Після складання бухгалтерських довідок із закриття рахунків 90, 94, 95, 96, 97, 98 складається журнал-ордер 5 Г с.- г.

Таблиця 2.3

Відображення доходів від реалізації на бухгалтерських рахунках з визначенням фінансових результатів

Зміст першої події	Зміст господарської операції	Кореспонденція
--------------------	------------------------------	----------------

		рахунків	
		Дебет	Кредит
Перша подія - відвантаження			
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641
3	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791
4	Відображено собівартість готової продукції	901	26
5	На фінансовий результат списано собівартість готової продукції	791	901
6	Отримано грошові кошти	311	361
Перша подія - оплата			
7	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681
8	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641
9	Відображено реалізацію готової продукції	361	701
10	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ	701	643
11	Відображено собівартість готової продукції	901	26
12	Списано на фінансові результати: доходи	701	791
13	Проведено зарахування заборгованостей	681	361

Отже, ми бачимо, що в операціях повністю відображено реалізацію готової продукції, відображено і списано собівартість готової продукції, визначено та списано на фінансовий результат доходи від реалізації продукції.

Інформація про доходи підприємства, збирається в журналі 6, в якому наводиться кореспонденція рахунків щодо формування доходів, а також дається розшифровка сум доходів за субрахунками рахунків сьомого класу. Така зведена інформація доповнюється даними про надходження доходів від конкретних юридичних та фізичних осіб, що вимагає організації аналітичного обліку в розрізі окремих субрахунків та відображення даних в оборотних відомостях.

2.3. Облік фінансових результатів від іншої операційної діяльності

Зважаючи на значний вплив на результати господарювання тих видів господарської діяльності та операцій, які забезпечують здійснення основної діяльності або виникають внаслідок її проведення, тобто, діяльності та операцій, які, власне, є не основними для підприємства, потребує детального вивчення наявності та доцільності для підприємства складових такої діяльності і їх результативності. В першу чергу, це стосується процесів і операцій, що

безпосередньо супроводжують основну діяльність підприємства – іншої операційної діяльності, оскільки вона на сьогодні концентрує практично усі функції, що стосуються результатів продажу майна підприємства (за виключенням реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, фінансових інвестицій та майнових комплексів), операцій з іноземною валютою, наслідків порушення умов господарювання, результатів списання оборотних активів та інших операцій, вагомість дії яких на фінансові результати діяльності підприємства досягає значення впливу результатів основної діяльності.

В національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення сутності іншої операційної діяльності підприємства, а в літературі з бухгалтерського обліку, як правило, обмежуються неповним переліком елементів, що формують таку діяльність

Відмітимо, що при їх виділенні приймався до уваги результатний аспект обліку діяльності, що передбачає відображення доходів та витрат для визначення її фінансових результатів, оскільки це має місце в контексті загальної мети ведення бухгалтерського обліку, якою є надання повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства

Відправним моментом для визначення іншої операційної діяльності підприємства, як облікової категорії, є наведені в П(С)БО визначення звичайної та основної та операційної діяльностей підприємства.

Перш за все, звернемо увагу на відомий елемент у визначенні звичайної діяльності стосовно того, що нею є це будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають в результаті її проведення, в той час, як основна діяльність – це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу. Разом з тим, операційна діяльність теж визначена як основна діяльність підприємства, яка, крім того, включає інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Ураховуючи те, що основна та інша операційна діяльність підприємства є складовими його операційної діяльності, а операційна діяльність, у свою чергу, є складовою звичайної діяльності, фінансові результати якої формуються із включенням також і інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, визначення терміна «інша операційна діяльність» має долучати ознаки іншої, ніж основна, тобто, неосновної діяльності підприємства.

Разом з тим, вважаємо доцільним акцентувати увагу на тому, що поділ звичайної діяльності на операційну та іншу (неопераційну) здійснюється відповідно до змісту та її тривалості у відношенні до операційного циклу, яким є проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів (чи еквівалентів грошових коштів) від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Тому, характеризуючи операційну діяльність підприємства, вважаємо необхідним відмітити, що вона відбувається в межах одного операційного циклу і забезпечує його здійснення, і саме з цих позицій включає основну діяльність та іншу операційну діяльність. Як і основна операційна діяльність, так і інша (неосновна) операційна діяльність, за тривалістю протікання «вписуються» в операційний цикл і достачають його проходження.

За наведеним підґрунтям можна надати наступне визначення іншої операційної діяльності підприємства: це неосновна діяльність підприємства, що відбувається в межах одного операційного циклу, а також операції, які протікають в обсязі операційного циклу і забезпечують або виникають в результаті проведення основної діяльності.

В контексті запропонованого формулювання сутності іншої операційної діяльності чітко виділяються два її види: неосновна операційна діяльність підприємства та операції, що виникають при проведенні операційної діяльності. Усі елементи іншої операційної діяльності підприємства повністю розмежовуються у рамках вказаних її видів (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Виділення видів іншої операційної діяльності підприємства для управління ними та облікового відображення

Джерело: сформовано за даними теоретичних досліджень

Запропоноване визначення та виділення видів іншої операційної діяльності однозначно спростовує пропозиції щодо перенесення частини її елементів до складу іншої звичайної (неопераційної) діяльності і слугує основою для управління та впорядкування облікового відображення досліджуваної діяльності підприємства.

Кожен із елементів як неосновної операційної діяльності підприємства, так і операцій, що виникають при проведенні операційної діяльності, що у сукупності формують іншу операційну діяльність, в свою чергу, потребує забезпечення щодо розкриття змісту, виділення особливостей здійснення та облікового наповнення.

Для унаочнення наведемо таблицю інших операційних доходів та інших витрат операційної діяльності, які відповідно обліковують на рахунках 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності»

(табл. 2.4). Зіставлення інших доходів та інших витрат свідчить про їхню економічну тотожність, яка дає змогу визначити фінансовий результат майже за всіма позиціями операційної діяльності підприємства.

Таблиця 2.4

Рахунки (субрахунки) доходів і витрат іншої операційної діяльності

Код	Назва рахунку (субрахунку)	Код	Назва рахунку (субрахунку)
71	Інший операційний дохід	94	Інші витрати операційної діяльності
710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	941	Витрати на дослідження і розробки
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	942	Собівартість реалізованої іноземної валюти
713	Дохід від операційної оренди активів	943	Собівартість реалізованих виробничих запасів
714	Дохід від операційної курсової різниці	944	Сумнівні та безнадійні борги
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	945	Втрати від операційної курсової різниці
716	Відшкодування раніше списаних активів	946	Втрати від знецінення запасів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	947	Нестачі і втрати від псування цінностей
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	948	Визнані штрафи, пені, неустойки
719	Інші доходи від операційної діяльності	949	Інші витрати операційної діяльності

Для відображення в бухгалтерському обліку наведених у табл. 2.4 доходів, у межах рахунку 71 «Інший операційний дохід» відкрито десять окремих субрахунків. Склад доходів та порядок їх визначення регулює П(С)БО 15 «Дохід». Для відображення інших витрат операційної діяльності застосовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», в межах якого відкрито десять окремих субрахунків. Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладено в П(С)БО 16 «Витрати».

Керівник підприємницької структури в ринкових умовах господарювання має забезпечувати ефективне ведення кожної галузі виробництва. Для цього потрібно проводити щонайменше щомісячний оперативний аналіз фінансових результатів підприємства для прийняття рішення щодо стратегії подальшої

виробничо-фінансової діяльності кожної галузі виробництва.

Для узагальнення інформації про інші доходи та інші витрати від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) і витрат (собівартості) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, призначено такі рахунки:

71 «Інший операційний дохід»;

94 «Інші витрати операційної діяльності».

На цих рахунках узагальнюють інформацію про доходи та витрати від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат, що відображають на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Затверджений П(С)БО 31 «Фінансові витрати» визначає методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення застосовують підприємствами, організаціями, інші юридичні особи незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Відповідно до нього фінансовими витратами вважають витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (позики, векселі, облігації, а також інші види коротко - і довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки).

Як і раніше, основним правилом щодо формування інформації про фінансові витрати в звітності є те, що їх визнають витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат (включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу), пов'язаних із створенням кваліфікаційного активу. Кваліфікаційний актив – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. Приклади кваліфікаційних активів наведено в додатку 1 до положення. П(С)БО 31 встановлює стандартні правила щодо порядку капіталізації фінансових витрат, тобто можливість включення їх до вартості кваліфікаційного активу.

Склад фінансових витрат визначено в П(С)БО 16 «Витрати». Це витрати на відсотки за користування кредитами, випущені облігації, фінансову оренду та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Після набуття чинності П(С)БО 31 положення П(С)БО 16 стосуються лише тих фінансових витрат, що не капіталізуються, а повністю відносяться на витрати періоду. Фінансові витрати обліковують на рахунку 95, який має два субрахунки: 951 «Відсотки за кредит» та 952 «Інші фінансові витрати».

У разі безпосереднього позичання коштів з метою створення кваліфікаційного активу сумою фінансових витрат, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу, є фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням (за вирахуванням доходу від тимчасового фінансового інвестування запозичених коштів).

У разі наявності запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, та інших запозичень, які безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, суму фінансових витрат, що підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, визначають так:

- розраховують суму фінансових витрат у порядку, передбаченому п. 6 П(С)БО 31;

- визначають добуток норми капіталізації фінансових витрат (яка визначається за вирахуванням непогашених запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу) та середньозважених витрат, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу (за вирахуванням непогашених запозичень, безпосередньо пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу).

Сума фінансових витрат, що підлягає у звітному періоді включенню до собівартості кваліфікаційного активу, не може перевищувати загальної суми фінансових витрат цього звітного періоду.

Капіталізація фінансових витрат починається за наявності таких умов:

- визнання витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу;

– визнання фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.

– виконання робіт зі створення кваліфікаційного активу, включаючи технічні та адміністративні заходи, що розроблені до початку створення такого активу.

Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291 не передбачено систематизацію обліку нестач і втрат від псування активів, не враховано особливості обліку нестач і втрат оборотних та необоротних активів, порядок їх віднесення на витрати та доходи підприємства. Складність проблеми полягає в різних методичних підходах науковців з питань обліку пересортиці й надлишків активів, порядку віднесення на витрати нестач і втрат від псування активів у межах норм природного убутку, обліку нестач, втрат і псування нематеріальних активів. Потребують уточнення окремі галузеві форми документів для оформлення результатів інвентаризації, зокрема форма № Інв.-19 с.-г. «Відомість результатів інвентаризації» та форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ X. Нестачі і втрати від псування цінностей).

Нестачі і втрати від псування активів (термін «цінності» замінено на прийнятий новими стандартами обліку термін «активи», який більш широко розкриває економічну суть ресурсів підприємства) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси» та Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 з моменту виникнення відносять на операційні витрати або витрати діяльності.

Нестачі, крадіжки, псування оборотних і необоротних активів обліковують на різних субрахунках. Зокрема, нестачі необоротних активів списують з балансу підприємства відповідно до п. 33 П(С)БО 7 «Основні засоби» як об'єкти, що не відповідають критеріям визнання їх активами і обліковують на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Нестачі і втрати від псування оборотних активів обліковують на однойменному субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Аналіз стандартів

бухгалтерського обліку дав можливість визначити, що на цьому субрахунку обліковують нестачі і втрати від псування грошових коштів та понаднормових втрат і нестач інших оборотних активів. Отже, назва субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» не відображає сутність економічних операцій, які обліковують на цьому субрахунку. В зв'язку з цим, пропонуємо уточнену назву субрахунку 947 «Витрати з нестач і втрат від псування оборотних активів». Відповідно до внесеної пропозиції слід також внести уточнення до редакції характеристики субрахунку: «на субрахунку 947 «Витрати з нестач і втрат від псування оборотних активів» ведеться облік витрат з нестач грошових коштів та понаднормових нестач, інших втрат від псування оборотних активів у процесі заготівлі, переробки, збереження та реалізації». Одночасно із списанням нестач активів, за якими не встановлено винних осіб, невідшкодовану вартість списаного активу слід зараховувати на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

Розглянемо особливості відображення цих операцій у бухгалтерському обліку. По-перше, нестачі і втрати оборотних активів в межах норм природного убутку відповідно до п.14 П(С)БО 9 «Запаси» не виключають з первісної вартості запасів. По-друге, зазначені у п.15.9 П(С)БО 16 «Витрати» нестачі незавершеного виробництва, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах відносять до загальновиробничих витрат. Отже, нестачі й втрати від псування необоротних активів у межах норм природного убутку відносять на операційні витрати або на витрати діяльності. На витрати з нестач і втрат від псування активів відносять всі виявлені суми незалежно від факту віднесення їх на винних осіб. Витрати з нестач і втрат від псування активів, облік яких ведуть на субрахунках 947 «Витрати з нестач і втрат від псування оборотних активів» (відповідно до внесених пропозицій) та 976 «Списання необоротних активів», виявлених протягом року, відносять залежно від вибраної облікової політики підприємства в кінці звітного року або місяця на фінансові результати. Одночасно зі списанням на витрати активів, за якими

винних осіб не встановлено, балансову вартість списаних активів зараховують на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

Відшкодовану частину витрат або зменшення суми невідшкодованих витрат на позабалансовому рахунку відображають за дебетом рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» та кредитом субрахунків 716 «Відшкодування раніше списаних оборотних активів» (по оборотних активах) та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» (по необоротних активах). На позабалансовому рахунку 07 «Списані активи» обліковують суми невідшкодованих активів минулих років, за якими не закінчився строк обліку (не минув строк позовної давності тощо). Слід зазначити, що списання невідшкодованих витрат після закінчення строків обліку здійснюють записом за кредитом позабалансового рахунку 07 «Списані активи». При цьому витрат діяльності не виникає, оскільки їх віднесено на фінансовий результат в попередньому році, в якому були виявлені нестачі та втрати від псування активів.

Надлишки активів за результатами інвентаризації оприбутковують і відносять на доходи: з оборотних активів – на рахунок 71 «Інший операційний дохід», субрахунки 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», 719 «Інші доходи операційної діяльності». Лишки з необоротних активів обліковують як безоплатно одержані активи записами за дебетом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» та кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Особливості обліку іншої операційної діяльності з реалізації інших, ніж продукція, роботи та послуги, оборотних активів визначаються: оподаткуванням ПДВ доходу від їх продажу; оцінкою реалізованих оборотних активів за одним із методів оцінки вибуття запасів за П(С)БО 9 «Запаси»; формуванням собівартості реалізованих оборотних активів як суми їх вартості за одним із методів оцінки вибуття запасів та витрат, пов'язаних з реалізацією оборотних активів.

Таблиця 2.4

Облікове відображення елементів та операцій іншої операційної діяльності підприємства в контексті наслідків впливу на фінансові

результати господарської діяльності

Елементи та операції іншої операційної діяльності	Субрахунки до рахунків		Зміст записів на субрахунках
	71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	
1	2	3	4
Первісне визнання зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
Діяльність з реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від реалізації іноземної валюти
Діяльність з реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт, послуг основної діяльності)	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	Синтез облікових даних про доходи та витрати від реалізації оборотних активів (необоротних активів, призначених для продажу, виробничих запасів, МШП)
Діяльність з надання послуг операційної оренди	713 «Дохід від операційної оренди активів»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про доходи та витрати від оренди (крім фінансової) майна, за умови, що ця діяльність не є метою створення СГД
Фіксація впливу зміни курсу валют на операційну діяльність підприємства	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю
Визнаних порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Накопичення інформації щодо доходів та витрат, які виникають у вигляді штрафів, пені, неустойок, інших санкцій за порушення господарських договорів та діяльності

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
Діяльність з виявлення знецінення, нестач та псування оборотних активів	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Узагальнення інформація про сум втрат від знецінення, нестач та псування оборотних активів, відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
Списання дебіторської та кредиторської	717 «Дохід від списання кредиторської	944 «Сумнівні та безнадійні борги»	Узагальнення інформації про доходи та втрати від списання дебіторської та кредиторської

заборгованостей, що виникли в ході операційної діяльності	заборгованості»		заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності
Безоплатне отримання оборотних активів	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»		Узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів, отриманих підприємством грантів, асигнувань та субсидій
Інша неосновна операційна діяльність	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнення інформації про результати діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства, інші доходи та витрати від неосновної операційної діяльності, які не обліковуються відокремлено (результати від операцій з тарою, від інвентаризації тощо)

Проблемним залишається питання включення до згаданого елементу іншої операційної діяльності операцій з продажу необоротних активів (основних засобів, довгострокових біологічних активів тощо), облік яких регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та за яким необоротні активи, утримувані для продажу, класифікуються як товари. Критики заслуговує рішення щодо використання для обліку їх наявності та руху субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», внесене останніми змінами в Плані рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції № 291 по його використанню [71].

Як відомо, цей субрахунок входить до рахунка 28 «Товари», який відповідно до Інструкції призначений для обліку руху товарів – запасів, що надійшли на підприємство з метою їх наступної реалізації і який, використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, підприємства громадського харчування, а також промислові та інші виробничі підприємства лише для обліку виробів, матеріалів, продуктів, спеціально придбаних для продажу.

Крім того, реалізація товарів традиційно відноситься до основної діяльності підприємства, витрати та доходи якої обліковується відповідно на субрахунках 902 «Собівартість реалізованих товарів» та 702 «Дохід від реалізації товарів». У цьому зв'язку дискусійними є використання субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», де має здійснюватися облік собівартості необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, поряд із собівартістю реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо), та субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» для обліку доходів від продажу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, де традиційно узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

На наш погляд, вирішенню проблеми може слугувати скасування субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунка 28 «Товари» та виділення для обліку наявності і руху вказаних об'єктів субрахунку 200 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу» до рахунку 20 «Виробничі запаси». Такий простий крок додасть логічного змісту обліковим записам з реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, які здійснюються на рахунках та за схемою обліку реалізації виробничих запасів.

Відображення складі іншої операційної діяльності дій з надання послуг операційної оренди здійснюється лише за умови, що послуги не відносяться до основної діяльності.

Привертають увагу умовності здійснення іншої операційної діяльності з надання послуг операційної оренди, які доцільно систематизувати з огляду їх суттєвого впливу на ведення обліку:

- 1) об'єкт операційної оренди відображається на балансі орендодавця із виділенням окремою аналітичною позицією;

- 2) нарахування амортизації об'єктів операційної оренди відображається у складі витрат орендодавця;

3) дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта операційної оренди; податкові зобов'язання виникають за першою подією;

4) витрати орендодавця з укладання угоди про операційну оренду (юридичні послуги, комісійні винагороди) визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, у якому вони мали місце;

5) існує можливість іншого варіанту обліку доходів та витрат за операційною орендою: за умов визнання операційної оренди спеціальними послугами підприємства використовуються рахунки і субрахунки обліку основної діяльності, зокрема, субрахунок 703 «Доходи від реалізації послуг» та відповідний субрахунок до рахунку 23 «Виробництво».

Мало дослідженим є один із варіантів, що впливає на процедуру обліку іншої операційної діяльності в частині доходів від операційної оренди, а саме: виникнення доходу в результаті здійснення орендарем видатків на утримання та експлуатацію об'єктів нерухомості, які знаходяться в операційній оренді, за рахунок формування фонду відтворення основних засобів. При формуванні фонду відтворення рекомендується, щоб орендар першу складову орендної плати, яка відповідає розміру амортизаційних відрахувань, не виплачував протягом дії договору, а акумулював у спеціальному фонді, за рахунок якого здійснював би модернізацію, реконструкцію та придбання нових об'єктів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ

3.1. Особливості формування облікового забезпечення управління фінансовою результативністю сільськогосподарських підприємств

Інформаційне забезпечення управління підприємством, яке охоплює формування, опрацювання, зберігання та використання інформаційних масивів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, в сучасних умовах господарювання є важливою ланкою процесу управління. Будь-яке управлінське рішення ґрунтується на інформації, тому жодна система управління не може без неї функціонувати. Формування ефективної інформаційної системи підприємства, яка ґрунтується на використанні технічних засобів автоматизованої обробки текстової і цифрової інформації, об'єднаних в єдину мережу, є актуальним завданням для більшості сільськогосподарських підприємств.

Облікова та аналітична інформація є чи не найвагомішою складовою інформаційного масиву підприємства. За дослідженнями науковців, дані обліку становлять близько 70 % від загального масиву економічної інформації більшості підприємств. Водночас, за деякими джерелами, із загального обсягу облікових даних у суміжних функціях управління підприємствами використовується не більше 15-20 %. Тому формування системи обліково-аналітичного забезпечення, яка б задовольняла потреби управлінського персоналу, сприяла прийняттю ефективних управлінських рішень і, водночас, не зумовлювала великих витрат, пов'язаних з її функціонуванням, є сьогодні актуальним завданням для більшості вітчизняних підприємств, у тому числі й аграрних. Динаміка розвитку українського бізнесу змушує сільськогосподарські підприємства в найближчій перспективі створити власні служби обліково-аналітичного забезпечення.

Сполучним елементом у процесі функціонування обліково-аналітичної системи є комплексний аналіз, тому що бухгалтерський облік є інформаційною базою аналізу і контролю. При цьому здійснюється прямий і зворотний зв'язок (рис. 3.1).

Поточне та стратегічне планування і управління – це визначення цілей і завдань, що стоять перед організацією, проектування результатів і вибір шляхів їхнього досягнення. При плануванні задається бажаний рівень основних оціночних показників діяльності організації (1). Організація здійснює діяльність на основі розробленої стратегії. Бухгалтерський облік реєструє і контролює господарські операції, що відбуваються в процесі діяльності (2, 3), а також формує узагальнюючі показники фактичного виконання плану (4). Аналіз діяльності виробляється шляхом зіставлення планових (5) і облікових показників, виявлення відхилень (6). Отримана інформація про відхилення використовується для вироблення управлінських рішень (8) і регулювання діяльності об'єкта керування (7). Крім того, у блоці аналізу формується інформація, необхідна для вироблення стратегії наступних напрямів діяльності підприємства (9).

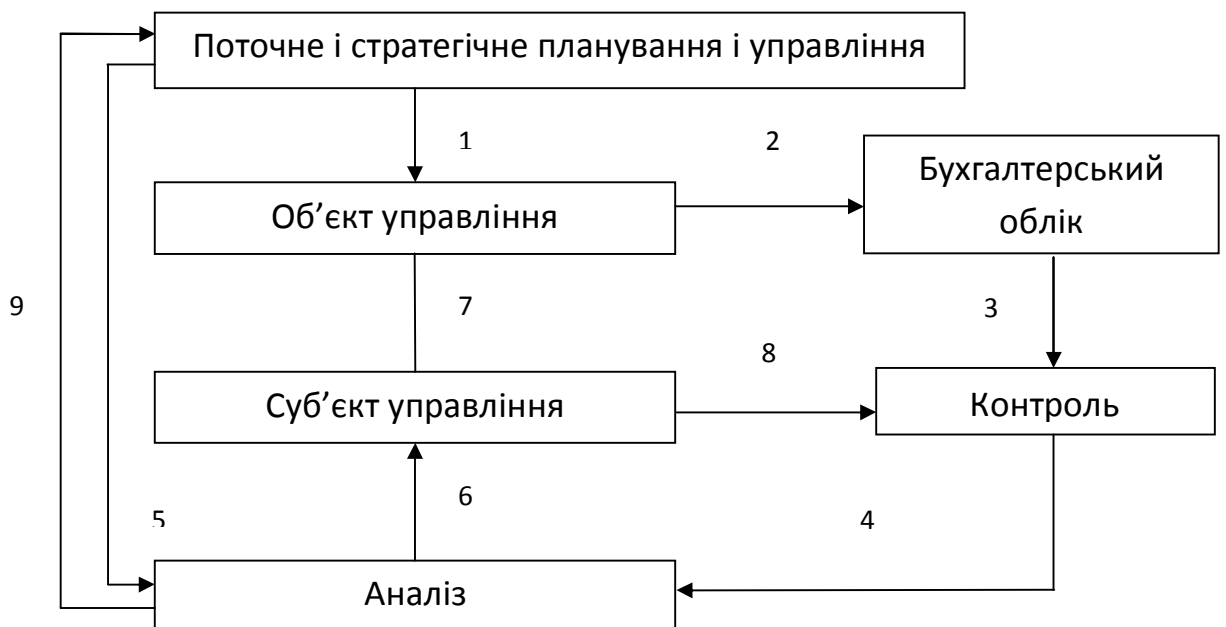


Рис. 3.1. Роль бухгалтерського обліку та аналізу в управлінні підприємством

Джерело: сформовано за даними [83]

Обліково-аналітична система в широкому значенні – це система, яка базується на бухгалтерській інформації, що включає оперативні дані, а також для цілей економічного аналізу використовують статистичну, технічну, соціальну й інші види інформації. Тому в широкому розумінні обліково-аналітична система являє собою збір, обробку й оцінку всіх видів економічної інформації, яка потрібна для прийняття управлінських рішень на мікро- і макрорівнях.

Системою обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством розуміємо організаційну форму різних видів обліку, аналізу та контролю, що сформована на засадах системного підходу й інтегрування відокремлених цілісностей, метою якої є забезпечення управлінців підприємства необхідною, достовірною та своєчасною інформацією для прийняття обґрунтованих, тактичних і стратегічних управлінських рішень та організації дійового контролю за їх реалізацією.

Місце обліково-аналітичного забезпечення в системі управління підприємством схематично зображено на рис. 3.2.

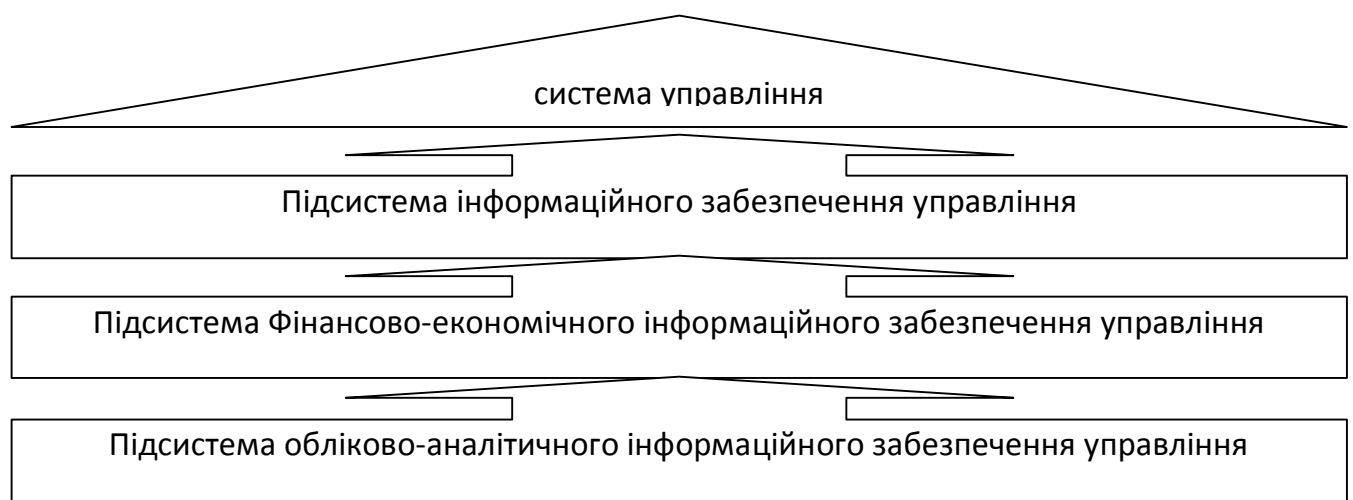


Рис. 3.2. Інформаційне забезпечення управління підприємством

Джерело: сформовано за даними [83]

Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством водночас є складовою фінансово-економічного інформаційного забезпечення, остання – складовою інформаційного забезпечення, а інформаційне забезпечення – складовою управління підприємством. При цьому враховуємо те, що відповідно

до системного підходу будь-яка складова є елементом системи вищого порядку і водночас може бути розчленована на підсистеми нижчого порядку. Мета підсистеми повинна збігатися із завданнями системи вищого порядку і так само трансформуватися вниз.

Система управління підприємством як цілеспрямованого впливу на колектив працівників або окремих працівників з метою виконання поставлених завдань та досягнення визначених цілей, є різновидом управління і реалізується через його функції – планування, організування, мотивування, контролювання і регулювання.

Реалізація цих функцій можлива тільки за умови ефективного інформаційного забезпечення. Система інформаційного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством охоплює нормативно-правову, технологічну, фінансово-економічну, екологічну, природно-кліматичну та інші види інформації, а система фінансово-економічного інформаційного забезпечення (підсистемою якої є система обліково-аналітичного забезпечення) – нормативну інформацію (економічні норми та нормативи), планову (плани, бюджети, кошториси), обліково-звітну та позаоблікову економічну інформацію. Систему обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, як сукупність внутрішньо впорядкованих і взаємозалежних структурних елементів показано на рис. 3.3.

Основними елементами цієї обліково-аналітичної системи є:

- об'єкт управління – підприємство загалом, його структурний підрозділ, вид діяльності, центр відповідальності, вид продукції, процес, переділ тощо;
- облік – система збирання, нагромадження, опрацювання, групування, узагальнення і реєстрації (фіксації) необхідної інформації або сукупності даних щодо кількісної або якісної характеристики подій, явищ, процесів, об'єктів тощо;
- обліково-аналітична інформація – інформація, яку підприємство формує у процесі господарського обліку та економічного аналізу;
- аналіз – методи вивчення та наукового дослідження певних явищ, процесів, дій, результатів, використовувані для встановлення закономірностей і

тенденцій розвитку економічних процесів, а також виявлення та оцінювання чинників, які впливають на фінансово-економічні показники (обсяг виробництва, обсяг реалізації, прибуток, рентабельність, витрати ресурсів, показники ефективності діяльності тощо);

- суб'єкт управління – особа, яка забезпечує процес управління, зокрема, уповноважена приймати управлінські рішення;

- управлінське рішення – формалізований на альтернативних засадах метод менеджменту, за допомогою якого суб'єкт управління отримує можливість безпосередньо впливати на об'єкт управління;

- контроль – елемент управління економічними об'єктами і процесами, суть якого полягає у спостереженні за ними з метою перевірки відповідності їхнього реального стану поставленим завданням розвитку підприємств, нормативним та інструктивним документам, нормам і нормативам, програмам, планам, бюджетам, кошторисам, проектам, договорам, угодам, контрактам тощо.

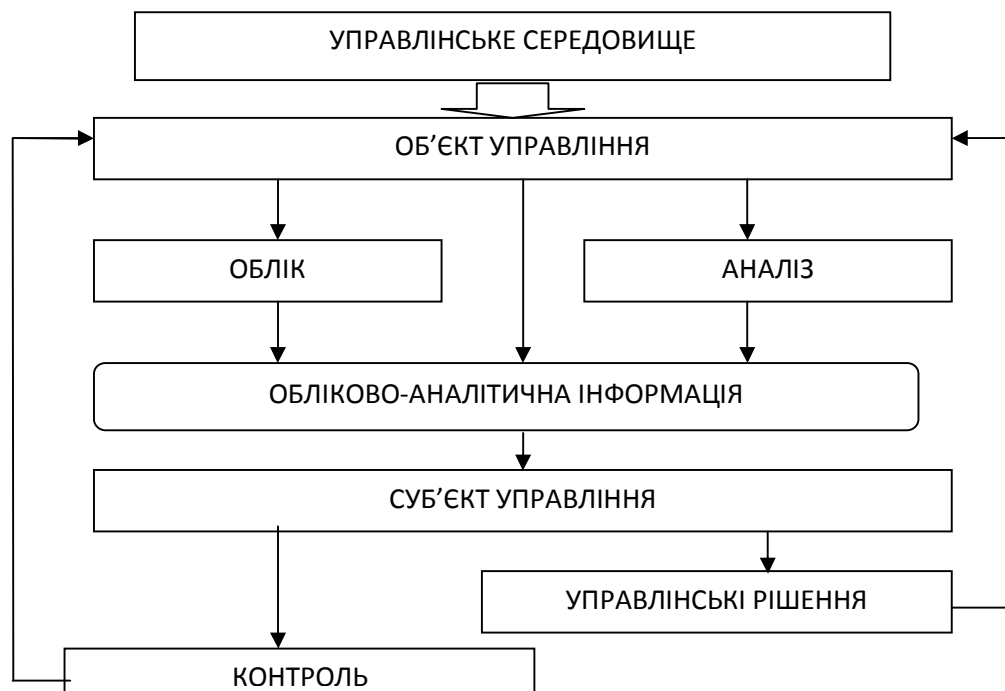


Рис. 3.3. Елементи системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством

Між системою обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством та її елементами існує двосторонній зв'язок. Тому властивості системи визначаються властивостями її елементів (проте не сумою властивостей елементів, а взаємодією елементів та їхніх властивостей) і навпаки. Розглядаючи

систему обліково-аналітичного забезпечення управління аграрним підприємством взагалі та фінансовими результатами зокрема, необхідно враховувати те, що будь-яке підприємство утворює особливу єдність із зовнішнім середовищем, яке істотно впливає як на його діяльність, так і на прийняття управлінських рішень. Адаптація системи та її елементів до змін зовнішнього середовища – одна з умов забезпечення стабільності. Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством повинна інтегрувати три підсистеми: облікового забезпечення, аналітичного забезпечення та контролю (рис. 3. 4)



Рис. 3.5. Підсистеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством

Джерело: сформовано за даними [88]

Підсистема облікового забезпечення охоплює всі види господарського обліку. Залежно від природи облікової інформації, в Україні господарський облік поділяють на такі пов'язані між собою види: оперативний (оперативно-

технічний), статистичний та бухгалтерський. Поділ господарського обліку на оперативний, статистичний і бухгалтерський є загальноприйнятим і не викликає наукових дискусій. Інакша ситуація щодо видів бухгалтерського обліку. Здебільшого, зокрема в навчальній літературі, виділяють три види бухгалтерського обліку:

- фінансовий облік – сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку. По суті фінансовий облік є не що інше, як облік бухгалтерський, тому його ще інколи називають бухгалтерським фінансовим обліком;

- податковий облік – система обов'язкових форм і методів відображення платниками податків результатів господарської діяльності або інших об'єктів, пов'язаних із визначенням податкового зобов'язання з певних податків;

- управлінський облік – сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління підприємством.

Аргументами прихильників управлінського обліку є наявність багатьох критеріїв його розмежування з бухгалтерським обліком. Зокрема, це: мета обліку, користувачі інформації, рівень регламентації та обмеження, характеристика інформації, використання вимірників об'єктів обліку, його спрямованість, доступність інформації, рівень надійності, групування витрат, обов'язковість ведення, методичне забезпечення, структура обліку, форми звітної інформації та інші.

Третьою складовою системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами є підсистема контролю за реалізацією управлінських рішень. Насамперед це внутрішній фінансовий контроль господарської діяльності та зовнішній аудит. Ефективність функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством визначатиметься як витратами на її організацію та поточне забезпечення, так і

результатами від управлінських рішень, прийнятих на підставі сформованої в цій системі інформації. Витрати системи значною мірою залежатимуть від трьох основних чинників: організації обліку та аналізу на підприємстві, зокрема від прийнятої системи обліку; технічного забезпечення системи; масиву інформації, який формуватиме система.

Організація обліку на підприємстві затверджується внутрішнім нормативним документом (наказом, розпорядженням, постановою тощо), що забезпечує персоніфікація її дотримання.

Обліково-аналітична інформація є передумовою здійснення контрольних дій. Здійснення процесу контролювання фінансових результатів без неї не можливе, так як кількісні, вартісні та якісні характеристики, що відображають стан та динаміку явищ і процесів в об'єкті контролювання, є основою для розкриття допущених відхилень та факторів, що їх спричинили.

Інформація не існує сама по собі, її збір, реєстрація, нагромадження й обробка відбуваються в рамках певної системи, що припускає наявність трьох об'єктів – джерела інформації, споживачів інформації й передавального середовища.

Джерелом інформації щодо стану та динаміки фінансових результатів виступають обліково-аналітичні дані, споживачами інформації є суб'єкти контролювання, а передавальним середовищем – бухгалтерська (фінансова та управлінська) звітність, у тому числі і додаткові аналітичні дані (звіти), що якісно розкривають числові показники. Більшість авторів, розглядаючи будь-яку систему, використовують модель “чорного ящика”, у якій будь-який процес має вхід, вихід і зворотний зв'язок. Якщо розглядати процес забезпечення інформацією суб'єктів контролювання у якості основного системоутворюючого фактору, необхідно говорити про інформаційну систему обліково-аналітичного забезпечення суб'єктів контролювання, на параметри якої прямо будуть впливати дані суб'єкти, оскільки їх інтереси й очікування повинні призвести до адекватних коригувальних дій системи. На “вході” даної системи перебуває обліково-економічна інформація й технологія її обробки, на “виході” –

інформаційний ресурс (система показників). Таким чином, мова йде про систему обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень суб'єктами контролювання, метою створення якої є генерування і інформаційне моделювання даних, які одержуються у різних підсистемах обліку й аналізу, їх синтез і аналіз на основі концептуальних вимог, які висуваються до звітності господарюючих суб'єктів і підготовка звітів у різних форматах.

На рис. 3.6 зображено складові обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів. Основою цієї структури є виділення для процесу контролювання двох напрямів інформації (внутрішня і зовнішня), які забезпечуються окремими видами обліку і аналізу та системою звітності.

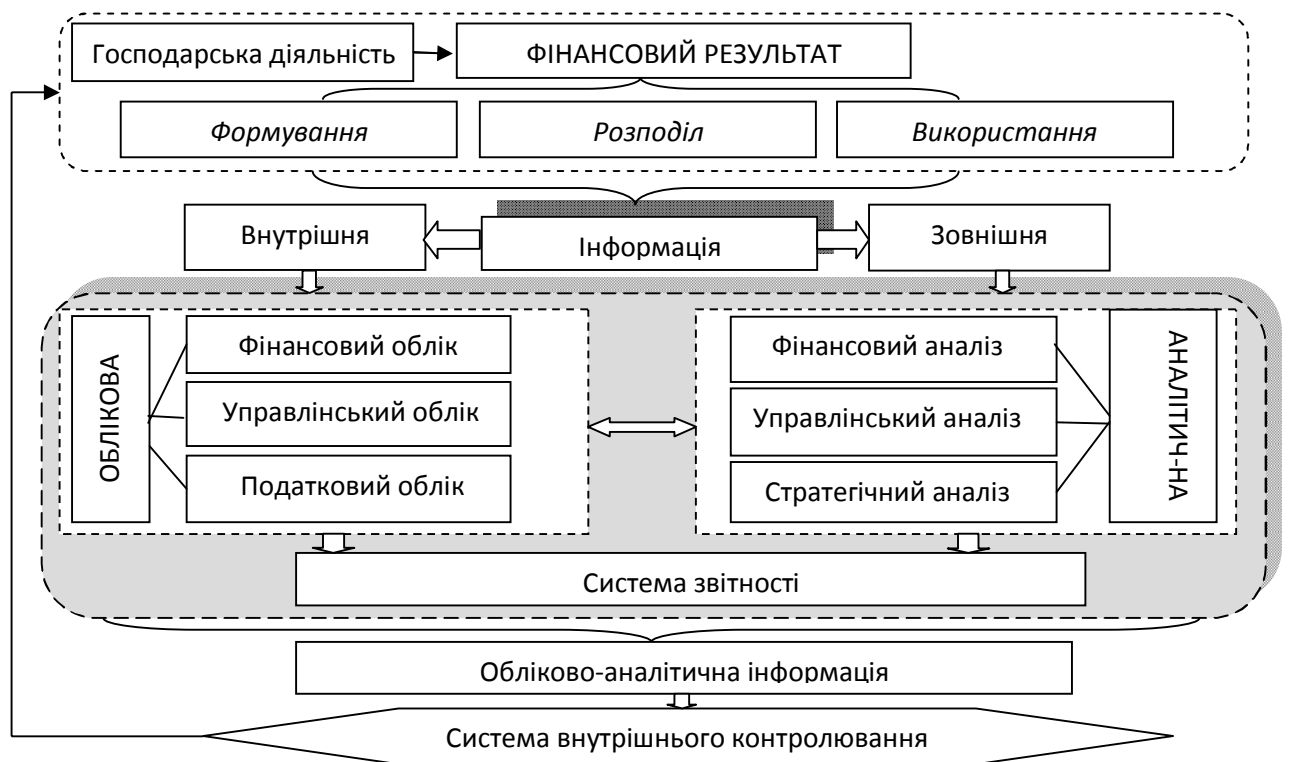


Рис. 3.6. Складові обліково-аналітичного забезпечення управління фінансовими результатами

Джерело: сформовано за даними [97, 100]

В сучасних умовах господарювання в Україні змінюються та уточнюються функції бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення всіх управлінських функцій, в тому числі і контрольної. Це зумовлює потребу перегляду ряду теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку фінансових результатів, що досягається впровадженням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та узгодженням

нормативної бази з особливостями підприємств різних організаційно-правових форм і галузей. Без даних бухгалтерського обліку неможливо дати об'єктивну оцінку стану та розвитку фінансових результатів господарської діяльності підприємства. На підставі облікової інформації створюється інформаційна основа для проведення аналітичних процедур, результати яких є основою обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів.

3.2 Удосконалення методики інформаційного забезпечення фінансових результатів аграрного підприємства, орієнтованого на запити системи управління

Інтеграція економіки України у світовий економічний простір обумовлює необхідність подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку з метою створення належної інформаційної системи адекватної потребам відкритої ринкової економіки. Тому процес адаптації нормативно-правової бази у сфері бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності має бути перманентним і охоплювати всі сфери економічної діяльності. У сучасних умовах господарювання велике значення мають точність і оперативність управління, об'єктивність і наукова обґрунтованість рішень, що приймаються. Всі управлінські рішення, незалежно від строків, розмірів об'єкта управління і сфери застосування, мають бути економічно обґрунтовані, оптимальні та вмотивовані. На практиці виникають ситуації, коли досить складно в стислі строки вибрати з кількох можливих варіантів рішень найефективніший, найприйнятніший. Значну підтримку в такій ситуації може надати аналіз, який забезпечує гнучкість у підготовці та прийнятті управлінських рішень, дозволяє адекватно реагувати на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, окреслює причинно-наслідкові зв'язки та резерви, які можна оперативно використати для своєчасного подолання негативних тенденцій під час діяльності. Його результати мають велике значення для тих виробництв,

де під час діяльності доволі часто необхідно приймати ризиковані рішення, що стосується і сільськогосподарських підприємств.

Враховуючи особливості діяльності підприємств сільськогосподарської галузі, методики традиційного аналізу фінансових результатів можна використовувати тільки за результатами роботи календарного року, оскільки джерелами інформації для аналізу є фактичні дані.

Інтегроване внутрішнє контролювання фінансових результатів має бути вмонтоване в щоденну діяльність підприємства. Воно створює можливості об'єктивно і вчасно оцінювати небезпеку та ризики, організаційно формує умови результативного управління ситуацією. На рис. 3.7 відображено місце контролювання в системі управлінської діяльності підприємства.



Рис. 3.7. Місце контролювання в системі управлінської діяльності

Джерело: систематизовано за результатами теоретичних досліджень

Грамотно організована і якісно функціонуюча система внутрішнього контролювання, в першу чергу, повинна попереджувати виникнення помилок і недоліків у процесі формування, розподілу та використання фінансових результатів. Окрім цього, система контролювання дає змогу суб'єкту управління регулярно отримувати інформацію про стан справ у керованій

системі, на основі чого він приймає управлінські рішення, спрямовані або на закріплення досягнутого успіху, або на усунення причин, що перешкоджають його досягненню.

Модель формування фінансового результату (Додаток) відображає всі складові, які підлягають контролюванню. Ця модель передбачає виділення видів прибутку, з одного боку, за параметром локалізації просторово-часових ознак складових виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання та, з іншого боку, за складом формуючих елементів та особливостями аналізу величини прибутку.

Відповідно до моделі управління, для того, щоб збільшити кінцеві фінансові результати, необхідно здійснювати ефективну політику управління факторами, які впливають на його розмір: обсяг реалізації *i*-го виду продукції (робіт, послуг, товарів) у натуральних одиницях; виробничу собівартість одиниці *i*-го виду реалізованої продукції; рівень цін за одиницю *i*-го виду продукції та структуру обсягів зміни реалізації продукції в асортименті.

Наведені фактори можуть спричинити різний вплив на зміну суми фінансового результату підприємств за показниками динамічного ряду:

- збільшення обсягу реалізації прибуткової продукції призводить до збільшення прибутку і навпаки; якщо реалізована продукція є збитковою, то при збільшенні обсягу продажу відбувається збільшення збитку і навпаки;
- зниження собівартості збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки;
- при зростанні в обсягах реалізації частки більш прибуткової продукції збільшується сума прибутку; при збільшенні в реалізації питомої ваги низькоприбуткової та збиткової продукції – загальна сума прибутку зменшується та збільшується збиток;
- збільшення ціни збільшує суму прибутку або зменшує суму збитку і навпаки.

Всі фактори впливають на фінансовий результат як кожен окремо, так і сукупно (синергетичний підхід). Обґрунтоване контролювання та управління

зазначеними факторами має визначальний вплив на суму кінцевого фінансового результату суб'єкта господарювання.

Таким чином, перед вітчизняними суб'єктами господарювання постають завдання структурної перебудови системи контролювання фінансових результатів, налагодження її роботи та орієнтацію на забезпечення конкурентоспроможності, ефективного функціонування і розвитку підприємств в умовах господарювання, що перманентно змінюються.

Враховуючи, що в сучасних умовах прибуток – основна мета діяльності, а в ринкових – база зростання вартості підприємства, завдання, які стоять перед системою контролювання фінансових результатів, трансформуються. В умовах ринкової економіки перед суб'єктами контролювання та управління стоїть завдання не просто перевірити правильність визначення фінансового результату та підтвердити достовірність показників фінансової звітності, але й здійснити комплексний аналіз щодо його впливу на приріст вартості підприємства та визначити резерви зростання прибутковості діяльності (рис. 3.8).

Контролювання фінансових результатів підприємства здійснюється з метою знаходження шляхів ефективнішого управління підприємством, резервів для підвищення фінансових результатів господарюючого суб'єкта і, як наслідок, виконання основної мети всієї системи управління – підвищення добробуту всіх учасників господарських відносин (власників, найманих працівників, держави).

Функціонування системи контролювання фінансових результатів неможливе без достовірної, оперативної, релевантної інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку та її аналітичного опрацювання, тобто без її обліково-аналітичного забезпечення.

Необхідність обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів впливає із потреб власників, держави і найманих працівників у інформації (системі показників), яка надасть їм можливість виявити закономірності і тенденції формування фінансових результатів, встановити та оцінити основні фактори, що позитивно чи негативно впливають на процес їх створення, розподілу і використання,

виявити резерви і, таким чином, збільшити рівень прибутковості діяльності підприємства та максимізувати його додану та справедливую вартість.

Суть обліково-аналітичного забезпечення полягає в об'єднанні облікових та аналітичних операцій в один послідовний процес, проведенні оперативного мікроаналізу, забезпеченні безперервності даного процесу і використанні його результатів при формуванні інформаційної бази для здійснення контролювання фінансових результатів. При цьому загальна методологія і нормативні положення обліку і аналізу повинні удосконалюватися для раціонального використання в єдиній обліково-аналітичній системі.

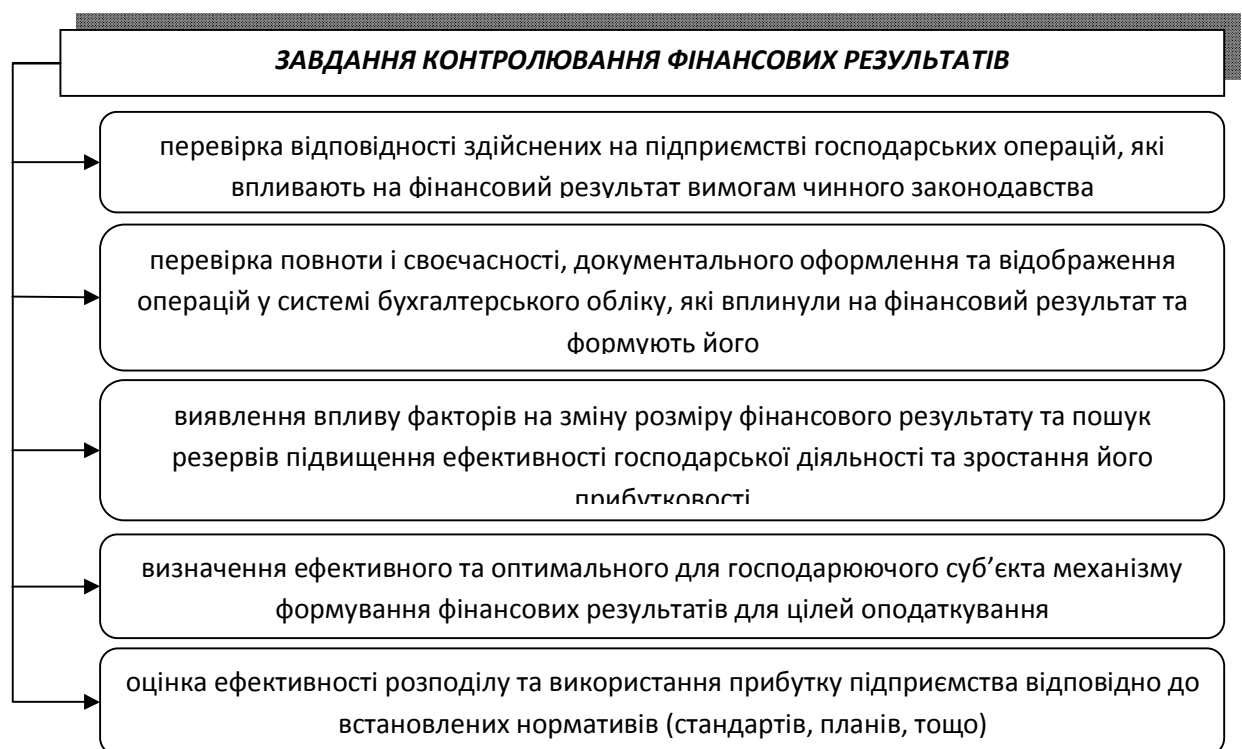


Рис. 3.8. Завдання системи контролювання фінансових результатів

Розглядаючи зв'язок контролювання з бухгалтерським обліком, зазначимо особливе місце обліку, яке він займає в системі інформаційного забезпечення внутрішнього контролювання. З одного боку, облік дає кількісне відображення і якісну характеристику економічних процесів суспільного відтворення та потребує контролю якості цього відображення і правильності якісної характеристики цих процесів, що забезпечує його достовірність. З іншого боку, процес контролювання не може функціонувати без облікової інформації, і, відповідно, однією із потреб суб'єктів контролювання є

отримання кількісної і, особливо, якісної інформації. Це є принципово важливим моментом для розуміння суті відмінності контролювання і обліку, а також їх зв'язку.

Бухгалтерський облік, як найбільш поширений, сполучає в собі усі види господарського обліку та застосовується суб'єктами підприємницької діяльності незалежно від форм власності та методів господарювання. Разом з тим, основою для більш дієвої організації обліково-аналітичного забезпечення контролювання формування фінансових результатів підприємства буде вдосконалення основних облікових підсистем, поданих на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Взаємозв'язок різних видів обліку в процесі формування інформаційної бази управління фінансовими результатами

Головна риса, що визначає спільність підсистем фінансового, управлінського та податкового обліку, полягає в тому, що на основі інформації, створюваної кожною з підсистем, здійснюється процес контролювання за фінансовими результатами та приймаються управлінські рішення. Так, інформація фінансового обліку про отримані фінансові результати діяльності дозволяє зовнішнім користувачам, зокрема, інвесторам, контролювати прибутковість підприємства та приймати рішення про можливості здійснення інвестицій в дане підприємство. Інформація управлінського обліку про фінансові результати діяльності, що надається внутрішнім користувачам, спрямована на контролювання кола питань, пов'язаних з ціноутворенням, формуванням

собівартості, обсягами реалізації тощо. Дані податкового обліку, на основі яких визначається величина податкових зобов'язань, в кінцевому підсумку дозволяють визначити та контролювати суму прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства, і порядок його розподілу.

Що ж стосується відмінностей кожної з названих підсистем, то вони зумовлені конкретними завданнями, що вирішуються кожною з підсистем на основі запитів користувачів (суб'єктів контролювання), а також строків, обсягів і форм надання інформації.

Отже, розширення і посилення функцій бухгалтерського обліку, використання його аналітичного потенціалу – на сьогодні, основне і достовірне джерело формування якісної обліково-аналітичної інформації про фінансові результати з метою забезпечення нею суб'єктів контролювання.

Іншою складовою обліково-аналітичної системи є аналітична підсистема. Розглядаючи взаємозв'язок між контрольним процесом і аналізом, можна зробити висновок, що процес контролювання є результатом аналізу, адже застосування прийомів економічного аналізу (аналітичне опрацювання фактичних даних) є одним із способів пізнання стану об'єктів контролювання. Висновки, отримані внаслідок аналітичного опрацювання вхідних (первинних) даних про об'єкт контролювання, є основою інформаційного забезпечення системи контролювання і, таким чином, основною передумовою виникнення контрольної інформації.

Схематично організацію обліково-аналітичного процесу в системі контролювання фінансових результатів представлено на рис. 3.10.

Таким чином, інформація про формування, розподіл та використання фінансового результату, рухаючись від джерела до користувачів, проходить облікову та аналітичну стадії, які забезпечують характеристику об'єктів контролювання і задовольняють інформаційні потреби суб'єктів контролювання.

Початковим моментом організації всього обліково-аналітичного процесу (тобто “входом”) є інформаційний запит суб'єктів (виконавців) контролювання

фінансових результатів, результатом – здійснення всіх стадій та відповідних етапів обліково-аналітичного процесу (тобто “виходом”) є інформаційний ресурс у вигляді системи показників, які містять інформацію щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів відповідно до поставленого інформаційного запиту.

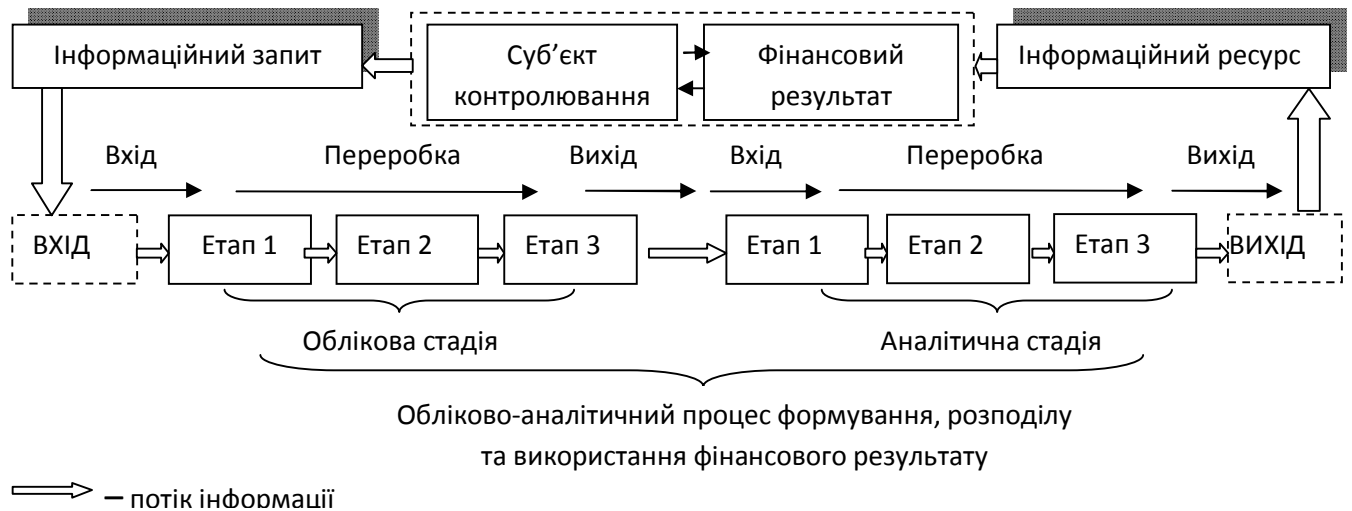


Рис. 3.10. Організація обліково-аналітичного процесу в системі контролювання фінансових результатів

Джерело: сформовано за даними [5, 20]

Складність процесу організації обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання за фінансовими результатами пов'язана з наявністю численних варіантів узгодження можливостей людей, техніки, природних умов та інших складових першого. Істотними чинниками є також постійне зростання масштабу виробництва, динамічність процесів, які відбуваються в економіці. Усе це зумовлює появу багатьох внутрішніх і зовнішніх зв'язків.

Обліковій стадії обліково-аналітичного забезпечення відповідають процеси виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення економічної інформації стосовно фактів господарського життя та відображення їх на бухгалтерських рахунках, іншими словами – формування масиву первинної облікової інформації, а також узагальнення такої інформації – формування внутрішньої та зовнішньої звітності. Таким чином, формуються первинні аналітичні дані (первинна система показників), які є входними для здійснення аналітичної стадії. Результатом здійснення аналітичної стадії є сформована

система показників, яка всебічно характеризує фінансові результати і є основою для здійснення контрольних дій. Процес обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів в управлінській діяльності підприємства представлено у додатку

Обліково-аналітична інформація моделюється і створюється до моменту здійснення контрольної діяльності. В свою чергу, формування контрольної інформації здійснюється на основі результатів аналітичного опрацювання облікових даних щодо стану та розвитку фінансових результатів.

Інформаційна база системи контролювання фінансових результатів забезпечується якісним виконанням робіт на усіх стадіях та етапах обліково-аналітичного процесу. Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з етапів призводить до викривлення остаточного результату обліково-аналітичного забезпечення – результативної інформації, яка надходить до системи контролювання фінансових результатів.

Виходячи із сутності обліково-аналітичного забезпечення системи контролювання фінансових результатів, облік і аналіз є його важливими функціональними компонентами. Оперативність збирання та обробки виробничої, комерційної, фінансової та інших видів інформації, забезпечення суб'єктів контролювання об'єктивною інформацією про фінансові результати діяльності підприємства – основні функції обліку. Аналіз – функція, яка за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів досліджує стан, структуру, динаміку фінансових результатів, вивчає вплив різних факторів на їх зміну, прогнозує майбутнє значення прибутків підприємства.

Водночас, бухгалтерський облік і аналіз як складові обліково-аналітичного забезпечення – це не прості функції, не сума технічних прийомів, а об'єктивно зумовлений порядок облікових та аналітичних процедур, що їх проводять стосовно даних, аби сформувати необхідну для контрольного процесу інформацію про фінансові результати. Повнота, достовірність і своєчасність одержуваної інформації, яка використовується в процесі аналізу фінансових результатів залежить від якості організації облікового процесу.

Галузева специфіка впливає на структуру та зміст статей витрат і на величину отриманих фінансових результатів. Зокрема, для сільськогосподарського виробництва значними є витрати, пов'язані з підготовкою, обробітком ґрунту та сівбою культур. У межах одного господарства займаються виробництвом різноманітних видів сільськогосподарської продукції, облік яких має певні особливості.

Першочергова відмінність сільськогосподарського виробництва полягає в тому, що основним засобом виробництва в сільському господарстві є земля – незамінний, вічно діючий засіб праці. За відповідного використання вона не тільки не виснажується, але й набуває нових властивостей, підвищує свою віддачу як виробнича сила. Систематичне підвищення родючості ґрунту вимагає додаткових витрат для її обробітку і підживлення, що потребує відповідного систематичного відображення в обліку. Разом з тим виробництво в сільському господарстві переплітається з природним процесом відтворення, адже крім продукції господарства займаються вирощуванням біологічних активів - рослин і тварин. Тому дія економічних законів у сільськогосподарському виробництві пов'язана з дією біологічних законів, за якими розвиваються живі організми. Бухгалтерський облік повинен забезпечити облік змін у них – приплід, приріст живої маси тощо. Види та порядок вирощування біологічних активів і продукції є визначальними під час розрахунку їх собівартості, що потребує специфічних методів і прийомів.

У виробничому процесі в сільському господарстві, крім людини та технічних засобів, беруть участь природні фактори. Роботи в сільськогосподарському виробництві, як правило, виконуються на відкритому повітрі. Саме погодні умови впливають на обсяги виробництва продукції, полегшують чи ускладнюють і виконувані роботи, тобто за однакових витрат вихід продукції стає різним. У сільському господарстві діє правило, що вихід готової продукції не прямо залежить від витрат на її виробництво, це своєю чергою впливає на рівень собівартості продукції та, відповідно, і на фінансовий

результат діяльності підприємства. При цьому змінюється технологія виробництва за періодами, нормами витрат, а отже і обсяг виробництва.

У процесі дослідження з'ясовано, що при використанні існуючої методики обліку фінансових результатів не всі непрямі витрати беруть участь у формуванні виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) чи собівартості товарів за вимогами положень бухгалтерського обліку. Так, у формуванні виробничої собівартості чи собівартості товарів беруть участь лише транспортно-заготівельні витрати (у складі вартості запасів) та загальновиробничі витрати. Стосовно адміністративних витрат і витрат на збут, то ці витрати у фінансовому обліку не розподіляють і не включають до виробничої собівартості чи до собівартості реалізації, а загальною сумою відносяться на витрати звітного періоду. Але ці витрати займають чільне місце в процесі планування та контролю витрат, при аналізі прибутковості кожного виду продукції (товарів, робіт, послуг). Бухгалтери-практики вважають, що поліпшити ситуацію з обліком можливо за умови повернення до системного калькуляційного обліку, який застосовувався в Україні до 2000 року. Ще однією альтернативою є запровадження управлінського обліку на рівні західних стандартів. Запровадження відокремленої системи фінансового обліку та інтегрованої діяльності під назвою «управлінський облік» є вимогою часу, задовольняє положення міжнародних стандартів. Але вітчизняні фахівці не мають змоги повною мірою використовувати даний інструментарій і на це є як об'єктивні, так і суб'єктивні причини.

Розподіл адміністративних витрат і витрат на збут доцільно проводити в управлінському обліку, а не у фінансовому. ФГ «Велес-Віта» не веде управлінський облік у тому форматі, як його вбачають дослідники. Тому реальний фінансовий результат розрахувати досить проблематично. Така тенденція повинна найближчим часом змінитися, тому що в умовах ринкової економіки не можливо приймати оптимальні управлінські рішення без інформації, яку на даний момент може забезпечити тільки ведення

управлінського обліку. Тому одним із важливих питань є розробка та обґрунтування методики розподілу непрямих витрат.

Насамперед слід визначити порядок розподілу непрямих витрат, передбаченим нормативами обліку. Так, П(С)БО 9 «Запаси» розкрито порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат, а П(С)БО 16 «Витрати» - порядок розподілу загальновиробничих витрат.

На практиці бухгалтери вважають недоцільним розподіляти накладні витрати на окремі об'єкти обліку. Ця ситуація пояснюється тим, що на даний період обліковий персонал надто завантажений і обтяжувати себе додатковою роботою не вважає за потрібне. Цю ситуацію може змінити тільки в результаті усвідомлення керівництва і облікових працівників необхідності розподілу непрямих витрат та використання переваг на сільськогосподарських підприємствах інтегрованих комп'ютерних технологій.

Для розподілу накладних витрат найчастіше використовують: заробітну плату, прямі витрати, вартість основних матеріалів, інші, представлені на рис. 3.11.



Рис. 3.11. База розподілу накладних витрат

Джерело: сформовано за статистичним даними

Як бачимо, більше 35 % рекомендують за базу розподілу накладних витрат у сільськогосподарських підприємствах використовувати вартість основних матеріалів, спожитих в процесі виробництва, 23% – вартість всіх прямих витрат, 19 % – пряму заробітну плату, 13 % – вартість прямих витрат виробництва за мінусом вартості купленого насіння і кормів. На нашу думку, за базу розподілу накладних витрат краще використовувати вартість прямих

витрат на виробництво за мінусом вартості насіння, засобів захисту рослин, кормів та пального, що дасть змогу економічно обґрунтовано здійснювати цей розподіл, а собівартість буде якомога реальнішою.

Етапам облікового процесу властива послідовна зміна стану облікової інформації. Послідовність здійснення облікових етапів призводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації щодо фінансових результатів. Етапи обліку інтегрують два взаємопов'язаних напрями облікового процесу: послідовність (черговість) здійснення облікових процедур та рівень оброблення облікової інформації.

При цьому первинний облік в системі інформаційного забезпечення контрольного процесу можна охарактеризувати як процедуру формування первинних документів, носіїв даних та інформації про господарські операції, які формують витрати, доходи та фінансові результати підприємства. До первинного обліку звичайно відносять прийоми первинного спостереження – сприйняття, вимірювання, реєстрація, нагромадження та обробка даних. Реєстрація (в перек. з лат. – список, перелік) забезпечує фіксацію фактів господарського життя в будь-якому носії інформації, як правило, в документах. Як перший етап облікового процесу, вона безпосередньо визначає якість облікової інформації, тому до її організації слід підходити особливо ретельно і виважено.

На другому етапі облікової стадії здійснюють реєстрацію даних первинного обліку у відповідних облікових регістрах, групування та перегрупування таких даних. Якщо первинний облік значною мірою пов'язаний з підготовчими етапами контролювання та аналізу, то поточний є головною вихідною базою інформаційного забезпечення контролювання фінансових результатів. Крім того, поточний облік слугує базою складання різних звітних форм, що становлять основу аналітичних розрахунків.

Підсумковий (узагальнюючий) етап – це завершальний етап облікової стадії, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображають фінансові результати господарської

діяльності підприємства за певний період. Це процеси складання різних вихідних даних, кінцевої бухгалтерської звітності (управлінської, фінансової, податкової) та різних розшифрувань до неї, де наводяться дані про витрати, доходи та фінансові результати, а також характеристика їх у динаміці. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації перших двох етапів.

Раціональність та оптимальність організації облікового процесу можуть забезпечити лише цілеспрямоване упорядкування, гармонізація й удосконалення кожної з його складових (структурних елементів, методики, техніки) як певних сукупностей, тому реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації необхідно організувати як системну послідовність логічно пов'язаних між собою етапів облікового процесу, підпорядкованих інформаційним потребам суб'єктів контролювання за фінансовими результатами.

Здійснивши дослідження, можна зробити висновок, що основне призначення системи обліково-аналітичного забезпечення контролювання фінансових результатів – це задоволення потреби суб'єктів контролювання у фактах, цифрах, відомостях і іншій інформації щодо стану та розвитку фінансових результатів, яка виробляється в обліковій та аналітичній підсистемах. При цьому необхідно відзначити, що потреби суб'єктів контролювання в інформації дуже широкі, а головне – це зіставність і аналітичність інформації.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Господарські відносини та можливість подальшого розвитку підприємства зумовило необхідність осмислення сутності таких понять, як «результат» і «результативність», «прибуток» і «прибутковість», «збиток» і «збитковість»; еволюції розвитку обліку й аналізу фінансових результатів, особливостей їх формування в сільськогосподарських підприємствах. Проведене дослідження дає можливість зробити наступні висновки:

З метою підвищення достовірності, аналітичності та зрозумілості інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку, та уникнення її неінформативного характеру для окремих груп заінтересованих осіб, що призводить до проблем неефективності управління діяльністю, проведено дослідження співвідношення між бухгалтерським та економічним змістом прибутку за допомогою аналізу концепцій відображення прибутку в звітності. На підставі цього сформовано перелік обмежень показників бухгалтерського прибутку, які спричиняють виникнення невідповідності його значень, що визначаються в обліку та економічній теорії. Запропоновано враховувати виділені обмеження (система бухгалтерського обліку орієнтована на господарські операції, бухгалтерський прибуток (і його складові) залежать від вибору методів оцінки, ґрунтується на методах оцінки, які часто засновані на консерватизмі, не враховує витрати на інвестиції в оборотний капітал, ризики і зміни в ризиках, відображає вартість позикового капіталу, але не враховує вартість власного капіталу підприємства, акцентує увагу на минулих періодах та обчислення бухгалтерського прибутку не враховує певних економічних вигід і значення прибутку змінюється) при управлінні господарською діяльністю підприємства.

Також визначено, що на підприємстві необхідно поєднувати концепції прибутку з метою задоволення інтересів зовнішніх та внутрішніх користувачів. Це, в свою чергу, формує теоретичне підґрунтя для дослідження організаційно-

методичного забезпечення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю

Результати наукових досліджень свідчать про відсутність системного підходу до розуміння сутності поняття «фінансові результати». З метою усунення неконвенційності та неоднозначності трактування даного поняття у сфері економіки, фінансів, бухгалтерського обліку доцільно його розглядати з врахуванням впливу економічного, податкового та управлінського підходів на облікове відображення господарських операцій. Зокрема, запропоновано в бухгалтерському обліку трактувати фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період в цілому або за видами діяльності, та узагальнюється у вигляді показників прибутку (збитку).

Дослідження довідкової та наукової літератури щодо трактування поняття «прибуток (збиток)» показали, що недосконалість вітчизняного законодавства, зокрема, неврахування при визначенні сутності дефініції основних елементів методу бухгалтерського обліку, призводить до недоліків методичного забезпечення бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств. Тому, вважаємо, що доцільно під прибутком (збитком) підприємства розуміти частину його капіталу, що формується в процесі господарської діяльності шляхом перевищення задокументованих доходів над витратами, визнаних та оцінених в період їх здійснення відповідно до принципів бухгалтерського обліку.

Запропоноване трактування досліджуваних понять передбачає: удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів в частині уточнення понятійного апарату; підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та однозначне їх розуміння; створення основи для удосконалення методики бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств.

Відсутність у теорії і на практиці чіткої класифікації фінансового

результату позначається на достовірності та об'єктивності облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Проаналізовані наукові джерела свідчать про важливість наявності достовірної, зрозумілої та аналітичної інформації в бухгалтерському обліку про фінансовий результат. Адже відповідна класифікаційна ознака забезпечує задоволення інтересів різних зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Тому у зв'язку з існуванням невідповідності існуючого порядку накопичення інформації про фінансові результати в системі бухгалтерського обліку вимогам їх облікового відображення, що виникає у зв'язку з існуванням різноманітних видів фінансових результатів, які виділяються залежно від інтересів користувачів, запропоновано використовувати матрицю фінансових результатів.

Вивчення зарубіжної практики дозволяє систематизувати альтернативні підходи до визнання доходів від продажу продукції (товарів) та виокремити такі альтернативні методи:

1) метод, заснований на погашенні (визнання доходів від продажу в момент погашення заборгованості за продані продукцію, товари або інші майнові права);

2) метод, заснований на отриманні економічної вигоди покупцем (визнання доходів від продажу незалежно від часткового або повного погашення заборгованості за продану продукцію (товари));

3) метод, заснований на виконанні (доходи можуть визнаватися до фактичного одержання покупцем продукції (товарів) в процесі створення активу, призначеного для майбутнього продажу).

Враховуючи переваги та недоліки вказаних методів в частині їх впливу на показники фінансової звітності, встановлено, що жоден з методів не є універсальним, потребує врахування додаткових критеріїв, зокрема обґрунтування моменту визнання доходів (у процесі виробництва (наростаючим підсумком); на момент завершення виробництва, на момент відвантаження, на момент продажу, безпосередньо після продажу, на момент

розподілу доходів від продажу різних партій продукції (товарів), в основу чого покладено перехід економічної вигоди, суттєвих ризиків, права контролю від підприємства-продавця до підприємства-покупця.

Від варіативності обраних методів облікового відображення майна та джерел його утворення залежить кінцевий результат діяльності суб'єкта господарювання проведено дослідження питання формування та реалізації облікової політики підприємства в частині облікового відображення фінансових результатів діяльності. З метою удосконалення ефективності формування та реалізації облікової політики підприємства наведено три взаємопов'язані елементи облікової політики щодо формування, використання та розподілу фінансових результатів – організаційна, технічна та методична складові. В свою чергу, розмежовано елементи облікової політики, що регулюють облікове відображення доходів (витрат) і прибутку (збитку)

У зв'язку з тим, що від варіативності обраних методів облікового відображення майна та джерел його утворення залежить кінцевий результат діяльності суб'єкта господарювання проведено дослідження питання формування та реалізації облікової політики підприємства в частині облікового відображення фінансових результатів діяльності. З метою удосконалення ефективності формування та реалізації облікової політики підприємства наведено три взаємопов'язані елементи облікової політики щодо формування, використання та розподілу фінансових результатів – організаційна, технічна та методична складові. В свою чергу, розмежовано елементи облікової політики, що регулюють облікове відображення доходів (витрат) і прибутку (збитку).

Наведені пропозиції щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку фінансових результатів забезпечують формування на підприємстві достовірної, своєчасної та зрозумілої облікової інформації, що використовується для прийняття рішень різним групами заінтересованих осіб.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алескерова Ю.В., А. Р. Коробчук. Аналіз фінансового потенціалу аграрного підприємства. Електронне наукове фахове видання «Глобальні та національні проблеми економіки». 2018. №22. С.436-438. URL: <http://global-national.in.ua/issue-22-2018> (дата останнього звернення 12.10.2019 р.).
2. Атамас П., Атамас О. Чи дорівнює використаний прибуток розподіленому, або щодо оцінки достовірності інформації про нерозподілений прибуток у балансі. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. №3. С. 35-39.
3. Адамик О.В. Автоматизація бухгалтерського обліку у кількох стандартах. Стан і перспективи розвитку обліково - інформаційної системи в Україні: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 29- 30 листопада 2012 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 3-5.
4. Бабіч В. Оподаткування прибутку підприємств: фінансові та облікові аспекти. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 3-10.
5. Бердар М.М. Організаційно - методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства. Формування ринкових відносин в Україні. 2011. № 6 (121). С. 161 - 164.
6. Беренда Н.І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства. Формування ринкових відносин в Україні. 2013. № 2. С. 111 - 114.
7. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №3.
8. Братчук Л.М. Нові вимоги Податкового кодексу та завдання бухгалтерського обліку для їх вирішення. Економіка АПК. 2011. № 4. С. 62- 65.
9. Волкова Н.А., Подвальна Н. Е. Організація та методика економічного аналізу: Навч. посібник. Одеса: ОНЕУ, ротапринт. 2014. 267 с.
10. 8. Волкова Н. А., Волчек Р. М., Гайдаєнко О. М., Шевчук Н. С. Теоретичні та практичні засади аналітичних досліджень конкурентоздатності підприємств АПК. Аналітичні методи дослідження конкурентоздатності суб'єктів господарювання: [монографія]. Одеса: ОНЕУ, Кримполіграфпапір.

2017. С 173-214.

11. Гуцаленко Л.В. Стратегічний облік і контроль у формуванні фінансових результатів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 12. С. 24 - 32.

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

13. Гордополов В. Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09. К., 2009. 20 с

14. 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.

15. 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

16. Гудзенко Н.М., Коваль Н. І., Плахтій Т. Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру і наповнення фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №5 (33).- С. 102-113.

17. Гудзенко Н. М., Китайчук Т. Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №3. С.125–134.

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. Граковский Ю. Аудит операций по отражению в налоговом учете доходов предприятий. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 39-40.

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. Дерев'янка С. І., Кузик Н. П., Олійник С. О. та ін. Аудит: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 380 с. 12.

25. Дрозд І. К. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія; за ред. І. К. Дрозд. Київ: Сова, 2013. 207 с

26. 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

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

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

29. 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.

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

31. 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.

32. 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.

33. Йолтухівська Т. В. Аналіз теоретичних підходів до визначення поняття «фінансовий результат». *Вісник Хмельницького національного університету*. 2015. № 2. С. 64-67.

34. Касич А.О. Втілення концепції стратегічного управління в практику вітчизняних підприємств. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 11. С. 290–294

35. Караева Ф.Е. Максимизация прибыли как один из факторов конкурентной борьбы хозяйствующего субъекта. *Экономический анализ: теория и практика*. 2008. № 22 (127). С. 48

36. 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.)

37. Кашубіна Ю.Б. Система оцінювання прибутку від операційної діяльності підприємства. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. №8. С. 196-201

38. 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.

39. Киш Л.М., Синявська Н.С. Аналіз фінансових результатів та фінансового стану сільськогосподарського підприємства. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 13-2. С. 99-103

40. 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.)

41. Коваль Н. І. Особливості контролю та аналітичної оцінки в діяльності сільськогосподарських підприємств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 12. С. 496-499

42. Козуб В.О. Формування системи моніторингу фінансових результатів

підприємств торгівлі. *Бізнес Інформ*. 2013. № 2. С. 163–168

43. 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

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. Лебедева 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.)

47. Максимова В. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. 6.050100 «Облік і аудит» Одеса : ОНЕУ, 2012. 670 с. 19.

48. Маніна Н. С. Зарубіжний досвід обліку та аналізу фінансових результатів організації. *Молодий вчений*. 2016. №6. С. 498

49. Москалюк Г. О. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств. URL: Інфраструктура ринку. 2016. № 2. С. 230-325. URL: http://market-infr.od.ua/journals/2016/2_2016_ukr/65.pdf. 121. (дата звернення 12.10.2019 р.)

50. Москалюк Г. О. Визначення впливу збутових витрат на прибуток від операційної діяльності за допомогою моделювання. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. Випуск 30. Частина 1. Черкаси: ЧТДУ, 2012. – С. 79-84.

51. Мних Є. В. Зарубіжний досвід обліку та аналізу фінансових результатів організації. *Молодий вчений*. 2016. №6. С. 498-501.

52. МСБО 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://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf (дата звернення: 12.09.2019 р.)

54. Мірошніченко 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. Огійчук М.Ф. Організація і методика аудиту: навчальний посібник К.: Алерта, 2016. 304 с.
65. Озеран А.В. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 6.
66. Опарін В. М. Звітність підприємств: навчальний посібник. К.: Знання, 2012. – 625 с.
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.ekonometry.nauka.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://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://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://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 «ХПІ»*. 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. Сусіденко Ю.В. Облік та аналіз фінансових результатів діяльності підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 7. С. 297-301

87. Слободяник Ю. Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти. *Економічний простір*. 2011. № 49. С. 159–165.

88. Сопко В. В. Удосконалення методики аналізу фінансового результату. *Управління розвитком*. 2015. № 5 (124). 12 с.

89. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник 6-те вид. допов. і перероб. К.: Алерта, 2013. 982 с. 47.

90. Турищева М. С. Методичні аспекти формування у звітності інформації про фінансові результати за П(С)БО та МСФЗ. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали VI міжнар. наук.-практич. конф., 24 травня 2018 р. Харків: Водний спектр Джі-Ем-Пі, 2018. С. 129-132.

91. Турищева М. С. Особливості організації процесу формування та подання фінансової звітності підприємства. Сучасні проблеми розвитку економіки України: матеріали студентської конференції обліково-економічного факультету. Одеса: ОНЕУ, 2018. 280 с.

92. Турищева М. С. Оцінка кризи прибутковості підприємства (на прикладі ТОВ «Позавідомча охорона»). Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції: матеріали VI 87 міжнар. наук.-практич.

конф., 24 травня 2018 р. Харків: Водний спектр ДжіЕм-Пі, 2018. С. 310-312.

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

94. Томашук І. В., Вольська Л. Л. Аналіз фінансового стану та інвестиційної привабливості Вінницького регіону. *Економіка та суспільство*. 2019. Вип. 20. С. 477-487

95. 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

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

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

98. Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку Міжнародних стандартів аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №1 (29). С. 68-81.

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. Чумаченко М. Г. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємства: історичний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2015. №10. С. 114-118.

101. Шевчук В. О. Облік фінансових результатів : проблеми та шляхи вдосконалення. *Бізнес Інформ*. 2016. № 28. С. 42.

102. Янковой А. Г. Математико-статистические методы и модели в управлении предприятием : учеб. пособие .Одесса : ОНЭУ, 2014. 250 с.

ДОДАТКИ