

ІЛЬЧУК Юлія Юріївна

**Облік і аналіз операційної діяльності
сільськогосподарського підприємства / Accounting and
analysis of agrarian entity operational activity**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗзм-21
Ю.Ю. Ільчук

Науковий керівник
д.е.н., проф. Пуцентейло П. Р.

Магістерську роботу допущено до
захисту:

“ _____ ” _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	7
1.1. Особливості здійснення операційної діяльності на сільськогосподарських підприємствах	7
1.2. Формування результатів операційної діяльності підприємств.....	13
1.3. Методичні підходи у формуванні фінансових результатів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств	21
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	35
РОЗДІЛ 2 ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	36
2.1. Організація обліку операційної діяльності підприємства	36
2.2. Облік доходу від операційної діяльності підприємства	47
2.3. Формування та відображення фінансових результатів операційної діяльності в звітності підприємства.....	56
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	63
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	64
3.1. Аналітичні процедури операційної діяльності підприємства	64
3.2. Аналіз операційної діяльності підприємства	72
3.3. Забезпечення раціональної системи обліку та аналізу операційної діяльності підприємства.....	85
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	94
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98

ВСТУП

Актуальність теми. Базовою галуззю економіки України є сільське господарство. Рівень його розвитку вагомою мірою розкриває стан і можливості піднесення інших галузей. За таких умов надзвичайно актуальним є створення передумов для продуктивної роботи працівників сільського господарства, забезпечення прибуткового ведення аграрного виробництва. Абсолютне ж вирішення проблеми збільшення доходів сільськогосподарських підприємств дещо проблематичне без зростання ефективності їх господарської діяльності. Вирішальним питанням при цьому безумовно є отримання доходів. Однак отримання доходів підприємством зумовлює проблему з приводу їх раціонального розподілу та використання. Економічно обґрунтоване вирішення даного питання має на меті повне задоволення інтересів держави, власників підприємства та найманих працівників. Для галузі сільського господарства мотивом стабільного розвитку є фінансове забезпечення. У нинішніх умовах управління фінансова діяльність сільськогосподарських підприємств передбачає використання таких його складових, як планування джерел формування та напрямів споживання фінансових ресурсів; забезпечення платоспроможності підприємства та проведення аналізу його фінансової звітності, контролю за формуванням фінансових ресурсів і їх продуктивним споживанням. Головною спонукальною основою кожного підприємництва та вагомою метою господарської діяльності є одержання доходів. За сприянням системи бухгалтерського обліку постійно та цілеспрямовано здійснюється формування інформації про доходи від операційної діяльності.

Дослідженню проблем організації і методики бухгалтерського обліку та аналізу операційної діяльності значну увагу приділили у своїх працях відомі вітчизняні вчені: Р.Ф. Бруханський, С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, І.Д. Лазаришина, М.М. Коцупатрий, С.Ф. Легенчук, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, П.Т. Саблук, В.К.

Савчук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко та інші. Активно займалися вирішенням зазначених проблем зарубіжні вчені: Х. Андерсен, А. Бабо, П.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, І.А. Бланк, Р. Брейлі, Ван Бреда, К. Друрі, Б. Нидлз, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шеремет та інші.

Враховуючи, що деякі аспекти економічного змісту, методики обліку і аналізу операційної діяльності на сьогодні залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер, вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати економічний зміст операційної діяльності. У зв'язку з цим, в сучасних умовах, необхідно створити таку систему обліково-аналітичного забезпечення операційної діяльності, яка б задовольняла потреби користувачів облікової інформації, а головне – потреби управління.

Мета дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці підходів і рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу операційної діяльності сільськогосподарського підприємства.

Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- визначити економічний зміст та теоретичні основи операційної діяльності з урахуванням основних факторів їх формування;
- визначити роль і місце доходів від операційної діяльності, як особливого об'єкта, у складі бухгалтерського обліку і аналізу;
- проаналізувати та систематизувати підходи до класифікації доходів;
- вивчити напрямки узгодження бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності;
- дослідити особливості організації та методики проведення аналізу операційної діяльності на сільськогосподарському підприємстві.
- розробити підходи та рекомендації щодо удосконалення організації аналізу доходів від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є процес обліково-аналітичного відображення операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Предметом дослідження є сукупність методичних положень і організація бухгалтерського обліку і аналізу операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. Теоретичним та методологічним базисом проведення наукового вивчення є системний підхід і діалектичний метод пізнання щодо дослідження економічних та облікових явищ, чинне законодавство України, ґрунтовні наукові праці дослідників із проблем формування та обліку доходів операційної діяльності. Використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку і аналізу операційної діяльності), монографічний (дослідження категорії доходів, особливостей їх формування у ринковому середовищі та відображення в бухгалтерському обліку для визначення доходу специфічної діяльності сільськогосподарських підприємств, формування фінансових результатів та відображення їх у звітності), розрахунково-конструктивний та метод порівняння (аналіз сучасного стану формування та розподілу доходів від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у процесі осмислення поставленої проблеми), історичний (дослідження походження, формування і розвитку категорії доходу від операційної діяльності у системі обліку) тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу операційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Основні результати характеризуються наступними теоретичними і практичними положеннями:

- визначено економічний зміст та обґрунтовано теоретичні основи операційної діяльності з урахуванням основних факторів їх формування;
- визначено роль і місце доходів від операційної діяльності, як особливого об'єкта, у складі бухгалтерського обліку і аналізу;
- проаналізовано та систематизовано підходи до класифікації доходів;

- обґрунтовано напрямки узгодження бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності;
- досліджено особливості організації та методики проведення аналізу операційної діяльності на сільськогосподарському підприємстві;
- розроблено підходи та рекомендації щодо удосконалення організації аналізу доходів від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Практичне значення одержаних результатів зводиться до того, що на базі теоретичного вивчення та дослідження практичної діяльності сільськогосподарських підприємств розроблені рекомендації з поліпшення чинної методики бухгалтерського обліку та аналізу операційної діяльності селянського фермерського господарства “Довіра”. Впровадження рекомендацій автора в практичну діяльність СФГ “Довіра” та інших аграрних підприємств підвищить достовірність обліково-аналітичної інформації щодо фінансового результату від їх операційної діяльності та забезпечить надання достовірної та якісної інформації для потреб управління.

Основні висновки та положення роботи представлені у доповіді Міжнародної науково-практичної конференції “Цифрова економіка: тренди та перспективи”, (м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р.). За результатами доповіді опубліковано тези доповідей у збірнику конференції, 0,2 друкованих аркуша.

Структура та обсяг магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи – 103 сторінки комп’ютерного тексту. Робота містить 15 таблиць, 13 рисунків. Список використаних джерел налічує 88.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Особливості здійснення операційної діяльності на сільськогосподарських підприємствах

Добробут і соціально-економічні здобутки суспільних формацій об'єктивно визначені динамікою й тенденціями розвитку та засадами формування ефективності виробничих систем. Виробництво продукції у своїй ефективності й організованості, виступає головним чинником становлення перспективної економіки та передового, забезпеченого необхідними благами суспільства. У цьому криються сутнісні й методичні основи означення засад розкриття змісту положень еволюції концепцій розвитку та ефективності виробничих систем у механізмі господарювання. Кожна економічна система становить надзвичайно складну, розгалужену структуру та відповідну сукупність законів її функціонування і розвитку. Вихідним елементом економічної системи є економічні відносини і суспільний поділ праці. Останній спричинює необхідність існування економічних і господарських одиниць в єдине ціле.

В ринкових умовах доцільність виробництва сільськогосподарського продукції, визначається ефективністю використання усіх видів виробничих ресурсів, яка залежить від великої кількості регульованих та нерегульованих чинників. Для використання позитивної дії цих чинників існує постійна потреба виявлення їх впливу на результати виробництва. Тобто при будь-яких умовах є необхідність визначення ефективності використання як окремих видів виробничих ресурсів при виробництві даного виду продукції, так і ефективність їх використання в цілому. Специфіка сільськогосподарського виробництва в кінцевому випадку визначає типи показників ефективності виходячи з функцій, які підприємства виконують в сільському господарстві.

Облік процесу виробництва займає центральне місце в системі управлінського обліку. В нових умовах господарювання сільськогосподарські підприємства та їх структурні підрозділи повинні в повній мірі мати в розпорядженні інформацію про розмір та структуру витрат виробництва, номенклатуру вирощуваної продукції, вихід продукції. Адже без такої інформації неможливо виявити результати виробничо-господарської діяльності.

В загальній структурі процесів господарської діяльності сільськогосподарських підприємств, ефективність процесу виробництва визначається створеними умовами (технологією, якістю сировини, рівнем кваліфікації працівників та мотивацією їх праці), а також сам впливає на конкурентоспроможність продукції галузі рослинництва. Від продуктивності сільськогосподарського виробництва залежить, в кінцевому рахунку, добробут населення та розвиток економічного потенціалу України.

Головною метою обліку процесу виробництва є повна і своєчасна фіксація фактичного розміру витрат та виходу продукції, з одночасним контролем всіх видів ресурсів, що споживаються в процесі виробництва. Із мети випливають основні завдання обліку виробництва. До них належать:

- забезпечення повноти та своєчасності відображення господарських операцій;
- накопичення даних для розрахунку собівартості продукції та інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень із врахуванням їх економічних наслідків;
- розподіл витрат за їх ознаками у відповідності із стандартами бухгалтерського обліку: за економічними елементами і статтями, за місцями виникнення витрат, за центрами відповідальності та іншими ознаками;
- обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) та розрахунок фінансових результатів;
- забезпечення бази ціноутворення (у тому числі і трансфертного);
- проведення контролю за виконанням планових показників, дотриманням режиму економії.

В ході операційної діяльності сільськогосподарські підприємства здійснюють різноманітні, за своїм складом та призначенням витрати, які в свою чергу, визначають загальний об'єм виробництва, номенклатуру продукції та її якісні характеристики.

В аграрному бізнесі України існує така класифікація видів діяльності підприємства [3, с.33]:

- звичайна;
- операційна;
- основна;
- інша;
- фінансова;
- інвестиційна;
- надзвичайна.

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу звичайну діяльність (фінансову та інвестиційну). Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

До основної діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення витрат від операційної курсової різниці.

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання необоротних активів, а також і реалізація тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру власного та позикового капіталу підприємства.

У процесі діяльності мають місце різні господарські операції (факти), під впливом яких відбуваються зміни – збільшення або зменшення активів або

пасивів. Ці зміни характеризуються як дохід та витрати.

Будь-яке підприємство у процесі операційної діяльності має за мету отримання максимальних доходів, які є джерелом для подальшої його діяльності та розвитку, покриття витрат виробництва, забезпечення робітників і держави фінансовими ресурсами, необхідними для життя усіх сторін.

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі “на вході” в систему відображаємо ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а “на виході” – вироблений продукт (рис. 1.1) [27, с. 44].

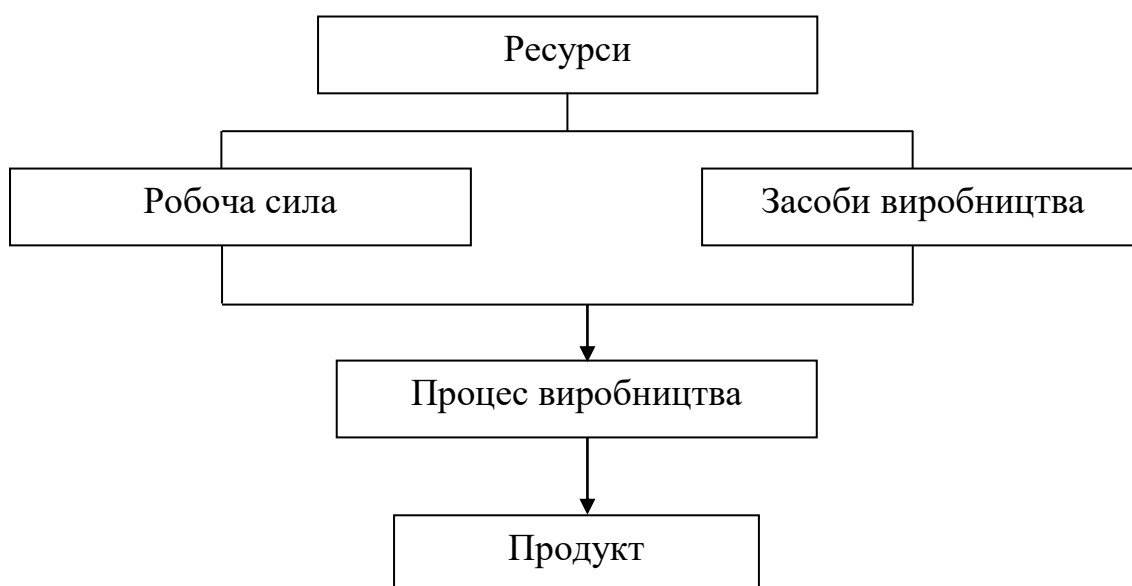


Рис. 1.1. Речовий зміст процесу виробництва

В процесі виробництва відбувається об’єднання засобів виробництва з робочою силою, що затрачує працю, і в результаті цього (виробництва) створюється продукт. В.Я. Плаксієнко зазначає, що “на вході” можна вивчити детально і оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожну трудову операцію в момент її здійснення. “На виході” – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [62, с. 108].

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, “на вході” відображаємо елементи витрат виробництва як виробниче споживання і “на

виході” собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва (рис. 1.2).

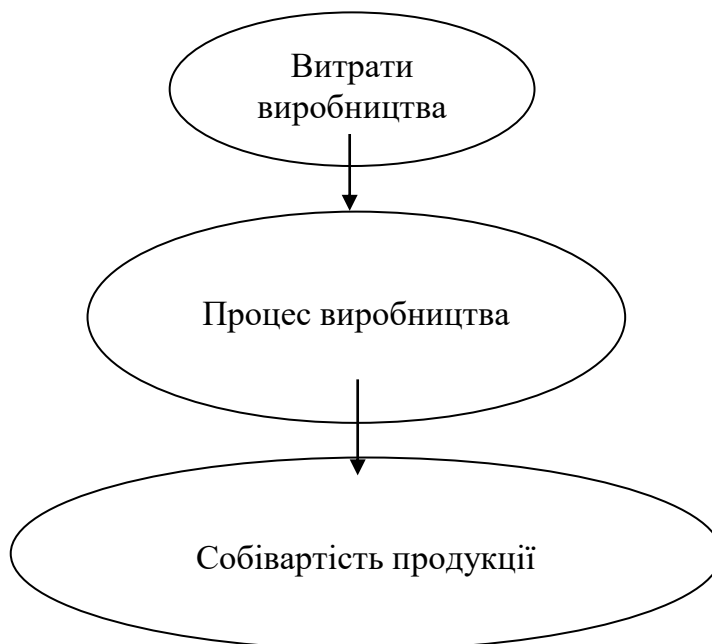


Рис. 1.2. Вартісна характеристика процесу виробництва

Основні фактори, що визначають ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах ринку, представлені на рис. 1.3.

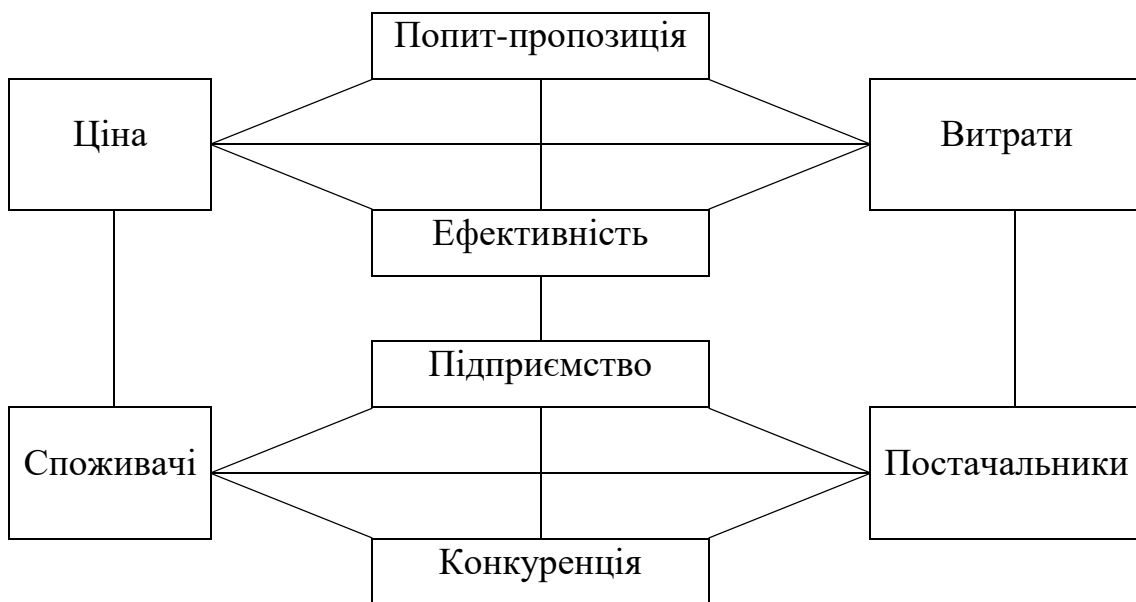


Рис. 1.3. Фактори, що обумовлюють ринкові відносини в сільському господарстві та визначають ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для узагальнюючого аналізу ефективності, як об'єкту управлінського впливу, розглянуті фактори її формування слід також досліджувати і в розрізі джерел підвищення ефективності (зростання продуктивності праці, зниження фондомісткості, матеріаломісткості та зарплатомісткості продукції, раціональне використання всіх видів ресурсів і т.д.), напрямів вдосконалення виробництва (науково-технічний прогрес, структура виробництва, організація системи управління, конкурентоспроможність і якість продукції, планування і мотивація діяльності і т.д.), а також способів реалізації цих факторів у системі управління діяльністю підприємств, що забезпечить можливість визначення додаткових шляхів поліпшення економічних результатів їх роботи.

Проте на сільськогосподарських підприємствах дія факторів значною мірою обумовлена особливостями виробництва, до яких належать:

- 1) вплив природних, кліматичних та ґрунтових умов, а також біологічних процесів;
- 2) використання такого унікального засобу як земля, вартість якого за умов дбайливого господарювання з часом може тільки зростати;
- 3) інерційність виробництва, характерною ознакою якого є сезонність та пов'язана з нею відповідна організація і кругооборот оборотних засобів;
- 4) авансування грошей на тривалий час, що іноді вимірюється роками, або значні залишки оборотних засобів, які об'єктивно акумулюються та використовуються в наступних виробничих циклах;
- 5) розрив у часі між періодом виробництва та робочим періодом;
- 6) споживання частини виробленої продукції самим підприємством;
- 7) просторово-розпорошене розміщення виробництва на місцевості;
- 8) багатогалузевість та різнокомплексність здійснюваних господарських процесів;
- 9) об'єктивні складності обчислення собівартості продукції і потреба попроцесного та пооб'єктного обліку витрат тощо.

Отже, необхідно зазначити, що процес управління операційною діяльністю сільськогосподарських підприємств повинен враховувати цілу низку

відповідних галузевих особливостей, а також велику кількість зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на них обох. Це дасть змогу всебічно проаналізувати умови функціонування таких господарюючих суб'єктів з метою пошуку і встановлення додаткових шляхів поліпшення ефективності їх діяльності.

1.2. Формування результатів операційної діяльності підприємств

Основним видом діяльності для аграрних підприємств є сільськогосподарське виробництво і реалізації продукції, 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.

Г. С. Майдуда вважає, що фінансовий результат – це підсумок господарської діяльності підприємств (організацій), визначений як різниця між сумою доходів і витрат, тобто прибуток або збиток [41, с. 107].

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».

Облік доходів займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення, оскільки дохід впливає на ефективний розвиток підприємства:

1 – забезпечує завершення обороту капіталу і зростання суми власного капіталу підприємства та є основою продовження його виробничо-господарської діяльності;

2 – впливає на ритмічність проходження операційного циклу;

3 – являється найважливішою умовою забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;

4 – виступає джерелом покриття поточних витрат, пов'язаних із виробничо-господарською діяльністю та забезпечує самоокупність поточної господарської діяльності підприємства;

5 – впливає на формування та поповнення державного бюджету та позабюджетних фондів;

6 – є джерелом формування основної частини власних фінансових ресурсів;

7 – характеризує ступінь інвестиційної привабливості підприємства у порівнянні з аналогічними підприємствами даної галузі [35, с. 73-74].

Дохід надзвичайно розповсюджене, широко застосовуване і одночасно багатозначне поняття, що використовується у різних значеннях – прибуток, виручка, валовий дохід, чистий дохід.

Порядок формування, методи оцінки і визначення економічної сутності доходу в умовах ринкової економіки є проблемою сучасних економічних наук. Але, вітчизняними економістами сутності доходу приділялось недостатньо уваги. Дохід як економічна та облікова категорія має важливе місце в теоретичних дослідженнях і потребує детального вивчення.

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. Дохід 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. В. Г. Андрійчук тлумачить дохід, як виторг від підприємницької діяльності за мінусом матеріальних і прирівняних до них витрат, тобто він складається із заробітної плати і прибутку [3, с. 94]. Як бачимо, тут дохід ототожнюється з чистою продукцією. З цим важко погодитися, оскільки за такого тлумачення зникає джерело її формування.

Об'єктивна необхідність отримання доходів підприємствами і забезпечення на їх основі стабільного прибутку вимірюється економічними законами товарного виробництва і ведення діяльності на основі самофінансування. Іншими словами, в умовах ринкової економіки ефективність господарювання сільськогосподарських підприємств залежить від їх самостійного „заробляння” ресурсів, необхідних для покриття витрат і отримання прибутку, що дозволить в повній мірі створювати різні фонди матеріального стимулювання та покращить рентабельність підприємств.

Поняття чистого доходу і прибутку близькі (обидва виражають вартість додаткового продукту), вони не тотожні з ряду причин. По-перше, прибуток містить чистий дохід, що знаходиться лише в реалізованій частині товарної продукції та не враховує додатковий продукт, що відноситься до нетоварної частини виробленої продукції (насіння, корми, виробничі запаси). Оскільки продукція виробництва минулого року використовується у звітному і наступному роках, а продукція виробництва поточного року - в наступних періодах, то чистий дохід створений у минулому році (роках), збільшить суму прибутку поточного року, водночас частина чистого доходу, створеного в поточному році, не стане складовою прибутку цього року і перейде на наступні періоди. По-друге, реалізації підлягає не тільки продукція, створена в звітному році, а й минулих років. Частина товарної продукції виробництва поточного року залишається для реалізації в наступному році (роках). Тому до суми чистого доходу, відображеного у річному звіті, потрапляє чистий дохід, створений в минулому періоді, і в ньому не враховується додатковий продукт, який міститься у залишку товарної продукції, що переходить на наступний рік

[27, с. 45].

Філімоненко О.С. поділяє чистий дохід підприємства на дві частини. Одна його частина вилучається в дохід бюджету через механізм цін, друга - залишається на підприємстві й визначається як різниця між вартістю продукції та затратами на її виробництво. Ця частина чистого доходу є чистим доходом підприємства.

Чистий дохід підприємства, у свою чергу, складається з реалізованого чистого доходу і чистого доходу, який залишається в залишках продукції, призначеної для внутрішньогосподарського використання.

Чистий дохід у залишках продукції, яка використовується її внутрішньогосподарські потреби, визначається як різниця між вартістю продукції за цінами реалізації та її собівартістю.

Реалізований чистий дохід розраховується за проданою продукцією, і тому він тотожний прибутку підприємства, отриманому від продажу продукції [266, с. 58].

В. Карпова стверджує, що валовий дохід – це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати) [34, с. 14].

Чистий дохід – це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо. Реальним доходом підприємства є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується за формулою:

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АЗ} - \text{ІЗП} - \text{ІВ} \quad (1.1)$$

де ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

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

ПДВ – податок на додану вартість;

АЗ – акцизний збір;

ІЗП – інших збори або податки з обороту;

ІВ – інші вирахування з доходу [57, с. 393].

У міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 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 [46].

Необхідно також привернути увагу до визначення поняття «дохід», яке наведене в чинних нормативних документах, а саме в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 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» [48]. Правомірність такого визначення доходу, поділяє Т.М. Сльозко [82, с. 57].

На нашу думку, наведене вище визначення доходу некоректне і не відповідає дійсному стану господарської діяльності. Адже суб'єкти господарювання в процесі своєї діяльності можуть отримати прибуток, а потім використати його на власні потреби засновників або на сплату дивідендів. При цьому власний капітал не зростає, але це не свідчить про те, що підприємство не отримало доходу. В цьому випадку грошові надходження від реалізації продукції, робіт, послуг і є доходом. Тобто, це грошові кошти, які можуть бути використані на різні цілі.

Такий підхід до поняття «дохід» виявляється неприйнятним тоді, коли підприємство є збитковим. У такому разі власний капітал, як правило, зменшується, але це не свідчить про те, що підприємство не отримувало доходу від реалізації продукції, робіт чи послуг, а також від інших видів діяльності. Саме за рахунок такого доходу вищезгадані підприємства підтримують свою виробничу діяльність.

З нашої точки зору, «дохід» – це надходження на підприємство реальних грошових коштів або матеріальних цінностей за реалізовану продукцію, товари, послуги або від інших видів його діяльності за конкретний проміжок часу.

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);
- доходи від надзвичайних подій (страхові відшкодування страховими компаніями, спонсорська та державна допомога тощо);
- фінансові доходи (дивіденди, проценти тощо).

В Україні класифікація доходів законодавчо регламентована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №15 “Дохід”, пункт 7 [48]. 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; надзвичайні доходи (рис. 1.4). Склад доходів, що належать до відповідної групи, передбачено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати” [48].

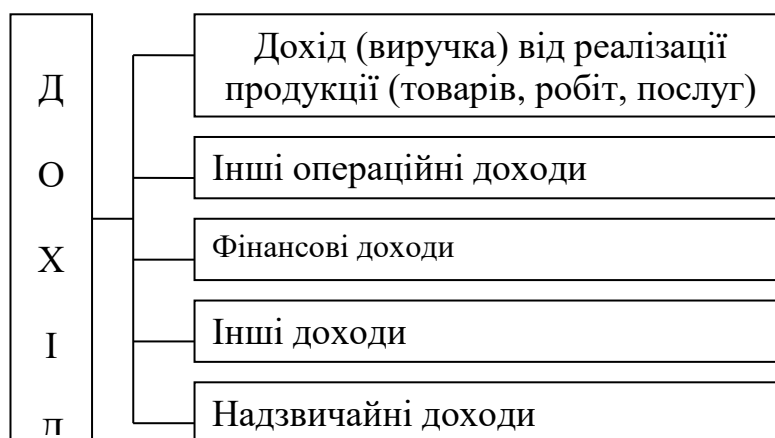


Рис. 1.4. Класифікація визнаних доходів згідно П(С)БО № 15 “Дохід”

Доходи підприємства можна класифікувати за різними ознаками залежно від мети, для досягнення якої потрібна така інформація [48].

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. 1.5).

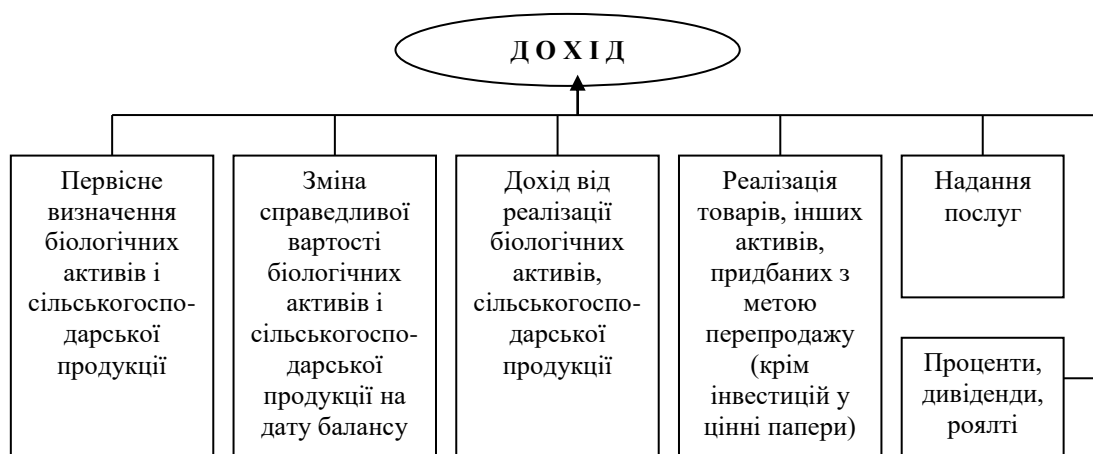


Рис. 1.5. Класифікація доходу з метою його визнання та визначення його суми

Прибуток – це дискусійна економічна категорія, що завжди неоднозначно трактувалася різними науковцями.

Виділяють академічний, підприємницький та бухгалтерський підходи (рис. 1.6). Їх можна вважати базовими. Механізм управління прибутком, шляхом відповідних перетворень, забезпечує внутрішні та зовнішні зміни системи управління прибутком, під якою слід розуміти загальну цілісність теоретико-методологічних засад, організаційно-методичних положень та практичних рекомендацій, що разом з усіма іншими засобами, прийомами та інструментами забезпечують менеджменту можливість здійснення відбору, вигідного поєднання та налаштування на визначені тактичні напрями і стратегічні орієнтири, оптимальних управлінських рішень щодо формування, розподілу та використання прибутку підприємства, з врахуванням його власних особливостей та специфіки галузі.



Рис. 1.6. Взаємозв'язок та методика розрахунку бухгалтерського та економічного прибутку

Процес формування ефективної системи управління прибутком передбачає такі основні етапи:

- 1) розробка комплексної стратегії управління прибутком з чітко визначеними цілями;
- 2) створення багаторівневих організаційних структур, що забезпечують прийняття і реалізацію управлінських рішень щодо формування, розподілу і використання прибутку;
- 3) організація належного обліково-аналітичного забезпечення управління, яке дасть можливість приймати виважені управлінські рішення, а також пропонувати альтернативні їх варіанти;
- 4) проведення якісного аналізу процесу формування, розподілу і використання прибутку;
- 5) запровадження системи планування, формування, розподілу та використання прибутку;
- 6) визначення основних механізмів стимулювання (як загальних – для виробничих підрозділів, так і індивідуальних – для працівників) з формування, розподілу і використання прибутку;

7) розробка дієвої системи контролю за прийняттям та реалізацією управлінських рішень, щодо формування, розподілу і використання прибутку [87, С. 65].

Система управління прибутком підприємства складається з двох складових (підсистем або систем нижчого порядку): системи управління формуванням прибутку та системи управління його розподілом і використанням.

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, звичайної, надзвичайної, фінансової та інвестиційної діяльності. При децентралізованій формі обліку та управління доходи можна розрізнити за місцем виникнення, тобто по центрах відповідальності.

1.3. Методичні підходи у формуванні фінансових результатів операційної діяльності сільськогосподарських підприємств

Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” доходи відображаються в обліку та звітності і включаються до складу об’єктів облікового процесу на підставі принципу нарахування та відповідності. Ним передбачено, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійсненні для отримання цих доходів. При цьому доходи відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [65].

Таким чином, підприємства в момент реалізації відображають виручку від реалізації продукції і, водночас, списують витрати понесені на виробництво цієї продукції (табл. 1.1).

Доходи, достовірну оцінку яких дати неможливо, у звітності не

відображаються, оскільки, відповідно до принципу обачності, в бухгалтерському обліку передбачається застосування таких методів оцінки, які повинні запобігати зниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Тому П(С)БО 15 передбачено відображення в бухгалтерському обліку доходу в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [48]. Справедливою вартістю являється сума за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [48]. Отже, доходи відображаються в обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню, тобто як правило, визначається за домовленістю між підприємством і покупцем або користувачем активу з урахуванням будь-якої торгової знижки.

Таблиця 1.1

Відображення доходів у бухгалтерському обліку СФГ “Довіра” у 2017 році

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Реалізовано продукцію сільськогосподарського виробництва	1027500	901	27
Відображено дохід від реалізації (за умовами договору)	1036000	361	701
Відображено податок на додану вартість	207200	701	641
Списано на фінансовий результат дохід	1027500	791	901
Списано на фінансовий результат витрати	828800	701	791

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю і номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або

отриманих грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом [48].

Відповідно до П(С)БО 15, порядок визнання доходу залежить від виду отриманих доходів.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі виконання усіх умов, зазначених у П(С)БО 15 [48]:

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

2 - підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

3 - сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;

4 - є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [48].

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість [48]. Тобто, виручка від реалізації не відображається, лише фіксується факт обміну у реєстрах бухгалтерського обліку. Під час даного обміну підприємство буде керуватись П(С)БО 9 „Запаси”. При цьому первісна вартість придбаних запасів буде дорівнювати балансовій вартості переданих. Якщо ж балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість, а різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів буде відображатись у складі витрат звітного періоду [48].

Якщо ж здійснюється обмін подібними активами з доплатою грошових коштів, то такий обмін є обміном неподібними активами і результатом цієї

господарської операції буде дохід. При цьому первісною вартістю придбаних запасів визначається справедлива вартість отриманих запасів. Тому сума доходу визнається за справедливою вартістю отриманих активів, збільшеною (зменшеною) на суму одержаних (переданих) грошових коштів.

Дохід пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Особливості визнання доходу від надання послуг впливають зі специфіки даного виду господарських операцій.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається:

- виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;
- шляхом рівномірного його нарахування за певний період.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- 1 - вивченням виконаної роботи: передбачається оглядова експертна оцінка ступеня виконання робіт;
- 2 - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

$$К_{пв} = \frac{О_{вп}}{\sum О_{п}} \quad (1.2)$$

де $К_{пв}$ – коефіцієнт питомої ваги (%);

Овп – обсяг виконаних послуг на звітну дату;

\sum Оп – загальний обсяг послуг, які мають бути надані.

З - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат:

$$K_{пв} = V_{п} / \sum O_{в} \quad (1.3)$$

де $K_{пв}$ – коефіцієнт питомої ваги (%);

$V_{п}$ – витрати, понесені за звітний період;

$\sum O_{в}$ – загальна сума витрат (очікуваних) [198].

Як правило, достовірність оцінки доходу, ймовірність надходження економічних вигід впливає з умов договору на надання послуг, яким передбачена вартість і порядок розрахунків. Якщо підприємство погодило з іншими учасниками компенсацію, яка буде надана в обмін на послуги, а також спосіб та терміни розрахунків, то існує ймовірність достовірної оцінки за первісною сумою доходу.

Але трапляються випадки, коли за певних обставин одна зі сторін не виконує свої зобов'язання у повному обсязі, тоді дохід визнається у сумі рівномірного його нарахування від загальної вартості за договором (або в розмірі витрат, які підлягають відшкодуванню). У такому разі за підприємством рахуватиметься кредиторська або дебіторська заборгованість.

З усіх трьох методів визначення ступеня завершеності роботи найкраще використовувати метод вивчення виконання роботи, оскільки він не передбачає здійснення розрахунку питомої ваги виконаних робіт. При застосуванні цього методу звичайний акт виконаних робіт вважається свідченням того, що замовник і підрядник вивчили роботу і таким чином визначили її вартість в певній сумі від загальної вартості замовлення [53, с. 302].

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період, виходячи із ступеня завершеності

наданих послуг.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо ж надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за вказаною оцінкою.

Одним із видів доходів сільськогосподарських підприємств може бути отримане цільове фінансування, яке визнається протягом тих періодів, в яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Крім того, цільове фінансування визнається доходом лише тоді, коли отримано підтвердження про те, що воно буде одержано. В іншому випадку цільове фінансування доходом не визнається.

Доходами майбутніх періодів за вітчизняними нормативними документами можуть виступати доходи, до яких відносять одержані доходи у звітному періоді і які підлягають віднесенню до доходів у майбутніх звітних періодах (авансові орендні платежі, передплата за газети, журнали, періодичні та довідкові видання, виручка за наперед оплачені вантажні перевезення, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо).

Доходи, які не отримані у звітному періоді, але підлягають отриманню, тобто нараховані у момент реалізації продукції, відображаються у звіті про фінансові результати. Але, ці доходи можуть бути у майбутньому взагалі не отримані (через фінансову неспроможність покупця чи його банкрутство, та інше). У такому разі у звітності підприємства відобразатиметься необ'єктивна інформація.

Оскільки сільськогосподарські підприємства отримують основну частку доходів від реалізації сільськогосподарської продукції, то відзначимо умови визнання виручки сільськогосподарських підприємств. Теоретично виникає проблема у виникненні та відображенні в обліку факту господарської операції щодо реалізації. Іншими словами, момент реалізації повинен бути відображений в обліку та звітності, оскільки:

- продукція відвантажена;
- усі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію перейшли до покупця і підприємство не здійснює управління і контроль за цією продукцією;
- сума доходу достовірно визначена за умовами договору.

Однак, не усі умови визнання доходу можуть виконуватись. Так, наприклад, суть останньої умови „впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства” дає можливість підприємству не визнавати виручку від реалізації, якщо воно відповідно не цілком впевнене у отриманні цієї виручки за реалізовану продукцію. З цього слідує, що дохід у даному звітному періоді визнаватись не може, але, виходячи із принципів бухгалтерського обліку, зобов'язане. Отже, з проблеми теоретичного дослідження постає методологічна проблема достовірного відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності.

Формування доходу підприємства залежить від характеру його господарської діяльності, визначеної П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати” та П(С)БО 4 Звіт про рух грошових коштів”.

Дохід від звичайної діяльності класифікують на операційний, фінансовий та інший дохід від звичайної діяльності (рис. 1.7).

Рис. 1.10 підтверджує, що автори не виділяють дохід від інвестиційної діяльності як такої, а розглядають його як дохід від іншої звичайної діяльності. І тому, за їх думкою, дохід від іншої звичайної діяльності є інвестиційним доходом підприємств, що є дискусійним питанням.

Класифікацією видів діяльності чітко виділено джерела формування доходів за видами звичайної діяльності у розрізі операційної, інвестиційної, фінансової та окремо надзвичайних подій. З чим сперечатись недоречно, однак існують сумніви щодо операцій з фінансовими інвестиціями та авторами не виділяються доходи, які варто відносити до доходів іншої звичайної діяльності.

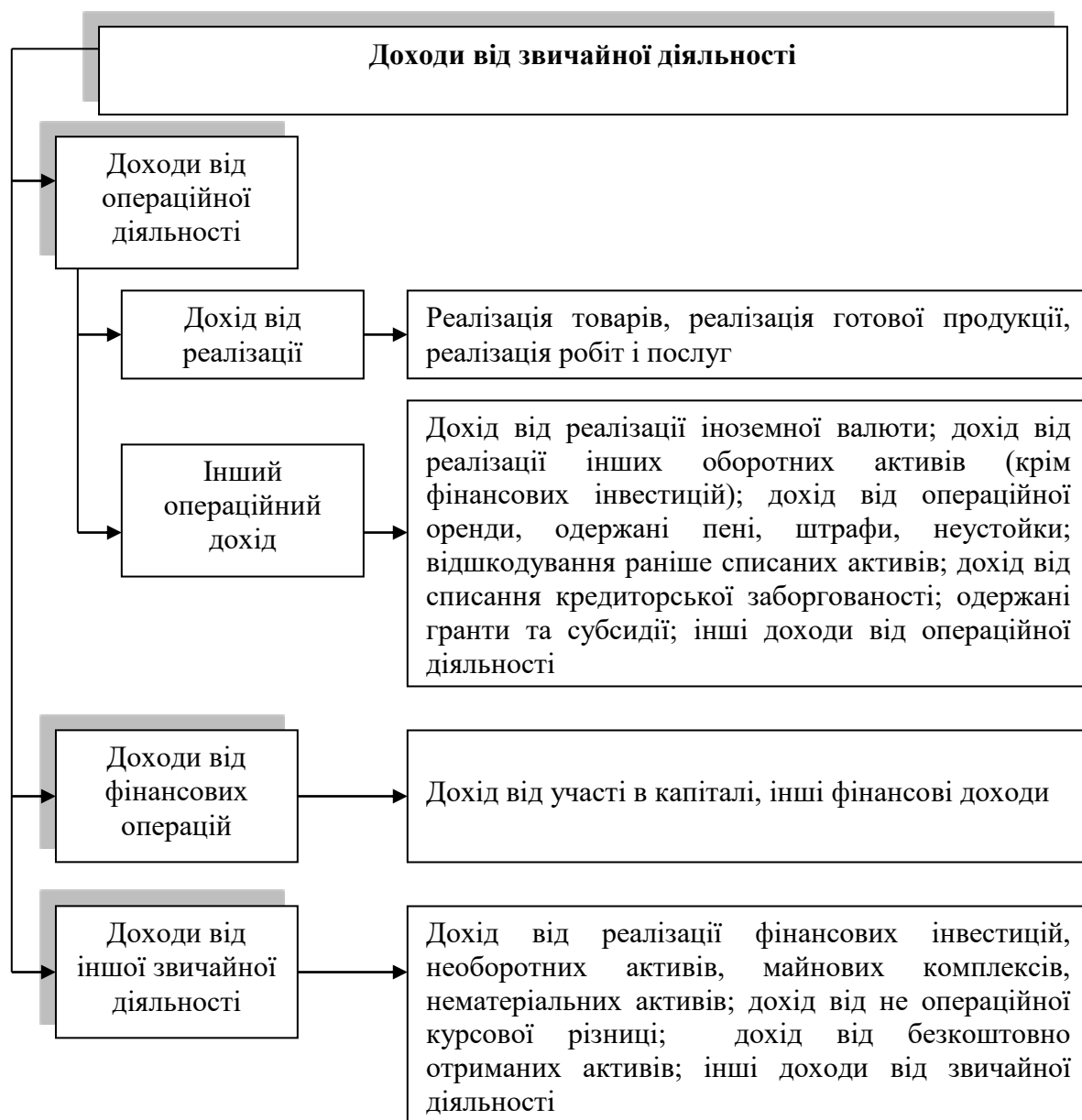


Рис. 1.7. Класифікація доходів звичайної діяльності

Нові підходи у класифікації доходів визначив В. Б. Моссаковський, який запропонував розмежувати у Плані рахунків доходи від фінансової та інвестиційної діяльності. Ним запропоновано рахунок 73 „Інші фінансові доходи” називати „Доходи фінансової діяльності”, а рахунок 74 „Інші доходи” – „Доходи інвестиційної діяльності.” [47, с.42].

Ще однією складністю у класифікації доходів є дія П(С)БО 30 „Біологічні активи”, яке, на нашу думку, внесло певні корективи у класифікацію видів діяльності сільськогосподарських підприємств. П(С)БО дає визначення

сільськогосподарської діяльності, а саме, це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів. Таким чином, в процесі кількісних і якісних змін біологічних активів (поточних та довгострокових) сільськогосподарські підприємства отримують сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи, які знову беруть участь у біологічних перетвореннях для створення нових біологічних активів.

Проаналізувавши вище згадані П(С)БО та погляди провідних вітчизняних науковців можна зробити висновок, що сільськогосподарські підприємства отримують доходи від звичайної діяльності, включаючи дохід від біологічних перетворень в результаті сільськогосподарської діяльності як основної, інший операційний, інвестиційний, фінансовий дохід, та в наслідок надзвичайних подій.

Таким чином, дохід від біологічних перетворень притаманний для спеціалізації тих підприємств, які займаються сільськогосподарською діяльністю.

Отже, сільськогосподарська діяльність є складовою звичайної діяльності сільськогосподарських підприємства і операції пов'язані з рухом біологічних активів можуть відноситись як до операційної так інвестиційної.

Доходи отримані в результаті сільськогосподарської діяльності можна поділити на три групи. Тому, дохід від сільськогосподарської діяльності – це надходження економічних вигод в результаті ефективного управління біологічними перетвореннями.

Сільськогосподарські підприємства отримують доходи в основному від звичайної діяльності. Що стосується самого визначення звичайної діяльності, то ми погоджуємось з думкою М. А. Проданчук, яким зазначено, що визначення звичайної діяльності дуже схоже на визначення операційної діяльності. Основна діяльність підприємства є складовою його операційної діяльності, а операційна діяльність, у свою чергу, є складовою його звичайної діяльності, яка формується також з урахуванням інвестиційної та фінансової

діяльності підприємства. На думку автора, дане визначення треба скоригувати і викласти у такій редакції: звичайна діяльність – це операційна діяльність підприємства та операції, які забезпечують її проведення, а також його інвестиційна та фінансова діяльність [66, с. 162].

Отже, доходи можна класифікувати:

- за економічним змістом – на групи доходів, що визначені П(С)БО 15;
- за сферою діяльності – на операційні, фінансові та інвестиційні;
- за фізичною формою – на монетарні, матеріальні і нематеріальні;
- за регулярністю отримання – на регулярні (постійні) і нерегулярні (разові);
- за можливістю передбачення – на звичайні і надзвичайні;
- за методикою визнання – на достовірно визнані і такі, що відшкодовуються в розмірі понесених витрат;
- за ринковою кон'юнктурою – на високі, середні і низькі;
- за важливістю при підготовці рішень – на релевантні і не релевантні;
- за можливістю планування – на плановані і не плановані;
- за можливістю вибору – на дійсні і можливі;
- за періодом виникнення – на поточні, минулих і майбутніх періодів.

Запропонована автором класифікація доходів, як він зазначає „... дозволяє відзначити, що деякі ознаки співпадають із відповідними ознаками класифікації витрат...” [33, с.20].

На нашу думку, доходи для потреб управління потрібно досліджувати виходячи із їх економічної сутності, а саме, як категорію економічних вигод підприємства, які дають можливість достовірно оцінити їх та мати можливість отримати грошові кошти.

Тому, на нашу думку, приведена нами класифікація доходів (додаток В) буде більш корисною для потреб управління підприємства, підвищить контрольну функцію обліку доходів відповідно до потреб управління.

1. За можливістю отримання:

- дійсні – які надходять як передоплата за продукцію (товари, роботи,

послуги та інші активи);

– можливі – які надійдуть після відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг та інших активів).

2. За методом визнання:

– нараховані – пов'язані лише з переходом права власності, але ще не отримані;

– отримані (оплачені) – пов'язані з реально отриманою сумою готівки чи є результатом фактичного обміну.

3. За можливістю управління:

– підлягають управлінню – фактично отримані та від обмінних операцій;

– не підлягають управлінню – лише нараховані, також від первісного визнання біологічних активів тощо.

4. За способами отримання:

– постійні – які підприємство планує отримувати на протязі відповідних звітних періодів на умовах укладених договорів або з постійними покупцями чи робітниками;

– випадкові – які отримуються в результаті непланових або одиничних господарських операцій.

5. За формою отримання:

– грошові – які надходять на розрахунковий рахунок чи в касу підприємства у формі готівки;

– не грошові – від бартерних операцій (обмін) та інші надходження у матеріальній чи нематеріальній формі.

6. За сутністю:

– суттєві – які впливають на прийняття управлінських рішень;

– несуттєві – які займають незначний обсяг і не в значній мірі впливають на прийняття управлінських рішень.

7. За джерелом отримання:

– внутрішні – від реалізації продукції (робіт, послуг та інших активів) робітникам та інші внутрішні надходження (ліквідація, списання,

відшкодування втрат винними особами тощо);

- зовнішні – від зовнішніх покупців, кредитних установ.

8. За типом господарських операцій:

- від реалізації – біологічних активів, продукції, товарів, робіт, послуг, основних засобів тощо;

- від фінансових операцій;

- від інвестиційної діяльності;

- інші доходи;

- від надзвичайних операцій.

9. За господарськими сегментами:

- вид продукції (товарів, робіт, послуг);

- характер виробничого процесу;

- спосіб отримання доходу (розповсюдження продукції, товарів, робіт і послуг);

- категорія покупців;

- ризики, характерні для цієї діяльності.

10. За біологічним складовими:

- рослинництва;

- тваринництва.

Приведена нами класифікація дасть можливість управлінському апарату та окремим управлінцям розглянути кожен конкретний випадок господарської діяльності підприємства. Також буде сприяти прийняттю позитивних рішень, оскільки дасть можливість визначити, що визнавати доходом і коли, яка межа суттєвості для прийняття управлінських рішень, які найслабкіші місця у підприємницькій діяльності, на який вид діяльності потрібно більше звертати уваги. Поєднання аналізу джерел формування доходів, шляхів реалізації, умов оплати за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи) приведе до співпраці з найбільш вигідними покупцями, кредиторами та інвесторами.

Також така інформація забезпечить оперативний систематичний контроль за дотриманням умов виконання договорів покупцями та надходженням

платежів від них.

За приведеною класифікацією можна виділити основні критерії визнання доходу для потреб управління:

1 – Дохід виникає і відображається в обліку, якщо підприємство виконало умови договору і має право на отримання доходу.

2 – Дохід визнається для потреб управління, якщо він є дійсним і отриманим.

Визначені критерії впливають із того, що в даний час для підприємств найбільш важливою є величина доходу, який залишається в його розпорядженні, оскільки саме від цього залежить економічний розвиток підприємства.

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.

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.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Головною метою обліку процесу виробництва є повна і своєчасна фіксація фактичного розміру витрат та виходу продукції, з одночасним контролем всіх видів ресурсів, що споживаються в процесі виробництва. Із мети впливають основні завдання обліку виробництва.

2. В ході операційної діяльності сільськогосподарські підприємства здійснюють різноманітні, за своїм складом та призначенням витрати, які в свою чергу, визначають загальний об'єм виробництва, номенклатуру продукції та її якісні характеристики.

3. До основної діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства, і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесення витрат від операційної курсової різниці.

4. Процес управління операційною діяльністю сільськогосподарських підприємств повинен враховувати цілу низку відповідних галузевих особливостей, а також велику кількість зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на них обох. Це дасть змогу всебічно проаналізувати умови функціонування таких господарюючих суб'єктів з метою пошуку і встановлення додаткових шляхів поліпшення ефективності їх діяльності.

5. Основним видом діяльності для аграрних підприємств є сільськогосподарське виробництво і реалізації продукції, а його кінцевий результат – валова продукція сільського господарства, товарна продукція, чиста продукція і прибуток.

6. 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 цього доходу, а збиток – зворотне.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку операційної діяльності підприємства

Доходи отримані від операційної діяльності СФГ “Довіра” є основою у сумі загальних їх доходів. Структурними складовими операційної діяльності СФГ “Довіра” є операції з виробництва та реалізації продукції, яку відповідно виробляє та реалізує сільськогосподарське підприємство, а також, інші операції, які забезпечують господарську діяльність, але не пов’язані з інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від операційної діяльності у плані рахунків передбачено рахунок 70 „Дохід від реалізації” та рахунок 71 „Інший операційний дохід”. За кредитом даних рахунків відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів) і віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати”.

Дослідження підходів дає можливість відзначити, що вітчизняні науковці притримуються нормативно визначеного трактування операційної діяльності, як основного виду діяльності підприємства, який пов’язаний з виробництвом або реалізацією товарів, робіт чи послуг і забезпечують переважну частку його доходу, а також інші види діяльності, котрі не пов’язані з інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

СФГ “Довіра” для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи, отримані від операційної діяльності, а саме, доходи від реалізації сільськогосподарської та готової продукції, поточних біологічних активів, інші доходи пов’язані з основною діяльністю, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування з доходів використовують: рахунок 70 „Доходи

від реалізації” в розрізі субрахунків:

- 701 „Дохід від реалізації готової продукції”;
- 702 „Дохід від реалізації товарів”;
- 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”;
- 704 „Вирахування з доходу”; та рахунок 71 „Інший операційний дохід”

з використанням субрахунків:

- 710 „Дохід від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”;
- 711 „Дохід від реалізації іноземної валюти”;
- 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів”;
- 713 „Дохід від операційної оренди”;
- 714 „Дохід від операційної курсової різниці”;
- 715 „Одержані штрафи, пені, неустойки”;
- 716 „Відшкодування раніше списаних активів”;
- 717 „Дохід від списання кредиторської заборгованості”;
- 718 „Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”;
- 719 „Інші доходи від операційної діяльності”.

СФГ “Довіра” для відображення доходів за галузевими ознаками відкривають рахунки третього порядку для підвищення якості отримання інформації про доходи від реалізації певного виду виробництва та напрямку діяльності:

- 701/1 – „Дохід від реалізації продукції рослинництва”;
- 701/2 – „Дохід від реалізації продукції тваринництва”;
- 701/3 – „Дохід від реалізації продукції промислових підрозділів” тощо.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції сільськогосподарського виробництва, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними СФГ “Довіра”.

Дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції СФГ “Довіра” відображають на субрахунку 701 „Дохід від реалізації готової продукції”. До готової продукції сільськогосподарського виробництва

СФГ “Довіра” відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для реалізації та іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, тощо) і обліковується на рахунку 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”. При цьому, сільськогосподарська продукція у вигляді насіння, призначеного для власних потреб, відображається в обліку згідно інструкції про застосування плану рахунків на рахунку 20 „Виробничі запаси”, а саме субрахунок 208 „Матеріали сільськогосподарського призначення”.

У СФГ “Довіра” для обліку поточних біологічних активів призначено рахунок 21 „Поточні біологічні активи”, а для обліку довгострокових біологічних активів – рахунок 16 „Довгострокові біологічні активи”. На підставі Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів та змін у Інструкції про застосування плану рахунків сільськогосподарські підприємства мають право обліковувати поточні та довгострокові біологічні активи за однією із двох оцінок: справедливою вартістю за мінусом очікуваних витрат або первісною вартістю. При цьому метод оцінки буде впливати на операційний дохід сільськогосподарського підприємства. Якщо відбуватиметься реалізація біологічних активів за первісною вартістю, то дохід відобразатиметься залежно від об’єкта реалізації: реалізація сільськогосподарської продукції чи додаткових біологічних активів рослинництва – як дохід від реалізації, реалізація молодняка тварин – дохід від реалізації, реалізація тварин основного стада – інвестиційний дохід тощо. Якщо ж ідеться про реалізацію довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, то дохід відображається – як дохід від реалізації.

Отже, дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, відповідно до методичних рекомендацій з обліку біологічних активів у СФГ “Довіра” можна відображати у складі інших доходів або операційних доходів:

1) 1.1. Відображено собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю:

Дт 901 „Собівартість реалізованої готової продукції”;

Кт 16 „Довгострокові біологічні активи”.

1.2. Нараховано дохід (виручку) за реалізовані біологічні активи:

Дт 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”;

Кт 701 „Дохід від реалізації готової продукції”.

1.3. Відображено суму податку на додану вартість (ПДВ):

Дт 701 „Дохід від реалізації готової продукції”;

Кт 641 „розрахунки за податками”.

2) 2.1. Реалізовано довгостроковий біологічний актив, який оцінюються за первісною вартістю:

Дт 972 „Собівартість реалізованих необоротних активів”,

Кт 16 „Довгострокові біологічні активи”.

2.2. Відображено дохід від реалізації довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю:

Дт 36 „розрахунки з покупцями та замовниками”,

Кт 742 „Дохід від реалізації необоротних активів”.

2.3. Відображено суму податку на додану вартість (ПДВ):

Дт 701 „Дохід від реалізації готової продукції”;

Кт 641 „Розрахунки за податками”.

Для уникнення суперечності щодо одного і того ж об’єкта обліку, хоча у П(С)БО 30 чітко визначено оцінку цих об’єктів обліку. Тому, дохід від реалізації довгострокових біологічних активів є доходом в результаті інвестиційної діяльності сільськогосподарських підприємств, і незалежно від того, як вони оцінюються вони є складовою необоротних активів. Тому, пропонується у складі рахунка 70 ввести субрахунок 706 „Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції”. Даний субрахунок буде давати об’єктивну інформацію про доходи операційної діяльності сільськогосподарського підприємства, пов’язаної з реалізацією як сільськогосподарської продукції так і поточних біологічних активів рослинництва і тваринництва. Що стосується галузі рослинництва, то в

сучасних умовах господарювання можливі випадки передачі земельних площ від одного підприємства іншому, оскільки сільськогосподарські підприємства орендують земельні паї. Власники земельних паїв можуть розривати договір оренди з підприємством у разі невиконання договірних зобов'язань останнього. Це призведе до можливості передачі земельних площ разом із посівами іншим підприємствам, що в потягне за собою реалізацію поточних біологічних активів рослинництва та виникнення доходу від їх реалізації. Тому, введення даного субрахунку є доречним.

Слід зауважити, що спірними на сьогоднішній день залишаються питаннями щодо відображення доходів від реалізації необоротних активів та груп вибуття, утримуваних підприємствами для продажу, облік яких ведеться відповідно до П(С)БО 27 „Необоротні активи, утримувані для продажу, припинена діяльність”. Необоротні активи, утримувані для продажу відображаються на субрахунку 286 „Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” рахунка 28 „Товари”. Таким чином дохід від їх реалізації повинен відображатись за кредитом субрахунку 702 „Дохід від реалізації товарів”. Доходи отримані від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу відображатимуться за кредитом субрахунку 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів” рахунка 71 „Інший операційний дохід”. Згідно нормативних документів, доходи від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу необхідно відображати за кредитом субрахунку 719 „Інші доходи від операційної діяльності”. В цілому ці розбіжності не настільки суттєві, адже фінансовий результат відображатиметься у складі інших операційних доходів.

Бухгалтерські нововведення з відображення доходів від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу у складі операційної діяльності, можна було б вважати виправданими, оскільки об'єкт основних засобів вилучається для продажу, при цьому також не нараховується амортизація і основний засіб перестає використовуватись у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду тощо. Первісне

визнання необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу проводиться на дату, коли задовольняються умови визнання таких активів для продажу за балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації із зарахуванням скоригованих сум балансової вартості до рівня справедливої та відображення її у складі інших операційних доходів. Таким чином, умови визнання необоротних активів для продажу відбувається з моменту підписання договору купівлі-продажу даних активів. При цьому період завершення продажу може бути продовжено на термін більше ніж 1 рік в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу. З вище викладеного слідує, що основні засоби призначені для продажу підприємство повинно „заморозити” у використанні на термін виконання плану продажу. Але, якщо не виконуються умови виконання договору, у разі відмови від реалізації необоротного активу чи групи вибуття, дані активи оцінюються за однією із двох оцінок: за балансовою вартістю необоротного активу або групи вибуття на момент їх визнання як утримуваних для продажу, скоригованою на суми амортизації та переоцінки, які було б визнано за період його утримання для продажу; за чистою вартістю реалізації необоротного активу або вартістю використання. Сума коригування включається до складу інших доходів (витрат) звітного періоду, і вважається відновленням корисності даного активу для підприємства. На нашу думку, доходи пов'язані з реалізацією необоротних активів, утримуваних для продажу, підприємствам з метою уникнення додаткових розрахунків слід відображати лише після оплати (перша подія – оплата). Таке твердження є виправданим тому, що буде виконано усі умови визнання необоротного активу таким, який утримуваний для продажу. На нашу думку, дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу доцільніше було б відображати на субрахунку 712 „Дохід від реалізації інших оборотних активів” і використовувати лише тим підприємствам, які займаються купівлею, переобладнанням, частковим використанням та перепродажем необоротних активів.

Кореспонденція рахунків щодо порядку відображення в обліку руху необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, а також доходу, який виникає в результаті їх реалізації, переоцінки, переведення до складу необоротних активів представлено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, пов'язана з виконанням вимог П(С)БО 27

Зміст господарських операцій	Кореспонденція		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Переведення основного засобу до складу необоротних активів, утримуваних для продажу за залишковою вартістю			
Первісне визнання основного засобу, утримуваного для продажу	286	10	5200
Списано суму зносу активу, який віднесено до складу утримуваних для продажу	131	10	800
Переведення необоротного активу, утримуваного для продажу до складу основних засобів за первісною вартістю			
Відображено балансову вартість основного засобу переведеного зі складу утримуваних для продажу	10	286	6000
Відображено коригування суми амортизації	97	13	800
Переведення основного засобу до складу необоротних активів, утримуваних для продажу за справедливою вартістю (чистою вартістю реалізації)			
Первісне визнання основного засобу, утримуваного для продажу	286	10	5200
Списано суму зносу активу, який віднесено до складу утримуваних для продажу	131	10	800
Проведено дооцінку необоротного активу, утримуваного для продажу до рівня справедливої його вартості	286	713*	1000
Переведення необоротного активу, утримуваного для продажу до складу основних засобів за чистою вартістю реалізації			
Відображено справедливу вартість основного засобу переведеного зі складу утримуваних для продажу	10	286	6200
Проведено нарахування амортизації основного засобу	92, 23...	13	100
Придбання основного засобу для продажу за вартістю понесених витрат згідно П(С)БО 9			
Первісне визнання основного засобу, утримуваного для продажу	286	631	4000
Сума податку на додану вартість	641	631	800
Реалізація основного засобу, утримуваного для продажу			
Відображено дохід від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	361	712	4400
Нараховано податкове зобов'язання щодо ПДВ	361	641	880
Списано балансову вартість необоротного активу, утримуваного для продажу	943	286	4000
Відображено фінансовий результат від реалізації необоротного активу, утримуваного для продажу	712 791	791 943	4400 4000
Оцінка необоротного активу, утримуваного для продажу на дату балансу			
Відображено дооцінку необоротного активу, утримуваного для продажу при зростанні справедливої вартості на дату балансу	286	713	550

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з виконанням конкретних умов П(С)БО 15 „Дохід”, зокрема:

1. Передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. Здебільшого передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею активу в управління покупцеві. В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності, наприклад:

а) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених контрактом на реалізацію, а підприємство-продавець не має упевненості відносно його повернення;

б) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є істотною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;

в) одержання доходу від визначеної реалізації залежить від доходу, який отримає підприємство-покупець від власної реалізації цих товарів;

г) одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цієї продукції.

Якщо підприємство-продавець залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визначається.

2. Управління і контроль за реалізованою продукцією. Якщо підприємство зберігає за собою подальше керівництво або контроль за реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

3. Сума доходу достовірно визначена. Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності – обачності, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів (активів, зобов'язань тощо) за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

4. Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з реалізацією продукції, достовірно визначені. Якщо існує невпевненість в отриманні доходів від реалізації, то до

усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися [27, с. 45].

На нашу думку, доцільно детально зупинитися на сутності кожної із даних умов (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Умови визнання доходу від реалізації продукції

Перша умова передбачає укладання договору купівлі-продажу, в якому буде зазначено усі умови з реалізації продукції сільськогосподарським підприємством. Друга – визначає момент реалізації продукції. Третя – домовленість сторін про об'єктивну та справедливую ціну на продукцію. Четверта – передбачає отримання доходу від реалізації продукції підприємством-продавцем. На нашу думку, остання умова є найбільш важливою, однак вона часто не виконується.

В практичній діяльності СФГ “Довіра” мають місце операції, коли реалізація продукції здійснюється в одному звітному періоді, а надходження доходу від реалізації в наступному. Також СФГ “Довіра” може мати грошовий дохід, тобто отримати попередню оплату, але при цьому, доходу від реалізації підприємство у звітності відобразити не буде. Це призводить до розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та податковими розрахунками, що в свою

чергу впливає на подання не зовсім достовірної інформації у фінансовій звітності, яка використовується різними користувачами, та не дає об'єктивної інформації про реальний фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Сільськогосподарська продукція та біологічні активи при їх первісному визнанні у СФГ “Довіра” оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу. Біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю.

Доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції у СФГ “Довіра” визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Такі доходи включаються до складу інших операційних доходів в кінці звітного року або на кожну дату балансу з коригуванням до фактичної суми доходів від первісного визнання додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції. На бухгалтерських рахунках такий дохід відображається за дебетом рахунка 23 „Виробництво” та кредитом рахунка 71 „Інший операційний дохід”. На нашу думку, такий підхід для обліку є недоречним, оскільки фактично підприємство не понесло ніяких витрат, щоб відобразити їх за дебетом рахунка 23. Адже ці затрати не можна збільшити за рахунок доходів, оскільки вони є такими, які фактично понесені. Різницю, яка виникла між справедливою вартістю і фактичною виробничою, доцільніше відобразити за дебетом рахунка 27 „Продукція сільськогосподарського виробництва”, і кредитом рахунка 71 „Інший операційний дохід”.

Збільшення суми доходу від зміни справедливої вартості біологічного

активу, який оцінюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу на дату балансу відображається як зростання його вартості та збільшення операційного доходу.

Віднесення доходів від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції до складу операційної діяльності, на нашу думку, є виправданим, адже саме сільськогосподарська діяльність є основою діяльності сільськогосподарських підприємств. Але, збільшення справедливої вартості довгострокових біологічних активів, які є складовою необоротних активів, не можна вважати операційним доходом, оскільки перша дооцінка необоротних активів впливає на збільшення розміру додаткового капіталу, а дооцінка раніше уцінених на збільшення інших доходів звичайної діяльності. Останні із господарських операцій ніяким чином не підлягають під визначення операційних.

Дохід від реалізації сільськогосподарської продукції у СФГ “Довіра” відображається на субрахунку обліку доходів від реалізації готової продукції на загальних засадах відповідно до П(С)БО 15 „Дохід”. Такий дохід доцільно буде відображати на окремому субрахунку 706 „Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції” в розрізі окремих аналітичних рахунків. Тому що придбані сільськогосподарська продукція і матеріали сільськогосподарського призначення у СФГ “Довіра” обліковувати окремо від сільськогосподарської продукції, одержаної від власного виробництва. Тому, доречним у СФГ “Довіра” буде відображення доходів від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва відобразити на субрахунку 706 „Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції”, а реалізацію залишків невикористаної раніше купленої зі сторони – на 701 „Доходи від реалізації готової продукції”. Це в свою чергу сприятиме у СФГ “Довіра” ефективному визначенні доходу від реалізації продукції власного виробництва для потреб податкових розрахунків підприємствами платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

2.2. Облік доходу від операційної діяльності підприємства

Дохід від первісного визнання поточних біологічних активів та від зміни вартості в обліку СФГ “Довіра” пропонуємо відображати наступною кореспонденцією, представленою у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення в обліку доходів від первісного визнання біологічних активів та зміни їх справедливої вартості

За даними Методичних рекомендацій з обліку біологічних активів			Пропозиції автора		
Зміст господарських операцій	Кореспон- денція рахунків		Зміст господарських операцій ²	Кореспон- денція рахунків	
Визнано поточний біологічний актив рослинництва за справедливою вартістю	211	23	Визнано поточний біологічний актив рослинництва за фактичною собівартістю	211	23
Визнано дохід від первісного визнання	23	710	Доведення фактичної собівартості до суми справедливої вартості при первісному визнанні поточного біологічного активу на дату балансу	211	713
Списано поточні біологічні активи рослинництва на початок збирання урожаю	23	211	Списано поточні біологічні активи на початку збирання урожаю за справедливою вартістю	23	211
Відображено первісне визнання сільськогосподарської продукції рослинництва	27	23	Відображено оприбуткування сільськогосподарської продукції на суму справедливої вартості	27	23
Відображено дохід від збільшення справедливої вартості поточних біологічних активів	21	710	Відображено дохід від збільшення справедливої вартості поточних біологічних активів	21	713
Відображено дохід від збільшення справедливої вартості довгострокових біологічних активів	16	710	Відображено дохід від збільшення справедливої вартості довгострокових біологічних активів	16	423

Слід відзначити, що операційна оренда є послугою, згідно якої відбувається передача орендодавцем виробничих та невиробничих фондів у

користування орендаря (фізичних та юридичних осіб).

В окремі періоди діяльності СФГ “Довіра”, питома вага доходів від операційної оренди виробничих фондів в загальній структурі доходів досить велика, тому акумулювання доходів від операційної оренди виробничих фондів доцільно відображати на рахунку 70 „Дохід від реалізації”.

СФГ “Довіра” бере в оренду майно і у нього на балансі рахуються фонди не виробничого призначення (об’єкти житлово-комунального і обслуговуючого господарства, дитячий дошкільний заклад та ін.). Тому, доходи від операційної оренди таких фондів доцільно відображати у складі інших операційних доходів рахунка 71 „Інший операційний дохід”, оскільки дохід від їх використання не є метою діяльності СФГ “Довіра”. Таким чином, чітко буде розмежовано дохід від операційної оренди виробничих фондів підприємства та фондів не виробничого призначення. Для узагальнення інформації про доходи від операційної оренди виробничих фондів пропонуємо відкрити у складі рахунка 70 „Дохід від реалізації” новий субрахунок 707 „Дохід від операційної оренди виробничих фондів”, а для доходів операційної оренди не виробничих фондів – у складі рахунка 71 „Інший операційний дохід” субрахунок 716 „Дохід від операційної оренди не виробничих фондів”.

Крім основного операційного доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, СФГ “Довіра” отримує доходи від надання послуг у вигляді оранки, культивування тощо.

Для обліку доходів від надання послуг СФГ “Довіра” використовує субрахунок 703 „Дохід від реалізації послуг”.

Дохід пов’язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Особливості визнання доходу від надання послуг впливають зі специфіки даного виду господарських операцій.

Тому розглянемо порядок визнання доходу від надання послуг у СФГ “Довіра”. Господарство оцінку доходів від надання послуг здійснює за методом вивчення виконаної роботи. Для порівняння розрахунків розглянемо та

порівняємо усі методи оцінки та моменти визнання доходу у СФГ “Довіра”.

1. Вивчення виконаної роботи: За умовами договору СФГ “Довіра” зобов’язувалося надати послугу (у вигляді оранки), вартість якої склала 75000 грн., ПДВ – 15000 грн. Замовник зобов’язався здійснити оплату у повному обсязі за виконану роботу після виконання замовлення. В результаті, підприємство отримало виручку від надання послуги у сумі 90000 грн., а дохід 75000 грн. (90000-15000). Також може бути проведена передоплата у повному обсязі, але дохід буде визнано у такому ж розмірі після виконання послуги.

2. Визначення питомої ваги обсягу послуг: За умовами договору СФГ “Довіра” зобов’язується надати послугу (у вигляді оранки), вартість якої становить 75000 грн., ПДВ – 15000 грн. Замовник зобов’язується здійснити оплату у повному обсязі за виконану роботу. Ми розглянемо дві умови цього прикладу: 1) коли замовник оплатив повну вартість послуг, а СФГ “Довіра” виконало лише певну частину послуг, оцінених у розмірі 60000 грн. (в т.ч. ПДВ); 2) коли виконавець виконає повний обсяг робіт, а замовник здійснить часткову оплату в розмірі 84000 грн. (в т.ч. ПДВ 16800). За даними першої умови підприємство-виконавець отримає готівку на розрахунковий рахунок в сумі 90000 грн., а виручку від виконання роботи - у сумі 60000 грн., дохід 50000 грн. (60000-10000). В результаті за виконавцем буде рахуватись кредиторська заборгованість у сумі 30000 грн.(90000-60000). Що стосується другої умови, то підприємство-виконавець отримає на розрахунковий рахунок 84000 грн., виручку від надання послуги відобразить в обліку у сумі 90000 грн., дохід – 75000 грн. (90000-15000). Результатом буде дебіторська заборгованість в сумі 6000 грн. (90000-84000).

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період, виходячи із ступеня завершеності наданих послуг.

3. Визначення питомої ваги обсягу витрат: СФГ “Довіра” має здійснювати обслуговування підприємства-замовника за умовами договору на суму 90000

грн. (в т.ч. ПДВ 15000 грн.). Термін дії договору 6 місяців. Шляхом рівномірного методу встановимо, що виручка за кожен місяць буде становити 15000 грн. ($90000 / 6$), в т.ч. ПДВ 2500 грн. Дохід за місяць становитиме 12500 грн. (15000-2500).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо ж надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за сказаною оцінкою.

4. СФГ “Довіра” надало послуги замовнику і за умовами договору їх вартість склала 12000 грн. (в т.ч. 2000). Фактичні витрати на виконання послуги становлять 9000 грн. Замовник став неплатоспроможним і не оплатив послугу в терміни зазначені договором. В даному випадку дохід не визнається, а витрати у сумі 9000 грн. відносяться на рахунок 94 „Інші витрати операційної діяльності”. Якщо ж замовник надалі оплатить послугу, то виконавець її відобразить в обліку як виручку в сумі 12000 грн. і визнає дохід у в сумі 10000 грн. (12000-2000).

Отже, з усіх методів визнання та оцінки доходу від надання послуг у СФГ “Довіра” найдоцільніше використовувати метод вивчення виконаної роботи. Для підтвердження даного судження представимо у порівнянні цифровий матеріал проведеного дослідження (табл. 2.3).

Дані таблиці 2.3 підтверджують, що незалежно коли і в якому обсязі надходить оплата за виконані послуги, дохід визнається в обліку після виконання роботи. Отже, метод вивчення виконаних робіт є найбільш доцільним і найпростішим у використанні, оскільки не передбачає здійснення розрахунку питомої ваги виконаних робіт чи понесених витрат.

Таблиця 2.3

Періоди визнання доходів від надання послуг

Зміст операцій	Методи визнання доходу:								
	вивчення виконаної роботи			визначення питомої ваги послуги			визначення питомої ваги обсягу витрат		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Виконання роботи на умовах попередньої оплати									
Передоплата	311	681	90000	311	681	90000	-	-	-
Виконання роботи	361	703	75000	361	703	50000	-	-	-
	361	641	15000	361	641	10000	-	-	-
Взаємозалік заборгованостей	681	361	90000	681	361	90000	-	-	-
Оплата після виконання роботи									
Виконання роботи	36	703	75000	36	703	75000	36	703	12500
	36	641	15000	36	641	15000	36	641	2500
Післяоплата	311	36	90000	331	36	84000	31	36	15000

При застосуванні цього методу договір та акт виконаних робіт є свідченням того, що замовник і підрядник вивчили роботу і таким чином визначили її вартість в певній сумі.

Будь-який із приведених методів оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг передбачає певні ризики для підприємства-виконавця. Але дохід від операцій з надання послуг може бути достовірним для підприємства лише за наявності усіх приведених умов (рис. 2.2).

Таким чином, підприємствам надано вибір моменту визнання доходу від виконання послуги: до виконання послуги, під час надання послуги та після здійснення послуги.

Крім основного операційного доходу СФГ “Довіра” отримує інший операційний дохід у вигляді доходів від реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, доходи від операційної оренди активів, від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності, суми безоплатно одержаних оборотних активів та субсидій, інші доходи операційної діяльності.

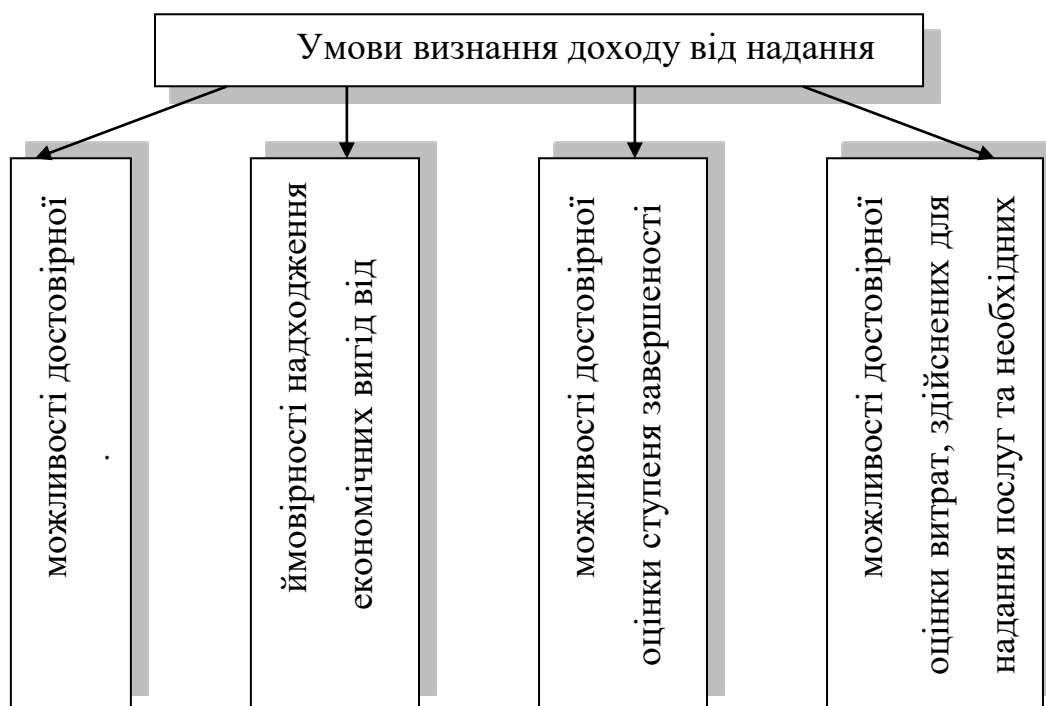


Рис. 2.2. Умови визнання доходу від надання послуг

Облік збуту як завершального етапу операційного процесу, досить громіздкий та складний. Складність пояснюється специфікою збутової діяльності, економічним змістом та значним обсягом охоплюваних операцій. Облік збуту повинен відображати:

- маркетингові витрати та витрати збуту;
- отриманий дохід у формі виручки від реалізації;
- формування фінансових результатів;
- сформовану кінцеву собівартість товарної продукції як втілення затрат на її виробництво.

Облік збутової діяльності СФГ “Довіра” повинен організовуватися за такими принципами і правилами, які б спрямовували роботу на прогноз майбутнього, а не лише на його очікування з метою простого фіксування фактів, що мали місце в минулому. Основними передумовами ефективного використання концепції обліку збутового процесу у СФГ “Довіра” є:

- активне ставлення до зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на ефективність збуту;
- спрямованість на розвиток і майбутнє (стратегічна орієнтація);

- врахування юридичних норм і правил;
- особливості сільськогосподарського виробництва та цілеспрямованість керівництва.

Збут є складовою господарських операційних процесів. Він забезпечує отримання реального доходу у грошовій формі, дозволяє оцінити результативність попередніх етапів роботи і ефективність управління шляхом співставлення отриманих доходів та понесених витрат.

Організація первинного обліку збутової діяльності залежить від специфіки організації виробничого процесу та технологічних процесів управління на підприємстві, забезпечує зворотній зв'язок із системою, якою управляють.

Первинний облік збутової діяльності – першочерговий етап облікового процесу. Процес організації обліку збутової діяльності зображено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Етапи організації первинного обліку збутової діяльності

Отже, первинний облік збутової діяльності – це самостійна система, яка генерує інформацію для різних рівнів управління; є набагато ширшим поняттям, ніж документування та документація і ототожнювати їх не доцільно.

Для відображення збутових операцій у СФГ “Довіра” використовують типові та уніфіковані первинні документи. При виборі форм первинних документів та їх розробці необхідно врахувати, що всі використовувані в обліку документи ми пропонуємо умовно поділити на три великі групи для зручності групування та визначення фінансових результатів:

1) документи по відвантаженню товарної продукції та інших матеріальних цінностей по собівартості реалізації (для записів на дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації”);

2) документи по відображенню витрат збутової діяльності (для записів на дебет рахунку 93 „Витрати на збут”);

3) документи по відображенню приймання покупцями та замовниками відвантажених продавцем матеріальних цінностей та нарахуванню суми, що належить до оплати (для записів на кредит рахунку 70 „Доходи від реалізації”).

Документальне оформлення збуту продукції (робіт, послуг) залежить від виду та якісних характеристик товарної продукції, напрямків її реалізації та повинно охоплювати декілька етапів (по логічній послідовності здійснення процесу збуту): відвантаження продукції в натуральних вимірниках, рух вартості по реалізованій продукції, витрати збутової діяльності, отримані доходи та стан розрахунків по відвантаженій покупцям продукції. Відображена в документах інформація повинна відповідати усім вимогам, забезпечити можливість визначення фінансових результатів збутової діяльності, розрахунку, аналізу та прогнозування основних показників ефективності продажу.

Основними документами при оформленні збуту продукції у СФГ “Довіра” є Товарно-транспортні накладні (ТТН) різних типів та форм. Продаж продукції через систему заготівельних організацій оформляють спеціальними товарно-транспортними накладними, які є підставою для списання продукції зі складів та інших місць зберігання, для розрахунків з покупцями і замовниками.

Форми Товарно-транспортних накладних враховують специфіку товарної сільськогосподарської продукції, її кількісні та якісні характеристики, умови транспортування. Використовують такі форми накладних у СФГ “Довіра”:

- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання сільськогосподарської продукції” (ф.№1 – с.-г.);
- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання овочів, фруктів, ягід, продукції луб’яних культур” (ф.№ 1 – с.-г., овочі);
- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання цукрових буряків” (ф.№ 2 – Т, буряки);
- “Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання несільськогосподарської продукції та матеріалів” (ф. № 1 – с.-г., матеріали).

Таблиця 2.4

Облік доходів від реалізації товарів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Надходження готівки до каси підприємства за реалізовані товари	301	702
2	Відображення суми податкового зобов’язання з ПДВ	702	641
3	Відображення доходу від реалізації послуг	361,301	703
4	Відображення податкового зобов’язання з ПДВ	703	641
5	Відображення повернення товару	704	361,301
6	"Червоне сторно" суми зобов’язань з ПДВ у зв’язку із зменшенням доходу	704	641
7	Відображення знижки, наданої покупцям	704	361
8	Відображення списання чистого доходу від реалізації товарів і послуг після визначення фінансових результатів	702	791
9	Відображення списання відрахувань із доходу після визначення фінансових результатів	791	704

Відповідно до діючого Плану рахунків для обліку витрат збутової діяльності передбачений рахунок 93 „Витрати на збут”. По дебету рахунку 93 „Витрати на збут” ведуть облік збільшення суми понесених витрат, пов’язаних із збутом (продажем, реалізацією) продукції, по кредиту – їх списання на фінансові результати. Відповідно до Плану рахунків витрати на здійснення маркетингових прийомів стимулювання збуту відображаються загальним

підсумком на рахунку 93 у складі витрат на збут. Однак, не маркетинг є складовою збуту, а навпаки. Тому варто в обліку відображати витрати збуту в складі маркетингових витрат з обов'язковою наступною їх деталізацією.

Збут цілком обґрунтовано розглядається як складова частина маркетингової діяльності, то закономірно вважати, що збутові витрати включаються до складу маркетингових витрат.

Оскільки збутова діяльність, як завершальний етап господарського процесу, забезпечує отримання доходу і дозволяє оцінити ефективність господарювання шляхом визначення фінансових результатів, то закономірно виникає потреба у відображенні формування повної собівартості, і, відповідно, належного їх обліку. Однак, при цьому слід визначитися з вживаною термінологією, уточнити її. Реалізація товарної частини готової продукції завершує (закриває) круг грошового обігу і цим самим забезпечує перетворення понесених у речовій формі затрат в грошові засоби шляхом здійснення розрахунків.

2.3. Формування та відображення фінансових результатів операційної діяльності в звітності підприємства

Реальну величину фінансових результатів можна розрахувати тільки по завершенню процесу збуту, коли в обліку визнано отриманий дохід або право на його отримання. Фінансові результати – системний показник, який формується за різними напрямками діяльності, видами кінцевого продукту, тому його можна розглядати з різних позицій, характеризувати в широкому та вузькому розумінні. Для потреб формування звітності в обліку фінансові результати формуються за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) в результаті реалізації товарної продукції, іншої продукції і послуг нетоварного характеру, фондів і майна за рахунок позареалізаційні операцій.

В зв'язку з тим, що понад 94 % валового прибутку СФГ “Довіра” отримує від реалізації товарної продукції, ми приділятимемо найбільше уваги відображенню в обліку цієї частини прибутку, акцентуючи увагу на необхідності висвітлення в обліку факторів, які визначають його структуру та розмір.

Фінансовий результат збутової діяльності у СФГ “Довіра” визначається зіставленням отриманих доходів та понесених на їх отримання витрат.

Для здійснення аналітичного обліку реалізації сільськогосподарські підприємства використовують наступний перелік реєстрів:

1. „Реєстр документів по реалізації готової продукції” (ф. № 11.1 с.-г.). В даному реєстрі накопичують дані про реалізацію готової продукції за її видами на умовах безготівкової оплати. Ліва частина реєстру відображає собівартість реалізованої готової продукції, права – визнані доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг. Окремі графи (16, 17) відображають нарахування податку на додану вартість та акцизного збору.

2. „Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів” (ф. № 11.2 с.-г.). Даний реєстр побудований аналогічно попередньому, також передбачає реалізацію за безготівковим розрахунками, але використовується для відображення доходу та собівартості реалізації інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг.

3. „Реєстр документів щодо реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за цінами реалізації)” (ф. № 11.3 с.-г.). Цей реєстр призначений для групування виручки, яка надійшла в касу протягом місяця за видами реалізованої продукції, робіт та наданих послуг. Записи здійснюються на підставі прибуткових касових ордерів з подальшим узгодженням із реєстром № 11.3а с.-г. Однак, реєстр відображає лише суми отриманого доходу. Витрати збуту, собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг він не фіксує. Тому не можна визначити, навіть приблизний, фінансовий результат реалізації за готівку на основі вищезгаданого реєстру.

4. „Реєстр документів про реалізацію продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за обліковими цінами)” (ф. 11.3а с.-г.). Цей реєстр використовується для накопичення даних про відпуск продукції зі складу або надання послуг на основі накладних внутрішньогосподарського призначення. В ньому відображається виробнича собівартість реалізованої частини товарної продукції. Ми вважаємо, що для підвищення якості та прискорення облікової обробки інформації було б краще поєднати реєстри ф. 11.3. с.-г. та ф. 11.3а с.-г. в єдиний узагальнений.

За діючою методикою, фінансові результати збутової діяльності визначаються в кінці звітнього періоду на основі зіставлення отриманих доходів та понесених у вигляді виробничої собівартості реалізованої товарної продукції. Для забезпечення можливості визначення фінансових результатів в кінці місяця реєстри 11.3 с.-г. та 11.3а с.-г. закривають з перенесенням даних у відомість 11.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг. Її ведуть в розрізі видів продукції, враховуючи сортність та якість. Складається відомість з двох частин. У першій частині (“Відправлено, відпущено, виконано”) наводиться інформація щодо кількості і вартості відпущених із складу цінностей, виконаних робіт і наданих послуг. На підставі даних граф 9-10 визначають калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю.

Друга частина відомості 11.4 с.-г. „Прийнято до оплати” нагромаджує дані по кредитових оборотах рахунків 701, 702, 703, 712 у кореспонденції з 36, 377, 372, 661, 30 рахунками за видами реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг. Кредитові обороти рахунків 701, 702, 703, 712 заповнюють на підставі довідок бухгалтерії, первинних документів та реєстрів 11.1 с.-г., 11.2. с.-г., 11.3 с.-г.. В кінці року відомість 11.4 с.-г. закривається.

Аналітичний облік продажу продукції шляхом взаємних розрахунків ведуть з використанням відомості 11.7 с.-г. Інформація представляється в розрізі підприємств, з яким укладені відповідні угоди, та видів продукції у натуральних та вартісних вимірниках. Додатково вказують вартість продукції

за договірними і звичайними цінами реалізації в розрізі товарно-транспортних і податкових накладних з окремими виділенням в графі 8-10 нарахованих податкових зобов'язань по ПДВ та акцизному збору.

Дохід від реалізації продукції, робіт та послуг в розрізі окремих покупців і замовників, облік яких ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, протягом місяця накопичується у відомості 11.8 с.-г. Крім суми визнаного доходу, друга частина відомості відображає стан розрахунків покупців та залишки заборгованості на кінець місяця.

Зростання частки збутових витрат в загальній сумі витрат підприємства та в їх структурі вказує на те, що бухгалтерам потрібно більше уваги звертати на посилення контролю за напрямками витрачання коштів на реалізацію продукції (товарів, робіт та послуг) та їх ефективністю. Непоодинокими є факти списання на рахунок 93 „Витрати на збут” коштів, які не мають нічого спільного з процесом реалізації. Частково вирішити цю проблему можна за рахунок організації аналітичного обліку витрат маркетингової та збутової діяльності за напрямками їх здійснення у розрізі статей та елементів.

Облікові реєстри, в яких відображатимуться маркетингові і збутові витрати, на нашу думку, повинні доповнюватися аналітичними прогнозними розрахунками очікуваного від їх здійснення ефекту. Відображення маркетингових і збутових витрат без їх деталізації за статтями та елементами не дає можливості оцінити їх ефективність.

На зміну показників прибутків (збитків) впливають як внутрішні, так і зовнішні фактори (рис. 2.4). 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.

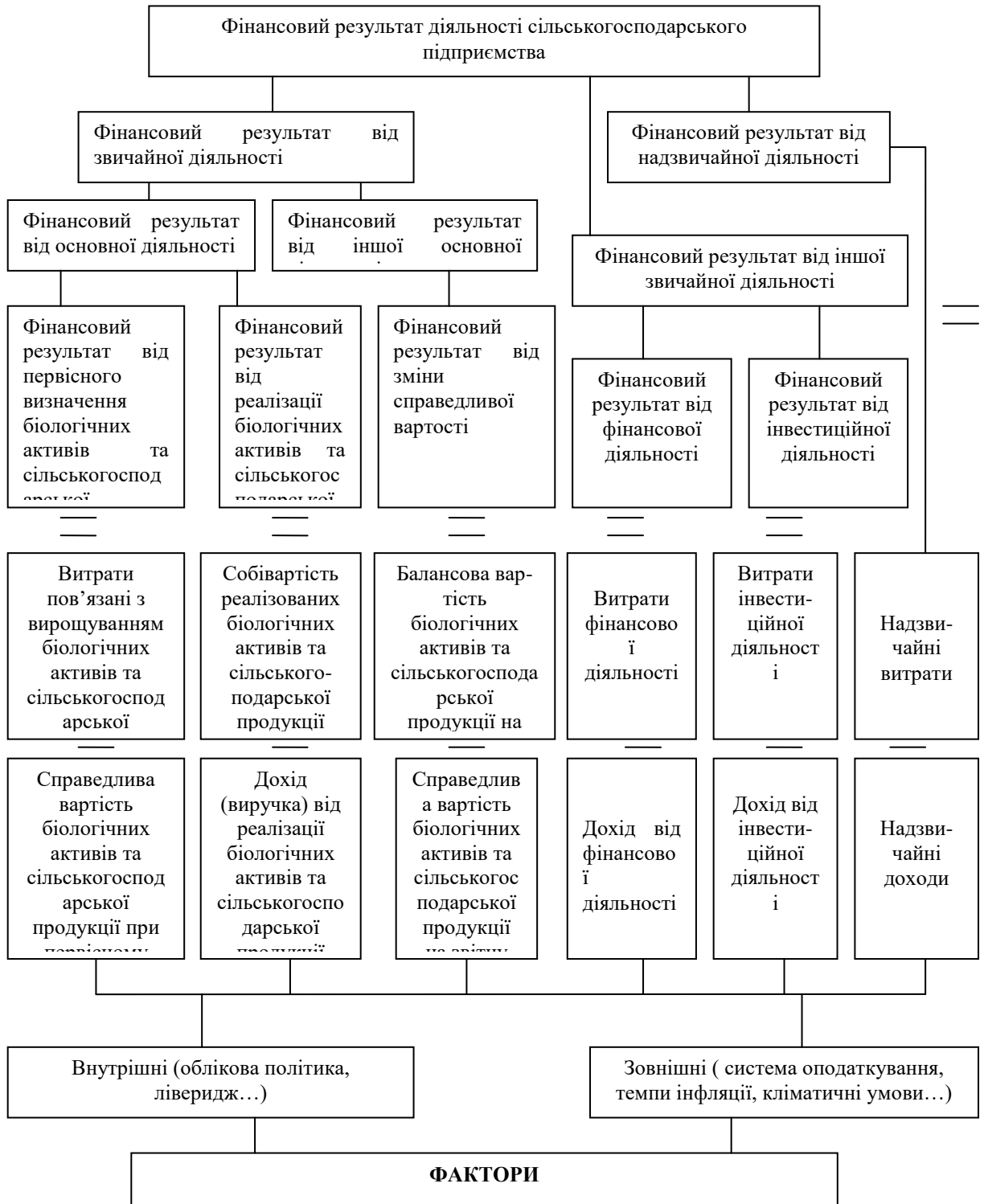


Рис. 2.4. Факторна модель формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств з урахуванням П(С)БО 30 «Біологічні активи»

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. Алгоритм формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи» наведено на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Алгоритм формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності за П(С)БО 30 «Біологічні активи»

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.

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.

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.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Проведена оцінка умов визнання доходів від реалізації продукції, оборотних та необоротних активів, від використання активів, надання послуг дозволила визначити проблеми та дискусійні питання, що існують в обліку доходів. Спостерігається орієнтація методології бухгалтерського обліку доходів на зарубіжну практику, що впливає на ігнорування інтересів стосовно задоволення інформаційних потреб управління сільськогосподарських підприємств.

2. Проведено аналіз Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 „Біологічні активи” з метою забезпечення об’єктивності інформації визначення доходу від реалізації продукції власного виробництва для потреб податкових розрахунків сільськогосподарськими підприємствами запропоновано доповнити рахунок 70 „Доходи від реалізації” субрахунком 706 „Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції”.

3. За результатами дослідження доходів від реалізації та інших операційних доходів сільськогосподарських підприємств запропоновано змінити назву рахунка 70 „Доходи від реалізації” на „Дохід від основної операційної діяльності” та внести зміни у структурі рахунків 70 та 71, що забезпечить підвищення якості облікової інформації, задоволення запитів управління та потреб користувачів.

4. Розглянуто особливості формування в обліку собівартості реалізованої продукції, методика обліку витрат. Для обґрунтування ціни продукції побудова обліку витрат збутової діяльності повинна передбачати їх ідентифікацію з конкретним видом продукції через розподіл витрат на прямі та непрямі по відношенню до неї.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналітичні процедури операційної діяльності підприємства

Ефективна оцінка умов діяльності підприємства можлива лише при правильному застосуванні методу аналізу господарської діяльності, який ґрунтується на загально теоретичних діалектичних методах пізнання, використовує ряд прикладних, в основі яких є елімінування відхилень господарських процесів та їх результатів від заданих параметрів за місцями їх виникнення та економічної відповідальності, чим посилюється практична спрямованість результатів аналізу.

Найповнішу уяву про зміни в господарській діяльності дає загальногосподарський (загальносистемний) аналіз, за допомогою якого вивчають економіку підприємства. Загальносистемний аналіз поділяють на внутрішній (управлінський) і зовнішній, який у зарубіжній практиці економічної роботи має назву фінансового аналізу. В основі такого поділу лежить характер інформаційного забезпечення.

П. Р. Пуцентейло переконаний, що система аналітичного забезпечення як інструмент управління повинна супроводжувати процес прийняття управлінського рішення. Потреба в комплексній діагностиці обумовлена властивістю адитивності інформації. Об'єкт, що містить в собі більше інформації, відповідно має більше зв'язків між своїми елементами і з навколишнім середовищем, більш високоорганізованими. Все це зумовлює синергетичний ефект інформаційної забезпеченості управління у здатності підвищувати ефективність діяльності підприємства [70, с.405].

Застосування означених видів аналізу дає змогу системно вивчити підприємство як об'єкт, а використання форм аналізу, які ґрунтуються на

технології його проведення, дозволяє визначитись з оцінкою використання потенціалу підприємства, динамікою і тенденціями розвитку.

Проблемами аналізу фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств займалися окремі науковці, якими був зроблений значний внесок у процес розробки методики економічного аналізу.

Будь-яка методика має передбачити ряд організаційних логічно послідовних етапів, що дозволяють найповніше розкрити всі нюанси проведення аналізу. Узагальнення думок фахівців дозволяє виділити наступні елементи методики:

- 1) визначення групи користувачів;
- 2) формулювання мети й завдань аналізу;
- 3) ідентифікація об'єктів дослідження;
- 4) формування системи показників, за допомогою яких буде досліджуватися кожний об'єкт аналізу;
- 5) визначення послідовності й періодичності проведення аналітичного дослідження;
- 6) опис способів вивчення досліджуваних об'єктів;
- 7) виділення джерел даних, на підставі яких буде проводитися аналіз; формування системи аналітичного забезпечення;
- 8) організація аналізу (закріплення за конкретними суб'єктами відповідальності за проведення окремих частин дослідження);
- 9) вибір технічних засобів і програмних продуктів, які доцільно використати для аналітичної обробки інформації;
- 10) визначення бажаної форми подання результатів аналізу;
- 11) уточнення запитів конкретних користувачів результатів аналізу (підрозділу, служби, відділи).

Слід зазначити, що в цьому випадку не йдеться про чітку черговість певних елементів, а в першу чергу визначається їхня наявність.

Передбачається замкнутий цикл, у якому завершальний етап є генератором для наступного етапу.

П. Р. Пуцентейло виділяє три основні моменти організації економічного аналізу: – організація аналітичного процесу – визначення складу і послідовності виконання аналітичної роботи та її регламентація на підприємстві; – організація праці фахівців, що виконують аналітичну роботу – система заходів, які забезпечують раціональне використання управлінського персоналу, котрий виконує аналітичні функції; – організація управління аналітичною роботою – комплекс заходів, спрямованих на створення, впровадження та удосконалення системи управління аналітичної роботи на підприємстві [69, с. 171].

Розроблені різними фахівцями методики аналізу прибутку в цілому ґрунтуються загальній логіці, що зберігається незалежно від виду діяльності об'єкта дослідження: спочатку він оцінюється за складом і динамікою в цілому, і по складових; після цього виділяються найістотніші складові, які детально аналізують і визначають вплив факторів різного рівня; потім системно оцінюють вплив змін складових на досліджуваний об'єкт, й узагальнюються можливості поліпшення його стану. Тобто аналіз здійснюється від простого до складного, від загального до часткового й далі, виходячи із принципів системності, - до визначення впливу частки на зміну загального.

Залежно від мети аналізу прибутку вибирають відповідні методи і прийоми аналізу. Метою аналізу прибутку сільськогосподарських підприємств є пошук шляхів досягнення максимально можливого в рамках соціального аспекту діяльності розміру прибутку. Говорячи про соціальний аспект, маємо на увазі, що аграрне підприємство не має права максимізувати свій прибуток на шкоду інтересам держави, суспільства, природи.

При проведенні аналітичного дослідження прибутку сільськогосподарських підприємств послідовність робіт, на наш погляд, має бути такою:

Етап 1. Оцінка якості й вірогідності вихідної інформації:

1.1. Візуальна і проста розрахункова перевірка інформації окремих джерел;

1.2. Зіставлення інформації різних джерел, здійснення необхідних коректувань;

1.3. Визначення істотності (неістотності) виявлених невідповідностей з погляду впливу на результати аналізу.

Етап 2. Виявлення й при потребі елімінування впливу інфляції на фінансові результати сільськогосподарських підприємств.

Етап 3. Оцінка фактичного виконання плану щодо прибутку в рамках перспективних (стратегічних) програм.

Етап 4. Аналіз величини й динаміки показників прибутку.

Етап 5. Аналіз структури прибутку до оподаткування.

Етап 6. Вивчення складових прибутку до оподаткування:

6.1. Оцінка прибутку від галузі рослинництва:

6.1.1. Оцінка динаміки й структури прибутку рослинництва за центрами розташування і видах культур;

6.1.2. Оцінка динаміки й структури доходів рослинництва за центрами розташування і видах культур;

6.1.3. Оцінка динаміки й структури витрат рослинництва за центрами розташування і видах культур;

6.1.4. Факторний аналіз прибутку від рослинництва;

6.2. Оцінка прибутку тваринництва:

6.2.1. Оцінка динаміки й структури прибутку тваринництва по підрозділам і видам тварин;

6.2.2. Оцінка динаміки й структури доходів тваринництва по підрозділам і видам тварин;

6.2.3. Оцінка динаміки й структури витрат тваринництва по підрозділам і видам тварин;

6.2.4. Факторний аналіз прибутку від тваринництва;

6.3. Оцінка прибутку від підрозділів, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції:

6.3.1. оцінка динаміки й структури прибутку від переробки сільськогосподарської продукції в цілому та за окремими видами продукції;

6.3.2. Оцінка динаміки й структури доходів від переробки сільськогосподарської продукції в цілому та за окремими видами продукції;

6.3.3. Оцінка динаміки й структури витрат від переробки сільськогосподарської продукції в цілому та за окремими видами продукції;

6.3.4. Факторний аналіз прибутку від переробки сільськогосподарської продукції;

6.4. Оцінка прибутку від інших видів допоміжних і обслуговуючих виробництв:

6.4.1. Оцінка динаміки й структури прибутку від інших видів допоміжних і обслуговуючих виробництв в цілому та за окремими видами виробництва;

6.4.2. Оцінка динаміки й структури доходів від інших видів допоміжних і обслуговуючих виробництв в цілому та за окремими видами виробництва;

6.4.3. Оцінка динаміки й структури витрат від інших видів допоміжних і обслуговуючих виробництв в цілому та за окремими видами виробництва;

6.4.4. Факторний аналіз прибутку від інших видів допоміжних і обслуговуючих виробництв;

6.5. Аналіз інших операційних результатів діяльності;

6.6. Аналіз результатів від інвестиційної діяльності;

6.7. Аналіз результатів фінансової діяльності.

Етап 7. Оцінка надзвичайних доходів, витрат та фінансових результатів.

Етап 8. Аналіз системи оподаткування, та її ефективності.

Етап 9. Аналіз розподілу й використання чистого прибутку.

Етап 10. Оцінка відносних показників результативності діяльності сільськогосподарського виробництва:

10.1. Аналіз (у тому числі факторний) збитковості діяльності сільськогосподарського підприємства;

10.2. Аналіз рентабельності.

Етап 11. Аналіз «якості» прибутку.

Етап 12. Виявлення резервів зростання прибутку й рентабельності, зниження збитковості; розробка системи контролю та заходів щодо їхнього освоєння.

Для кожного етапу доцільним є конкретний підхід вивчення об'єкта, тому визначення прийомів дослідження тісно пов'язане з переліком процедур, які передбачається провести.

При аналізі процесів та явищ, особливо в сучасних умовах господарювання, аналітики дедалі частіше постають перед проблемою відсутності об'єктивної, реальної інформації для вивчення. Тому необхідною є оцінка об'єктивності інформації, що використовується при аналізі.

Аналітична робота - це процес семантичної обробки даних, у результаті якого розрізнені дані перетворюються в закінчену інформаційну продукцію – аналітичний документ. Процес семантичної обробки даних може бути представлений у вигляді певної послідовності щодо самостійних етапів, сукупний опис яких і дає уявлення про нього в цілому. Нижче наведена одна з можливих схем організації аналітичного процесу, представлена у вигляді алгоритмічної послідовності процедур:

Етап 1. Підбір даних. Необхідно чітко визначити потрібні види інформації та джерела її знаходження. Чим більша кількість джерел залучена на етапі збору даних, тим більше шансів на одержання в підсумку достовірних аналітичних висновків. Тут варто виділити складові етапу: загальне ознайомлення з областю дослідження; визначення використовуваних понять; оцінка джерел інформації. Остання, у першу чергу, має на увазі визначення ступеня довіри до них, що можливо зробити лише на основі апріорної (наявної) інформації або апостеріорі (після завершення досліджень).

Етап 2. Оцінка даних. Основне завдання аналітика на цьому етапі полягає у тому, щоб оцінити отримані дані, виділити з маси описуваних фактів ті, аналіз яких доцільно продовжити.

Етап 3. Розкриття значення фактів у зміні явища, процесу, результату. Факт, як такий, несе в собі незначне смислове навантаження, якщо його не

розглядати в сукупності з іншими фактами або додатково не вказати його значення. Необхідно всіляко домагатися найповнішого розкриття значення кожного факту.

Етап 4. Складання загального подання про досліджуване явище, процес, результат в цілому й перевірка їх об'єктивності реальній ситуації. Необхідно побудувати гіпотезу про взаємозв'язок окремих фактів. Осмислення висунутої гіпотези носить дослідницький характер. Аналітик «пропускає» гіпотезу крізь призму своїх уявлень.

Етап 5. Підбір методики аналізу явища, процесу, результату. Критерієм вибору методики аналізу є можливість отримати повнішу та якіснішу інформацію для оцінки ситуації й прийняття управлінського рішення.

Етап 6. Достовірний та якісний виклад результатів аналізу. Оцінка достовірності вихідної інформації та якісного її викладення в підсумкових аналітичних документах.

Наприклад, при оцінці фактичного матеріалу (етап 2) може бути встановлено, що зібраного матеріалу (етап 1) недостатньо для проведення якісного аналізу. Отже, необхідно повернутися до пункту 1 і спробувати знайти додаткові джерела інформації.

Методика підсумкового аналізу фінансових результатів залежить від облікової політики підприємства. Аналіз фінансових результатів починають з оцінки рівня і динаміки показників фінансових результатів. Велика кількість показників, які характеризують фінансові результати діяльності підприємства, створює методичні труднощі їх системного розгляду. Слід зазначити, що системний підхід дозволяє глибше вивчати об'єкти, отримати повнішу уяву про них, вивчити причинно-наслідкові зв'язки між окремими частинами цих об'єктів.

Аналіз рівня і динаміки показників умов формування фінансових результатів дає змогу визначити в загальному вигляді умови й тенденції діяльності підприємства та формування фінансового результату, одержати первісну уяву про фінансові результати діяльності підприємства, зробити

загальний факторний аналіз умов формування прибутку з урахуванням характеру впливу змін показників на зміни фінансового результату діяльності за наступною формулою:

$$\Pi_1 - \Pi_0 = ДВ - ПДВ - СРП + ІОД - АВ - ВЗ - ІОВ + ІД - ФВ - ІВ, \quad (3.1)$$

де Π_1 – прибуток звітного року; Π_0 – прибуток базисного року; ДВ – доход виручка від реалізації; ПД – податки з доходу; СРП – собівартість реалізованої продукції; ІОД – інші операційні доходи; АВ – адміністративні витрати; ВЗ – витрати на збут; ІОВ – інші операційні витрати; ІД – інші доходи; В – фінансові витрати; ІВ – інші витрати.

Однак цей аналіз не конкретизує причини зміни різних видів прибутків. Крім того, для аналізу фінансових результатів, як і інших його об'єктів важливо забезпечити порівнянність аналітичних показників. В умовах високої інфляції результати аналізу втрачають своє значення. Порівнянність показників втрачається також при зміні методологічної основи фінансового обліку та зміни облікової політики підприємства. Отже, при проведенні аналізу необхідно здійснювати перерахунок показників звітності, яка складена в різні періоди.

3.2. Аналіз операційної діяльності підприємства

Основним джерелом для здійснення аналізу операційної діяльності у СФГ “Довіра” є облікова інформація, а точніше – фінансова звітність. Головним документом є бухгалтерський баланс, у якому як у дзеркалі, відбиваються господарські процеси, що пов’язані з залученням та використанням грошових коштів, захищеністю інтересів учасників, партнерів, ефективність проведення фінансово-господарської діяльності та ін.

Фінансово-економічний стан підприємства – це комплексне поняття, яке є результатом взаємодії всіх елементів системи фінансових відносин підприємства, визначається сукупністю виробничо-господарських факторів і характеризується системою показників, що відображають наявність, розміщення і використання фінансових ресурсів.

Методики аналізу базуються на методах економічного аналізу. В основі методики – поділ витрат на змінні і постійні, використання маржинального доходу, котрий відіграє значну роль у достовірній оцінці діяльності підприємства і, відповідно, обґрунтуванні управлінських рішень підвищення його ефективності. Методики аналізу базуються на вивченні співвідношень між окремими групами найважливіших економічних показників. Це витрати, обсяг виробництва (реалізації) продукції (послуг) і прибуток [71, с. 231].

Фінансово-економічний стан СФГ “Довіра” залежить від результатів його виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності. Тому на нього впливають усі ці види діяльності підприємства. Передовсім на фінансовому стані підприємства позитивно позначаються безперебійний випуск і реалізація високоякісної продукції.

Як правило, якщо вищі показники обсягу виробництва і реалізації продукції, робіт, послуг і нижча їх собівартість, то вища прибутковість підприємства, що позитивно впливає на його фінансовий стан

Неритмічність виробничих процесів, погіршення якості продукції, труднощі з її реалізацією призводять до зменшення надходження коштів на рахунки підприємства, в результаті чого погіршується його платоспроможність.

Існує і зворотний зв'язок, оскільки брак коштів може призвести до перебоїв у забезпеченні матеріальними ресурсами, а отже у виробничому процесі.

Фінансова діяльність підприємства має бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Саме цим зумовлюється необхідність і практична значущість систематичної оцінки фінансово-економічного стану підприємства, якій належить суттєва роль у забезпеченні його стабільного фінансового стану.

Отже, фінансово-економічний стан – це одна з найважливіших характеристик діяльності кожного підприємства.

Метою оцінки фінансово-економічного стану СФГ “Довіра” є пошук резервів підвищення рентабельності виробництва і зміцнення комерційного розрахунку як основи стабільної роботи підприємства і виконання ним зобов'язань перед бюджетом, банком та іншими установами.

Фінансово-економічний стан СФГ “Довіра” треба систематично й усебічно оцінювати з використанням різних методів, прийомів та методик аналізу. Це уможливить критичну оцінку фінансових результатів діяльності СФГ “Довіра” як у статичності за певний період, так і в динаміці – за ряд періодів, дасть змогу визначити “проблемні точки” у фінансовій діяльності та способи ефективнішого використання фінансових ресурсів, їх раціонального розміщення.

Неефективність використання фінансових ресурсів призводить до низької платоспроможності підприємства і, як наслідок, до можливих перебоїв у постачанні, виробництві та реалізації продукції; до невиконання плану

прибутку, зниження рентабельності підприємства, до загрози економічних санкцій.

аналітичне забезпечення управління підприємствами має бути абсолютно особливим, вирішувати традиційні та специфічні завдання, враховувати інформаційні запити керівництва підприємств. Використання будь-яких напрацювань в області аналітичного забезпечення управлінської діяльності вимагає серйозної адаптації для підприємств, з урахуванням їх виробничої-технологічної та організаційно-економічної специфіки в сучасних умовах господарювання. Використання «клаптикового» аналітичного забезпечення, котре який не створює реальну інформованість керівників, а є її ілюзією, тобто “квазі аналітичною”, що не тільки не корисна для управлінської діяльності, але у ряді випадків і шкідливою. Відомий вислів про те, що «краще погане планування та аналіз, ніж ніякого» виявляється невірним в умовах, коли управлінський механізм сучасного підприємства не є інформаційно-автономним, а становить невід’ємну частину складної аналітичної системи, що забезпечує інформаційні потреби різних груп користувачів. Аналітичне забезпечення як система повинна надавати інформацію, що володіє ознаками якості, інакше її корисність буде нижчою, ніж витрачені ресурси. Особливо це є актуальним для великих підприємств, де існують налагоджені канали руху інформації про значення натуральних і економічних показників у виробничих і постачальницько-збутових процесах, що використовуються керівниками для цілей управління [72, с. 195]..

Основними завданнями аналізу фінансово-економічного стану СФГ “Довіра” є:

- дослідження рентабельності та фінансової стійкості підприємства;
- дослідження ефективності використання майна (капіталу) підприємства, забезпечення підприємства власними оборотними коштами;
- об’єктивна оцінка динаміки та стану ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;

– оцінка становища суб'єкта господарювання на фінансовому ринку та кількісна оцінка його конкурентоспроможності;

– аналіз ділової активності підприємства та його становища на ринку цінних паперів;

– визначення ефективності використання фінансових ресурсів.

Аналіз фінансово-економічного стану підприємства є необхідним етапом для розробки планів і прогнозів фінансового оздоровлення підприємств.

Кредитори та інвестори аналізують фінансовий стан підприємств, щоб мінімізувати свої ризики за позиками та внесками, а також для необхідного диференціювання відсоткових ставок.

Таблиця 3.1.

Динаміка фінансових результатів підприємства СФГ “Довіра”
у 2015-2017 рр., тис. грн.

Показники	Рік			Відхилення 2017 р до 2015 р.	
	2015	2016	2017	абсолютне	відносне,%
1. Валовий прибуток (збиток)	10291.0	11083.0	16872.0	6581.0	63.1
2. Фінансовий результат від операційної діяльності	4261.0	4653.0	7072.0	2811.0	65.0
3. Доходи від іншої звичайної діяльності	-	-	-		
4. Витрати від іншої звичайної діяльності	328.0	348.0	295.0	-33.0	-10.1
5. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	3931.0	4305.0	6777.0	2846.0	72.0
6. Податок на прибуток від звичайної діяльності	517.0	635.0	897.0	380.0	73.0
7. Фінансовий результат від звичайної діяльності	3414.0	3670.0	5880.0	2466.0	72.0
8. Фінансовий результат від надзвичайної діяльності		-	-		
9. Чистий прибуток (збиток)	3414.0	3670.0	5880.0	1949.0	49.0

У результаті фінансово-економічного аналізу менеджер одержує певну кількість основних, найбільш інформативних параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансового стану підприємства.

При цьому в ході аналізу менеджер може ставити перед собою різні цілі: аналіз поточного фінансового стану або оцінку фінансової перспективи підприємства.

Аналіз фінансово-економічного стану – це частина загального аналізу господарської діяльності СФГ “Довіра”, який складається з двох взаємозв'язаних розділів: фінансового та управлінського аналізу.

Фінансово-економічний аналіз здійснюється за допомогою різних моделей, які дають змогу структурувати та ідентифікувати взаємозв'язки між основними показниками. Існують три основні типи моделей, які застосовуються в процесі аналізу фінансового стану підприємства: описові, предикативні та нормативні.

Інформаційною базою для оцінювання фінансово-економічного стану підприємства є дані:

- балансу (звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- звіту про фінансові результати (форма № 2);
- звіту про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіту про власний капітал (форма № 4).

Динаміка фінансових результатів підприємства аналізується у таблиці 3.1.

$ВП = \text{Чистий дохід (виручка)} - \text{Собівартість реалізованої продукції}$

З таблиці 3.1. бачимо, що протягом трьох років підприємство отримало позитивні фінансові результати. Чистий прибуток у 2015 році становив 3414 тис. грн., а у 2017 році – 5880 тис. грн., збільшившись на 49 %.

Валовий прибуток у 2017 році збільшився на 6581 тис. грн. (63.1%). Відзначимо, що валовий прибуток на 201.99 % у 2015 та на 186.94 % більший за чистий прибуток. Це вказує на наявні резерви підвищення чистого прибутку.

Збитковою є як операційна так і звичайна діяльність СФГ “Довіра”, спостерігається негативна динаміка до зниження фінансових результатів.

Необхідно провести факторний аналіз для виявлення чинників зниження фінансових результатів від звичайної та операційної діяльності.

Динаміка показників рентабельності реалізації продукції аналізується у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка показників рентабельності реалізації продукції СФГ “Довіра”
2015-2017 рр.

Показники	Рік			Відхилення	
	2015	2016	2017	абсолютне	відносне,%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	208533.00	255529.00	352070.00	143537.0	68.8
Виробнича собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	196183.00	244446.00	335198.00	139015.0	70.8
Валовий прибуток, тис. грн.	12350.00	11083.00	16872.00	4522.0	36.6
Рентабельність продукції підприємства, %	6.29	4.53	5.03	-1,26	-7.9

$$P = \text{ВП} / \text{ВС} * 100\% ; \text{ВП} = \text{ЧД} - \text{ВС}$$

Факторний аналіз рентабельності продукції підприємства здійснюється у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Факторний аналіз рентабельності продукції підприємства СФГ “Довіра”

№ підстановки	Взаємодіючі фактори		P	ΔP	Вплив фактора
	ВП	ВС			
0	11083.00	244446.00	4.53	-	-
1	16872.00	244446.00	6.90	2.37	ΔP _{ВП}
2	16872.00	335198.00	5.03	-1.87	ΔP _{ВС}

$$\Delta P = \Delta P_{\text{ВП}} + \Delta P_{\text{ВС}} = 2.37 - 1.87 = 0.50 \%$$

Отже, підприємство є рентабельним, що підтверджується розрахунками та позитивною динамікою показника протягом 2015-2017 років.

У звітному періоді рентабельність зросла на 11.02 %. Факторний аналіз рентабельності продукції за допомогою прийому ланцюгових підстановок виявив, що її зростання було зумовлено збільшенням валового прибутку на

суму 5789 тис. грн., що призвело до зростання рентабельності продукції на 2.37%. А зростання виробничої собівартості на 90752 тис. грн. призвело до зменшення рентабельності на 1.87 %. Резервом зростання рентабельності продукції підприємства є зниження собівартості. Отже, загалом СФГ “Довіра” працює ефективно.

Таблиця 3.4

Оцінка динаміки показників використання засобів праці підприємства
СФГ “Довіра” у 2015-2017 рр.

Показники	Рік			Відхилення	
	2015	2016	2017	абсолютне	відносне,%
Обсяг виробленої продукції в оптових цінах, тис. грн. (ОП)	208533	255529	352070	143537	68.8
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (ОР)	208533	255529	352070	127699	56.9
Виробнича собівартість реалізованої продукції, тис. грн. (Ср)	196183	244446	335198	139015	70.8
Валовий прибуток (ВП)	12350	11083.00	16872	4522	36.6
Середньрічна вартість основних засобів, тис. грн. (ОЗ)	62123	66861.50	78333	16210	26.0
у т.ч. машин і обладнання (Оза)	27988	29599.00	31760	3772	13.4
Питома вага активної частини ОЗ (ПВа)	0.421	0.443	0.405	-0,016	-9.6
Фондовіддача, грн. (ФВ)	3.247	3.822	4.495	1,248	38.4
Фондовіддача активної частини ОЗ, грн. (ФВа)	7.531	8.633	11.085	3,554	47.1
Рентабельність основних засобів, грн. (Роз)	0.151	0.166	0.215	0,064	42.3
Капіталовіддача основних засобів, грн.(Коз)	3.115	3.822	4.495	1,38	44.3

Потенціалом СФГ “Довіра” є:

– значний обсяг виробленої продукції, який, до того ж, постійно зростає (на 37,78% за підсумками 2017 року у порівнянні з 2015 роком);

– великий прибуток (зріс на 5789 тис. грн. за підсумками 2017 року у порівнянні з 2016 роком), що постійно зростає і дозволяє здійснювати масштабні інвестиції;

- велика кількість кваліфікованих працівників;
- хороша фондвіддача і достатній об'єм основних фондів;
- достатня рентабельність;
- великий об'єм фонду оплати праці та заробітні плати працівників, що дозволяє добре матеріально стимулювати якісну роботу в організації.

Оцінку динаміки фінансово-економічного потенціалу підприємства використаємо наступну систему показників засобів праці підприємства у таблиці 3.4.

Для визначення структури та показників ефективності використання основних засобів підприємства використаємо наступні формули:

Таблиця 3.5

Формули для визначення структури та показників ефективності використання основних засобів СФГ “Довіра”

Показник	Формула
Питома вага активної частини ОЗ	$ПВа = ОЗа/ОЗ$
Загальна фондвіддача	$ФВ = ОП/ОЗ$
Фондвіддача активної частини ОЗ	$ФВа = ОП/ОЗа$
Взаємозв'язок між ФВ і ФВа	$ФВ = ПВа * ФВа$
Валовий прибуток	$ВП = ОР(ЧД) - Ср$
Рентабельність ОЗ	$Роз = ВП/ОЗ$
Капіталовіддача ОЗ	$Коз = ОР(ЧД)/ОЗ$

З таблиці 3.4 видно, що динаміка обсягу продукції є позитивною – зростання становить 96541 тис.грн. або 37.78 %.

Відбулося зменшення середньорічної вартості основних засобів на 11471.50 тис.грн. або 17.16 %.

Показники ефективності використання засобів праці загалом позитивні.

Так фондівдача зросла на 17.60 %, фондівдача активної частини основних засобів на 28.41 %. Рентабельність основних засобів також зросла на 29.94 %.

Позитивна динаміка по капіталовіддачі – зростання на 17.60 %.

Позитивною тенденцією є перевищення темпів зростання випуску продукції над темпами зростання вартості основних засобів. До негативу слід віднести те, що більше половини основних засобів становить їх неактивна частина. Негативом є структурні зміни в структурі основних засобів - зменшення питомої ваги активної частини (машин і обладнання) на 8.41 %.

З формули фондівдачі $ФВ = ОП/ОЗ$, $ОП = ОЗ * ФВ$. Фондівдача може бути представлена іншою моделлю: $ФВ = ПВа * ФВа$.

Тоді трьохфакторна модель матиме такий вигляд: $ОП = ОЗ * ПВа * ФВа$.

Факторний аналіз формування обсягу продукції під впливом засобів праці прийомом ланцюгових підстановок здійснюється у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6.

Факторний аналіз формування обсягу продукції під впливом засобів праці прийомом ланцюгових підстановок СФГ “Довіра”

№ підстановки	Взаємодіючі фактори			ОП	Вплив на ОП	
	ОЗ	ПВа	ФВа		Розрахунок	Фактор
0	66861.50	0.443	8.633	255529.00	-	-
1	78333	0.443	8.633	299370.39	43841.39	ΔОПоз
2	78333	0.405	8.633	274184.97	-25185.41	ОПпва
3	78333	0.405	11.085	352070.00	77885.03	ΔОПфва

$$\begin{aligned} \Delta ОП &= \Delta ОПоз + \Delta ОПпав + ОПфва = 43841.39 - 25185.41 + 77885.03 = \\ &= 96541 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

Позитивно вплинуло зростання вартості основних засобів на 11471.50 тис.грн, що зумовило збільшення випуску продукції на суму 43841.39 тис. грн. Зростання фондівдачі активної частини на суму 2452.299 грн. що зумовило збільшення обсягу випуску продукції на суму 77885.03 тис. грн., а зменшення питомої ваги основних засобів на 8.41 % зумовило зменшення обсягів випуску

продукції на суму 25185.41 тис. грн.

Резерви зростання виробленої продукції відсутні.

Отже, серед виявлених тенденцій позитивним є збільшення обсягу випущеної продукції на 96541 тис. грн. Позитивом – зростання фондівіддачі ОЗ та фондівіддачі активної частини на 0.673 грн. та на 2.452грн., рентабельності ОЗ на 0.05 грн., зменшення питомої ваги активної частини ОЗ на 8.41 %. Позитивом є зростання капіталовіддачі ОЗ на 0.673 грн.

Для вдосконалення діяльності підприємства необхідно підвищувати питому вагу активної частини основних засобів.

Динаміка операційних витрат підприємства проаналізована у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7.

Динаміка операційних витрат СФГ “Довіра”

Елементи операційних витрат	2016 рік		2017 рік		Динаміка			
	абсолютне значення	питома вага, %	абсолютне значення	питома вага, %	абсолютна у сумі	відносна у %	питомої ваги,%	у % до зміни підсумку
Матеріальні затрати	220231	84.89	307177	86.75	86946	39.48	1.86	33.51
Витрати на оплату праці	16155	6.23	22858	6.46	6703	41.49	0.23	2.58
Відрахування на соціальні заходи	3607	1.39	4870	1.38	1263	35.02	-0.02	0.49
Амортизація	5679	2.19	7196	2.03	1517	26.71	-0.16	0.58
Інші операційні витрати	13754	5.30	11990	3.39	-1764	-12.83	-1.92	-0.68
Разом	259426	100.00	354091	100.00	94665	36.49	-	36.49

Питома вага = елемент опер. витрат / суму опер. витрат * 100%

У звітному році загальна сума операційних витрат зросли на 94665 тис. грн., або на 36.49 %.

В розрізі окремих елементів операційних витрат спостерігаємо таку динаміку:

- матеріальні затрати зросли на суму 86946 грн. або 39.48 %,
- витрати на оплату праці збільшилися на суму 6703 грн. або 41.49 %,

– відрахування на соціальні заходи збільшилися на суму 1263 грн. або 35.02 %,

– амортизація збільшилися на суму 1517 грн. або 26.71 %,

– інші операційні витрати зменшилися на суму 1764 грн. або 12.83 %.

Оцінюючи структуру операційних витрат, бачимо що найбільшу частку займають матеріальні витрати. У звітному році їхня частка зросла на 1.86 %. Питома вага амортизації зменшилася на 0.16 %., частка витрат на оплату праці зросла на 0.23 %., і, відповідно, питома вага відрахувань на соціальні заходи зменшилась на 0.02%. По інших операційних витратах відбулося зменшення питомої ваги на 1.92 %.

Загалом на зниження операційних витрат у порівнянні з попереднім роком позитивно вплинуло зниження матеріальних витрат на 33.51 %.

В цілому зростання суми операційних витрат при одночасному зростанні виробництва продукції свідчить про підвищення ефективності використання витрат.

Активи = Необоротні активи + Оборотні активи + Витрати майбутніх періодів

Пасиви = Власний капітал + Сторонній капітал + Доходи майбутніх періодів

Сторонній капітал = Довгострокові зобов'язання + Поточні зобов'язання

Динаміка майна підприємства та джерел його формування аналізується у таблиці 3.8.

Отже, на кінець 2017 року вартість активів збільшилася на 174157 тис. грн. або на 30.85 %. Необоротні активи підприємства збільшилися на кінець 2017 року на 132059 тис. грн. Негативним є зниження на кінець 2017 року оборотних активів на 30.44 %.

Витрати майбутніх періодів також відсутні. Аналіз структури активів підприємства свідчить про зростання частки необоротних активів та скорочення питомої ваги оборотних активів, що вказує на негативну тенденцію.

Таблиця 3.8.

Динаміка майна СФГ “Довіра” та джерел його формування

Показники	На початок 2017 року	На кінець 2017 року	Абсолютна динаміка	Темп зміни, %
Всього активів, (тис. грн.), в т.ч.:	564455.00	738612.00	174157.00	130.85
1. Необоротні активи, (тис. грн.)	426174.00	558233.00	132059.00	130.99
в % до вартості активів	75.50	75.58	0.08	100.10
2. Оборотні активи, (тис. грн.)	138281.00	180379.00	42098.00	130.44
в % до вартості активів	24.50	24.42	-0.08	99.69
3. Витрати майбутніх періодів	227.00	30.00	-197.00	13.22
в % до вартості активів	0.0402	0.0041	-0.0362	10.10
Всього пасивів, тис. грн., в т.ч.:	564455.00	738612.00	174157.00	130.85
1. Власний капітал і прирівняні до нього джерела засобів	69433.00	71914.00	2481.00	103.57
в % до пасивів	12.30	9.74	-2.56	79.15
2. Сторонній капітал, в т.ч.	495022.00	666698.00	171676.00	134.68
в % до пасивів	87.70	90.26	2.56	102.92
2.1 Довгострокові зобов'язання	457932.00	626093.00	168161.00	36.72
в % до стороннього капіталу	92.51	93.91	1.40	101.52
2.2. Поточні зобов'язання	37090.00	40605.00	3515.00	9.48
в % до стороннього капіталу	7.49	6.09	-1.40	81.29

Динаміка пасивів підприємства вказує на ряд негативних тенденцій. Так, власний капітал на кінець 2017 року збільшився на 3.57 %, або 2481 тис. грн. Але його частка в структурі пасивів знизилась на 2.56 %. Сторонній капітал збільшив свою частку на 2.56 %, або на суму 171676 тис. грн. В розрізі стороннього капіталу зросла частка довгострокових зобов'язань на 1.4 %, а їхня частка в структурі пасивів зросла на 36.72 %. Водночас частка поточних зобов'язань зменшилась на 1.4 % в структурі пасивів, а у порівнянні з початком звітного року збільшилась на 9.48 %.

Динаміка узагальнюючих показників підприємства аналізується у таблиці 3.9. Золоте правило економіки $T_{пр} > T_{ор} > T_{а} > 100\%$, $T_{пр}$ - темп зміни чистого прибутку; $T_{ор}$ - темп зміни чистого доходу (виручки) від реалізації; $T_{а}$ - темп зміни середньорічної вартості активів.

У нашому випадку : 160.22 > 137.78 > 126.26 > 100

Отже, золоте правило економіки витримується.

Таблиця 3.9.

Динаміка узагальнюючих показників СФГ “Довіра”, тис. грн.

Показники	Рік			Темп зміни, %
	2015	2016	2017	
Середньорічна вартість активів	495011.00	516005.00	651533.50	126.26
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	212349.00	255529.00	352070.00	137.78
Чистий прибуток	3414.00	3670.00	5880.00	160.22

Динаміка середньорічної вартості активів є позитивною, вартість зросла на 26.26 %. Виручка від реалізації продукції зросла на 37.78 %, а сума чистого прибутку різко зменшилася на 160.22 %. В цілому наше підприємство не відповідає золотому правилу економіки.

Для проведення узагальнення та виявлення слабких і сильних аспектів діяльності підприємства побудуємо таблицю 3.10, в якій комплексно представимо ключові показники:

Таблиця 3.10.

Ключові показники діяльності СФГ “Довіра”

Показники	Рік			Темп зміни, %
	2015	2016	2017	
Обсяг виробленої продукції в оптових цінах, тис. грн.	208533.00	255529.00	352070.00	137.78
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	208533.00	255529.00	352070.00	137.78
Виробнича собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	196183.00	244446.00	335198.00	137.13
Валовий прибуток (збиток)	12350.00	11083.00	16872.00	152.23
Чистий прибуток	4116.6	3670.00	5880.00	160.22
Рентабельність продукції підприємства, %	6.29	4.53	5.03	111.02
Фонд оплати праці, тис. грн.	1697.3	1885.10	2240.20	118.84
<i>Ефективність використання ресурсів</i>				
Фондовіддача, грн.	3.554	3.822	4.495	117.60
Фондовіддача активної частини ОЗ, грн.	6.983	8.633	11.085	128.41
Матеріаловіддача, грн.	1.09	1.160	1.146	98.78
Продуктивність праці одного працівника, тис. грн.	6985.45	7743.30	9515.41	122.89
Продуктивність праці одного робітника, тис. грн.	7367.52	8517.63	10668.79	125.26

Отже, серед позитивних тенденцій слід відзначити зниження собівартості та фонду оплати праці, зростання виробництва та реалізації продукції валового прибутку та рентабельності продукції у СФГ “Довіра”.

3.3. Забезпечення раціональної системи обліку та аналізу операційної діяльності підприємства

Визначення фінансових результатів в нашій країні довгий час підлягало суворому державному регламентуванню і у всіх без винятку випадках проводилося за однаковою методикою. Такий підхід відповідав умовам, які ставилися тогочасною економікою і був виправданим, адже розвиток виробництва проводився за встановленими державними планами і для порівняння результатів діяльності різних господарчих структур потрібні були показники з цілковитою ідентичністю у їх визначенні, тобто якась додаткова інформація про їх діяльність була просто зайвою по суті. Адже був один споживач інформації – державні органи управління, яким підпорядковувалось керівництво підприємства.

З подальшим розвитком ринкових економічних відносин в нашій країні з 1990-х років виникає вже не один споживач інформації, а декілька, які розташовані на певній ієрархічній драбині держави. Споживачами інформації виступають: держава (в особі фіскальних органів та органів статистики), партнери підприємства, власники підприємства та управлінський персонал. Кожен з цих споживачів інформації має свої інтереси щодо самої діяльності підприємства та результатів його діяльності. Ці інтереси досить часто не співпадають, а інколи є протилежними. Всю сукупність інформації, в тому числі і інформації, пов’язаної з величиною фінансових результатів, можна поділити на три види: інформація для цілей ефективного управління підприємством; інформація про фінансовий стан і результати фінансово-

господарської діяльності; інформація для оподаткування підприємства державою.

Інша частина інформації носить зовнішній характер, хоча може також використовуватися і для цілей управління підприємством. Її основними користувачами виступають інвестори, партнери, кредитори, фіскальні органи держави та громадські організації. Дану інформацію можна поділити на дві групи: загальна інформація призначена для зовнішніх споживачів та для оподаткування. В основу першої повинна бути закладена економічна сутність того чи іншого показника, а в основу другої - закладається його юридичне трактування фіскальної спрямованості [50].

Для задоволення потреб споживачів усіх категорій необхідно формувати декілька видів інформації про одні і ті ж явища з різним ступенем деталізації, а в окремих випадках і з різним трактуванням змісту того чи іншого показника і цими показниками досить часто виступають фінансові результати діяльності підприємства.

Фінансовий (загальний) облік повинен регламентуватися з боку держави з метою забезпечення співставності. Управлінський же облік, або як його ще називають “виробничий, внутрішній, допоміжний” повинен забезпечити внутрішніх споживачів інформації аналітичними даними про рух матеріальних цінностей продукції, а також витрат по місцях їх виникнення, центрах відповідальності, сегментах діяльності, статтях калькуляції. Такий облік не повинен встановлюватись з боку держави, а його ведення повинно бути організоване, в першу чергу, виходячи з потреб конкретних підприємств і їх адміністрації.

На сьогоднішній день в Україні діє два обліки: фінансовий (податковий) та бухгалтерський (управлінський). Таким чином, по суті ставиться знак рівності між фінансовими результатами фінансового та податкового обліку, а також ототожнюється діюча система бухгалтерського обліку управлінським. Що також далеко від істини. В цьому зв'язку є доречним зауваження С. Голова, що в зв'язку із необхідністю забезпечення інформацією різних користувачів

“...у міжнародній практиці, як самостійні галузі бухгалтерського обліку, існують податковий, фінансовий та управлінський облік. Призначенням податкового обліку є визначення податків та контроль за зарплатою. Фінансовий облік має забезпечити реальну характеристику фінансового становища підприємства та результатів його діяльності незалежно від правил та вимог податкового законодавства. Метою управлінського обліку є підготовка інформації для прийняття управлінських рішень” [85, с. 31].

Отже, виходячи із завдань кожного з наведених видів обліку, не можна їх ототожнювати і ми погоджуємося з думкою, що Україні потрібна концепція ведення обліку, яка б передбачала поділ обліку на окремі підсистеми. Як вважають прихильники такого підходу сформований виходячи з такої точки зору, новий план рахунків України повинен давати можливість

- отримання інформації, необхідної для різних рівнів управління, для внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- заповнення фінансових звітів без додаткових вибірок;
- ефективного використання ЕОМ;
- введення нових рахунків і субрахунків без порушення загальної структури плану.

В подальшому приймемо точку прихильників поділу єдиної системи обліку на окремі підсистеми, враховуючи їх докази, досвід практиків і теоретиків зарубіжних країн, а також ті інформаційні труднощі, з якими ми зіткнулися, проводячи дане дослідження.

Таким чином, щоб задовольнити всіх споживачів економічної інформації необхідно розраховувати фінансові результати за трьома методиками: фінансовий результат для зовнішніх споживачів інформації (відображений в періодичній фінансовій звітності і виведений за даними фінансового обліку), фінансовий результат для цілей оподаткування (показаний в податкових деклараціях) і управлінський фінансовий результат, виведений за даними управлінського обліку і призначений для аналізу діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень.

На основі вищевикладеного аналіз господарської діяльності аграрного підприємства слід проводити за схемою, наведеною на рис.3.1.



Рис. 3.1. Напрями визначення фінансових результатів господарської діяльності аграрного підприємства для різних користувачів інформації

Ключовим аспектом в розумінні суті фінансового аналізу є визначення і фіксація потоку рішень для вкладення капіталу з метою одержання прибутку. Збільшення прибутку є результатом зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, покращання її якості, зниження собівартості. Поряд цим, не слід розглядати прибуток як єдиний і універсальний показник ефективності діяльності підприємства. Досвід переконує, що спираючись на показники фінансового аналізу можна оцінювати дієвість фінансового механізму, виявляти слабкі сторони у фінансових операціях, вживати відповідних заходів

щодо поліпшення становища господарства. Кожен елемент системи обліку і аналізу фінансових результатів діяльності господарства залежить від впливу факторів виробництва, витрат і дохідності, оперативного управління. Іншими словами, розрахунок і аналіз будь-яких фінансових показників повинен проводитися з метою визначення їх впливу на прибуток підприємства.

Фінансовий облік відрізняється від управлінського своєю орієнтацією на складання звітності про фінансовий стан підприємства для податкових органів, органів державного управління для формування макроекономічних показників.

Метою аналізу фінансових результатів є забезпечення процесу управління діяльністю підприємства своєчасною і якісною аналітичною інформацією про доходи, витрати, прибуток, рентабельність для розробки та прийняття обґрунтованих, ефективних рішень. Наукову розробку методики комплексного аналізу фінансових результатів аграрних підприємств можна представити послідовністю наступних взаємозв'язаних етапів:

- оцінка та аналіз рівня, динаміки і структури фінансових результатів діяльності підприємства;
- визначення фінансових показників, які найбільш повно відображають безпосередній вплив окремих факторів на формування фінансових результатів;
- вивчення залежності фінансових результатів діяльності від витрат, обсягів реалізації продукції, робіт, послуг (аналіз зв'язку “витрати-обсяг-прибуток”). Дана методика буде подана нижче. Поки що, проаналізуємо особливості визначення фінансового результату для різних споживачів інформації.

В основу фінансового результату, який призначений для загального користування споживачів інформації повинно бути покладено економічне його поняття, а не юридичне його бачення, яке домінує на сьогоднішній день в нашій країні.

Фінансовим результатом є різниця між доходами і витратами, яка приводить до зміни вартості активів. Отже, логічно постає питання, що слід включити в суму доходів і витрат. Згідно тієї точки зору, до якої ми прийшли в

результаті дослідження в першій главі роботи, *доходами* є не будь-яке надходження коштів, чи покращення (збільшення суми) активів, а доходи можуть бути визнані, якщо задовольняються обидві ці умови, тобто повинно бути присутнє надходження коштів на рахунки підприємства, в касу, або виникнення заборгованості за відвантажену продукцію, надані роботи і послуги чи внаслідок користування іншими підприємствами його ресурсами (дебіторська заборгованість) в поєднанні з покращенням активів чи покриття пасивів. Не може бути доходом підприємства нове надходження капіталу тому, що капітал є іншою категорією. Капітал вкладається з метою отримання доходу, що є загальновідомим і загальноприйнятим твердженням. Не підпадає під визначення доходів, а більше тяжіє до поняття збільшення капіталу, і безкоштовне отримання цінностей підприємством.

Збільшення активів внаслідок проведення дооцінки товарно-матеріальних цінностей, основних засобів не можна назвати доходом підприємства через відсутність факту надходження цінностей внаслідок реалізації чи внаслідок користування його ресурсами іншими підприємствами. І тому дані види повинні відноситися на збільшення суми фондів підприємства чи, іншими словами, на збільшення капіталу. Аналогічним чином, на нашу думку, слід розглядати і позитивні курсові різниці, які виникають на дату складання звітності підприємства. Але позитивні курсові різниці, що виникають в процесі здійснення операцій з валютними цінностями доречно відносити до доходів підприємства.

Узагальнюючи викладене, зазначимо, що до доходів підприємства слід включати:

- суми отриманої (нарахованої) виручки за продукцію, виконані роботи і надані послуги;
- виручку від реалізації фінансових активів та основних засобів;
- суми коштів, отриманих як плата за користування ресурсами підприємства, які приносять дивіденди чи проценти;
- орендна плата за користування засобами підприємства;

– суми отриманих штрафів та інших санкцій від партнерів у зв'язку з порушенням ними договірних зобов'язань;

– суми, стягнені з працівників у вигляді відшкодування заподіяної шкоди;

– інші надходження активів, які не пов'язані із зміною капіталу.

Існують і інші точки зору з даного питання. Так міжнародною Радою по розробці стандартів фінансового обліку - FASB визначається, що доходом є лише результат основних операцій підприємства. Позареалізаційні ж прибутки трактуються як збільшення власного капіталу в результаті "вмонтованих" чи випадкових операцій [98]. Визнаючи доходом лише надходження відповідного виду діяльності, всі інші надходження трактуються як позареалізаційні прибутки і, при цьому зазначається, що такий поділ є досить умовним і використовується лише "для наглядності в фінансових звітах", тобто не надає цьому поділу належного значення [98, с.234 - 235]. На наш погляд, з таким визначенням погодитися не можна, а необхідно всі надходження, які не пов'язані з прямою зміною капіталу, відносити до доходів підприємства з подальшим їх чітким поділом на види, що забезпечить необхідну інформацію для чіткого аналізу.

Достатньо багато спірних питань є при формуванні протилежної доходу величини - *витрат підприємства*.

В процесі своєї діяльності підприємство несе витрати на виробництво продукції, а також витрати по фінансових операціях та по інших операціях. Ці операції не можна безпосередньо назвати збитками підприємства, адже для підприємства це такі ж витрати, як і витрати на виробництво продукції. Слід звернути особливу увагу на витрати виробництва, або іншими словами витрати, які включаються до собівартості виробленої продукції, виконаних робіт чи наданих послуг.

Щодо складу витрат, які слід виключати з доходів для визначення фінансових результатів, то в даному питанні немає одностайної думки. Основна проблема полягає в тому, що поняття витрат виробництва на різних етапах

узагальнення (в рамках окремого підприємства або в рамках галузі в цілому) трактується по-різному.

Для конкретного підприємства всі його витрати, все те, що коштує йому грошей: і сплата процентів за кредит, і земельна рента, і певні податки, і страхові платежі, і всі здійснені ним витрати по реалізації продукції (включаючи митні збори, завищені витрати на рекламу, на підкуп і т.п.), крім тих витрат, які по суті є використанням підприємницького прибутку на цілі розширеного відтворення, виступають для нього як умови простого відтворення капіталу і входять в індивідуальні витрати підприємця, чи собівартість [26, с. 38].

Ми також притримуємось даної точки зору, так як лише даний підхід дозволяє зберегти і розширювати виробництво, адже підприємству дійсно не має значення під яким кутом зору, з боку народного господарства країни в цілому, розглядаються його витрати, для нього має значення лише їх покриття з забезпеченням, принаймні, простого відтворення виробництва.

Суперечними є і витрати, які за своєю природою виникнення виступають у формі добавленої вартості. До них, зокрема належать відрахування на соціальне страхування, страхові платежі, сплата відсотків за кредит, окремі податки та платежі та інші. Противники включення до витрат виробництва (собівартості продукції) на рівні окремого підприємства елементів, які утворюються за рахунок доданої вартості вважають, що це викривлює суть категорії вартості і свідомо завищується її сума. Прихильники ж такого підходу вважають, що дані витрати повинні покриватися виключно з прибутку. На нашу думку, це є слушним.

Підводячи підсумок дослідженням проведеним нами вище можна зробити наступний *висновок*:

Існуючі форми звіту про фінансові результати, згідно з П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” є найсучаснішими документами по формуванню і

висвітленню фінансових результатів діяльності підприємств, але практика їх застосування визначила деякі недоліки

1. Діяльність фермерських господарств визначається і підпорядковується нормативним документам стосовно суб'єктів малого підприємництва (П(С)БО 25) за якими його фінансова звітність передбачає значно менше показників ніж велике підприємство. Наприклад, порівняння структури і кількості показників звітів про фінансові результати показує, що розділ “Фінансові результати” Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва містить лише шість статей, а даний розділ П(С)БО 3 Звіту про фінансові результати містить 31 статтю. Відповідно і розділ “Елементи операційних витрат” містить лише п'ять статей порівняно з п'ятьма ж статтями даного розділу та ще п'ятьма в розділі “Розрахунок показників прибутковості акцій” в “Звіті..” П(С)БО 3. Такий стан у формуванні звітності дещо ускладнює діяльність цих підприємств, особливо якщо фермерське підприємство є прибутковим, енергійно розвивається і його фінансова діяльність з часом виходить за межі малого підприємництва. Тобто виникає необхідність в перебудові всієї фінансової звітності підприємства, що потребує додаткових витрат і часу.

2. На нашу думку, для аграрних підприємств є доцільним використовувати одну узагальнюючу форму фінансової звітності, незалежно від розміру підприємства. Підприємством заповнюються лише розділи і статті де воно проводить відповідний вид діяльності, в іншому випадку - ставиться прочерк. Такий підхід значно спростить як складання фінансової звітності, так і її аналіз. Причому, стандартність пунктів звітності полегшує застосування машинної обробки результатів діяльності на ПЕОМ і подальшого управлінського аналізу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Основним джерелом для здійснення аналізу власного капіталу підприємства є фінансова звітність. Здійснивши аналіз структури та ефективності операційної діяльності СФГ “Довіра”.

1. Проведене дослідження дозволило обґрунтувати елементи організації аналізу капіталу в умовах застосування інтегрованої комп’ютерно-інформаційної системи та визначити основні етапи проведення аналітичних робіт:

2. Організаційно-підготовчий етап (вибір організаційної форми проведення аналізу; встановлення відповідальних осіб або функціональних структур за проведення аналізу; розробка та впровадження плану і програми проведення аналітичної роботи; формування інформаційно-методичного забезпечення аналізу);

3. Аналітичний етап, який передбачає дослідження підібраної економічної інформації абстрактно-логічними, економіко-логічними і математичними методами (визначення динаміки досліджуваних показників; розкриття та вимір причинно-наслідкових зв’язків і оцінка використаних можливостей їх покращення);

4. Підсумковий етап (узагальнення результатів аналізу; документальне оформлення результатів аналізу у вигляді пояснювальної записки, довідки, висновку; формування пропозицій за результатами аналізу; передача інформації користувачам та прийняття відповідних управлінських рішень за результатами аналізу; організація контролю за впровадженням запропонованих рекомендацій).

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені у магістерській роботі дослідження та узагальнення теоретичних основ обліку і аналізу операційної діяльності сільськогосподарського підприємства дали змогу розробити науково обґрунтовані висновки і пропозиції:

1. Сутність операційної діяльності сільськогосподарського підприємства характеризується виконанням операцій, пов'язаних з підготовкою та здійсненням виробничої діяльності, виготовленням продукції та її реалізації для відшкодування понесених витрат і отримання прибутку. На побудову обліку і аналізу операційної діяльності сільськогосподарського підприємства впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. До першої групи факторів віднесено наявність державного регулювання галузі та особливості у відносинах зі споживачами, а до другої – організаційно-виробничу структуру підприємства, технологічні особливості діяльності структурних підрозділів, специфічний характер створюваної продукції та матеріальних витрат.

2. Роль і місце виробничої діяльності підприємства і збуту продукції в господарському процесі залежить від механізму господарювання і змінюється під впливом стратегії підприємства та напрямів його розвитку. Аналіз сучасного стану обліку і аналізу операційної діяльності свідчить про недоліки діючої методики обліку та аналізу. З метою врахування галузевих особливостей та потреб управління операційною діяльністю сільськогосподарського підприємства уточнено класифікацію витрат і доходів. Доходи операційної діяльності згруповано відповідно до запропонованої розширеної класифікації видів робіт і наданих послуг.

3. Враховуючи організаційно-технологічні особливості операційної діяльності підприємств галузі, необхідно здійснювати групування витрат та доходів за центрами відповідальності з метою більш повного інформаційного забезпечення потреб оперативного управління. Для формування належного інформаційного забезпечення процесу управління облік доходів і витрат операційної діяльності рекомендовано організувати за місцями виникнення

та центрами відповідальності. У роботі запропоновано концептуальну модель формування доходів і витрат за центрами відповідальності.

4. Категорію “дохід підприємства” більш повно доцільно формулювати наступним чином: “дохід є одним із різновидів фінансового результату господарської діяльності підприємства за визначений період, що розкриває розмір надходження грошових коштів у формі виручки від реалізації біологічних активів, виробленої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), з урахуванням чинника часу”.

5. Доцільне розширення класифікаційних ознак доходів сільськогосподарських підприємств із метою поглиблення аналітичності облікових даних. Удосконалена класифікація доходів підприємства від операційної діяльності розглядається шляхом введення групувальної ознаки залежно від галузей сільськогосподарського підприємства: доходи, отримані від галузі тваринництва та рослинництва, промислових, допоміжних та обслуговуючих виробництв.

6. Використання в господарській діяльності методики визначення фінансових результатів, що передбачена П(С)БО 30 “Біологічні активи”, призведе до необ’єктивного визначення фактичних фінансових результатів з подальшим ускладненням податкових відносин. П(С)БО 30 “Біологічні активи”, за основу якого взято міжнародні стандарти, вимагає комплексного перегляду, доопрацювання, а також удосконалення. Враховуючи зміни методики обліку біологічних активів та визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, пропонуємо змінити порядок формування облікової інформації отриманих доходів від реалізації біологічних активів та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Запропоновано заносити інформацію про доходи, отримані від реалізації біологічних активів, на субрахунок 706 “Доходи, отримані від реалізації поточних біологічних активів”.

7. Додаткові можливості для проведення аналізу процесу формування результативних показників центрів відповідальності створюють удосконалені

форми аналітичних відомостей до журналів обліку витрат і доходів та уточнені форми первинного обліку господарських операцій.

8. Прийняття ефективних управлінських рішень менеджерами можливе на основі аналізу таких показників: витрати, обсяг виробництва й реалізації продукції, ціни та прибуток підприємства. Враховуючи, що реалізація продукції являє собою відчуження активів як фізичної форми капіталу, в обмін на право отримання його вартості, що належить підприємству, суми прибутку повинно бути достатньо для відтворення використаних засобів підприємства та підтримання досягнутої ним конкурентної позиції. При реалізації продукції в повному обсязі фінансовий результат не залежить від методу оцінки такої продукції під час її оприбуткування.

9. На сучасному етапі розвитку суспільства аграрні підприємства не спроможні самостійно і повною мірою вирішити питання поповнення власних обігових коштів, забезпечити фінансування капітальних вкладень в основні засоби і постійне використання інновацій. Тому вдосконалення методів визначення та формування фінансового результату діяльності підприємства дозволить підвищити результативність управління цим показником;

10. Відображення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств в звітності не має належного облікового забезпечення. В більшості випадків фінансові результати, які показуються у статтях звітності, переносяться туди не з рахунків прибутків і збитків, а з проміжних рахунків. Це потребує проведення додаткових групувань і вибірок, що ускладнює даний процес і призводить до непродуктивних витрат робочого часу обліковими працівниками. З метою розмежування інформації по фінансових результатах від сільськогосподарської і несільськогосподарської діяльності пропонуємо відкрити відповідні субрахунки до субрахунків: 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 791 “Результати основної діяльності”, 901 “Собівартість реалізації готової продукції”.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алпатова Н. Витрати в бухобліку у виробників: блиц-відповіді // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 51 (4 черв.). – С. 40-41.
2. Амбросов В. Я. Наукові положення удосконалення економічного і господарського механізмів розвитку сільського господарства В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич // Економіка АПК. – 2017. – № 10. – С. 14-18.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз / В. Г. Андрійчук – К.: КНЕУ, 2016. – 380 с.
4. Белова І.М. Проліми управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог НСФЗ, П (С) БОЗО «Біологічні активи» та галузевого управління / І.М. Белова // «Бізнес-інформ». – Харків. – № 3. – 2015. – С. 184-191.
5. Белова І.М. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку / І.М. Белова // Молодий вчений: науковий журнал. Херсон, 2015. – № 1(16). – С. 52- 55.
6. Белова І.М. Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку в галузі рослинництва / І.М. Белова // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 (27). – С. 246-252.
7. Богатирьов І. О. Ефективність розвитку підприємства / І. О. Богатирьов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – №8. – С. 79–84.
8. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
9. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
10. Бруханський Р.Ф. Формування системи професійної підготовки бухгалтера-аналітика / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2016. – № 5-6 (63). – С. 187–198.
11. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.
12. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах:

Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.] ; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – К. : Вища освіта, 2012. – 800 с.: іл.

13. Власова М. Витрати на збут: обліковуємо правильно // Баланс. Бібліотека бухгалтера. – 2017. – № 23. – С. 26-29.

14. Воронко, О. С. Економічний аналіз : навч. посіб. – Львів : Новий Світ - 2000, 2014. – 280 с.

15. Герасим П. М. Організація бухгалтерського обліку і аналізу в сільськогосподарських підприємствах: теорія та практика [Текст] : монографія / П. М. Герасим, С. В. Зеленко, М. П. Герасим. – Львів : НВФ “Укр. Технології”, 2011. – 220 с.

16. Городянська Л. В. Відтворювані економічні ресурси: теорія та методологія обліку і аналізу [Електронний ресурс] : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2016. – 290 с.

17. Господарський кодекс України: офіц. текст: Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 року. – К. : Концерн “Видавничий дім Ін Юрс”, 2003. – 204 с.

18. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовецький. – К.: ЦУЛ, 2015. – 310 с.

19. Грищенко О. Ю. Ефективність галузевих і регіональних сільськогосподарських виробництв / О. Ю. Грищенко // Економіка АПК. – 2015. – №6. – С. 80-84.

20. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік. 2-е видання, перероблене і доповнене. / Н. В. Гудзь. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 424 с.

21. Гуменюк М. М. Основні фактори економічної ефективності сільськогосподарських підприємств регіону / М. М. Гуменюк // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2013. – Вип.1(6), Т.2. – С. 119-125.

22. Гуменюк О.О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності / О.О. Гуменюк // «Інноваційна економіка». – 2012. - №5. – С. 116 – 119.

23. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] : монографія / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2010. – 372 с.

24. Дідоренко Т.В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі / Т.В. Дідоренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.

25. Дієсперов В. С. Ефективність виробництва у сільськогосподарському підприємстві: монографія / В. С. Дієсперов – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 340 с.

26. Домбровська Н.Р. Формування облікової політики щодо витрат підприємств по заготівлі та переробці зерна // Інноваційна економіка. – 2014. – № 2. – С. 139-143.

27. Дудкевич О. В. Уніфікація облікової політики та формування даних фінансової звітності сільськогосподарських підприємств / О. В. Дудкевич // Економіка АПК. – 2014. – № 11. – С. 43 – 47.

28. Журавель Г. П. Облік і аналіз діяльності фермерських господарств: навч. посіб. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, Б. В. Погрішук, П. Я. Хомин. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2010. – 438 с.

29. Журавель Г. П. Облікове забезпечення податкової звітності на підприємствах України / Г. П. Журавель, П. М. Герасим, П. Я. Хомин. – Тернопіль: ТНЕУ «Економічна думка», 2014. – 237 с.

30. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств / О.П. Завитій // Сталий розвиток економіки. 2015. – № 2 – с.198-207.

31. Звітність сільськогосподарських підприємств [Текст] : навч. посіб. / Ю. Я. Лузан, В. М. Жук, В. М. Гаврилюк [та ін] ; за ред. Ю. Я. Лузана, В. М. Жука, В. М. Гаврилюка. – К. : Юр-Агро-Веста, 2009. – 224 с.

32. Інформаційні системи і технології обліку в агропромислових формуваннях [Електронний ресурс] : навч. посіб. / М. М. Коцупатрий, М. С. Царьов, Н. С. Золотарьова, Л. А. Суліменко. – К. : КНЕУ, 2012. – 327 с.

33. Іскрижицька Ф. Визначаємо субрахунки для обліку витрат спецфонду // Головбух : Бюджет. – 2017. – № 8 (27 лют.). – С. 16-21.

34. Карпова В. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію: облік та оподаткування // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 59 (27 черв.). – С. 14-16.

35. Кебко В. В. Шляхи підвищення інформаційної прозорості та

доступності фінансової звітності сільськогосподарських підприємств [Текст] / В. В. Кебко // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2015. – № 4. – С.19-23.

36. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення. / Ю.Г. Кім. – К. : Центр навчальної літератури, 2014. – 600 с.

37. Кісіль М. І. Критерій і показники економічної ефективності бізнесу / М. І. Кісіль // Економіка АПК. – 2013. – №8. – С. 59-62.

38. Коцупатрий М. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними перетвореннями в інкубаторно-птахівничих підприємствах [Електронний ресурс] : монографія / М. М. Коцупатрий, Н. С. Золотарьова. – К. : КНЕУ, 2012. – 231 с.

39. Кушина О. Загальновиробничі витрати: склад, розподіл, облік // Збірник систематизованого законодавства. – 2017. – № 11. – С. 43-50.

40. Кушніренко О. А. Управління оподаткуванням сільськогосподарських підприємств: обліково-контрольний аспект [Текст] : монографія / О. А. Кушніренко, В. К. Савчук. – Ніжин : Вид-во НДУ ім. М. Гоголя, 2015. – 356 с.

41. Майдуда Г. С. Аналіз та оптимізація структури фінансових ресурсів для відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств / Г. С. Майдуда // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2015. – № 4. – С.105-111.

42. Маренич Т. Г. Проблеми розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Т. Г. Маренич // Актуальні проблеми інноваційної економіки = Actual Problems of innovative economy : науковий журнал. – 2016. – № 1. – С. 54-59.

43. Месель-Веселяк В. Я. Економічні передумови забезпечення розширеного відтворення сільськогосподарського виробництва в Україні / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2017. – №3. – С. 9-16.

44. Месель-Веселяк В. Я. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва / В. Я. Месель-Веселяк // Економіка АПК. – 2016. – № 6. – С. 17-26.

45. Михайлов М. Г. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник / Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадацька А.М., Баранік О.О. – К. : Центр учбової літератури,

2016. – 472 с.

46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. – [Електронний ресурс].

https://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/mizhнародni-standarti-bukhgalterskogo-obliku-ta-finansovoji-zvitnosti?app_id=24.

47. Моссаковський В. Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В. Б. Моссаковський // Економіка АПК : міжнародний науково-виробничий журнал. – 2013. – № 6. – С. 40-45.

48. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно-правових актів / Упоряд. Д.О.Горлов. - К.: Юрінком Інтер, 2015. – 232 с.

49. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Закон. Положення. Інструкції: Збірник нормативно-правових актів / Упоряд. Д.О.Горлов. - К.: Юрінком Інтер, 2015. – 232 с.

50. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Вектор, 2017. – 330 с.

51. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

52. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія / Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

53. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах. / М.Ф. Огійчук. – К. : Центр навчальної літератури, 2009. – 1080 с.

54. Олійник О. В. Економічний механізм розширеного відтворення в сільському господарстві : навч. посіб. / О. В. Олійник. – К. : ЦНЛ, 2009. – 288 с.

55. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2017 рік : [Статистичний бюлетень]. – ДСУ. – К., 2018. – 88 с.

56. Охріменко І. В. Витрати та собівартість сільськогосподарської

продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : монографія / І. В. Охріменко. - К. : ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2009. – 360 с.

57. Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики // Економічні науки. Серія "облік і фінанси. Зб. Наукових праць. Випуск 11 (41). – ч.2. – Луцьк: ЛНТУ, 2014. – С.390-396.

58. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 2 [27]. – С.208-214.

59. Панадій О. П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини) [Текст] / О. П. Панадій // Облік і фінанси = Accounting & Finance. – 2016. – № 1. – С. 45-55.

60. Пархоμεць М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств: теорія, методика, практика: монографія / М.К. Пархоμεць, В.В. Гудак. - Тернопіль: ТНЕУ, 2014. - 256 с.

61. Пархоμεць М.К. Ціноутворення у підприємствах агропромислового виробництва: організація та методика / М.К. Пархоμεць, М.З. Матвійчук // [Монографія]. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. – 228 с.

62. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник. – К. : ЦУЛ, 2014. – 448 с.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”, затвердженого наказом МФУ від 31.12.99 р. №318. Національні стандарти в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник. – 2-е видання; Михайлов М.Г., Мельник О.А., Теслюк В.М.: - К.: Вища освіта, 2002. – 400 с.

64. Пріб, К. А. Діагностика в системі управління : навч. посіб. / К.А. Пріб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 432 с.

65. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07. 1999 року № 966-XIV (з врахуванням змін і доповнень).

66. Проданчук М. А. Ефективність застосування методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств / М. А. Проданчук // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Фінанси і кредит” : науково-методичний журнал. – 2012. – № 1. – С. 159-167.

67. Прокопенко О. В. Лізинг як інструмент інноваційного розвитку сільськогосподарських підприємств / О. В. Прокопенко, В. А. Омеляненко // Маркетинг і менеджмент інновацій – 2015. – №2. – С. 150-158.

68. Проскурович, О. В. Комп'ютерні технології економічного аналізу : навч. посіб. – Львів : Новий Світ - 2000, 2012. – 310 с.

69.

Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства / П. Р. Пуцентейло // Сталий розвиток економіки. – 2015. – № 1. – С. 168-174.

70. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». – Вип. 34. – К.: ДЕТУТ, 2015. – С. 402-414.

71. Пуцентейло, П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 3 (58). – С. 228–233.

72. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

73. Пуцентейло, П.Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. / П.Р. Пуцентейло // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1 (56). – С. 194–198.

74. Пуцентейло, П.Р. Стратегічний аналіз як важливий елемент управління підприємством / П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк. // Інноваційна економіка. – 2016. – № 3-4 (62). – С. 196–205.

75. Рослинництво України 2017 рік: [Статистичний збірник / за ред. Н.С. Власенко]. – К. : Державна служба статистики України, 2018. – 108 с.

76. Руліцька К. М. Сільськогосподарські підприємства : аналіз діяльності та тенденції розвитку: монографія / К. М. Руліцька – Львів : Ліга-Прес, 2017. – 212 с.

77. Рябоконт В. П. Ефективність функціонування та удосконалення механізмів економічного регулювання аграрного виробництва / В. П. Рябоконт // Економіка АПК. – 2016. – №6. – С. 6-12.

78. Рябчик І. В. Нові підходи до аналізу ефективності сільськогосподарських підприємств / І. В. Рябчик, В. В. Галушко // Економіка АПК. – 2015. – №3. – С.101-108.

79. Савицькая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник / Г.В. Савицькая. – 8-е изд. испр. – М. : ИНФРА-М, 20154. – 654 с.

80. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2017. – 370 с.

81. Слободян В. Д. Вплив системи реєстрації договорів оренди земельних ділянок на облік і оподаткування сільськогосподарських підприємств / В. Д. Слободян, Е. О. Сисак // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 4. – С. 30-34.

82. Сльозко Т.М. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика. / Т.М. Сльозко. – К. : Центр навчальної літератури, 2017. – 304 с.

83. Спільник І.В. Економічний аналіз: навчально-методичний комплекс дисципліни / І.В. Спільник, О.М. Загородна. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 432 с.

84. Тулуш Л. Д. Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 2. – С. 69-79.

85. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Центр навчальної літератури, 2016. – 1040 с.

86. Шевченко О. В. Облік та реєстрація сільськогосподарських землекористувань в Україні / О. В. Шевченко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Економіка та менеджмент”. – 2016. – № 4. – С. 177 – 182.

87. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії. / В.П. Шило, Н.І. Верхоглядова. – К. : Центр навчальної літератури, 2015. – 172 с.

88. Яворська Т. І. Вплив витрат і ціни реалізації на ефективність виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах регіону / Т. І. Яворська, Л. А. Загнітко // Економіка АПК. – 2017. – № 6. – С.53-59.