

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аналіз фінансових результатів Фермерського господарства
«АГРО-ТРОЯ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2
спеціальності 071 облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит

А.М. Ломейко

Керівник д.е.н., професор Варламова І.С.

Рецензент к.е.н., доцент Сейсебаєва Н.Г.

Запоріжжя – 2023

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Ломейко Артему Михайловичу

1. Тема роботи: Облік та аналіз фінансових результатів Фермерського господарства «АГРО-ТРОЯ»
керівник роботи Варламова Ірина Сергіївна, д.е.н., професор,
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
2. Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична та податкова звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку і аудиту, спеціальна література, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку і аудиту.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліку та аналізу фінансових результатів підприємства; вивчити особливості обліку та аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ»; проаналізувати облік та аналіз фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ»; виявити недоліки та запропонувати шляхи вдосконалення; сформулювати висновки та пропозиції.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 18 рис., 16 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Варламова І.С.	19.08.2023	19.08.2023
2	д.е.н., професор Варламова І.С.	16.09.2023	16.09.2023
3	д.е.н., професор Варламова І.С.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент _____
(підпис)

А.М. Ломейко

Керівник роботи _____
(підпис)

І.С. Варламова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 115 с., 3 розділи, 18 рис., 16 табл., 3 додатків, 75 джерел.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, СОБІВАРТІСТЬ, ЗАПАСИ, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ, ВИТРАТИ, ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ, ПРИБУТОК, ФЕРМЕРСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО

Об'єктом дослідження є процес обліку і аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ» Запорізького району Запорізької області.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних підходів та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів підприємства.

Методи дослідження: методи наукового узагальнення, історичний і системний підходи, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, графічний та табличний методи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності аналізу фінансових результатів фермерського господарства. Зокрема, для удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів досліджуваного підприємства було:

– запропоновано використовувати форму обліку Книга обліку доходів та витрат, в якій здійснюють реєстрацію первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання з певними вдосконаленнями;

– запропоновано форми обліку, які дозволяють вибрати найбільш оптимальний її варіант, що дає змогу фермеру отримувати економічну інформацію для оцінки результатів господарської діяльності та складання балансу;

– запропоновано ведення «Щоденника надходження сільськогосподарської продукції» (ф. № 81) з дещо зміненою методикою записів у ньому, що знизить трудомісткість обліку при оприбуткуванні продукції, не знижуючи його цінності та аналітичності;

– запропоновано змінити будову форми звітності «Основні показники господарської і фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства» форма № 2 (ферм), що дасть можливість отримувати повну інформацію щодо ефективності виробництва продукції;

– розроблено програму робіт із проведення аналізу фінансових результатів досліджуваного підприємства. Завдяки даному аналізу можна оцінити склад, структуру фінансових результатів, дію факторів, що впливають на величину фінансових результатів, провести аналіз рентабельності;

– на підставі проведеного дослідження запропоновано ряд заходів та напрямів вдосконалення аналізу фінансових результатів підприємства.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку фінансових результатів, можуть впроваджуватися в практику роботи аграрних підприємств, а також використовуватися при розробці нормативних матеріалів бухгалтерського обліку та аналізу.

SUMMARY

The qualifying work contains 115 pp., 3 sections, 18 fig., 16 tab., 3 annex, 75 references.

FINANCIAL RESULTS, ACCOUNTING, ANALYSIS, COST, INVENTORIES, FINISHED GOODS, COSTS, OPERATIONS, PROFIT, FARMING

The object of the study is the process of accounting and analysis of financial results of FG «AGRO-TROYA» of the Zaporizhzhia district of the Zaporizhzhia region.

The purpose of the qualification work is to substantiate the theoretical and methodological approaches and develop practical recommendations for improving the accounting and analysis of the company's financial results.

Research methods: methods of scientific generalization, historical and systemic approaches, methods of induction and deduction, classification, comparison, scientific abstraction, systematic and complex analysis, graphical and tabular methods.

The scientific novelty of the obtained results lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and increasing the efficiency of the analysis of the financial results of the farm. In particular, to improve the accounting and analysis of the financial results of the enterprise under study, it was necessary to:

– it is proposed to use the accounting form Book of accounting of incomes and expenses, in which registration of primary documents by types of incomes and expenses is carried out in order to determine the results of management with certain improvements;

– accounting forms are proposed, which allow choosing the most optimal option, which enables the farmer to receive economic information for evaluating the results of economic activity and drawing up a balance sheet;

– it is proposed to maintain the «Diary of the receipt of agricultural products» (fn. No. 81) with a slightly changed method of entries in it, which will reduce the laboriousness of accounting during the sale of products, without reducing its value and analytics;

– it is proposed to change the structure of the reporting form «Main indicators of economic and financial activity of the peasant (farming) economy» form No. 2 (farm), which will make it possible to receive complete information about the efficiency of production;

– a program of work on the analysis of the financial results of the enterprise under study was developed. Thanks to this analysis, it is possible to evaluate the composition, structure of financial results, the effect of factors affecting the amount of financial results, to conduct a profitability analysis;

– on the basis of the conducted research, a number of measures and directions for improving the analysis of the company's financial results are proposed.

The obtained results of the study are aimed at increasing the reliability, efficiency and analytical of the accounting of financial results, they can be implemented in the practice of work of agricultural enterprises, as well as used in the development of normative materials of accounting and analysis.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП	11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1 Теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства.....	16
1.2 Методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності.....	25
1.3 Система показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів.....	30
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «АГРО-ТРОЯ»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика господарства	36
2.2 Особливості обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах.....	44
2.3 Облік фінансових результатів фермерського господарства та шляхи його вдосконалення	57
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1 Загальна оцінка фінансових результатів підприємства	65
3.2 Аналіз показників і факторів рентабельності та розподілу прибутку.....	74

3.3 Аналітичне забезпечення управління прибутковістю підприємства...	81
ВИСНОВКИ	89
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	94
ДОДАТОК А Фінансова звітність ФГ «АГРО-ТРОЯ» за 2022 рік.....	102
ДОДАТОК Б Заповнення форм № 1-м «Баланс».....	104
ДОДАТОК В Заповнення форм № 2-м «Звіт про фінансові результати».....	114

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

М(С)БО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності

ФГ – Фермерське господарство

га – гектар

чол. – чоловік

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

% – відсотки

шт. – штук

і т.д. – і так далі

ВСТУП

Ефективність вітчизняної економіки безпосередньо залежить від стабільного розвитку всіх її галузей, і, зокрема, сільськогосподарської, суб'єкти якої особливо гостро відчують потребу в залученні додаткових ресурсів. Практична реалізація зазначеного базується на відповідній інформаційній базі, в основі якої – достовірні та оперативні дані, зокрема щодо фінансових результатів діяльності.

Специфіка ведення господарської діяльності суб'єктами сільського господарства обумовлюється його особливостями, різними організаційними формами та сезонністю. Зазначене актуалізує необхідність вирішення проблем, пов'язаних із управлінням сільськогосподарськими підприємствами з позиції забезпечення їх стійкого розвитку та визнання суб'єктами підвищеного суспільного інтересу. За такого підходу особливого значення набуває комплексна інформація, що продукується обліково-аналітичною системою і стосується всіх аспектів діяльності підприємств, зокрема, фінансових результатів.

Актуальність теми дослідження полягає в тому, що результативність діяльності підприємства виявляється у фінансово-економічних показниках, які в узагальненому вигляді відображають підсумки діяльності та потенціал економічного розвитку суб'єкта господарювання. Основним підсумковим показником результативності господарської діяльності є прибуток, значення якого в умовах складної економічної ситуації в країні, обмеженості банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, низького рівня конкурентоспроможності та інноваційного розвитку підприємств складно переоцінити.

Питання теоретичного дослідження фінансових результатів та управління ними досліджували чимало відомих зарубіжних та вітчизняних вчених: А. Бабо, С.Л. Брю, І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І.

Валуєв, З.В. Гуцайлюк, А.М. Герасимович, М.Я. Дем'яненко, П. Дойль, К. Друрі, В.В. Ковалев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, К.Р. Макконнелл, Н.М. Малюга, В.О. Мец, М.Ф. Огійчук, Н.Л. Правдюк, Г.В. Савицька, В.К. Савчук, П. Самуельсон, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Е.С. Хендріксен, М.Г. Чумаченко та інші.

У працях В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших висвітлюються питання особливостей обліку біологічних перетворень, формування доходів і витрат, визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах. Однак, потребують вирішення окремі теоретичні та практичні аспекти формування фінансових результатів сільськогосподарської діяльності в нових умовах застосування Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів та інших нормативних документів. Все це зумовлює актуальність теми та доцільність продовження наукових пошуків у цій царині.

Метою кваліфікаційної роботи є висвітлення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів діяльності та розподілу прибутку для підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва.

Для реалізації цієї мети поставлено такі завдання:

- висвітлити теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства;
- розкрити методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності;
- охарактеризувати систему показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів;
- дати загальну економічну характеристику об'єкта дослідження – ФГ «АГРО-ТРОЯ»;
- з'ясувати особливості обліку фінансових результатів аграрних підприємств;

- викласти порядок обліку розподілу і використання прибутку ФГ «АГРО-ТРОЯ»;
- здійснити загальну оцінку фінансових результатів підприємства ФГ «АГРО-ТРОЯ»;
- проаналізувати показники і фактори рентабельності та розподілу прибутку;
- розкрити зміст аналітичного забезпечення управління прибутковістю підприємства ФГ «АГРО-ТРОЯ».

Об'єктом дослідження є фінансові результати та розподіл прибутку у Фермерському господарстві «АГРО-ТРОЯ» Запорізького району Запорізької області.

Предметом дослідження виступають теоретичні й прикладні аспекти методології та організації обліку і аналізу фінансових результатів та розподілу прибутку підприємства.

В процесі написання кваліфікаційної роботи були проведені дослідження на теоретичному та практичному рівнях пізнання. Методологію дослідження складають наукові положення сучасної економічної теорії, фундаментальні та прикладні дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків у сфері обліку, фінансового, що містяться у монографічній, навчальній, спеціальній фаховій періодичній літературі; матеріалах наукових і науково-практичних конференцій.

У роботі використано такі загальнонаукові методи пізнання, як: спостереження, абстрагування, комплексного, системного, історичного і логічного підходу, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, експерименту. У процесі дослідження застосовано складові методу бухгалтерського обліку, економіко-статистичні та економіко-логічні методи аналізу.

Інформаційною базою для написання кваліфікаційної роботи слугували: законодавчі та нормативно-правові акти України; матеріали первинного, аналітичного, синтетичного обліку; фінансова та статистична звітність ФГ «АГРО-ТРОЯ» за 2020 – 2022 роки; наукові праці економістів,

аудиторів, бухгалтерів; матеріали періодичних видань.

Наукова новизна дослідження полягає в теоретичному узагальненні вітчизняного досвіду у обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку підприємства, запропонованих методах розв'язання актуальних проблем, пов'язаних з управлінням прибутковістю діяльності. Зокрема, для удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів досліджуваного підприємства було:

- запропоновано використовувати форму обліку Книга обліку доходів та витрат, в якій здійснюють реєстрацію первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання з певними вдосконаленнями;

- запропоновано форми обліку, які дозволяють вибрати найбільш оптимальний її варіант, що дає змогу фермеру отримувати економічну інформацію для оцінки результатів господарської діяльності та складання балансу;

- запропоновано ведення «Щоденника надходження сільськогосподарської продукції» (ф. № 81) з дещо зміненою методикою записів у ньому, що знизить трудомісткість обліку при оприбуткуванні продукції, не знижуючи його цінності та аналітичності;

- запропоновано змінити будову форми звітності «Основні показники господарської і фінансової діяльності фермерського господарства» форма № 2 (ферм), що дасть можливість отримувати повну інформацію щодо ефективності виробництва продукції;

- розроблено програму робіт із проведення аналізу фінансових результатів досліджуваного підприємства. Завдяки даному аналізу можна оцінити склад, структуру фінансових результатів, дію факторів, що впливають на величину фінансових результатів, провести аналіз рентабельності;

- на підставі проведеного дослідження запропоновано ряд заходів та напрямів вдосконалення аналізу фінансових результатів підприємства.

Пропозиції автора щодо удосконалення управління прибутковістю, методики та організації обліку та аналізу фінансових результатів і розподілу прибутку ФГ «АГРО-ТРОЯ» мають прикладне значення і можуть бути використані у практичній діяльності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на конференціях: I Міжнародна наукова конференція «Теорія модернізації в контексті сучасної світової науки» 23 червня 2023 року, м. Полтава, ГО «Міжнародний центр наукових досліджень», зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу, XVI Університетська науково-практична конференція студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода наука-2023» 17-22 квітня 2023 року, Запорізький національний університет, зокрема у збірнику даної конференції опубліковано одну тезу. Також на основі матеріалів кваліфікаційної роботи було опубліковано статті: «FEATURES OF FORMATION, ACCOUNTING AND ANALYSIS OF FINANCIAL RESULTS AT DOMESTIC AGRICULTURAL ENTERPRISES» у науковому фаховому виданні «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки», Випуск 3 (59) (м. Запоріжжя, 2023 рік).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку літератури, додатків. Основний зміст викладено на 93 сторінках комп'ютерного тексту. Робота містить 16 таблиць, 18 рисунків, 3 додатки, містить 75 найменування літературних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Теоретичні основи сутності, формування і використання прибутку підприємства

Характерною ознакою підприємства в ринкових умовах господарювання є його економічна відособленість та організація фінансово-господарської діяльності на засадах повного самофінансування і самоокупності. У зв'язку з цим питання з'ясування сутності фінансових результатів (прибутку або збитку) має особливе значення. Адже прибуток є головною метою та мотивом підприємницької діяльності, матеріальним джерелом економічного та соціального розвитку, інвестиційної та інноваційної діяльності, посідає чільне місце у системі вартісних інструментів товарного виробництва. Прибуток є важливим інструментом переливання капіталів до галузей, що визначають науково-технічний прогрес, та концентрації фінансових ресурсів на підприємствах, адміністрація і власники яких ефективно управляють ними.

Прибуток – це економічна категорія, яка є сукупністю економічних відносин, що відображають результат взаємодії всіх факторів виробництва у формі додаткового продукту, і є частиною доходу підприємства, що залишається після покриття понесених у процесі господарської діяльності витрат.

Як об'єктивна економічна категорія прибуток створюється в сфері виробництва та реалізується в процесі обміну. Проте абсолютний розмір прибутку не може бути достатньою підставою для характеристики ефективності роботи підприємства, адже величина прибутку, яку воно

отримує, залежить (за інших рівних умов) від обсягу виробництва, який зумовлюють багато інших чинників. Тому ефективність роботи господарюючого суб'єкта визначають за відносними показниками, які відображають ступінь прибутковості щодо того чи іншого фактора виробництва.

Термін «прибуток» є наріжним каменем у системі економічних категорій і від правильності його трактування значною мірою залежить об'єктивність оцінки економічної ефективності через систему відповідних показників та правильність розуміння критерію ефективності. За цих умов дослідження теоретичних основ сутності прибутку набуває важливого значення. Сучасні дослідники здебільшого розвивають теорії економістів ХІХ – початку ХХ ст., пристосовуючи їх до нових умов. З певною мірою узагальнення розмаїття методологічних підходів до визначення сутності прибутку, можна виділити такі основні теорії прибутку, що зображені на рисунку 1.1.

Аналіз літературних джерел стосовно передумов формування і визначення фінансових результатів діяльності свідчить про неоднозначність поняття «прибуток». У різних трактуваннях причинний зв'язок походження прибутку найчастіше не стільки доводиться, скільки передбачається.

Для одних вчених прибуток – це трудовий дохід, винагорода за підприємницьку діяльність, для інших – додаткова вартість новоствореного продукту. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про користь, яку одержить споживач, або про зиск (вигоду), принесений підприємству, споживачеві, суспільству від здійснення того або іншого заходу.

Узагальнення тлумачення «прибуток» різними авторами дозволило зробити висновок, що прибуток – це загальноекономічна категорія. Він являє собою частину доходу конкретного діючого підприємства, отриманого під впливом внутрішнього і зовнішнього середовища та рівня розвитку підприємництва, є різницею між доходами, які були отримані від усіх видів

діяльності, і витратами підприємства, що були понесені в процесі отримання цих доходів, і використовується для здійснення процесу розширеного відтворення та задоволення інтересів власників підприємства, працівників, інвесторів і держави.

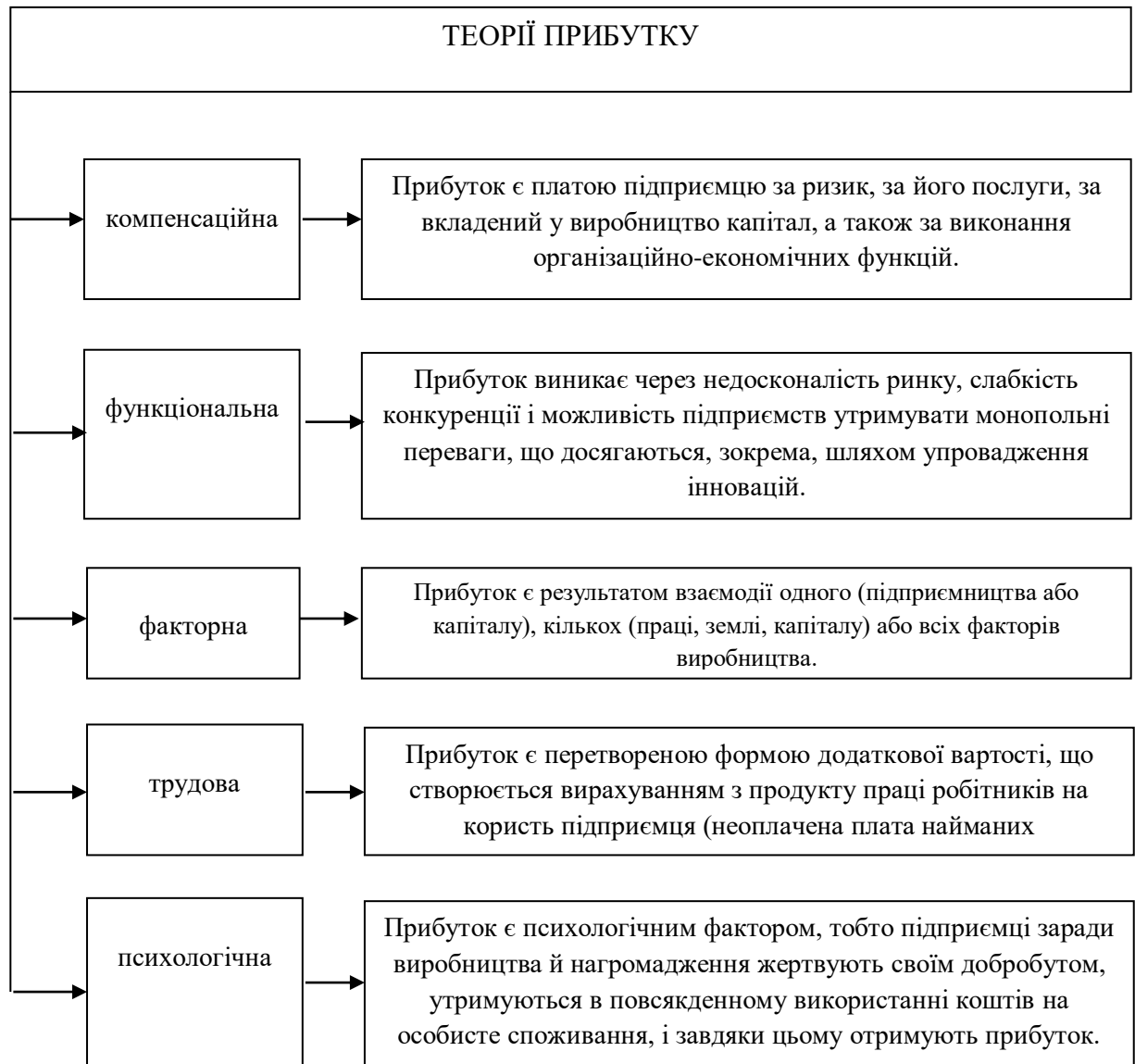


Рисунок 1.1 – Основні теорії прибутку та їх характеристика

Джерело: складено автором самостійно.

Прибуток є однією з основних економічних категорій, що відображає відносини, які складаються в процесі виробництва. Це узагальнюючий показник, що синтезує всі сторони, всі аспекти діяльності суб'єктів

господарювання і забезпечує стабільне їх функціонування.

Розглядаючи сутність прибутку, слід у першу чергу відмітити такі його основні характеристики:

- прибуток є формою доходу підприємця, який вклав свій капітал у певний вид діяльності з метою досягнення певного комерційного успіху;

- прибуток не є гарантованим доходом підприємця на вкладений капітал у той чи інший бізнес, а результатом вмілого й успішного здійснення цього бізнесу. Тому прибуток, у певній мірі, – це плата за ризик здійснення підприємницької діяльності. Рівень прибутку і рівень підприємницького ризику знаходяться між собою у прямо пропорційній залежності;

- прибуток характеризує не весь дохід, одержаний у процесі підприємницької діяльності, а лише ту частину доходу, яка «очищена» від понесених витрат на здійснення цієї діяльності;

- прибуток є вартісним показником, який виражений у грошовій формі.

Отже, прибуток – це виражений у грошовій формі результат підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності, та виражає собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами, понесеними в процесі здійснення цієї діяльності. [12].

В умовах ринкових відносин, як свідчить світова практика, існує три основних джерела одержання прибутку:

- перше джерело утворюється за рахунок монопольного становища підприємства по випуску тієї чи іншої продукції (унікальності продукту). Однак, таке джерело має нестабільний характер через антимонопольну політику держави і зростаючу конкуренцію з боку інших підприємств;

- друге джерело зв'язане безпосередньо з виробничою і підприємницькою діяльністю. Ефективність його використання залежить від знання підприємством кон'юнктури ринку й уміння адаптувати розвиток виробництва під його зміну. Щоб прибуток підприємства зростав, воно

повинне: здійснювати маркетингові дослідження і обґрунтувати свою виробничу програму; нарощувати обсяги виробництва і реалізації товарів, робіт, послуг (чим більший обсяг виробництва, тим більша маса прибутку); розширювати, орієнтуючись на ринок, асортимент і якість продукції; впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників; зменшувати витрати на виробництво (реалізацію) продукції (тобто її собівартість); створювати конкурентоспроможні умови продажу своїх товарів і надання послуг (ціна, терміни постачання, обслуговування покупців, рівень сервісу і т.д.); грамотно будувати договірні відносини з постачальниками і покупцями; вміти найбільш доцільно розміщати (вкладати) одержаний раніше прибуток з точки зору досягнення оптимального ефекту;

– третє джерело пов'язане з інноваційною діяльністю підприємства. Його використання пов'язане з постійним оновленням послуг, забезпеченням її конкурентоспроможності, ростом обсягів реалізації і збільшенням маси прибутку [12].

Проте, для практичного використання потрібна інтерпретація цієї дефініції під кутом зору прикладних економічних наук, до яких належить і бухгалтерський облік. У цьому контексті деякі дослідники [17] розглядають прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку, при цьому С. О. Кучеркова зазначає, що «бухгалтерський прибуток є фактичним приростом власного капіталу протягом звітного періоду, що визначений за даними бухгалтерського обліку» [17]. Щодо «бухгалтерського прибутку», то це інша класифікація, згідно з якою економісти-теоретики, як правило, розрізняють такі види прибутку: економічний; бухгалтерський; нормальний [27].

Проте існує й інша думка, відповідно до якої в сучасній економічній науці розглядають три концепції прибутку: бухгалтерська, економічна та податкова [26].

Традиційно вважається, що бухгалтерський прибуток визначається як різниця між виручкою підприємства та його бухгалтерськими (явними,

зовнішніми) витратами, а економічний прибуток є величиною, що може бути одержана за умови найбільш ефективного використання ресурсів, тобто він розраховується як різниця між виручкою підприємства та його економічними (явні плюс приховані) витратами. Виходячи з того, що приховані (внутрішні) витрати розрахувати дуже складно, а інколи й неможливо, то цей вид прибутку має більш теоретичне, ніж прикладне значення.

Тому прибуток має визначатися за даними бухгалтерського обліку, адже лише бухгалтерський прибуток характеризує реальний рівень господарювання підприємств.

У контексті викладеного вище академік М. Я. Дем'яненко у своїй публікації зазначає, що, на думку багатьох економістів, доцільно розрізнити два види прибутку: бухгалтерський, який показує збільшення капіталу незалежно від джерел його утворення, та економічний, що має показувати ту його частину, яка створена в результаті комерційної (виробничої) діяльності господарюючого суб'єкта власними силами і, на думку автора, обчислювати економічний прибуток слід як різницю між доходами й витратами підприємства [11], що суперечить усталеним поглядам та викладеному вище.

Проведене дослідження логічно підводить до проведення певної паралелі між баченням прибутку економістами й бухгалтерами. Так, економісти, особливо теоретики, як правило, визначають прибуток як міру покращення благоустрою господарюючого суб'єкта за даний період часу. Бухгалтери ж традиційно дотримуються іншої точки зору на прибуток, згідно з якою він є величиною, яку одержують, віднімаючи від виручки, собівартість реалізованої продукції, інших витрат або втрат [52].

В Україні згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» виділяють обліковий (сума прибутку до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку й відображена у звіті про фінансові результати) та податковий прибуток (сума прибутку, визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування) [48].

Звідси стає очевидним, що обліковий прибуток розглядається в

класичному розумінні цього поняття, а податковий прибуток є дещо умовною величиною, що розраховується за правилами податкового законодавства. І тут природно виникає питання, чи повинна відрізнятися величина податкового прибутку від облікового? Така постановка є цілком обґрунтованою з огляду хоча б на те, що існують дві принципово протилежні точки зору щодо відповіді на дане питання.

Так, деякі дослідники [9] вважають, що податковий прибуток повинен суттєво відрізнятися від бухгалтерського, аргументуючи це різними цілями податкового та бухгалтерського обліку, при цьому наголошується, що ця проблема по-різному вирішується і в міжнародному масштабі.

У той же час інші вчені [31] стверджують, що поділ прибутку на обліковий та податковий вводить в оману користувачів фінансової звітності, тим самим заважає приймати правильні управлінські рішення.

Як переконують дослідження академіка В. Г. Андрійчука й фактичні дані діяльності підприємств, існуюча методика визначення податкового прибутку побудована так, що за своєю абсолютною величиною він, як правило, перевищує бухгалтерський. Це є причиною парадоксальної ситуації, що часто має місце на практиці, коли за даними бухгалтерського обліку підприємство має збиток, у той час як за даними податкового обліку – прибуток, якого реально не існує, але він оподатковується [1].

Отже, податковий прибуток для визначення економічної ефективності роботи підприємств використовувати неможна. Для цього доцільно застосовувати обліковий прибуток, який більш правдиво відображає фінансові результати підприємства. Разом із цим обліковий прибуток також не завжди відповідає своєму реальному наповненню.

У цьому зв'язку деякі вчені зазначають, що «не дивлячись на популярність показників прибутку як критерію оцінки успішної роботи підприємства, його слабкість є очевидною» [10].

На користь цієї точки зору автори, звертаючись до праці П. Дойля, наводять такі аргументи:

а) як свідчить практика, мають місце факти маніпуляції розмірами прибутку;

б) показники прибутковості можна легко збільшити, фінансуючи розвиток підприємства за рахунок позичкових коштів;

в) прибуток ні в якому разі не можна вважати показником цінності підприємства, оскільки він не відображає потенціалу його успішної роботи в майбутньому;

г) заходи, спрямовані на підвищення прибутку, є нічим іншим як «вижиманням останніх соків» з наявних засобів [22].

З метою більш глибокого та правильного розуміння прибутку важливо звернути увагу на підходи до класифікації прибутку за різними критеріями.

У цьому зв'язку за даними деяких авторів [17], нині існує більше, ніж 20 класифікаційних ознак прибутку, що вже само по собі красномовно демонструє стан проблеми й ставить під сумнів можливість її однозначного вирішення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Класифікація прибутку за основними ознаками

Класифікаційна ознака	Види прибутку
Залежно від методики розрахунку	Бухгалтерський, економічний
Залежно від мети обліку	Обліковий, податковий
Залежно від виду діяльності	Операційний, інвестиційний, фінансовий
Залежно від інфляційних процесів	Реальний, номінальний
Залежно від цільового використання	Реінвестований, спожитий
Залежно від алгоритму розрахунку	Валовий, операційний, до оподаткування, після оподаткування (чистий)
За об'єктами визначення	Прибуток по підприємству в цілому, в розрізі сфер діяльності, за структурними підрозділами, за окремими операціями, в розрізі окремих видів продукції
За регулярністю формування	Прибуток від звичайної діяльності, що формується регулярно, прибуток, що формується епізодично від надзвичайних подій (благодійність на користь підприємства тощо)
За періодом формування	Прибуток звітного періоду, прибуток минулих періодів

Джерело: складено автором самостійно.

Прибуток виконує ряд функцій:

Функція оцінки. Прибуток – важливий комплексний показник, що у вартісній формі відображає кінцевий результат роботи підприємства. У ньому акумулюються підсумки всіх сторін його діяльності: зростання виробництва продукції та її реалізації, ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових результатів, наявних в його розпорядженні.

Від рівня виконання плану з прибутку залежить фінансовий стан підприємства, виконання його зобов'язань перед бюджетом, банками, постачальниками матеріальних ресурсів. Використання цієї функції повною мірою можливе тільки в умовах ринкової економіки, яка передбачає свободу встановлення цін, вибору постачальника і покупця [32].

Розподільча функція. Її зміст полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу чистого доходу суспільства на частину, що акумулюється в бюджетах різних рівнів та залишається в розпорядженні підприємства і є джерелом його розширеного відтворення. Об'єктом економічних інтересів держави є частина прибутку, яка сплачується у вигляді податків та обов'язкових платежів.

Економічний інтерес підприємства як товаровиробника знаходить своє узагальнення в обов'язку прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства і використовується для вирішення виробничих та соціальних завдань його розвитку.

Економічний інтерес робітників пов'язаний передусім з розміром прибутку, який спрямовується на соціальний розвиток. Власника підприємства цікавить у першу чергу розмір фонду виплати дивідендів і та частина прибутку, котра пов'язана з виробничим розвитком, реконструкцією і технічним переозброєнням виробництва, удосконаленням технології, приростом капіталу.

Стимулююча функція. Одержання прибутку стимулює найбільш ефективно використання економічних ресурсів, зниження витрат,

впровадження досягнень науково-технічного прогресу, освоєння нових виробництв [12].

1.2 Методологічні та організаційні засади обліку формування і розподілу фінансових результатів діяльності

Для визначення фінансових результатів у бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів і витрат, здійснених для отримання цих доходів від усіх видів діяльності [10].

У бухгалтерському обліку існує декілька методик визначення фінансових результатів: одна з них ґрунтується на веденні обліку з вирахуванням собівартості продукції у великих підприємствах, а друга, яка передбачає визначення результатів діяльності в цілому, - у підприємствах, які підпадають під статус малих. Окрема методика розрахунків передбачена для сільськогосподарських підприємств, згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50].

Після завершення звітного фінансового року в бухгалтерії підбивають остаточні підсумки роботи підприємства за рік – порівнюють доходи звітного періоду та витрати, понесені для їх отримання, і визначають фінансовий результат [37].

Методологія формування інформації про доходи і витрати в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності встановлена стандартами бухгалтерського обліку. Так, підприємства, які ведуть облік: за національними стандартами – застосовують норми П(С)БО 15 «Дохід» [46] і П(С)БО 16 «Витрати» [47]; а за міжнародними – норми МСБО 18 «Дохід» [25]. Спеціального стандарту для визнання та відображення у звітності витрат у МСБО немає. Тому такі підприємства для узагальнення інформації про витрати повинні керуватися іншими стандартами МСБО, у яких

викладено критерії визнання активів і зобов'язань для тих або інших господарських операцій.

Фінансовий результат визначають в розрізі кожного виду діяльності підприємства (операційна, фінансова, інша) із періодичністю, яка встановлена в обліковій політиці підприємства (місяць, квартал, рік) [64].

Для узагальнення інформації про фінансові результати у бухгалтерському обліку призначено однойменний рахунок 79 [45], який має три субрахунки:

– 791 «Результат операційної діяльності». За кредитом субрахунку відображаються в порядку закриття рахунків доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – у порядку закриття рахунків обліку собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні, збутові, інші операційні витрати (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»);

– 792 «Результат фінансових операцій». За кредитом субрахунку відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат із рахунків 95 «Фінансові витрати» і 96 «Втрати від участі в капіталі»;

– 793 «Результат іншої діяльності». За кредитом субрахунку відображається списання в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат із рахунка 97 «Інші витрати». Зазначимо, що для узагальнення інформації про витрати підприємства мають право застосовувати тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами» (без застосування рахунків класу 9). Вони списують у дебет субрахунків рахунка 79 суми із кредиту рахунків 23 «Виробництво» і рахунків класу 8 у порядку закриття цих рахунків.

Наведемо вищезазначене у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Порядок формування фінансового результату підприємства

Види діяльності	Відображення на рахунках бухгалтерського обліку	
	Дт	Кт
Операційна	70, 71	791
	791	90-94
	791*	70-84
Фінансова	72, 73	792
	792	95, 96
	792*	85 (в частині фінансових витрат)
Інша	74	793
	793	97
	793*	85 (в частині витрат, які пов'язані з інвестиційною та іншою діяльністю)
* Для підприємств, які застосовують тільки рахунки класу 8.		

Джерело: складено автором самостійно.

Після визначення фінансового результату до оподаткування бухгалтеру необхідно розрахувати та закрити на рахунок 79 суму податку на прибуток.

Підприємствам, які коригують фінансовий результат для цілей оподаткування, податок на прибуток необхідно відобразити на рахунку 98 з урахуванням положень П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [48] або МСБО 12 «Податки на прибуток» [25].

При цьому слід враховувати тимчасові різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою і на кінець року розрахувати відстрочені податкові активи (однойменний рахунок 17) або відстрочені податкові зобов'язання (однойменний рахунок 54).

З урахуванням поточного податку на прибуток, суму якого визначено в рядку 17 декларації з податку на прибуток (форма затверджена Наказом № 897), а також коригувань за рахунком 17 або 54, рахунок 98 може бути закритий списанням як у дебет, так і в кредит рахунка 79:

Дт 98 – Кт 17, 48, 54, 64, 79;

Дт 17, 54, 64, 79 – Кт 98.

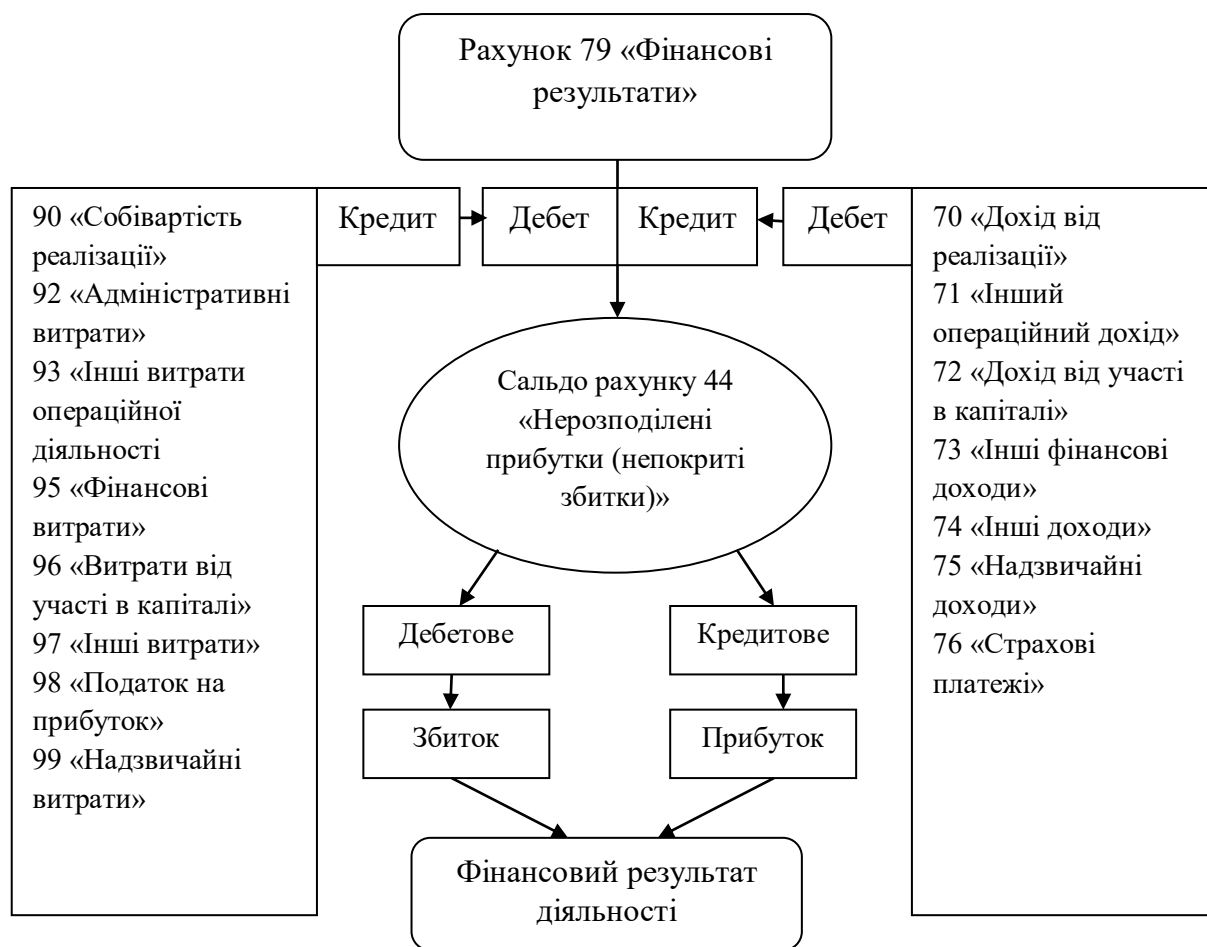
Остаточний сформований на рахунку 79 фінансовий результат списують

на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

Дт 791–793 – Кт 441 – при отриманні прибутку;

Дт 442 – Кт 791–793 – при отриманні збитку.

Зобразимо схематично закриття рахунка 79 «Фінансові результати» і списання фінансових результатів на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» на рисунку 1.2.



Рисунк 1.2 – Визначення фінансового результату діяльності

Джерело: складено автором самостійно.

Методику обліку використання отриманого чистого прибутку зображено у таблиці 1.3.

Формування фінансових результатів відображено у фінансовій звітності.

Таблиця 1.3 – Методика обліку використання отриманого прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Списано сальдо рахунку 79 «Фінансові результати», отримано прибуток	79	441
2.	Частина отриманого чистого прибутку спрямовано для використання	441	443
3.	Акумулявання запланованих сум використання прибутку на виплату дивідендів, поповнення резервного капіталу	443	444
4.	Нараховано суму дивідендів, сформовано резервний капітал, погашено збитки минулих періодів	444	671, 43, 442
5.	Відображення на рахунках нерозподіленого прибутку	441	445
6.	Збільшено суму нерозподіленого прибутку на суму залишку невикористаного чистого прибутку	444	445
7.	Виплачено суму дивідендів	671	311

Джерело: складено автором самостійно.

Як відомо, загальними критеріями визнання статті у фінансових звітах є ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цією статтею, та можливість достовірного визначення оцінки статті. Вони встановлені НП(С)БО 1 [44]. НП(С)БО 1 деталізує ці критерії щодо доходу і затрат.

Точніше, дохід має відображатись у звіті про фінансові результати, коли у результаті господарської операції збільшуються економічні вигоди у вигляді надходження активів або зменшуються зобов'язання, що веде до зростання власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Витрати визначаються у «Звіті про фінансові результати»:

– на момент зменшення активу або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємств (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власникам), за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена;

– на основі систематичного та раціонального розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять

відповідні економічні вигоди, пов'язані з використанням відповідного активу;

– негайно, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню їх як активу балансу.

Отже, фінансовий результат діяльності підприємства – це не тільки підсумковий показник роботи підприємства за рік, але й інформація для прийняття подальших управлінських рішень. Тому користувачам фінансової звітності важливо знати не тільки розмір отриманого прибутку або збитку, але й те, від якої діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) отримано результати [62].

Як правило, визначальну частину прибутку підприємство отримує від операційної (основної) діяльності й далеко не кожне підприємство здійснює фінансові та інвестиційні операції. Але якщо вони наявні в діяльності підприємства, розширюється коло джерел утворення прибутку.

1.3 Система показників оцінки, значення, завдання та джерела інформації для аналізу фінансових результатів

Управління прибутковістю (беззбитковістю) діяльності є першочерговим завданням підприємства, тому аналізу фінансових результатів та факторам їх формування приділяється велика увага.

Враховуючи те, що діяльність суб'єкта господарювання може бути не тільки прибутковою, а й збитковою, і формується під впливом факторів внутрішнього і зовнішнього середовища, в обліку і аналізі дають загальну оцінку фінансових результатів, які характеризуються системою абсолютних і відносних показників.

Абсолютними показниками є суми прибутку (чи збитку) за структурою його утворення чи розподілу і використання. На сьогоднішній день згідно

НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» розрізняють такі показники фінансових результатів:

- валовий прибуток (збиток), як різниця між величиною отриманого доходу (виручки) від реалізації продукції та виробничої собівартості реалізованої продукції;
- фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток), як різниця між сумою операційних доходів та операційних витрат;
- фінансовий результат до оподаткування (прибуток / збиток);
- чистий прибуток (збиток).

Крім того, доречно згадати про правомірність розрахунку таких показників фінансових результатів, як: фінансовий результат від окремо взятої господарської операції, та фінансовий результат (прибуток/збиток) окремого виду продукції чи виробу.

Крім абсолютних показників фінансових результатів у аналізі широко використовують відносні показники прибутковості (рентабельності) [57, С. 99].

Якщо сума одержаного прибутку показує абсолютний ефект, то показник рентабельності характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості. У загальному випадку коефіцієнт рентабельності розраховують як відношення прибутку до витрат чи застосовуваних ресурсів (капіталу). Рентабельність вимірюють у %. Для цього коефіцієнт прибутковості множать на 100% [58].

Від внутрішньої побудови коефіцієнта (комбінування показників у чисельнику та знаменнику) залежить його економічний зміст, інтерпретація та застосування. Найбільш вживаними показниками рентабельності є: рентабельність активів (економічна рентабельність), загальна рентабельність (рентабельність виробничого капіталу); рентабельність власного капіталу (фінансова рентабельність); рентабельність реалізації (комерційна рентабельність); рентабельність окремого виду продукції або виробу [57].

Мета аналізу фінансових результатів – визначити повноту та якість їх

отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Зароблений підприємством прибуток за результатами року підлягає певному розподілу.

Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності.

Механізм розподілу прибутку повинен сприяти подальшому розвитку підприємства, зростанню його економічного потенціалу, забезпеченню виконання статутних вимог та задоволенню інтересів власників і засновників підприємства.

При аналітичному дослідженні розподілу прибутку слід мати на увазі, що співвідношення чистого прибутку товариства у вигляді дивідендів, реінвестованої частини прибутку та вільного залишку від нерозподіленого прибутку залежать від ряду чинників: характер утворення товариства, період його функціонування, галузева належність, обсяг отриманих фінансових результатів, частки засновників і розміри доходу на інвестований капітал, міркування що до реінвестування [57].

У ході аналізу фінансових результатів вирішують такі завдання:

1. Оцінити рівень фінансових результатів у в цілому та співвідношення між окремими показниками.
2. Дослідити динаміку фінансових результатів підприємства за ряд періодів та виявити основні тенденції їх зміни.
3. Оцінити якість фінансових результатів.
4. Виявити вплив факторів на зміну операційного прибутку та валового прибутку від реалізації товарної продукції.
5. Здійснити аналіз беззбитковості діяльності і виявити ступінь операційного ризику підприємства.
6. Проаналізувати показники використання (розподілу) прибутку.

7. Оцінити рівень, динаміку та фактори зміни показників рентабельності діяльності.

8. Виявити резерви зростання фінансових результатів і рентабельності діяльності підприємства та розробити систему заходів, спрямованих на їх мобілізацію [68].

Під час проведення аналізу фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах.

У першому – фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тут пріоритетною є оцінка рівня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди.

Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами, у стратегічному і тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансових результатів.

Для зовнішнього аналізу використовують такі джерела інформації, як: річну фінансову звітність, а саме: «Звіт про фінансові результати (Сукупний дохід)» за формою № 2; «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за формою № 1; «Звіт про власний капітал» за формою № 3, та «Примітки до річної фінансової звітності» за формою № 5.

Якщо аналіз здійснюється у межах підприємства (так званий внутрішній аналіз), то окрім вищезазначеної інформації, для поглибленого аналізу доречно залучити: реєстри синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку (Журнал 6), дані за рахунками 7, 8, 9 -го класів Плану рахунків бухгалтерського обліку і окремих рахунків 2-го класу (рахунок 23 «Виробництво») первинні документи; наказ про облікову політику на підприємстві; фінансовий план або бізнес-план; позасистемну інформацію (матеріали усних опитувань, анкетувань, спостережень, акти ревізії, висновки аудиторських та консалтингових фірм, податкових декларацій тощо [68].

Найбільш вичерпну інформацію про фінансові результати підприємства відображено у спеціальній формі фінансової звітності за №2

«Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Розділ 1 «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» побудовано згідно з класифікацією доходів і витрат за видами діяльності та функціями, що забезпечує їх послідовне зіставлення для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Відповідність доходів і витрат у звіті про фінансові результати

Статті доходів	Статті витрат
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).	Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
Валовий прибуток (збиток)	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
Інший операційний дохід	Інші операційні витрати
	Витрати на розвідувальні роботи
Реалізація іноземної валюти	Собівартість реалізованої іноземної валюти
Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	Собівартість реалізованих виробничих запасів
Операційна оренда активів (дохід)	Операційна оренда активів (витрати)
Операційна курсова різниця (позитивна)	Витрати від операційної курсової різниці
Одержані пені, штрафи, неустойки	Визнані пені, штрафи, неустойки
Відшкодування раніше списаних активів	Втрати від знецінення запасів
Списання кредиторської заборгованості	Нестачі і втрати від псування цінностей
Одержані гранти та субсидії	Сумнівні та безнадійні борги
Інші операції	Інші витрати операційної діяльності
Фінансові результати від операційної діяльності	
Дохід від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі:
Інвестиції в асоційовані підприємства	від інвестицій в асоційовані підприємства
Спільна діяльність	від спільної діяльності
Інвестиції в дочірні підприємства	від інвестицій у дочірні підприємства
Інші фінансові доходи	Фінансові витрати
Дивіденди одержані	Відсотки за кредит
Відсотки одержані	Інші фінансові витрати
Інші доходи від фінансових операцій	
Інші доходи	Інші витрати
Реалізація фінансових інвестицій	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій
Реалізація майнових комплексів	Собівартість реалізованих майнових комплексів
Неопераційна курсова різниця	Втрати від неопераційних курсових різниць
Безкоштовно отримання активу	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
Інші доходи діяльності	Списання необоротних активів
	Інші витрати операційної діяльності
Фінансовий результат до оподаткування	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	
Чистий фінансовий результат – прибуток (збиток)	

Джерело: складено автором самостійно.

Слід зазначити, що у «Звіті про фінансові результати» відсутні статті, які б безпосередньо відображали результативність інвестиційної і фінансової діяльності на основі зіставлення доходів та витрат на ці види діяльності.

Зміст рисунків і таблиць свідчить, що фінансові результати діяльності підприємств мають багатогранний характер і є синтезованим відображенням взаємозв'язків і взаємообумовленості усіх складових діяльності.

Це означає, що аналіз фінансових результатів повинен проводитися у рамках системного підходу, який передбачає вивчення комплексу абсолютних і відносних показників та факторів фінансових результатів на всіх стадіях їх обґрунтування, формування й отримання, розподілу і використання [59].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «АГРО-ТРОЯ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Повна назва досліджуваного підприємства – Фермерське господарство «АГРО-ТРОЯ» (ФГ «АГРО-ТРОЯ»). Код за ЄДРПОУ: 33322755.

Місцезнаходження та адреса підприємства: 70440, Україна, Запорізька область, Запорізький район, с. Мар'ївка, вул. 30 років Перемоги.

Організаційно-правова форма – фермерське господарство.

Дата реєстрації товариства – 22.12.2004 р.

Форма власності – недержавна власність.

Керівник підприємства – Курилюк Віталій Григорович.

Фермерське господарство «АГРО-ТРОЯ» – займається рослинництвом. Основний вектор розвитку рослинництва – зернові та технічні культури.

Фермерське господарство знаходиться на відстані 37 км до обласного центру міста Запоріжжя. Загальна площа земель у обробітку – 568 га. У структурі посіву 42% площ відводять під зернові культури що, можливо, не зовсім доречно з агрономічної точки зору, але економічні умови змушують господарство обрати саме таку модель.

Клімат місцевості, на якій знаходиться підприємство, характеризується як посушливий: сухе і жарке літо, а зима помірно холодна, м'яка, сильні морози бувають рідко.

Для області характерні посушливі східні та північно-східні вітри. У даній місцевості можливі тривалі засухи.

Найпоширеніші ґрунти місцевості – це чорноземи звичайні мало гумусні, чорноземи звичайні малопотужні, чорноземи намиті, чорноземи на

щільних глинах, лугово-чорноземні ґрунти, лугові ґрунти, солончаки та їх підвиди.

Природно-кліматичні умови на території фермерського господарства сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції. Проте через недостатню кількість опадів зрошення сільськогосподарських культур на даній місцевості має велике значення для отримання високих урожаїв.

Основна діяльність (спеціалізація підприємства) за КВЕД – 01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур; 01.61 Допоміжна діяльність у рослинництві.

Підприємство виробляє такі види продукції як: культури зернові та зернобобові (пшениця озима твердих сортів, кукурудза на зерно, ячмінь, жито, овес, культури зернобобові сушені); боби сої; зерно гірчиці жовтої; насіння ріпаку й кользи; насіння соняшнику; силос; сіно; солома.

Фермерське господарство «АГРО-ТРОЯ» співпрацює з багатьма контрагентами, які також працюють у сільськогосподарській сфері. Основні ринки збуту: ТОВ СП «Нібулон», ТОВ «Птахокомплекс «Дніпровський» та ТОВ «Оптімусагро трейд».

Допоміжна діяльність підприємства – надання в оренду сільгосптехніки (тракторів для оранки, комбайнів для збирання, оприскувачу для обробки сільськогосподарських культур; автотранспорту для перевезення сільськогосподарської продукції).

Головним ресурсним потенціалом господарства є земельні ресурси. У сільському господарстві земля є головним засобом виробництва, без якого воно неможливе. Земля – це головний засіб виробництва, який визначає темпи розвитку та рівень ефективності виробництва.

Структура рослинництва у аграрному підприємстві характеризується співвідношенням посівних площ сільськогосподарських культур та валовим і товарним виробництвом продукції. Тому для характеристики та аналізу економічних показників діяльності ФГ «АГРО-ТРОЯ» необхідно проаналізувати динаміку і структуру посівних площ (табл. 2.1).

Таблиця 2.1– Структура посівних площ ФГ «АРГО-ТРОЯ» за 2020-2022 роки

Сільськогосподарські культури	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Динаміка 2022 р. до 2020 р.	
	га	п.в.,%	га	п.в.,%	га	п.в.,%	+/- га.	Т.Р., %
Озима пшениця	120,0	24,2	123,0	23,6	120,6	22,8	0,6	100,5
Соняшник	202,5	40,9	196,8	37,8	208,2	39,4	5,7	102,8
Озимий ріпак	49,5	10,0	58,6	11,3	64,0	12,1	14,5	129,3
Кукурудза	95,0	19,2	103,4	19,9	100,0	18,9	5,0	105,3
Інші культури	28,3	5,7	38,6	7,4	35,6	6,8	7,3	125,8
Всього	495,3	100,0	520,4	100,0	528,4	100,0	33,1	106,7

Джерело: складено автором самостійно.

На протязі 2020-2022 років посівна площа фермерського господарства збільшилася на 33,1 га. Так під соняшником площа збільшилася на 5,7 га, на 5,0 га під кукурудзою та під ріпаком на 14,5 га.

Як у 2021, так і у 2022 році найбільшу частку займають посіви соняшника – 39,4%, при її зростанні в динаміці на 5,8% та 5,7% в порівнянні з 2020 роком.

Обсяги виробництва продукції рослинництва залежать від наявності посівних площ та їх врожайності. Вся посівна площа в 2022 році збільшилася до показника 528,4 га, що більше показника 2021 року на 8,0 га., або 1,5% та на 33,1 га більше ніж у 2020 році (на 6,7%).

З цього можна зробити висновок, що є можливість збільшити валове виробництво рослинницької продукції за рахунок посівних площ. Крім того однією з основних задач залишається підвищення урожайності сільськогосподарських культур.

При цьому важливе значення має збільшення виробництва саме тих видів продукції рослинництва, на які зростає попит на аграрному ринку. Зернові, технічні та олійні культури є основою виробництва продукції рослинництва у ФГ «АГРО-ТРОЯ».

Розглянемо динаміку змін та структуру валового збору продукції підприємства за три останні роки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2– Структура та динаміка валового збору продукції Фермерського господарства «АРГО-ТРОЯ» за 2020-2021 рр.

Вид продукції	2020 р., т	2021 р., т	2022 р., т	Динаміка змін			
				2022 р. до 2021 р.		2022 р. до 2020 р.	
				абс. +/-	Т.Р.,%	абс. +/-	Т.Р., %
- пшениця озима	412	465	546	81	117,4	134	132,5
- соняшник	665	618	756	138	122,3	91	113,7
- ріпак озимий	178	192	228	36	118,8	50	128,1
- кукурудза	596	672	618	-54	92,0	22	103,7
Всього	1851	1938	2148	210	110,8	297	116,0

Джерело: складено автором самостійно.

Валовий збір продукції рослинництва господарства в 2022 році складає 2148 тон, що більше показника 2021 року на 210 тон, або на 10,8% та на 297 тон (на 16%) більше в порівнянні з 2020 роком. У 2022 році постерігається тенденція зростання за всіма видами продукції в порівнянні з базисним 2020 роком (рис. 2.1).

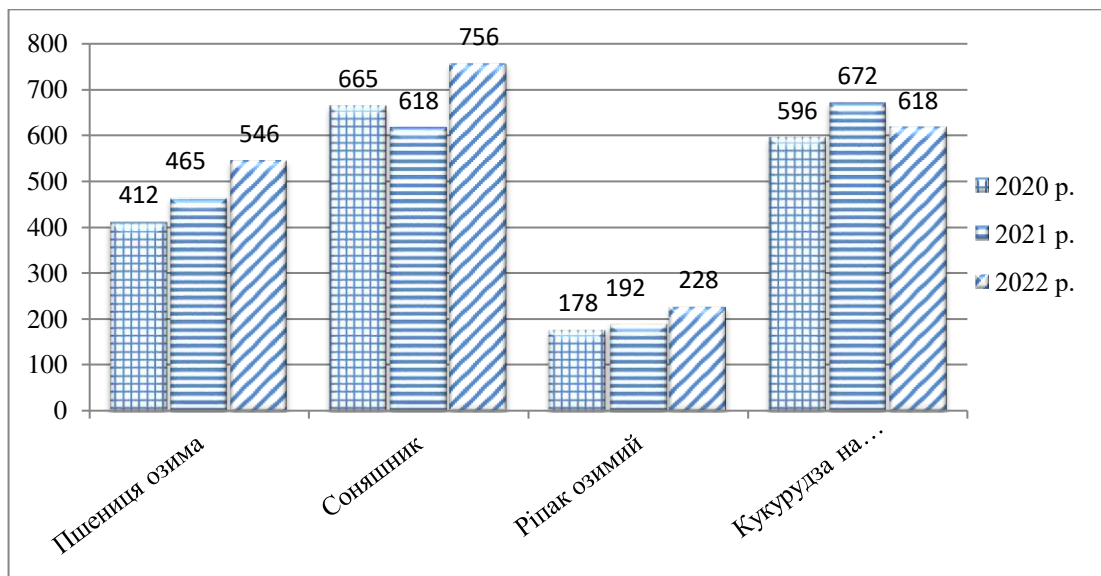


Рисунок 2.1 – Динаміка валового збору продукції за 2021-2022 рр., тон

Джерело: складено автором самостійно.

Найвищий темп росту по валовому збору має соняшник 122,3% та озима пшениця 117,4% у порівнянні з показниками 2021 року. А у порівнянні з 2020 роком найбільше зріс валовий збір озимої пшениці та ріпаку. Темпи зростання валового збору продукції у ФГ «АГРО-ТРОЯ» наглядно продемонстровано на рисунку 2.2.

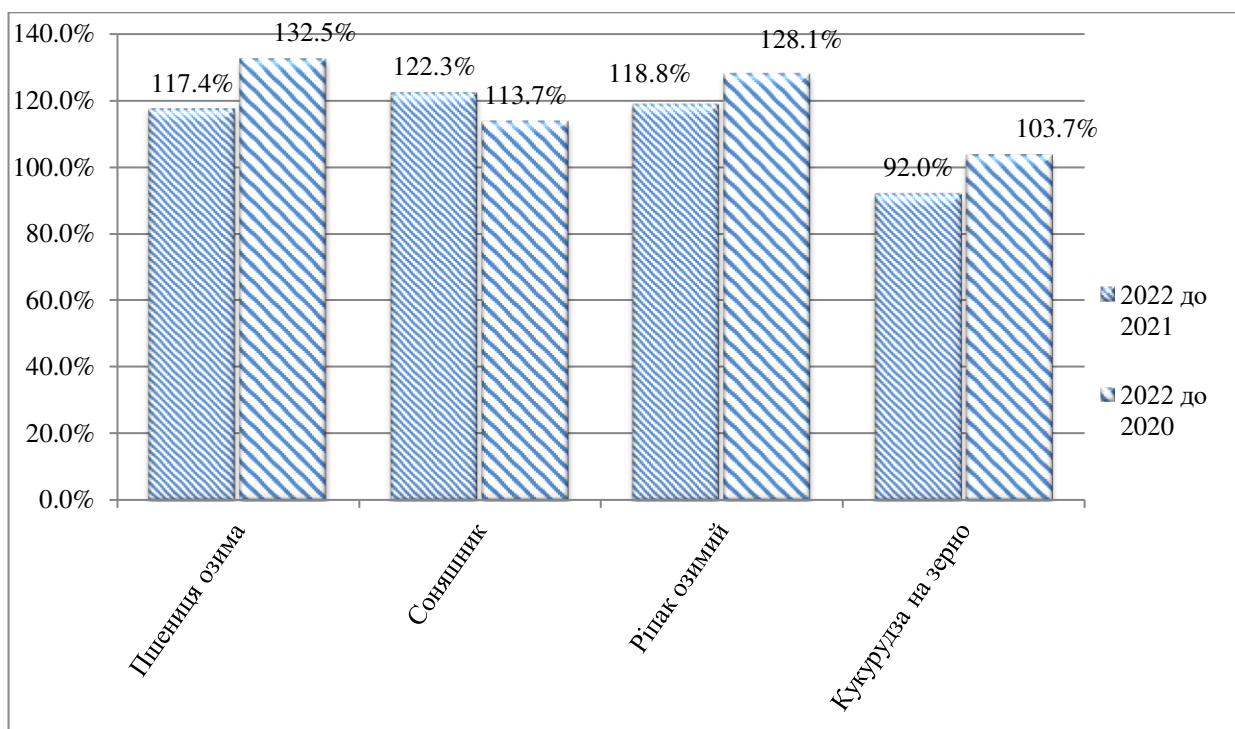


Рисунок 2.2 – Темпи росту валового збору продукції протягом 2020-2022 рр., у %

Джерело: складено автором самостійно.

У порівнянні з базисним 2020 роком усі показники темпу валового збору продукції у 2022 році зросли: найбільший показник має озима пшениця 132,5% та озимий ріпак 128,1%. Проте якщо порівнювати 2022 рік з 2021, то тут ми бачимо тенденцію зниження темпу росту валового збору кукурудзи до показника 92%.

Вирощування зернових культур займає провідне місце у виробництві ФГ «АГРО-ТРОЯ». Для вирощування зернових культур краще

використовують вологу весняного періоду, що дасть вищий врожай та забезпечує більш високі валові збори. Зерно озимої пшениці, зокрема, має високі продовольчі якості та широко використовується для виробництва різноманітних продуктів.

Для фермерського господарства економічно вигідніше вирощування технічних культур: при високій врожайності та якості продукції вони забезпечують набагато вищі доходи з гектара посіву в порівнянні із зерновими культурами. Збільшення виробництва продукції технічних сільськогосподарських культур покращує економічний стан підприємства та сприяє підвищенню інтенсивності виробництва.

Структура виробництва продукції рослинництва ФГ «АГРО-ТРОЯ» подана на рисунку 2.3.

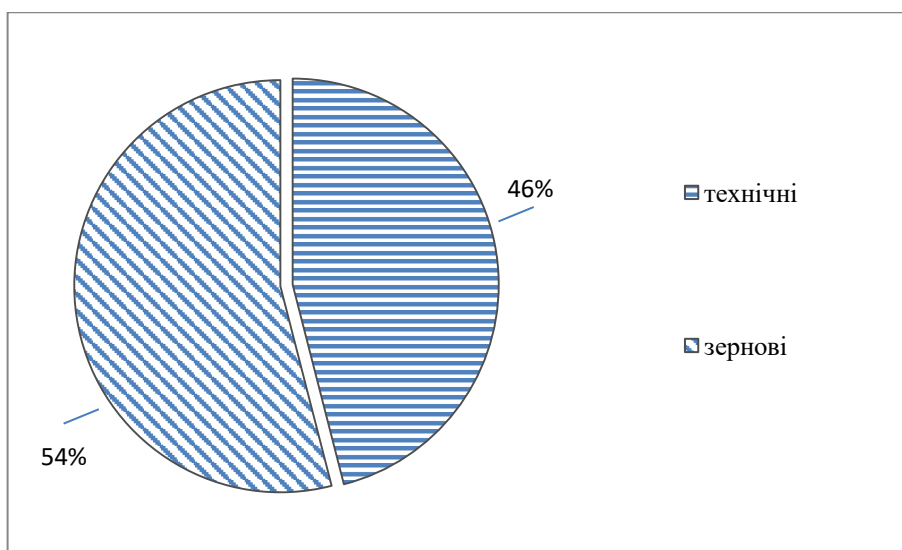


Рисунок 2.3 – Структура валового виробництва продукції на ФГ «АГРО-ТРОЯ за 2022 рік

Джерело: складено автором самостійно.

Провівши аналіз наведених даних, можна зробити висновок, що в господарстві за 2022 рік: 54% валового збору займають зернові культури: пшениця озима – 25,4%, кукурудза – 28,6%. Технічні культури, в свою чергу,

займають 46% валового збору: соняшник – 35,4%, ріпак озимий – 10,6%. У структурі валового збору продукції частка зернових культур несуттєво переважає над часткою технічних, відповідно 54% і 46. Найбільша частка в валовому зборі припадає на соняшник – 35,2%. Технічні культури забезпечують вищі показники врожайності з гектару посіву, порівняно із зерновими, що в цілому впливає на фінансові показники діяльності господарства.

Економічна ефективність сільськогосподарських культур характеризується рядом показників: продуктивність площі, собівартість продукції, ціна реалізації, рентабельність виробництва. Отже, доцільним буде проаналізувати показники фінансових результатів підприємства в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3– Показники фінансових результатів Фермерського господарства «АРГО-ТРОЯ» за 2021-2022 рр.

Показники	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Динаміка			
				2022 р. до 2021 р.		2022 р. до 2020 р.	
				абс. +/-	Т.Р.,%	абс. +/-	Т.Р.,%
Дохід від реалізації, тис. грн.	17876,8	22672,4	20055,7	-2616,7	88,5	2178,9	112,2
Витрати, тис. грн.	11994,1	13989,2	13151,8	-837,4	94,0	1157,7	109,7
Рівень витрат, %	67,1	61,7	65,6	3,9	106,3	-1,5	97,8
Прибуток, тис. грн.	5882,7	8983,2	7088,9	-1894,3	78,9	1206,2	120,5
Рентабельність продаж, %	32,9	39,6	35,3	-4,3	-	2,4	-

Джерело: складено автором самостійно.

З наведених даних можна зробити висновок, що на протязі 2020-2022 років Фермерське господарство «АРГО-ТРОЯ» є прибутковим, але сума прибутку має тенденцію до зниження у 2022 році порівняно з 2021 роком. Якщо порівнювати показники прибутковості у 2022 році з показниками базисного 2020 року, то бачимо, що спостерігається позитивна динаміка, а зниження показників 2022 року пов'язано зі складною економічною

ситуацією на ринку сільськогосподарської продукції та зниженням ціни, на певну категорію сільськогосподарської продукції. В 2022 р. отримано суму прибутку 7088,9 тис. грн., що менше ніж в 2021 р. на 1894,3 тис. грн., але більше на 1206,2 тис. грн. ніж у 2020. При цьому, спостерігається і зниження доходів до 20055,7 тис. грн., (у 2022 році) тобто на 2616,7 тис. грн. порівняно з 2021 роком. Негативна динаміка суми прибутку пояснюється зменшенням обсягів реалізації і зниженням цін на продукцію рослинництва (рис. 2.4).

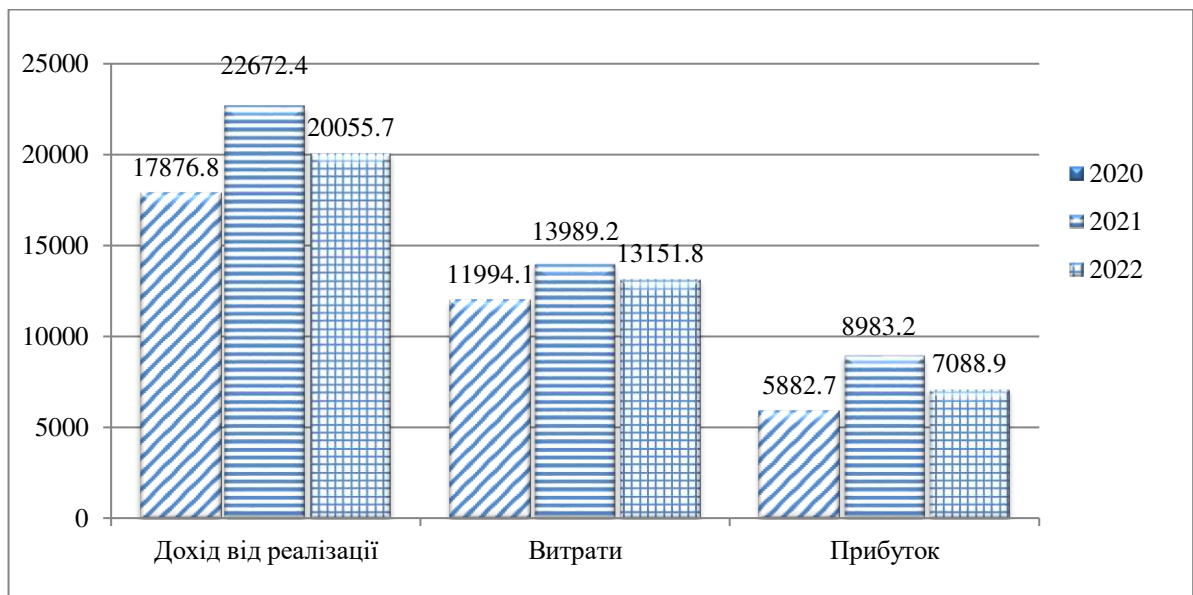


Рисунок 2.4 – Динаміка доходів, витрат, прибутку по фермерському господарству на протязі 2020-2022 рр., тис. грн.

Джерело: складено автором самостійно.

Дослідивши динаміку змін фінансових результатів, можна зробити висновок, що при збільшенні доходу на 12,2%, витрати зросли на 9,7%. Відповідно, збільшення доходу вплинуло на показник темпу росту прибутку 120,5% (рис. 2.5).

Зменшення доходу від реалізації відбулось через значне зниження цін та попиту на зернові, зокрема на пшеницю, у 2022 році. Відбулося суттєве зростання цін, в порівнянні з 2021, на основні матеріальні затрати: насіння, добрива, засоби захисту рослин. Зросли витрати на експлуатацію та ремонт

сільськогосподарської техніки – ПММ, запасні частини. Через те, що вирощування зернових культур є найбільш високо механізованим порівняно з іншими культурами це значним чином впливає на собівартість виробництва.

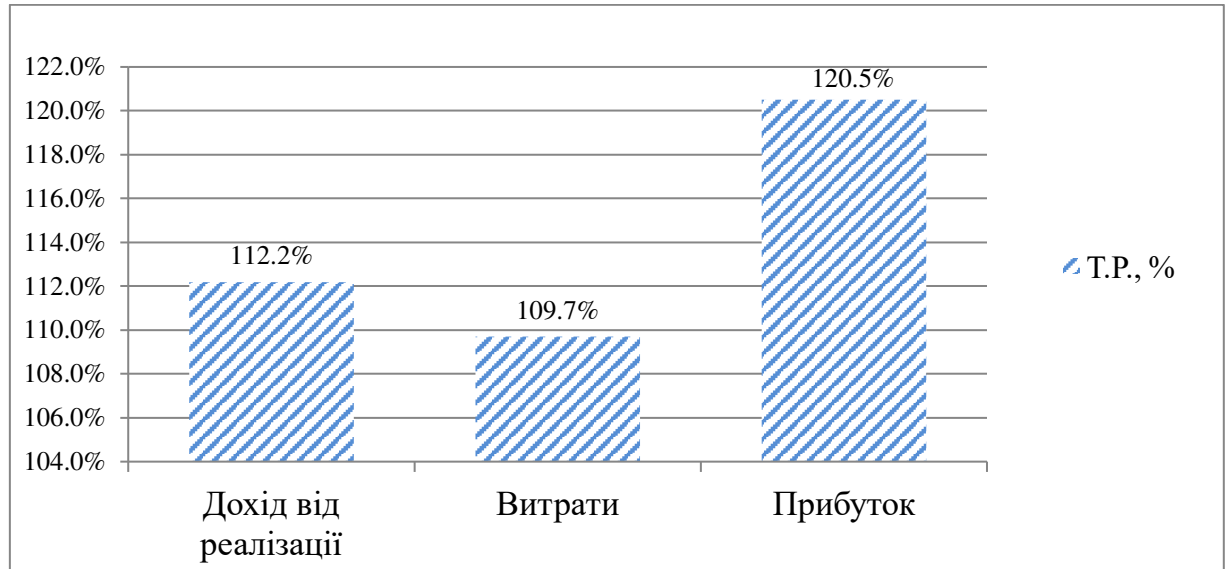


Рисунок 2.5– Темпи росту доходу, витрат, прибутку за 2020-2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

Питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності залишається актуальним для ФГ «АРГО-ТРОЯ». Ефективне та своєчасне управління підприємством вимагає систематичної інформації про фінансові результати діяльності господарства, основним джерелом якої є дані поточного бухгалтерського обліку систематизовані у звітність.

2.2 Особливості обліку фінансових результатів в аграрних підприємствах

Беручи до уваги всю складність управління прибутковістю і врахувавши при цьому специфічні для галузі особливості кругообігу

фінансових ресурсів, суб'єкту господарювання в аграрній сфері потрібно забезпечити життєздатність бізнесу, його достатню ефективність та платоспроможність.

Управління фінансовими результатами та процесом розподілу прибутку неможливе без достовірної інформації про витрати і доходи, як визначальні складові фінансових результатів.

Якісно нового змісту набуло поняття доходу з прийняттям П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50]. Дохід у сільськогосподарській діяльності визнано окремою обліковою категорією.

У бухгалтерському обліку запроваджено методику визначення та узагальнення інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності, засновану на МСФЗ [25].

Поняття доходу від аграрної діяльності потребує уточнення, адже при цьому має враховуватися збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів, одержаних у результаті відокремлення від біологічного активу, призначених для продажу і зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу за звітний період, а також створюють економічну основу для покриття всіх видів витрат.

Суттєвий вплив на ці вигоди мають природно-кліматичні умови. На основі узагальнення та систематизації концептуальних основ і практики ведення обліку доходів, обґрунтуємо поняття «дохід від сільськогосподарської діяльності» (рис. 2.1).

Дохід від сільськогосподарської діяльності визначено як надходження економічних вигід в результаті ефективного управління біологічними перетвореннями. Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності.

Кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що визначається на кінець звітного року, а фінансові результати – це перевищення доходів, отриманих підприємством за відповідний період над витратами, здійсненими за той же період, або збиток.



Рисунок 2.1 – Складові доходу від сільськогосподарської діяльності

Джерело: складено автором самостійно.

З введенням в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» поняття фінансового результату розширилось (рис. 2.2).

Слід зауважити, що в Україні в цілому методика обліку біологічних активів, доходів і витрат та фінансових результатів сільськогосподарської діяльності узгоджується з основними вимогами

Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [25].

На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей, серед яких основною є залучення в господарському процесі незамінних природно-біологічних факторів виробництва та біологічних активів.

Це задає специфічні вимоги до організації і методики обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств.

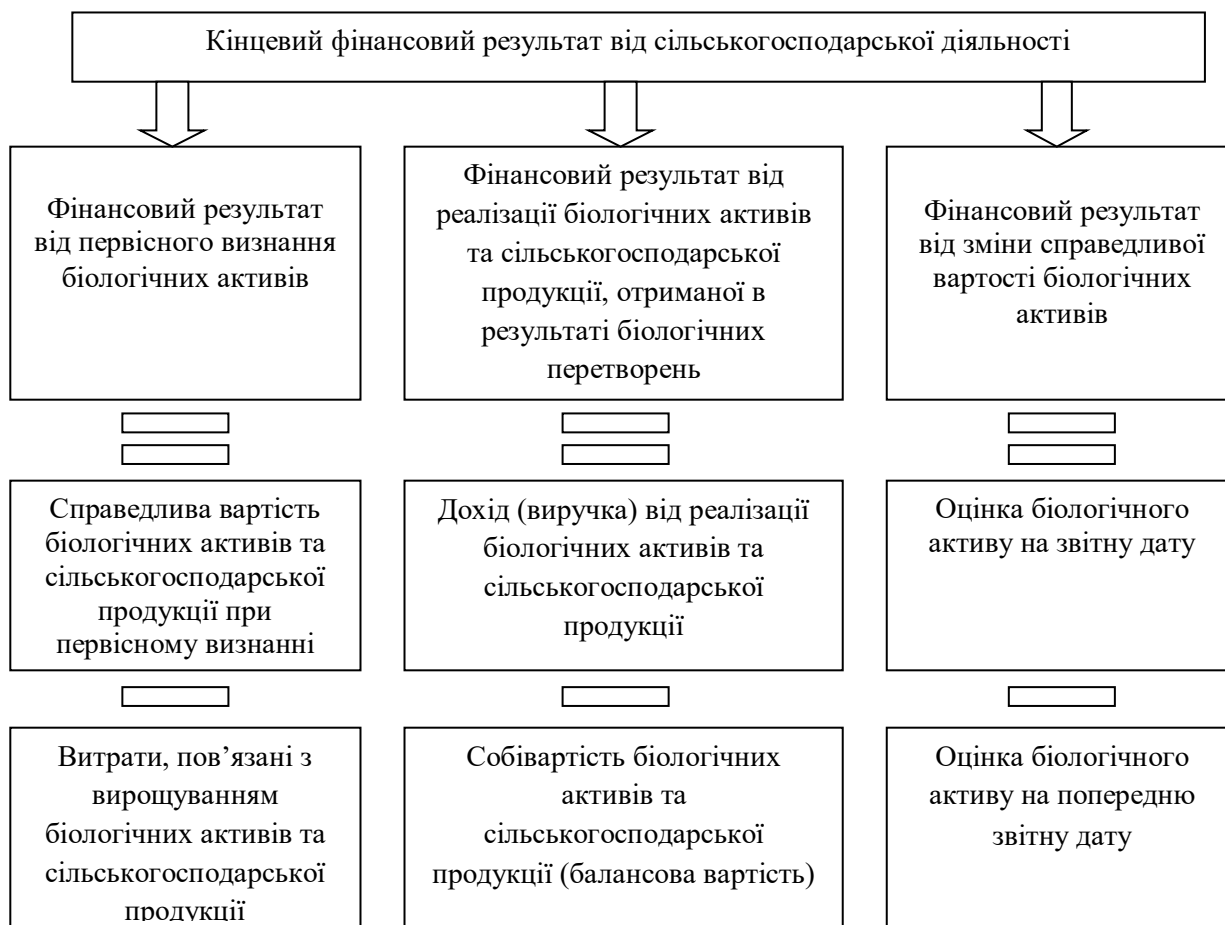


Рисунок 2.2 – Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

Джерело: складено автором самостійно.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому п. 9 і п. 12 П(С)БО 30 «Біологічні активи», та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат) [34].

Поняття «первісне визнання» є відносно новим в обліку фінансових результатів. М. М. Коцупатрий зазначає, що первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюється, якщо:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію і несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство в подальшому буде здійснювати управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням сільськогосподарської продукції;
- вартість її може бути достовірно визначена [14, С. 219].

Виходячи з порядку розрахунку фінансового результату від первісного визнання, первісне визнання – це визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів в момент їх відокремлення від біологічних активів як окремих активів за справедливою вартістю.

Однак, така норма призводить вступає у конфлікт із закріпленим у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» положенням, що пріоритетною оцінкою активів є їх оцінка за історичною (фактичною) собівартістю, тобто первісною вартістю.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [49].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [50], Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [43] визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за: останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство); ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для

якого визначається справедлива вартість; додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію [2, С. 198].

Практично здійснювати розрахунок справедливої вартості на різні види сільськогосподарської продукції і біологічні активи досить складно: на окремі види активи відсутні ринкові ціни, або від виробництва одержують продукцію, яка відрізняється за своєю якістю. Тому, як справедливо зазначають Жук В.М., Сук Л.К та інші, «найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих Комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції» [29, С. 51].

Первісному визнанню підлягає вся сільськогосподарська продукція та біологічні активи, що відповідають раніше зазначеним умовам, і в момент їх відокремлення від біологічного активу. На нашу думку, слід уточнити, що первісне визнання активу не завжди збільшує суму доходів чи витрат від первісного визнання, а лише на ту величину, на яку продукція визнана товаром для продажу.

При первісному визнанні (оприбуткуванні) сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів можливі такі три випадки:

- 1) справедлива вартість одержаної продукції дорівнює її виробничій собівартості (що рідко коли може співпадати);
- 2) справедлива вартість одержаної продукції нижча від її виробничої собівартості;
- 3) справедлива вартість одержаної продукції перевищує її виробничу собівартість.

У першому і другому випадках не виникає ніяких проблем з відображення в обліку відповідних операцій: у першому випадку всі виробничі витрати списуються на вихід продукції; у другому випадку – продукція оприбутковується за справедливою вартістю (на дебет рахунків 27, 21) та на різницю – на дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного

визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредит рахунку 23 – за фактичною собівартістю [34].

Отже, при первісному визнанні сільськогосподарської продукції та біологічних активів їх оцінюють за справедливою вартістю і на суму оцінки роблять запис Дт 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23. Таким чином, за кредитом рахунку 23 відображається не планова собівартість активів, а справедлива вартість активів, тобто вартість за якою вони оприбутковуються на баланс.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено витрати відносити на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а доходи – на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» [43]. Проблема виникає у третьому випадку, коли на суму визнаного доходу необхідно збільшити витрати за дебетом рахунку 23 «Виробництво»: Дт рахунку 23, Кт субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». Але такий порядок є нереальний, адже ми не можемо змінювати фактичні витрати на виробництво (Дт рахунку 23) і штучно їх завищувати на суму сумнівного доходу (ще не одержаного і взагалі невідомо, чи підприємство його коли не-будь одержить), бо вони відображають виробничу собівартість продукції.

Це суперечить економічному змісту витрат на виробництво, які формуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво». До виробничої собівартості продукції включають: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [47]. Тобто, згідно П(С)БО 16 «Витрати» на дебеті рахунку 23 «Виробництво» повинні накопичуватися фактичні виробничі витрати [12]. Щоб вирішити проблему відображення доходу від первісного визнання продукції, доцільно оприбуткувати

продукцію на Дт рахунків 27, 21 за справедливою вартістю з Кт рахунків: 23 – за фактичною собівартістю, субрахунку 710 – на різницю, на яку справедлива вартість перевищує фактичну собівартість продукції. Таке відображення різниці між справедливою і фактичною собівартістю продукції та біологічних активів було б цілком логічним і підтверджує думку вчених (Сука Л. К. та інших) [63; 29]. Відображення в обліку доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів без зміни дебету рахунку 23 «Виробництво» забезпечить одержання інформації про суму фактичних витрат на виробництво, з одного боку, і відображення отриманої продукції в оцінці за її справедливою вартістю – з іншого боку. Для визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції може бути розроблено алгоритм, який подано на рисунку 2. 3.

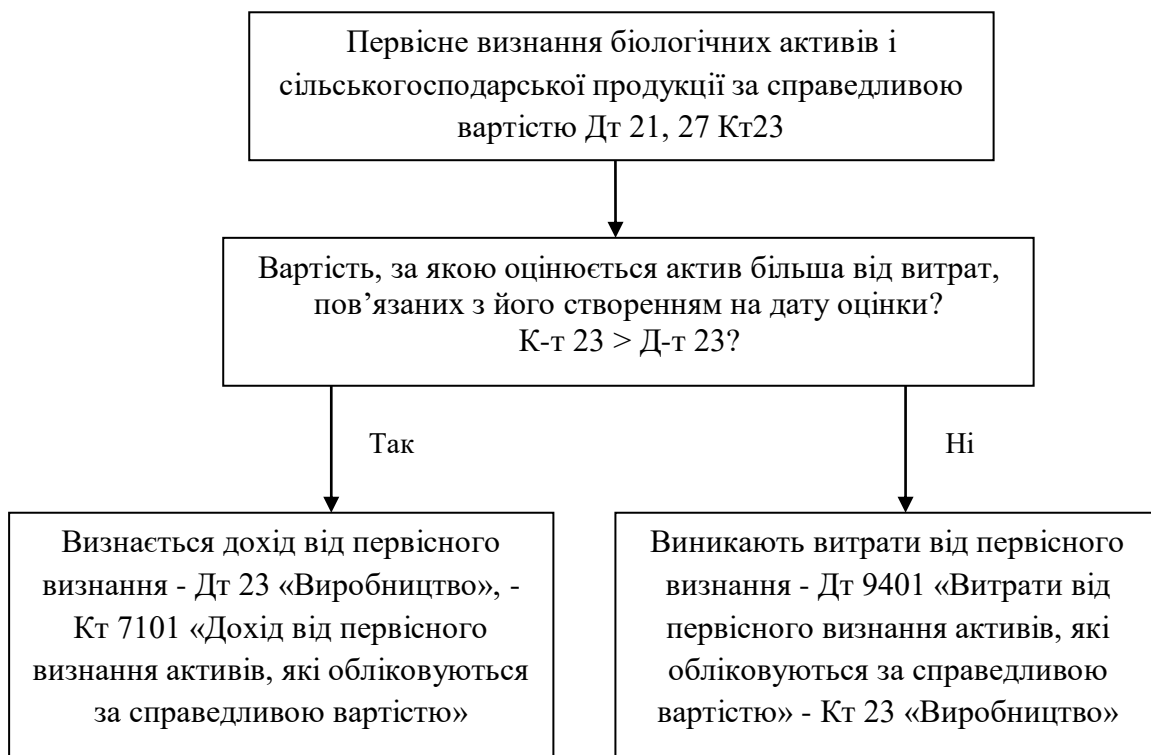


Рисунок 2.3 – Послідовність визначення фінансового результату від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Джерело: складено автором самостійно.

Фактичний розмір доходу (витрат) від первісного визнання достовірно визначити можливо лише в кінці року. Це зумовлено двома причинами.

Перша причина – на момент первісного визнання підприємство не може відобразити всіх витрат, пов'язаних з біологічною трансформацією даних активів, які будуть відомі лише в кінці року [10, С. 97].

Друга – на момент первісного визнання підприємство не завжди може визнати яка сільськогосподарська продукція буде виробничим запасом, а яка – товаром для продажу. Адже, частина виробленої продукції, як правило, використовується для внутрішньогосподарського споживання, наприклад, зерно на посіви на майбутній рік. Тоді зерно, що буде використане на посів зернових, оцінюватиметься за справедливою вартістю, що викривить сам фінансовий результат, а у майбутньому – витрати на вирощування зернових. Цей момент є важливим в практичній діяльності аграрних підприємств. Таким чином, розмір доходу (витрат) від первісного визнання, визначений в кінці року, не співпадатиме із визначеним доходом (витратами) протягом року. Тому останній необхідно відкоригувати.

Після первісного визнання сільськогосподарська продукція, згідно вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи», обліковується як запаси. Відповідно, при подальших операціях з такою продукцією необхідно застосовувати норми П(С)БО 9 «Запаси». Продукція може використовуватись для власних потреб (насіння, корми, сировина для переробки тощо), а також для реалізації. Для обліку реалізації продукції використовують рахунок 90 «Собівартість реалізації» і 70 «Доходи від реалізації».

Доходи від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації [11].

Витрати пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів,

визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами покупцеві вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов передбачених договором, тобто без участі установ банків. Реалізація продукції підприємств-виробників забезпечує отримання ними основної частки доходів.

У світлі стандарту 30 «Біологічні активи» доцільним є виділення у складі рахунка 70 субрахунку 706 «Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Інформація, накопичена за кредитом даного субрахунку, розкриває суттєву частку доходів основної операційної діяльності аграрного підприємства, що спрощує пошук даних при оцінці показників операційної діяльності підприємства [34].

За дебетом рахунка 90 буде відображена не виробнича собівартість продукції, як це передбачено в П(С)БО 16 «Витрати» [47], а її балансова вартість (продукція оцінена за справедливою вартістю при первісному визнанні). Крім того, сюди відносять нерозподілені загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Якщо сільськогосподарське підприємство прийме рішення про включення частини постійних загальновиробничих витрат у собівартість реалізованої продукції, про що необхідно зазначити в наказі про облікову політику, - то на ці витрати збільшиться вартість реалізованої продукції. Це ж стосується і наднормативних виробничих витрат, які також відносяться до собівартість реалізованої продукції [34].

Тому, по-перше, доречно внести зміни до Інструкції по застосуванню Плану рахунків, де зазначити, що в разі реалізації сільськогосподарської

продукції, що оцінена за справедливою вартістю, за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається балансова вартість реалізованих активів і продукції. Доречним у цьому випадку було б змінити і назву рахунку, наприклад «Реалізація». По-друге, в кінці року сільськогосподарські підприємства подають річну статистичну звітність, зокрема, форму №50-с.г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

У частині 1 «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції» у графі 6 наводиться виробнича собівартість реалізованої продукції, інформація про яку на сьогодні береться з рахунку 90. Після введення в дію П(С)БО 30 для заповнення цієї графи не потрібно робити вибірки. Крім того, ф. № 50-с.г. доповнена окремою таблицею, в котрій повністю наводиться інформація про собівартість продукції.

Третьою складовою фінансового результату від основної діяльності є фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу. Справедлива вартість біологічних активів змінюється в процесі біологічних перетворень (росту, збільшення маси) в бік збільшення, а також у бік зменшення (уцінка, зменшення продуктивності, зменшення маси тощо).

Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

Використання справедливої вартості для оцінки активів підприємства сприяє реальнішому відображенню їх вартості в балансі, що дає можливість об'єктивніше проводити аналіз структури майна підприємств. Єдині підходи відображення вартості активів дають можливість порівнювати показники фінансової звітності різних підприємств [34].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [6] на дату балансу необхідно провести коригування: на

перевищення справедливої вартості – дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи», кредит субрахунку 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок); на зменшення справедливої вартості – дебет субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» (відповідний аналітичний рахунок), кредит рахунку 21 «Поточні біологічні активи» чи 16 «Довгострокові біологічні активи».

Переоцінка біологічних активів на дату балансу за справедливою вартістю дає можливість використовувати при отриманні сільськогосподарськими підприємствами інвестицій та кредитів банків. Довгострокові біологічні активи необхідно переоцінювати на дату балансу, тобто визначати їх справедливу вартість.

Таким чином, при перевищенні справедливої вартості над фактичною собівартістю на підприємстві виникає «віртуальний» дохід, виникнення якого суперечить принципам історичної (фактичної) собівартості та обачності, зафіксованим у Законі про бухгалтерський облік і звітність в Україні.

У зв'язку з цим викликає сумніви порядок відображення доходів від оцінки біологічних активів за справедливою вартістю на рахунку 71 «Інший операційний дохід» з наступним віднесенням на рахунок 79 «Фінансові результати» і рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Більш правильним було б такі доходи відображувати на окремому рахунку, який можна назвати «Потенційні доходи».

При застосуванні справедливої вартості при дооцінці основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» ніякого доходу не виникає, сума перевищення справедливої вартості окремих об'єктів над балансовою включається до додаткового капіталу. Аналогічно, на нашу думку, повинен відображатися результат переоцінки довгострокових біологічних активів, які раніше, до введення в дію П(С)БО 30 обліковувалися в складі основних

засобів. Тому суму збільшення справедливої вартості (тобто суму дооцінки) об'єктів довгострокових біологічних активів пропонується включати до складу додаткового капіталу, а суму зменшення, тобто суму уцінки, - до складу витрат.

На сьогоднішній день, на думку багатьох авторів, активний ринок біологічних активів в Україні ще не сформовано, і тому проблемними залишаються питання визначення справедливої вартості поточних біологічних активів, реальної вартості незавершеного виробництва, а її вплив на фінансовий результат значний [2].

Відображення зміни справедливої вартості біологічних активів у складі додаткового капіталу (що є власним джерелом формування активів підприємства), а не фінансового результату (за вимогами П(С)БО 30), дасть можливість внутрішнім та зовнішнім користувачам фінансової звітності отримувати повну, правдиву та неупереджену інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів сільськогосподарського підприємства для прийняття рішень, зокрема рішень щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, виходу засновників зі складу учасників підприємства або реорганізації та інших.

Раціональна побудова формування та відображення фінансового результату займає центральне місце в організації системи бухгалтерського обліку і звітності.

Документами, в яких фіксують облік фінансових результатів, є довідки або розрахунки бухгалтерії, які здійснюють в довільних формах. Необхідною є розробка типової для аграрних підприємств форми бухгалтерської довідки-розрахунку. Таку форму розрахунку можна також використовувати для своєрідного контролю формування та обліку фінансових результатів та складання фінансової звітності (ф. №2 «Звіт про фінансові результати»). Документ слід заповнювати за даними реєстрів синтетичного обліку та оборотно-сальдових відомостей за рахунками доходів та витрат, які мають місце в господарствах (Додаток В).

Для спрощення складання фінансової звітності Н.В. Прохар та О.Ю. Ночовною запропоновано ведення Книги обліку доходів (витрат) від первісного визнання та зміни справедливої вартості сільськогосподарської продукції і біологічних активів, яка містить інформацію про фактичну собівартість продукції і біологічних активів, їх справедливу вартість, очікувані витрати на місці продажу, дохід (витрати) та фінансові результати від первісного визнання, від зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції [53].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати», до якого відкривають субрахунки фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової, іншої.

Фінансові результати сільськогосподарської діяльності формуються на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Для того, щоб формувати фінансові результати за напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання; від реалізації; від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції та біологічних активів [63, С. 39]. У кінці облікового періоду здійснюються необхідні коригуючі записи і всі рахунки витрат та доходів закриваються на зведений рахунок фінансових результатів, після чого визначається фінансовий результат діяльності .

2.3 Облік фінансових результатів фермерського господарства та шляхи його вдосконалення

Прибуток є визначальним об'єктом та інструментом управління, в якому сконцентровано інтереси майже всіх суб'єктів економічної діяльності,

водночас він є джерелом фінансових ресурсів суб'єктів господарювання.

Визначений на рахунку 79 «Фінансові результати» чистий прибуток списують з дебету рахунку 79 «Фінансові результати» у кредит рахунку 441 «Прибуток нерозподілений», а збиток – за дебетом рахунку 442 «Непокріті збитки». Аналітичний облік на рахунку 44 здійснюється за напрямками використання нерозподіленого прибутку [53].

Розподіл прибутку передбачає формування відповідних фондів за напрямками визначеними законодавчо як обов'язкові та напрямками, передбаченими установчими документами підприємства [66, с. 995]. Для запобігання виникненню можливих конфліктів у господарстві, порядок розподілу його прибутків та збитків потрібно чітко обумовлювати в статуті.

Фермерське господарювання є видом підприємницької діяльності громадян у сфері сільськогосподарського виробництва, яка передбачає здійснення такої діяльності працею його членів (п. 1 ст. 1 Закону № 973-IV). У зв'язку з цим законодавство передбачає обов'язкову трудову участь кожного члена господарства у його діяльності.

Член фермерського господарства за своїм соціально-економічним статусом є працюючим власником. Тому його трудова діяльність у господарстві базується на членстві і регулюється не трудовим договором, а статутом господарства (п. 2 ст. 27 Закону № 973-IV).

Таким чином, члени фермерського господарства отримують не заробітну плату, а дохід від здійснення підприємницької діяльності (виконання трудової функції). Водночас такий дохід може виплачуватися залежно від внеску до статутного капіталу, а не від виконання трудової функції. Тоді виплата доходу є виплатою звичайних дивідендів.

Конкретний механізм оплати праці членів фермерського господарства визначається статутом фермерського господарства. Якщо ж у статуті такий порядок не визначено, механізм оплати потрібно встановити внутрішнім документом підприємства, наприклад, протоколом загальних зборів членів фермерського господарства.

При цьому розподілятися може лише чистий дохід (прибуток) - отримані доходи за мінусом витрат. Тобто це сума, яка в бухгалтерському обліку відображається за кредитом субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений».

Згідно зі статутом фермерського господарства отриманий дохід (прибуток) щомісяця підлягає розподілу:

35% – на виплату доходу членам господарства від виконання трудової функції;

25% – на виплату доходу членам господарства залежно від внеску до статутного капіталу (виплату дивідендів);

40% – на поповнення резервного капіталу.

Якщо, наприклад, у поточному місяці фермерське господарство отримало 10 тис. грн. прибутку (за кредитом субрахунку 441), то у цьому разі дохід розподіляється відповідно на 3,5 тис. грн., 2,5 тис. грн. та 4 тис. грн.

У бухгалтерському обліку такий розподіл відображається за дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» та кредитом субрахунків відповідно 672 «Розрахунки за іншими виплатами», 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами», 43 «Резервний капітал».

Однак з розподілених сум потрібно утримати всі податки та збори. Тобто членам господарства виплачується дохід за мінусом податків та зборів.

Згідно з Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвердженими наказом Мінагропрому України від 02.07.2001 № 189, одержаний господарством дохід визначається за видами діяльності та в цілому по господарству. Він зменшується на суму витрат за рахунок прибутку.

Визначений дохід розподіляється між членами господарства пропорційно трудовому внеску кожного з них і використовується для визначення заробітку, утримань і відрахувань на соціальні заходи згідно з чинним законодавством.

До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються інші доходи, у т.ч. від розподілу прибутку, що нараховуються фермерським господарством його членам, крім зазначених у ст. 165 ПКУ (п.п. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 ПКУ).

Доходи членів фермерських господарств, одержані від виконання трудової функції у цих господарствах за рахунок розподілу доходу (прибутку) таких господарств, повинні включатися до місячного (річного) оподатковуваного доходу цих платників податку та оподатковуватися з урахуванням п.п. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 ПКУ за ставкою визначеною п. 167.1 ст. 167 ПКУ 18 відсотків.

Крім того, особи, які відповідно до ПКУ мають статус податкових агентів, зобов'язані, зокрема подавати у строки, встановлені ПКУ для податкового кварталу, податковий розрахунок суми доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, а також суми утриманого з них податку до контролюючого органу за місцем свого розташування.

Такий розрахунок подається лише у разі нарахування сум зазначених доходів платнику податку податковим агентом протягом звітного періоду (п.п. «б» п. 176.2 ст. 176 ПКУ).

Згідно з Довідником ознак доходів, наведених у додатку до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4, доходи членів фермерських господарств, одержані від виконання трудової функції у цих господарствах за рахунок розподілу доходу (прибутку) таких господарств відображаються за «127» ознакою доходу.

Бухгалтерський облік операцій відобразимо в таблиці 2.5. Додатково зазначимо, що фермерське господарство є платником фіксованого сільськогосподарського податку.

Отже, фермерські господарства мають дотримуватися норм ПБО 30 та

інших нормативних документів з ведення бухгалтерського обліку, як і інші сільськогосподарські підприємства. Доцільно враховувати також Методичні рекомендації № 1315.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерський облік виплати доходу членам фермерського господарства

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1.	Розподілено отриманий дохід на: виплату доходу членам господарства від виконання трудової функції	443	672
2.	виплату дивідендів	443	671
3.	поповнення резервного капіталу	443	43
4.	Нараховано внесок до Пенсійного фонду України	672	651
5.	Утримано податок з доходів фізичних осіб	672	641/ПДФО
6.	Нараховано авансовий внесок з податку на прибуток	671	641/податок на прибуток
7.	Утримано податок з доходів фізичних осіб	671	641/ПДФО
8.	Виплачено членам господарства: дохід від виконання трудової функції	672	301
9.	дивіденди	671	301
10.	Перераховано внесок до Пенсійного фонду України	651	311
11.	Перераховано податок з доходів фізичних осіб	641/ПДФО	311
12.	Перераховано авансовий внесок з податку на прибуток	641/податок на прибуток	311

Джерело: складено автором самостійно.

Фермерське господарство «АГРО-ТРОЯ», як і в більшість фермерських господарств в Запорізькій області є дрібним та малочисельним, тому найбільш поширеною формою обліку повинна бути проста (без подвійного запису).

Основним регістром за такої форми обліку є Книга обліку доходів та витрат, в якій здійснюють реєстрацію первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання. Однак, даний документ, на нашу думку, потребує певного вдосконалення. Він надто

громіздкий, в якому без потреби деталізовані за видами доходи і витрати без врахування того, що фермерське господарство не має значної кількості номенклатури, тут із граф деталізованого доходу за видами типової форми можна залишати лише графу 5 «Виручка від реалізації» та графу 9 «Надзвичайні доходи», що дозволить забезпечити інформацією складання «Звіту про фінансові результати» (ф. № 2) в повному обсязі, не зменшуючи аналітичності цих документів.

У розділі II «Витрати за елементами» на наш погляд, недоцільно відводити чотири графи для обліку витрат, оскільки це все одно не відповідає вимогам П(С)БО 16 «Витрати», а відокремлення лише окремих із них не забезпечує поставленої мети щодо аналізу структури собівартості і різко ускладнює облік.

Вважаємо, тут достатньо однієї графи, в якій необхідно відобразити загальну суму витрат, а необхідну деталізацію в розрізі елементів можна забезпечити в листках-розшифровках.

Для ФГ «АГРО-ТРОЯ», яке відповідає статусу малого підприємства і веде бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, вважаємо недоцільним застосовувати всі синтетичні рахунки.

Зокрема, тут немає необхідності вести рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», оскільки сучасний фінансовий стан фермерського господарства такий, що вони не беруть участі в капіталі інших підприємств. З цих причин недоцільно застосовувати рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Фермерське господарство не здійснюють жодних витрат, які можна було б віднести до майбутніх періодів, а тому тут немає необхідності у застосуванні рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», бо навіть у тих випадках, коли фермерське господарство орендує основні засоби в інших підприємствах чи здійснює підписку на газети чи журнали, такі витрати

настільки мізерні, що їх зразу можна списати на витрати виробництва. З таких же міркувань недоцільно застосовувати рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», зважаючи на те, що у фермерському господарстві таких доходів, як правило немає.

Аналогічно немає потреби щодо ведення синтетичного рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

На синтетичному рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» передбачено вести облік довгострокових позик, довгострокових векселів виданих, довгострокові зобов'язання з облігацій та оренди. В умовах фермерського господарства з усіх зазначених операцій на практиці здійснюються лише ті, які пов'язані з кредитуванням господарства. В даний час фермери користуються лише короткотерміновими позиками, облік яких ведеться на рахунку 68 «Розрахунки з інших операцій». Таким чином, взагалі відпадає потреба у застосуванні згаданого синтетичного рахунка.

При потребі фермерське господарство може використовувати й інші рахунки. Разом з тим, облік витрат вони можуть вести лише із застосуванням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та рахунка 23 «Виробництво». В цьому випадку застосовується рахунок 85 «Інші витрати» для обліку витрат на фінансову діяльність господарства, а також витрат від надзвичайних подій, податку на прибуток. Це дозволяє фермеру скласти фінансову звітність та визначити собівартість продукції [7].

Запропоновані форми обліку для ФГ «АГРО-ТРОЯ» дозволяють вибрати найбільш оптимальний її варіант, що дає змогу фермеру отримувати економічну інформацію для оцінки результатів господарської діяльності та складання балансу.

Основним чинником, який впливає на організацію та трудомісткість обліку, є уніфікація облікових реєстрів. Зважаючи на ці обставини, фермерам необхідно скоротити число разових операцій з надходження

продукції (подорожні листки, талони) чи операцій за один день (реєстри надходження зерна чи іншої продукції з поля), і вести накопичення даних за весь період її збирання. Ведення «Щоденника надходження сільськогосподарської продукції» (ф. № 81) з дещо зміненою методикою записів у ньому знизить трудомісткість обліку при оприбуткуванні продукції, не знижуючи його цінності та аналітичності.

Будову форми звітності «Основні показники господарської і фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства» форма № 2 (ферм) слід удосконалити шляхом включення показників про якість землі, наявність оборотних засобів та витрат виробництва і розділу XI «Баланс надходжень і витрат коштів», що дасть можливість отримувати повну інформацію щодо ефективності виробництва продукції.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ, РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Загальна оцінка фінансових результатів підприємства

Аналіз фінансових результатів підприємства доцільно розпочати із загальної оцінки їх рівня та динаміки за ряд періодів, використовуючи інформацію, наведену у Балансі (ф. №1-м) та Звіті про фінансові результати (ф. №2-м) (Додаток А).

Тут доречно зазначити, що перевагою цієї форми звітності є спосіб представлення інформації у ній: поруч із показниками у графі 3 «За звітний період» передбачено заповнення графі 4 «За аналогічний період попереднього року», що є зручними для порівняльного аналізу. У ході аналізу виявляють абсолютні та відносні відхилення або темпи зміни показників (табл. 3.1).

Таблиця 3.1– Фінансові результати підприємства 2021-2022 рр., тис. грн.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Валовий прибуток (збиток) (р.2000- р.2050)	9545,7	7792,8	-1752,9	81,6
Інші операційні доходи (р.2120)	86,0	104,9	18,9	122,0
Інші доходи (р.2240)	214,0	80,1	-133,9	37,4
Собівартість реалізованої продукції (р.2050)	13126,7	12262,9	-863,8	93,4
Інші операційні витрати (р.2180)	641,5	508,2	-133,3	79,2
Інші витрати (2270)	221,0	380,7	159,7	172,3
Фінансовий результат до оподаткування (р.2290)	8983,2	7088,9	-1894,3	78,9
Чистий прибуток (збиток) (р.2350)	8983,2	7088,9	-1894,3	78,9

Джерело: складено автором самостійно.

З проведених у таблиці 3.1 розрахунків випливає, що:

а) підприємство одержало позитивне значення фінансових результатів за всіма критеріями оцінки, тобто прибутковою була основна діяльність загалом, позитивного значення набув чистий фінансовий результат (прибуток), що слід вважати позитивним;

б) за всіма ключовими показниками фінансових результатів підприємства у 2022 році відзначається зменшення. Так проти аналогічного показника попереднього року валовий прибуток зменшився на 1752,9 тис. грн., або на 18,4%. Фінансовий результат до оподаткування зменшився на 1894,3 тис. грн. або на 21,1%. Оскільки підприємство не сплачувало податку з прибутку, то чистий фінансовий результат (прибуток) співпадає з значенням фінансового результату до оподаткування. Така зміна показників говорить про негативну динаміку.

в) у 2022 році при зменшенні загального доходу на 1867,9 тис. грн. відбулося і зменшення витрат на 837,4 тис. грн.

Здійснимо так званий вертикальний аналіз, тобто проаналізуємо співвідношення між окремими показниками фінансових результатів. А саме, виявимо пропорції між валовим та фінансовим результатом до оподаткування (чистим прибутком).

Так, відсоток чистого прибутку до валового в 2022 році становить 91,0%, тоді як у попередньому році співвідношення становило 94,1%; відсоток доходу від реалізації в сумі загального доходу звітного року становить 99,1% , тоді як у попередньому році – 98,7%; частка собівартості реалізованої продукції у загальній сумі витрат у 2022 році становить 93,2%, тоді як у попередньому 2021 році – 93,4%. Враховуючи наведені високі показники, можна дійти висновку, що у досліджуваному підприємстві основна частка доходу пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення фермерського господарства. Продемонструємо динаміку показників фінансових результатів підприємства ФГ «АГРО-ТРОЯ» за період 2020-2022 рр.

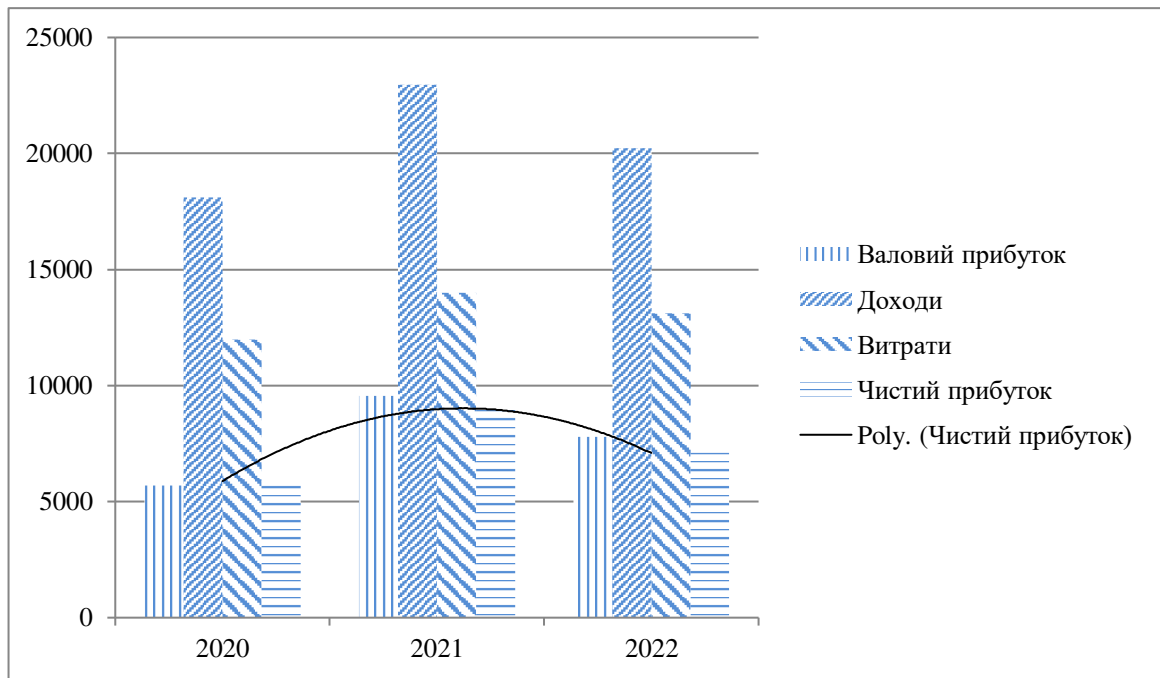


Рисунок 3.1 – Показники фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2020-2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

Проаналізуємо динаміку валового прибутку підприємства та показників, що його визначають (табл. 3.2).

Таблиця 3.2– Формування валового прибутку ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2021-2022 рр., тис. грн.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації продукції	22672,4	20055,7	-2616,7	88,5
Виробнича собівартість реалізованої продукції	13126,7	12262,9	-863,8	93,4
Валовий прибуток	9545,7	7792,8	-1752,9	81,6

Джерело: складено автором самостійно.

Як бачимо, на зростанні валового прибутку підприємства позитивним чином позначилося зниження виробничої собівартості реалізованої продукції

на 863,8 тис. грн. (на 6,6%), а негативним – зменшення доходу від реалізації продукції на 2616,7 тис. грн., або на 11,5%.

Проілюструємо динаміку показників доходу від реалізації продукції, виробничої собівартості продукції та валового прибутку (рис. 3.2).

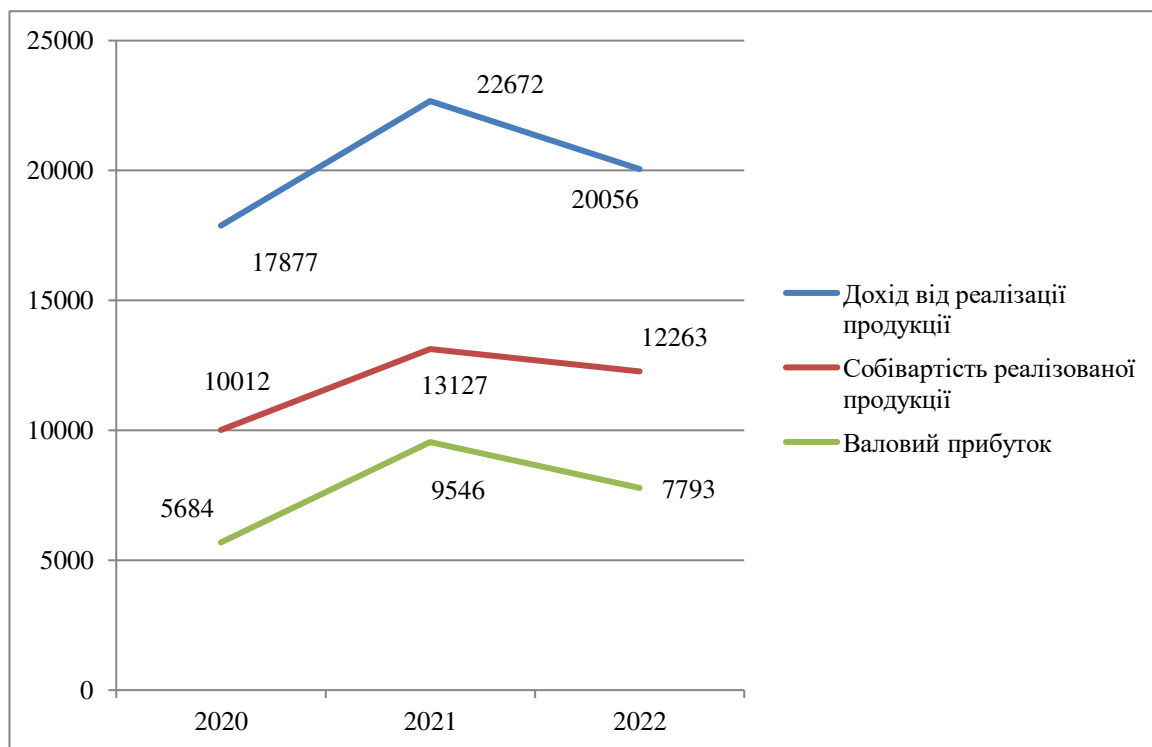


Рисунок 3.2 – Показники, що визначають валовий прибуток ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2020-2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

З огляду на зміст показників доходу від реалізації продукції та виробничої собівартості реалізованої продукції, факторами впливу на валовий прибуток підприємства є :

- зміна обсягу реалізованої (фактор масштабу) продукції;
- зміна структури і асортименту реалізованої продукції (структурний фактор);
- зміна виробничої собівартості продукції (фактор рівня витрат);
- зміна цін на реалізовану продукцію (фактор ціни) [57, С. 96].

Здійснимо відповідні розрахунки впливів факторів на валовий прибуток за даними таблиці 3.2.

Для розрахунку впливу зміни обсягу реалізованої продукції необхідно базову величину валового прибутку помножити на відхилення коефіцієнта зміни чистого доходу, розрахованого за собівартістю (формула 3.1).

$$\Delta Пв_{об} = Пв_о \times (K_2 - 1), \text{ де } K_2 = C_{вф} : C_{во}; \quad (3.1)$$

$$K_2 = 13126,7 : 22672,4 = 0,579;$$

$$\Delta Пв_{об} = 9545,7 \times (0,58 - 1) = -4009,19 \text{ (тис. грн.)}$$

Здійснимо розрахунок впливу асортиментно-структурних зрушень на величину відхилення валового прибутку за формулою 3.2:

$$\Delta Пв_{стр} = Пв_о \times (K_1 - K_2), \text{ де } K_1 = Ч_{дф} : Ч_{до}; \quad (3.2)$$

$$K_1 = 20055,7 : 22672,4 = 0,885;$$

$$\Delta Пв_{стр} = 9545,7 \times (0,885 - 0,579) = 2920,98 \text{ (тис. грн.)}$$

Для розрахунку зміни виробничої собівартості необхідно різницю між фактичним і базовим рівнем витрат на 1 грн. реалізованої продукції помножити на фактичний обсяг виручки від реалізації продукції (формула 3.3).

$$\Delta Пв_{св} = (C_{вф} : Ч_{дф} - C_{во} : Ч_{до}) \times Ч_{дф}; \quad (3.3)$$

$$\begin{aligned} \Delta Пв_{св} &= (12262,9 : 20055,7 - 13126,7 : 22672,4) \times 20055,7 = \\ &= (0,6114 - 0,5790) \times 20055,7 = 649,80 \text{ (тис. грн.)} \end{aligned}$$

Вплив зміни середньої ціни можна визначати через використання індексу гуртових цін, або сальдовим способом (формула 3.4) :

$$\Delta \text{Пв} = \Delta \text{Пв}_{\text{об}} + \Delta \text{Пв}_{\text{стр}} + \Delta \text{Пв}_{\text{Св}} + \Delta \text{Пв}_{\text{ц}}; \quad (3.4)$$

$$\Delta \text{Пв} = - 1752,9 - (-4009,19 + 2920,98 + 649,80) = -1314,49 \text{ (тис. грн.)}$$

Таким чином, з результатів проведених розрахунків випливає, що зниження фізичних обсягів реалізованої продукції призвело до зниження валового прибутку товариства на 4009,19 тис. грн., асортиментно-структурні зрушення у складі реалізованої продукції за рахунок зростання частки рентабельних її видів призвели до зростання валового прибутку на 2920,98 тис. грн., зниження собівартості одиниці продукції зумовило додаткове отримання валового прибутку в сумі 649,80 тис. грн., а зниження середніх цін на продукцію зумовило зниження валового прибутку на 1314,49 тис. грн.

Резервом зростання величини валового прибутку можна вважати: потенційні можливості підприємства щодо збільшення фізичних обсягів реалізації сільськогосподарської продукції на суму 4009,19 тис. грн. і у результаті підвищення гуртових цін на сільськогосподарську продукцію в сумі 1314,49 тис. грн. Загальна величина резерву зростання валового прибутку становить 5323,68 тис. грн. при умові усунення цих впливів.

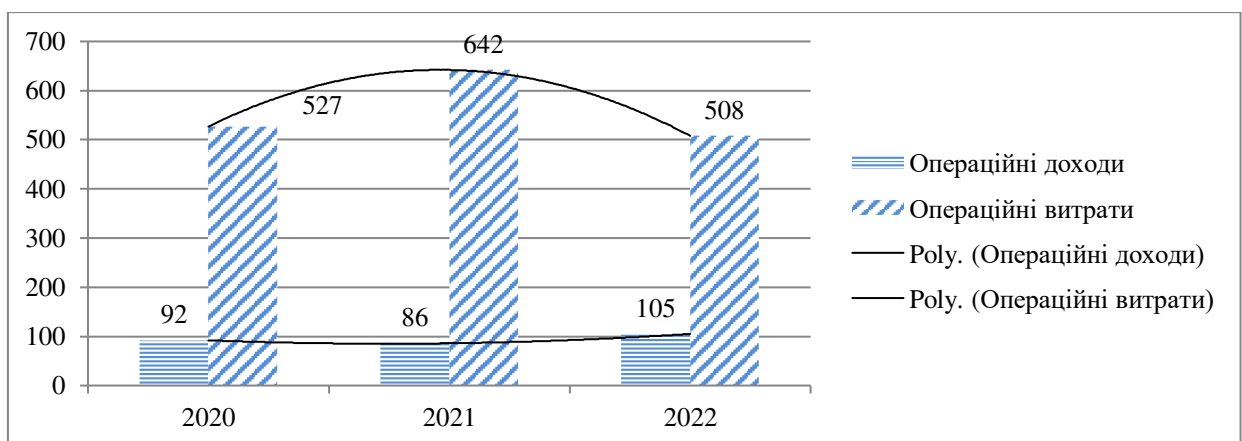


Рисунок 3.3 – Динаміка операційних доходів та витрат ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2020-2022 рр., тис. грн.

Джерело: складено автором самостійно.

Доречно також за даними Фінансової звітності малого підприємства («Звіт про фінансові результати») оцінити динаміку та структуру доходів і витрат від іншої операційної та неопераційної діяльності підприємства щоб з'ясувати чи існують резерви зростання фінансового результату.

Однак, у цьому звіті дане підприємство на розкриває змісту, складу напрямків витрачання Інших операційних витрат (508,2 тис. грн.), які показані за рядком 2180 поруч із загальною сумою інших операційних витрат без детального розкриття. Розглянемо динаміку операційних доходів та витрат підприємства на протязі 2020-2022 років (рис.3.3).

У 2022 році до порівняння з 2021 роком вартість інших операційних витрат господарства зменшилась на 21%, а з 2020 роком – на 3,6%. Вартість інших операційних доходів у 2022 році зросла на 22,1% у порівнянні з 2021 роком та на 14,1% проти показника 2020 року.

Таблиця 3.3 – Структура собівартості за видами продукції (товарів, робіт, послуг) сільського господарства у 2022 році, тис. грн.

Назва виду продукції	Виробнича собівартість виробленої продукції	у тому числі		
		прямі матеріальні витрати	прямі витрати на оплату праці	інші прямі витрати та загальновиробничі витрати
1	2	3	4	5
Продукція рослинництва	11490,3	8307,5	723,9	2458,9
у % до витрат	100	72,7	6,3	21,0
у % до виробничої собівартості загалом	93,7	93,4	84,3	97,9
Послуги в сільському господарстві	772,6	586,4	134,4	51,8
у % до витрат	100	75,9	17,4	6,7
у % до виробничої собівартості загалом	6,3	6,6	15,7	2,1
Загалом	12262,9	8893,9	858,3	2510,7
у % до виробничої собівартості загалом	100	72,5	7,0	20,5

Джерело: складено автором самостійно.

Доречно також дослідити структуру собівартості за видами продукції сільського господарства у таблиці 3.3., з якої випливає, що у загальній виробничій собівартості виробленої продукції 72,5 % становлять прямі матеріальні витрати; 7,0 % становлять прямі витрати на оплату праці, а 20,5% – інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. У виробничій собівартості рослинництва прямі матеріальні витрати становлять 72,7%, прямі витрати на оплату праці – 6,3%, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати складають 21,0%. Що стосується надання послуг у сільському господарстві, то прямі матеріальні витрати у ній становлять 75,9%, прямі витрати на оплату праці – 17,4%, а інші прямі витрати та загальновиробничі витрати складають 6,7%. Отже, оскільки галузь рослинництва є ресурсозатратною, то основним напрямком зниження витрат, а отже і зростання показників фінансових результатів слід визнати прямі матеріальні витрати, де і криються, як правило, приховані резерви. Структуру прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції рослинництва дослідимо у діаграмі на рисунку 3.4

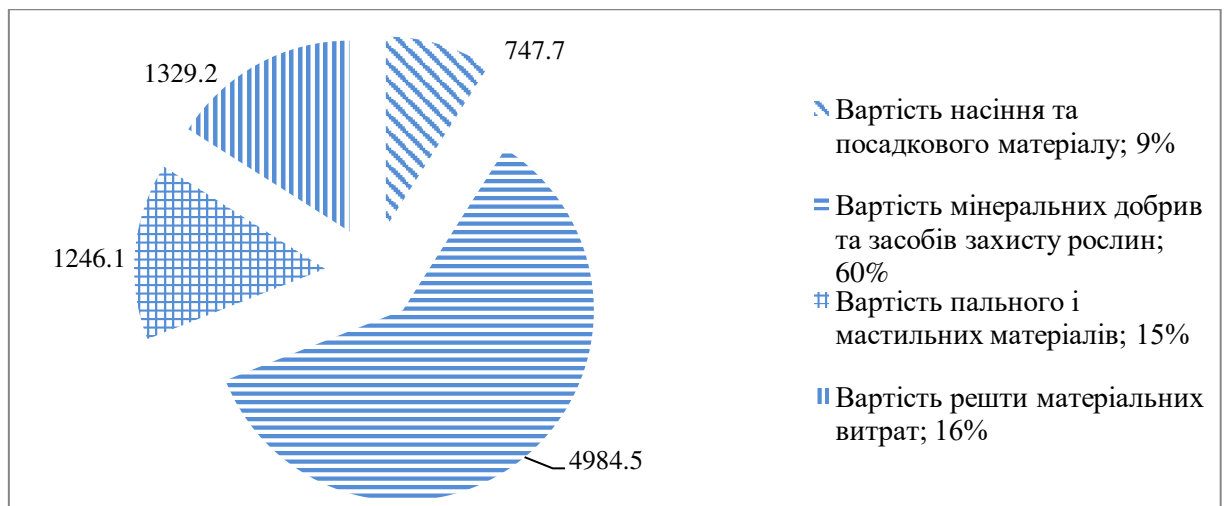


Рисунок 3.4 – Структура прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості виробленої продукції рослинництва у 2022 році у ФГ «АГРО-ТРОЯ»

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно на рисунку 3.4, найбільшу питому вагу у прямих матеріальних витратах собівартості виробленої продукції рослинництва підприємства становить вартість мінеральних добрив 4984,5 тис. грн. або 60%, вартість насіння і посадкового матеріалу становить 747,7 тис. грн., або 9%, вартість пального і мастильних матеріалів 1246,1 тис. грн., або 15%, а вартість решти матеріальних витрат складає 1329,2 тис. грн., або 16%.

Слід зазначити, що у господарстві, дотримуються філософії, що «землю не обдуриш», а тому секрет успіху вбачають у виконанні трьох умов: якісному посівному матеріалі, дотриманні агротехнології та правильному виборі попередників культур. Тому посівному матеріалі намагаються не економити. Перевагу надають імпортному, який хоч і дорожчий, але характеризується хорошою схожістю та високою урожайністю, а також є більш економним з позицій витрачання на одиницю площі. Те ж саме стосується і мінеральних добрив та протруювачів, без яких сьогодні не обійтись. Структуру прямих матеріальних витрат у собівартості послуг в сільському господарстві у 2022 році продемонструємо на рисунку 3.5.

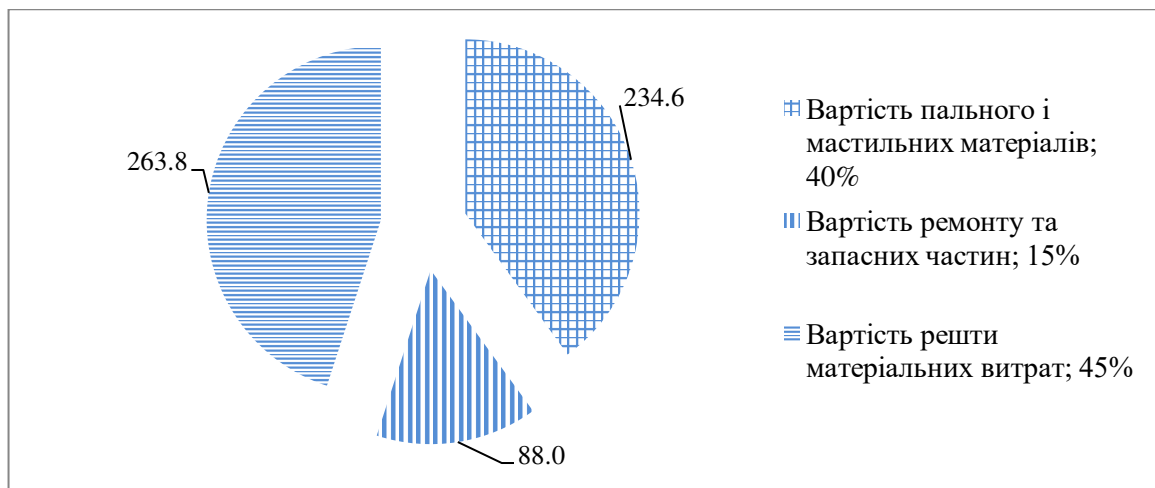


Рисунок 3.5 – Структура прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості надання послуг у сільському господарстві у 2022 році у ФГ «АГРО-ТРОЯ»

Джерело: складено автором самостійно.

Як видно з рисунку 3.5, 15% відсотків від прямих матеріальних витрат у виробничій собівартості надання послуг у сільському господарстві становить вартість ремонту та запасних частин, 40% – вартість палива і мастильних матеріалів, 45% – вартість інших прямих матеріальних витрат.

Звісно, на паливі та мастильних матеріалах економити важко, враховуючи, що на підприємстві використовується нова техніка, яка використовує паливо досить економно. Зекономити на вартості ремонту та запасних частинах можливо лише при відповідальному використанні техніки, та проведенні своєчасного технічного огляду.

3. 2 Аналіз показників і факторів рентабельності та розподілу прибутку

Як вже зазначалося, показники рентабельності показують відносну міру прибутковості діяльності. За даними фінансової звітності (форми № 1-м, 2-м) підприємства за 2 роки розрахуємо та здійснимо оцінку в динаміці ряду показників рентабельності (активів; загальної (економічної) рентабельності; фінансової рентабельності (власного капіталу); рентабельності реалізації; операційної діяльності) підприємства у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Розрахунок та аналіз показників рентабельності діяльності підприємства за 2021-2022 рр.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	22672,4	20055,7	-2616,7	88,5
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	9545,7	7792,8	-1752,9	81,6
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	9283,2	7273,9	-2009,3	78,4
Прибуток до оподаткування, тис. грн.	8983,2	7088,9	-1894,3	78,9
Чистий прибуток, тис. грн.	8983,2	7008,9	-1864,3	78,9

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	26057,2	47510,9	21453,7	182,3
Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн.	24518,9	38618,3	14099,4	157,5
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	8087,2	18040,8	9953,6	223,1
Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	15376,2	22470,1	7093,9	146,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	13126,7	12262,9	-863,8	93,4
Витрати операційної діяльності, тис. грн.	13989,2	13151,8	-837,4	94,0
Рентабельність активів, %	34,5	14,9	-19,6	43,2
Загальна (економічна) рентабельність, %	38,3	17,5	-20,8	45,7
Фінансова рентабельність, %	36,6	18,4	-18,2	50,3
Рентабельність реалізації, %	42,1	38,9	-3,2	92,4
Рентабельність операційної діяльності, %	70,7	59,3	-11,4	83,9

Джерело: складено автором самостійно.

Як впливає з проведених у таблиці 3.4 розрахунків, за аналізований період зменшилися всі показники рентабельності діяльності підприємства. Зокрема: рентабельність активів в абсолютному виразі зменшилась на 19,6 тис грн., а у відносному – на 57,2%; загальна (економічна) рентабельність зменшилась на 54,3%; рентабельність реалізації зменшилась на 7,6%, рентабельність операційної діяльності зменшилася на 16,1% у відносному значенні. Така динаміка показників є негативною, а тому заслуговує негативною оцінки. Серед досліджуваних показників найбільшою мірою зменшився показник рентабельності активів, який характеризує рівень прибутковості. Оскільки коефіцієнт рентабельності власного капіталу (РКВ) визначається як результат ділення чистого прибутку (П) до середньорічної вартості власного капіталу товариства (ВК), то він є результатом співвідношення величин у чисельнику і знаменнику дробу при його розрахунку (формула 3.5).

$$РКВ = \frac{П}{ВК} \quad (3.5)$$

Факторами першого порядку є показник чистого прибутку (зв'язок прямий) та середньорічна вартість власного капіталу (зв'язок обернений). При факторному аналізі використовують прийоми елімінування, зокрема прийомом ланцюгових підстановок (скоригованих показників). Вплив зміни прибутку визначають як різницю між базовою рентабельністю, скоригованою на фактичний прибуток, та її базовим значенням; а вплив зміни вартості інвестованого власного капіталу як різницю між фактичною величиною рентабельності та її скоригованим значенням (формула 3.6 та 3.7).

$$\Delta \text{РВК}_{\Pi} = \text{РВК}^1 - \text{РВК}_0 ; \quad (3.6)$$

$$\Delta \text{РВК}_{\Pi} = (7088,9/24518,9) \times 100 + 36,6 = 65,51 (\%);$$

$$\Delta \text{РВК}_{\text{ВК}} = \text{РВК}_1 - \text{РВК}^1 ; \quad (3.7)$$

$$\Delta \text{РВК}_{\text{ВК}} = 18,4 - (7088,9/24518,9) \times 100 - 36,6 = -47,11 (\%);$$

$$\text{Перевірка розв'язку: разом вплив становить: } 65,51 - 47,11 = 18,4 (\%).$$

У результаті факторного аналізу нами виявлено, що при зменшенні чистого прибутку на 1864,3 тис. грн, рентабельність власного капіталу зросла на 65,51%, а внаслідок збільшення середньорічної вартості власного капіталу на 14099,4 тис. грн, показник рентабельності власного капіталу знизився на 47,11%. Оскільки і чисельник зріс, а знаменник дробу зменшився, темп тому результативний показник зменшився.

З метою ефективного управління власністю засновників, темп зміни сукупних активів повинен перевищувати темп зміни власного капіталу, що повинно виявлятися постійним зростанням валюти балансу, здебільшого за рахунок зростання присутності сторонніх джерел у формуванні майна та боргових прав підприємства.

Тобто з точки зору інтересів власника (засновника) «золоте правило

економіки», сформульоване як (формула 3.8):

$$ТЧП > ТЧД > ТА(СК) \geq 100\% \quad (3.8)$$

набуває доповнення виду (формула 3.9):

$$ТЧП > ТЧД > ТА(СК) > ТВК \geq 100\% \quad (3.9)$$

У нашому випадку ця тотожність не є вірною. Таке співвідношення динаміки визначальних фінансових індикаторів зумовлене дією та ефектом фінансового важеля. Що стосується міркувань щодо динаміки власного капіталу господарства, то його зміна залежить від нерозподіленого прибутку, у зростанні якого зацікавлений кожен власник, оскільки це означає його реінвестування (тезаврацію), що сприяє подальшому зростанню масштабів відтворення діяльності та ринкової вартості підприємства. За даними Балансу господарства спостерігаємо, що у 2022 році зміна підсумку розділу відбулася виключно за рахунок приросту за статтею

Таблиця 3.5 - Рентабельність операційної діяльності ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2021-2022 рр.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн	9283,2	7273,9	-2009,3	78,4
Виробнича собівартість реалізованої продукції, тис. грн	13126,7	12262,9	-863,8	93,4
Адміністративні витрати, тис. грн	143,4	257,9	114,5	179,8
Інші операційні витрати, тис. грн.	719,1	631,0	-88,1	87,7
Разом операційних витрат, тис. грн.	13989,2	13151,8	-837,4	94,0
Рентабельність операційної діяльності за показником операційних витрат, %	70,7	59,3	-11,4	83,9

Джерело: складено автором самостійно.

Нерозподілений прибуток (р. 1420) на суму 14099,4 тис. грн., або на 157,5 % відносно залишку за цією статтею на початок року, який становив 24518,9 тис. грн.

Важливим показником рентабельності є рентабельність операційної діяльності. Здійснимо її аналіз у таблиці 3.5.

З таблиці 3.5 випливає, що рентабельність операційної діяльності за показником повних операційних витрат у 2022 р. зменшилася проти рівня 2021 р. в абсолютному вираженні зросла на 11,4%, а у відносному – на 16,1%, що слід розцінити як негативну зміну. У той час, як загальна сума операційних витрат зменшилась на 837,4 тис. грн., або на 6,0%, прибуток від операційної діяльності зменшився на 2009,3 тис. грн., або на 21,6%.

Тобто темп зміни чисельника дроби у коефіцієнті рентабельності значно випереджав темп зміни знаменника.

Проілюструємо на рисунку 3.6 динаміку складових операційних витрат на виробництво реалізованої продукції.

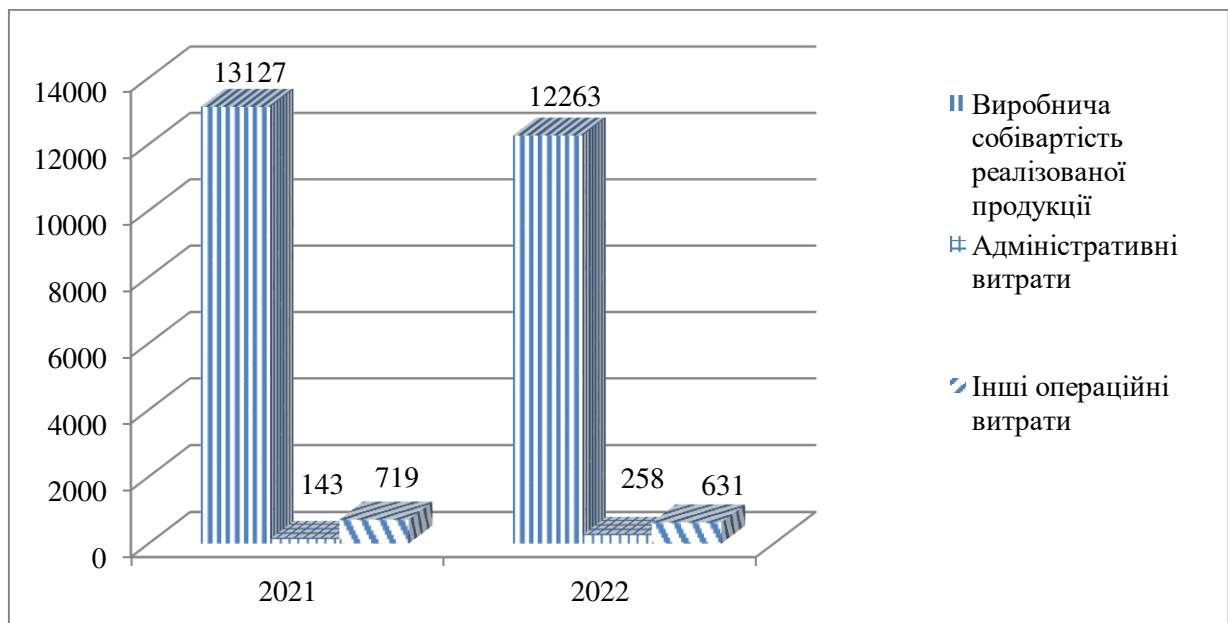


Рисунок 3.6 – Витрати операційної діяльності ФГ «АГРО-ТРОЯ» У 2021-2022 рр.

Джерело: складено автором самостійно.

У складі операційних витрат чільне місце належить виробничій собівартості реалізованої продукції, яка зменшилась у 2022 р. на 863,8 тис. грн., або на 6,6%, адміністративні витрати зросли на 114,5 тис. грн., або на 79,8%, а інші операційні витрати зменшилися на 88,1 тис. грн., або на 12,3%.

За результатами роботи протягом року в розпорядженні підприємства залишається його кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток.

Певна його частина повинна бути спрямована на виплату дивідендів членам фермерського господарства, інша скеровується на формування резервного капіталу, а решта приєднується до власного капіталу у формі нерозподіленого прибутку. При аналізі вивчають обсяги окремих складових, їх частку та співвідношення між ними, тобто вивчають відносні показники структури та координації.

Оскільки аналізоване підприємства ФГ «АГРО-ТРОЯ» не розподіляло прибутку, а всю його суму скеровувало до власного капіталу, то здійснення такого аналізу є неможливим, тому загальні положення методики аналізу розподілу прибутку подаємо як концептуальні моменти.

Для аналізу розподілу прибутку використовують такі коефіцієнти:

- коефіцієнт оподаткування прибутку, як відношення суми податку на прибуток до величини прибутку до оподаткування;
- коефіцієнт чистого прибутку як відношення чистого прибутку до прибутку до оподаткування;
- коефіцієнт співвідношення між сумою податків та інших обов'язкових платежів, виплачених за рахунок прибутку, до величини чистого прибутку.

Для оцінки пропорцій між спожитою власниками та капіталізованою частиною чистого прибутку:

- коефіцієнт дивідендних виплат, як відношення суми виплачених дивідендів власникам до величини чистого прибутку;
- коефіцієнт капіталізації, як відношення капіталізованої частини прибутку до величини чистого прибутку;

– коефіцієнт співвідношення між величиною виплачених дивідендів та капіталізованою частиною прибутку.

Для оцінки капіталізованої частини прибутку використовують:

– коефіцієнт резервування прибутку як відношення відрахувань до резервного капіталу до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку;

– коефіцієнт інвестування прибутку як відношення величини прибутку, що інвестується на приріст активів підприємства до величини капіталізованого прибутку або загальної величини чистого прибутку;

– коефіцієнт співвідношення між резервованою та інвестованою частиною капіталізованого прибутку.

Крім того, аналізують показники чистого прибутку, що припадає на власний капітал підприємства, а також на величину пайового капіталу, співвідношення між сумою виплачених дивідендів та величиною зареєстрованого (пайового капіталу). Ці показники порівнюються з аналогічними в динаміці та виявляються основні тенденції їх зміни.

Власний капітал підприємства зріс у 2022 р. на 14099,4 тис. грн., або на 57,5%. При цьому нерозподілений прибуток господарства за аналізований період також зріс на 7088,9 тис. грн., але на 29,0%. Вартість додаткового і резервного капіталу протягом періоду не змінювалася. Тобто весь приріст власного капіталу відбувся за рахунок нерозподіленого прибутку та зареєстрованого (пайового) капіталу.

На кінець 2022 року нерозподілений прибуток покривав суму зареєстрованого капіталу у 5,5 разів.

Політика розподілу прибутку зумовлена специфікою завдань, які ставляться перед кожним конкретним підприємством, відмінністю внутрішніх та зовнішніх умов їхньої господарської діяльності.

Ідеальна модель розподілу прибутку, яка б мала універсальний характер, відсутня.

В основу механізму розподілу прибутку повинен бути покладений

аналіз внутрішніх (менталітет власників, стадія життєвого циклу підприємства, рентабельність діяльності, інвестиційні можливості реалізації високорентабельних проектів) і зовнішніх (інституційні обмеження, податкова система, динаміка норми прибутку на інвестований капітал, наявність альтернативних зовнішніх джерел фінансування, темпи інфляції, кон'юнктура ринку продукції підприємства) факторів впливу.

3.3 Аналітичне забезпечення управління прибутковістю підприємства

В умовах ринку основною метою підприємства є одержання максимального прибутку, величину якого керівництво повинно аналітично обґрунтувати, а в період загострення конкуренції визначити свій граничний обсяг продажу, який хоч і не дозволить одержати прибуток, але гарантуватиме відшкодування пов'язаних з випуском і збутом витрат.

Дослідження взаємозв'язку обсягу продажу, витрат, ціни та прибутку називають аналізом беззбитковості (маржинальний аналізом), який дозволяє виділити роль окремих факторів у формуванні прибутку підприємства [58].

При аналізі беззбитковості додержуються таких обмежень і умов:

- обсяг виробництва дорівнює обсягу продажу (попит еластичний);
- витрати виробництва є функцією обсягу виробництва (реалізації);
- постійні витрати є стабільними для будь-якого обсягу виробництва;
- ціна реалізації є фіксованою (обсяг продажу є функцією кількості товару і його ціни);
- асортимент незмінний і зіставний.

Аналітичне представлення основної факторної моделі має вигляд (формула 3.10):

$$Q=VC+FC+GI; \quad (3.10)$$

де: Q – обсяг продажу у вартісному виразі ($q \times p$);

VC – змінні витрати;

FC – умовно-постійні витрати;

GI – прибуток.

У критичній точці $GI = 0$, тому для розрахунку беззбиткового обсягу основна формула набуває виду (формула 3.11):

$$q_{кр} = FC : (p - v); \quad (3.11)$$

де: $q_{кр}$ – критичний обсяг продажу продукції в натуральному вираженні (поріг рентабельності, мертва точка);

p – ціна одиниці продукції;

v – питомі змінні витрати.

$(p - v)$ – питомий маржинальний дохід.

Для розрахунку обсягу продажу, що забезпечує певний очікуваний прибуток GI (формула 3.12):

$$Q_{GI} = (FC + GI) : (p - v); \quad (3.12)$$

Розраховують також зону безпеки або запас міцності підприємства:

В абсолютному вираженні: $Q_i - Q_{кр}$ (формула 3.13):

$$Y \% : ((Q_i - Q_{кр}) : Q_i) \times 100\%; \quad (3.13)$$

Зона безпеки (запас міцності показує, який процент зниження виручки може витримати підприємство без серйозної загрози для свого фінансового стану (залишитись в зоні беззбитковості).

Зниження зони безпеки означає зниження платіжної здатності підприємства та підвищення імовірності банкрутства [58].

Аналітичні можливості, зумовлені концепцією беззбитковості, наведено на рисунку 3.7.



Рисунок 3.7 – Аналітичні можливості, зумовлені концепцією беззбитковості

Джерело: складено автором самостійно.

Маржинальний дохід є основною категорією маржинального аналізу і визначається як різниця між доходом від реалізації та змінними витратами. Можна відзначити, що чим вищий рівень маржинального доходу, тим швидше будуть відшкодовуватись постійні витрати, і підприємство буде отримувати прибуток у достатньому обсязі. Для менеджера є досить

важливим фактом визначення питомого маржинального доходу для кожного конкретного виду продукції. Маржа покриття на одиницю продукції показує вклад кожної додатково виробленої одиниці в сукупному маржинальному доході, котрий і є джерелом покриття постійних витрат і генерування прибутку.

Розмежування постійних і змінних витрат дозволяє використовувати механізм управління прибутком від операційної діяльності, відомий в економічній літературі як «операційний важіль». Дія цього механізму ґрунтується на тому, що між операційним прибутком підприємства і обсягом реалізації продукції відсутня прямо пропорційна залежність: при зростанні обсягу реалізації, прибуток зростає вищими темпами. Характер такого співвідношення обумовлений складом операційних витрат, а саме присутністю у їх складі постійних витрат.

Іншими словами, постійні витрати самим фактом свого існування викликають непропорційно більш високу зміну суми прибутку від основної (операційної) діяльності при будь-якій зміні обсягу реалізації.

Як свідчить практика, рівень такої чутливості прибутку до зміни обсягу реалізації визначається часткою постійних витрат у загальній сумі операційних витрат. Ця частка отримала назву коефіцієнта операційного важеля.

Розрахуємо основні показники беззбитковості і операційного важеля за показниками досліджуваного підприємства у таблиці 3.6.

Як видно із розрахунків таблиці 3.6, аналізоване підприємство отримує позитивний ефект операційного важеля. При зменшенні обсягу реалізації на 1% операційний прибуток зменшується на 6,8% за умови, що частка постійних витрат у складі операційних (коефіцієнт операційного важеля) складає 6,8%.

Зменшення обсягу реалізації складає 11,5%, а зменшення операційного прибутку становить 78,4%, перевіряємо $(-6,82 \times (-11,5)) = 78,4(\%)$.

За аналізований період зменшилась зона безпеки підприємства. Якщо у

2021 році без ризику отримання збитку підприємство могло скоротити обсяги реалізації на 91,0%, то у 2022 р. – на 88,6%.

Причиною цього стало зростання обсягу постійних витрат на 26,4 тис. грн., або на 3,1%, та їх частки в операційних витратах та зростання загальної суми операційних витрат на 6%.

Таблиця 3.6 – Вихідні показники та розрахунок беззбитковості та операційного важеля, тис. грн.

Показники	2021	2022	Динаміка	
			абсолютна, +/-	відносна, %
1	2	3	4	5
Змінні витрати	13126,7	12262,9	-863,8	-6,6
Постійні витрати	862,5	888,9	26,4	3,1
Загальна сума операційних витрат (ряд.1 + ряд.2)	13989,2	13151,8	-837,4	-6,0
Прибуток від операційної діяльності	9283,2	7273,9	-2009,3	78,4
Дохід (виручка) від реалізації	22672,4	20055,7	-2616,7	-11,5
Коефіцієнт операційного важеля (ряд.2 : ряд.3)	0,062	0,068	0,006	9,7
Ефект операційного важеля (ряд.4.гр.4 : ряд.5гр.4)	-	-6,82	-	-
Маржинальний дохід (ряд.5 – ряд.1)	9545,7	7792,8	-1752,9	-18,4
Питома вага маржинального доходу у чистому доході, % (ряд.8: ряд.5)	42,1	38,9	-3,2	-7,6
Обсяг реалізації, що забезпечує беззбиткову діяльність (ряд.2: ряд.9)	2048,7	2285,1	236,4	11,5
Зона безпеки, % (ряд.5 – ряд.10) : ряд.5	91,0	88,6	-2,4	-2,6

Джерело: складено автором самостійно.

На основі проведеного за даними фінансової звітності ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2021-2022 рр. аналізу фінансових результатів, нами з'ясовано, що:

– за аналізований період підприємство виявилось прибутковим, але більшість показників його фінансових результатів погіршилися, зокрема: валовий прибуток зменшився на 1752,9 тис. грн., або на 18,4%; фінансовий результат від операційної діяльності зменшився на 2009,3 тис. грн, або на

21,6 %; фінансовий результат до оподаткування зменшився (він же – чистий прибуток, оскільки підприємство не сплачувало податку на прибуток) на 1894,3 тис. грн. , або на 21,1 %;

– дохід від реалізації продукції зменшився на 2616,7 тис. грн., або на 11,5%, проте собівартість реалізованої продукції теж зменшилася 863,8 тис. грн, або 6,6%;

– підприємство отримує свої прибутки виключно від операційної, у тому числі та основної операційної діяльності, можна стверджувати, про певну його надійність і якість його фінансових результатів;

– зменшилися значення усіх показників рентабельності діяльності підприємства, зокрема: рентабельність активів зменшилася на 57,2%; загальна (економічна) рентабельність зменшилася на 54,3%; рентабельність реалізації зменшилася на 7,6%;

– одержаний товариством у 2021 р. чистий прибуток не підлягав розподілу, а в повному обсязі був тезаврований у власний капітал, що зумовило його приріст на суму 7088,9 тис. грн., або на 28,9%;

– за аналізований період зона безпеки підприємства зменшилася на 2,6%.

Вважаємо, що використання аналізу результатів оцінки якості прибутку, перш за все, цікаве зовнішнім користувачам інформації (кредиторам, інвесторам, діловими партнерами), оскільки результати даного аналізу сприяють зниженню фінансового ризику та об'єктивному прогнозуванню платоспроможності підприємства.

Отже, на підставі вищевикладеного, можна запропонувати наступну програму робіт із проведення аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ» (таблиця 3.7).

Аналіз фінансових результатів сільськогосподарських підприємств відіграє важливу роль у діяльності та розвитку підприємства.

Завдяки даному аналізу можна оцінити склад, структуру фінансових результатів, дію факторів, що впливають на величину фінансових

результатів, провести аналіз рентабельності. Саме завдяки цьому можна приймати обґрунтовані та ефективні рішення в системі управління фінансовими результатами. Основними пропозиціями щодо вдосконалення механізму формування фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ» можуть бути: збільшення обсягів реалізації продукції; скорочення витрат на виробництво і реалізацію продукції; зниження позареалізаційних витрат та збитків; удосконалення структури продукції.

Таблиця 3.7 – Програма робіт з проведення аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ»

Зміст роботи	Періодичність	Виконавець	Представлення результатів	Суб'єкт використання результатів аналізу
1	2	3	4	5
Аналіз динаміки доходів, витрат, фінансових результатів, їх структури	Щомісяця	Бухгалтер, аналітик	Звіт про структуру та динаміку доходів, витрат та фінансових результатів	Керівник підприємства
Факторний аналіз формування фінансових результатів	Щорічно	Головний бухгалтер, аналітик	Звіт про вплив факторів на формування фінансових результатів	Керівник підприємства
Аналіз рентабельності	Щорічно	Бухгалтер, аналітик	Звіт про рентабельність продукції та діяльності підприємства	Керівник підприємства
Аналіз якості прибутку	Щорічно	Головний бухгалтер, аналітик	Звіт про якість прибутку	Керівник підприємства
Аналіз розподілу прибутку	Щорічно	Головний бухгалтер, аналітик	Звіт про розподіл прибутку (непокритий збиток)	Керівник підприємства

Джерело: складено автором самостійно.

На підставі проведеного дослідження можна запропонувати наступні заходи та напрями вдосконалення аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-

ТРОЯ»: систематично здійснювати аналіз та контроль за формуванням доходів, витрат та фінансових результатів підприємства; проводити факторний аналіз фінансових результатів та аналіз рентабельності; відображати узагальнення та оформлення результатів аналізу у вигляді відповідних документів (висновків, доповідних записок, довідок), що надаються зацікавленим особам; проводити аналіз з використанням різних комп'ютерних програм (програма, що побудована на платформі BAS Агро. Бухгалтерія).

Дотримання вищезазначених заходів позитивно вплине на методику аналізу фінансових результатів та сприятиме ефективним управлінським рішенням у сфері управління фінансовими результатами фермерського господарства.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах аграрний сектор є базовою складовою національної економіки і відіграє провідну роль у забезпеченні сталого соціально-економічного розвитку України. Рівень ефективності діяльності аграрних підприємств визначальним чином характеризують фінансові результати.

Під фінансовими результатами розуміють величину прибутку або збитку. Фінансовий результат визначають за кожним видом діяльності шляхом співставлення доходів і витрат. У загальному випадку прибуток – це перевищення доходів від діяльності над витратами з нею пов'язаними. У протилежному випадку – має місце збиток.

Прибуток є одним із найважливіших комплексних якісних показників ефективності діяльності підприємства, який у вартісній формі відображає кінцевий підсумок всіх сторін роботи: виробництва та реалізації продукції, використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, наявних в його розпорядженні. Від його величини залежить стабільність фінансового стану підприємства, виконання зобов'язань перед бюджетом, кредиторами.

На формування доходів і витрат як основних складових фінансових результатів в сільському господарстві впливає низка організаційно-економічних особливостей.

Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» виділено три складові доходу від сільськогосподарської діяльності: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень. Відповідно ці види доходів формують на сільськогосподарських підприємствах аналогічні групи фінансових результатів.

Для обліку фінансових результатів використовують рахунки 79

«Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Для формування фінансових результатів на субрахунку 791 за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки – за видами продукції і біологічних активів. Рахунок 79 «Фінансові результати» є номінальним і на кінець звітного періоду закривається (сальдо відсутнє), а рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є пасивним і його сальдо відображається в балансі (Додаток Б).

Отримані підприємством фінансові результати підлягають розподілу. Деяка частина прибутку використовується на виплату дивідендів власникам, формування резервного капіталу, а інша є джерелом розширеного відтворення діяльності. Розподіл прибутку повинен з одного боку сприяти росту ефективності діяльності, а також відповідати інтересам власників.

Інформацію про формування фінансових результатів підприємства відображають у Звіті про фінансові результати, який надає користувачам повну, правдиву та неупереджену інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності за звітний період.

Оскільки управління прибутковістю (беззбитковістю) діяльності є першочерговим завданням фінансового менеджменту, тому аналізу абсолютних і відносних показників фінансових результатів та факторам їх формування приділяють значну увагу.

На основі проведеного за даними фінансової звітності ФГ «АГРО-ТРОЯ» у 2021-2022 рр. аналізу фінансових результатів, нами з'ясовано, що:

– за аналізований період підприємство виявилось прибутковим, але більшість показників його фінансових результатів погіршилися, зокрема: валовий прибуток зменшився на 1752,9 тис. грн., або на 18,4%; фінансовий результат від операційної діяльності зменшився на 2009,3 тис. грн, або на 21,6 %; фінансовий результат до оподаткування зменшився (він же – чистий прибуток, оскільки підприємство не сплачувало податку на прибуток) на

1894,3 тис. грн. , або на 21,1 %;

– дохід від реалізації продукції зменшився на 2616,7 тис. грн., або на 11,5%, проте собівартість реалізованої продукції теж зменшилася 863,8 тис. грн, або 6,6%;

– підприємство отримує свої прибутки виключно від операційної, у тому числі та основної операційної діяльності, можна стверджувати, про певну його надійність і якість його фінансових результатів;

– зменшилися значення усіх показників рентабельності діяльності підприємства, зокрема: рентабельність активів зменшилася на 57,2%; загальна (економічна) рентабельність зменшилася на 54,3%; рентабельність реалізації зменшилася на 7,6%;

– одержаний товариством у 2021 р. чистий прибуток не підлягав розподілу, а в повному обсязі був тезаврований у власний капітал, що зумовило його приріст на суму 7088,9 тис. грн., або на 28,9%;

– за аналізований період зона безпеки підприємства зменшилася на 2,6%.

Така динаміка показників фінансових результатів заслуговує негативної оцінки.

Для удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ:

– запропоновано використовувати форму обліку Книга обліку доходів та витрат, в якій здійснюють реєстрацію первинних документів за видами доходів та витрат з метою визначення результатів господарювання з певними вдосконаленнями: із граф деталізованого доходу за видами типової форми можна залишати лише графу 5 «Виручка від реалізації» та графу 9 «Надзвичайні доходи», що дозволить забезпечити інформацією складання «Звіту про фінансові результати» (ф. № 2) в повному обсязі, не зменшуючи аналітичності цих документів; у розділі II «Витрати за елементами» на наш погляд, достатньо однієї графи, в якій необхідно відобразити загальну суму витрат, а необхідну деталізацію в розрізі елементів можна забезпечити в

листках-розшифровках;

– запропоновано не застосовувати всі синтетичні рахунки:

1) зокрема, тут немає необхідності вести рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», оскільки сучасний фінансовий стан фермерського господарства такий, що вони не беруть участі в капіталі інших підприємств; з цих причин недоцільно застосовувати рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції»;

2) фермерське господарство не здійснюють жодних витрат, які можна було б віднести до майбутніх періодів, а тому тут немає необхідності у застосуванні рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів»;

3) з таких же міркувань недоцільно застосовувати рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів», зважаючи на те, що у господарстві таких доходів, як правило немає; аналогічно немає потреби щодо ведення синтетичного рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;

4) на синтетичному рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» передбачено вести облік довгострокових позик, довгострокових векселів виданих, довгострокові зобов'язання з облігацій та оренди. В даний час фермери користуються лише короткотерміновими позиками, облік яких ведеться на рахунку 68 «Розрахунки з інших операцій». Таким чином, взагалі відпадає потреба у застосуванні згаданого синтетичного рахунка;

5) при потребі фермерське господарство може використовувати й інші рахунки. Разом з тим, облік витрат вони можуть вести лише із застосуванням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та рахунка 23 «Виробництво». В цьому випадку застосовується рахунок 85 «Інші витрати» для обліку витрат на фінансову діяльність господарства, а також витрат від надзвичайних подій, податку на прибуток.

– запропоновано форми обліку для ФГ «АГРО-ТРОЯ», які дозволяють вибрати найбільш оптимальний її варіант, що дає змогу фермеру отримувати економічну інформацію для оцінки результатів господарської діяльності та складання балансу;

– запропоновано ведення «Щоденника надходження сільськогосподарської продукції» (ф. № 81) з дещо зміненою методикою записів у ньому, що знизить трудомісткість обліку при оприбуткуванні продукції, не знижуючи його цінності та аналітичності;

– запропоновано змінити будову форми звітності «Основні показники господарської і фінансової діяльності фермерського господарства» форма № 2 (ферм) шляхом включення показників про якість землі, наявність оборотних засобів та витрат виробництва і розділу XI «Баланс надходжень і витрат коштів», що дасть можливість отримувати повну інформацію щодо ефективності виробництва продукції;

– розроблено програму робіт із проведення аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ». Завдяки даному аналізу можна оцінити склад, структуру фінансових результатів, дію факторів, що впливають на величину фінансових результатів, провести аналіз рентабельності. Саме завдяки цьому можна приймати обґрунтовані та ефективні рішення в системі управління фінансовими результатами.

– на підставі проведеного дослідження запропоновано наступні заходи та напрями вдосконалення аналізу фінансових результатів ФГ «АГРО-ТРОЯ»: систематично здійснювати аналіз та контроль за формуванням доходів, витрат та фінансових результатів підприємства; проводити факторний аналіз фінансових результатів та аналіз рентабельності; відображати узагальнення та оформлення результатів аналізу у вигляді відповідних документів (висновків, доповідних записок, довідок), що надаються зацікавленим особам; проводити аналіз з використанням різних комп'ютерних програм (програма, що побудована на платформі BAS Агро).

Дотримання вищезазначених заходів позитивно вплине на методику аналізу фінансових результатів та сприятиме ефективним управлінським рішенням у сфері управління фінансовими результатами фермерського господарства.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. Спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 5–те вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 7–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ. 8–ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
4. Бутинець Ф. Ф., Войнолович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.
5. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посіб. / Хом'як Р. Л. та ін. 2–ге вид.; за ред. Р. Л. Хом'яка. Львів : Інтелект– Захід, 2003. 820 с.
6. Васильців Т. Г., Іляш О. І., Міценко Н. Г. Економіка малого підприємства : навч. посіб. / за ред. Т. Г. Васильціва. Київ : Знання, 2013. 446 с.
7. Ватуля І. Д., Канцедал Н. А., Пономаренко О. Г. Аудит. Практикум : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 304 с.
8. Волошин Н. К. Облік собівартості готової продукції. Облік реалізації готової продукції. *Дебет–Кредит*. 2000. № 33. С. 26–37.
9. Вороніна В. А., Черниш В. В. Особливості документального відображення руху готової продукції. *Кримський економічний вісник*. 2013. № 2 (Частина І). С. 75–77.
10. Глібко В. М., Бушчан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 224 с.
11. Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку : навч. посіб. Львів : Магнолія 2006, 2014. 432 с.

12. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. 3–те вид., перероб. і доповн. Київ : Знання, 2012. 443 с.
13. Горшар В. 1С: Выпуск готовой продукции и калькуляция ее себестоимости. *Бухгалтерия*. 2003. 29 сент. (№39). С. 68–73.
14. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ : А.С.К., 2002р. 266 с.
15. Довбенко В. І., Мельник В. М. Потенціал та розвиток підприємства : Львів: Вид-во Нац. ун. «Львівська політехніка», 2010. 232 с.
16. Долбнєва Д. В. Міжнародний аудит: конспект лекцій. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2018. 92 с.
17. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : навч. посіб. Львів : Львівський банківський інститут НБУ, 2003. 494 с.
18. Доцюра С. Обліковуємо вирощене зерно : усе, що необхідно знати. *Бухгалтерський тиждень*. 2016. №40. С. 15. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2016/october/issue-40/article-22095.html> (дата звернення: 15.10.2023).
19. Економіка і підприємництво, менеджмент : навч. посіб. / Рогач С.М. та ін. Київ : Видавничий центр НУБіП України, 2015. 726 с.
20. Звітність підприємства : підручник. / М. І. Бондар та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
21. Зінченко О. В., Гірічева Я. Є. Аудит готової продукції підприємства *Інформаційно-аналітичне забезпечення ефективності діяльності підприємств у контексті економічної безпеки в умовах інтеграції з ЄС* : матеріали міжнародної наук.-практич. Інтернет-конф., м. Київ, 27 травня 2016 р. Київ, 2016. С. 96–98.
22. Зінченко О.І., Салатенко В.Н., Білоножко М.А. Рослинництво : підручник / за ред. О. І. Зінченка. Київ : Аграрна освіта, 2001. 591 с.
23. Іванух Р. А., Дусановський С. Л., Білан Є. М. Аграрна економіка і ринок : монографія. Тернопіль : Збруч, 2003. 305 с.

24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. (Дата оновлення: 12.12.2017). URL: <https://zakon.help/law/291/> (дата звернення: 27.09.2023).
25. Кононенко Л. А. Проблема оцінки зернової продукції на сучасному етапі. *Розвиток наукових досліджень – 2013* : матеріали III міжнарод. наук.-практ. конф., м. Полтава, 26–28 лист. 2007 р., Т. 10, Полтава, 2007. С. 86–88.
26. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами підприємства : навч. посіб. Київ : Кондор, 2010. 162 с.
27. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. : навч. посіб. 2–ге вид. перероб. і доповн. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
28. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. 3–тє вид., доп. Київ : ЦУЛ, 2008. 608 с.
29. Макарова Г. С., Мушта В. В. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 527-533. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/90.pdf (дата звернення: 10.11.2023).
30. Мельник Т. Г. та ін. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції : монографія. Київ : Кондор, 2017. 226 с.
31. Методичні рекомендації з обліку зерна URL: http://blanki-ua.com.ua/zb_ct/19682/index.html (дата звернення: 24.09.2023).
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів. (Дата оновлення : 01.01.2012). URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 02.10.2023).
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» : затв. Комітетом з міжнародних бухгалтерських

- стандартів. (Дата оновлення: 01.01.2012). URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027 (дата звернення: 01.10.2023).
34. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 30.10.2023)
35. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник. 2–ге вид., перероб. і допов. Київ : Вища освіта, 2003. 800 с.
36. Організація та методика аудиту / В. В. Демченко та ін. Київ : Друк, 2012. 288 с.
37. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 491 с.
38. Петрик О. А., Фенченко М. Т. Аудит у зарубіжних країнах : навч. –метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2002. 168 с.
39. Петришина Н. С., Перун Р. В. Проблеми обліку готової продукції та її реалізації. *Наука й економіка*. 2014. Вип. 1. С. 49–52.
40. Пилипенко І. І., Редько О. Ю. Стандарти аудиту та етики : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012. 283 с.
41. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12 2010 р. № 2755–VI. (Дата оновлення: 06.09.2018). URL: <https://zakon.help/law/2755-VI> (дата звернення: 27.09.2023).
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersyкого1021474.html> (дата звернення: 27.09.2023).
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. (Дата оновлення :

- 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersyukogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. (Дата оновлення: 27.06.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersyukogo-1021482.html> (дата звернення: 27.09.2023).
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790. (Дата оновлення: 09.12.2011). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersyukogo-1021481.html> (дата звернення: 27.09.2023).
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. (Дата оновлення: 18.06.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4382.html (дата звернення: 15.10.2023).
47. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. (Дата оновлення: 04.10.2016). URL: <https://zakon.help/law/879> (дата звернення: 27.09.2023).
48. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 24.10.2023).
49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV. (Дата оновлення: 03.11.2016). URL: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/zakon-ukrayini-pro-buhgalterskiy-oblik-ta-finansovu-zvitnist-v-ukrayini/> (дата звернення: 27.09.2023).

50. Про застосування стандартів аудиту : рішення Аудиторської палати України від 08.06.2018 р. № 361. URL: <https://www.apu.net.ua/rishennyu-aru/1117-2018> (дата звернення: 26.09.2023)
51. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024325.html> (дата звернення: 25.09.2023).
52. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2. (Дата оновлення: 30.12.2013). URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/metodicheskie-rekomendacii/metodichni-rekomendaciyi-z-1024317.html> (дата звернення: 27.09.2023).
53. Про затвердження методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. (Дата оновлення: 31.10.2005). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html (дата звернення: 25.09.2023).
54. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929. URL: http://www.uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm (дата звернення: 27.09.2023).
55. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 року № 193. URL: <https://zakon.help/law/193-/> (дата звернення: 27.09.2023).

56. Про зерно та ринок зерна в Україні : Закон України від 04.07.2002 р. № 37-IV. (Дата оновлення: 28.03.2017) URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T020037.html (дата звернення: 15.10.2023).
57. Про ціни і ціноутворення: Закон України від 21.06.2012 р. № 5007–VI. (Дата оновлення: 19.10.2017). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125007.html (дата звернення: 27.09.2023).
58. Пшенична А. Ж. Аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2008. 320 с.
59. Садовська І. Б, Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ. : ЦУЛ, 2013. 688 с.
60. Слюсарчук Л. Облік готової продукції та її реалізації. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 29. С. 42–48.
61. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 3–тє вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
62. Сорокіна О. С. Методика аудиту матеріально-виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Науковий вісник УжНУ Серія: Економіка*. Ужгород, 2010. Спецвип. 29. Ч.1. С. 334–338.
63. Сук Л. Облік виробничих запасів, готової продукції, товарів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2002. №3. С. 2–18.
64. Утенкова К. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
65. Фаріон В.Я. Особливості обліку та калькулювання собівартості супутньої продукції у спиртовій промисловості. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : матеріали II міжнарод. наук.–практ. конф., м. Тернопіль, 29–30 лист. 2012 р. Тернопіль, 2012. С. 176–178.
66. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / М. Ф. Огійчук та ін. / за ред. М.Ф. Огійчука., 6–е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
67. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Каравела, 2005. 568 с.

68. Шевчук В. О., Пожарицька І. М., Сурніна К. С. Аудит : підручник для студ. вищ. навч. закл. Сімферополь : Аріал, 2011. 218 с.
69. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.
70. Яровенко Т. С., Чернова А. І. Удосконалення методології бухгалтерського обліку готової продукції. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія «Економіка»*. Дніпро, 2013. Вип. 7(2). С.195–200.
71. Rebuilding public confidence in Financial Reporting: an international perspective. URL: <http://www.ifac.org/Credibilite> (дата звернення: 27.09.2023).
72. Tryńka L.J. Zapewnienie ewidencyjno – analitycznego funkcjonowania systemu bezpieczeństwa ekonomicznego przedsiębiorstwa. *Information Processing Actual Research Problems in Eastern Europe : monografie. Polska : wydawnictwo Politechnika Lubelska. Lublin, 2013. pp. 110 – 122.*
73. Trynka L., Bohatyrenko O. Own working capital of enterprises: methodological approaches to analysis. *Social innovations: theoretical and practical insights. Mykolas Romeris University, Vilnius, Lithuania. 2013. pp. 213 – 215.*
74. DeCoster Don T. Management accounting : A decision emphasis / Don T. DeCoster, Eldon L. Schafer, Mary T. Ziebel. 4th ed. New York etc. : Wiley, 1988. 681 p.
75. Tsap V. Features of formation expenses agricultural enterprises in the inflation-devaluation processes URL:<http://www.economy.nayka.com.ua>. (дата звернення: 27.09.2023).