

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Облік, контроль та аналіз фінансових результатів діяльності підприємства»

Студентки II курсу, 3м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Слінчук Наталії
Володимирівни

підпис студента

Науковий керівник
д.е.н., проф.

Сопко Валерія
Василівна

підпис керівника

Гарант освітньої
програми
д.е.н., проф.

Бенько Микола
Миколайович

підпис керівника

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку, контролю і аналізу фінансових результатів	9
1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства	9
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження	14
1.3. Передумови організації та методики обліку, аналізу і контролю фінансових результатів СТОВ «Агросвіт».....	25
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. Облік та оподаткування фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт»	38
2.1. Організація обліку фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт».....	38
2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства	51
2.3. Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства у формах звітності	56
2.4. Управлінський облік фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт».....	63
2.5. Особливості обліку фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт» в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем.....	74
Висновки до розділу 2	91
РОЗДІЛ 3. Розроблення методики контролю та аналізу фінансових результатів СТОВ «Агросвіт»	96
3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів.....	96
3.2. Методика контролю фінансових результатів.....	100
3.3. Методика аналізу фінансових результатів підприємства.....	108
Висновки до розділу 3	117
ВИСНОВКИ	118
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	121
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Загальновідомим є той факт, що сьогодні в умовах ринкових відносин рівень ефективності діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок господарювання. Саме фінансовий результат є тим інтегрованим показником, який формується в процесі порівняння доходів від реалізованих об'єктів діяльності підприємства і витрат на їх створення. Позитивний фінансовий результат є тією метою, заради якої працює підприємство.

Актуальність теми дослідження зумовлена тим, що стабільність економіки будь-якої держави неможлива без стабільності фінансового стану підприємств, які здійснюють свою діяльність на її території. Одним з чинників впливу на фінансовий стан є доходи і результати господарської діяльності підприємства. Отримання доходів призводить до зростання власного капіталу підприємства, а також до позитивного фінансового результату (прибутку), тобто у підприємстві з'являється додаткове джерело розвитку виробництва, що в кінцевому рахунку призводить до покращення фінансового стану.

Фінансові результати є надзвичайно важливим показником для суб'єкта господарювання, адже в них відображаються всі сторони діяльності підприємства. Від фінансових результатів, їх правильного обліку залежить фінансово-майновий стан та ефективність діяльності підприємства.

Сучасні мінливі та динамічні ринкові умови господарювання в Україні наполегливо вимагають удосконалення інструментів і технологій управління підприємствами з метою підвищення ефективності діяльності та максимізації прибутку. У зв'язку з цим необхідно створити систему обліку, аналізу і контролю фінансових результатів, спроможну задовольняти запити всіх користувачів облікової інформації, особливо потреби оперативного менеджменту. Потреба в якісній економічній інформації, що достовірно характеризує фінансові результати, стала невідкладною, особливо для сільськогосподарських підприємств

в умовах загострення продовольчої кризи. Але, як свідчить практика, економічна інформація не завжди відповідає вимогам менеджменту. Відповідно удосконалення методики обліку, контролю та аналізу визначення фінансових результатів і розподілу прибутку є безперечно актуальним завданням.

За даними офіційної статистики, частка підприємств, які одержали прибуток за результатами своєї діяльності протягом 2010–2016 рр., зросла на 14,4 % та становила на кінець 2016 р. 73,4 %, а збитковими були 26,6 % господарюючих суб'єктів. Проте абсолютне значення фінансового результату до оподаткування (сальдо) вітчизняних підприємств має стійку тенденцію до зниження. Так, у 2010 р. величина прибутку до оподаткування становила 58 334 млн грн., у 2013 р. – 29 283,2 млн грн., а у 2016 р. величина збитку склала 22 875 млн грн. [1]. Це свідчить про падіння ефективності господарської діяльності. Для підвищення ефективності управління прибутковістю підприємствам потрібно систематично здійснювати аналіз фінансових результатів.

Проблеми обліку, пов'язані з формуванням фінансових результатів діяльності, постійно знаходяться в центрі уваги економістів та вчених. Серед видатних зарубіжних вчених, які здійснили вагомий внесок у розкритті питань щодо формування і визначення фінансових результатів в бухгалтерському обліку, слід назвати: італійських представників Дж. Дзаппу, Л.Пачолі, А.Піетро, Л.Флорі; французьких вчених – Б.Ф. Баррема, Л. Батардона, В.Бланшара, П.Гарньє, Ж.Ж. Рішара, Л.Сея, Ж.Фурастьє; німецьких вчених – Й.Бетге, Т.Вельтона, Ф.Гертца, Е.Купера; російських вчених – Г.Л.Бикову, В.Д.Новодворського, М.І. Туган-Барановського, Є.Є. Сіверса.

Проблеми обліку фінансових результатів у сучасних умовах висвітлювались у працях вітчизняних вчених М.Т. Білухи, М.Я. Дем'яненка, П.І. Гайдуцького, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Л.І. Лавріненко, О.В. Лишиленка, В.Б. Моссаковського, М.Ф. Огійчука, В.М. Пархоменка, М.С. Пушкаря, П.Т. Саблука, В.В.Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, П.Я. Хомина, В.Г. Швеця. Питаннями аналізу формування фінансових результатів займалися Ф.Ф. Бутинець, М.І.

Ковальчук, Л.А. Лахтіонова, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, В.К. Савчук, М.Г. Чумаченко. Провідні науковці зробили значний внесок у розвиток обліку, однак низка проблем залишається не вирішеною, оскільки становлення нормативної бази обліку і звітності та теоретичне обґрунтування цих процесів перебуває на стадії формування та розвитку. Внаслідок цього залишаються нез'ясованими певні питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів, спостерігається неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу і методика визначення й відображення у звітності фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт».

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних і прикладних питань, що пов'язані з обліком фінансових результатів, використанням прибутку та проведенням їх аналізу та контролю.

Метою роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів чинної системи обліку, аналізу і контролю фінансових результатів діяльності підприємств та розробка науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку, аналізу і контролю фінансових результатів із урахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів, а також передового досвіду.

Досягнення поставленої мети визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення таких взаємопов'язаних *завдань* теоретичного, методичного, організаційного та практичного характеру:

- ~ дослідити сутність прибутку як економічної категорії, її еволюцію та значення на сучасному етапі розвитку ринкових відносин з метою визначення методологічної бази для дослідження фінансових результатів діяльності підприємств;
- ~ здійснити системний аналіз методологічних і методичних підходів учених та змісту нормативних документів до концепції формування фінансових результатів з урахуванням системи особливостей сільськогосподарського

виробництва, що дасть можливість окреслити теоретичні напрями дослідження;

~ надати попередню оцінку діяльності СТОВ «Агросвіт»;

~ проаналізувати бухгалтерську та податкову звітність;

~ здійснити аналіз показників господарської діяльності підприємства,

~ з позицій системності обґрунтувати необхідність удосконалення методики та організації аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та їх документального оформлення для підвищення контрольно-аналітичних функцій обліку;

~ розробити пропозиції щодо вдосконалення відображення в обліку розподілу і використання прибутку з метою посилення інформаційної та контрольної функції фінансового обліку;

~ конкретизувати і розвинути методику аналізу фінансових результатів з урахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва;

~ описати організацію і методику автоматизованої системи обробки облікової, аналітичної та контрольної інформації;

~ узагальнити результати роботи, розробити пропозиції щодо виявлення резервів підвищення прибутковості діяльності підприємства.

Дослідження проводилось із використанням таких *методів* дослідження як теоретичного узагальнення і порівняння – для уточнення сутності поняття «прибуток»; індукції та дедукції – при дослідженні процесу обліку і аналізу фінансових результатів та осмисленні проблеми їх удосконалення; графічний – для наочного відображення результатів дослідження; конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; дослідження документів та реєстрів обліку за формою та змістом – для виявлення їхньої відповідності вимогам стандартів; порівняння – для зіставлення даних підприємства у динаміці; групування – для визначення залежностей одних показників від інших; середніх і відносних величин – для глибшого розуміння сутності і причини відхилення його змін; горизонтальний і вертикальний аналізи – для визначення рівня впливу і питомої ваги кожного окремого показника на загальний результат із плином часу.

Для вдосконалення формування звітних даних та проведення аналізу основних чинників, що впливають на фінансові результати діяльності підприємств, і виявлення причинно-наслідкового зв'язку були застосовані економіко-математичні методи.

У роботі використано і проаналізовано наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано особливості обліку фінансових результатів та порядок складання звітності на підприємстві, сформовано рекомендації для покращення показників фінансової діяльності досліджуваного об'єкту.

Методологічною основою написання роботи послужили законодавчі і нормативні акти, підручники та навчальні посібники, статті в наукових періодичних виданнях з досліджуваної проблеми, обліково-фінансова звітність та нормативні положення СТОВ «Агросвіт».

Робоча гіпотеза роботи полягає у вдосконаленні системи обліку та аналізу фінансових результатів, що сприятиме підвищенню ефективності системи управління підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у постановці, уточненні, теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням методики обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності підприємств та процесу стандартизації звітності.

Практичне значення отриманих результатів: отримані результати наукових досліджень з питань обліку витрат і доходів мають практичне значення і можуть бути використані в практиці сільськогосподарських підприємств різних форм власності і видів господарської діяльності.

Апробація результатів дослідження. Положення і висновки дослідження були представлені і апробовані у вигляді статті на тему: «Особливості аналізу фінансових результатів діяльності підприємства». Крім того, деякі питання роботи були представлені у вигляді доповіді на студентській науковій конференції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1. Економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства

У виробничо-фінансовій діяльності підприємства бере участь велика кількість взаємопов'язаних організаційних, трудових, матеріальних і фінансових факторів. Метою кожного суб'єкта господарювання є якомога ефективніше їх використання. Вплив цих факторів на процес виробництва, зрештою, виявляється у фінансових результатах діяльності підприємства.

Розглядаючи поняття «фінансові результати» потрібно зауважити, що, незважаючи на широту його дослідження, як зарубіжними та вітчизняними науковцями, все ще існує більше протиріч у його трактуванні, ніж спільних думок. Повноцінне дослідження сутності фінансових результатів неможливе без аналізу даного поняття в різних економічних школах, що відображено в Додатку А.

Слід зазначити, що встановлено три сучасні підходи до визначення суті та змісту фінансових результатів: економічний, бухгалтерський та управлінський (рис. 1.1).

З рисунку видно, що кожен з них характеризується власною інтерпретацією суті фінансових результатів, що відображається в методиці їх визначення, окреслює цільову спрямованість та потребу користувачів у даних. За економічного підходу фінансові результати відображають ефективність використання економічних ресурсів і капіталу підприємства.

Бухгалтерський підхід передбачає фактичну реєстрацію та порівняння доходів і витрат для формування фінансових результатів звітного періоду; управлінський підхід – оцінку ефективності управління в межах структурних підрозділів, видів продукції та підприємства в цілому. Це дозволило охарактеризувати фінансові результати з позиції розуміння економічної суті,

порядку формування, цільової спрямованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Синтез економічного, бухгалтерського та управлінського підходів забезпечує об'єктивну характеристику поняття «фінансові результати».

Економічний підхід

кінцевий результат діяльності
 основний результат і мотив діяльності підприємства
 економічний результат
 дохід від економічних ресурсів
 приріст чистих активів
 винагорода, що надається власникам факторів виробництва
 зміни у власному капіталі протягом періоду
 додана вартість від основної діяльності

Бухгалтерський підхід

залишок після того, як зроблені виплати власникам всіх факторів
 виробництва
 різниця між виручкою від реалізації продукції та альтернативних витрат
 виручка за мінусом валових витрат із залучення ресурсів з урахуванням їх
 альтернативної вартості
 порівняння доходів і витрат звітного періоду (прибуток, збиток, нульовий
 результат)
 визначення оподаткованого прибутку

Управлінський підхід

- кінцевий результат виробничо-господарської та фінансової діяльності
 різниця між маржинальним доходом і постійними витратами
 мета господарських операцій та господарської діяльності підприємства

Рис. 1.1. Тлумачення фінансових результатів за визначеними підходами [2, с.2]

Розглядаючи питання обліку фінансових результатів діяльності, неможливо не торкнутися питань обліку доходів та витрат. Так, В.В. Сопко зазначав, що «оскільки фінансовий результат — прибутки або збитки — є арифметичним результатом порівняння доходів із затратами, організація обліку фінансового результату залежить уже від конкретних умов двох попередніх об'єктів організації: доходів та затрат» [3, с. 298].

Ф.Ф. Бутинець у своїх працях стверджує, що «ключовими елементами в процесі визначення фінансових результатів діяльності підприємства є доходи і витрати» [4, с. 324].

Дещо схоже трактування ролі доходів та витрат у процесі формування фінансових результатів дає Н.В. Пошерстник, яка відзначила, що: «Базовими елементами бухгалтерського обліку, які формують фінансовий результат діяльності підприємства, є доходи і витрати. Різниця від порівняння сум доходів та витрат підприємства і є фінансовим результатом» [5, с. 361].

У Додатку Б наведено трактування фінансових результатів й іншими науковцями.

Погоджуючись із думками багатьох вчених, дослідження обліку та аналізу фінансових результатів діяльності слід розглядати у розрізі доходів та витрат.

Відповідно до П(С)БО 15 дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [17].

Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [18].

Фінансові результати як облікову категорію визначають різницею між доходами і витратами або приростом (зменшенням) власного капіталу підприємства, створеним у процесі підприємницької діяльності за звітний період за виключенням зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

Таке визначення найбільш повно розкриває сутність фінансових результатів і підтверджується при формуванні фінансової звітності, яка передбачає відображення фінансових результатів, а саме Балансу і Звіту про фінансові результати.

Фінансовий результат може бути вираженим у вигляді прибутку або збитку. Прибутковість діяльності виступає визначальним фактором фінансової безпеки підприємства, оскільки за рахунок прибутку можна збільшити власний капітал, сформувати достатній резервний фонд, застрахувати основні ризики, розширити виробництво. Зрештою, прибуток є основним рушійним стимулом розвитку ринкової економіки. Саме його високий рівень свідчить про привабливість підприємств тієї чи іншої галузі з погляду віддачі від вкладення інвестицій і змушує капітали мігрувати.

Серед вчених-економістів є різні точки зору щодо поняття «прибуток».

Так, С.Ф. Покропивний розглядає прибуток як ту частину виторгу, що залишається після відшкодування усіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Характеризуючи перевищення надходжень над витратами, прибуток виражає мету підприємницької діяльності та є головним показником її результативності (ефективності) [19, с. 305].

На думку І.М. Бойчик, прибуток – це частина доходу, що залишається підприємству після відшкодування всіх витрат, пов'язаних з виробництвом, реалізацією продукції та іншими видами діяльності [20, с. 344].

Л.І. Шваб характеризує прибуток як узагальнюючий фінансовий показник діяльності підприємства. На його думку, це та частина виторгу підприємства, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства [21, с. 417].

За визначенням А.А. Мазаракі, прибуток як економічний показник – різниця між ціною реалізації та собівартістю продукції (товарів, послуг), обсягом отриманого виторгу й сумою витрат на виготовлення та реалізацію продукції [22, с. 698].

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено таке визначення слова «прибуток»:

«Сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати».

Збиток же являє собою «перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [23].

Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

На підприємстві можливі доходи, втрати, які не пов'язані з реалізацією продукції, але збільшують або зменшують суму прибутку або збитків, – це інвестиційна та фінансова діяльність [24, с. 254].

Для розкриття суті та поняття фінансових результатів на підприємстві слід розглянути основні характеристики прибутку і його вплив на розвиток економічних процесів, що здійснюються на підприємстві (рис.1.2).

Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій фінансові результати формуються в розрізі видів діяльності.



Рис. 1.2. Загальна характеристика прибутку підприємства [25]

Отже, економічний підсумок виробничої діяльності суб'єктів господарювання, що виражається у вартісній (грошовій) формі, і є фінансовими результатами.

«Фінансові результати» – це показник, який характеризує діяльність підприємства з усіх його сторін. В умовах дії ринкових відносин, фінансовий результат діяльності характеризується показником прибутку або збитку. Зростання прибутку складає фінансову основу для здійснення розширеного відтворення підприємства та задоволення соціальних та матеріальних потреб засновників та робітників.

1.2. Економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з теми дослідження

Облік, аналіз та контроль витрат, доходів та фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не можуть повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються економічними, політичними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані, у першу чергу, на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами й організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із найважливіших завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства [26].

Нормативне забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств та кожного окремого підприємства, які дають змогу

повноцінно функціонувати та стрімко розвиватися бухгалтерському обліку, фінансовій звітності й економічному контролю в Україні.

Основною метою нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку, аналізу та контролю є встановлення єдиних для всіх підприємств правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення його з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів.

Нормативна інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів, витрат та прибутку. Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку.

Умовно всі нормативно-правові акти, які використовуються для обліку, аналізу та контролю фінансових результатів підприємства, можна поділити на чотири групи (Додаток В):

I група – Конституція України, Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

II група – Положення (стандарты) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Міжнародні стандарти фінансової звітності та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів – активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.

III група – План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; інші нормативно-правові акти.

IV група – регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації та реалізації внутрішнього контролю.

Говорячи про основні характеристики Конституції України, треба наголосити, що вона є основою правової системи нашої держави. Конституцією у формальному значенні іменується єдиний акт або ж кілька актів, що мають вищу юридичну силу стосовно всіх інших нормативних актів. Конституція в даному значенні – це свого роду закон законів. Конституція України являє собою сукупність фундаментальних, юридично незаперечних норм, які поширюються на всі сфери діяльності суспільства і бухгалтерський облік не є винятком.

Загальним нормативно-правовим актом, який регулює ведення бухгалтерського обліку на підприємствах всіх форм господарювання та форм власності, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Згідно даного закону бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами, так як фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Зазначений Закон регламентує визначення статей фінансових результатів та правильність їх відображення у фінансових звітах, що надає можливість користувачам інформації зробити висновок про фінансовий стан підприємства.

Відповідно до закону для суб'єктів господарювання передбачена можливість самостійно встановлювати доцільність застосування МСФЗ для складання фінансової звітності та переходу на МСФЗ. Крім того, необхідність складання звітності за МСФЗ може бути обумовлена інвестором для суб'єктів господарювання з іноземними інвестиціями [27].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) [28]. МСФЗ виникли внаслідок інтеграційних процесів в економіці й спрямовані на зближення бухгалтерського обліку і фінансової звітності в різних країнах світу. Тому, існують вагомі причини, що поступово штовхають до переходу на єдині стандарти обліку.

По-перше, для уникнення облікового хаосу, коли одне підприємство формує звітність за деякими національними та міжнародними вимогами, що в свою чергу може збити з пантелику інвесторів, кредиторів та інших користувачів інформації.

По-друге, одразу виникнуть виникають переваги для ринків капіталу, що надасть можливість швидше реагувати на коливання чи зміни в інформації.

По-третє, це допомога бухгалтерам у формуванні швидкої, правдивої, достовірної інформації [29, с. 137].

Отже, основними перевагами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є:

- ⊗ чітко визначений майновий стан власників підприємства;
- ⊗ облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дозволяє контролювати виконання підприємством зобов'язань, наявність і рух майна, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;
- ⊗ дозволяє здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;
- ⊗ дає можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;
- ⊗ фінансова звітність, яка підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів [30, с. 6]

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку. Рахунки є важливим джерелом потрібної інформації для

оперативного керівництва і контролю за станом і рухом засобів господарства, наявністю і змінами джерел фінансування та їх результатами.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначаються мета, склад, принципи підготовки фінансової звітності в Україні, а також вимоги до визнання елементів фінансових результатів підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) [31].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності» визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання [28].

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» пояснює порядок виправлення помилок, які могли бути отримані в результаті розрахунку фінансових результатів [32].

Одним із основних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства є П(С)БО 15 «Дохід». Цим стандартом наводиться класифікація доходів, які можуть бути отримані від різних видів діяльності (інвестиційної діяльності, операційної діяльності та фінансової діяльності), та правильність відображення їх у фінансових звітах підприємств [17].

Основним міжнародним стандартом, що регулює питання виникнення та визнання доходів, є МСФЗ 15.

МСФЗ 15 (IFRS 15) був випущений 28 травня 2014 року Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB) і набуває чинності для періодів, які починаються з/після 1 січня 2018 року. Раннє застосування дозволяється.

Введення в дію нового МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» стало результатом спільної праці інститутів МСФЗ та GAAP протягом 10 років, а у лютому 2015 р. була ще раз проведена зустріч з метою обговорення можливих змін до першого спільного стандарту 15 «Виручка за

контрактами із замовниками». Проте одержаний результат дав змогу враховувати під час ведення бухгалтерського обліку всі тонкощі договірних зобов'язань між партнерами під час реалізації продукції.

Підприємства можуть застосовувати стандарт стосовно всіх договорів з покупцями, крім договорів оренди, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IAS) 17 «Оренда»; договорів страхування, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування»; фінансових інструментів та інших договірних прав або зобов'язань, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ (IFRS) 11 «Спільна діяльність», МСФЗ (IAS) 27 «Окрема фінансова звітність» і МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в залежні організації та спільні підприємства»; немонетарних обмінів між організаціями одного напрямку діяльності з метою сприяння здійсненню продажів покупцям або потенційним покупцям.

Крім питання визнання і відображення виручки від реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг), МСФЗ 15 (IFRS 15) також трактує відображення витрат за договорами; продажу з правом повернення; надання гарантій; визначає роль принципала та агента; визначає нереалізовані права покупців; первинний платіж, що не відшкодовується, а також деякі пов'язані витрати; ліцензування договорів зворотної купівлі; консигнаційні угоди; угоди про продаж з виставлянням рахунка й відкладеним постачанням; прийняття товару покупцем

Насамперед слід звернути увагу на зміну визнання виручки від реалізації, що рекомендується здійснювати за таким алгоритмом (рис. 1.3).

Підприємство повинно враховувати договір з покупцем, який потрапляє до сфери застосування цього стандарту, виключно за дотримання всіх критеріїв:

- сторони за договором затвердили договір (у письмовій формі, усно або відповідно до іншої звичайної ділової практики) і зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання;

- підприємство може ідентифікувати права кожної сторони стосовно товарів або послуг, які будуть передані;
- підприємство може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- договір має комерційний зміст (тобто ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків організації, як очікується, зміняться внаслідок договору);
- отримання підприємством відшкодування, право на яке вона отримає в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним.

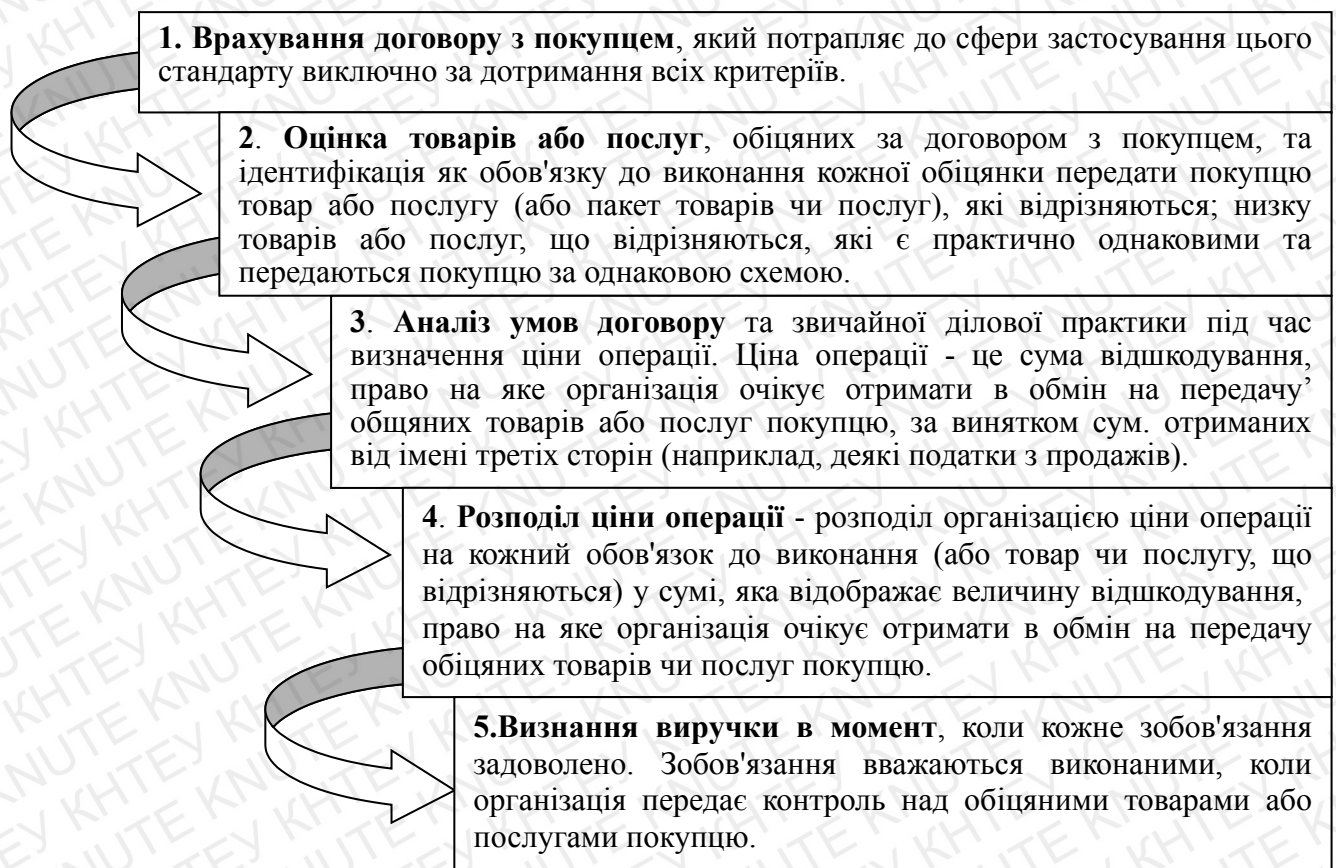


Рис. 1.3. Алгоритм визнання виручки від реалізації продукції згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» [33]

Згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» спостерігається новий підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одномоментно. Виручка визнається протягом

певного періоду тоді, коли клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця за ступенем виконання ним робіт; результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контр-олюваний клієнтом; актив, що створюється за ступенем виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, до того ж виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату. Якщо угода не відповідає жодному з вищеописаних сценаріїв, виручка визнаватиметься одномоментно під час переходу контролю над товаром клієнту [33].

Протягом своєї діяльності кожне підприємство зазнає витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, які впливають на визначення собівартості виготовленої продукції. Собівартість, як відомо, значною мірою впливає на визначення фінансових результатів. Для правильного віднесення витрат до собівартості виготовленої продукції використовують П(С)БО 16 «Витрати», яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, їх класифікацію та витрати, які не відносяться до собівартості виготовленої продукції [18].

Розкриття інформації щодо виплат працівникам підприємства за МСФЗ регулюється МСБО 19 «Виплати працівникам» [34], а за національними стандартами – П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [35]. Провідний вітчизняний вчений С. Голов, зазначає, що ступінь невідповідності МСБО 19 «Виплати працівникам» та П(С)БО 26 «Виплати працівникам» є помірною [36, с. 204]. І. Жолнер зазначає, що вищенаведені стандарти майже не мають відмінностей [37, с. 336]. На противагу Н. Овсяк та О. Радченко зазначають, що в П(С)БО 26 «Виплати працівникам» інформація представлена у більш стислому вигляді, що дозволяє скоротити час на вивчення стандарту, але це не завжди полегшує роботу бухгалтера, адже все, що не описано в даному стандарті можна тлумачити по-різному, що може в подальшому призвести до неоднозначності обліку та виникнення помилок [38, с. 368].

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи», фінансовий результат сільськогосподарської діяльності складається з:

- фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансового результату від реалізації запасів сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [39].

Основним документом, що регулює бухгалтерський облік сільськогосподарських підприємств на міжнародному рівні є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41) [40]. Порівнявши його з П(С)БО 30, бачимо, що визначення фінансового результату діяльності підприємства досить різняться, адже згідно з МСБО 41 фінансовий результат виникає при первісному визнанні за справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного актива за вирахуванням витрат на продаж.

Отже, проаналізувавши відмінності МСБО 41 та П(С)БО 30, можемо зробити висновок про досить суттєві відмінності у підході до визначення фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, що виникають за рахунок різниці у методах оцінки біологічних активів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Положення (стандарт) 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) незалежно від форм власності, які згідно з чинним законодавством є платниками податку на прибуток [41].

Підприємства, які складають свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ при обліку податку на прибуток користуються МСБО 12 «Податки наприбуток».

Його мета полягає у визначенні порядку обліку податків на прибуток. Даний стандарт закладає основу обліку впливу наслідків від сплати поточних і майбутніх податків:

- на майбутнє відшкодування (погашення) балансової вартості активів (зобов'язань) у бухгалтерському балансі;
- операції та інші події поточного періоду, які визнаються у фінансовій звітності компанії.

У стандарті розглядаються всі податки на прибуток, включаючи місцеві, закордонні податки і податки, що стягуються шляхом вирахувань [42].

Спільні та ідмінні риси цих двох стандартів наведені в табл 1.1.

Результати аналізу П(С)БО 17 та МСБО 12 свідчать про відсутність суттєвих відмінностей у їхніх концептуальних положеннях. Однакові підходи закладені у визначення: мети стандарту, основних категорій, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць, визнання, оцінки податку на прибуток та інших положень. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних акцентується увага на принциповому питанні обліку податку на прибуток, що поглиблює розуміння основних аспектів, що у ньому розглядаються.

Таблиця 1.1

Порівняння методологічних засад обліку та звітності податку на прибуток

відповідно до П(С)БО 17 та МСБО 12

Ознака	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
Мета стандарту	Визначення методологічних засад відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності податку на прибуток	
Сфера застосування	Національні податки на прибуток	Національні та міжнародні податки на прибуток
Принципове питання обліку податку на прибуток	Не визначено	Визначення концептуальних засад відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків від операцій поточного періоду, а також відшкодування балансової вартості активів і зобов'язань у майбутньому

Основні терміни	Витрати (дохід) з податку на прибуток, поточний податок, обліковий та податковий прибуток (збитки), відстрочений податковий актив (зобов'язання), податкова база активу (зобов'язання), тимчасові різниці. Відсутнє визначення постійних різниць
-----------------	--

Закінчення табл. 1.1

Ознака	П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
Види податкових зобов'язань	Поточні та відстрочені	
Поділ тимчасових різниць	Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню та не підлягають оподаткуванню	
Визнання поточного податку	Відображається у складі поточних зобов'язань та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету над сумою, що підлягає сплаті, відноситься до активів
Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	Застосовуються діючі та оголошені ставки оподаткування	Застосовуються діючі ставки оподаткування
Використання середньої ставки податку	Не передбачено	Передбачено
Відображення у фінансовій звітності	Баланс	
	Поточні податки відображаються у складі поточних зобов'язань або оборотних активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання - у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань	Поточні податки відображаються у складі зобов'язань або активів, відстрочені податкові активи та зобов'язання - у складі необоротних активів або довгострокових зобов'язань
	Звіт про фінансові результати (у світовій практиці - Звіт про прибутки та збитки)	
	Поточні та відстрочені податки відображаються у складі доходів або витрат (виключенням є операції, що призводять до змін безпосередньо у власному капіталі, та операції з об'єднання підприємств)	

Облік витрат на виробництво продукції (робіт і послуг) здійснюється на підставі Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є

документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів [43].

Проблематику відображення фінансових результатів підприємства, їх облік, аналіз та контроль досліджувало багато вітчизняних науковців, а саме: Ф.Ф. Бутинець, М.О. Горобець, О.Є. Кузьмін, О.В. Мачулка, Т.Ю. Мельник, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, І.А. Панченко, А.Ю. Рогов, В.В. Сопко, Т.А. Фецович, М.Г. Чумаченко. На сучасному етапі дослідженням проблемних питань обліку фінансових результатів займаються такі вітчизняні науковці, як О.О. Любар, Р.В. Оріщен, Р.А. Сагайдак, О.А. Зінченко, А.М. Кадацька, А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, С.В. Сирцева, О.П. Ратушна та інші (короткий огляд результатів досліджень наведений у Додатку Г).

Таким чином, основними нормативно-правовими документами з питань обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності підприємства є Конституція України, закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», Господарський, Цивільний та Податковий кодекси України. Аналіз існуючої правової бази показав, що в цілому в Україні створено нормативно-правові засади щодо питань результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Проте це питання залишається предметом особливої уваги економічної науки.

В наукових виданнях, спеціальній літературі фінансові результати характеризуються як економічна категорія та визначається порядок відображення основних джерел їх формування, значну увагу зосереджено саме на фінансовому обліку витрат та доходів підприємства.

1.3. Передумови організації та методики обліку, аналізу і контролю фінансових результатів СТОВ «Агросвіт»

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Агросвіт», створене у відповідності з чинним законодавством України та зареєстроване 30.07.2001 року за № 1 341 120 0000 000023 у державному реєстрі, продовжує свою діяльність та є підприємством- правонаступником приєднаного, згідно рішення зборів учасників товариства від 14 березня 2014 року суб'єкта підприємницької діяльності Сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю «Карапиші», зареєстрованого 25 лютого 2000 року за № 512 у державному реєстрі. Товариство діє на підставі Статуту, керується в своїй діяльності Цивільним та Господарським Кодексом України, Законами України та іншим діючим законодавством, що регулює підприємницьку діяльність, здійснює свою діяльність на засадах угоди між фізичними та юридичними особами (учасниками товариства) для здійснення виробничої та комерційної діяльності з метою одержання прибутку (доходу) та наступного його розподілу між учасниками у відповідності до чинного законодавства України та положень Статуту.

Місцезнаходження товариства: 08841 Україна, Київська область, Миронівський район, село Карапиші, вулиця Незалежності, 29.

Основною метою товариства є виробництво сільськогосподарської продукції її переробка і реалізація, здійснення іншої господарської діяльності.

Сільськогосподарське товариство має в своєму розпорядженні майже 6 тис. га сільськогосподарських угідь, в тому числі 5,5 тис. га ріллі. До складу товариства входять цілісні майнові комплекси – племзавод з розведення великої рогатої худоби голштинської породи молочного напрямку, племрепродуктор з розведення свиней породи «Ландрас», машинно-тракторна станція, автопарк, промислова база, мехмайстерня, три склади для зберігання продукції рослинництва, цехи приготування збалансованих комбікормів, птахоферма, тепличне господарство, сад, пекарня, низка об'єктів соціально-культурного призначення, серед яких їдальня, гуртожиток, 16-квартирний будинок, будинок культури тощо.

Головною спеціалізацією господарства є тваринництво, отже всі зусилля спрямовані на його розвиток [44].

Товариство є юридичною особою за законодавством України, діє на підставі повного господарського розрахунку, має відокремлене майно, самостійний баланс, поточні та інші рахунки в установах банків, здійснює облік і веде звітність за встановленою формою.

Для забезпечення виробничої господарської і комерційної діяльності підприємства сформовано статутний капітал у розмірі 1 мільйон 442 тисячі гривень.

У товаристві створюється резервний (страховий) фонд у розмірі 25 відсотків Статутного фонду, а також інші фонди, передбачені законодавством України. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду становить 5 відсотків суми чистого прибутку.

Припинення діяльності товариства відбувається шляхом реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділу, перетворення) чи ліквідації. Його реорганізація відбувається за рішенням Зборів Учасників. При реорганізації відбувається перехід всієї сукупності прав та обов'язків, належних товариству, до його правонаступників.

Товариство веде бухгалтерський та статистичний облік результатів діяльності згідно норм, що діють в Україні. Організація обігу документів встановлюється Генеральним директором товариства.

Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання бухгалтерської та іншої звітності покладена на головного бухгалтера, компетенція якого визначена чинним законодавством.

Підприємство очолює директор, який без доручення представляє інтереси підприємства, укладає угоди, видає доручення, відкриває рахунки в банках, користується правом розпорядження коштами, затверджує штати, видає накази, приймає на роботу та звільняє працівників в межах трудового законодавства. Для правильного, безперервного відображення операцій, достовірної оцінки активів, зобов'язань та капіталу, а також відповідно до Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» в управлінській структурі підприємства, бухгалтерія виділена окремим структурним підрозділом на чолі з головним бухгалтером. Права та обов'язки працівників підприємства, зокрема бухгалтерії, закріплені посадовими інструкціями. Структура управління підприємством представлена в Додатку Д.

Для того, щоб охарактеризувати господарське життя підприємства, зробити певні висновки про його діяльність, необхідно проаналізувати фінансову звітність за попередні періоди. Аналіз фінансового стану необхідний для поліпшення організації фінансів та підвищення ефективності їх використання в процесі господарської діяльності. Зміст аналізу полягає у вивченні розміщення і використання засобів виробництва, платоспроможності підприємства тощо.

Основними джерелами для проведення аналізу є звітні форми підприємства за попередні 5 років, а саме форма № 1 «Баланс» та форма № 2 «Звіт про фінансові результати», які наведені в Додатках Е та Ж.

Аналіз показників фінансово-економічної діяльності, фінансової стійкості та платоспроможності СТОВ «Агросвіт» представлені в Додатку З.

Коефіцієнт автономії визначається як відношення загальної суми власних коштів до підсумку балансу. Чим більше значення коефіцієнта, тим менша залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування. У підприємства з високою часткою власного капіталу кредитори вкладають кошти охочіше, бо воно з більшою ймовірністю може погасити борги за рахунок власних коштів [45, с. 357]. Оптимальне значення більше 0,5. Динаміка цього показника зображена на рис. 1.4.

Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу (рис. 1.5) розраховується відношенням валюти балансу до власного капіталу, є оберненим показником до коефіцієнта фінансової незалежності. Для коефіцієнта фінансової залежності рекомендоване значення менше ніж 2 (тобто $1/0,5$).

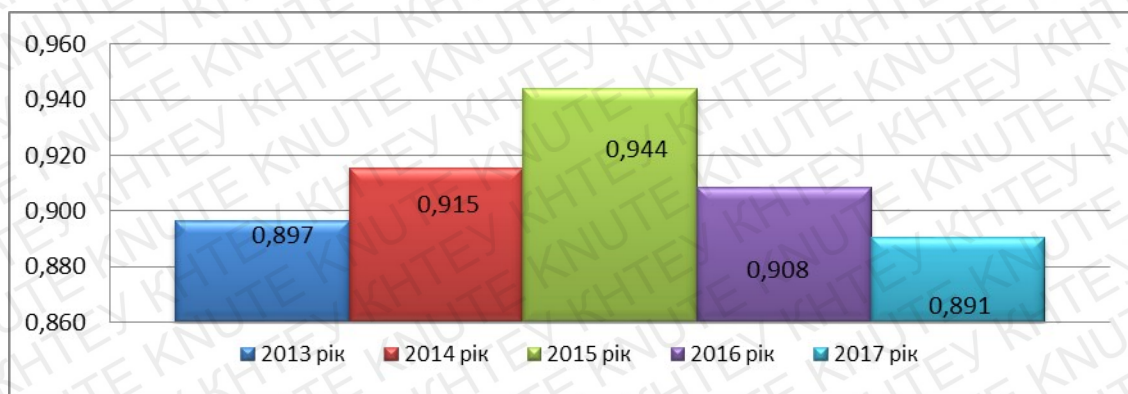


Рис. 1.4. Динаміка зміни коефіцієнта фінансової автономії СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

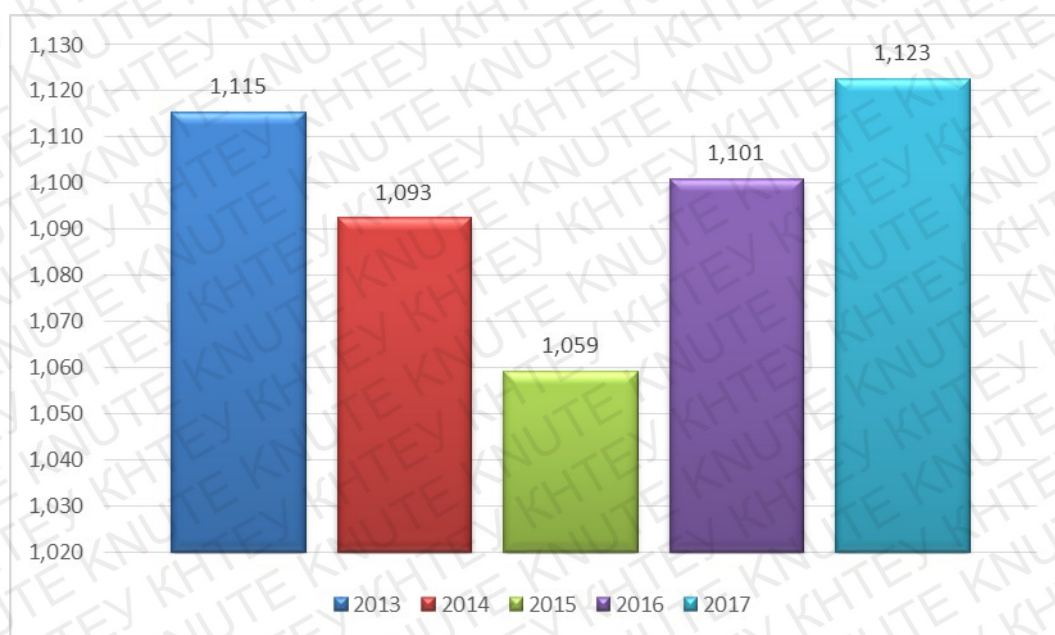


Рис. 1.5. Динаміка зміни коефіцієнта мультиплікації власного капіталу СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Коефіцієнт фінансової стійкості (рис. 1.6) характеризує покриття боргів власним капіталом. Розраховується відношенням власних коштів до позикових. Рекомендоване значення більше ніж 1. Але, як свідчить досвід багатьох підприємств, величина коефіцієнта фінансової стабільності коливається в досить широких межах залежно від галузевої належності підприємства.

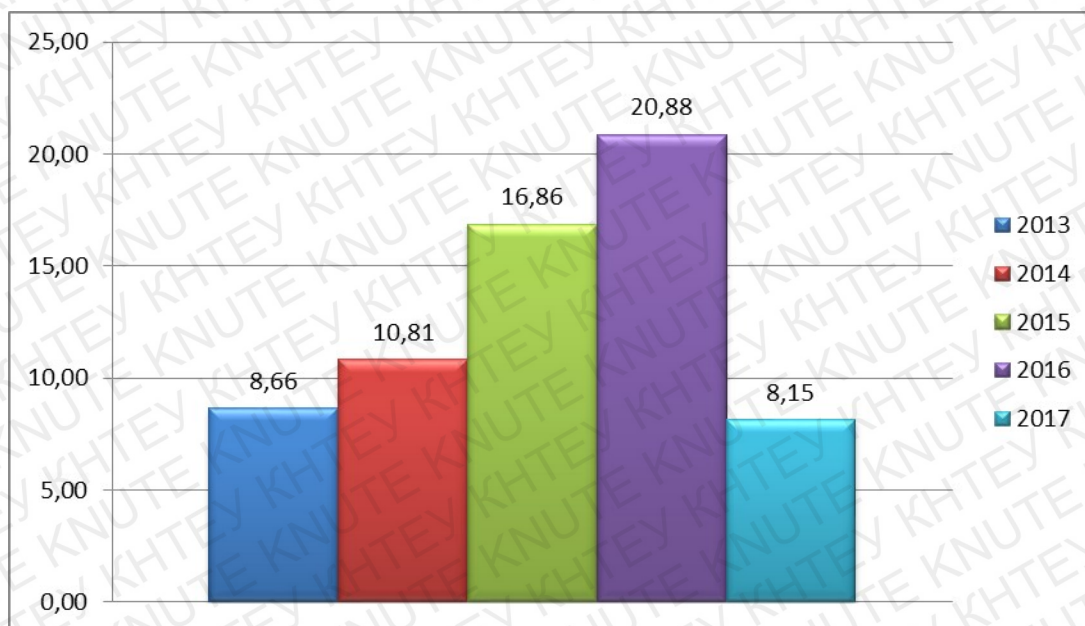


Рис. 1.6. Динаміка зміни коефіцієнта фінансової стійкості СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Коефіцієнт заборгованості визначається як співвідношення поточної та довгострокової заборгованостей до суми активів підприємства (рис. 1.7). Слід зазначити, що саме цей показник відображає частку коштів, які були залучені для формування всієї суми активів аналізованого підприємства. Взагалі цей показник має бути не вище ніж 0,3, на даному підприємстві він знаходиться в межах норми.



Рис. 1.7. Динаміка зміни коефіцієнта заборгованості СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Аналізуючи показники платоспроможності, слід спочатку визначити, що являє собою платоспроможність.

Платоспроможність означає здатність підприємства виконувати свої зобов'язання перед кредиторами. Підприємство є платоспроможним, коли воно може виконати свої зобов'язання перед кредиторами і не потребує застосування санаційних заходів або визнання банкрутом.

Рівень платоспроможності визначається співвідношенням між обсягом грошових коштів, що можуть бути використані для розрахунків, та обсягом платежів, які необхідно здійснити. Підприємство може вважатися платоспроможним, маючи незначний залишок на розрахунковому рахунку, якщо воно не має простроченої заборгованості або заборгованості, що потребує негайного погашення.

Платоспроможність підприємства залежить від ступеня ліквідності його балансу.

При аналізі ліквідності підприємства використовують показники платоспроможності (їх значення для СТОВ «Агросвіт» показані на рис. 1.8.)

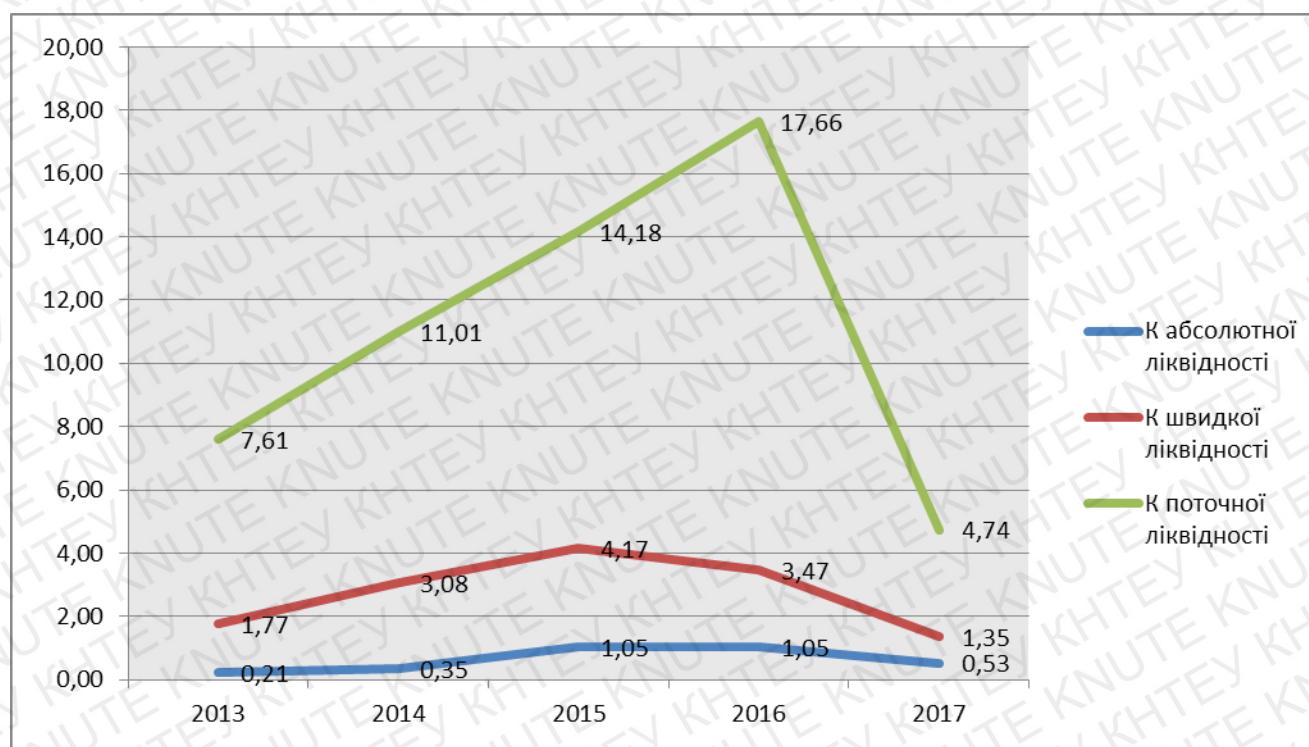


Рис. 1.8. Динаміка зміни коефіцієнтів ліквідності СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності. Визначається відношенням найбільш ліквідних активів до поточних зобов'язань підприємства.

Цей коефіцієнт є найбільш жорстким критерієм платоспроможності та ліквідності підприємства і показує, яку частину короткострокової заборгованості воно може погасити в поточний момент або найближчим часом. Теоретично достатнім вважається, якщо він не нижче 0,2. Це означає, що на 20% підприємство може в поточний момент погасити всі свої короткострокові борги і платоспроможність вважається нормальною. В іноземній практиці, в країнах зі стабільною економікою, вважається достатнім, щоб цей коефіцієнт мав будь-яке позитивне значення до 0,01.

Коефіцієнт швидкої (проміжної, суворої) ліквідності, або коефіцієнт кислотного тесту. Обчислюється відношенням суми грошових коштів, короткострокових фінансових вкладень і дебіторської заборгованості до поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності допомагає оцінити можливість погашення підприємством короткострокових зобов'язань у випадку його критичного стану. Оптимальне значення цього показника лежить в діапазоні 0,7-0,8.

Узагальнюючим показником ліквідності є коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт загальної ліквідності, коефіцієнт покриття, коефіцієнт загальної платоспроможності). Він розраховується відношенням поточних активів до поточних зобов'язань.

Він вимірює загальну ліквідність і показує, якою мірою поточні зобов'язання забезпечуються поточними активами, тобто скільки грошових одиниць поточних активів припадає на одну грошову одиницю поточних зобов'язань. Теоретичне значення цього показника 1,5-2,5.

Орієнтовне значення показника може встановлювати і підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання і залежно від щоденної потреби підприємства у вільних грошових ресурсах.

Якщо цей показник дуже високий, то це може бути пов'язано із надлишковими виробничими запасами, надплановою завантаженістю готової

продукції на складах, невиправданим зростанням дебіторської заборгованості, тобто із уповільненням обертання капіталу. Постійне зниження коефіцієнта означає зростаючий ризик неплатоспроможності [46].

Що ж до показників фінансово-економічної діяльності, то слід зазначити, що у досліджуваному періоді чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) мав тенденцію до зростання. При цьому слід зазначити, що його частка в загальних доходах підприємства коливалась в межах від 96 до 99,74%.

Частка інших операційних доходів була незначною, в період з 2013 по 2015 рр. зменшилась з 2 до 0,26%, але потім зросла до 4 % у 2017 році.

У цілому ж доходи зростали. У 2017 р. вони становили 201 274 тис. грн., що більше ніж удвічі порівняно з 2013 р.

Проаналізувавши динаміку обсягу та складу поточних витрат СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр., можна дійти до висновку, що вони збільшились у 2017 р. порівняно з 2013 на 105 726 тис. грн. Такі зміни були викликані значним зростанням собівартості реалізованої продукції (80 398 тис. грн. порівняно з 2013 роком).

Що ж до адміністративних витрат, то у досліджуваному періоді неможливо прослідкувати чітку тенденцію у їх зміні, адже у 2015 р. порівняно з 2014 р. вони зменшились на 8,73%, а потім почали зростати, при чому різке їх зростання відбулось саме у 2017 році – на 39,36 %.

Порівнюючи витрати на збут, можна побачити, що у досліджуваний період вони тільки збільшувались. Такі зміни могли б бути спричинені зростанням вартості пакувальних матеріалів для готової продукції; ремонту тари; підвищенням вартості утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції.

Інші операційні витрати у 2017 р. зменшились на 25,28% у порівнянні з 2013 р.

Спостерігаємо значне збільшення інших витрат на 1595 тис. грн. у 2015р. порівняно з 2013. Значне зростання даного показника відбулося у 2017 році (15553 тис.грн.).

Така ситуація може бути пов'язана із виникненням:

- витрат, пов'язаних з наданням за плату у тимчасове використання майна та майнових прав, якщо ці операції не є для підприємства предметом основної діяльності;
- витрат, пов'язаних з продажем, вибуттям та іншим списанням майна, відмінного від грошових коштів (крім іноземної валюти), продукції і товарів;
- відсотки, що сплачуються товариством за надані йому в користування грошові кошти;
- штрафів, пені, неустойки, що були визнані організацією або стягуються за рішенням суду;
- відшкодування збитків, заподіяних підприємством іншій стороні;
- збитків минулих років, що були визнані у звітному році;
- суми дебіторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності;
- курсові різниці;
- суми уцінки активів (за винятком необоротних активів);

Що ж до фінансових витрат, то тут слід зазначити, що їх зміни не мали чіткої тенденції. У 2015 році вони зменшились порівняно з 2013 р. на 246 тис.грн., проте у 2017 р. бачимо різке їх зростання на 1761 тис. грн., порівняно з попереднім роком.

За наведеними даними можна прослідкувати тенденцію щодо збільшення загального обсягу витрат підприємства.

Проаналізувавши структуру витрат підприємства, можна дійти до висновку, що основна частка витрат припадає на собівартість реалізованої продукції, що у досліджуваній період майже не змінювалась.

Частка адміністративних витрат була невеликою і становила близько 2-3 %.

Питома вага витрат на збут у складі витрат СТОВ «Агросвіт» зростала з 1,72% до 4%.

Що ж питомої ваги інших операційних витрат, то слід відмітити тенденцію до зменшення її у досліджуваному періоді з 4,64 до 1 %.

Слід відмітити зростанням частки інших витрат з 0,84% до 10 % у складі витрат підприємства. Частка фінансових витрат у досліджуваному періоді зменшилась на 0,12%.

І оскільки темпи зростання витрат у досліджуваному періоді були меншими за темпи зростання доходів, бачимо зростання чистого прибутку. У 2015 р. показник зріс на 237,45 % порівняно з 2013 р. Проте у 2017 році значення чистого прибутку зменшилось на 206 тис.грн.

Отже, проаналізувавши наведені вище показники фінансово-майнового стану, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, можна простежити позитивну тенденцію у його розвитку.

Висновки до розділу 1

Отже, можна зробити висновок, що прибуток є найважливішим узагальнюючим показником, що характеризує кінцевий результат діяльності підприємства. Від розміру прибутку, отриманого підприємством, залежать формування оборотних коштів, виконання зобов'язань перед бюджетом, платоспроможність підприємства, доходи акціонерів тощо.

Отримання позитивного фінансового результату – прибутку – неодмінна умова та мета будь-якого суб'єкта господарювання. Уся діяльність підприємства спрямована на те, щоб забезпечити зростання величини прибутку або принаймні стабілізувати її на певному рівні, оскільки саме за прибуткової діяльності створюються необхідні умови для розширення виробництва та відкриваються перспективи щодо подальшого розвитку суб'єкта підприємницької діяльності. Як головна рушійна сила ринкової економіки, прибуток забезпечує інтереси і

власників, і працівників підприємств. Прибуток характеризує операційну, фінансову, інвестиційну діяльність підприємства та слугує основним чинником для вибору структури та обсягу виробництва продукції, маркетингової стратегії, програм оптимізації витрат, кредитної політики, інвестиційних проектів, фінансових вкладень тощо.

Враховуючи той факт, що категорія прибуток залишається постійним об'єктом економічної теорії та відіграє основну роль у ринковій економіці, уже протягом кількох століть не вщухають суперечки про її сутність і форми.

У наукових працях поняття «прибуток» нерозривно пов'язують із категоріями доходу, капіталу, відсотка, помірності, очікування. У практичному плані фінансовий результат не є таємницею, і в країнах з ринковою економікою його кількісна величина визначається як різниця між загальним виторгом від реалізації товарів, робіт, послуг і сукупних витрат.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цим законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає

первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформації про доходи, витрати та фінансові результати.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) є ефективним інструментом підвищення зрозумілості та прозорості інформації, формують відповідні підвалини визнання доходів і витрат, здійснення оцінки активів і зобов'язань, що дозволяє достовірно усвідомлювати та запобігати існуючим ризикам підприємства, а також зіставляти ефективність господарювання з метою релевантної оцінки майбутнього потенціалу та розробки відповідних

управлінських рішень. У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше, «не суперечать міжнародним стандартам». Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Проте, П(С)БО 16 «Витрати» не має аналогів у МСБО та безпосередньо відповідає потребам національної практики.

Щодо обліку фінансових результатів, то нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати.

Важливим інструментом реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Саме ним забезпечується однаковість відображення господарських операцій, нагромадження облікової інформації, необхідної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів, витрат та результатів діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

Ознайомлення зі звітністю СТОВ «Агросвіт» дає зрозуміти, що дане підприємство має позитивну динаміку діяльності, про що говорять коефіцієнти фінансової стійкості і платоспроможності та показники господарської діяльності.

Коефіцієнт автономії становить більше 0,5. Це свідчить про незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Що ж до показника фінансової стійкості, то його значення у досліджуваному періоді для СТОВ «Агросвіт» більше 1, що говорить про

здатність компанії відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу має значення більше 0,1. Це свідчить про достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних активів і частини оборотних.

Зменшення коефіцієнта заборгованості в динаміці характеризує послаблення залежності підприємства від кредиторів, тобто про підвищення його фінансової стійкості. Щоправда у 2017 році значення показника зросло, що не є добре, але все ж воно менше 0,5. Тобто велика частина активів підприємства фінансується за рахунок власних коштів

Коефіцієнт фінансового левериджу характеризує співвідношення довгострокових зобов'язань підприємства і власного капіталу. Його зменшення свідчить про послаблення залежності від довгострокового позикового капіталу, про зростання фінансової стійкості.

Коефіцієнти ліквідності за 2013-2017 роки показують здатність підприємства виконати свої зобов'язання.

Отже, можна зробити висновок про те, що СТОВ «Агросвіт» є фінансово стійким. Воно не залежить значним чином від позик, його діяльність є рентабельною, а розмір прибутку щороку збільшується, що свідчить про ефективну діяльність підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ СТОВ «АГРОСВІТ»

2.1. Організація обліку фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт»

Метою організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності є надання користувачам необхідної та своєчасної інформації про витрати, доходи та результати діяльності підприємства у встановлені строки.

Правильність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку. Така вимога є обов'язковою, бо цього вимагає законодавство.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база (зокрема, концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», План рахунків, Інструкція про застосування плану рахунків, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, накази Державної служби статистики тощо).

Методика обліку на підприємстві в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно відповідно до чинної нормативно-правової бази, і тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцевий результат діяльності підприємства та стратегія його розвитку. Формування облікової політики підприємства належить до компетенції бухгалтерської служби, хоча деякі важливі її складники мають загальноекономічне значення, а тому відносяться також до компетенції інших відділів залежно від специфіки господарської діяльності підприємства та його організаційної структури. Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є доходи, витрати і власне фінансові результати, елементами облікової політики є сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства.

Елементи облікової політики стосуються всіх без винятку об'єктів бухгалтерського обліку, а тому впливають на фінансові результати.

Стосовно фінансових результатів необхідно зазначити, що в Наказі про облікову політику необхідно розкрити чіткий та ефективний алгоритм визначення фінансових результатів у розрізі видів діяльності.

Вплив методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат підтверджує, що облікова політика, сформована адміністрацією підприємства, відкриває можливості для обрання методологічних прийомів, що може радикально змінити фінансовий стан підприємства, який відображається в балансі чи у звіті про фінансові результати.

Що ж стосується облікової політики у частині обліку фінансових результатів на СТОВ «Агросвіт», то слід відмітити, що на підприємстві відсутній наказ про облікову політику.

Як вже говорилося вище, фінансові результати – це той показник, який безпосередньо залежить від величини доходів та витрат. Тому організація обліку фінансових результатів починається із обліку доходів та витрат.

Дохід, як джерело подальшої діяльності підприємства, покриття витрат виробництва, забезпечення робітників і держави фінансовими ресурсами, необхідними для життя усіх сторін, займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств. Дохід надзвичайно розповсюджене, широко застосовуване і одночасно багатозначне поняття, що використовується у різних значеннях. Дослідження свідчать, що в економічній літературі ототожнюються поняття «виручка» і «дохід», «дохід» і «прибуток». Виручка, дохід і прибуток тісно взаємопов'язані, однак їх бухгалтерська сутність різна (рис. 2.1).

З рисунку слідує, що категорії «дохід» і «прибуток» не взаємозамінні, а лише доповнюють одна одну. Вони мають власну вартісну структуру і різняться за функціями та роллю, що виконують в процесі відтворення. Поняття доходу набагато ширше, оскільки охоплює всю величину новоствореної вартості, тоді як прибуток характеризує лише його частину. Прибуток є вартісною формою

додаткового продукту, а дохід – частиною необхідного і додаткового продукту [47].

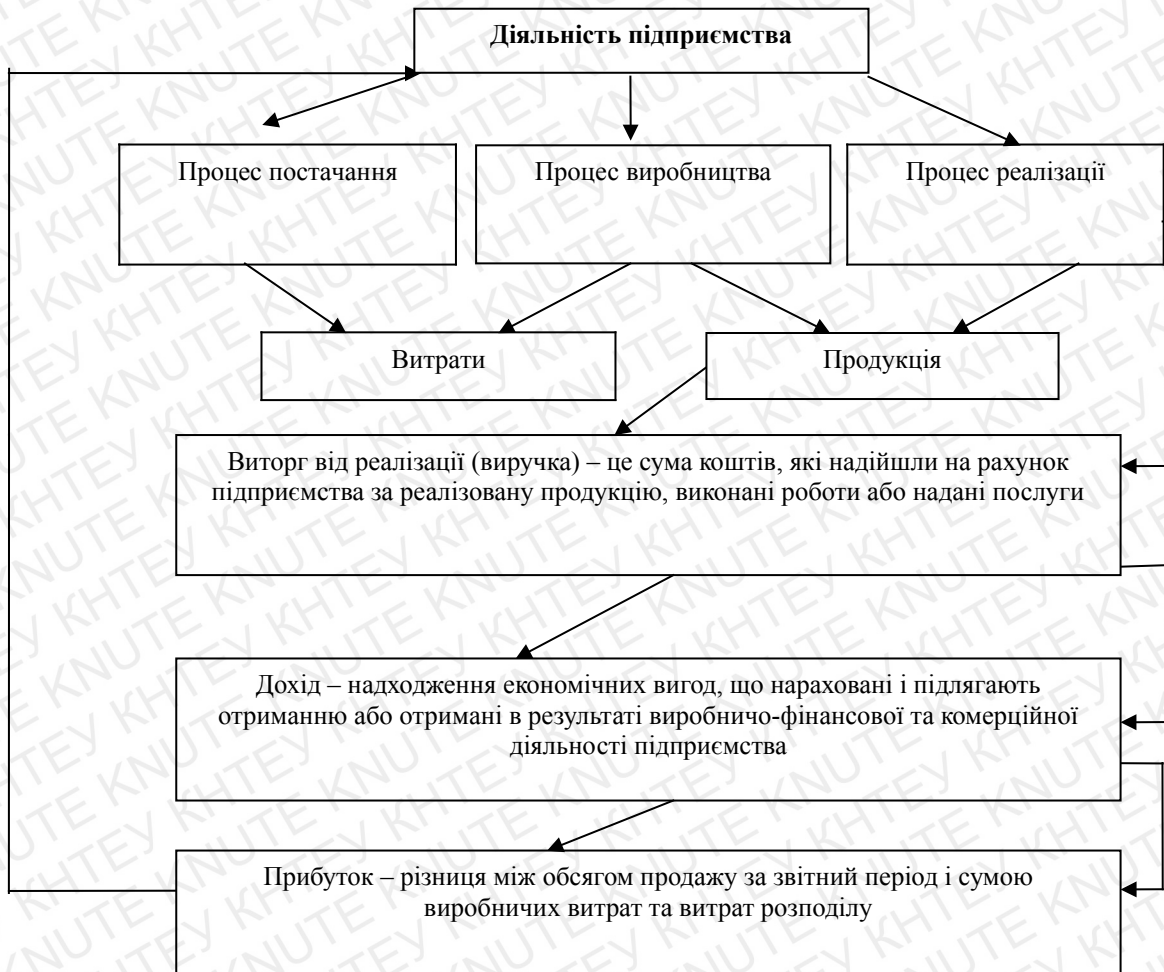


Рис. 2.1. Схема взаємозв'язку між виручкою, доходом та прибутком

Дохід є отриманням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства. Для визнання доходу необхідне не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, його наслідком є і збільшення власного капіталу (крім внесків учасників). Доходи, як і витрати, входять до складу об'єктів бухгалтерського обліку на підставі принципу відповідності та нарахування доходів і витрат.

Для визначення моменту визнання доходу потрібно знати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Дохід від реалізації визнається на дату відвантаження (рис. 2.2).

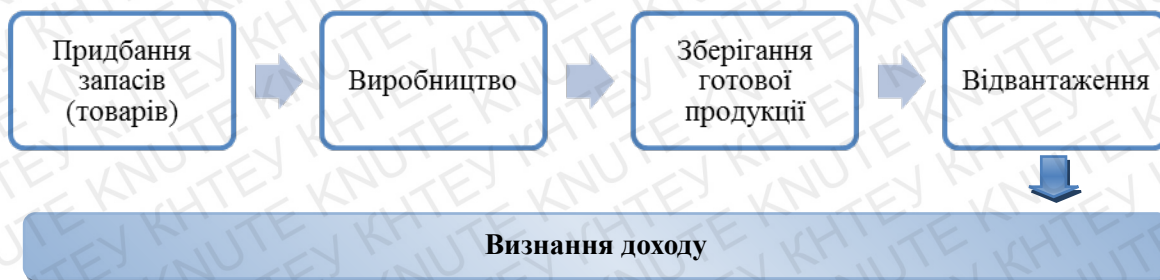


Рис. 2.2. Визнання доходу від реалізації

Водночас окремі види доходу мають особливості визнання, які визначені П(С)БО 15 «Дохід». Згідно з даним П(С)БО до складу доходів відносять:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Слід зазначити, що норми П(С)БО 15 «Дохід» не поширюються на бюджетну сферу та не враховують галузевої практики сільськогосподарських підприємств. Порядок визнання доходів, витрат та фінансових результатів у сільському господарстві регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» та МСФЗ 41 «Сільське господарство».

Доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між справедливою вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витратами, що пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи включаються до складу інших операційних доходів.

Визнання доходів від подальшої реалізації такої продукції та біологічних активів відбувається з урахуванням методологічних вимог П(С)БО 15 «Дохід».

Однак, при виконанні записів за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» в частині списання сільськогосподарської продукції та біологічних активів відображається балансова вартість, а не їх фактична виробнича собівартість.

Доходи сільськогосподарських підприємств переносяться в кінці звітного періоду в форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати», а також додатково розкривається інформація в Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5). Особливості заповнення форми № 2, відповідно до вимог НП(С)БО №1, відображено схематично на рис. 2.3. [48].

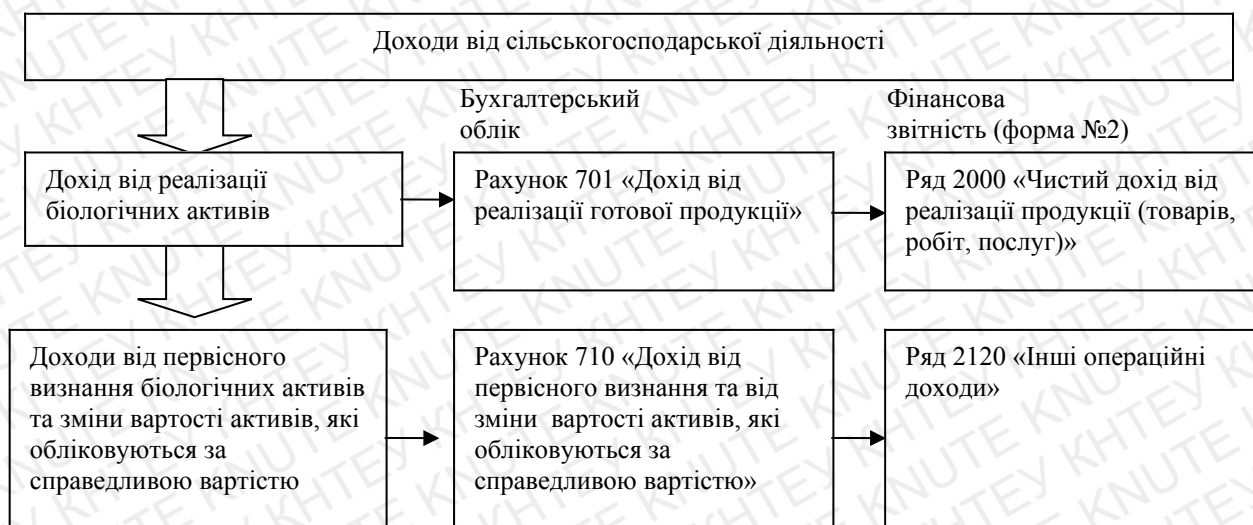


Рис. 2.3. Порядок формування інформації про доходи у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств [48]

Основним принципом формування витрат і визначення фінансового результату є співставлення витрат з доходами, для одержання яких вони понесені за звітними періодами. За такого підходу доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів чи інших активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16.

За П(С)БО 16 «Витрати», не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) платежі за договорами

комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення отриманих позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 зазначеного вище положення; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [18].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує отримання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [49].

На відміну від міжнародних стандартів в П(С)БО 16 «Витрати» не розглядається така категорія як збитки. У визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат у П(С)БО 16 «Витрати» і в МСФЗ відмінностей немає, але у МСФЗ поділ цих витрат здійснюється з метою оцінки запасів, а у П(С)БО 16 «Витрати» – для визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

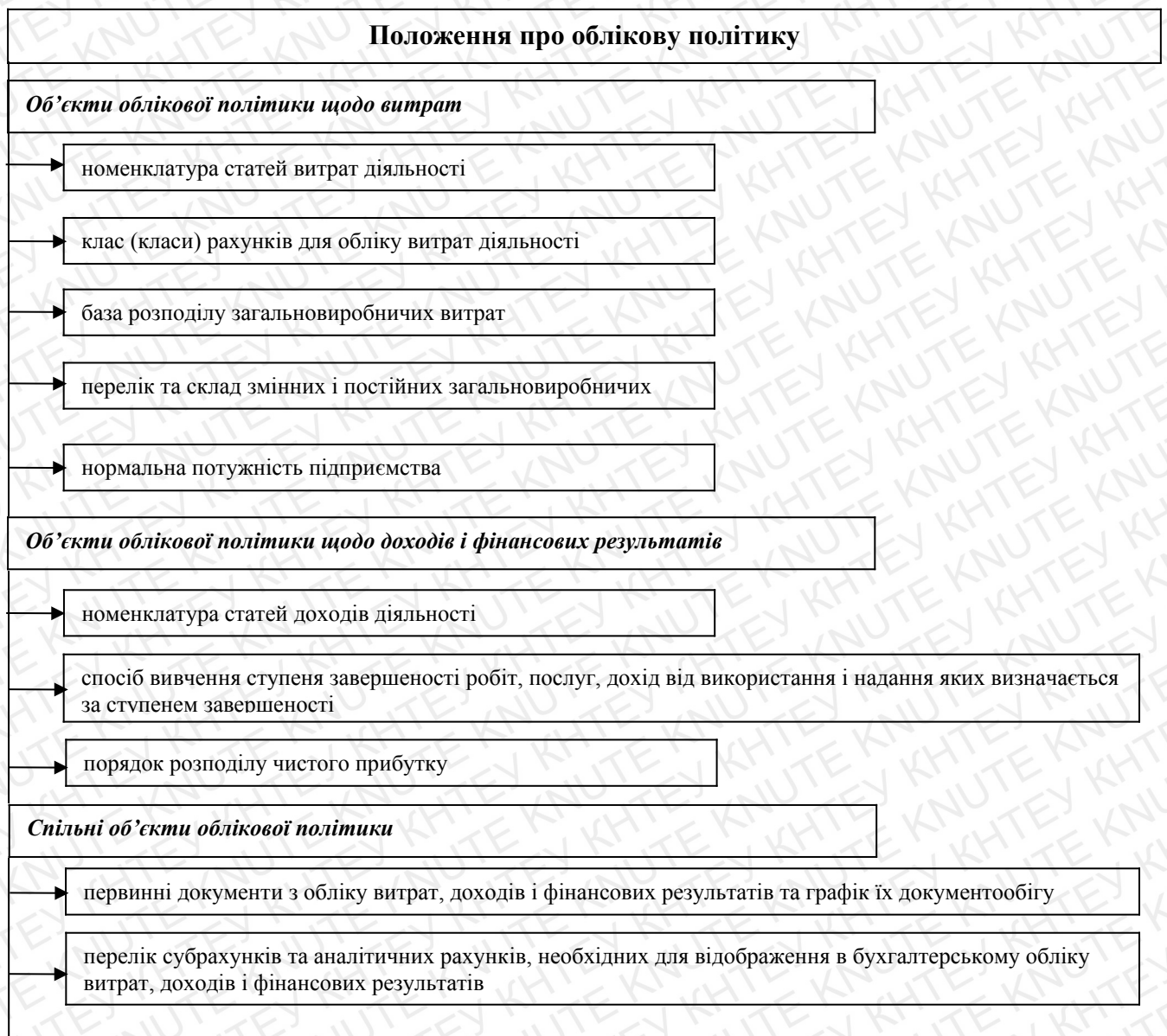
Вимоги до розкриття інформації про витрати П(С)БО 16 «Витрати» в цілому відповідають правилам міжнародних стандартів. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» в Україні застосовується принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймається на її підставі [20, с. 544].

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат і доходів, а також фінансових результатів підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;

- розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;
- контролю за правильним визначенням фінансового результату;
- надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління.

У Положенні про облікову політику будь-якого підприємства повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності (рис.2.4.)



порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати (щомісяця, щоквартально)

Рис. 2.4. Об'єкти облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів [50]

На жаль, на досліджуваному підприємстві відсутні Наказ та Положення про облікову політику.

Тому для СТОВ «Агросвіт» нами було розроблено Положення про облікову політику (Додаток II).

Вибираючи елементи облікової політики стосовно витрат діяльності, особливу увагу слід звернути на вибір класу рахунків для обліку витрат діяльності. Так, чинним законодавством передбачено три варіанти обліку витрат:

- з використанням 8-го класу рахунків «Витрати за елементами»;
- з використанням 9-го класу рахунків «Витрати діяльності»;
- з одночасним використанням 8-го і 9-го класів рахунків.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками [класу 9](#) «Витрати діяльності».

На СТОВ «Агросвіт» для обліку витрат використовуються рахунки як 8, так і 9 класів.

Методичні засади формування, оцінки та визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи, витрати й фінансові результати діяльності, а також

порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначають П(С)БО 15, П(С)БО 16 та НП(С)БО 1, норми яких поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних і банківських установ).

Особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

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

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, накладні, акти виконаних робіт, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.

Відображення інших доходів у бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та

зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку). Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії.

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об'єкти обліку відображаються у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати».

Організація аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів здійснюється за кожним їх видом за рахунками.

Облік фінансових результатів здійснюється на фінансово-результативному рахунку 79 «Фінансові результати», на якому збираються всі витрати, доходи підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером прибутків і збитків.

Рахунок 79 у своєму складі містить такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат іншої діяльності».

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток (Рис. 2.5).

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства.

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства.

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства.

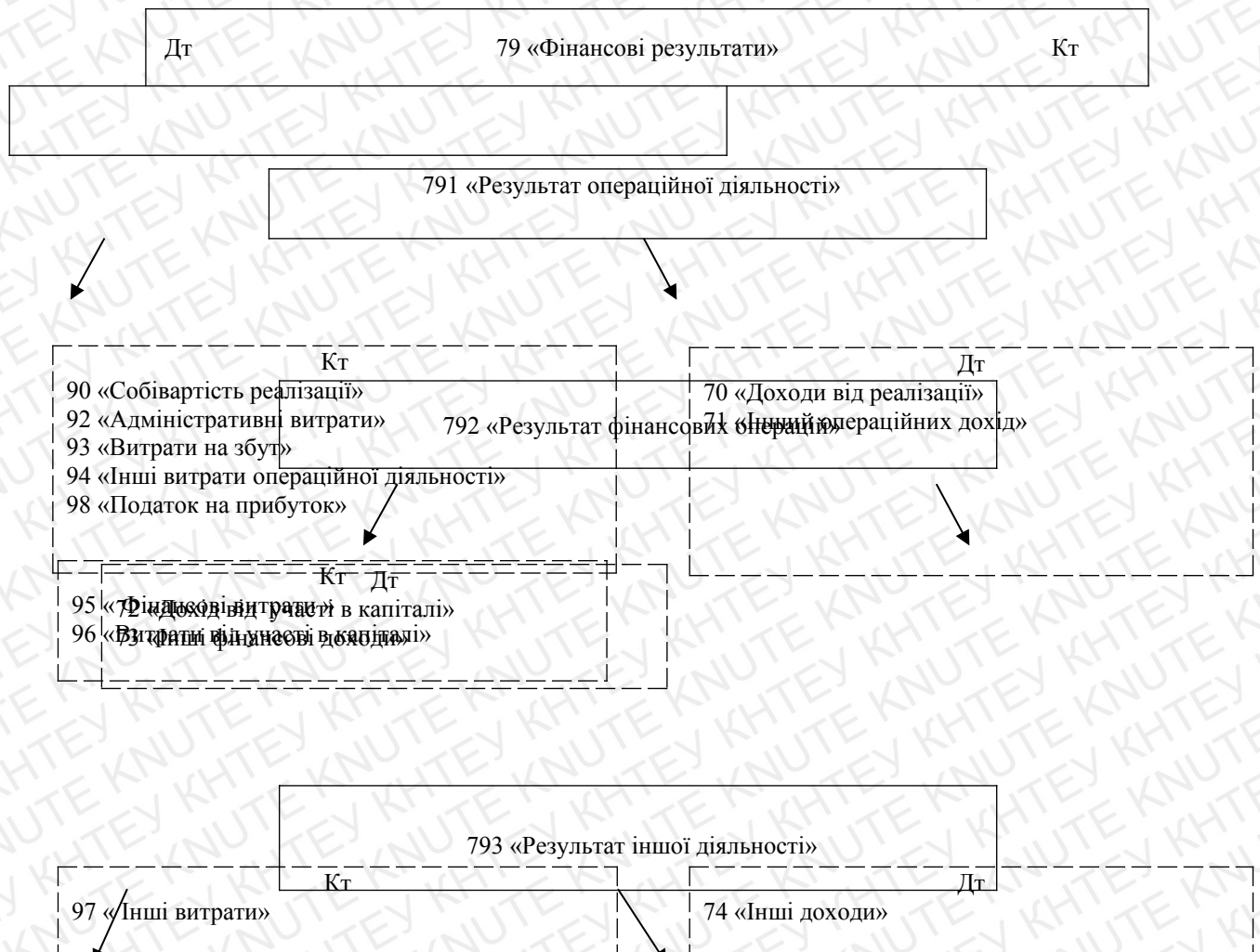


Рис. 2.5. Схема організації обліку фінансових результатів [51]

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки [класу 8](#) «Витрати за елементами», субрахунки [рахунку 79](#) [дебетують](#) у кореспонденції з кредитом [рахунків 23](#) «Виробництво», [26](#) «Готова продукція», [27](#) «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом

рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків[39].

Аналітичний облік фінансових результатів має бути організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної діяльності, іншої діяльності і змісту Звіту про фінансові результати. Враховуючи зміст окремих статей Звіту, визначають в ньому прибуток або збиток за звітний період [52, с. 245].

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтерії.

На підприємстві бухгалтерський облік фінансових результатів організовується за схемою (Рис.2.6.)

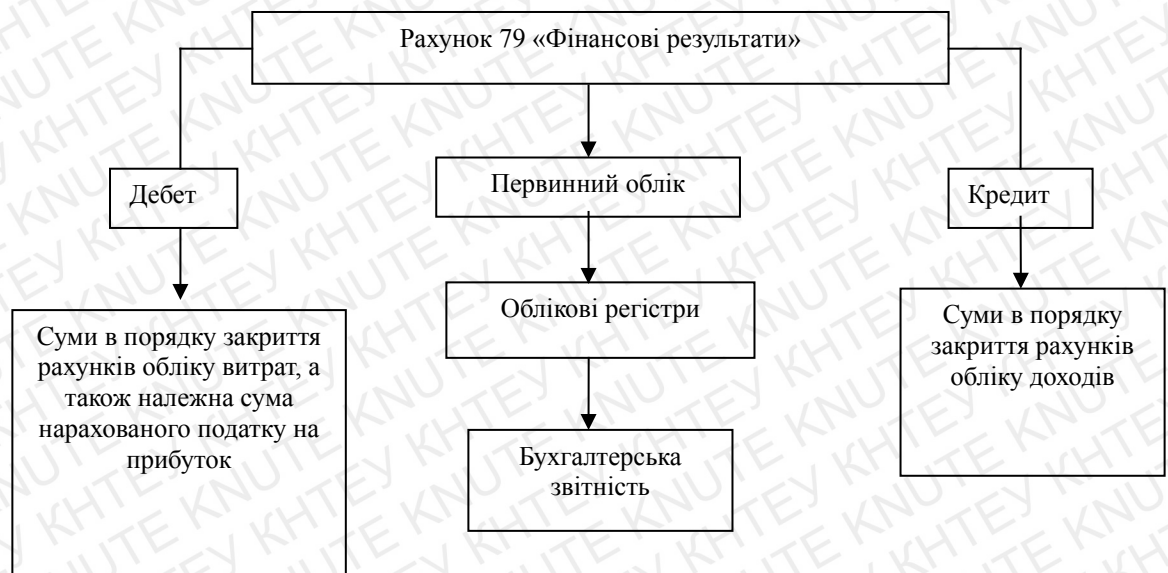


Рис. 2.6. Схема організації бухгалтерського обліку фінансових результатів [7, с. 608]

Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових (Рис. 2.7).

Кінцевий фінансовий результат підприємства визначається як різниця між різними видами доходів і прибутків, які обліковуються за кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», і відповідно, витратами й збитками, які обліковуються за дебетом даного рахунку (Рис. 2.8).

Якщо кредитовий оборот рахунку 79 «Фінансові результати» більше за дебетовий, то підприємство на суму різниці отримує нерозподілений прибуток. Якщо дебетовий оборот більше кредитового, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж отримало доходу, то на суму різниці має непокритий збиток.

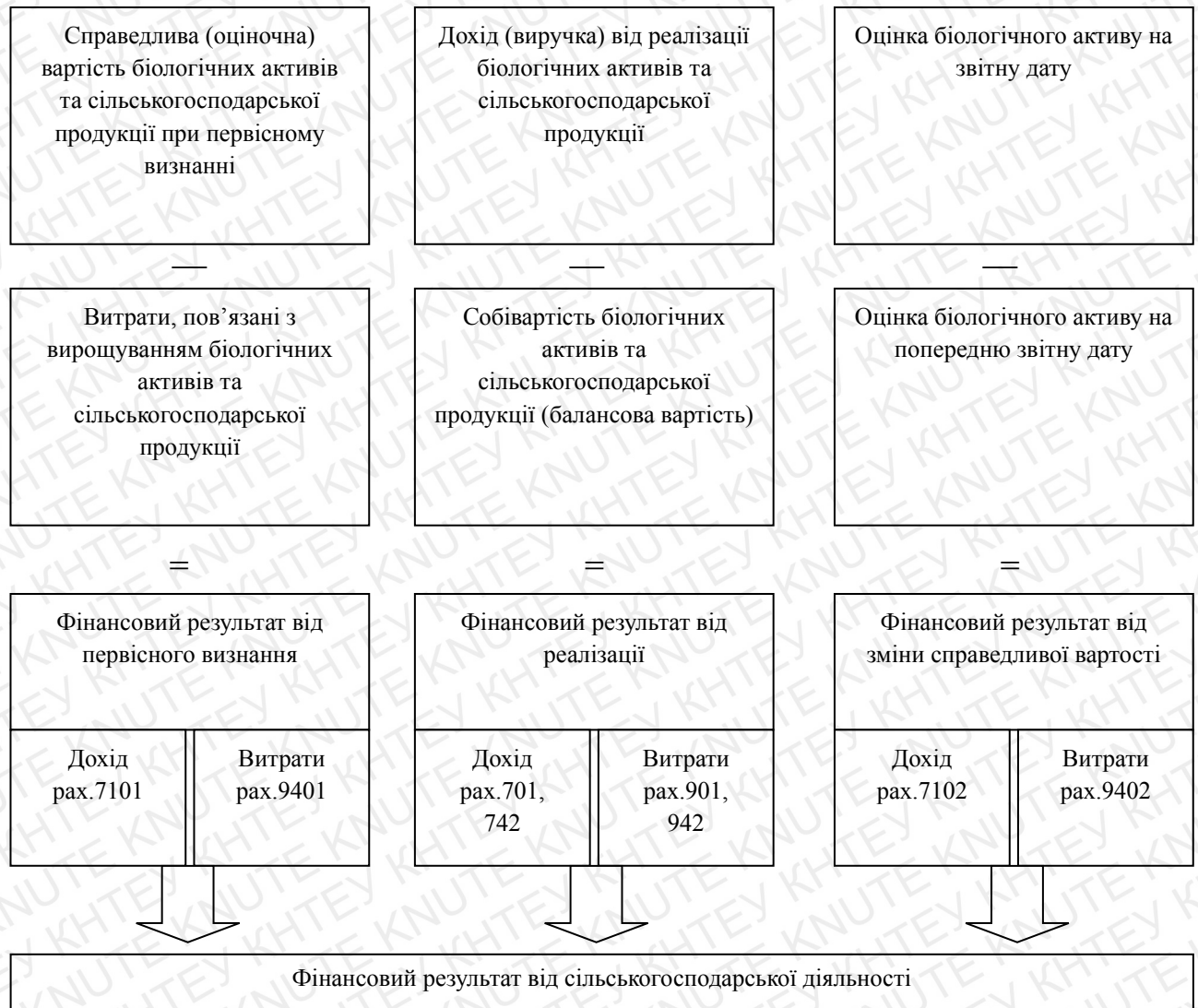


Рис. 2.7. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

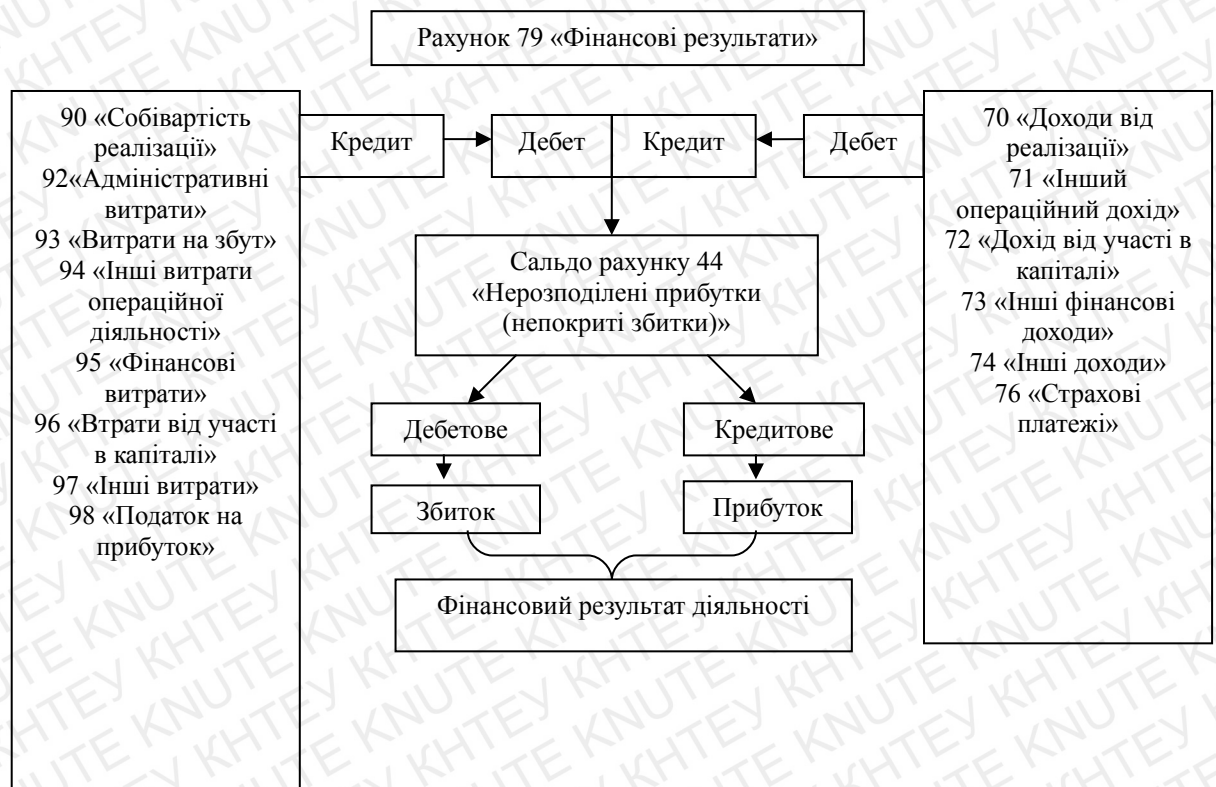


Рис. 2.8. Порядок формування кінцевого фінансового результату [7, с. 615]

Для обліку нерозподіленого прибутку або непокритих збитків передбачено пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Кредитове сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» означає наявність нерозподіленого прибутку, а дебетове сальдо – непокритого збитку.

Порядок розподілу прибутку і збитків визначається у статуті та засновницькому договорі і належить до компетенції загальних зборів учасників.

2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування фінансових результатів діяльності підприємства

Як вже говорилося раніше, для підприємства прибуток є показником, що створює стимул для інвестування в ті сфери, де можна добитися найбільшого приросту вартості.

Зважаючи на те, що відповідальне ведення податкового обліку та правильне відображення операцій у податковій звітності є однією з необхідних умов ефективної діяльності підприємств, облікове забезпечення звітності про прибуток є надзвичайно важливим. До того ж, якщо врахувати систему фінансових санкцій, що застосовуються до підприємств за умови виявлення помилок податкового обліку звітності, то очевидно, що результативна податкова система передбачає чітке законодавче обґрунтування усіх елементів податкового обліку, можливість адекватного відображення реальної економічної ситуації в звітності та забезпечення контролю за сплатою податків за допомогою проведення аудиту бази оподаткування підприємств.

Податок на прибуток підприємств має безпосередній вплив на частину доходу, яку отримують у розпорядження власники бізнесу чи акціонери. Зважаючи на активне розширення переліку офшорних юрисдикцій та всупереч посиленню боротьби світової спільноти з ними, існує значна конкуренція між країнами у створенні найбільш сприятливого податкового середовища для суб'єктів господарювання та інвестицій у економіку, які пов'язані з їхнім приходом. Саме тому сприятливе оподаткування податком на прибуток підприємств володіє значним інвестиційним потенціалом.

Згідно з ПКУ об'єктом оподаткування податку на прибуток є:

- ⊗ прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу;
- ⊗ дохід за договорами страхування;
- ⊗ дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню з джерелом походження з України;
- ⊗ дохід операторів, отриманий від діяльності з випуску та проведення

лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів, що підлягає оподаткуванню;

- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування.

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Податок нараховується платником самостійно.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком. Податковий (звітний) період починається з першого календарного дня податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем податкового (звітного) періоду, крім виробників сільськогосподарської продукції, які можуть обрати річний податковий (звітний) період, який починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року [53].

Для усвідомлення сутності облікових процедур з податку на прибуток слід чітко визначати етапи обрахунку фінансового результату до оподаткування за даними бухгалтерського обліку, володіти змістом самих понять фінансовий результат, прибуток, збиток, податок на прибуток.

Основною площиною податкових розрахунків є порядок визначення деклараційного прибутку (збитку) звітного періоду. Рис. 2.9 демонструє норми ПКУ, що передбачають порядок обчислення податку на прибуток за відповідними статтями розділу III Податкового кодексу України.

Облік розрахунків з податку на прибуток згідно з [Інструкцією № 291](#) ведуть на субрахунку 641/«Розрахунки за податком на прибуток». За кредитом цього субрахунку відображають обчислене за правилами ПКУ податкове зобов'язання з податку на прибуток, що підлягає сплаті за звітний період.

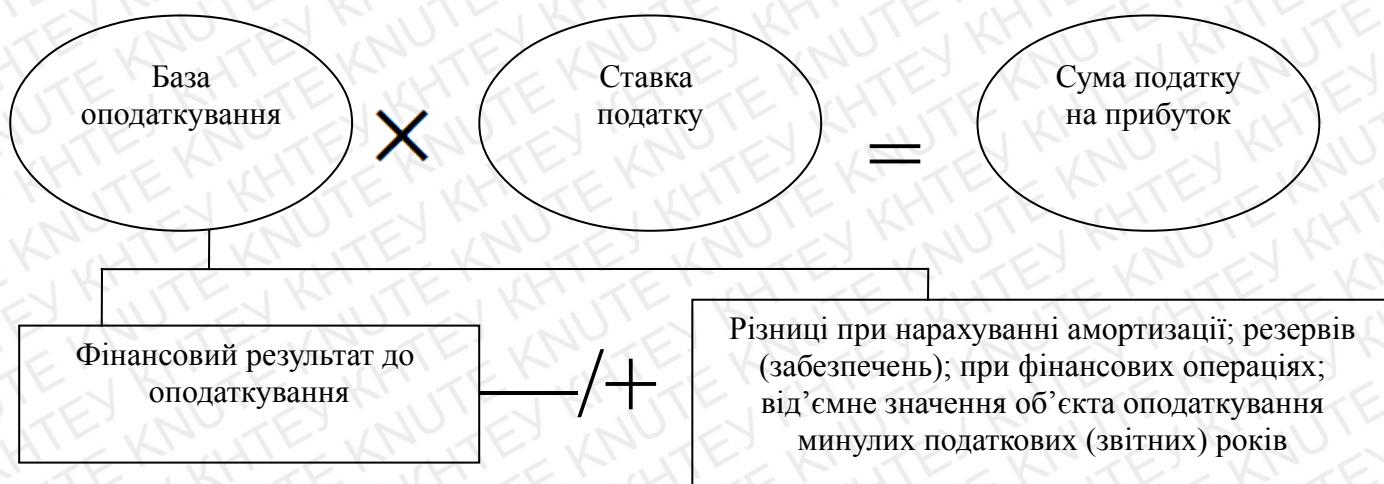


Рис. 2.9 Порядок обчислення податку на прибуток

У свою чергу, нараховують зобов'язання з поточного податку на прибуток за кредитом субрахунку 641 у кореспонденції з дебетом рахунків:

- 98 «Податок на прибуток» — у сумі, не пов'язаній з відстроченими податками;
- 17 «Відстрочені податкові активи» — у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок нарахування ВПА;
- 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» — у разі нарахування поточного податку на прибуток за рахунок списання раніше нарахованих ВПЗ[23].

Облік суми витрат з податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток», яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу, що враховуються відповідно на рахунках 54 та 17 та визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [41]. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом — включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Що ж стосується оподаткування фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт», то слід зазначити, що підприємство не сплачує податок на прибуток, а є платником єдиного податку 4 групи.

Об'єктом оподаткування для підприємства є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у його власності або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди.

Базою оподаткування податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.

Для платників єдиного податку IV групи ставки податку у 2018 році не змінилися і, як і раніше, встановлюються у відсотках до нормативної грошової оцінки земельної ділянки:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95%;
- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57%;
- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,57%;
- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19%;
- для земель водного фонду – 2,43%;
- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33%.

Єдиний податок 4 групи включають до складу загальновиробничих витрат згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 року. П(С)БО 16 «Витрати» визначає класифікацію загальновиробничих витрат,

до однієї з них і належать витрати з нарахування зобов'язання зі сплати єдиного податку групи 4.

Загальновиробничі витрати за ознакою реагування на зміну обсягів виробництва поділяють на постійні і змінні.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Це означення справджується щодо досліджуваних витрат з ЄП групи 4.

Аналітичний облік витрат з нарахування єдиного податку групи 4 у структурі загальновиробничих витрат ведуть за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

2.3. Узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства у формах звітності

Дані про доходи, витрати та фінансові результати діяльності на підставі первинних документів відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Загальні вимоги до фінансової звітності визначаються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим НП(С)БО визначаються мета, склад і принципи, підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього НП(С)БО мають застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [54, с. 208].

Для досягнення поставленої мети та виконання завдань щодо задоволення інформаційних потреб користувачів звітність має відповідати певним вимогам. Залежно від потреб управління, чинних законодавчих та нормативно-правових актів можна сформулювати систему вимог до звітності (рис. 2.10) [55, с. 262].



Рис. 2.10. Вимоги до звітності [55, с. 54]

Звітність є підсумковим етапом роботи інформаційної системи підприємства, вона ґрунтується на всій інформації, що була зібрана інформаційною системою підприємства, належним чином опрацьована і представлена у вигляді, придатному для подання внутрішнім та зовнішнім користувачам [56, с. 309].

Звітним періодом для складання фінансової звітності у повному обсязі є календарний рік. Проміжна звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати складається щоквартально. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року), а Звіт про фінансові результати – наростаючим підсумком з початку звітного року. Показники, наведені в звітності, вказуються у тисячах гривень.

Що стосується Балансу (Форма № 1), то остаточний фінансовий результат відображається у вигляді прибутку в рядку 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати, включаючи сільськогосподарські підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати», яку складають відповідно до затвердженого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки за звітний період. Цей звіт вважається одним з найбільш інформативних документів звітності, оскільки містить інформацію про динаміку прибутку підприємства.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма №2) складається з чотирьох розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.
- III. Елементи операційних витрат.
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Перший розділ звіту формується відповідно до принципу бухгалтерського обліку, а саме нарахування та відповідності доходів та витрат. Визначити оцінку доходів можна в момент надходження активу або погашення зобов'язання, що спричинить збільшення власного капіталу підприємства, але виключаючи збільшення капіталу, який сформовано внесками учасників.

Витрати можуть бути оцінені достовірно в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що зумовлюють зниження рівня власного капіталу підприємства, проте не враховуючи зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

Звіт про фінансові результати включає дані, які розташовуються в чіткому порядку та зберігаючи встановлену послідовність.

У Розділі I «Фінансові результати» визначаються фінансові результати від

операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Кожен розділ закінчується обчисленням фінансовим результатом за видом діяльності та в цілому за весь період. Дана форма є досить функціональною, тому що дає змогу прослідкувати, на які цілі були витрачені кошти та до якого результату це призвело.

Спочатку визначається різниця між чистим доходом від реалізації товарів, робіт, послуг та їхньою собівартістю. Додатна різниця є валовим прибутком підприємства, а від'ємна — валовим збитком.

Чистий дохід у цьому випадку — це дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за мінусом наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Відтак визначаємо фінансовий результат від операційної діяльності підприємства (прибуток або збиток):

- ⌘ до валового прибутку додаємо або від валового збитку віднімаємо суми інших операційних доходів. До них належать: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. Але якщо оренда є основним видом діяльності підприємства, то дохід від неї відображається у складі чистого доходу від реалізації послуг;
- ⌘ від валового прибутку віднімаємо або до валового збитку додаємо суми адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. До інших операційних витрат належать: собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові)

санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг).

Далі розраховуємо фінансовий результат до оподаткування (прибуток чи збиток). До фінансового результату від операційної діяльності додаємо доходи від участі у капіталі, інші фінансові доходи та інші доходи. Дохід від участі в капіталі — це дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі. Інші фінансові доходи — це дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі у капіталі). Відповідно, інші доходи — це дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Отриману суму зменшуємо на суму фінансових витрат, втрат від участі у капіталі, інших витрат підприємства.

Потім у рядку 2300 наводимо суму податку на прибуток. Вона дорівнює сумі, визначеній за декларацією з податку на прибуток за звітний період (п. 3, 18 П(С)БО 17). Слід звернути увагу на те, що у цьому рядку має зазначатися лише та сума податку на прибуток, яка визначена щодо операцій, що наводяться у розділі І, адже податок на прибуток, визначений за операціями, наведеними у розділі ІІ, повинен бути наведений у рядку 2455 Звіту.

Якщо підприємство подає декларацію з податку на прибуток тільки за річний звітний період, то протягом року йому немає що відображати у цьому рядку. Платники податку на прибуток, які здають лише річну декларацію, нараховують цей податок наприкінці звітного року (саме ця сума зазначається у рядку 2300 Звіту).

Далі визначається чистий фінансовий результат, тобто різниця між фінансовим результатом до оподаткування та сумою податку на прибуток. Додатна різниця є прибутком, а від'ємна — збитком підприємства. Звісно, якщо

фінансовий результат був від'ємним, то сума податку на прибуток додається до нього, і отриманий показник є загальною сумою збитку підприємства за звітний період.

Значення чистого фінансового результату звітного періоду бере участь у формуванні показника графі 4 рядка 1420 балансу «Нерозподілений прибуток (збиток)». Це значення розраховується з урахуванням цього показника на початок звітного періоду, чистого прибутку/збитку за звітний період та використання чистого прибутку підприємством протягом звітного періоду.

У Розділі II «Сукупний дохід» наведена інформацію про інший сукупний дохід, отриманий у звітному періоді. Згідно з п. 3 НП(С)БО 1, сукупний дохід — це зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій із власниками) [23]. Тобто це результат операцій, які безпосередньо впливають на зміну власного капіталу. Тож сукупний дохід не зазначається у рядку 1420 чи будь-якому іншому окремому рядку балансу, бо він уже врахований при визначенні залишків складових власного капіталу підприємства.

Спочатку розраховується інший сукупний дохід до оподаткування. Він є сумою показників:

- ~ дооцінки (або уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів, здійснених підприємством у звітному періоді згідно з п. 16 - 21 П(С)БО 7 та у порядку, встановленому П(С)БО 13;
- ~ накопичених курсових різниць, які не потрапляють до витрат підприємства, а відображаються у складі додаткового капіталу підприємства згідно з п. 8-9 П(С)БО 21;
- ~ частки іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій до яких ведеться за методом участі в капіталі;
- ~ іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей, наведених у цьому розділі.

Далі визначається власне сукупний дохід. Він дорівнює різниці між іншим сукупним доходом до оподаткування (рядок 2450) та сумою податку на прибуток за таким сукупним доходом (рядок 2455), збільшеній на суму чистого прибутку, визначеного у розділі I Звіту (рядок 2350), або зменшеній на суму чистого збитку, зазначеного у рядку 2355 Звіту.

У розділі Звіту III «Елементи операційних витрат» наведені відповідні елементи операційних витрат (на виробництво та збут, управління й інші операційні витрати), яких зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за мінусом витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій [57].

Отже, узагальненням результатів бухгалтерського обліку та документованою інформацією, яка підготовлена відповідно до потреб користувачів виступає фінансова звітність. Її можна представити у декількох значеннях, тобто як:

- ~ елемент зворотного зв'язку форм звітності та систем обліку, який дає змогу забезпечити точність збирання та збирання, ведення, зберігання, записування, зчитування, перетворення, реєстрація, знищення інформації;
- ~ складову частину прямого зв'язку між підприємствами та користувачами фінансової інформації;
- ~ інструмент контролю за послідовністю операцій господарської діяльності та учасниками операцій, що знаходяться на загальнодержавному рівні та на рівні підприємства.

Звіт про фінансові результати призначений для відображення, визнаних у бухгалтерському обліку, доходів і витрат та визначення фінансових результатів підприємства за звітний період. Інформація, наведена у даній формі фінансової звітності, з одного боку, надає можливість оцінити ділову активність та фінансову

привабливість підприємства, а з іншого – дозволяє розрахувати показники, що використовуються при прогнозуванні майбутньої діяльності суб'єкта господарювання.

У відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Звіт про фінансові результати – це Звіт про доходи, витрати і фінансові результати підприємства. Звіт подається у складі річної й квартальної звітності, а інформація у ньому про визнані доходи і витрати розкривається наростаючим підсумком з початку звітного року (за відповідний звітний й попередній період). Звіт про фінансові результати за формою № 2 складають підприємства, організації та інші юридичні особи усіх форм власності, окрім: банків і бюджетних установ; суб'єктів малого підприємництва; підприємств, організацій та інших юридичних осіб, які подають консолідовану звітність та фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Загальні вимоги до розкриття статей Звіту про фінансові результати визначені Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності.

2.4.Управлінський облік фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт»

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання, збору інформації про вирішальні фактори успіху: якість, інновації, час тощо. Отже, управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в межах одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління і контролю за діяльністю

підприємства. Цей процес включає виявлення, вимір, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій. Цей облік покликаний задовольняти інформаційні потреби тільки керівництва фірми. Основним чинником при цьому є своєчасність одержання докладної і правдивої інформації про доходи і витрати, як на підприємстві в цілому, так і на окремих його ділянках. У рамках управлінського обліку виробничих підприємств здійснюється докладний облік доходів і фінансових результатів діяльності.

Основними завданнями управлінського обліку є:

- ~ облік витрат і калькулювання собівартості продукції;
- ~ внутрішньофірмове бухгалтерське планування на основі використання облікової методології, принципу подвійного запису та бухгалтерських рахунків. Результатом такого планування є розрахунок майбутніх параметрів розвитку підприємства, які зводяться і узагальнюються у вигляді прогнозних показників в бухгалтерському балансі, звіті про фінансові результати, звіті про рух грошових коштів;
- ~ складання внутрішньої звітності про витрати, обсяги виробництва і реалізацію продукції, спожиті ресурси і ефективність роботи структурних підрозділів підприємства;
- ~ аналіз співвідношення між витратами, обсягами продаж і прибутком підприємства;
- ~ планування, облік і аналіз доходів і результатів діяльності за напрямками, підрозділами, сегментами, центрами відповідальності тощо.

Основна вимога, що висувається до даного виду обліку – оперативність складання і подання внутрішньої звітності, що дозволяє щоденно здійснювати контроль за використанням ресурсів, виконанням договорів та рухом грошових коштів. Дані управлінського обліку потрібні керівнику підприємства при плануванні, контролі, оцінці операцій господарської діяльності і прийнятті управлінських рішень. Отже, управлінський облік постачає необхідну інформацію для прийняття оптимальних рішень. Виходячи із зазначеного, управлінський

облік – це процес підготовки інформації, яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Відокремлення в системі управлінського обліку центру прибутку зміщує детальний аналіз доходів і витрат до оцінки прибутку. Менеджери, які приймають рішення відповідного цього центру відповідальності, повинні забезпечувати таке:

- ~ орієнтуватися на стабільне одержання прибутку та його максимізацію;
- ~ у своєму розпорядженні мати повноваження приймати рішення, які впливають отримання прибутку;
- ~ використовувати методи рішень, засновані на прибутковості;
- ~ здійснювати підзвітність найвищому керівництву відносно величини одержуваного прибутку.

Усі центри прибутку можуть бути також і центрами витрат, але не всі центри витрат можуть бути центрами прибутку. Установлення перевищення виручки над витратами для кожного центру витрат важливо для:

- ⊗ планування майбутніх прибутків;
- ⊗ контролювання витрат і виручки при порівнянні фактичних показників з плановими.

Можна сказати, що управлінський облік – це синтез методів і принципів обліку витрат, калькулювання собівартості, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю.

Головними об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи та фінансові результати підприємства, які утворюють систему управлінського обліку прибутку (рис. 2.11).



Рис. 2.11. Система управлінського обліку прибутку підприємства

Витрати можуть групуватися за цільовим призначенням, за видами продукції, замовленнями, процесами, контрактами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності тощо. Також здійснюється групування доходів підприємств і фінансових результатів: за видами продукції, сферами діяльності, центрами відповідальності (центрами прибутку).

В межах управлінського обліку на виробничих підприємствах здійснюється самостійний вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Крім обліку і калькулювання, для цілей управління підприємством застосовується облік і калькулювання за змінними витратами, функціонально орієнтоване калькулювання, нормативне калькулювання. Наприклад, аналіз витрат за окремими процесами надасть керівнику підприємства чітке уявлення про їх величину, прибутковість або збитковість окремої ланки процесу виробництва. Також такий аналіз дасть змогу проаналізувати витрати за окремими контрактами, розкласти собівартість виробництва за окремими видами продукції (робіт, послуг), процесами, а також на основі отриманих даних прийняти управлінське рішення про доцільність виробництва окремого виду продукції, скорочення витрат та збільшення фінансових результатів підприємства. Використання інформації тільки бухгалтерського обліку не дозволяє відповісти на ці питання. В

фінансовій звітності собівартість, дохід, фінансовий результат відображається загалом, і не дає повне уявлення про прибутковість окремого напрямку діяльності, окремого процесу, можливості економії ресурсів для досягнення позитивного результату діяльності та не розкриває поставлені вище проблемні питання. Це може зробити тільки управлінський облік.

Одним із основних напрямів управлінського обліку є управління фінансовим результатом, а саме прибутком, що відіграє важливу роль для подальшої діяльності та розвитку бізнесу.

Велику роль в управлінні прибутком на основі управлінського обліку займає операційний аналіз або система «взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку». Операційний аналіз – це елемент управління витратами підприємства, за допомогою якого визначають вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства. Поширеними є і інші назви операційного аналізу: аналіз беззбитковості і маржинального прибутку, аналіз «витрати-обсяг-прибуток» («cost-volume-profit»)).

Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» — метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства з метою визначення:

- обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку;
- величини прибутку за певного обсягу продажу;
- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства;
- оптимальної структури витрат.

Аналіз взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» здійснюють за допомогою різних методів (рис. 2.12).

Математичні методи

- метод рівняння
- маржинальний метод

Графічні методи

- графік беззбитковості
- графік взаємозв'язку "обсяг - прибуток"
- графік маржинального доходу

Рис. 2.12. Методи аналізу взаємозв'язку «витрати — обсяг — прибуток» [58, с. 177]

Ефективність операційного аналізу для розробки управлінських рішень визначається тим, що маркетингові дослідження, облік витрат, фінансовий аналіз і виробниче планування стають єдиним інструментом управління фінансами, що дозволяє проводити просте і ефективне моделювання впливу різних факторів на розмір прибутку, який отримує підприємство, а саме:

- 1) обсяг і структура виробництва і реалізації продукції;
- 2) склад і величина витрат (як змінних, так і постійних);
- 3) ціни на продукцію;
- 4) структурні зрушення в асортименті продукції.

Операційний аналіз включає:

- розрахунок рівня беззбитковості;
- оцінку фінансової міцності і вкладу на покриття;
- розрахунок операційного ліверіджу;
- мінімізацію операційних ризиків підприємства (за показниками ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності) тощо.

Основними показниками операційного аналізу є:

- ~ маржинальний прибуток;
- ~ чистий прибуток;

~ точка беззбитковості — це такий обсяг реалізації, коли доходи підприємства дорівнюють його затратам, а підприємство не має ні прибутку, ні збитку;

~ запас фінансової міцності — це величина, на яку фактична (або за-

планована) виручка від реалізації перевищує беззбитковий оборот; операційний ліверідж (від англ. leverage – важіль) – це механізм управління прибутком підприємства, який базується на оптимізації співвідношення постійних і змінних витрат.

Операційний аналіз дозволяє менеджеру визначити найбільш оптимальне співвідношення між змінними витратами на одиницю продукції, постійними витратами, ціною, обсягом випуску та обсягом реалізації продукції, а також зменшити ризик. Головним об'єктом в процесі операційного аналізу є витрати. В основу аналізу «витрати – обсяг – прибуток» покладено класифікацію витрат на змінні та постійні.

Класифікація за типом «поведінки» витрат в залежності від змін обсягів виробництва (або рівня активності компанії) є найбільш важливою для цілей планування і контролю. Зростання або зниження обсягу виробництва (реалізації) викликає відповідне зростання або зниження рівня певних витрат. При цьому інші витрати залишаються незмінними.

Змінними (умовно-змінними) називають витрати, загальний розмір яких зростає або зменшується прямо пропорційно зміні обсягу виробництва (реалізації). Основними прикладами таких витрат є: прямі витрати матеріалів, сировини, палива, заробітна плата робочого персоналу та інші витрати виробничого призначення.

Один з цікавих аспектів поведінки змінних витрат полягає у тому, що змінні витрати залишаються постійними в розрахунку на одиницю продукції.

Постійні (умовно-постійні) витрати – це витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягів діяльності.

Вони пов'язані з існуванням підприємства і повинні бути оплачені, навіть коли воно нічого не виробляє. Однак вони можуть змінюватись в разі реорганізації виробництва, внесення змін у законодавство тощо. До постійних витрат належать: рентні платежі, амортизаційні відрахування будівель, устаткування, орендна плата, заробітна плата адміністративно-керівного персоналу тощо.

Як було вже сказано вище, важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» є визначення критичного обсягу продажу за допомогою точки беззбитковості.

Точка беззбитковості – обсяг продажу (діяльності), за якого:

- 1) доходи підприємства дорівнюють його витратам (тобто підприємство не має ні прибутку, ні збитків);
- 2) маржинальний дохід дорівнює загальним постійним витратам.

Точку беззбитковості можна виразити в натуральних (кількість продукції), грошових (виручка) одиницях, або у відсотках до нормальної потужності. Для ілюстрації аналізу «витрати – обсяг – прибуток» використаємо дані СТОВ «Агросвіт» по зернових культурах.

Таблиця 2.1

**Звіт про прибуток СТОВ «Агросвіт» по зернових культурах у 2017 році
з позицій управлінського обліку**

Стаття	Разом, тис. грн.	На одиницю, тис. грн.
Виручка від реалізації (20 000 т)	98500	4,925
Змінні витрати	47250	2,3625
Маржинальний дохід	51250	2,5625
Постійні витрати	20240	-
Операційний прибуток	31010	-

Точку беззбитковості у грошових одиницях можна вивести з формули (2.1):

$$Пр = Зв + Пв + Оп, \quad (2.1)$$

де Пр – продаж;

Зв – змінні витрати;

Пв – постійні витрати;

Оп – операційний прибуток.

Оскільки прибуток у точці беззбитковості дорівнює нулю, то згідно з формулою (2.1):

$$BES = Зв + Пв, \quad (2.2)$$

де BES – точка беззбитковості у грошових одиницях;

Позначивши кількість реалізованої продукції через „x”, отримаємо:

$$4,925 x = 2,3625 x + 20240$$

$$2,5625 x = 20240$$

$$x = 7\,900 \text{ т}$$

$$BES = 7\,900 \times 4,925 = 38\,907 \text{ тис. грн.}$$

Для використання маржинального методу перетворимо формулу (2.1) таким чином (формула (2.3)):

$$\text{Ціна} \times \text{Обсяг} = Зв \times \text{Обсяг} + Пв, \quad (2.3)$$

Звідси (формула (2.4)):

$$BEU = Пв / (\text{Ціна} - Зв \text{ на одиницю}), \quad (2.4)$$

де BEU – точка беззбитковості в натуральних одиницях;

Зв на одиницю – змінні витрати на одиницю.

Різниця між ціною продукту і сумарними змінними витратами на його виробництво називається вкладеним (маржинальним) доходом. Знаючи розмір постійних витрат і величину вкладеного (маржинального) доходу можна

розрахувати точку беззбитковості продукту, як обсяг продажу, при якому сукупний вкладений (маржинальний) дохід повністю покриває постійні витрати.

Тоді (формула (2.5)):

$$BEU = Пв / Мд \text{ на од.}, \quad (2.5)$$

де Мд на од. – маржинальний дохід на одиницю

$$BEU = 20240 / 2,5625 = 7\,900 \text{ тонн}$$

Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток.

Для обчислення точки беззбитковості у грошових одиницях можна використовувати коефіцієнт маржинального доходу (формула (2.6)):

$$Кмд = Мд / Пр = Мд \text{ на одиницю} / Ціна, \quad (2.6)$$

де Кмд – коефіцієнт маржинального доходу;

Мд на одиницю – маржинальний дохід на одиницю.

$$Кмд = 2,5625 / 4,925 = 0,5203$$

Точку беззбитковості в грошових одиницях за допомогою коефіцієнту маржинального доходу обчислюють за формулою (2.7):

$$BES = Пв / Кмд \quad (2.7)$$

$$BES = 20240 / 0,5203 = 38\,901 \text{ тис. грн.}$$

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продаж можна використати запас міцності (безпеки).

Запас міцності – величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг продажу перевищує беззбитковий обсяг продажу (формула (2.8)):

$$Зм = Пр - BES, \quad (2.8)$$

де $Зм$ – запас міцності;

$Тб$ – точка беззбитковості.

Запас міцності відображає граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків.

$$Зм = 98\,500 - 38\,901 = 59\,599 \text{ тис. грн.},$$

$$\text{або } Зм = 20\,000 - 7\,900 = 12\,100 \text{ тонн}$$

Використовуючи дані таблиці 2.1 побудуємо графік беззбитковості:

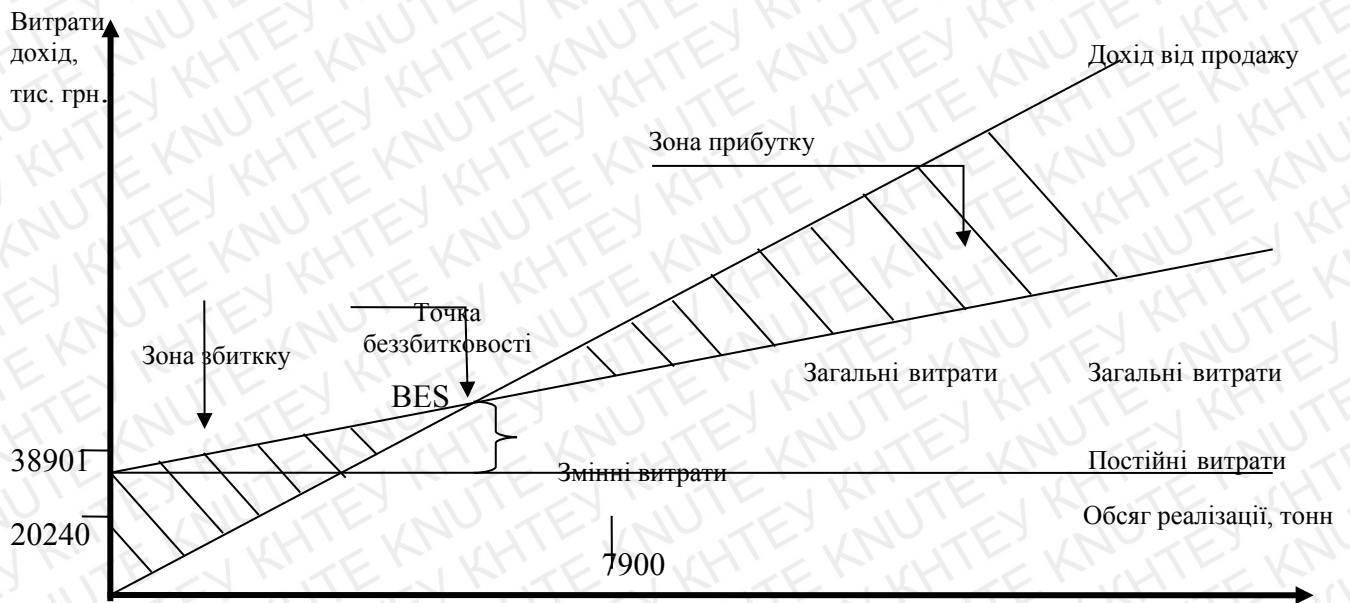


Рис. 2.13. Визначення точки беззбитковості СТОВ «Агросвіт» за результатами продажів зернових культур у 2017 році

Отже, можна зробити висновок, що за реалізації 7 900 тонн зернових культур СТОВ «Агросвіт» досягає беззбиткового обороту. Кожна одиниця продукції, продана вище точки беззбитковості, дає підприємству чистий прибуток. Якщо обсяг реалізації продукту нижче точки беззбитковості, то це означає, що виробництво даного виду продукції є для підприємства збитковим. За настання непередбачуваних обставин СТОВ «Агросвіт» може здійснювати реалізацію зернових без ризику зазнати збитків у розмірі 12 100 т.

Слід зазначити, що необхідність додаткових розрахунків з метою розподілу витрат, прибутку за центрами відповідальності, звичайно, ускладнює облікову роботу на підприємстві. Але результати її є дуже корисними для підвищення ефективності менеджменту, бо кожен керівник бажає і має реальну можливість знати результати роботи як окремих підрозділів і сфер діяльності, так і дані для прийняття рішень щодо управління діяльністю всього підприємства. Таким чином, це підвищує відповідальність менеджменту за кінцевий результат, стимулює до пошуку резервів і покращання економічних показників, дає реальну можливість використання всіх вільних ресурсів, і у підсумку – забезпечує зростання фінансового результату підприємства.

Основною проблемою впровадження управлінського обліку на підприємствах, ми вважаємо, є кадрова проблема. Так, часто управлінські функції на не дуже великих підприємствах виконують не кваліфіковані менеджери, які є вузькопрофільними спеціалістами з управлінського обліку, та не спеціалізовані підрозділи, а керівник і головний бухгалтер. Часто їм не вистачає знань, вмінь і навичок для оцінки стану підприємства та прийняття управлінського рішення щодо подальшої фінансово-господарської діяльності. Тому підбір керівного складу підприємства, а саме кваліфікованих фахівців, які обізнані в управлінському обліку є актуальним на сьогодні, адже, від кожного окремого працівника залежить майбутнє підприємства, його кінцевий фінансовий результат та виконання стратегії розвитку [59].

Отже, управлінський облік повинен займати головне місце в обліковій

політиці кожного підприємства, якщо воно хоче здійснювати свою діяльність з максимальною ефективністю та позитивним фінансовим результатом.

2.5. Особливості обліку фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт» в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем

Якщо розглядати питання удосконалення обліку на мікрорівні, то слід зазначити, що одним з основних завдань діяльності підприємства є подальший розвиток та удосконалення інформаційних систем з використанням сучасних методів управління і технічних засобів.

Впровадження автоматизованої системи обліку і аналізу дозволяє в межах функцій бухгалтерського обліку цілком регламентувати автоматизоване одержання даних, необхідних для ведення оперативного, синтетичного й аналітичного обліку, складання форм бухгалтерської звітності: даних, необхідних користувачам для оперативного аналізу господарської діяльності, вироблення і прийняття рішень. При повній комп'ютеризації господарської діяльності підприємства поняття форми обліку переходить в поняття системи обліку. Комп'ютерна система бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку відразу після їх введення в інформаційну базу даних.

На сучасному етапі підприємствам необхідна автоматизована система обліку на базі сучасних засобів обчислювальної техніки, яка дозволяє забезпечити:

- повне та своєчасне задоволення інформаційних запитів користувачів;
- виконання контрольних та аудиторських завдань, з метою отримання необхідної інформації про наявні відхилення;

- отримання автоматизованим шляхом готових комп'ютерних управлінських рішень;
- аналіз та прогнозування господарсько-фінансової діяльності підприємства.

Застосування обчислювальних машин призвело до змін в організаційній структурі та процесі прийняття рішень керівництвом. Значна кількість робіт на рівні середнього керівництва була виключена. В результаті обчислювальні машини вивільнили керівників середнього рівня від прийняття однотипних рішень та паперової роботи і таким чином дали можливість сконцентруватися на творчих завданнях [59].

З метою удосконалення управління сільськогосподарським підприємством необхідно використовувати сучасні методи управління і запроваджувати комплексну автоматизацію облікової та управлінської діяльності, що базується на новітніх інформаційних технологіях.

Як свідчать наукові публікації, в умовах повної чи часткової автоматизації галузей економічної діяльності за межами більшості наукових досліджень та нормативної регламентації залишаються питання проектування комп'ютерних технологій, створення оптимальної бази даних для сільськогосподарських підприємств, автоматизованого робочого місця (АРМ) бухгалтера, зв'язку АРМ бухгалтера з мережею АРМ управлінських працівників та операторів виробничих дільниць саме в агроформуваннях. Більше того, сільгоспвиробники в основному здійснюють облік без застосування програмного забезпечення, що унеможливорює їх своєчасне реагування на зміну ринкових умов господарювання, знижує привабливість вкладення інвестицій іноземними інвесторами.

АРМ спеціаліста дозволяє реалізувати задачі бухгалтерського обліку і контролю в регламентному і діалоговому режимах. За допомогою ЕОМ можна здійснювати децентралізовану обробку даних на АРМ бухгалтера – спеціаліста по різних ланках обліку (функціях управління) і в реальному часі передавати отримані результати на ЕОМ вищого рівня з метою складання зведених регістрів бухобліку, звітності, здійснення аналізу, контролю господарської діяльності і формування управлінських рішень. Такий підхід сприяє скороченню термінів

обробки обліково-аналітичної інформації, підвищенню її оперативності, якості, вірогідності і прийняттю управлінських рішень.

Для комп'ютеризації бухгалтерського обліку на ринку програмних продуктів України пропонуються десятки пакетів програм, які постійно оновлюються й удосконалюються [60].

В економічній літературі найбільш відомі програмні продукти згруповані за такими групами:

- домашні бухгалтерії – програми управління сімейним бюджетом. Представники: Microsoft Money, Quicken, RS-Money, «1С:Деньги»;
- міні-бухгалтерії – призначені для бухгалтерій, у яких немає спеціалізації співробітників за конкретними розділами обліку. Представники: «1С:Бухгалтерія», Fin Expert, «БЕМБІ+», «Інфо-Бухгалтер»;
- універсальні системи – орієнтовані на бухгалтерії невеликої чисельності, підтримують у спрощеному вигляді ведення всіх розділів обліку, у тому числі і в локальних комп'ютерних мережах. Представники: «Парус», «Дебет Плюс», БЕСТ-2, «1С:Бухгалтерія», «Фінанси без проблем»;
- бухгалтерські комплекси – дозволяють автоматизувати роботу бухгалтерій будь-якого розміру. Комплекс складається з кількох програмних модулів, кожен з яких реалізує функції якоїсь ділянки обліку. Представники: RS-Balance, «Моноліт», БЕСТ, SCALE, Platinum;
- локальні АРМ – це програми, які автоматизують окремі ділянки бухгалтерського обліку. Представники: «Інтегратор», «КУБ».

Фінансово-аналітичні системи (ФАС) – це системи, які дозволяють автоматизувати і взаємопов'язати всі ланки технологічного ланцюга управління виробництвом (планування, обліку, аналізу і управління бізнес-процесами). Входять до складу більш складних програмних комплексів (корпоративних систем) поряд з модулями автоматизованого бухгалтерського обліку. Представники: «Інвестор» – фірма ІНЕК, «Альт-Фінанси» – Альт-Інвест, «Альт-План» – Альт, Project Expert - [PRO-SNVEST Consulting], «Руфаналайзер» –

Руфаудит, R/3 – [SAP AG, Німеччина), «Галактика» – Новий Атлант (Росія) та «Топ-Софт» (Білорусь).

Програми управління проектами (ПУП) – призначені для промислового управління проектами. Представники: Symantec TimeLine, Microsoft Project, Бізнес-Експерт – розробка бізнес-планів, Pprima Vega – для великих підприємств класу корпорації [61, с. 18-20].

Зупинимось на основних програмах, які застосовуються в Україні.

Інформаційна система «БЕСТ» орієнтована на малі й середні підприємства та призначена для автоматизації оперативного й поточного бухгалтерського обліку. Вона має модульну архітектуру, а тому може експлуатуватися самостійно чи в складі комплексу. Програма «БЕСТ», як і система «1С: Підприємство» налаштована на роботу з екранними вікнами. Формування доходів і витрат з метою визначення фінансових результатів у програмі відбувається в модулях виробництва, управління закупівлями та продажем, а всі записи за рахунками у хронологічному порядку містяться в Книзі обліку господарських операцій.

Програма «Галактика» призначена для автоматизації вирішення завдань, що виникають на всіх етапах управлінського циклу: прогнозування та планування, облік та контроль реалізації планів, аналіз результатів, коригування прогнозів та планів. Система має модульну структуру, а модулі об'єднані в функціональні контури: керівника, фінансів, бухгалтерського обліку, управління виробництвом, логістики, управління персоналом, управління взаємовідносинами з клієнтами, системного адміністрування.

Інформаційна система «Галактика» включає спеціалізовані модулі, що автоматизують процеси управління виробництвом та визначення фінансових результатів: економічне планування, облік витрат на виробництво, технічна підготовка виробництва, оперативне управління виробництвом, розрахунок фінансових результатів. Програмні модулі контуру управління виробництвом використовують нормативно-довідкову інформацію з баз даних системи, а також з додаткових каталогів і довідників. Модуль дає можливість формувати план виробництва, виробничі замовлення, оцінювати обсяги виробництва переділів за

структурними підрозділами тощо. Собівартість при цьому розраховується на основі норм витрат за виробничою програмою або фактичними обсягами випуску продукції за місяць. Для закриття рахунків з обліку доходів і витрат та відображення їх у Головній книзі автоматично формується кореспонденція рахунків, як введена до каталогів типових господарських операцій.

На даний момент найпоширенішою програмою для автоматизації бухгалтерського і управлінського обліку в Україні є продукти компанії 1С. Програмний продукт «1С:Бухгалтерія 8 для України» включає технологічну платформу «1С:Підприємство 8» і конфігурацію (прикладне рішення) «Бухгалтерія для України». Правила ведення обліку настроєно саме в конфігурації.

«1С:Бухгалтерія 8 для України» призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включно з підготовкою обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову й роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включно з субкомісією), надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України.

«1С:Бухгалтерія 8 для України» забезпечує вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включно з, наприклад, випискою первинних документів, обліком продажів тощо. Це прикладне рішення також можна використовувати виключно для ведення бухгалтерського та податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

До складу «1С:Бухгалтерія 8 для України» включений план рахунків бухгалтерського обліку, що відповідає Наказу Міністерства Фінансів України «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку й Інструкції про його використання² від 30 листопада 1999 р. № 291. Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку і відображення даних у

звітності. За необхідності користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки й розрізи аналітичного обліку.

Основним способом відображення господарських операцій в обліку є введення документів конфігурації, що відповідають первинним бухгалтерським документам. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції — простий інструмент автоматизації, який користувач може легко і швидко настроїти [62].

Для визначення фінансових результатів у програмі «1С: Підприємство» передбачено документ «Фінансові результати», що міститься у головному меню. Це регламентований документ, який призначено для закриття рахунків доходів і витрат на відповідні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати».

Документ «Фінансові результати» виконує такі операції: закриття рахунків витрат за елементами чи видами діяльності, списання загальновиробничих витрат та закриття рахунків з обліку доходів. Кожній з цих операцій відповідає певний режим роботи документа, який вибирають у реквізиті діалогової форми «Етап визначення фінансових результатів». При цьому списання витрат за елементами чи видами діяльності відбувається вибором режиму «Закриття елементів витрат» у довіднику «Види витрат». Закриття рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», тобто розподіл загальновиробничих витрат між рахунками з обліку собівартості виготовленої та реалізованої продукції відбувається під час проведення документа в режимі «Закриття загальновиробничих витрат». Крім того, алгоритм розподілу потребує введення на закладці «Додатково» нормативної бази розподілу витрат, поточної бази розподілу і нормативної суми постійних витрат.

При проведенні в режимі «Визначення фінансового результату» документ формує бухгалтерські записи на закриття рахунків з обліку усіх доходів і витрат на рахунок 79 «Фінансові результати». Введений документ відображається в журналі з однойменною назвою.

Варто зауважити, що незважаючи на високу популярність продуктів 1С, відношення користувачів до них двоїсте: багато фахівців вважають програми 1С

кращими з розроблених засобів для автоматизації бухгалтерського та управлінського обліку, також є досить велика кількість фахівців, які вважають програми, розроблені компанією 1С «сирим» продуктом, який має велику кількість недоробок, недоліків і помилок.

До недоліків рішень на базі 1С відносять:

1. Основні застосування 1С: рішення задач автоматизації податкового та бухгалтерського обліку.

Базові продукти 1С орієнтовані в першу чергу на автоматизацію завдань бухгалтерського і податкового обліку («1С: Бухгалтерія», «1С: Підприємство», «1С: Управління торгівлею») на підприємствах всіх сфер діяльності.

Для роботи об'єктів роздрібної торгівлі, сфери послуг, спеціальних об'єктів такі рішення не підходять в принципі. Багато компаній, що спеціалізуються на розробці під 1С, створюють свої конфігурації, орієнтовані на різні сфери бізнесу. Ціна таких продуктів 1С на порядок вище, ніж базові версії 1С, а функціонал необхідно буде доопрацьовувати, доплачувати за настройку, підтримку і т.д.

Зв'язок одного продукту 1С з іншим (наприклад, зв'язок «1С: Бухгалтерії» і «1С: Управління торгівлею») здійснюється за допомогою операцій обміну інформацією (вивантаження / завантаження документів). Дуже багато програм для автоматизації бізнесу мають у своєму складі модулі для обміну даними з платформою 1С. У зв'язку з цим, на торгових об'єктах часто практикується робота двох різних програм.

2. Суттєва різниця між поняттями «готова система» і «платформа».

На кожному підприємстві використовується унікальне рішення «1С», реалізоване НЕ налаштуванням конфігурації, а запрограмоване на мові програмування 1С, який вбудований в платформу. Тобто, при покупці якого-небудь рішення на основі 1С, ви купуєте тільки «платформу 1С», яку доведеться донастроювати, дописувати, і допрацьовувати під ваші вимоги. А такі послуги, виливаються в додаткові витрати, і як правило - незаплановані.

Для великих підприємств це нормальна практика, оскільки для ефективної роботи таких організацій, потрібні індивідуально проєктовані продукти по автоматизації бізнес-або техпроцесів.

У випадку з невеликими підприємствами, такий підхід до автоматизації є трудомістким і витратним, як за часом, так і за матеріальними ресурсами.

Налаштування, впровадження і запуск повинні здійснюватись кваліфікованим програмістом.

Всі базові конфігурації «1С» можна назвати «напівфабрикатами», і вони, відповідно, пропонуються за ціною напівфабрикатів. Реальну вартість одного робочого місця можна оцінити тільки тоді, коли будуть завершені доопрацювання або повне переписування вихідного коду куплених модулів.

3. Необхідність замовляти послуги підтримки 1С.

Дуже часто, клієнту необхідно, щоб усі питання і помилки, які виникають при роботі з 1С (виправлення помилок в конфігурації, консультації персоналу відносно роботи з програмою, установка оновлень програми) вирішувалися оперативно. У таких випадках не обійтись без послуг компаній, які спеціалізуються на налаштуванні 1С.

4. Платні оновлення продуктів.

Компанія 1С досить часто випускає оновлення до своїх продуктів. Це пов'язано, як із змінами в законодавстві України, так і з виправленням помилок роботи з продуктах. Для отримання можливості отримувати ці оновлення, необхідно оформити недешеву платну підписку.

5. Низька безпека і захищеність інформації, що використовується в 1С.

Завдяки широкій поширеності програми, в мережі інтернет існують тисячі способів незаконного доступу і крадіжки даних з 1С. Кількість хакерських прийомів для злому постійно оновлюється і збільшується.

До переваг рішень на базі 1С можна віднести:

1. Наявність великої кількості потенційного персоналу для роботи в компанії, де впроваджені рішення на базі 1С.

2. Максимально швидка і якісна підтримка бухгалтерських рішень з боку Компанії 1С.
3. Можливість створювати або допрацьовувати індивідуальні проекти, які враховують бізнес-процеси кожній організації.
4. Вбудована об'єктно-орієнтована мова, спеціально розроблена компанією 1С.
5. Повна відкритість програмних продуктів 1С

У комплект поставки входять налаштування, необхідні для доопрацювання прикладного рішення і внесення до нього змін будь-якої складності, а також повний комплект документації до них. Фахівець, що здійснює підтримку системи в конкретній організації, використовує той же інструмент, що і розробники фірми «1С» або фірм, що розробляють тиражні рішення. Можливості «1С: Підприємства» дозволяють мінімізувати зусилля по зміні системи автоматизації та її подальшого супроводження.

6. Єдина технологічна платформа

В основі системи програм «1С: Підприємство» лежить єдина технологічна платформа. Вона є фундаментом для побудови всіх прикладних рішень. Наявність єдиної технологічної платформи не просто полегшує створення окремих прикладних рішень і забезпечує їх невисоку вартість. Головна перевага такого підходу - стандартизація розробки, забезпечення масштабованості та забезпечення швидкого впровадження сучасних технологій у всіх прикладних рішеннях [63].

На досліджуваному підприємстві для ведення бухгалтерського обліку застосовується саме програмне забезпечення «1С: Підприємство».

Однак, варто зазначити, що для полегшення ведення обліку на підприємстві можна було б порекомендувати перейти на використання спеціально розробленого для сільськогосподарських підприємств продукту компанії 1С, а саме «1С Підприємство 8. Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України».

Бухгалтерський облік в сільському господарстві відрізняється від обліку в інших галузях тривалим виробничим циклом, наявністю допоміжних виробництв і побічних продуктів рослинництва, тваринництва і переробки. Крім того, сезонний характер виробництва викликає необхідність в залученні сезонних робітників і збільшує навантаження на кадрову службу підприємства.

Програма «1С Підприємство 8. Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» призначена для автоматизації бухгалтерського та податкового обліку на сільськогосподарських підприємствах різних галузей, різного масштабу та будь-якої системи оподаткування. У ній автоматизовані такі ділянки обліку в сільському господарстві:

- 1) облік біологічних активів (у рослинництві і тваринництві);
- 2) облік транспорту і сільгосптехніки;
- 3) облік взаєморозрахунків з оренди землі (облік пайовиків);
- 4) облік переробки та допоміжних виробництв;
- 5) облік заробітної плати.

Основні функціональні можливості програми:

1. Забезпечення вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства – від обробки первинних документів до формування регламентованої звітності.
2. Ведення податкового обліку в розрізі декількох видів ПДВ (опціона): формуються окремі книги продажів, придбання, декларації з ПДВ.
3. Аналіз іншої реалізації, валових доходів і витрат.

У конфігурації автоматизовані такі ділянки обліку:

1. **Облік в рослинництві.** Введено поняття «технологічної операції». Всі документи по реєстрації факту виконаних робіт накопичують дані в розрізі типових технологічних операцій. У програму вводиться структура посівів, можливо графічне представлення схеми полів. Витрати на підготовку виробничої діяльності накопичуються в розрізі полів, культур і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу витрат пропорційно площі полів, аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості.

- II. **Облік взаєморозрахунків з оренди землі (облік пайовиків).** Реалізований автоматичний розрахунок нарахувань і утримань. Виплата проводиться всіма можливими способами: безготівковими, готівкою, готовою продукцією, товарами. Реалізований автоматичний розрахунок нарахувань і утримань.
- III. **Облік тваринництва.** Тварини враховуються в сумовому обліку, в головах, у живій вазі. У бухгалтера є можливість відобразити в системі всі господарські операції з обліку тварин від приплоду до забою.
- IV. **Облік транспорту і сільгосптехніки.** У програмі фіксуються шляхові і облікові листи, ведеться облік палива, показань спідометра і залишків у баках, розрахунок витрати палива за нормами, виконується розрахунок відрядної зарплати. Крім того, є можливість проаналізувати витрати на утримання машинотракторного парку водіїв, механізаторів та їх помічників.
- V. **Облік переробки та допоміжних виробництв** реалізований з можливістю розрахунку фактичної собівартості і аналізу структури собівартості готової продукції.
- VI. **Облік інших витрат.** Ведеться в розрізі підрозділів, об'єктів (номенклатурних груп) і статей витрат. Реалізовано механізм розподілу і аналізу витрат, розрахунку фактичної собівартості готової продукції.
- VII. **Розширені можливості по розрахунку заробітної плати.** Ведення кадрового обліку; система гнучкого настроювання видів і груп розрахунків; розрахунок лікарняних, відпускних. Формування стандартних і регламентованих звітів. Виплата розрахованої заробітної плати може здійснюватися, як через касу підприємства, через картку банку, так і послугами, товарами та готовою продукцією.
- VIII. **Контроль збирання врожаю.** Використання талонів комбайнера, водія, оператора перевантажувача і вагаря. Облік використання талонів (списання, погашення) та реєстрація зерна на токах або елеваторах.
- IX. **Управління виробництвом.** Облік всіх виробничих операцій і допоміжних виробництв. Розподіл і аналіз витрат, розрахунок фактичної собівартості

готової продукції. Облік інших витрат у розрізі підрозділів, об'єктів (номенклатурних груп) і статей витрат.

Програмний продукт «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» є доповненням до типової конфігурації «Бухгалтерія 8.2 для України» зі збереженням всіх типових форм, механізмів і можливостей даної конфігурації [64].

Проте варто зазначити, що на ринку бухгалтерських програмних продуктів у 1С є досить великий конкурент. Це програмний продукт німецької компанії SAP.

Великі підприємства віддають перевагу саме цьому програмному продукту, а не 1С і причиною є те, що 1С - це в першу чергу бухгалтерська система, а SAP - управлінська.

Завдяки своєму європейському походженню SAP є західно-орієнтованою і з маркетингової точки зору націленою на ринок центральної, східної Європи, країни Близького Сходу і Атлантики. За охопленням території продукт фірми 1С значно поступається західній компанії, так як 1С з моменту заснування була націлена на російськомовний ринок споживачів програмних продуктів.

З точки зору єдиної технології і масштабу, то платформа західної програми SAP значно старша і більш опрацьована, ніж молода платформа 1С.

SAP – ідеальна система для планування виробництва, вона дозволяє врахувати безліч нюансів технологічних процесів також дозволяє вести розрахунки максимально деталізовані. Планування закупівель з урахуванням потреб виробництва дозволяє працювати just-in-time. Крім цього, слід відмітити можливість захисту даних в SAP. У ній можливо налаштувати доступ до інформації для кожного користувача індивідуально, щоб уникнути навмисного або ненавмисного псування даних, як це можливо в 1С.

Однак великим недоліком SAP є те, що програма абсолютно не пристосована до українського обліку. Мінливе законодавство неможливо оперативно відобразити в обліку. Зважаючи на складність системи, її важко пристосувати під нюанси виробництва. 1С виглядає більш гнучкою. Програмістів і франчайзі 1С

багато, можна вибирати. Програмістів для SAP знайти складно. Мова 1С проста, що дозволяє досить легко вносити зміни.

Система SAP призначена для великих виробничих компаній. SAP можна впроваджувати за умови гарної матеріальної бази. Щоб система працювала ефективно, реєстрація операцій повинна проводитися в режимі онлайн, для цього у всіх користувачів повинен бути доступ.

Вибираючи 1С або SAP потрібно враховувати ряд критеріїв (переваг і недоліків) Це такі, як, основні засоби (обладнання), управління процесами, Internet-функціонал, онлайн форми і дослідження, відстеження відкритих вакансій, функції самообслуговування, створення плану потужностей, змінні плану потужностей, завантаження ресурсів, методи календарного планування і навіть симуляція, модулі, специфічні для індустрії. Існує величезна кількість галузей, в яких функціонал 1С буде багатшим і більш наближений до реалій, ніж SAP. Крім цього, 1С все частіше і частіше демонструє здатність до швидкого розвитку.

Вважається, що багато що залежить від галузі та функціоналу. Функціональність 1С майже завжди на 1 крок випереджає потреби і рівень розвитку користувачів. А із SAP виходить, що український бізнес не доріс до нього. 1С дозволяє українському бізнесу відчувати мобільність, динамічність і здатність нескінченно адаптувати системи обліку та управління під потреби.

Однозначно проект впровадження SAP в більшості випадків коштує набагато дорожче 1С. У країнах СНД не зовсім успішно впроваджується SAP. Виникають ризики і невдачі. На даний момент 1С технологічно не поступається SAP, відповідно немає ніяких фундаментальних перешкод для вибору 1С, щоб уникнути ризиків з SAP проектом [65].

Слід зазначити, що у світі для ведення обліку на підприємствах, крім SAP, використовуються ще й такі програми: Xero, NetSuite, FreshBooks, Kashoo та Sage 50cloud.

FreshBooks є одним з лідерів в області бухгалтерського програмного забезпечення.

Програмне забезпечення використовується більш ніж п'ятьма мільйонами користувачів по всьому світу для оптимізації відстеження часу і виставлення рахунків. Нещодавно розробники оновили програму, щоб забезпечити легку взаємодію між членами команди і додали оновлену панель моніторингу, де тепер можливо визначати пріоритетні завдання і управляти платежами. FreshBooks продовжує пропонувати функціональні можливості рахунку-фактури з максимальною ставкою, включаючи шлюзи прямої оплати, прострочені нагадування про платежі, затримки зборів і вимоги до платежів. Користувачі даної програми можуть використовувати систему для збору платежів, тим самим автоматизувати процес виставлення рахунків, та приймати платежі Google Checkouts, Amex, PayPal і платежі по кредитних картах.

FreshBooks також пропонує зручний мобільний додаток, дана система плавно інтегрується з іншими бізнес-додатками, крім того, користувачі можуть розраховувати на підтримку досвідчених спеціалістів, якщо у них є які-небудь проблеми.

NetSuite – це найбільш розгорнуте в світі рішення для планування корпоративних ресурсів (ERP), в якому працюють більше 20 000 організацій в більш ніж 100 країнах. NetSuite ERP надає перевірені, всеосяжні можливості фінансового управління, необхідні для розвитку мінливого складного бізнесу.

NetSuite ERP дозволяє організаціям управляти витратами на ІТ, оптимізувати ефективність бухгалтерського обліку, оптимізувати управління замовленнями і процеси закупівель, виключити ручне створення звітів на основі електронних таблиць і підвищити продуктивність праці співробітників [66].

Kashoo – це потужне, але доступне рішення для онлайн-обліку, розроблене спеціально для малого бізнесу [67]. Дане програмне забезпечення створене для власників, які не мають великого досвіду. Основними перевагами Kashoo є:

- 1) можливість відстеження витрат. З її допомогою можливо завантажувати квитанції і вкладення, керувати неоплаченими рахунками, створювати і друкувати рахунки постачальників, друкувати чеки безпосередньо з Kashoo;

2) Kashoo дає можливість створювати всі стандартні фінансові звіти, необхідні для прийняття бізнес-рішень і підготовки точної податкової звітності:

- а. звіт про прибутки і збитки, баланс, головна книга і пробний баланс;
- б. звіти про відстеження проектів;
- с. звіт з продажу.

Ці звіти можна фільтрувати за датою, проектом, покупцем або постачальником, порівнювати за їх дані в різні періодах, експортувати в PDF, Excel та інші формати.

3) приймати платежі по кредитних картах. За допомогою Kashoo можливо миттєво приймати кредитні карти, отримувати сповіщення про оплату та мати можливість автоматичного відкриття депозитів на банківський рахунок

Хего – новозеландська компанія, що займається програмним забезпеченням, яка пропонує хмарну платформу бухгалтерського програмного забезпечення для малого та середнього бізнесу. Компанія має офіси в Новій Зеландії, Австралії, Великобританії, США, Канаді, Азії і Південній Африці.

Її продукти засновані на програмному забезпеченні як послугі (SaaS) і продаються за передплатою на основі типу та кількості компаній, керованих передплатником.

Його продукція використовується в більш ніж 180 різних країнах

До ключових функцій Хего відносяться автоматичні банківські і кредитні облікові записи, виставлення рахунків, кредиторська заборгованість, облік витрат, амортизація основних засобів, замовлення на поставку і стандартна фінансова та управлінська звітність. Хего може автоматично імпортувати банківські і кредитні карти. Він пропонує безкоштовний API, який дозволяє клієнтам і стороннім постачальникам програмного забезпечення інтегрувати зовнішні додатки з Хего. Більш 275 сторонніх постачальників програмного забезпечення створили доповнення Хего. Хего також підтримує кілька податкових ставок і валют. Він включає функцію розрахунку заробітної плати і функцію проектів.

Всі фінансові дані зберігаються в хмарі на єдиній книзі, що дозволяє користувачам працювати в одній базі даних незалежно від місця розташування або операційної системи. У 2011 році Xero випустила мобільні додатки Xero Touch для пристроїв iOS і Android, дозволяючи користувачам виставляти рахунки-фактури на місці. 16 серпня 2016 року Xero оголосила, що вони співпрацюють з PayPal [68].

Sage 50cloud – платформа для онлайн-обліку, яка допомагає ефективно управляти своїми фінансами, а також дотримуватись вимог щодо податків і звітності. Вона включає в себе 50 функцій і можливостей на рівні підприємства, які допомагають стежити за податками, інвентарем, бюджетом, грошовими потоками, витратами, виставленням рахунків та фінансовими даними. Він пропонує широкий набір надбудов, включаючи обробку кредитних карт, облік заробітної плати, електронну комерцію, управління даними і багато іншого. Завдяки своїм мобільним можливостям платежі можна здійснювати на ходу, можна оплачувати рахунки і надавати своїм бухгалтерам доступ в режимі реального часу до бухгалтерських даних.

Унікальним атрибутом платформи є те, що вона поєднує в собі надійний набір функцій робочого столу з можливістю хмарного доступу, дозволяючи отримувати і зберігати дані в хмарі і виконувати інші завдання на своїх ПК. Користувач має змогу використовувати програмне забезпечення для відстеження покупок і оплати рахунків, в той час як функції управління витратами дозволяють здійснювати мобільні платежі і банківські перекази. Програма також дозволяє підключатися до банківських рахунків, забезпечуючи реєстрацію в реальному часі продажів і надходжень, відстеження дебіторської заборгованості, переказ коштів, звірку банківських рахунків та внесення депозитів [69].

Отже, підбиваючи підсумки можна сказати, що програми бухгалтерського обліку дають можливість:

- безпосередньо вводити облікові дані у реєстр (журнал, книгу) господарських операцій у виді окремих проводок з використанням машинних довідників;

- контролювати правильність бухгалтерських проводок, що вводяться, за допомогою заздалегідь підготовленого списку «коректних проводок»;
- фільтрації списку бухгалтерських проводок в обліковому регістрі з метою їхньої вибірки, редагування, копіювання;
- створення типових господарських операцій, що містять шаблони бухгалтерських проводок, що відкриті для налаштування;
- ведення регістра (журналу) господарських операцій, формованих на підставі типової операції;
- автоматичного заповнення регістра бухгалтерських проводок, розрахунків сум проводок;
- здійснювати роботу з типовими первинними документами, створювати регістр (журнал) документів. На відміну від типових операцій первинні документи на основі типових форм можна оформляти до здійснення господарської операції. Після факту її здійснення виконується «проведення» документа. Для облікових функцій системи управління використовується електронний документообіг.

За допомогою сучасного програмного забезпечення облікові функції можуть бути повністю автоматизовані і їх результати можуть представлятися в будь-якому зручному для користувачів вигляді – як на електронних, так і на паперових носіях.

Висновки до розділу 2

Фінансовий результат – це приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період. Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є прибуток, збільшення якого означає примноження фінансових ресурсів. Збиток підприємства означає втрату фінансових ресурсів.

Фінансовий результат сільськогосподарського підприємства в основному включає результат операційної діяльності, тому й деталізація інформації саме в розрізі операційної діяльності є найбільш цікавою керівництву, що потребує найбільшої аналітичності.

Обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найбільш вигідні для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства. Обчислення прибутку (збитку) у розрізі центрів відповідальності забезпечить контроль і оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства, їх вклад у отриманий фінансовий результат та покриття (економію) витрат. Визначення результату діяльності в розрізі каналів реалізації забезпечить керівництво інформацією про найбільш та найменш вигідні контракти.

Фінансова звітність – сукупність узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих і представлених у певній формі, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цим користувачем відповідних рішень.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Звітність є підсумковим етапом роботи інформаційної системи підприємства, вона ґрунтується на всій інформації, що була зібрана інформаційною системою підприємства, належним чином опрацьована і представлена у вигляді, придатному для подання внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Звітним періодом для складання фінансової звітності у повному обсязі є календарний рік. Проміжна звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати складається щоквартально. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу (року), а Звіт про фінансові результати – наростаючим підсумком з початку звітного року. Показники, наведені в звітності, вказуються у тисячах гривень.

Що стосується Балансу (Форма № 1), то остаточний фінансовий результат відображається у вигляді прибутку в рядку 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Узагальнюючою формою фінансової звітності, в якій формуються фінансові результати, включаючи сільськогосподарські підприємства, є форма №2 «Звіт про фінансові результати», який складають відповідно до затвердженого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки за звітний період. Цей звіт вважається одним з найбільш інформативних документів звітності, оскільки містить інформацію про динаміку прибутку підприємства.

У Звіті про фінансові результати наведена також інформація про витрати (дохід) з податку на прибуток, що відображаються у статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток».

Облік суми витрат з податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток», яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу, що враховуються відповідно на рахунках 54 та 17 та

визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Що ж стосується оподаткування фінансових результатів діяльності СТОВ «Агросвіт», то слід зазначити, що підприємство не сплачує податок на прибуток, а є платником єдиного податку 4 групи.

Об'єктом оподаткування для підприємства є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у його власності або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди.

Базою оподаткування податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.

Управлінський облік – це синтез методів і принципів обліку витрат, калькулювання собівартості, а також прогнозування, планування (бюджетування), аналізу і контролю.

Головними об'єктами управлінського обліку є витрати, доходи та фінансові результати підприємства, які утворюють систему управлінського обліку прибутку.

Витрати можуть групуватися за цільовим призначенням, за видами продукції, замовленнями, процесами, контрактами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності тощо. Також здійснюється групування доходів підприємств і фінансових результатів: за видами продукції, сферами діяльності, центрами відповідальності (центрами прибутку).

Одним із основних напрямів управлінського обліку є управління фінансовим результатом, а саме прибутком, що відіграє важливу роль для подальшої діяльності та розвитку бізнесу.

Велику роль в управлінні прибутком на основі управлінського обліку займає операційний аналіз або система «взаємозв'язок витрат, обсягу реалізації і прибутку». Операційний аналіз – це елемент управління витратами підприємства, за допомогою якого визначають вплив структури витрат і виручки на рентабельність продукції або підрозділів підприємства. Поширеними є і інші назви операційного аналізу: аналіз беззбитковості і маржинального прибутку, аналіз «витрати-обсяг-прибуток» («cost-volume-profit»)).

Операційний аналіз включає:

- розрахунок рівня беззбитковості;
- оцінку фінансової міцності і вкладу на покриття;
- розрахунок операційного ліверіджу;
- мінімізацію операційних ризиків підприємства (за показниками ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності) тощо.

Якщо розглядати питання удосконалення обліку на мікрорівні, то слід зазначити, що одним з основних завдань діяльності підприємства є подальший розвиток та удосконалення інформаційних систем з використанням сучасних методів управління і технічних засобів.

Застосування обчислювальних машин призвело до змін в організаційній структурі та процесі прийняття рішень керівництвом. Значна кількість робіт на рівні середнього керівництва була виключена. В результаті обчислювальні машини вивільнили керівників середнього рівня від прийняття однотипних рішень та паперової роботи і таким чином дали можливість сконцентруватися на творчих завданнях.

На СТОВ «Агросвіт» для автоматизації бухгалтерського обліку використовується програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія 8.2».

Дана програма призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включно з підготовкою обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову й роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включно з субкомісією), надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський і податковий облік ведеться

відповідно до чинного законодавства України.

Дуже важливо, що даний програмний продукт має підтримку різних систем оподаткування, що є безперечно перевагою, зважаючи на статус СТОВ «Агросвіт» як платника єдиного податку і податку на додану вартість.

РОЗДІЛ 3

РОЗРОБЛЕННЯ МЕТОДИКИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ

ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СТОВ «АГРОСВІТ»

3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу фінансових результатів

Метою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від галузевої належності та форми власності, є отримання ним позитивного фінансового результату (прибутку) у розмірі, що задовольняє потреби власників. Прибуток – це абсолютний показник, що відображає позитивний фінансовий результат діяльності підприємства у вигляді перевищення суми доходів над сумою витрат, понесених для отримання цих доходів. Займаючи центральне місце в ринковій економіці, прибуток є суттєвим стимулом господарюючих суб'єктів для ефективного використання його трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Рівень отриманого підприємством прибутку відображає всі виробничо-господарські процеси, що відбуваються під час його функціонування. Фінансовий результат є кількісним та якісним критерієм ефективності та якості існуючого менеджменту, технологій, продуктивності праці, рівня виробничих затрат на виробництво.

Оскільки фінансовий результат є узагальнюючим показником, що характеризує ефективність виробництва і відображає аспекти його діяльності, вивчення питань аналізу фінансового результату є досить актуальним.

Питання аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання достатньо широко висвітлені в нормативних документах, а також науковій та навчально-методичній літературі. Узагальнення даної проблематики засвідчило, що вагомий внесок у теорію та практику аналізу фінансових результатів зробили Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, М.Я. Дем'яненко, Г.І. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, М.Я. Коробов, М.М. Коцупатрий, Ю.С., Ю.Ю. Тютюнник, Чумаченько, А.Д. Шеремет, О.В. Шанін та ін.

О. В. Шанін [1, с. 93-99] розглядає важливі особливості формування фінансових результатів сільськогосподарських підприємств через призму специфіки виробничих процесів. Автор вказує на той факт, що виробничо-господарська і фінансово-економічна діяльність сільськогосподарських товаровиробників знаходяться, як і інші її галузі, в постійній фінансовій кризі [70].

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

Фінансовий результат – це економічний підсумок виробничої діяльності суб'єкта господарювання, виражений у вартісній (грошовій) формі. Окрім вартісного виміру результатів фінансово-господарської діяльності для користувачів інформації важливе значення мають відносні показники фінансових результатів – значення рентабельності, які характеризують відносний (у відсотках) ступінь прибутковості вкладеного капіталу в цілому і за його структурою, здійснених витрат чи отриманого доходу. Відносні показники на відміну від абсолютних величин дають змогу оцінити рівень отриманого прибутку (збитку) в розрахунку на одиницю затрачених ресурсів і дозволять порівнювати ефективність функціонування підприємств з різними обсягами виробництва (розмірами).

Основними економічними показниками, які характеризують фінансові результати діяльності підприємств, є дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, валовий прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток, рентабельність.

Українські підприємства розраховують фінансові результати на основі інформації форми звітності № 2 «Звіт про фінансові результати» на різних етапах його формування, а саме: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий

фінансовий результат, що є кінцевим показником абсолютної оцінки фінансових результатів діяльності підприємства.

Під час проведення аналізу фінансових результатів аграрних підприємств за формою № 2 слід пам'ятати, що при сплаті підприємством фіксованого сільськогосподарського податку, прибуток від звичайної діяльності до оподаткування має відповідати прибутку після оподаткування.

У сільськогосподарських підприємствах поглиблений аналіз складу, структури та динаміки, виробничої й повної собівартості, прибутків (збитків) від реалізації окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг) та в галузях рослинництва і тваринництва проводиться з використанням інформації форми № 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (Додаток К). Дана статистична звітність дає можливість визначити прибутковість продукції, як у абсолютних, так і відносних величинах, що в свою чергу дозволяє визначити основні складові, які забезпечують позитивний фінансовий результат (прибуток) та запропонувати конкретні заходи щодо його збільшення.

Під час аналізу показників прибутку виділяють наступні етапи дослідження. На першому етапі дають оцінку виконання плану з прибутку в цілому по підприємству та в розрізі окремих видів діяльності. Зокрема виділяють прибутковість окремих структурних підрозділів, інвестиційних проектів, договорів. В умовах аграрного виробництва – прибутковість окремих культур чи продукції. На другому етапі проводять порівняльний аналіз прибутку цього підприємства з середньогалузевими значеннями та показниками прибутковості підприємств конкурентів. На третьому етапі виконують факторний аналіз прибутку за видами діяльності, дають оцінку внутрішніх і зовнішніх резервів. На четвертому етапі проводять аналіз розподілу і використання чистого прибутку підприємства.

При аналізі фінансових результатів використовують сукупність прийомів, які складають його спеціальний науковий апарат. У вітчизняній

практиці аналізу фінансових результатів існують наступні прийоми аналізу показників, які визначаються за інформацією фінансової звітності:

- горизонтальний аналіз – це дослідження змін кожного показника за поточний період, що розглядається;
- вертикальний аналіз даних – це дослідження структури відповідних показників і їх змін;
- трендовий аналіз – це дослідження в загальному вигляді динаміки зміни показників фінансових результатів діяльності за звітний період;
- аналіз відносних показників – розрахунок відношень між окремими позиціями однієї або різних форм звітності, визначення взаємозв'язків між показниками

Фінансові результати підприємства можуть бути оцінені з різним ступенем деталізації залежно від цілей аналізу, існуючої інформації, програмного, технічного та кадрового забезпечення. Найбільш доцільним є виділення процедур експрес-аналізу та поглибленого аналізу фінансових результатів, де розрізняють ряд показників, а саме загальні показники, первинні показники, синтетичні показники та результативні показники.

Одним із напрямів аналізу фінансових результатів є оцінювання якості прибутку за такими критеріями, як достовірність звітності, частота зміни облікової політики та її вплив на формування фінансових результатів, стабільність основних складових прибутку, діловий імідж підприємства тощо.

Достовірність даних про фінансові результати є одним із основних критеріїв високої якості прибутку. Якщо суб'єкт господарювання щорічно змінює свою облікову політику, то це знижує якість показників прибутку. Для оцінювання якості прибутку використовуються також результати аналізу його динаміки та структури. Якщо протягом тривалого періоду спостерігаються стійкі темпи його зростання, а в складі прибутку від звичайної діяльності переважна частка належить результату основної діяльності, то якість прибутку вважатиметься досить високою. Важливим критерієм якості прибутку є діловий імідж підприємства, що формується на підставі виконання взаємних зобов'язань,

партнерських стосунків, особистих контактів, публікацій у пресі тощо. Використання результатів оцінювання якості прибутку зовнішніми суб'єктами аналізу (банками, інвесторами, діловими партнерами) сприяє зниженню фінансового ризику, а також об'єктивному прогнозуванню перспективної платоспроможності.

Отже, аналіз фінансово-економічних результатів діяльності підприємства є необхідною умовою ефективного управління доходами і витратами з метою збільшення прибутку та підвищення рентабельності. Від того, наскільки якісно проведено аналіз фінансових результатів, визначено основні чинники, що його забезпечують, залежить подальша результативність діяльності підприємства.

3.2. Методика контролю фінансових результатів

Підсумки фінансово-господарської діяльності підприємств визначаються на завершальній стадії виробничої і комерційної діяльності. Впровадження ринкових відносин, приватизація і комерціалізація підприємств галузей виробничої сфери і торгівлі, розвиток зовнішньоекономічних відносин, перехід до вільної оптової торгівлі замість лімітованого розподілу, право вибору торгового партнера та інші істотні заходи сприяють підвищенню зацікавленості товаровиробників у боротьбі за споживача і збільшенні кінцевих результатів виробничо-комерційної діяльності. Основним критерієм діяльності підприємства є прибуток і його розподіл на загальнодержавні потреби і потреби підприємства для самофінансування і розвитку науково-технічного прогресу в умовах ринку.

У цих умовах завдання контролю полягає у визначенні достовірності бухгалтерського обліку і звітності про фінансові результати діяльності, фінансового становища підприємства, правильності розподілу прибутку. Метою контролю є перевірка повноти, правдивості та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності.

Виходячи із програми і способів перевірки інформації про доходи, витрати і результати діяльності, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми (методи дослідження облікової інформації) та узагальнення результатів контролю (рис. 3.1). Залежно від джерел одержання доходів визначають об'єкти контролю. Потім при виконанні процедур контролю визначають інформацію, яку потрібно використовувати під час перевірки. У першу чергу проводять нормативно-правове обґрунтування операцій, пов'язаних із доходами, витратами і результатами діяльності. Для цього використовуються законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства й особливо нові напрями реформування бухгалтерського обліку в Україні. Реалізація цих напрямів знайшла відображення в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та викладена в П(С)БО.

Для перевірки повноти, правдивості і неупередженості доходів і результатів діяльності підприємства важливе значення має обґрунтованість цих показників, що потребує їх дослідження по суті і за змістом та огляду нормативно-правового регулювання, правильності відображення доходів, витрат і результатів в облікових реєстрах і звітності. Перевірка результатів діяльності підприємства потребує застосування певних методичних прийомів контролю та методів дослідження облікової інформації, що відображено на рис. 3.1. Методичні прийоми контролю потребують застосування методів обстеження діяльності об'єктів підприємства, визначення доходів і результатів, їх зіставлення з витратами та обґрунтування доходів на підставі розрахунково-економічних розрахунків. Важливе значення під час перевірки також мають методи дослідження облікової інформації з цих операцій, що визначено на рис. 3.1. Узагальнення результатів контролю потребують систематизації, ґрунтування виявлених порушень та недоліків, складання часткового і проміжного актів контролю та відображення цих порушень і недоліків у відповідному розділу акта перевірки.

Об'єкти контролю							
Доходи від реалізації продукції	Інші операційні доходи	Дохід від участів капіталі	Інші фінансові доходи	Інші доходи	Фінансові результати		
Джерела інформації							
Законодавчі акти, що регулюють фінансово-господарську діяльність підприємства	НП(С)БО 1	П(С)БО 15, 16	Первинні документи з обліку доходів, витрат та фінансових результатів	Реєстри синтетичного і аналітичного обліку	Фінансова звітність		
Методичні прийоми							
Огляд діяльності підприємства, перевірка доходів, витрат та фінансових результатів	Порівняння доходів та витрат за допомогою методичних прийомів економічного аналізу	Розрахунок и обрuntuвання доходів	Зустрічна перевірка документів	Перевірка документів за формою за змістом	Зіставлення документів та формою за змістом	Взаємний контроль операцій	Зіставлення даних звітності з обліковими даними
Узагальнення результатів контролю							
Систематизоване групування виявлених під час перевірки порушень і відхилень			Складання часткових і проміжних актів контролю		Відображення результатів контролю у відповідних актах перевірки		

Рис. 3.1. Модель контролю фінансових результатів діяльності [71, 135-137]

озглядаючи перевірку фінансових результатів, необхідно уточнити, що методика визначення прибутку (збитку) підприємства дозволяє одержати більш реальну інформацію про результати діяльності порівняно з прибутком, обумовленим у системі податкового обліку. Тобто нас цікавить не прибуток як база оподаткування, а результат перевищення доходів над витратами, понесеними підприємством у рамках фінансово-господарської діяльності.

З іншого боку, обсяг роботи залежить від форми проведення контролю. Якщо проводиться комплексна перевірка, то перевіряючі вже мають дані про витрати й обсяги реалізації. Тобто контроль фінансових результатів є логічним продовженням попередніх йому пунктів програми ревізії. Коли ж фінансові результати досліджуються в рамках тематичної перевірки, необхідно з'ясувати обґрунтованість включення тих або інших витрат у виробничі витрати й переконатися у вірогідності даних про отриманий виторг (доходи).

Контроль формування фінансових результатів підприємства спрямований на перевірку правильності визначення фінансового результату, а саме – чистого прибутку підприємства. Ця процедура допускає послідовний контроль формування певних видів доходів.

На початку перевірки необхідно з'ясувати для себе правильність дії на підприємстві механізму формування фінансових результатів у системі рахунків. Для цього використовують журнал реєстрації господарських операцій, документи, що підтверджують факт реалізації (відвантаження або оплати на підставі договору).

Якщо облікове рішення формування прибутку підприємства відповідає регламентованій методиці обліку, то можна приступати до перевірки повноти й своєчасності документального відображення операцій, що його формують.

Коли підприємство піддається комплексній перевірці, завдання трохи спрощується. Тобто на основі вже наявної інформації про собівартість реалізації й доход від реалізації готової продукції перевіряється вірогідність відображення цих даних в обліку. Для цього необхідно скористатися отриманими раніше результатами контролю розподілу фактичних витрат між залишками готової продукції й реалізованих виробів. Неправильний розподіл потребує внесення поточних виправлень і коригування величини фінансового результату.

Для тематичної перевірки фінансових результатів потрібен додатковий час для підтвердження вірогідності інформації про понесені підприємством витрати й отриманий виторг.

Слід зазначити, що на фактичний розмір доходу від реалізації продукції значною мірою впливають її обсяг, собівартість, система ціноутворення, ставки податку на додану вартість, якість і структура реалізованої продукції. В зв'язку з цим під час ревізії потрібно перевірити, як вплинув кожен фактор на розмір доходу від реалізації, що потребує використання розрахунково-аналітичних методичних прийомів контролю.

Операції, що пов'язані з вирахуванням доходу від реалізації продукції, перевіряють за даними рахунка 704 «Вирахування з доходу». Зокрема, за дебетом цього рахунка перевіряють правильність визначення і відображення сум, пов'язаних з наданням знижок покупцям після дати реалізації продукції, або вартість поверненої покупцями продукції, що підлягають вирахуванню з доходу, а за кредитом – операції, пов'язані із списанням дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Значну увагу під час ревізії необхідно приділити перевірці обґрунтованості іншого операційного доходу, пов'язаного з реалізацією іноземної валюти та інших оборотних активів, операційної оренди активів, доходів від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми одержаних штрафів, пені неустойки та інших санкцій за порушення господарських договорів, які або безпосередньо визначені боржником, або за якими є рішення суду чи арбітражу, доходи від списання кредиторської заборгованості з простроченим строком позовної давності, відшкодування раніше списаних активів (зокрема боргів, списаних як безнадійні, суми одержаних гарантів та субсидій), інші доходи від операційної діяльності. Для цього документи щодо цих доходів перевіряють за суттю і змістом або співставляють дані документів із даними субрахунків рахунка 71 «Інший операційний дохід». При цьому одержані доходи, що відображені за кредитом відповідних субрахунків цього рахунка, за кожним їх джерелом співставляють з дебетовими залишками рахунків, що кореспондують із рахунком 71 «Інший операційний дохід». Разом з цим перевіряють обґрунтованість записів за дебетом цього рахунка, що стосується сум непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів),

списання сум у порядку закриття цього рахунка на рахунок 79 «Фінансові результати».

Важливим питанням контролю є перевірка аналітичних і підсумкових даних про витрати на збут. Їхня величина повинна бути підтверджена відповідною первинною документацією. Така перевірка дає підстави судити про законність здійснення витрат на збут і обґрунтованість їхнього включення в розрахунок фінансового результату.

Обов'язковим є ретельне вивчення документації про одержання підприємством маркетингових послуг. Для цього необхідно перевірити реальність виконання контрагентами даного виду послуг. Крім договорів та актів приймання виконаних робіт, потрібна наявність копій документів про рекламні оголошення в засобах масової інформації й т.п., які свідчать про фактичне виконання маркетингової діяльності.

Коли перевіркою встановлено правильність використання рахунків 7 класу при відбитті операцій з реалізації, варто перейти до наступного етапу контролю.

На цьому етапі перевіряється, наскільки правильно співвіднесені отримані доходи й понесені витрати одного виду. Так, з доходу від реалізації продукції необхідно виключити собівартість реалізованої продукції. Величина валового прибутку, отриманого в результаті такого виключення, перевіряється шляхом найпростіших арифметичних дій.

Потім варто перевірити, щоб до валового прибутку був доданий інший операційний дохід, відбитий на однойменному рахунку 71, а адміністративні, збутові та інші операційні витрати були включені зі знаком «мінус». У підсумку визначення фінансового результату від операційної діяльності також піддається арифметичній перевірці.

У складі доходів від операційної діяльності знаходяться також доходи від оперативної оренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів (крім фінансових інвестицій). У зв'язку з цим ревизор перевіряє правильність визначення цих доходів, що потребує застосування розрахунково-аналітичних прийомів контролю. На підставі перевірки даних

визначення доходу від операційної діяльності перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) від цієї діяльності, що являє собою алгебраїчну суму валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

На рахунках класу 7 відображають також доходи від участі в капіталі (рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі», де за відповідними субрахунками зосереджується інформація про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані дочірні або спільні підприємства. Під час перевіри кредитові записи відповідних субрахунків зазначеного рахунка співставляють з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати», а дебетові записи субрахунків рахунка 72 «Доходи від участі в капіталі» співставляють з кредитом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Дані субрахунків рахунка 72 «Доходи від участі в капіталі» співставляють з даними аналітичного обліку доходів від участі в капіталі, який ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Поряд з цим визначається доля доходу від участі в капіталі у загальній масі чистого прибутку. Для цього важливо перевірити правильність відображення доходу від участі в капіталі, що потребує перевірки достовірності записів за дебетом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» і за кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», дані якого також переносяться на рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 792 «Результати фінансових операцій»).

Суми інших фінансових доходів та інших фінансових витрат у кінці звітного періоду (року) переносяться на рахунок 79 «Фінансові результати» (субрахунок 792 «Результати фінансових операцій»). Це потребує перевірки операцій, пов'язаних із перенесенням на цей рахунок сальдо з рахунків 72 «Доходи від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 95 «Фінансові витрати» та 96 «Витрати від участі в капіталі». На підприємстві в ході фінансової діяльності виникають і інші доходи, що відображаються в обліку за рахунком 73 «Інші фінансові доходи». До цих доходів відносять суму одержаних дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми або спільними, суми

одержаних відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими ведеться облік винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи та інші доходи, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи». Під час перевірки здійснюється контроль за достовірністю записів за дебетом і кредитом відповідних субрахунків зазначеного рахунка та зіставляють ці дані з даними аналітичного обліку, який ведеться за об'єктами інвестування.

Перевірка інших доходів (доходів від реалізації фінансових інвестицій, доходів від реалізації необоротних активів, доходів від неопераційної курсової різниці, доходів від безкоштовно одержаних активів) та інших витрат, що обліковуються на рахунку 97 «Інші витрати», здійснюється шляхом правильності перенесення сальдо рахунків 74 (відповідних субрахунків) та 97 (відповідних субрахунків) на рахунок 79 (субрахунок 793 «Результати іншої діяльності»).

При перевірці цих сум фінансових результатів необхідно врахувати відповідну суму податків від прибутків. Для цього слід переконатись у тому, чи дотримується нормативна база, що регламентує відрахування податку на прибуток, чи правильно визначається його сума і чи правильно вона відображена в обліку. При цьому суми витрат, які віднесені на фінансові результати, збільшується на суму податку на прибуток. Після перевірки правильності відображених операцій на відповідних субрахунках рахунка 79 «Фінансові результати» в кінці року перевіряють також правильність перенесення на цей рахунок сальдо субрахунків рахунка 98 «Податки на прибуток». Після цього на рахунку 79 «Фінансові результати» визначається чистий прибуток, який переносять на субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений». Для цього записи за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати» (відповідний субрахунок) зіставляється із записами за кредитом субрахунка 441 «Прибуток нерозподілений». Якщо ж на підприємстві допущені збитки, вони відносяться на дебет субрахунка 442 «Непокриті збитки» і кредит рахунка 79 (відповідний субрахунок).

Прибуток, який використаний у звітному році, відображається за дебетом субрахунка 443 «Прибуток використаний у звітному періоді» і кредитом відповідних рахунків, а саме: 67 «Розрахунки з учасниками», 40 «Статутний капітал», 43 «Резервний капітал» [71, 135-137]

Отже, основним завданням контролю фінансових результатів підприємства є

- оцінка динаміки показників формування прибутку, обґрунтованості фактичної величини утворення і розподілу прибутку;
- перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати;
- виявлення факторів, які впливають на формування прибутку;
- оцінка можливих резервів подальшого зростання прибутку на основі оптимізації обсягів виробництва і витрат.

З метою отримання достовірних даних контролю його доцільно проводити по етапах, кожен з яких має свій економічний зміст:

1. Визначення прибутку від реалізації товарної продукції (робіт, послуг).
2. Визначення суми балансового прибутку.
3. Визначення величини податку на прибуток, що належить сплаті до бюджету.
4. Визначення і розподіл чистого прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства.

3.3. Методика аналізу фінансових результатів підприємства

Аналіз фінансових результатів діяльності – це комплекс дій, які спрямовані на вивчення результатів діяльності підприємства за певний період часу, з метою визначення ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні цього підприємства та надання необхідної інформації для

оперативного керівництва для підвищення результативності діяльності підприємства [72, с. 8-12].

Звіт про фінансові результати – основне інформаційне джерело при здійсненні аналітичної оцінки фінансових результатів підприємства поряд із даними оперативного, бухгалтерського й статистичного обліку. Нині порядок формування фінансових результатів регламентує Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Адекватна оцінка формування прибутку підприємства зумовлена оптимальним вибором методичного підходу її проведення. Нині існують різні рекомендації щодо аналізу прибутку підприємства. Кожен автор має свою точку зору з цього питання, тому різні методики мають свої специфічні елементи. Нами була здійснена спроба узагальнити різні підходи проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Основні підходи до аналізу фінансових результатів, що виділяють автори
навчально-методичної літератури**

№	Автор	Виділений напрям аналізу фінансових результатів
1	М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька [7, с. 427-478]	1) Вертикальний і горизонтальний аналіз фінансових результатів підприємства; 2) факторний аналіз прибутку; 3) аналіз показників рентабельності; 4) факторний аналіз показників рентабельності; 5) система «директ-кост» як теоретична база аналізу витрат та оптимізації прибутку; 6) аналіз резервів збільшення прибутку.
2	Ю. С. Цал-Цалко [8, с. 447-476]	1) Аналіз формування фінансових результатів; 2) аналіз впливу факторів на фінансові результати; 3) аналіз розподілу чистого прибутку.
3	Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна [9, с. 78-89]	1) Оцінка динаміки й структури показників прибутку; 2) факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг); 3) аналіз фінансових результатів від іншої реалізації фінансових укладень і позареалізаційної діяльності; 4) оцінка динаміки показників рентабельності.
4	Б. М. Литвин, М. В. Стельмах [10, с. 37-80]	1) Оцінка динаміки й складу фінансових результатів; 2) факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3) аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку; 4) аналіз рентабельності підприємства.

5	Є. В. Мних [11, с. 258-278, 334-340]	1) Оцінка рівня й динаміка показників прибутку операційної діяльності; 2) факторний аналіз прибутку (збитку) операційної діяльності; 3) аналіз використання прибутку; 4) аналіз дивідендної політики; 5) аналіз рентабельності; 6) аналіз й оцінка виробничого та фінансового левериджу; 7) аналіз доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної діяльності; 8) аналіз доходів, витрат і фінансових результатів фінансової діяльності.
6	Б. Є. Грабовецький, І. В. Шварц [12, с. 216-245]	1) Аналіз складу, рівня, динаміки та структури фінансових результатів; 2) аналіз прибутку від реалізації продукції; 3) аналіз рівня беззбитковості; 4) аналіз рентабельності; 5) аналіз виробничого та фінансового левериджу; 6) оцінка резервів зростання прибутку й рентабельності від реалізації продукції.
7	К. В. Ізмайлова [13, с. 24-40]	1) Аналіз складу, рівня, динаміки й структури фінансових результатів; 2) факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3) аналіз взаємозв'язку обсягів виробництва, собівартості та прибутку.
8	Т. Д. Косова, І. В. Сіменко [14, с. 182-200]	1) Аналіз валового прибутку підприємства; 2) аналіз беззбитковості підприємства; 3) аналіз фінансових результатів операційної діяльності; 4) аналіз фінансових результатів від іншої діяльності підприємства.
9	П. Я. Попович [15]	1) Аналіз фінансових результатів: 1.1) загальне оцінювання динаміки показників прибутку, 1.2) факторний аналіз прибутку від реалізації продукції (товарів, послуг); 2) аналіз впливу інфляції на фінансові результати; 3) аналіз розподілу прибутку; 4) аналіз використання підприємствами чистого прибутку.
10	З. М. Мочаліна О. В. Поспелов [16]	1) Структурно-динамічний аналіз фінансових результатів, у тому числі доходів та витрат; 2) факторний аналіз фінансових результатів; 3) коефіцієнтний аналіз фінансових результатів; 4) аналіз показників рентабельності.

Як видно з вищевикладеного, існує багато методик аналізу прибутку підприємства, в більшості з яких акцент зроблено на необхідність проведення факторного аналізу прибутку. Більшість науковців, аналізуючи фінансово-господарську діяльність, звертають свою увагу на горизонтальний, вертикальний та коефіцієнтний фінансовий аналіз.

Перший етап аналізу фінансових результатів – аналіз їх структури і динаміки за видами діяльності підприємства.

У п. 1.3 та додатку 3 наведений аналіз структури та динаміки доходів і витрат СТОВ «Агросвіт».

За даними Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств ф. № 50-сг проаналізуємо структуру собівартості виробництва по одному виду продукції рослинництва (ріпак) і тваринництва (молока) (табл. 3.2, 3.3).

Таблиця 3.2

Структура собівартості продукції рослинництва (ріпак)

Стаття затрат	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. до:			
	2016 р.		2015 р.							
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%
Насіння та посадковий матеріал	438	8,30%	737	12,28%	541	6,83%	-196	-26,6%	103	24%
Мінеральні добрива	1638	31,05%	2231	37,16%	1416	17,88%	-815	-36,5%	-222	-14%
Пальне і мастильні матеріали	409	7,75%	385	6,41%	305	3,85%	-80	-20,8%	-104	-25%
Плата послуг і робіт сторонніх організацій	67	1,27%	-	0%	-	0%	0	-	-67	-100%
Решта матеріальних витрат	468	8,87%	481	8,01%	2316	29,24%	1835	381,5%	1848	395%
Прямі витрати на оплату праці	681	12,91%	429	7,15%	396	5,00%	-33	-7,7%	-285	-42%
Амортизація необоротних активів	224	4,25%	311	5,18%	470	5,93%	159	51,1%	246	110%
Відрахування на соціальні заходи	252	4,78%	99	1,65%	87	1,10%	-12	-12,1%	-165	-65%
Решта ін. прямих та загальновиробничих витрат	1099	20,83%	1331	22,17%	2389	30,16%	1058	79,5%	1290	117%
Всього:	5276	100%	6004	100,00%	7920	100%	1916	31,9%	2644	50%

Графічно динаміку елементів, які складають собівартість продукції рослинництва на прикладі цукрових буряків продемонстровано на рис. 3.2.

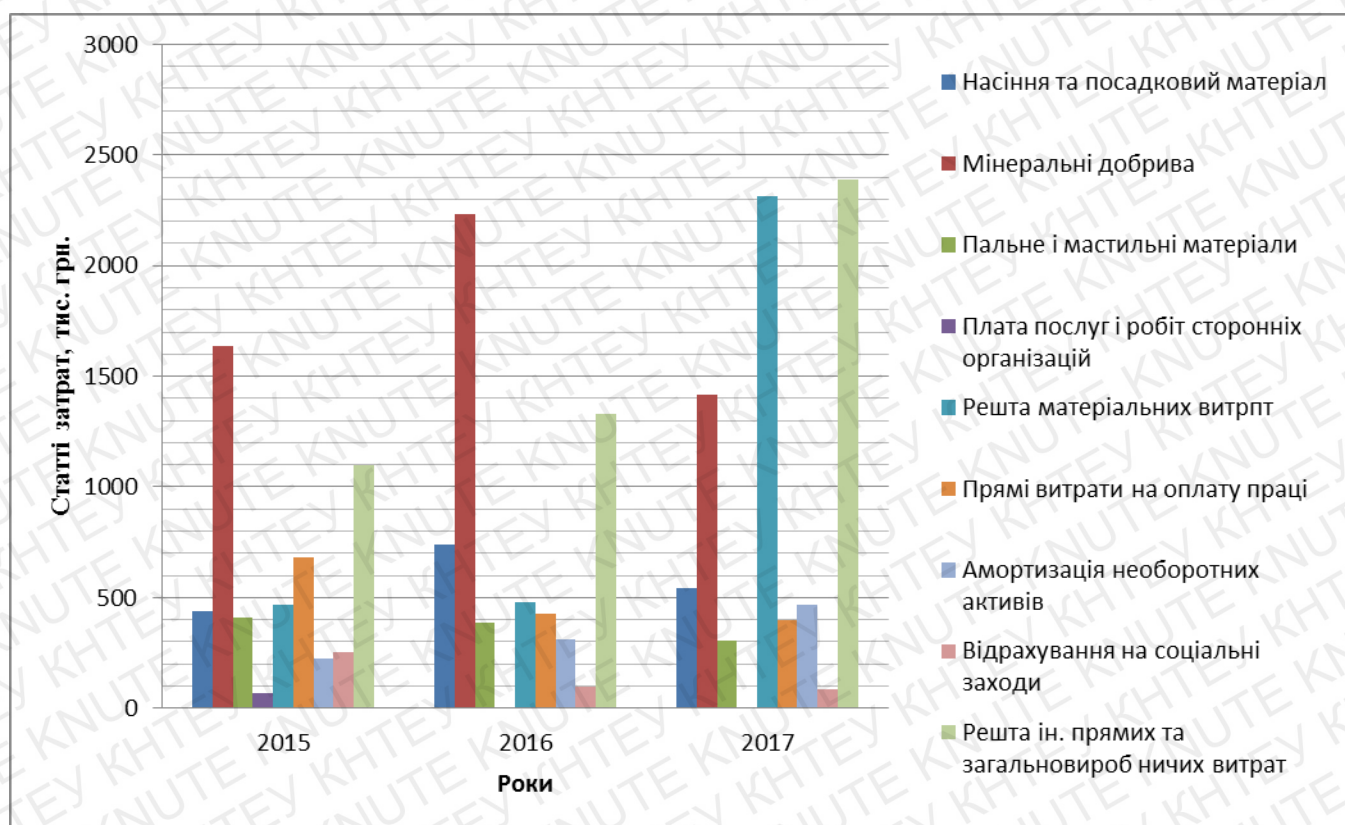


Рис. 3.2. Динаміка елементів собівартості продукції рослинництва (ріпак) на СТОВ «Агросвіт» (тис. грн.)

У 2017 р. збільшились витрати на насіння та посадковий матеріал на 103 тис. грн. порівняно з 2015 р., та зменшились на 196 тис. грн. порівняно з 2016 р. Завдяки економії пально-мастильних матеріалів витрати на них у 2017 р. по відношенню до 2015 р. зменшились на 104 тис. грн. та на 81 тис. грн. порівняно з 2016 р. Щоправда загалом у досліджуваному періоді собівартість ріпаку зросла на 50%. Така динаміка пояснюється зростанням рівня виробництва даної культури.

Структура собівартості продукції тваринництва (молоко)

Стаття затрат	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. до:			
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	2016 р.		2015 р.	
							сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%
Корми	16479	65,19%	20987	66,32%	26421,4	66,06%	5434,4	25,9%	9942,4	60%
Пальне і мастильні матеріали	88	0,35%	18	0,06%	1,9	0,00%	-16,1	-89%	-86,1	-98%
Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	22	0,09%	741	2,34%	64,3	0,16%	-676,7	-91%	42,3	192%
Решта матеріальних витрат	3884	15,36%	4331	13,69%	6312,6	15,78%	1981,6	45,8%	2428,6	63%
Прямі витрати на оплату праці	2834	11,21%	3627	11,46%	4687	11,72%	1060	29,2%	1853	65%
Амортизація необоротних активів	339	1,34%	264	0,83%	474,5	1,19%	210,5	79,7%	135,5	40%
Відрахування на соціальні заходи	1048	4,15%	791	2,50%	1024,2	2,56%	233,2	29,5%	-23,8	-2%
Решта ін. прямих та загальновироб ничих витрат	586	2,32%	888	2,81%	1009,3	2,52%	121,3	13,7%	423,3	72%
Всього:	25280	100,00%	31647	100,00%	39995,2	100,00%	8348,2	26,4%	14715,2	58%

Графічно динаміка елементів собівартості продукції тваринництва на прикладі молока зображено на рис.3.3.

За результатами таблиці 3.3 та рис.3.3 видно, що на підприємстві 2017 р. у зв'язку зі збільшенням мінімальної заробітної плати збільшилась частка витрат на заробітну плату на 60% порівняно з 2015 р., та на 25,9%. порівняно з 2016 р. Найвищу питому вагу у витратах 2017 р., які відносять на собівартість продукції становлять корми (66,06%), а найменшу – затрати на паливно-мастильні матеріали (0,005 %).

Отже, фактичні витрати за 2017 р. порівняно з 2015 р. зросли на 14 715,5 тис. грн. (58%), а порівняно з 2016 р. збільшились на 8 348,2 тис. грн. (26,4%).

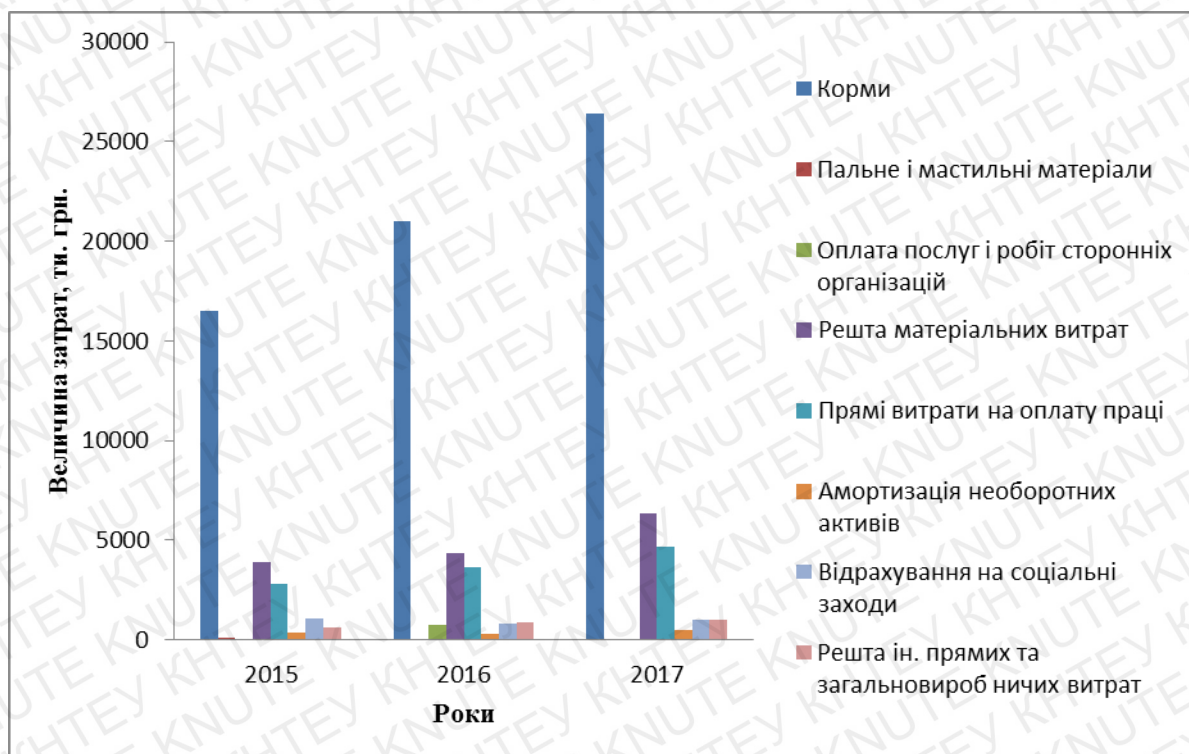


Рис. 3.3. Динаміка елементів собівартості продукції тваринництва (молока) у СТОВ «Агросвіт» (тис. грн.)

Фактори, що несуть вплив на створення собівартості продукції поділяються на певні групи, до яких відносять формування технічного рівня виробництва, побудова організації виробництва і праці, визначення обсягу і структури продукції та інші.

На зменшення витрат впливають упровадження передової технології; модернізація і значне покращення експлуатації техніки, створення нових технологій; зменшення затрат на насіння; використання відходів для опалення приміщень.

Значний вплив на зниження собівартості мають фактори, за допомогою яких можна впровадити нові форми управління виробництвом, які приносять велику віддачу; кооперація виробництва; покращення організації праці на всіх рівнях, раціональне використання робочого часу; ліквідація непродуктивних витрат, які забирають зайві кошти з доходу підприємства.

Третя група факторів представлена умовно-постійними витратами.

Четверта група факторів містить зміну строків закриття витрат на освоєння виробництва; витрати майбутніх періодів.

Оперативний аналіз виробничих витрат застосовують для постійного аналізу виробничих витрат, пошуку видатків, які є зайвими та нераціональними у структурних підрозділах підприємств, тобто цехах та бригадах, і швидкого прийняття заходів для їх усунення і уникнення.

За даними Звіту про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств ф. № 50-сг можна проаналізувати вплив факторів на зміну прибутку (Додаток Л).

Аналіз прибутку від реалізації показав, що найвищим у 2016 році був прибуток від вирощування соняшнику, який становив 11 234 тис. грн., це пов'язано з великим обсягом реалізації даного виду продукції. Що ж до реалізації картоплі, то слід зазначити, що у досліджуваному періоді, вона приносила лише збитки (12 тис. грн.) .

В галузі тваринництва прибутковим є вирощування свиней, від реалізації яких підприємство у 2015-2016 рр. одержало 620 та 2 530 тис. грн. прибутку.

Значні прибутки принесла і реалізація молока.

Що ж до змін у фінансових результатах від реалізації сільськогосподарської продукції, то тут слід зазначити, що основною причиною зростання прибутку було зростання ціни.

Так, за рахунок даного фактору прибуток від реалізації соняшнику зріс більше, ніж на 4 млн. грн. у 2016 році порівняно з попереднім періодом. Ця ж тенденція і спостерігається у зміні прибутку від продажу свиней та молока (збільшення прибутку на 3,7 та 7,1 млн. грн.).

У зв'язку із зменшенням обсягів реалізації кукурудзи та ріпаку, прибуток підприємства зменшився на 5,9 та 5,3 млн. грн.

Крім того, варто додати, що значний вплив на фінансові результати мало зростання собівартості продукції рослинництва і тваринництва. Даний чинник став причиною зменшення прибутку СТОВ «Агросвіт» на 16 млн. грн.

Загалом же прибуток підприємства у звітному році порівняно з попереднім скоротився на 135 тис. грн.

Скориставшись даними таблиці 3.12 проведено аналіз рентабельності продукції СТОВ «Агросвіт» у 2015-2016 рр. (табл. 3.4).

Рентабельність продукції розраховується як відношення валового прибутку від реалізації продукції до собівартості і характеризує прибутковість підприємства, яка отримується від його основної діяльності. Показники даної групи дають уявлення про те, наскільки ефективно підприємство здійснює свою діяльність, контролює витрати на виробництво і реалізацію продукції, і який чистий прибуток при цьому отримує. Нормативного значення для коефіцієнтів рентабельності немає, проте чим вище значення коефіцієнту, тим краще. Збільшення коефіцієнту протягом звітного року свідчить про покращання результатів діяльності підприємства, а зменшення є показником їх погіршення.

Таблиця 3.4

Рентабельність продукції у СТОВ «Агросвіт» у 2015-2016 рр.

Вид продукції	Собівартість, тис. грн.		Виручка від реалізації, тис. грн.		Рентабельність продукції, %		Відхилення, %
	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	
Пшениця озима	7827	13459	13453	20001	71,9%	48,6%	-23%
Кукурудза на зерно	9490	7280	20229	12128	113,2%	66,6%	-47%
Соняшник	5728	9878	10461	21112	82,6%	113,7%	31%
Ріпак озимий	5783	5015	14212	6309	145,8%	25,8%	-120%
Картопля	42	24	16	12	-61,9%	-50,0%	12%
Молоко	22941	29048	24792	34399	8,1%	18,4%	10%
Приріст свиней	30924	37417	31544	39947	2,0%	6,8%	5%
Яйця курячі	327	324	332	379	1,5%	17,0%	15%
Разом	83062	102445	115039	134287	38,5%	31,1%	-116%

Дані, розраховані в таблиці, показують, що загалом спостерігається негативна тенденції щодо зниження рівня рентабельності сільськогосподарської продукції.

Рентабельність озимої пшениці у 2016 р. зменшилась на 23 % порівняно з 2015 р. , рентабельність кукурудзи – на 47%, ріпаку – на 120 %. Таке зниження було спричинене зменшенням кількості реалізації даних культур у звітньому році порівняно з попереднім (див. Додаток Л).

Продажі картоплі у 2016-2015 рр. зовсім не приносили прибутку і, відповідно, не були рентабельними для підприємства.

Однак можемо спостерігати позитивну динаміку щодо зростання рентабельності продукції тваринництва. Значення даного показника зросло на 10 % від реалізації молока, на 5% від реалізації свиней та на 15% - яєць.

Найвища рентабельність в продажу соняшника. У 2016 році вона становила 113,7 %, крім того даний показник збільшився по відношенню до 2015 р. на 31%.

Отже, фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності, її доходність, і є вирішальними для підприємства. Крім його керівництва і колективу вони цікавлять вкладників капіталу, кредиторів, державні органи, фондові біржі.

Основним фінансовим результатом підприємства є його прибуток. Крім абсолютних показників для оцінки фінансових результатів застосовують ряд відносних показників і коефіцієнтів. Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково–технічного удосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Саме він служить джерелом сплати податків. У зв'язку з нестабільною економічною ситуацією в країні, кожне підприємство прагне до максимізації своїх фінансових результатів. Це у свою чергу обумовлює необхідність проведення для них якісного аналізу з метою виявлення для них резервів зростання у майбутньому.

Виходячи з цілей аналізу фінансових результатів, можна виокремити такі завдання, як:

- аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;
- аналіз досягнення планових показників і динаміки зміни прибутку та рентабельності;

- факторний аналіз зміни прибутку і рентабельності;
- з'ясування резервів підвищення фінансових результатів діяльності підприємств та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- аналіз використання прибутку;
- виявлення причин збитків у діяльності підприємства.

Реалізація таких завдань є важливим чинником для діяльності підприємства в ринкових умовах.

Висновки до розділу 3

Розглядаючи фінансово-господарську діяльність СТОВ «Агросвіт» відповідно до загальноприйнятої методики аналізу та контролю витрат і доходів можна зробити наступні висновки:

1. Досягнення економічної ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства є головною метою аналізу доходів та витрат. Основних функцій прибутку виділяємо три, такі як оціночна, стимулююча, розподільча. Значення аналізу фінансових результатів полягає у одержанні підприємством прибутку чи збитку. Найголовнішим завданням є обчислення впливу факторів на формування прибутку від реалізації та пошук резервів збільшення прибутку.
2. Природні фактори значною мірою впливають на стабільну політику одержання доходів. Збільшення собівартості за рахунок підвищення вартості насіння, кормів, пального і мастильних матеріалів призводить до підвищення рівня витрат і тим самим до втрати частини прибутку.
3. Узагальнення результатів контролю операцій з обліку доходів потребують систематизації, виявлення причин порушень та недоліків, складання часткового і проміжного актів контролю та записів даних порушень і недоліків у оперативному режимі управління підприємством.

ВИСНОВКИ

У роботі здійснено узагальнення теоретичних аспектів витрат та доходів і їх загальноприйняту класифікацію, та можливий вплив на фінансові результати з розробкою методичних та організаційних засад обліку, аналізу та контролю для підвищення рентабельності сільськогосподарського підприємства.

Узагальнені підсумки теоретичних та практичних досліджень з обліку, аналізу і контролю фінансових результатів дають змогу зробити такі висновки:

1. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
2. Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
3. Фінансові результати – це показник, який характеризує діяльність підприємства з усіх його сторін. В умовах дії ринкових відносин, фінансовий результат діяльності характеризується показником прибутку або збитку. Зростання прибутку складає фінансову основу для здійснення розширеного відтворення підприємства та задоволення соціальних та матеріальних потреб засновників та робітників.
4. Відповідно до вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності складається з трьох складових:
 - * фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
 - * фінансового результату від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.
- 5. Основними нормативно-правовими документами з питань обліку, аналізу та контролю фінансових результатів діяльності підприємства є Конституція України, закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи», Господарський, Цивільний та Податковий кодекси України. Аналіз існуючої правової бази показав, що в цілому в Україні створено нормативно-правові засади щодо питань результатів діяльності сільськогосподарського підприємства. Проте це питання залишається предметом особливої уваги економічної науки.
- 6. В наукових виданнях, спеціальній літературі фінансові результати характеризуються як економічна категорія та визначається порядок відображення основних джерел їх формування, значну увагу зосереджено саме на фінансовому обліку витрат та доходів підприємства.
- 7. Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Агросвіт», створене у відповідності з чинним законодавством України на умовах самофінансування та самоокупності за рахунок власних та позикових коштів. Основною метою товариства є виробництво сільськогосподарської продукції її переробка і реалізація, здійснення іншої господарської діяльності.
- 8. На підприємстві відсутнє положення про облікову політику. Тому нами було розроблено розпорядчий документ про облікову політику для СТОВ «Агросвіт».
- 9. Об'єктом оподаткування для підприємства є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у його власності або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди.

10. Базою оподаткування податком є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПКУ.
11. При ознайомленні з методикою фінансового обліку доходів і фінансових результатів було встановлено, що СТОВ «Агросвіт» суворо дотримується нормативно-встановленої методики бухгалтерського обліку і використовує відповідну форму обліку. Що ж стосується управлінського обліку, то тут доцільно було б впровадити планування фінансових результатів на базовому підприємстві.
12. На СТОВ «Агросвіт» для автоматизації бухгалтерського обліку використовується програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія 8.2». Дана програма призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включно з підготовкою обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: гуртову й роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (включно з субкомісією), надання послуг, виробництво тощо. Бухгалтерський і податковий облік ведеться відповідно до чинного законодавства України. Даний програмний продукт має підтримку різних систем оподаткування, що є безперечно перевагою, зважаючи на статус СТОВ «Агросвіт» як платника єдиного податку і податку на додану вартість.
13. Ознайомлення зі звітністю СТОВ «Агросвіт» дає зрозуміти, що дане підприємство має позитивну динаміку діяльності, про що говорять коефіцієнти фінансової стійкості і платоспроможності та показники господарської діяльності. Однак йому необхідно звернути увагу на можливі шляхи зменшення собівартості продукції, адже значне збільшення даного показника призводить до суттєвого зменшення прибутків підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Статистичний щорічник України за 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://ukrstat.org/uk/druk/publicat/kat_u/publ1_u.htm
2. Ратушна О. П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук:08.00.09 / О. П. Ратушна; Національна академія статистики, обліку та аудиту. - К., 2013. - 22 с.
3. Мазур В.П. Економічний зміст поняття фінансових результатів сільськогосподарської діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_3/9_Mazur.pdf.
4. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручн.] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. - К.: КНЕУ, 2010. - 411 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручн.]; вид. 2-е, доп. і перероб. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 640 с.
6. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет: [учебно-практич. пособ.] / Н.В. Пошерстник. - СПб.: Питер, 2009. - 416 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2011. – 672 с
8. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : навчальний посібник [Текст] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2010. – 1072 с
9. Лондар С. Л. Фінанси : навчальний посібник для ВНЗ / С. Л. Лондар, О. В. Тимошенко. – Вінниця : Нова Книга, 2009. – 384 с
10. Мочерний С. В. Основы экономической теории : учебник / С. В. Мочерний, В. К. Симоненко, В. В. Секретарюк, А. А. Устенко. – К. : Общество «Знання», КОО, 2000. – 607 с.
11. Опарін В. М. Фінанси: загальна теорія / В. М. Опарін. – КНЕУ, 2000. – 357 с
12. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 628 с.

13. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portall/natural/npkntu_e
14. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : Підручник. – 5-те вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.
15. Худолій Л. М. Теорія фінансів : навчально-методичний посібник / Л. М. Худолій. – К. : Вид-во Європ. ун- ту, 2003. – 167 с.
16. Чебанова М. С. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / М. С. Чебанова, С. С. Василенко. – Київ : Академія, 2002. – 671 с
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99р. №290. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
19. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: Підручник. / С. Ф. Покропивний - [2-ге вид. перероб та доп.]. - К.: КНЕУ, 2001. - 352 с.
20. Бойчик І.М. Економіка підприємства: навч. посіб. / І.М. Бойчик. - К.: Атіка, 2014. - 480 с.
21. Шваб Л.І. Економіка підприємства: Навч. посібник/ Л.І. Шваб - [4-те вид.]. - К.: Каравела, 2007. - 584 с.
22. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства: підручник / А.А. Мазаракі; за ред. Н.М. Ушакової. - К.: Хрещатик, 1999. - 800 с.
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07. 02. 2013 року № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

24. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ, ТОВ «Балаж-клуб», 2005.
25. Андросова О.Ф., Губарь А.О. Особливості методики і організації обліку фінансових результатів / Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=515>
26. Скрипник М. Є. «Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/view/4921/4848>
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2001_ukr_2016.pdf
29. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами / І. В. Жолнер // Навч. посіб. – К.: НУХТ, 2012. – 335 с.
30. Нищенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків / Л. П. Нищенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2016. – № 9. – С. 6-9.
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

33. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2019_ukr_2016.pdf
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1434128201263901>.
36. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Моногр.] / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
37. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [Навч. посіб.] / І. В. Жолнер. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
38. Овсюк Н. В. Виплати працівникам за ПСБО 26 та МСФЗ (IAS) 19: порівняльний аспект / Н. В. Овсюк, О. Ю. Радченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – 3 (24). – С. 360 – 368.
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2041_ukr_2016.pdf
41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

42. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток».
- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IAS%2012_ukr_2016.pdf
43. Нормативно-правове забезпечення обліку фінансових результатів
[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ekonomikam.com/ecfins-527-2.html>
44. СТОВ «Агросвіт» – сучасне багатогалузеве підприємство європейського рівня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kyiv-obl.gov.ua/news/article/_1421311096
45. Фінансовий менеджмент / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖІТІ, 2011. – 440 с.
46. Аналіз ліквідності й платоспроможності підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/13820322/ekonomika/analiz_likvidnosti_platospromozhnosti_pidpriyemstva
47. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації/ Подолянчук О.А.
[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.vsau.org/getfile/2162.pdf>
48. Розкриття інформації про доходи в сільському господарстві відповідно до чинного законодавства/ Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2576>
49. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13>
50. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я. С. Карп'як // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 172-180. - [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_794_26.
51. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/>.

52. Шумляев Б.О., Татаренко І.В., Рябий Є.І. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / [Б.О. Шумляев, І.В. Татаренко, Є.І. Рябий]. - Д., 2012. - 342 с.
53. Податковий кодекс України - редакція від 01.09.2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
54. Мисака Г. В., Шаманська В. М. Бухгалтерський облік. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 400 с.
55. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2013. – 444 с. – (Вища освіта ХХІ ст.)
56. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
57. Звіт про фінансові результати [Електронний ресурс]. / Режим доступу: https://online.dtkr.ua/Book/«ДК»%20№50-2014.epub/navPoint-6?_ga=2.201909266.2043401267.1539717496-370603212.1474219015
58. Управлінський облік : підручник для вузів / Сергій Федорович Голов . – 3-є вид . – Київ : Лібра, 2016 . – 703 с
59. М. В. Адаменко, О. В. Кулик. Актуальність та напрями впровадження управлінського обліку для малих підприємств . - Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» № 5, 2015. - [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4092>
60. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2010. — 349 с.
61. Інформаційні системи і технології в обліку: Опорний конспект лекцій для студентів спеціалізацій «Облік і аудит в підприємстві», «ДФК», усіх форм навчання / Уклад. М. М. Бенько. – К.: КНТЕУ, 2005. – 111 с.
62. 1С:Бухгалтерія для України [Електронний ресурс]. / Режим доступу: http://1c.ua/ua/v8/RegionalSolutions-UA_BUH.php

63. Переваги та недоліки програми компанії «1С». (1С: Бухгалтерія, 1С: Підприємство) Електронний ресурс]. / Режим доступу: <https://unipro.com.ua/ua/perevagy-ta-nedoliky-programy-kompaniyi--1s----1s--buhgalteriya--1s--pidpryyemstvoredpryyatyue/>
64. Комплексне управління бізнес-процесами. Оптимальні програми 1С для вашого бізнесу - Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <https://kubp.com.ua/shop/1spidpriyemstvo-8-buhgalteriya-silskogospodarskogo-pidpriyemstva-dlya-ukrayini>
65. SAP или 1С – мы сравним, а окончательный выбор за Вами. [Електронний ресурс]. / Режим доступу: https://stimul.kiev.ua/articles.htm?a=sap_ili_1s_ndash_my_sravnim_a_okonchatelnyy_vybor_zh_vami
66. Офіційний сайт компанії NetSuite [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <http://www.netsuite.com/portal/home.shtml>
67. The top 20 accounting software products <http://www.symmetry50.com/blog/2014/11/8/the-top-20-accounting-software-products>
68. Wikipedia, the free encyclopedia [Електронний ресурс]. / Режим доступу: [https://en.wikipedia.org/wiki/Xero_\(software\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Xero_(software))
69. 15 Best Accounting Software Systems For Your Business [Електронний ресурс]. / Режим доступу: <https://financesonline.com/15-best-accounting-software-systems-business/>
70. Шанін О.В. Тенденції формування фінансово-економічної результативності аграрних формувань України / О. В. Шанін // Економічний аналіз. – 2015. – Т. 20. – С. 93-99.
71. Павлюк В.В., Сердюк В.М., Акаєв Ш.М. 32 Контроль і ревізія. Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2016. – 196 с.
72. Балдик Д. О. Формування фінансово-економічних результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / Д. О. Балдик // Молодий вчений. - 2016. - № 5. - С. 8-12. - [Електронний ресурс]. / Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_5_5.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Підходи до трактування економічного змісту фінансових результатів

економічними школами [2]

№ п/п	Економічна школа	Сутність фінансових результатів
1	Меркантилістична	Фінансові результати – це прибуток, що формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства
2	Фізіократична	Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючості землі
3	Класична	Прибуток як особлива категорія фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею
4	Неокласична	Фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору; крім того, вони формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів
5	Інституціоналістична	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки тощо
6	Теорія трудового доходу	Фінансовий результат трактується як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця
7	Марксистська	Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, створена працею найманих працівників в процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу

Додаток Б
Таблиця Б.1

Трактування терміну «фінансові результати»

Автор	Трактування
Бутинець Ф. Ф. [7]	Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [8]	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді
Лондар С. Л., Тимошенко О. В. [9]	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період
Мочерний А. Д. [10]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках
Опарін В. М. [11]	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище – збиток
Пушкар М. С. [12]	Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності
Скасюк Р. В. [13]	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства
Ткаченко Н. М. [14]	Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності
Худолій Л. М. [15]	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством
Чебанова М. С., Василенко С. С. [16]	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства

Додаток В
Таблиця В.1

Характеристика діючої нормативно-правової бази з обліку, аналізу та

контролю фінансових результатів діяльності підприємства

№ пор.	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти дипломної роботи
1	Конституція України, затверджена Верховною Радою України 28.06.96 р. №254к/96-ВР	Це є основа правової бази України, на якій будується діяльність всіх підприємств незалежно від форм власності
2	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. N 435-IV	Визначає загальні правові, економічні, соціальні засади здійснення та регулювання цивільно-правових відносин між громадянами та юридичними особами на території України
3	Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. N 436-IV	Встановлює правові основи здійснення підприємництва України, гарантії свободи підприємницької діяльності
4	Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування
5	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-14	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
6	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. №601	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності

28.12.2000 р. №353	
--------------------	--

Продовження табл. В.1

№ пор.	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти курсової роботи
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.
13	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.
14	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток»	Визначає обліковий підхід до податків на прибуток. Пояснює як повинні обліковуватися поточні та відстрочені податки, дає визначення даних понять.
15	Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Виручка за контрактами із замовниками»	Запроваджує єдину та всеосяжну основу для розуміння того, як визнавати виручку і коли. Основним принципом стандарту є те, що продавець має визнавати виручку, відображаючи передачу обіцяних товарів або послуг покупцю в сумі, що відображає відшкодування, яке покупець розраховує отримати в обмін на ці товари або послуги.
16	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики»	Основний принцип: витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є частиною собівартості цього активу. Витрати на позики, залучені для інших цілей (наприклад, на поповнення обігових коштів), включаються до складу фінансових витрат.
17	Положення про документальне забезпечення записів у	Визначає порядок складання первинних документів з обліку та відображення їх в

	бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 24.05.1995 р. № 88	бухгалтерському обліку отримання, збереження, складання облікових регістрів, бухгалтерської звітності, організації документообігу.
--	--	--

Продовження табл. В.1

№ пор.	Нормативний документ	Питання, що розкривають окремі аспекти курсової роботи
18	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам»	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке: • зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому; • витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.
19	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132	Визначають методику планування витрат та їх обліку, визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності.
20	Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. №419	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності
21	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 р. №291	Визначає перелік рахунків, які підприємства повинні використовувати при веденні бухгалтерського обліку
22	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291	Встановлює визначення і порядок ведення записів на рахунках бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором

Додаток Г

Таблиця Г.1

**Огляд спеціальної літератури з питань обліку, аналізу та контролю
фінансових результатів**

№ пор.	Джерело	Проблемні питання
1	Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2011. – 672 с.	Облік доходів та витрат, складання фінансової звітності, розгляд особливостей ведення бухгалтерського обліку в малому бізнесі, торгівлі, сільському господарстві
2	Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М., Партин Т.І. Бухгалтерський облік. Основи теорії і практики: Підручник. – 3-тє вид., доопрац. І доп. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 340 с.	Сутність, призначення та форми первинної документації, облікової реєстрації, формування облікової політики підприємства та складання бухгалтерської звітності відповідно до національних стандартів обліку
3	Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: Навчальний посібник / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, А.С. Мороз. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2014. – 216 с.	Основи організації й методики бухгалтерського обліку підприємств різних видів економічної діяльності, зокрема сільськогосподарських підприємств відповідно до національних положень (стандартів) обліку та відомчих нормативних документів
4	Кобилянська О.І. Фінансовий облік: навч. Посіб. — К.: Знання, 2011. — 473 с.	Основи обліку доходів, витрат та фінансових результатів на підприємствах України
5	Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник/ За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр “Ажур”, 2010. – 1220 с.	Облік доходів та витрат, ведення бухгалтерського обліку в торгівлі, сільському господарстві
6	Пушкар, М. С. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / М. С. Пушкар, В. З. Семанюк, Н. В. Гудзь. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – 292.	Методика обліку ресурсів підприємства, господарських процесів, власного капіталу, поточних та довгострокових зобов'язань, позабалансового обліку і формування показників фінансової звітності
7	Любар О.О., Оріщен Р.В. Організація обліку фінансових результатів на підприємствах аграрного сектора економіки: проблеми та шляхи їх вирішення: наук. стаття – ВНАУ, Вінниця, 2013 р.	Концептуальні та організаційно - методологічні засади обліку фінансових результатів, вплив облікової політики на формування фінансового результату на підприємствах аграрного сектора економіки
8	Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник / [за заг. ред. І.В. Сіменко, Т.Д. Косової] – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 384 с	Розкриті теоретичні основи аналізу господарської діяльності підприємств в тому числі організаційне, інформаційне та методичне забезпечення; висвітлена методика аналізу і прогнозування господарської

діяльності та її результатів.

Продовження табл. Г.1

№ пор.	Джерело	Проблемні питання
9	Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / за ред. Косової Т.Д., Сіменко І.В. (3 грифом Міністерства освіти і науки України, Лист №1/11-564 від 18.01.2014 р.) - К.: Центр учбової літератури, 2014. - 440 с.	Висвітлюються основи фінансового аналізу та оцінки фінансового стану, грошових потоків, фінансових результатів, фінансових ризиків підприємства.
10	Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навч.- метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2010. – 166с.	Викладено систему організації і методику контрольно-ревізійної роботи в умовах реформування обліку та фінансової звітності. Окремі теми присвячено висвітленню загальнонаукових і власне методичних прийомів фінансово-господарського контролю. Запропоновано методику ревізії з використанням комп'ютерів.
11	Козак І.І. Економічний аналіз: навч. посіб. / І. І. Козак; Львів. регіон. ін-т держ. упр. Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. — 2-ге вид. — Л. : ЛРІДУ НАДУ, 2010. — 217 с.	Наведені питання методики аналізу фінансових результатів в процесі обґрунтування управлінських рішень стосовно підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання.
12	Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.	Комплекс теоретичних, концептуальних, організаційних та методичних проблем фінансового й управлінського обліку доходів, витрат і фінансових результатів як складових інформаційної системи підприємства, обґрунтовано теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації щодо їх удосконалення
13	Кадацька А.М. Послідовність визначення фінансового результату діяльності підприємств // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Фінанси і кредит. - 2009. – №2.	Послідовність зіставлення доходів і витрат відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, що дає змогу визначити чистий прибуток (збиток) звітного періоду. Доведено, що цей розрахований показник буде відрізнятися від суми грошових коштів, яка повинна залишитися у розпорядженні підприємства внаслідок принципових розбіжностей між бухгалтерським та податковим обліком
14	Двоєзерська В. С. Удосконалення фінансового обліку виробничих витрат / В. С. Двоєзерська // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. – № 2.	Обґрунтування шляхів фінансового обліку виробничих витрат
15	Олійничук О.І. Організаційно-методич-	Дослідження організаційно-методичних

	ні аспекти обліку фінансового результату операційної діяльності підприємств // Інноваційна економіка. - 2010. - №2. - с. 114-119.	аспектів обліку фінансових результатів операційної діяльності підприємств і розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення
16	Бердар М. М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства / М. М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 6	Особливості та методи обліку доходів та фінансових результатів підприємства

Продовження табл. Г.1

№ пор.	Джерело	Проблемні питання
17	Головачко В. М. Економічна категорія "доходи" та "витрати" в обліковому середовищі / В. М. Головачко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка : зб. Наук. Пр. / М-во освіти і науки України, Ужгород. Нац. Ун-т ; [редкол. : В. П. Мікловда та ін.]. – Ужгород, 2013. – Вип. 2, ч. 2.	Наведені ознаки та особливості доходів та витрат як економічних категорій, їх облік на підприємствах
18	Ратушна О. П. Облік і аналіз фінансових результатів: методика та організація : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Ратушна О. П. ; Держ. Служба статистики України, Нац. Акад. Статистики, обліку та аудиту. – К., 2013.	Сутність категорії «фінансовий результат». Визначено роль фінансових результатів у діяльності підприємства. Досліджено основні проблеми та пропозиції щодо вдосконалення їх обліку з метою забезпечення формування достовірної інформації про діяльність підприємств в умовах трансформаційної економіки
19	Кузнецова С.О. Управлінський облік фінансових результатів для потреб категорійного менеджменту підприємств торгівлі /С.О. Кузнецова. // Вісн. Хмельн. нац. ун-ту. Екон. науки. - 2010. - Т. 3, № 2. - С.209-216.	Запропоновано впровадження методики управлінського обліку фінансових результатів для потреб категорійного менеджменту торговельних підприємств за центрами відповідальності для задоволення інформаційних потреб
20	Ліпінська О. В. Методика проведення контролю фінансових результатів господарської діяльності в сучасних умовах / О. В. Ліпінська // Студентський вісник НУВГП : зб. наук. праць. - Рівне : НУВГП, 2014. - Вип. 1(1). - С. 163-166.	Досліджено теоретичні аспекти здійснення контролю фінансових результатів господарської діяльності підприємств. Здійснено аналіз завдань та моделі контролю фінансових результатів.
21	Дубініна М.В. Інституціональний механізм контролю за формуванням результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / М.В. Дубініна // Управління розвитком. – 2012. – №7 (128).	Розглянуто механізм контролю за формуванням результатів діяльності на сільськогосподарському підприємстві, різні підходи до контролю фінансових результатів, які умовно поділяють на зовнішній та внутрішній контроль.
22	Бобко, В. В. Переваги та особливості застосування міжнародних стандартів	Розглядаються переваги, недоліки та особливості імплементації міжнародних

	фінансової звітності в облікові практики підприємств/ В.В. Бобко, В. В. Мельник, О. М. Поліщук // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2017. – № 1. – С. 11-13.	стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку в облікові практики підприємств України.
23	Камінська, Т. Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ / Т. Г. Камінська// Ефективна економіка. – 2015. – № 11	Розглянуті основні види помилок, які виникають у процесі складання та оприлюднення фінансової звітності, складної відповідно до МСФЗ. Досліджені шляхи їх усунення та попередження, які пропонуються в МСФЗ. За результатами дослідження запропоновані альтернативні шляхи вирішення проблеми підвищення надійності фінансової звітності в контексті інтеграційних процесів.

Продовження табл. Г.1

№ пор.	Джерело	Проблемні питання
24	Зінченко О.А. Підходи до оцінювання якості фінансового результату та фінансово-економічного розвитку підприємства /О.А. Зінченко. // Вісн. Хмельн. Нац. Ун-ту. Екон. Науки. - 2010. - Т. 3, № 3	Наведено теоретико-методичні підходи до удосконалення оцінки якості фінансового результату
25	Хохлов, М. П. Теоретична сутність фінансового результату та прибутку підприємства/ М. П. Хохлов, Т. С. Царенко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – № 17. – С. 473-476.	Здійснено морфологічну оцінку поняття «прибуток підприємства». Узагальнено способи визначення прибутку як кінцевого результату діяльності підприємства. Подано характеристику основних функцій, що виконує прибуток підприємства.

Джерело: складено автором

Додаток 3

Аналіз показників фінансово-економічної діяльності та фінансової стійкості СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Таблиця 3.1

Аналіз показників фінансово-економічної діяльності СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр., тис. грн.

Показник, тис.грн.	Роки					Відхилення 2017 року від (+/-)				Питома вага, %				
	2013	2014	2015	2016	2017	2013		2016		2013	2014	2015	2016	2017
						Абсолютне, тис. грн.	Відносне %	Абсолютне, тис. грн.	Відносне %					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	87980	107004	150786	153917	201274	113 294	128,77%	47 357	30,77%	98%	98%	99%	99%	96%
Інші операційні доходи	1916	1263	387	1566	7330	5 414	282,57%	5 764	368,07%	2%	1,17%	0,26%	1%	4%
Разом доходи	89896	108267	151173	155483	208604	118 708	132,05%	53 121	34,17%	100%	100%	100%	100%	100%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	69312	77860	99030	116112	149 710	80 398	115,99%	33 598	28,94%	88,61 %	85,54 %	88,59 %	89%	81%
Адміністративні витрати	2399	2978	2718	2726	3 799	1 400	58,36%	1 073	39,36%	3,07%	3,27%	2,43%	2%	2%
Витрати на збут	1345	3031	4121	5979	7325	5 980	444,61%	1 346	22,51%	1,72%	3,33%	3,69%	5%	4%
Інші операційні витрати	3632	3909	3030	2718	2714	-918	-25,28%	-4	-0,15%	4,64%	4,29%	2,71%	2%	1%
Фінансові	878	1749	632	699	2460	1 582	180,18%	1 761	251,93%	1,12%	1,92%	0,57%	1%	1%
Інші витрати	657	1498	2252	2388	17941	17 284	2630,75%	15 553	651,30%	0,84%	1,65%	2,01%	2%	10%
Разом витрати	78223	91025	111783	130622	183949	105 726	135,16%	53 327	40,83%	100%	100%	100%	100%	100%
Чистий прибуток	11673	17242	39390	24861	24655	12 982	111,21%	-206	-0,83%	-	-	-	-	-

Таблиця 3.2

Аналіз показників фінансової стійкості СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
К автономії	0,897	0,915	0,944	0,908	0,891
К мультиплікації ВК	1,115	1,093	1,059	1,101	1,123
К фінансової стійкості	8,663	10,808	16,862	20,883	8,150
К фінансового лівериджу	0,040	0,041	0,017	0,011	0,006
К загальної заборгованості	0,103	0,085	0,056	0,043	0,109
К довгострокового залучення ПК	0,039	0,039	0,016	0,011	0,006
К маневрування	0,495	0,515	0,561	0,568	0,439
К частки ВК в ОА	0,869	0,909	0,929	0,863	0,789
К структури ПК	0,351	0,444	0,282	0,222	0,045
К співвідношення П і ВК	0,115	0,093	0,059	0,048	0,123
К структури довгострокових вкладень	0,074	0,078	0,037	0,024	0,010
К реальної вартості ОЗ	0,381	0,356	0,336	0,292	0,334
К накопиченої амортизації	0,375	0,407	0,409	0,445	0,427
К фінансового ризику	0,075	0,051	0,043	0,037	0,117

Таблиця 3.3

Аналіз показників платоспроможності СТОВ «Агросвіт» за 2013-2017 рр.

Показники	Роки				
	2013	2014	2015	2016	2017
К абсолютної ліквідності	0,215	0,347	1,047	1,047	0,534
К швидкої ліквідності	1,771	3,078	4,166	3,469	1,348
К поточної ліквідності	7,607	11,005	14,177	17,658	4,744

Положення про облікову політику СТОВ «Агросвіт»

ВСТУП

Облікова політика розроблена згідно із вимогами Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та базується на Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Облікова політика підлягає коригуванню внаслідок змін та поправок, внесених до зазначених вище документів. Облікова політика та внесення змін до неї затверджується правлінням.

При виборі відповідної політики було зважено наступне:

- ✧ Підприємство зобов'язане формувати річний звіт, що містить фінансову звітність складену відповідно до П(С)БО.
- ✧ Фінансова звітність має бути підготовлена на основі, прийнятній для користувачів і повинна бути інформативною, достовірною та порівняльною.
- ✧ Звітність має готуватися на постійній основі.
- ✧ Рішення та тлумачення облікової політики, що стосуються специфічних операцій приймаються з використанням П(С)БО та принципів, викладених в даному документі.

Бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Головний бухгалтер забезпечує дотримання вимог:

- ✧ передбачених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. №996-XIV
- ✧ затверджених Міністерством фінансів України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П (С) БО),
- ✧ Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Мінфіну № 73 від 07.02.2013
- ✧ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» - Наказ Мінфіну № 137 від 28.05.99
- ✧ П(С)БО 7 «Основні засоби» - Наказ Мінфіну № 92 від 27.04.2000
- ✧ П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» - Наказ Мінфіну № 242 від 18.10.99
- ✧ П(С)БО 9 «Запаси» - Наказ Мінфіну № 246 від 20.10.99
- ✧ П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» - Наказ Мінфіну № 237 від 08.10.99
- ✧ П(С)БО 11 «Зобов'язання» - Наказ Мінфіну № 20 від 31.01.2000
- ✧ П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» - Наказ Мінфіну № 91 від 26.04.2000
- ✧ П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» - Наказ Мінфіну № 559 від 30.11.2001
- ✧ П(С)БО 14 «Оренда» - Наказ Мінфіну № 181 від 28.07.2000
- ✧ П(С)БО 15 «Дохід» - Наказ Мінфіну № 290 від 29.11.99
- ✧ П(С)БО 16 «Витрати» - Наказ Мінфіну № 318 від 31.12.99
- ✧ П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» - Наказ Мінфіну № 193 від 10.08.2000

- П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» - Наказ Мінфіну № 617 від 07.11.2003
- П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» - Наказ Мінфіну № 817 від 24.01.2005
- П(С)БО 30 «Біологічні активи» - Наказ Мінфіну № 790 від 18.11.2005
- П(С)БО 31 «Фінансові витрати» - Наказ Мінфіну № 415 від 28.04.2006
- іншими законодавчими і нормативними документами з питань організації та ведення бухгалтерського обліку
- «Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» - Наказ Міністерства Аграрної Політики №132 від 18.05.2001

Керівництво забезпечує головного бухгалтера всім необхідним для виконання Головним Бухгалтер своїх функцій і обов'язків.

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Положення про облікову політику розроблене базуючись на Міжнародних стандартах фінансової звітності.

Положення визначає:

- Організацію та ведення бухгалтерського обліку.
- Методологічні аспекти облікової політики.

Під обліковою політикою розуміється сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються Підприємством для складання та представлення фінансової звітності. Для правильного ведення бухгалтерського обліку, даною обліковою політикою зобов'язані керуватися усі підрозділи, служби та працівники, які причетні до бухгалтерського обліку.

Складання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку здійснюється з дотриманням основних принципів, наведених в статті 4 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Закриття рахунків доходів та витрат здійснюється щомісячно перед складанням проміжної фінансової звітності.

Відображення операцій в бухгалтерському обліку здійснюється на основі первинних документів, які фіксують факти здійснення операцій.

Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарських операцій чи безпосередньо після їх завершення.

Всі первинні документи повинні мати наступні обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату та місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складений документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади і прізвища осіб відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис, аналог власноручного підпису або підпис, прирівняний до власноручного підпису відповідно до Закону України "Про електронний цифровий підпис", або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи повинні бути надані в бухгалтерію підприємства не пізніше 3 днів після їх складання. Відповідальність за несвоєчасне складання, несвоєчасне їх надання в бухгалтерію підприємства і достовірність відображених в них даних несуть особи, відповідальні за складання цих документів.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Бухгалтерський облік ведеться на основі Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" відповідно до П(С)БО.

Ведення бухгалтерського обліку на Підприємстві здійснюється бухгалтерською службою, яку очолює головний бухгалтер.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, зберігання опрацьованих документів,

регістрів та звітів протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе посадова особа, котра здійснює керівництво підприємством згідно з установчими документами.

З метою забезпечення ведення бухгалтерського обліку на Підприємстві створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Головний бухгалтер Підприємства зобов'язаний:

- керуватися даною обліковою політикою;
- забезпечувати дотримання на Підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання та представлення у встановлені терміни фінансової звітності;
- організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій;
- приймати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та компенсацією втрат від нестачі, крадіжки та псування активів підприємства;
- здійснювати контроль за дотриманням вимог даного Положення;

ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1 Мета фінансової звітності

Фінансова звітність містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів Підприємства за звітний період. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів Підприємства шляхом:

- ⊗ надання інформації про джерела, розподіл та цільове призначення грошових коштів;
- ⊗ надання інформації про те, як Компанія фінансувала свою діяльність та задовольняла потреби в грошових коштах;
- ⊗ надання інформації, яка корисна при проведенні оцінки можливостей Підприємства фінансувати свою діяльність та виконувати свої зобов'язання;
- ⊗ надання інформації про фінансовий стан Підприємства та його змінах.

1.2 Складові фінансової звітності

Фінансова звітність Товариства складається з наступних звітів:

- ⊗ Звіт про фінансовий стан.
- ⊗ Звіт про фінансові результати.
- ⊗ Звіт про рух грошових коштів.
- ⊗ Звіт про власний капітал.
- ⊗ Примітки до фінансової звітності.

Суттєвою інформацією визнається інформація, відсутність якої у фінансовому звіті і примітках до нього може вплинути на рішення його користувачів. Об'єктами застосування суттєвості є діяльність підприємства в цілому, окремі господарські операції та об'єкти обліку, статті фінансової звітності.

Підприємство встановлює наступні пороговості в бухгалтерському обліку:

- для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, за поріг суттєвості прийняти 5% від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу;
- для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості прийняти 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства.
-

1.3 Загальні положення облікової політики

Облікова політика являє собою специфічні принципи, основи, правила та інструкції, прийняті Підприємством при підготовці та наданні фінансової звітності.

Керівництво Підприємства обрало і застосовує облікову політику для того, щоб фінансова звітність відповідала всім Міжнародним стандартам фінансової звітності. Там, де відсутні специфічні вимоги, керівництво розробило політику з метою гарантії, що фінансова звітність надає інформацію, яка:

- ⌘ відповідає потребам прийняття рішень користувачів, а також
- ⌘ достовірна в тому, що вона:
- ✓ точно представляє фінансову діяльність і фінансовий стан Підприємства;
- ✓ відображає економічну суть подій і операцій, а не просто юридичну форму;
- ✓ є нейтральною, тобто вільною від упереджень;
- ✓ обґрунтована;
- ✓ є повною у всіх суттєвих аспектах.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- ⌘ **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів Підприємства;
- ⌘ **повне висвітлення** – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- ⌘ **автономність** – кожне Підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності Підприємства;
- ⌘ **послідовність** – постійне (із року в рік) застосування Підприємством обраної Облікової політики. Зміна Облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- ⌘ **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань Підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- ⌘ **нарахування та відповідність доходів і витрат** – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та

фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- **превалювання сутності над формою** – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- **єдиний грошовий вимірник** – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій Підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності Підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

1.4 Звітний період

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік.

1.5 Порядок складання фінансової звітності

При складанні фінансової звітності необхідно керуватися П(С)БО.

При складанні фінансової звітності активи та зобов'язання повинні бути показані розгорнуто.

При складанні Звіту про фінансові результати та Звіту про рух коштів необхідно розрізняти операції, які відносяться до операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

ПРИНЦИПИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ (ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗА СТАТТЯМИ ОБЛІКУ)

1.6 Основні засоби (ОЗ) та нематеріальні активи (НА)

Облік основних засобів

Основні засоби – матеріальні активи, які Підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Для визначення предметів, що відносяться до малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) встановлюється межа первісної вартості предметів, які включаються до їх складу – 6 000 грн. (без ПДВ). Предмети, первісна вартість яких перевищує 6 000 гривень (без ПДВ), включаються до складу основних засобів. МНМА не є основними засобами і в момент введення/передачі в експлуатацію вартість МНМА визнається витратами поточному періоду у складі «матеріальних витрат».

Основні засоби відображаються на балансі за умови відповідності критеріям:

- існування вірогідності отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням даного активу;
- вартість активу може бути достовірно визначена.

При цьому, окремі об'єкти основних засобів безпосередньо можуть не збільшувати економічні вигоди, але є необхідними для забезпечення їх отримання від експлуатації інших активів.

Класифікація основних засобів:

- Земля, будинки та споруди.
- Транспорт і інші основні засоби.

Не зараховуються до складу основних засобів ті об'єкти, що призначаються для подальшого продажу. Такі об'єкти обліковуються за рахунками обліку товарів – рах. 28, або за рахунками готової продукції рах. 26, за умови їх власного виробництва.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в розрізі окремих інвентарних об'єктів, що представляє собою закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів.

За групою машини та обладнання облік ведеться за інвентарними об'єктами, які складаються з кожного окремого агрегату (машини, апарату, станку, установки) з всіма приналежними приборами, приладами, інструментами, огороженням та фундаментом (якщо він на ньому змонтований).

На рахунках основних засобів (рах. 10) обліковуються як власні основні засоби так і отримані на умовах фінансового лізингу, виробничі та невиробничі основні засоби, майно що знаходиться у господарському віданні чи користуванні.

Кожний інвентарний об'єкт основних засобів вводиться в експлуатацію наказом керівника і закріплюється за окремою службою та матеріально відповідальною особою.

Первісна вартість. Придбані/вироблені основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю, що складається з:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, які не відшкодовуються;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів;
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою;
- витрат на сплату відсотків за користування кредитом, який було взято для придбання/виготовлення основних засобів, до моменту вводу в експлуатацію таких основних засобів.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

До таких витрат, зокрема, відносяться:

1. Модернізація – комплекс робіт з поліпшення експлуатаційних характеристик діючого устаткування заміною окремих складових частин більш досконалішими згідно з сучасними вимогами і нормами.
2. Модифікація – будь-яка головна, другорядна, акустична або емісійна зміна типової конструкції зразка техніки, що стосується її основних характеристик.

3. Добудова – завершення будівництва індивідуального об'єкта у відповідності до будівельного паспорта.
4. Реконструкція – перебудова існуючих об'єктів виробничого та цивільного призначення, пов'язана з удосконаленням виробництва, підвищенням його техніко-економічного рівня та якості вироблюваної продукції, поліпшенням умов експлуатації та проживання, якості послуг, зміною основних техніко-економічних показників (кількість продукції, потужність, функціональне призначення, геометричні розміри).
5. Капітальний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних, робіт, який передбачає заміну, відновлювання та модернізацію в зв'язку з їх фізичною зношеністю та руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. Капітальний ремонт передбачає призупинення на час виконання робіт експлуатації будівлі в цілому або її частин (за умови їх автономності).

Джерела надходження основних засобів

- Капітальні інвестиції;
- Внесення засновників (акціонерів);
- Безкоштовне отримання у власність чи користування (відання);
- Отримання в обмін на інші ТМЦ;
- Оприбуткування неврахованих основних засобів, виявлених при проведенні інвентаризацій.

Відображення витрат від зменшення корисності

Балансова вартість основних засобів переглядається на предмет зменшення корисності, коли певні події чи зміна обставин вказують на те, що балансова вартість активу не зможе бути відшкодована. У випадку виявлення ознак зменшення корисності активу, перевищення його балансової вартості над оціночною відшкодовуваною вартістю вартість такого активу або одиниці, що генерує грошові потоки, списується до вартості очікуваного відшкодування. Вартість очікуваного відшкодування активів визначається як більша з двох величин: чистої ціни продажу активу або вартості використання активу. Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду з одночасним збільшенням суми зносу об'єкта основних засобів.

Сума вигод від відновлення раніше зменшеної корисності об'єкта основних засобів відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми зносу об'єкта основних засобів.

Облік нематеріальних активів

Класифікація нематеріальних активів:

- Права користування природними ресурсами;
- Права користування майном;
- Права на комерційні позначення, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- Права на об'єкти промислової власності, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;
- Авторське право та суміжні з ним права, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

• Інші нематеріальні активи.

Оформлення надходження нематеріального активу здійснюється шляхом складання Акту приймання із зазначенням назви, основних характеристик, порядку використання, підписів посадових осіб, що прийняли об'єкт, інвентарного номера.

Амортизація необоротних активів

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів (окрім вартості землі, прав постійного користування земельними ділянками, природних ресурсів і незавершених капітальних інвестицій).

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Малоцінні необоротні матеріальні активи, враховуючи бібліотечні фонди, визнаються матеріальними витратами у першому місяці використання цих активів.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів та нематеріальних активів встановлюється наказом по Підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс/введенні в експлуатацію) з врахуванням:

- очікувань по використанню об'єкта Підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта;
- інших факторів.

Нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів проводиться із застосуванням прямолінійного методу здійснюється згідно рекомендованих строків корисного використання, наведених у таблиці 1.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Амортизацію активу припиняють починаючи з наступного місяця за місяцем, в якому відбувається одна з подій: припиняється визнання активу або актив перекласифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу).

Таблиця 1

Рекомендовані строки використання об'єктів

Групи об'єктів основних засобів	Період експлуатації, років
Земельні ділянки	-
Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Будівлі	20-50
Споруди	15-40
Передавальні пристрої, враховуючи газопровід	10-50
Машини та обладнання	5-20
з них електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в	2-5

тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень		
Транспортні засоби		5-7
Інструменти, прилади та інвентар (меблі)		4-6
Тварини		6-7
Багаторічні насадження		10
Інші основні засоби		12-15
Бібліотечні фонди		-
Малоцінні необоротні матеріальні активи		-
Тимчасові (нетитульні) споруди		5-10
Природні ресурси		-
Інвентарна тара		6-7
Предмети прокату		5
Довгострокові біологічні активи		7-10
	відповідно до	
Права користування природними ресурсами	правовстановлюючого документа	
	відповідно до	
Права користування майном	правовстановлюючого документа	
Права на комерційній позначення, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до	
	правовстановлюючого документа	
	відповідно до	
	правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років	
Права на об'єкти промислової власності, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до	
	правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки	
	відповідно до	
Інші нематеріальні активи	правовстановлюючого документа	

Організація аналітичного обліку

Для організації обліку та контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту надається інвентарний номер. Кожній групі основних засобів надається серія номерів виходячи з кількості об'єктів обліку та можливих надходжень в майбутньому. Аналітичний пооб'єктний облік основних засобів в бухгалтерському обліку ведеться в Інвентарних картках (типова форма ОЗ-6) із зазначенням назви об'єкту, призначення, паспорт, заводський номер, модель, тип, марка, дата виготовлення, дата введення в експлуатацію, інвентарний номер, первинна вартість, річна норма амортизаційних відрахувань, рахунок витрат віднесення амортизаційних відрахувань, сума нарахованого зносу.

Внутрішнє переміщення основних засобів оформляється за типовою формою ОЗ-1.

Вибуття основних засобів можливо шляхом:

- ⊗ продажу;
- ⊗ безкоштовної передачі/повернення;
- ⊗ часткової або повної ліквідації;
- ⊗ виявлення нестачі в результаті інвентаризації;
- ⊗ втрати в результаті стихійного лиха;
- ⊗ морального старіння тощо.

При неможливості реалізації основного засобу, який є непридатним для подальшої експлуатації, він підлягає списанню, для чого головою правління Підприємствазначається комісія, до складу якої можуть входити головний інженер, головний механік, головний енергетик, технолог, головний бухгалтер та інші спеціалісти. По результатах висновків комісії встановлюється придатність до відновлення та подальшого використання, причини списання, винуватців у передчасному списанні, визначається можливість подальшого використання вузлів, деталей, конструкцій, матеріалів. Відомості відображаються в Акті на списання основних засобів (типові форми ОЗ-3, ОЗ-4).

Капітальні інвестиції

Облік капітальних інвестицій ведеться по-об'єктно, включно з витратами на капітальний ремонт основних засобів. Капітальні інвестиції не амортизуються.

Зменшення корисності нефінансових активів

На кожну звітну дату Підприємство проводить оцінку наявності ознак можливого зменшення корисності активів. За наявності таких ознак або при необхідності проведення щорічного тестування на предмет зменшення корисності Підприємство визначає вартість відшкодування активу. Вартість відшкодування активу є більшою з двох величин: справедливої вартості активу або одиниці, що генерує грошові потоки, за вирахуванням витрат на реалізацію і вартості використання. Сума відшкодування активу визначається для кожного окремого активу, якщо цей актив генерує надходження коштів і ці кошти, в основному, не залежать від інших активів або груп активів. Коли балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові потоки, перевищує суму його/її відшкодування, вважається, що його/її корисність зменшилась, і його/її вартість списується до суми відшкодування. При оцінці вартості використання очікувані грошові потоки дисконтуються до їхньої теперішньої вартості з використанням ставки дисконту (до оподаткування), що відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі й ризики, властиві цьому активу. При визначенні справедливої вартості за вирахуванням витрат на реалізацію враховуються останні операції на ринку. У разі неможливості визначення таких операцій використовується відповідна модель оцінки. Такі розрахунки підтверджуються оціночними коефіцієнтами, котируванням акцій дочірніх підприємств, які вільно обертаються на відкритому ринку цінних паперів, чи іншими показниками справедливої вартості, що є в наявності.

На кожну звітну дату Підприємство здійснює оцінку наявності ознак того, що збиток від зменшення корисності, визнаний щодо певного активу раніше, вже не існує або зменшився. За наявності таких ознак Підприємство оцінює суму відшкодування активу або одиниці, що генерує грошові потоки. Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу в попередніх періодах, сторнується в тому випадку, якщо змінилися попередні припущення, застосовані для визначення суми відшкодування активу з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності. Балансова вартість активу, збільшена внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності, не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якщо б збиток від зменшення корисності активу не визнали в попередні роки. Сторнування збитку від зменшення корисності визнається уконсолідованому звіті про фінансові результати, за винятком випадків, коли актив відображається за переоціненою сумою. У таких випадках сторнування відображається як дооцінка.

Облік орендних операцій

Оренда – угода, за якою орендар набуває прав користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Для здійснення бухгалтерського обліку орендні угоди можуть бути класифіковані на:

1. операційну оренду;
2. фінансову оренду.

Фінансова оренда – це оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування і володіння активом.

Оренда визнається фінансовою за наявності хоча б однієї з нижченаведених ознак:

- орендар здобуває право власності на орендований актив після закінчення терміну оренди;
- орендар має можливість і намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижче його справедливої вартості на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів на початок строку оренди дорівнює або перевищує справедливую вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має специфічний характер, в силу чого лише орендар може використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання (наприклад, в тому випадку, якщо об'єкт фінансової оренди був спеціально зроблений для надання в оренду орендарю);
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно меншу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Операційна оренда – це будь-яка інша оренда, ніж фінансова оренда

Об'єктами оренди можуть бути:

- основні засоби;
- нематеріальні активи;
- інші необоротні активи.

1.7 Фінансові інструменти

Фінансові інструменти обліковуються згідно МСФЗ 39.

Під фінансовою інвестицією слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів. Фінансові інвестиції утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів і т.п.), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

1.8 Облік дебіторської заборгованості

Єдиним планом рахунків передбачена деталізація дебіторської заборгованості та авансів виданих по рахунках 36, 37, 63, 68 з відповідною аналітикою.

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

Облік боргів попередніх років та їх погашення ведеться з доступною аналітикою у відповідності до існуючої інформації. На звітну дату вся заборгованість має аналізуватися та за необхідності створюються резерви сумнівних боргів, що обліковується на рахунку 38.

Розрахунки з підзвітними особами

Підзвітними особами можуть бути лише штатні працівники підприємства. Перелік товарно-матеріальних цінностей та послуг, оплата яких може проводитись готівкою, визначається наказом керівника Підприємства. Видача коштів у підзвіт для господарчих потреб може здійснюватись лише матеріально-відповідальним особам.

Порядок видачі коштів підзвіт регулюється постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004р. №637 “Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті”. Авансовий звіт про використання коштів на господарські потреби подається до бухгалтерії не пізніше наступного дня після здійснення господарської операції.

Підставою для видачі з каси підприємства грошового авансу на службове відрядження є наказ керівника Підприємства.

Розрахунки із підзвітними особами за службовими відрядженнями здійснюються відповідно до чинного законодавства та затверджуються наказами по Підприємству. При необхідності, підприємство може встановлювати обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження.

Складання і подання до бухгалтерії підприємства звіту про витрачання працівником готівкових коштів, які було одержано для перебування у відрядженні, здійснюється протягом трьох робочих днів після його закінчення.

Здійснені витрати на відрядження та господарські потреби оформлюються авансовим звітом, який складається по формі та в порядку, визначеному діючим законодавством. Кожна сума витрат, що включена до авансового звіту, крім добових, повинна бути підтверджена документально.

Не використана готівка має бути повернена до каси підприємства не пізніше наступного робочого дня – для авансу, отриманого на господарські потреби та не пізніше трьох робочих днів після закінчення відрядження – для авансу на відрядження.

Класифікація дебіторської заборгованості та визначення величини резерву сумнівних боргів

Підприємство створює **резерв сумнівних боргів**, за рахунок якого списується з балансу безнадійна дебіторська заборгованість, що стосується розрахунків із покупцями (споживачами) продукції, товарів, робіт (послуг).

Для розрахунку резерву сумнівних боргів необхідно застосовувати індивідуальний підхід, однак допускається застосовувати груповий підхід із застосуванням коефіцієнтів, як по юридичних особах так і по фізичних особах.

Під час індивідуального розгляду дебіторів визначається сума сумнівної дебіторської заборгованості, базуючись на розумінні платоспроможності дебітора та перемовин з ним, яку необхідно забезпечити резервом.

Під час групового підходу дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги групується за строками її непогашення із установленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється Підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні звітні періоди (історичне погашення). Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків дебіторської заборгованості кожної групи на відповідний коефіцієнт.

1.9 Облік запасів та товарів

Одиницею бухгалтерського обліку запасів визначити кожне їх найменування.

Задачі обліку запасів та товарів (товарно-матеріальних цінностей – ТМЦ):

- документування надходжень ТМЦ на склад;
- визначення фактичної собівартості використаних ТМЦ;
- виявлення та реалізація неліквідних запасів;
- контроль норм використання/списання виробничих запасів.

Аналітичний облік руху ТМЦ по внутрішніх підрозділах організувати таким чином:

- в бухгалтерії – в кількісно-вартісному виразі;

- на складах – в кількісному виразі;
- в цехах та на ділянках – в кількісному виразі.

Синтетичний облік ТМЦ проводиться на субрахунках за групами, у відповідності до довідників. Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів включаються до вартості таких запасів.

Оцінка на дату балансу

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, що визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

Документальне оформлення

Матеріали оприбутковуються на підставі накладної або акту приймання/передачі.

Запаси, які надійшли без товаросупровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймаються на облік за позабалансовим рахунком. Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів робиться запис на суму, яка значиться в одержаних документах.

Облік МШП

Матеріальний актив відноситься до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі – МШП) за умови що актив використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

Класифікація МШП по групах:

- Інструменти;
- Засоби індивідуального захисту;
- Спецодяг;
- Господарчі матеріали та товари;
- Витратні матеріали;
- Канцтовари та поліграфічна продукція;
- Периферійні пристрої для комп'ютерної та оргтехніки.

До складу МШП відносяться інвентар, спецодяг, інструменти загального та спеціального призначення, що використовують протягом періоду не більше 1 року.

Балансову вартість МШП при передачі їх в експлуатацію відносити на витрати звітного періоду. Здійснювати обов'язкове ведення на позабалансовому рахунку МЦ "Малоцінні активи в експлуатації"

кількісного обліку МШП в розрізі матеріально-відповідальних осіб до прийняття рішення про їх повну ліквідацію.

При поверненні предметів МШП з експлуатації на склад вони оприбутковуються по цінам можливого використання або реалізації.

Спецодяг, спецхарчування та засоби індивідуального захисту видаються працівникам товариства відповідно до умов Колективного договору. При цьому, спецодяг видається у тимчасове користування на основі Особової картки обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв та має бути повернений на склад при отриманні нового або при звільненні з роботи чи переведенні на іншу посаду, де видача такого спецодягу не передбачена Колективним договором.

Облік готової продукції

Узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції Підприємства здійснюється на рахунку 26 “Готова продукція”. До готової продукції належать вироби, які є придатними для реалізації або використання та відповідають всім технічним умовам і стандартам. По рахунку відображається надходження за фактичною виробничою собівартістю, визначеною у відповідності до обліку витрат на виробництво.

Облік товарів

Узагальнення інформації про наявність та рух товарів Підприємства здійснюється на рахунку 28 “Товари”. До товарів належать матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються Підприємством з метою подальшого продажу. Облік товарів здійснюється у кількісно-вартісному вимірі.

Метод списання

Для всіх одиниць запасів, які мають однакові призначення й умови використання, застосовується тільки один з передбачених методів. В залежності від виду матеріальних цінностей передбачається використання методу собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Списання канцтоварів та поліграфічної продукції, запасних частин до автотранспорту і автошин, проводиться при їх передачі у використання матеріально-відповідальним особам або водіям для ремонту та заміни на підставі накладних та відомостей.

1.10 Інвентаризація

Інвентаризація – це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов’язань (майно, вкладення Підприємства в статутні фонди інших Підприємств, розрахунки з дебіторами та кредиторами) для встановлення фактичної наявності цінностей і порівняння даних інвентаризації з обліковими даними, яка проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проведення інвентаризації є обов’язковим:

- * Перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов’язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об’єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів - один раз у п’ять років;
- * При зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому - передачі справ);
- * При встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- * За приписом судово-слідчих органів;
- * У разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

- ✧ При передачі Підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі Підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці Підприємства;
- ✧ У разі ліквідації Підприємства;
- ✧ Інших випадках передбачених законодавством.

Робочі інвентаризаційні комісії:

- ✧ Здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;
- ✧ Визначають результати інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортицею, а також списання нестач у межах норм природного убутку;
- ✧ Вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних Підприємству матеріальних цінностей і майна;
- ✧ Несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника Підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;
- ✧ Оформлюють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Для оформлення результатів інвентаризації на Підприємствах використовуються форми типових документів, затверджених Державним комітетом статистики України.

Регулювання інвентаризаційних різниць

Останнім етапом інвентаризаційного процесу є регулювання інвентаризаційних різниць та оформлення пропозицій щодо прийняття рішень за виявленими порушеннями. Усі рішення комісія приймає колегіально і заносить їх до протоколу. Регулювання інвентаризаційних різниць передбачає:

- ✧ Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі під час пересортиці, відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності.
- ✧ Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущено тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що перевіряється, та в однієї і тієї ж особи, яка перевіряється.
- ✧ У разі якщо під час заліку нестач з лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості має бути віднесена на винних осіб.
- ✧ Якщо винуватці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного убутку з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями в протоколах інвентаризаційної комісії мають бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Розходження фактичної наявності матеріальних цінностей та коштів з бухгалтерськими даними, встановлені при проведенні інвентаризації та інших перевірок, регулюються Підприємством в такому порядку.

- Основні засоби, ТМЦ, цінні папери, кошти та інше майно, що виявилось у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на результати фінансово-господарської діяльності, з наступним встановленням причин виникнення надлишку і винних у цьому осіб.
- Убуток цінностей у межах затверджених норм списується за рішенням керівника Підприємства відповідно до витрат виробництва. Норми природного убутку можуть застосовуватись лише в разі виявлення фактичних нестач. За відсутності норм убутку він розглядається як понаднормові витрати.
- Понаднормові втрати і нестачі ТМЦ, в тих випадках, коли винуватців не встановлено, зараховуються на збитки. У документах, якими оформляються списання втрат і понаднормові нестачі, мають бути зазначені вжиті заходи щодо недопущення таких нестач у майбутньому.

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей регулюється чинним законодавством.

1.11 Облік грошових розрахунків

Порядок ведення касових операцій визначається у відповідності до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого Постановою НБУ N 637 від 15 грудня 2004 року.

Правила, види і стандарти розрахунків встановлені Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, що затверджена постановою Правління Національного банку України від 21 січня 2004 р. N 22.

Касові та банківські операції щодо перерахування коштів може проводити лише касир або бухгалтер підприємства на підставі дозволу (підпису) керівника або уповноваженої їм особи, обов'язки якого визначаються посадовою інструкцією та з яким укладена угода про повну матеріальну відповідальність.

Обсяг залишку коштів у касі визначається лімітом залишку готівки в касі. Ліміт каси встановлюється структурним підрозділом Підприємства самостійно на підставі розрахунку. Встановлений ліміт каси структурних підрозділів затверджується головою правління Підприємства та доводиться до структурних підрозділів наказом.

Готівкові кошти не вважаються понадлімітними в день їх надходження, якщо вони були здані в сумі, що перевищує встановлений ліміт каси, до обслуговуючих банків не пізніше наступного робочого дня банку або були використані підприємством наступного дня на господарські потреби.

Облік грошових коштів та грошових документів ведеться відповідно на рахунках 30 „Каса”, 31 „Рахунки в банках” за аналітикою по кодах платіжного балансу товариства та на рахунку 33 „Інші кошти” за видами грошових документів і за контрагентами по коштах в дорозі. При необхідності додаткові (крім передбачених Планом рахунків) субрахунки рахунку 31 встановлюються структурними підрозділами Підприємства самостійно.

1.12 Облік розрахунків з оплати праці

Норми і гарантії щодо оплати праці на Підприємстві регулюють Закон України „Про оплату праці”, Статут та Колективний договір. Колективний договір визначає форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, умови введення та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат, тривалість відпусток та інше. Схеми посадових окладів відповідно до кваліфікації і посад працівників визначає штатний розпис, який складається структурними підрозділами Підприємства та розглядається і затверджується головою

правління Підприємства. На основі штатного розпису приймається наказ про затвердження посадових окладів та доплат і надбавок до них по працівниках.

Типові форми з обліку розрахунків з робітниками і службовцями по заробітній платі, що використовуються в бухгалтерському обліку, затвердженні Наказом Міністерства Статистики України N 144 від 22.05.96 р.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню, наприклад, оплата перших п'яти днів лікарняних, визнаються зобов'язанням в тому періоді, в якому час відсутності працівника на роботі підлягає оплаті.

Первинні документи по обліку праці і заробітної плати, що надходять до бухгалтерії, після перевірки і опрацювання групують за ідентифікаційними номерами працівників і використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей (ф.№П-49). Основним документом, який використовується для оформлення розрахунків з робітниками і службовцями є розрахунково-платіжні відомості. Вони містять інформацію про всі нарахування за видами оплат, утримання із заробітної плати. Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей служить табель використання робочого часу та інші документи.

Аналітичний облік розрахунків з робітниками і службовцями по оплаті ведеться в картках - особових рахунках (ф. № П-54 і № П-54а), які містять інформацію про нараховані суми, утримання, виплати. Ця інформація використовується для наступних розрахунків середньої заробітної плати (при оплаті відпусток, нарахуваннях допомоги по тимчасовій непрацездатності тощо), видачі різного виду довідок.

1.13 Облік кредитів банків

Аналітичний облік банківських кредитів ведеться за видами кредитів банків, що їх надали, та строками погашення. Окремо ведеться облік пролонгованих і прострочених кредитів. Погашення основної суми банківського кредиту, так само як і відсотки, може проводитись щомісячно, частинами за обумовленими в кредитній угоді періодами або по закінченні строку кредитування. Різниця між ставкою за пролонгований кредит і стандартною ставкою розглядається як штрафна санкція і відображається на дебеті рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності". На зазначеному рахунку відображають також відсотки по прострочених кредитах і кредитах, використаних не за цільовим призначенням.

Оплата відсотків за надані кредити провадиться в строки, визначені кредитною угодою, шляхом перерахування банку кредитором коштів платіжними дорученнями. Відсотки за кредит у бухгалтерському обліку відображаються записом по дебету рахунка 951 "Відсотки за кредит" і кредиту рахунка 684 "Розрахунки за нарахованими відсотками".

1.14 Облік кредиторської заборгованості

Формування у бухгалтерському обліку інформації про кредиторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності проводиться у відповідності з методологічними засадами. Єдиним планом рахунків передбачена деталізація кредиторської заборгованості та авансів отриманих по рахунках 36, 37, 63, 68 з відповідною аналітикою

1.15 Облік розрахунків з бюджетом

Поточні зобов'язання по розрахунках з бюджетом – заборгованість Товариства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників.

Під податком і збором (обов'язковим платежем) треба розуміти обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування.

Підприємство, у відповідності до Податкового кодексу обліковує податки і збори у розрізі їх видів.

У Балансі поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом відображаються у IV розділі Пасиву “Поточні зобов'язання” в рядку “Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом” за сумою погашення.

1.16 Облік фінансового результату

Облік доходів

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським і іншим аналогічним договором на користь комітента і т.п.;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається тільки тоді, коли **всі наступні умови** були виконані:

1. товариство передало покупцеві всі існуючі ризики і вигоди від володіння товаром;
2. товариство більше не управляє проданими товарами і не контролює їх;
3. обсяг виручки може бути вимірний достовірно;
4. є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод;
5. понесені витрати можуть бути достовірно визначені.

Дохід від надання послуг

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

Оцінка ступеня завершеності операцій по наданню послуг здійснюється шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому доходи відображаються у звітному періоді після підписання акту про надані послуги (виконані роботи).

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства. Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню. Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазанні витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установаження умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід не визнається у разі обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, отриманих або належних до отримання.

Проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами.

Дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Облік витрат

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

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

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами і іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала і т.п.;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не призводять до зменшення власного капіталу підприємства;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу.

Для обліку витрат застосовувати на підприємстві рахунки 8 і 9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Витрати, що підтримують об'єкт основного засобу у робочому стані відносити до витрат періоду, у якому такі витрати понесені

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) та формують її виробничу собівартість, групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких включає:

- сировину та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергію на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основну заробітну плату;

- додаткову заробітну плату;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- втрати від браку;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг до загальновиробничих витрат відносити перелік витрат, що зазначений у пунктах, наведених нижче.

УСТАНОВИТИ ПЕРЕЛІК І СКЛАД ПОСТІЙНИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1. Витрати на управління виробництвом:

- а) оплата праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу;
- б) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
- в) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць;
- г) інші витрати:
 - вартість поштово-телеграфних послуг;
 - вартість послуг зв'язку;
 - вартість канцелярського приладдя;
 - вартість послуг з участі в семінарах;
 - витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури виробничої тематики тощо.

2. Амортизація основних засобів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т.

3. Амортизація нематеріальних активів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загальновиробничого призначення:

- а) вартість мастильних, обтиральних матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням і підтриманням його у працездатному стані;
- б) оплата праці допоміжних робітників, які обслуговують обладнання, — наладників, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтних та інших допоміжних робітників;
- в) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування перелічених вище робітників;
- г) вартість спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення;
- д) вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією обладнання;
- е) вартість витраченого інструменту і пристосувань;
- ж) витрати на операційну оренду основних засобів тощо.

5. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони:

- а) оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих охороною виробничих приміщень;
- б) послуги сторонніх організацій з охорони.

6. Витрати на ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення:

- а) витрати на ремонт будівель і споруд:
 - ⊗ вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;
 - ⊗ вартість послуг з ремонту;
- б) витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів:
 - ⊗ вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів;
 - ⊗ оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших);
 - ⊗ вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, транспортних засобів, інструментів.

7. Витрати на охорону праці й техніку безпеки:

- а) поточні витрати на улаштування та утримання огорож машин та їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв;
- б) витрати на установлення сигналізації, необхідної з метою безпеки для швидкого зупинення механізмів;
- в) витрати на улаштування та утримання дезінфекційних камер, умивальників, душів та пралень на виробництві (на підприємствах, де надання цих послуг працюючим пов'язане з особливостями виробництва і передбачено колективним договором), а також на утримання роздягалень, шаф для спецодягу, сушарок та іншого подібного обладнання;
- г) вартість матеріалів, використаних на улаштування та утримання засобів охорони праці;
- д) вартість спецодягу, спецвзуття, обмундирування, окулярів та інших захисних пристосувань, що видаються найманим працівникам, необхідних їм для виконання професійних обов'язків, та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;
- є) вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із проведенням попереднього (під час прийняття на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці, або де необхідно провадити професійний добір (обов'язковий первинний та періодичний профілактичний наркологічний огляди), а також щорічний обов'язковий медичний огляд осіб віком до 21 року;
- ж) інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на улаштування освітлення, що відповідає санітарним нормам і правилам (у тому числі місцевого освітлення робочих місць)).

8. Витрати на охорону навколишнього природного середовища:

- а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд;
- б) витрати на зберігання, переробку та охорону екологічно небезпечних відходів;
- в) витрати на очищення стічних вод.

**УСТАНОВИТИ ПЕРЕЛІК І СКЛАД ЗМІННИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ
ВИТРАТ**

1. Амортизація вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, що нараховується за виробничим методом.

2. Витрати на обслуговування виробничого процесу:

⌘ оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу;

⌘ витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.

3. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат основну заробітну плату (без доплат і надбавок) виробничих робітників.

4. Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

5. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожен з цих частин визнавати в бухгалтерському обліку як окремі об'єкти основних засобів.

Для забезпечення формування фінансової, економічної та управлінської звітності облік витрат ведеться за видами діяльності, за елементами витрат (з виділенням витрат на ремонт), за місцями їх виникнення відповідно до встановлених в Плані рахунків субрахунків і рахунків аналітичного обліку.

Види витрат, що враховуються при визначенні фінансових результатів:

- собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- втрати від участі в капіталі;
- інші витрати;
- податок на прибуток;

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), постійних і змінних витрат, порядок розподілу непрямих витрат визначається **Положенням про облік витрат по Підприємству**.

Враховуючи, що за специфікою виробничих процесів Підприємство працює ритмічно, всі загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості і щомісячно списуються до дебету субрахунків рахунку 23 "Виробництво" в повній сумі.

Облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Адміністративні витрати та витрати на збут є витратами звітного періоду і не включаються до складу собівартості реалізованої продукції (послуг).

Перелік статей витрат, які обліковуються в складі адміністративних визначає Положення про облік витрат по товариству.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів);
- Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються:

- Собівартість реалізованих виробничих запасів;
- Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості;
- Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- Втрати від знецінення запасів;
- Нестачі й втрати від псування цінностей;
- Визнані штрафи, пеня, неустойка;
- Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- Інші витрати операційної діяльності;
- Собівартість реалізованих необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів).

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг):

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій,
- втрати від не операційних курсових різниць,
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій,
- залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати на їх ліквідацію,
- благодійна допомога та інші витрати.

Таблиця 2

Типова кореспонденція з обліку нерозподіленого прибутку (проведення)

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Закриття сальдо по рахунку 79:		
	- прибуток	791, 792, 793, 794	441 (442)
	- збиток	441 (442)	791, 792, 793, 794
2	За підсумками звітного періоду зменшена сума нерозподіленого прибутку на суму прибутку, використаної в звітному році	441	443
3	За підсумками звітного періоду збільшені непокриті збитки на суму прибутку, що використана в звітному році	442	443
4	Виведено сальдо по рахунку 44 (прибуток або збитки)	441	442
5	Покриття непокритих збитків за рахунок резервного капіталу	43	442
6	Покриття непокритих збитків за рахунок пайового капіталу	41	442
7	Покриття непокритих збитків за рахунок додаткового капіталу	42	442

Таблиця 3

Типова кореспонденція з обліку використання прибутку в звітному періоді (проведення)

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Нараховано % власникам підприємства	443	671
2	Віднесений прибуток на збільшення статутного капіталу	443	40
3	Відображено відрахування в резервний капітал відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку	443	43
4	Віднесений прибуток на збільшення пайового капіталу	443	41

ДОКУМЕНТУВАННЯ ДЕЯКИХ ОПЕРАЦІЙ

1.17 Планування собівартості

Планування собівартості здійснюється агрономічної і фінансової службами підприємства на підставі карт сівозмін, в яких накопичується історія сівозмін з розбивкою по полях і культурах.

Загальна сума витрат виробництва визначається за статтями витрат з урахуванням таких факторів як:

- перелік передбачених в технології робіт
- ґрунтово-кліматичних умов
- встановлених норм врожайності
- нормативів витрат праці
- матеріальних та інших ресурсів
- урахувавши раціонального використання

⊗ Землі

⊗ основних засобів

• застосування прогресивних агротехнічних і організаційних заходів.

1.18 Списання добрив і хімікатів

Агрономічна служба готує відомість про фактично внесені добрива та використані хімікати в розрізі полів і культур, після чого передає дані в бухгалтерію для списання матеріалів і формування собівартості.

1.19 Списання палива

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин є Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № ПСГ-3).

На кожен трактор призначається один, а при роботі в дві зміни - два тракториста. Облік у тракторній бригаді веде обліковець-заправник або бригадир тракторної бригади, в обов'язки якого входить своєчасне і правильне складання первинних документів обліку виконаних робіт, витрачання нафтопродуктів і нарахування оплати праці механізаторам.

Виконання тракторних та інших механізованих робіт записується щодня до облікової лист кожного тракториста. Листок розрахований приблизно на п'ятнадцять змін, показники записуються з кожною зміною окремо. Кожен механізатор після закінчення зміни в своєму розпорядженні відомості про кількість та якість виконаної ним роботи, про витрату палива і розмір заробітку за зміну. Всі ці показники записуються щодня до облікової листи. У встановлені терміни, тобто через 10-15 днів, облікові листи, підписані механізатором, бригадиром, агрономом, обліковець подає в бухгалтерію, де їх перевіряють, стверджують, після чого вони є підставою для узагальнення і систематизації в Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку і журналі обліку робіт і витрат. Слід мати на увазі, що трактористи-машиністи виконують різні сільськогосподарські роботи. Для перекладу окремих робіт в еталонний обсяг виконаних робіт застосовують таку методику. Розрахунок обсягу тракторних робіт в умовні еталонні гектари відбувається множенням кількості виконаних змінних норм виробітку трактора певної марки на його змінний еталонний виробок.

1.20 Оформлення договорів оренди земельних паїв

Договори оренди земельних паїв оформляються юридичною службою відповідно до вимог:

1. Господарського кодексу України:

• відповідно до п. 1 ст. 284 Господарського кодексу істотними умовами договору оренди є:

- об'єкт оренди
- термін, на який укладається договір оренди
- орендна плата з урахуванням її індексації
- порядок використання амортизаційних відрахувань
- відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу;
- відповідно до п. 4 ст. 284 Господарського кодексу:
- термін дії договору оренди визначається за погодженням сторін при відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення

терміну дії договору він вважається продовженим на той самий строк і на тих же передбачених договором умовах

2. Земельного кодексу України:

- згідно п. 4 ст. 93 Земельного кодексу оренда земельної ділянки може бути:
 - короткостроковою - не більше ніж на 5 років, і
 - довгостроковою - не більше ніж на 50 років.
- відповідно до п. 1 ст. 202 Земельного кодексу:
 - державна реєстрація земельних ділянок здійснюється у складі Державного реєстру земель
- згідно п. 2 ст. 202 Земельного кодексу:
 - Державний реєстр земель складається з двох частин:
 - книги записів реєстрації державних актів на право власності на землю та на право постійного користування землею, договорів оренди землі із зазначенням кадастрових номерів земельних ділянок
 - поземельної книги, яка містить відомості про земельну ділянку.

3. Закону про оренду землі:

- відповідно до ст. 15 Закону про оренду землі:
 - істотними умовами договору оренди землі є:
 - об'єкт оренди із зазначенням кадастрового номера, місця розташування і розміру земельної ділянки;
 - термін дії договору оренди;
 - розмір орендної плати за рік, розмір індексації, форма і строки платежу, порядок внесення і перегляду, відповідальність за несплату;
 - умови використання та цільове призначення земельної ділянки, переданої в оренду;
 - умови збереження стану об'єкта оренди;
 - умови і строки передачі земельної ділянки орендарю;
 - умови повернення земельної ділянки орендодавцеві;
 - існуючі обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки;
 - визначення сторони, яка несе ризик випадкового пошкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини;
 - відповідальність сторін;

- умови передачі в заставу та внеску в статутний фонд права оренди земельної ділянки.
- відсутність в договорі хоча б одного з перерахованих істотних умов є підставою для відмови в державній реєстрації договору оренди та визнання договору недійсним
- ⊗ згідно ст. 18 Закону про оренду землі:
- договір оренди землі набирає чинності після його державної реєстрації між громадянами - власниками сертифікатів на земельний пай і підприємствами, які використовують землю для сільськогосподарських потреб.

Таблиця 4

Типова кореспонденція з обліку оренди земельних паїв (проведення)

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	Отримано в оренду земельний пай. (Записується кадастровий номер і площа)	01	-
2	Нараховано орендну плату	23	685
3	Утримано ПДФО з орендної плати	685	641 / ПДФО
4	Нараховано орендну плату в натуральній формі	685	701
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641 / ПДВ
6	Відображено собівартість продукції, виданої в рахунок орендної плати за пай	901	27

1.21 Калькулювання собівартості продукції рослинництва

Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається:

- зерна, насіння соняшнику - франко-тек (франко-місце зберігання)
- соломи, сіна - франко місце зберігання
- зеленої маси на корм - франко місце споживання;
- зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул- франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Витрати на обробку площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як інші витрати.

При пересівання повністю загиблих посівів сума витрат становить вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів і інші роботи, які виконуються знову при повторному посіві новою культурою (повторювані витрати). Всі інші суми витрат на лушення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив і витрачені на їх внесення суми тощо, тобто (неповторювані витрати) списуються в розрізі статей на пересіяні культури.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість по обробці зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів і соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом у них повноцінного зерна.

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості по реалізаційних цінах. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзи) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальних пунктах шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи приймається на рівні 14 відсотків).

Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року на підприємстві, і перероблених для внутрішньогосподарських потреб, здійснюється за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

При необхідності додатково розраховується фактична собівартість центнера кукурудзи в качанах.

Виробнича собівартість центнера цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування. Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за буртах в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера. Облік витрат на догляд на буртах починаючи з січня і витрат на розкриття кагатів, вибору коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. В результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються по середній собівартості кормових буряків з урахуванням їх якості, визначається собівартість центнера буряків-висадки шляхом розподілу витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу отриманих буряків-висадки.

Вирощене насіння цукрових буряків і кормових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Собівартість центнера насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості соняшнику і кошиків в оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доопрацювання.

1.22 Операційна оренда земельного паю

Земельний пай відбивається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в договорі оренди.

Плата за оренду земельних і майнових паїв включається щомісяця в собівартість реалізованої продукції в складі інших прямих витрат в розмірі 1/12 суми оренди за рік, передбаченої в договорі оренди.

При встановленні суми плати за оренду земельного паю його розмір має складати не менше 3% вартості земельного паю.

Орендна плата стягується в грошовій, натуральній, відробітковій (надання послуг орендодавцю) формах, або поєднанням цих форм.

При відробітковій або натуральній формах орендної плати здійснюється перерахунок обсягів відробіткової або натуральної форм у грошову, виходячи з собівартості визначених договором видів продукції, що склалася в господарстві за минулий рік.

Розмір орендної плати розраховується з урахуванням індексу інфляції, якщо інше не передбачено договором.

Орендна плата за місяць розраховується за формулою (1):

$$\text{ОрПза місяць} = \text{ОрПза рік} : 12 \times \text{Інф.року} \times \text{Інф.місяця} \quad (1)$$

де ОрПза місяць - розмір орендної плати за місяць в гривнях;

ОрПза рік - розмір орендної плати за рік в гривнях;

Інф.року - індекс інфляції з початку поточного року до дати укладення договору оренди;

Інф.місяця - індекс інфляції за перший місяць оренди.

Додаток Л

Таблиця Л.1

Факторний аналіз змін у прибутку СТОВ «Агросвіт» у 2015-2016 рр.

Вид продукції	Обсяг реалізованої продукції, ц		Собівартість, тис. грн.		Виручка від реалізації, тис. грн.		Ціна 1 ц, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Прибуток, тис. грн.		
	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2015 р.	2016 р.	2016 рік
Пшениця озима	42876	51982	7827	13459	13453	20001	314	385	183	259	5626	6542	916
Кукурудза на зерно	75239	34193	9490	7280	20229	12128	269	355	126	213	10739	4848	-5891
Соняшник	15790	25431	5728	9878	10461	21112	663	830	363	388	4733	11234	6501
Ріпак озимий	16614	6184	5783	5015	14212	6309	855	1020	348	811	8429	1294	-7135
Картопля	131	40	42	24	16	12	122	300	321	600	-26	-12	14
Молоко	54173	59563	22941	29048	24792	34399	458	578	423	488	1851	5351	3500
Приріст свиней	14652	16851	30924	37417	31544	39947	2153	2371	2111	2220	620	2530	1910
Яйця курячі	272	295	327	324	332	379	1221	1285	1202	1098	5	55	50
Разом	219747	194539	83062	102445	115039	134287					31977	31842	-135