

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз доходів, витрат і фінансових результатів
фермерських господарств»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Осика Р. Р.

Полтава 2024 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....	9
1.1. Економічний зміст доходів, витрат і фінансових результатів.....	9
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення.....	20
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....	30
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика фермерського господарства.....	30
2.2. Облік доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства та відображення інформації у звітності.....	38
2.3. Податкові аспекти обліку доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства.....	51
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ.....	56
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	56
3.2. Аналіз структури та динаміки доходів та витрат діяльності підприємства.....	64
3.3. Аналіз фінансових результатів та шляхи підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.....	67
ВИСНОВКИ.....	71
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ.....	87

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки та вільного підприємництва метою діяльності будь-якого підприємства є отримання максимуму доходів при мінімумі витрат, а отже максимального прибутку. Отже, скорочення витрат є головною умовою одержання значного обсягу прибутку. Отже, економічною категорією, яка описує ефективність використання виробничих ресурсів, є основою для визначення рентабельності діяльності господарюючого суб'єкта, а також має істотну значущість при дослідженні напрямків вивчення прибутковості.

Як було зазначено вище, отримання прибутку є головною метою діяльності будь-якого підприємства, за необхідності він є основою реконструкції виробництва, удосконалення його матеріально-технічної бази, а також підвищення якості соціальних стандартів. Тому значущість співвідношення доходів і витрат викликає істотний інтерес для облікового та аналітичного дослідження діяльності суб'єктів господарювання.

Методологічною основою наукового дослідження стали праці зарубіжних та вітчизняних вчених з проблематики обліку доходів і витрат сільськогосподарських суб'єктів господарювання, а також нормативно-інформаційне забезпечення відповідно даної проблематики.

Значна кількість наукових праць, як вітчизняних так і зарубіжних науковців, присвячена дослідженню доходів. Цим питанням в різні часи займалися: І. А. Бланк, Ф. Кене, А. Смут, Д. Рікардо, Т. Ленейко, Л. Г. Ловінська, С. Панчишин.

Досягнення раціонального рівня виробничих витрат є істотною умовою для провадження успішної діяльності суб'єкта господарювання. Внаслідок виявлення раціональної можливості для їх скорочення, у підприємства утворюється можливість для виробництва конкурентноспроможної продукції, що в майбутньому дозволить встановити тенденцію для термінового

економічного зростання підприємства.

Отже, формування правильної методологічної основи дослідження співвідношення доходів і витрат надає змогу виявляти та ефективно використовувати ресурси суб'єкта господарювання, а також здійснювати їх контроль та аналіз, з метою визначення їх впливу на господарський процес, а також пошуку резервів для підвищення рівня рентабельності.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є наукове та методичне обґрунтування положень та практичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку, а також проведенні контролю та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів, в основу чого покладені теоретичний базис та практичне розв'язання проблеми. Мета дослідження реалізується шляхом виконання наступних завдань:

- визначити роль витрат в системі управління підприємством та обґрунтувати економічний зміст понять «витрати», «доходи»;
- розкрити науково обґрунтовану класифікацію доходів, витрат, фінансових результатів та описати сучасні підходи до її формування;
- спираючись на науковий інформаційний потенціал щодо методології обліку доходів, витрат і фінансових результатів обґрунтувати сучасні методи їх обліку у фермерському господарстві;
- систематизувати методичний потенціал обліку та аналізу доходів і витрат;
- здійснити фінансово-економічний аналіз діяльності фермерського господарства;
- проаналізувати структуру та динаміку доходів і витрат фермерського господарства та особливості формування його фінансових результатів;
- обґрунтувати основні напрямки удосконалення обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є теоретико-

методичні засади, а також діюча практика обліку та аналізу доходів, витрат і фінансових результатів фермерських господарств.

Предметом дослідження є облікові аспекти формування та відображення господарських операцій з обліку доходів і витрат та фінансових результатів у фермерському господарстві.

В процесі дослідження у кваліфікаційній роботі використовувалися загальнонаукові та спеціальні методи дослідження такі, як: діалектичний метод пізнання, індукції та дедукції, наукової абстракції, системний аналіз, система показників та оціночний метод, методи причинно-наслідкового зв'язку і порівняння, статико-економічний метод.

Наукова новизна одержаних результатів:

– запропоновано інструменти для аналізу податкового навантаження та надано рекомендації щодо оптимального вибору системи оподаткування для фермерських господарств. Проаналізовано податкове навантаження фермерських господарств за двома системами оподаткування – загальною та спрощеною. Проведено прикладний розрахунок податкового навантаження для фермерського господарства залежно від обраної системи оподаткування;

– систематизовано та проведено порівняння сучасних бухгалтерських програм для аграрного сектору, що забезпечує автоматизацію облікових процесів у фермерських господарствах. Визначено функціональні можливості програм та їх відповідність потребам аграрного бізнесу різного масштабу. Представлено рекомендації щодо вибору та інтеграції програмного забезпечення залежно від розміру та напрямів діяльності господарства;

– визначено переваги інтеграції спеціалізованих модулів у бухгалтерські системи для сільського господарства. Agri: Бухгалтерія запропонована як оптимальне рішення для середніх і великих господарств, що дозволяє автоматизувати облік витрат і доходів за культурами та видами діяльності. Обґрунтовано необхідність використання інтерактивних режимів у сучасних бухгалтерських програмах для агросектору, що дозволяє швидко адаптувати

облікову систему до змін у законодавстві та забезпечувати своєчасну податкову звітність.

Практичне значення одержаних результатів. Уточнено загальний алгоритм для формування показників фінансової звітності фермерських господарств та проведення аналізу діяльності господарюючого суб'єкта, виходячи з умов, що кожне підприємство обчислює власні параметри, основою яких є такі показники як виручка, дохід і прибуток.

Апробація результатів дослідження. Одержані результати наукових досліджень щодо обліку витрат, доходів і фінансових результатів мають практичне значення і можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств різних форм власності і видів господарської діяльності. Наукові результати дослідження доповідалися й одержали позитивні результати, а саме IV міжнародній науково-практичній інтернет конференції (м. Хмельницький, 20 листопада 2024 р.), на XI всеукраїнській науково-практичній конференції (Полтава, ПДАУ, 21 листопада 2024 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 тези в матеріалах конференції: «Податкові аспекти діяльності фермерських господарств: загальна та спрощена системи», «Автоматизація обліку доходів та витрат у фермерських господарствах: можливості і виклики», загальним обсягом 0,12 др. арк.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

1.1. Економічний зміст доходів, витрат і фінансових результатів

Вітчизняні та зарубіжні вчені по-різному трактують вище названі поняття. Окремі науковці вважають, що дані категорії мають початок ще з ранніх досліджень, адже схоласти, меркантилісти та фізіократи не змогли трактувати ці поняття однойменно, але існували різні погляди, які зібрані у додатку А та додатку Б.

Аналізуючи літературні джерела, можна сказати, що найбільш доречним є таке визначення, що дохід підприємства – це сума виручки від реалізації продукції та здійснення позареалізаційних операцій. Розглядаючи сутність даного поняття з економічної точки зору, то воно спирається на витратний і ринковий підходи.

Методологічні засади створення інформації про доходи, їх оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку та розкриття у фінансовій звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [39] та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38].

Таким чином, доходом вважається одержання економічних вигод, що утворюються в результаті діяльності підприємства у вигляді різноманітних надходжень: виручки від реалізації послуг чи продукції, роялті, відсотків, дивідендів тощо. В обліку дохід відображається як надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників) [6, с. 463]. Доходи підприємства одержують від фінансової, операційної та інвестиційної діяльності. Класифікація доходів за видами діяльності наведено на рис 1.1.

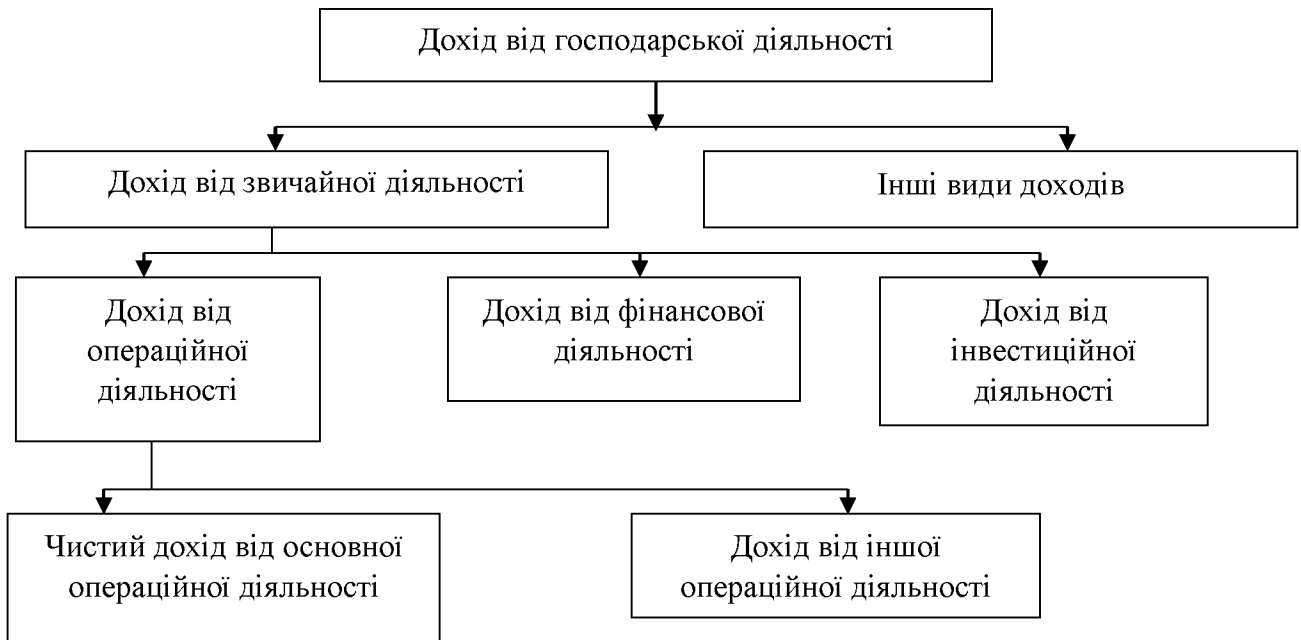


Рис. 1.1. Класифікація доходів підприємства за видами діяльності

Отже, за видами діяльності доходи поділяються на:

– доходи від операційної діяльності включають в себе два підвиди. Перші – це доходи від основної (операційної) діяльності. До них належать надходження грошових коштів за реалізовані товари покупцям. Другі – це доходи від іншої операційної діяльності. Вони включають доходи, які одержані від передачі оборотних активів, лізингу чи курсових різниць;

– доходи інвестиційної діяльності: продаж фінансових інвестицій та необоротних активів, безоплатне одержання активів;

– фінансові доходи, зокрема включають придбання та перепродаж цінних паперів, одержані відсотки по кредитах.

Існує також поділ доходів за джерелами формування:

– доходи від реалізації продукції (виручка від реалізації продукції, робіт, послуг);

– доходи від реалізації активів (реалізація оборотних активів, іноземної валюти, нематеріальних активів);

– доходи від позареалізаційних операцій (доходи від фінансової, інвестиційної діяльності – дивіденди, проценти за облігаціями, кредитами;

непередбачені доходи – штрафи, пені, неустойки).

Дохід від сільськогосподарської діяльності має свої особливості, що наведено на рис. 1.2.

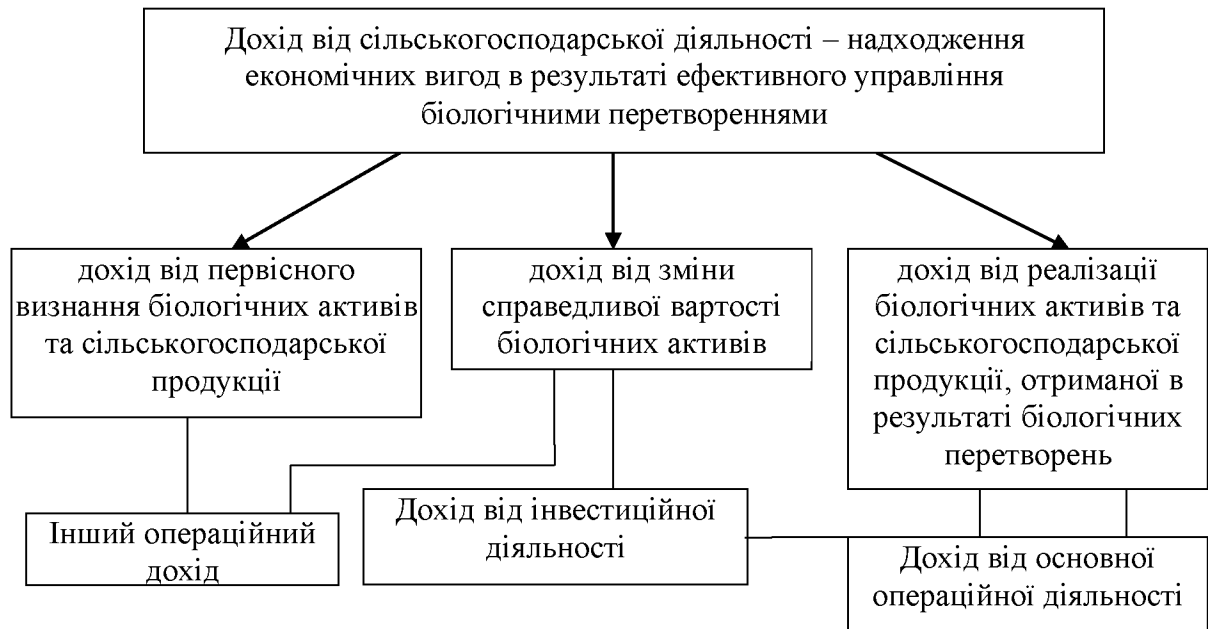


Рис. 1.2. Складові доходу від сільськогосподарської діяльності

Різні типи доходів від реалізації мають різні критерії визнання.

Істотне значення при визнанні доходу приділяється умовам договору продажу певного активу. Ці умови, зазвичай, передбачають момент переходу права власності на продукцію чи інші активи до покупця, що впливає також на момент оформлення операції в бухгалтерському обліку (формування бухгалтерської проводки). Така проводка може бути складена або за фактом оприбуткування продукції на склад покупця (якщо ризики транспортування несе продавець) або фактом завантаження у транспортний засіб, тоді така проводка робиться після списання продукції зі складу продавця. Визначений дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Незалежно від форм власності визнання різних видів доходів підприємств в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності має свої особливості.

Дохід від реалізації продукції (інших активів, товарів) визнається у разі наявності таких умов (рис. 1.3).

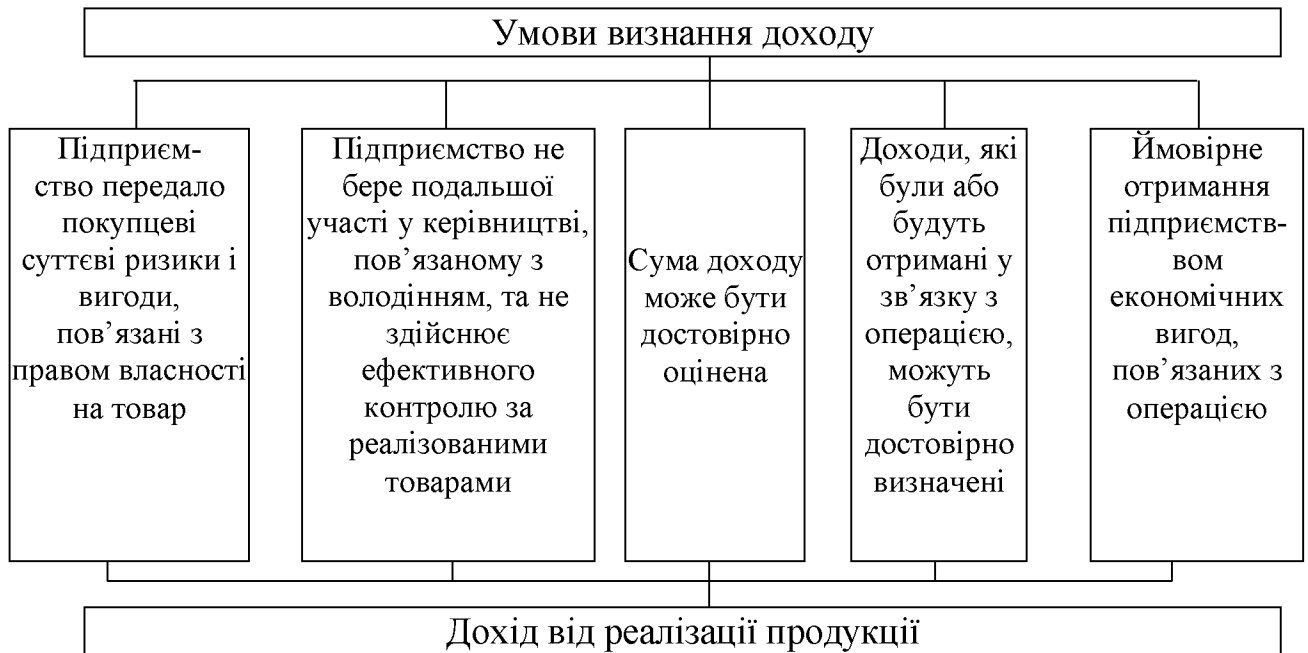


Рис. 1.3. Умови визнання доходу від реалізації товарів, продукції, який підлягає визнанню за звітний період

Щодо відображення доходу від наданих послуг, то дохід визнається в таких звітних періодах, коли надаються відповідні послуги. Його можна визнати трьома способами:

1. Завершення виконаних робіт (коли сторони, проаналізувавши надані вже послуги, встановили ступінь їх готовності та оцінили їх вартість).
2. Встановлення питомої ваги обсягу робіт, виконаних на певну дату, у загальному обсязі робіт, які повинні бути виконані.
3. Визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, виконаних на певну дату, передбачає тільки ті витрати, які не відбивають обсяг послуг, виконаних саме на цю дату.

Таким чином, поняття категорії «дохід» має економічний та бухгалтерський підходи до його визначення. Керуючись вище наведеними

характеристиками, можна визначити економічну сутність досліджуваної категорії, отже дохід підприємства – це надходження, які одержані як наслідок господарської діяльності за визначений період часу у вигляді економічних вигод, які створилися внаслідок використання економічних ресурсів.

Досліджуючи наведені визначення сутності витрат, видно, що бухгалтерам-науковцям найбільш доцільне вживання визначення, яке наведене в НП(С)БО 16 «Витрати» [40].

Воно всебічно характеризує наслідки збільшення витрат, ніж їх економічну суть. Отже, дане визначення не характеризує рівень виробничого процесу, бо передача у виробництво сировини чи матеріалів не призводить до зміни розміру активів, чи пасивів господарства, а зумовлює лише зміну у структури активу балансу.

Отже, витрати на виробництво – це матеріальні і грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою генерації грошових потоків і одержання доходу [34].

Інші автори наводять витрати виробництва як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. [17].

Операційними витратами вважаються витрати, які пов'язані з основною (операційною) діяльністю суб'єкта господарювання, та іншими видами діяльності, що не відносяться до витрат діяльності інвестиційної чи фінансової [6].

Таким чином, з економічної точки зору витрати формуються з метою подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. Бухгалтерські витрати ж розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна дістати із фінансових звітів підприємства.

Бухгалтерські витрати ж розкривають інформацію про діяльність

підприємства, яку можна дістати із фінансових звітів підприємства. Під час товарного виробництва фінансовий (грошовий) вираз суми понесених на виробництво витрат називають собівартістю. Сутність понять витрати і собівартість втілюється в понятті витрати виробництва [6].

Групування витрат за певними ознаками відіграє важливу роль у процесі формування обліку витрат товариства. Багато наукових праць присвячено цьому питанню. Однак, майже усі вони мають єдиний підхід до групування витрат (рис. 1.4).

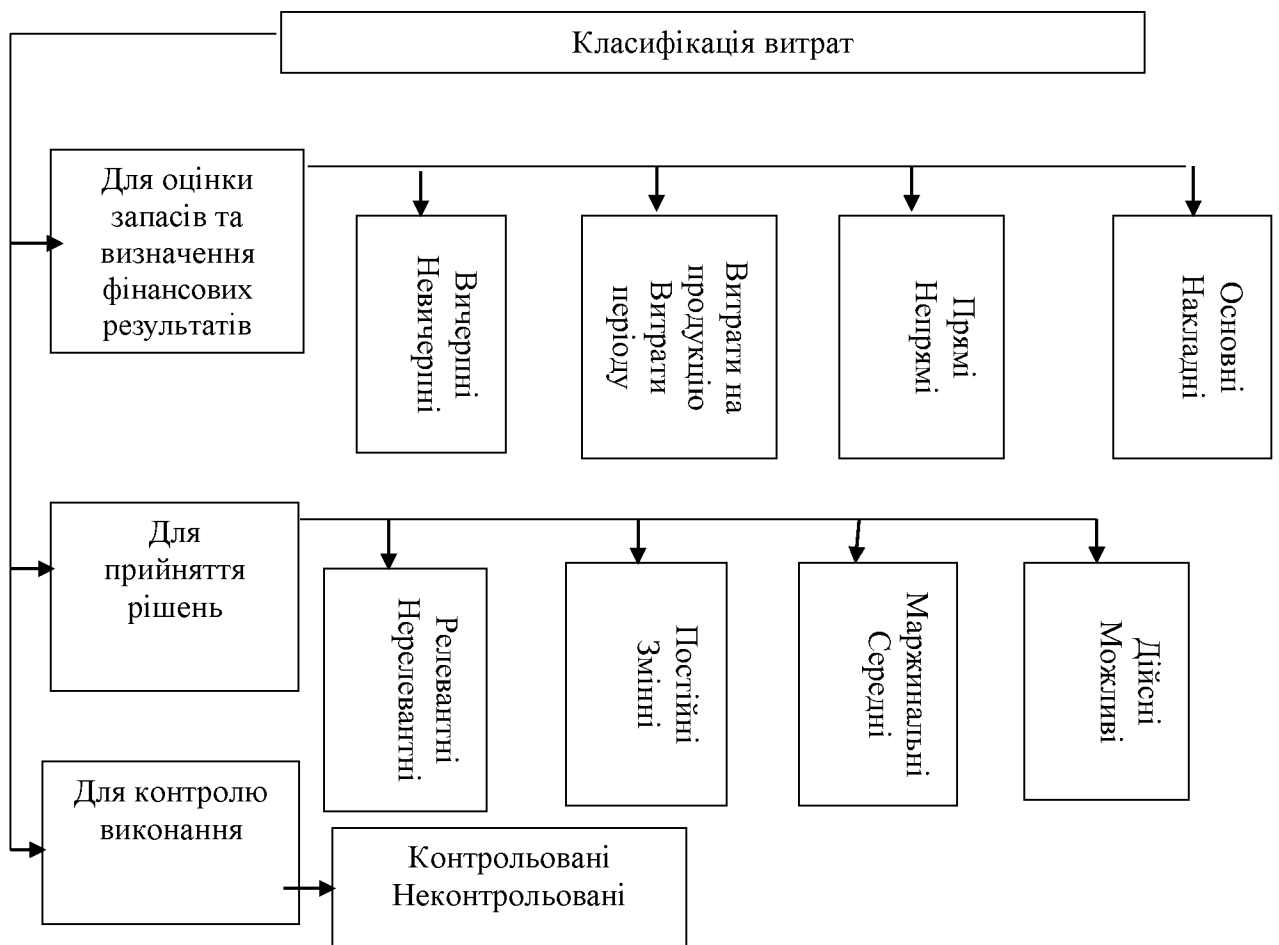


Рис. 1.4. Класифікація витрат для управлінського обліку

Класифікація витрат відповідно до законодавства України регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38] та НП(С)БО 16 «Витрати» [40].

Питання, що стосуються поняття, оцінки, визнання та класифікації

витрат, розкриваються у Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ (IAS) 2 «Запаси».

Трактування поняття «витрати» що регламентоване у вітчизняним законодавством, майже цілком відповідає поняттю «витрат» згідно МСФЗ [35].

Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів (п. 70) поняття «витрати» трактуються як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Залежно від обсягу і різноманітності виробленого кінцевого продукту (продукції, робіт, послуг) витрати на виробництво групують перш за все за видами діяльності (видами виробництв). За цією ознакою виділяються наступні групи виробництв: основне виробництво, допоміжні виробництва, обслуговуючі виробництва і господарства.

Витрати відображаються у бухгалтерському обліку при дотриманні певних вимог. Витрати визначаються витратами певного періоду разом з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені. Це співвідноситься з принципом міжнародних стандартів фінансової звітності і вітчизняному принципу відповідності витрат доходам. Якщо витрати прямо не пов'язані з доходами певного періоду, то їх відображають у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені [6, с. 27].

Як зазначено в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [38], витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Відповідно до норм НП(С)БО 16 «Витрати» [40] витрати визнаються такими, якщо:

1. Вони показуються бухгалтерському обліку в той же час, що і зменшенням активів або збільшенням суми зобов'язань.

2. Витратами відповідного звітної періоду визнаються при зменшенні суми активів, або збільшення суми зобов'язань, що спричиняє до зменшення (зниження) суми власного капіталу суб'єкта господарювання (за винятком коли зменшення капіталу відбувається в наслідок його вилучення або його розподілу власниками), при умові, що дані витрати можуть бути достовірно визначені та оцінені.

3. Витрати періоду визнаються витратами певного звітної періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, що важко або неможливо безпосередньо пов'язати з відповідним доходом певного періоду, показуються у складі витрат того звітної періоду, в якому такі витрати були понесені.

Таким чином, поняття доходів і витрат базується на економічному та бухгалтерському підходах, а чітка класифікація цих показників дозволяє ефективно ними керувати та інтегрувати у сучасну систему управління.

Фінансовий результат підприємства є основою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності його діяльності. Аналіз нормативно-правової бази України свідчить про відсутність чіткого визначення терміну «фінансовий результат» у законодавстві. У НП(С)БО 1 згадуються лише поняття «прибуток» і «збиток», що створює труднощі у визначенні змісту та значення фінансового результату.

Фінансовий результат підприємства характеризується такими основними аспектами:

- форма доходу – фінансовий результат виступає формою доходу підприємства, яке здійснює господарську діяльність. При цьому деякі види діяльності, як-от політична чи благодійна, можуть не бути пов'язані з отриманням прибутку;

- мета комерційної діяльності – фінансовий результат є ціллю для

підприємств, які інвестують свій капітал для досягнення комерційного успіху;

- ризиковий характер – прибуток не є гарантованим доходом для інвестора, адже підприємницька діяльність завжди пов'язана з ризиками;

- залишковий показник – прибуток визначається як різниця між загальними доходами та загальними витратами;

- грошовий вираз – фінансовий результат обчислюється у грошовій формі.

У сучасних умовах підвищена увага приділяється обліку фінансових результатів, оскільки вони є важливим індикатором успішності діяльності підприємства. Визначення та аналіз фінансових результатів є підґрунтям для розробки управлінських рішень щодо збільшення доходів, оптимізації витрат і забезпечення стабільного прибутку.

У системі бухгалтерського обліку (з позиції рахунків обліку) існує три види фінансових результатів: 1) результат операційної діяльності; 2) результат фінансових операцій; 3) результат іншої діяльності.

У процесі діагностики діяльності господарюючого суб'єкта аналізується склад, структура та динаміка доходів, витрат й відрахувань із метою визначення пріоритетних видів діяльності, що мають важелі впливу на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Класифікацію фінансових результатів за видами діяльності наведено на рис. 1.5.

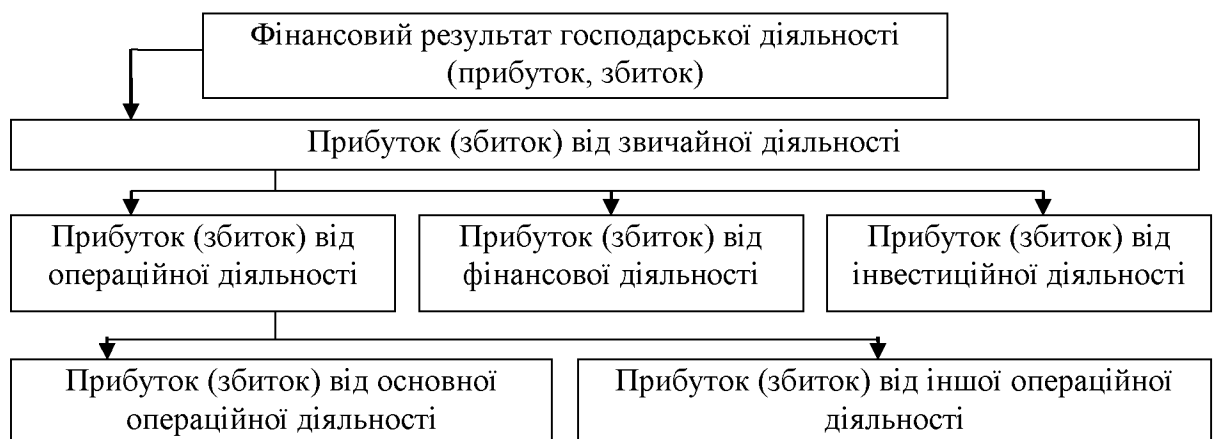


Рис. 1.5. Класифікація фінансових результатів за видами діяльності підприємства

На господарську діяльність підприємств впливає велика кількість взаємопов'язаних чинників: організаційних, матеріальних, фінансових і трудових. Ефективне використання яких є метою кожного суб'єкта господарювання і, зрештою, виявляється у фінансових результатах їх діяльності.

Оцінка фінансових результатів залежить від нормативно-правового регулювання та облікових стандартів, які діють у певний період. Історичний аналіз свідчить про постійні зміни підходів до трактування категорії «фінансовий результат», що пов'язано зі зміною економічних умов і управлінських потреб.

У фінансовій звітності результати відображаються у вигляді прибутку (збитку) від продажу готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Для підвищення аналітичної цінності інформації рекомендується класифікувати результати за об'єктами продажу (продукція, послуги, активи тощо).

Особливістю формування фінансового результату діяльності сільськогосподарських підприємств полягає у використанні НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [42]. Відповідно до вимог даного стандарту фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується за трьома підходами:

- фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансовий результат від реалізації запасів – сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [42].

Методика та облікове відображення формування фінансового результату

сільськогосподарської діяльності у підприємствах наведена на рис. 1.6.

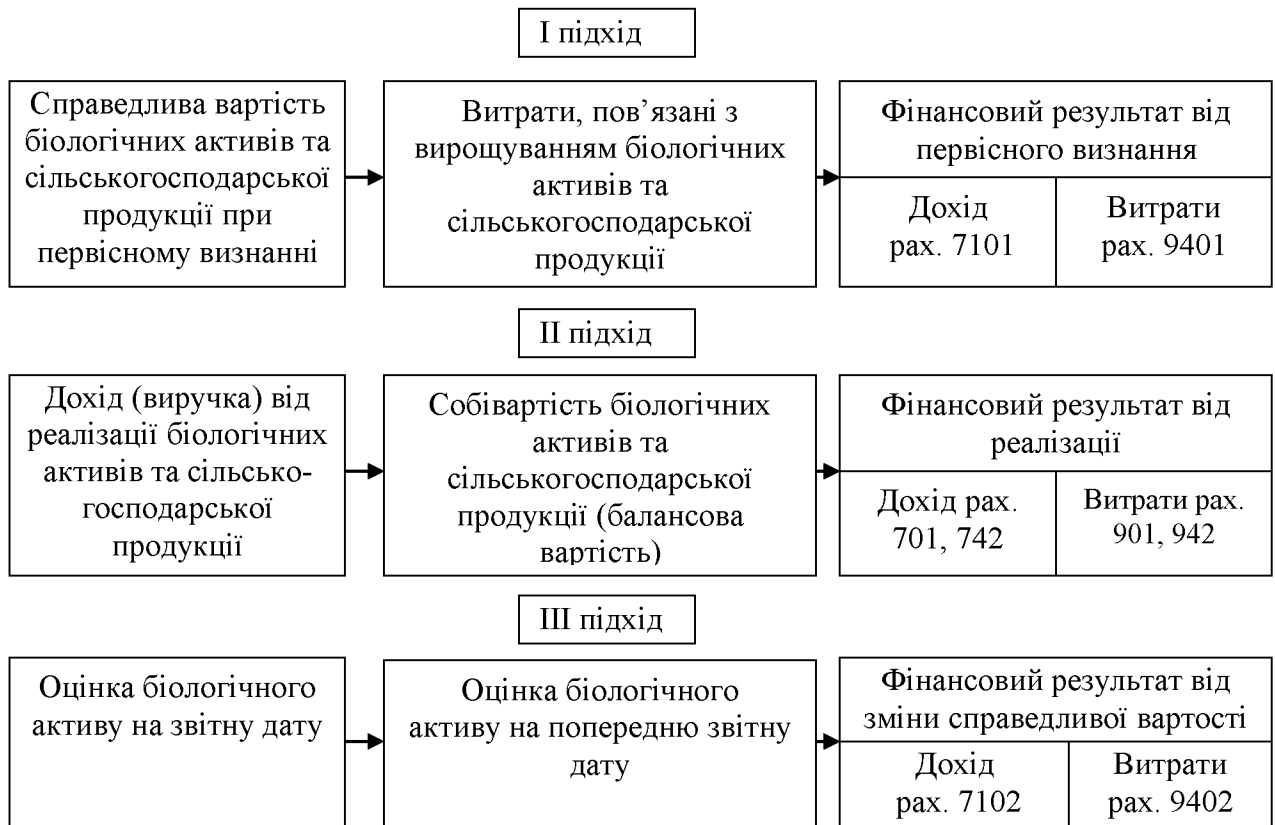


Рис. 1.6. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

Виходячи з наведеного, можна зробити висновки про те, що оцінюючи біологічні активи, варто врахувати їх відображення у вартісному та кількісному виразі. За ринкового підходу вартість біологічних активів ґрунтується на цінах активного ринку, що склалися на звітну дату. Оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємств.

Отже, фінансовий результат – це інтегральний показник ефективності підприємства. Він слугує основним джерелом надходження додаткових коштів, сприяє розширенню виробничих процесів без залучення кредитів, забезпечуючи фінансову незалежність і стійкість підприємства. Основою формування фінансового результату є співвідношення доходів та витрат, а метою управління – досягнення позитивного результату у вигляді прибутку.

Ефективне управління фінансовими результатами потребує обґрунтованих рішень щодо використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з урахуванням внутрішніх та зовнішніх факторів, стратегічних цілей та альтернативних можливостей розвитку підприємства.

Таким чином, фінансовий результат є ключовим показником, що відображає ефективність діяльності підприємства та виступає основою для прийняття стратегічних і оперативних управлінських рішень.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

У сучасній науковій літературі визначають такі економічні теорії до визначення економічної сутності «доходи»:

1) факторна теорія доходу – досліджує дохід суб'єкта господарювання як результат корисного використання окремих видів економічних ресурсів чи факторів виробництва;

2) інноваційна теорія доходу – досліджує певний вид додаткового доходу, сформованого у суб'єкта господарювання (вище нормального його рівня), коли бізнес-структура впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що вагомо підвищують продуктивність праці;

3) теорія монопольного доходу – обґрунтовує ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід отримується як наслідок недостатньої конкуренції і монопольного становища суб'єкта господарювання на певних сегментах ринку.

4) компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – досліджує дохід як плату чи компенсацію бізнес-структурі за здійснення підприємницької діяльності і ризик.

Кожна з названих теорій розкриває якийсь один бік процесу визначення сутності доходу і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Неоднозначність чинного законодавства України, а також прагнення підприємств максимізувати прибутки створюють умови для наявних порушень

і зловживань у веденні обліку доходів і витрат у розрізі видів діяльності.

При побудові бухгалтерського обліку та фінансово-економічної оцінці доходу винятково принциповим і значущим вважаємо коректне тлумачення двох різновидів доходу: «чистого» та «валового».

Валовий дохід передбачає економічні надходження, які підприємство отримало (або має отримати). Суми, що утримуються у вигляді податків (податок на додану вартість, акцизний збір, тощо), не надають економічної вигоди. Тому їх виключають із валового доходу чим закінчується формування чистого доходу. Чистим доходом є валовий дохід зменшений на економічні елементи, що визначені законодавством. До чистого доходу не включають суми, що одержуються від імені третьої сторони, а також податки, збори та торгівельні знижки.

Тож, справжній дохід – це чистий дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), який обчислюється шляхом зменшення доходу (виручки) від продажу, на суми акцизного збору, податку на додану вартість, інших зборів та інших вирахувань з доходу.

П. В. Іванюта та О. П. Лугівська [16] досліджувала поняття «доходу» та «витрат», аналізуючи погляди різних вчених.

На думку Н. М. Ушакової: момент отримання доходу – це не конкретно збільшення чи зменшення активів або зобов'язань. В основному оплата покупцем рахунку за отриманий товар чи надані послуги – виражається доходом. Якщо ж говорити про зобов'язань, то до зростання капіталу підприємства їх погашення не призводить. Але якщо ж активи надходять на безповоротній основі чи зменшується кредиторська заборгованість за належних на те причин, то підприємству доцільно визнати збільшення капіталу [72, с. 458].

П. 6 НП(С)БО 15 «Дохід» визначає перелік позицій, що не визначаються доходом. На думку проф. Ф. Ф. Бутинця такі надходження мають бути проведені за кредитом рахунку обліку доходів, а потім проведенням через дебет

того самого рахунку або дебет 704 «Вирахування з доходу» утримуватись. Інші надходження, що не визнані доходом, відображаються в обліку проведеннями без застосування рахунків класу 7 [6, с. 466].

На переконання Т. Г. Камінської сума доходу, що утворюється в результаті господарської операції, зазвичай, встановлюється шляхом укладання угоди між підприємством та покупцем або користувачем активу. Оцінювання здійснюється за справедливою вартістю одержаного відшкодування або того відшкодування, яке може бути отримане, з врахуванням суми торгівельної знижки, що надається підприємством [18].

Отже, щодо поняття «дохід», то виділяють два підходи економічний (ототожнення з поняттям «виручка», тобто обсяг продажу підприємством продукції) та бухгалтерський (базується на понятті «економічна вигода»).

Витрати в бухгалтерському сенсі відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – є економічною категорією, яка визначає використання різних речовин і сил природи в господарському процесі. Економічні витрати можна тлумачити як «затрати втрачених можливостей», тобто грошову суму, яку можна одержати при максимально вигідному використанні ресурсів з усіх можливих наявних варіантів. Отже «економічні витрати» певного ресурсу, взятого для виробництва продукції як раз і будуть становити його вартість при найліпшому з усіх наявних варіантів використання. Поняття економічних витрат окреслене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх споживання. Поряд з цим витрати – це лише конкретні витрати ресурсів з бухгалтерського погляду [19].

Наявність різних суджень щодо сутності витрат обумовлене різними підходами щодо сутності економічного буття взагалі, а також виробничого процесу, зокрема. Щодо цього можна окреслити два основних підходи. Перший базується на судженні щодо господарського життя з точки зору трудової теорії вартості, що визначає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (засобів праці, робочої сили та предметів праці та) з наслідковою

інтерпретацією розуміння вартості, її структури та складових. Таке положення було переважаючим в розумінні сутності економічної дійсності у вітчизняній науці та практиці, так як відбувався процес формування світосприйняття на поняття витрат виробництва також і в середовищі бухгалтерського обліку. Типове тлумачення витрат виробництва, за такого підходу – це затрати живої та уречевленої праці при виробництві продукції. Другий підхід – базується на розумінні природи господарства як певного ресурсу, вказуючи на обмеженість всіх типів таких ресурсів і альтернативність комбінацій їх застосування, що по своєму визначає сутність вартості та елементів її складових. Даний підхід ґрунтується на тому, що місце і роль витрат оцінюється та розкривається в прикладному аспекті як складова ціни, що створюється під дією сукупності факторів в ринковій системі функціонування на ґрунті зміни попиту і пропозиції.

В економічній літературі до теперішнього часу не має єдиного погляду щодо правомірності та необхідності використання двох термінів, основних понять фінансової системи: «витрати» та «затрати». В бухгалтерському обліку за умов ринкової економіки наявна урізноманітнена інтерпретація згаданих понять, чим, власне, досягається правдиве формування фінансового результату.

Однозначної дефініції поняття «витрати» не існує, оскільки воно пов'язане з багатьма процесами такими, як виробництво, споживання, нагромадження, обіг, обмін і є об'єктом планування, управління, обліку, та контролю.

Значна кількість авторів характеризують та визначають категорію «витрати» як сукупність витрат підприємств, що виражені у грошовій формі та стосуються надання послуг, виробництва продукції, виконанням робіт та реалізацією їх.

Відповідно до бухгалтерського підходу витратами є зменшення економічних вигод шляхом вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [19].

Таким чином, витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка об'єднує процес створення та використання на підприємстві необхідного обсягу економічних ресурсів.

З проблеми обмеженості ресурсів походить і економічний зміст витрат, а також отримання можливості їх альтернативного використання. Якщо ресурси застосовуються в певному виробничому циклі, то за іншим призначенням їх використати не можливо. Неможливість виготовлення альтернативного товару передбачає вибір певних ресурсів для конкретного виробничого процесу.

Зовсім по іншому ніж їх економічне тлумачення розкриває зміст витрат їх бухгалтерське визначення. В бухгалтерському сенсі витрати – є загальноекономічною категорією, що характеризує використання різних субстанцій та сил природи в процесі господарювання. «Під економічними витратами розуміють «витрати втрачених можливостей», тобто суму коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів» [37].

Бухгалтерське розуміння сутності витрат виявляє витрати реальні, що виникли в звітному періоді. Відповідно до економічної сутності витрати відображаються як бажані, що могли утворитися за певних умов здійснення господарської діяльності.

Вченими виділяються економічний та бухгалтерський погляд щодо визначення поняття «витрати». Суттєва відмінність існує між ними. На основі своїх суджень та досліджень економісти всі витрати розподіляють на бухгалтерські та економічні.

В. А. Дерій стверджує, що витрати є результатом споживання ресурсів, створених у процесі виробництва, а не грошовими активами. Використання у вартісних показниках матеріальних, трудових і фінансових ресурсів впливають на забезпечення розширеного відтворення. Таким чином, В. А. Дерій вважає, що витрати є перш за все виробничим показником, який характеризує підприємство в зовнішньому середовищі [12].

Л. В. Нападовська уподібнює поняття «витрати» з затратами, які були

понесені в процесі виробництва продукції, але в той же час виділяє вагому особливість та різницю між ними, яка полягає в тому, що витрати – це перш за все використані грошові кошти, а також людської праці у процесі виробництва, які переносяться на вартість створеного продукту [37].

Одне із найбільш доречних та точних трактувань поняття «витрати» дає А. В. Шегда, а саме, що витрати – це «фактичні або сплановані затрати ресурсів підприємства, які відносяться або до активів, або до пасивів. До перших, якщо можуть принести дохід у майбутньому, а до других, якщо призведуть до зменшення нерозподіленого прибутку у операційному періоді» [78].

Сук П. Л., згідно своїх досліджень, вивів такі групи витрат підприємства за: періодами кругообігу; впливом технологій на них; впливом на обсяг вироблених товарів; методом, за яким їх враховують до собівартості продукції; фазами виникнення; ставленням до виробництва; методами одержання; рівнем узагальнення; планування, а також нормування; відношенням до реалізації продукції; доцільністю. Отже, майже всі науковці стверджують, що групування витрат прямо залежить від мети управління підприємства [67].

Економічні витрати передбачають включення не лише грошових затрат, а також альтернативних витрат, що формуються внаслідок різноманітних способів використання ресурсів. Сукупність альтернативних витрат, а саме зовнішніх і внутрішніх називають економічними витратами підприємства.

Так, бухгалтерські витрати – є зовнішніми, що визначаються результатом витрат підприємства на оплату закуплених ресурсів. Сюди відносять витрати на заробітну плату а також різноманітні матеріальні ресурси. Такі витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку підприємства, що підтверджується здійсненими витратами.

Внутрішні витрати обчислюються як вартість послуг виробничих факторів, які застосовуються під час виробництва. Сюди відносяться ресурси, що є власністю конкретного підприємства, наприклад використання офісних будівель, особистого транспорту для потреб підприємства, або грошові

виплати, які б при використанні власних ресурсів альтернативно мали можливість одержати господарюючі суб'єкти.

Власник капіталу до зовнішніх витрат відносить прибуток, який він мав можливість одержати, вклавши свій капітал не в дане підприємство, а в будь-яке інше виробництво. Отже, бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, які завжди мають місце, а економічний підхід базується на витратах наявних можливостей, які виникають за умови наявності альтернативи в поєднанні з зовнішніми витратами.

Фінансовий результат, на думку О. І. Степаненко, «є різницею між отриманими доходами та понесеними витратами, а його формою вираження виступає прибуток (або збиток, або нульовий результат)» [64]. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база у вигляді Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, та зокрема концептуальних основ складання та подання фінансових звітів, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Проаналізувши різні підходи науковців до сутності поняття «фінансові результати», ми пропонуємо в бухгалтерському обліку їх визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, поазареалізаційних доходів і витрат.

Важливим аспектом аналітичного обліку фінансових результатів є їх класифікація. Класифікація фінансових результатів нині дуже різниться, а її підходи на законодавчому рівні у залежності від ознак містять суперечливі моменти. Відсутність єдиного, узагальненого підходу до класифікації фінансових результатів негативно відбивається на достовірності, зрозумілості та аналітичності бухгалтерської інформації. У контексті сучасних наукових досліджень слід відзначити два підходи до виділення критеріїв класифікації результатів діяльності, які доповнивши один одного дадуть ефективну

класифікаційну модель, яку доцільно адаптувати в бухгалтерську практику підприємств.

С. Б. Шипіна групує їх в розрізі господарських операцій (формування та визнання, використання, розподілу) [79]. З іншої сторони, О. Є. Гавриленко пропонує нові класифікаційні ознаки, які зорієнтовані на відображення можливостей та ступеня задоволення інформаційних потреб користувачів [9].

Такий підхід до класифікації фінансових результатів є багатограним, науково обґрунтованим, а його практичне використання сприятиме розширенню аналітичності облікової інформації.

Г. В. Мисака та К. Н. Нарсія доводять у своїх дослідженнях важливість інформаційного забезпечення ведення обліку фінансових результатів, що спонукає до впровадження нових субрахунків до рахунку 79 «Фінансові результати». Зокрема, від основної діяльності та іншої операційної діяльності. Результати від основної діяльності визначатимуться співставленням рахунків 70 і 90, 92, 93, тоді як іншої операційної - 71 і 94 [34].

Досить широко у своїх наукових дослідженнях Н. Сотник висвітлює питання фінансових результатів. Автор наголошує на здійсненні послідовного зіставлення доходів і витрат в розрізі видів діяльності, що дасть можливість деталізувати дані по рахунку 791 [62].

Проблема формування фінансових результатів складається з декількох питань: зробити зрозумілими та доступними для вітчизняних та іноземних партнерів, інвесторів сучасні підходи та методи формування фінансових результатів; розробити підхід до формування фінансових результатів в обліку підприємства, що дасть змогу ефективно управляти процедурою формування фінансового результату підприємства.

Також, проблемою при формуванні фінансових результатів є те, що багато підприємств не створюють резерв сумнівних боргів за дебіторською заборгованістю, тобто дебіторська заборгованість включається до підсумку Форми № 1 «Балансу (Звіт про фінансовий стан)» за первісною вартістю. Це

призводить до завищення валюти Балансу. Тобто визначення суми резерву сумнівних боргів – необхідна умова діяльності будь-якого підприємства, яке має дебіторську заборгованість. Цей резерв створюється як джерело погашення частини дебіторської заборгованості, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Аналіз думок науковців щодо поняття «фінансовий результат» (додаток В) показав, що більшість із них ототожнюють поняття «фінансовий результат» із категорією «прибуток», (як додатній (позитивний) фінансовий результат) та категорією «збиток» (як від’ємний (негативний) фінансовий результат). Тому важливими залишаються дослідження щодо визнання сутності прибутку та збитку як складових фінансового результату підприємства.

Поряд з традиційними видами обліку (бухгалтерським, управлінським та податковим обліком) набувають поширення нові системи обліку – креативний, соціальний та облік людських ресурсів поряд з бухгалтерським, управлінським та податковим обліком, які також можуть вплинути на методикау визначення фінансового результату.

Також, актуальною проблемою, що стосується обліку фінансових результатів наразі є відсутність будь-якої класифікації фінансових результатів в нормативно-правових актах. Існування досконалої класифікаційної системи дозволить створювати ефективні інформаційні облікові моделі, а це, в свою чергу, підвищить рівень аналітичності інформації і дасть змогу приймати необхідні рішення кінцевих користувачів.

Класифікація повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший - вона має бути теоретично обґрунтованою; другий - застосування її на практиці визначається виробничою необхідністю [61].

Таким чином, за результатами опрацювання літературних джерел можна зробити висновок, що стосовно поняття «фінансовий результат» існує декілька точок зору:

- зміна величини (приросту чи зменшення) власного капіталу;

- результат зіставлення доходів і витрат;
- прибуток або збиток, тобто форма вираження фінансового результату;
- результат статутної діяльності підприємства (виручка мінус витрати на виробництво і реалізацію продукції);
- зміна величини чистих активів підприємства;
- додаткова вартість, створена у процесі виробництва та здійснення операцій фінансово-кредитного характеру;
- ціна капіталу та інших виробничих факторів.

На нашу думку, фінансовий результат передусім як узагальнюючий показник діяльності підприємства містить два складника – доходи та витрати, рівень яких впливає на розмір прибутку і рентабельності підприємства. У бухгалтерському обліку фінансові результати можна визначати як сукупність прибутку або збитку від реалізованої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, а також позареалізаційних доходів і витрат.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політики фермерського господарства

Фермерське створюється самостійно, добровільно визначає спеціалізацію, організацію і розмір виробництва, господарство значні права має у господарській діяльності, узгоджує партнерів за економічними зв'язками, на власний розсуд розпоряджається виробленою продукцією. Воно має право встановлювати ціни, укладати договори про продаж власної продукції, враховуючи ринкову ситуацію попиту і пропозиції, проводити експортно-імпорتنі операції. Цим господарством самостійно вирішуються питання землекористання, використання найманої праці та інші питання [49, с. 5].

Фермерське господарство було засноване та офіційно зареєстроване 11 серпня 2015 року. Статутний капітал підприємства становить 1 000 грн. Основна діяльність ФГ спрямована на вирощування та виробництво сільськогосподарської продукції з метою отримання прибутку. Виробничі процеси здійснюються на земельних ділянках, які належать господарству, орендуються або використовуються на інших законних підставах.

Основна діяльність фермерського господарства полягає у вирощуванні та виробництві сільськогосподарської продукції з метою отримання прибутку. Виробничий процес здійснюється на земельних ділянках, що належать господарству, орендуються або використовуються на інших законних підставах. ФГ можна поділити на такі типи:

- фермерське господарство, як юридична особа функціонує на основі статуту та має статутний капітал.
- сімейне фермерське господарство без створення юридичної особи:

засновником виступає фізична особа-підприємець (ФОП), який веде господарську діяльність разом із членами своєї сім'ї (у розумінні статті 3 Сімейного кодексу України). Таке господарство працює на підставі договору (декларації) про створення сімейного ФГ, а право власності на майно залишається за його учасниками.

Згідно з Статутом предметом діяльності підприємства є:

- вирощування однорічних і дворічних культур;
- заготівля та зберігання зерна, його обробка і технологічна переробка;
- оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин;
- заняття іншими видами підприємницької діяльності, які не заборонені законодавством України.

Господарство самостійно веде бухгалтерський облік, складає та подає статистичну і фінансову звітність у відповідності до законодавства.

Основним видом діяльності у ФГ є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

За організацію бухгалтерського обліку у ФГ відповідальність же несе безпосередньо його керівник. Розмір статутного капіталу становить 10000 грн.

У більшості малих сільськогосподарських фермерських господарствах бухгалтерський облік веде сам фермер або члени його сім'ї, які не мають достатньої обізнаності у цих питаннях, а відтак, виникають труднощі у виборі форми ведення обліку, визначенні фінансового результату, складанні фінансової звітності.

Фермерські господарства можуть також використовувати також просту або спрощену форму бухгалтерського обліку, яка визначена Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 422 від 25.06.2003 р [32].

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає ведення Журналу

обліку господарських операцій на підставі первинних та зведених документів та передбачає здійснення подвійного запису господарських операцій.

Спрощена форма обліку за Методичними рекомендаціями № 422 передбачає відображення інформації про факти господарської діяльності у Відомостях (1м-5м). На підставі цих даних формується оборотна-сальдова відомість і Звіт суб'єкта малого підприємництва [32].

Комп'ютерна форма обліку для фермерських господарств має звичайно певні переваги над ручними формами.

Середньооблікова чисельність працівників на кінець 2023 р. склала 13 осіб. Досліджуване фермерське господарство є платником єдиного податку 4 групи. Об'єктом оподаткування є площа власних й орендованих сільськогосподарських угідь.

Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного на 1 січня базового податкового періоду.

Фермерське господарство може згідно законодавства мати або штатну посаду бухгалтера чи бухгалтерську службу, або користуватися послугами спеціаліста з обліку (фізична особа-підприємець), або користуватися послугами аудиторської фірми.

У ФГ бухгалтерський облік веде головним бухгалтер Лариса Володимирівна Балан. Саме вона і несе відповідальність за стан обліку.

Для організації ефективної та раціональної бухгалтерської роботи в підприємстві розроблено Наказ про облікову політику ФГ.

Цей документ вважається узаконеним правом вибору форм та методів, прийомів ведення обліку на підприємстві із числа загальноприйнятих в країні правил.

Вибір форми обліку та відповідних реєстрів, які може використовувати фермерське господарство у здійсненні своєї діяльності наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Альтернативні форми обліку фермерських господарств

Категорія суб'єктів	Форма звітності	Форми обліку (реєстри)	Примітка
Суб'єкти малого підприємництва, визнані відповідно до законодавства	Фінансова звітність, ф. 1-м, 2-м	– спрощена форма (ведення журналу реєстрації господарських операцій); – спрощена форма (зі складанням оборотно-сальдової відомості); – проста форма (журнал обліку господарських операцій, відомість № 3-м); – Журнально-ордерна форма	Ведуть бухгалтерський облік із застосуванням подвійного запису. Мають право використовувати спрощений План рахунків
Суб'єкти малого підприємництва, які відповідають критеріям ПКУ, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат та платники єдиного податку	Спрощена фінансова звітність, ф. 1-мс, 2-мс	Мають право застосовувати Методичні рекомендації № 720	Можуть вести бухгалтерський облік без подвійного запису, якщо не є платниками ПДВ
Інші фермерські господарства, що не ввійшли до категорії «малих» суб'єктів	Загальна фінансова звітність, ф. № 1-б	Меморіально-ордерна, журнальна, журнально-ордерна, автоматизована форма	

У статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що під обліковою політикою розуміють: «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [55].

Формування облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів у фермерському господарстві є важливим завданням бухгалтерії.

Для підприємств важливо визнати, що облікова політика – це не просто формальний документ, а інструмент управління, який впливає на якість фінансової звітності та прийняття стратегічних рішень.

Облікова політика є незмінною протягом господарської діяльності ФГ і

може бути змінена лише у певних випадках. Про що зазначено на рис. 2.1.

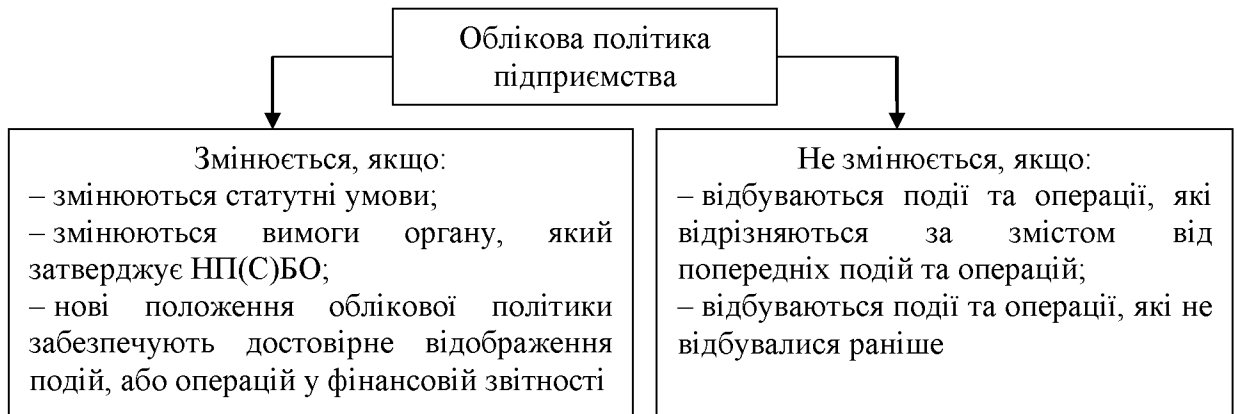


Рис. 2.1. Випадки зміни облікової політики

Наказ про облікову політику досліджуваного підприємства також носить виключно формальний характер.

Організаційні аспекти облікового забезпечення в ньому не наводяться взагалі, тому на наш погляд його необхідно доповнити наступним (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Основні положення з обліку доходів, що наводять в наказі про

облікову політику

Отже, при формуванні облікової політики стосовно визнання доходів керівництву підприємства необхідно врахувати фактори як позитивні, так і негативні з метою вибору оптимальних та результативних варіантів відображення інформації для потреб управлінського апарату сільськогосподарських підприємств.

В Наказі про облікову політику ФГ не розкритий перелік та склад доходів від реалізації та інших операційних доходів та не проведене розмежування доходів за кожною класифікаційною групою, що може призвести до неправильного віднесення доходу до відповідного виду.

До питань облікової політики підприємства щодо доходів доречно віднести також періодичність віднесення доходів на фінансові результати. Згідно із принципом відповідності доходи на фінансові результати підприємство може відносити щомісячно, а може робити це щоквартально.

Питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат підприємства також повинні передбачатися у Наказі про облікову політику. Основними елементами для розкриття відповідно до об'єктів обліку витрат є:

- документооборот та первинні документи щодо обліку витрат;
- обрання класу рахунків для обліку витрат;
- обліку витрат і відповідно субрахунки та аналітичні рахунки, які необхідно застосувати для їх відображення;
- склад та порядок списання витрат майбутніх періодів;
- порядок включення витрат до фінансових результатів (щомісяця, щокварталу);
- склад витрат, що формують собівартість виробництва продукції та її реалізації;
- статті калькуляції витрат;
- методи калькулювання собівартості продукції;
- методи розподілу витрат виробництва продукції у незавершеному

виробництві;

- склад і перелік постійних, змінних та загальновиробничих витрат;
- методи визначення бази розподілу загальновиробничих витрат;
- розподіл витрат відповідно до виробничих підрозділів та центрів їх

виникнення;

- перелік об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць та об'єктів

обліку витрат;

- система обліку витрат;
- способи ведення зведеного обліку витрат виробництва;
- аналіз відхилень фактичних показників від бюджетних та методи

розробки бюджетів;

- методи аналізу витрат.

У результаті критичного аналізу наказу про облікову політику досліджуваного підприємства виявлено відсутність основних елементів щодо витрат, тому їх у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Складові елементи облікової політики щодо витрат

Складові аспекти облікової політики	Необхідні елементи
Організаційний	Визначає порядок організації роботи облікового апарату: перелік осіб, відповідальних за ведення обліку витрат на виробництво та їх посадові інструкції; центри витрат та сфери відповідальності; комерційна таємниця та порядок її захисту; система внутрішнього контролю тощо
Методичний	Визначає складові виробничих витрат (за НП(С)БО 16 «Витрати»): склад статей калькуляції; порядок калькулювання собівартості продукції; перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат; методи оцінки запасів при вибутті; бази розподілу непрямих витрат основного виробництва
Технічний	Робочий план рахунків в розрізі центрів витрат; форми первинних документів за розрахунками витрат на виробництво продукції; реєстри аналітичного та синтетичного обліку; графік документообігу; склад, порядок, строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва; тощо

У обліковій політиці досліджуваного господарства визначено, що для групування затрат на виробництво, калькулювання собівартості продукції і формування виробничого результату використовується традиційно-калькуляційний метод обліку витрат на виробництво. Загальновиробничі витрати у підприємстві вважаються постійними і списуються на рахунок 23 «Виробництво». Готова продукція в балансі підприємства відображається за фактичною повною собівартістю.

Серед елементів облікової політики витрат важливе значення має спосіб розподілу накладних витрат та метод обліку витрат на виробництво. Питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат підприємства також повинні передбачатися у Наказі про облікову політику.

Джерелами інформації, що використовується під час відображення в обліку фінансових результатів, є нормативні документи; наказ про облікову політику; установчі документи; первинні документи з обліку витрат, доходів та фінансових результатів; дані бухгалтерського обліку, зокрема реєстри синтетичного й аналітичного обліку по рахунках 7 і 9 класів, головна книга; дані фінансової та статистичної звітності. Наказ про облікову політику крім методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку необхідно доповнити додатками робочого плану рахунків, графіку документообороту, розпорядчими документами щодо проведення інвентаризації тощо.

Належне ставлення до облікової політики і її реалізація сприяють зміцненню фінансової дисципліни та забезпечують надійність інформації, яку надає підприємство своїм користувачам. Проте, навіть якщо облікова політика на підприємстві сформована належним чином, важливо також дотримуватися її послідовності та регулярно адаптувати її до змін у виробничих і господарських процесах. Збереження точного і надійного бухгалтерського обліку та адаптація облікової політики до конкретних умов війни або кризи є важливими для забезпечення економічної безпеки та виживання підприємств в складних умовах.

2.2. Облік доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства та відображення інформації у звітності

Фінансовий результат господарської діяльності ФГ визначається шляхом зіставлення доходів та витрат звітного періоду у розрізі видів діяльності. Облік доходів і витрат у господарстві здійснюється на підставі таких первинних документів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Первинні документи з обліку відповідних груп доходів і витрат

Вид витрат/доходів	Первинний документ
Собівартість реалізованих товарів	Картка складського обліку матеріалів, довідка бухгалтерії, накладна
Адміністративні витрати	Розрахунково-платіжна відомість, виписки банку, платіжні доручення, звіт про використання коштів, що видані на відрядження або під звіт
Витрати на збут	Накладні на внутрішнє переміщення матеріалів, акти на списання використаних матеріалів, вимоги, платіжні доручення, розрахункові чеки, розрахункова відомість, розрахунково-платіжна відомість, розрахунки відрахувань, відомість нарахування, розрахунки, авансові звіти, платіжні доручення
Інші операційні витрати	Розрахунки (довідки) бухгалтерії, платіжні доручення, виписки банку
Дохід від реалізації готової продукції	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна на відпуск, розрахунок (довідка) бухгалтерії
Інші операційні доходи	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, розрахунок (довідка) бухгалтерії
Дохід від участі в капіталі	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, виписка банку
Інші фінансові доходи	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
Інші доходи	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, договори та контракти із постачальниками і фінансово-кредитними установами

Документооборот – це рух документів в процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису в облікові реєстри [6].

Графік затверджує керівник підприємства своїм наказом. Виконавцю видають витяг із графіка документообороту, в якому наводять перелік документів, які відносяться до функціональних обов'язків бухгалтера з обліку виробничих запасів, строк їх подання у підрозділи підприємства.

Графік документообороту у фермерському господарстві відсутній, тому необхідно його розробити на підприємстві за зразком наведеним в додатку 3.

Облік доходів ФГ ведуть на рахунках 7 класу, а для витрат у підприємстві використовують рахунки 9 класу. Облік доходів від реалізації у ФГ ведуть за субрахунками (рис. 2.3).

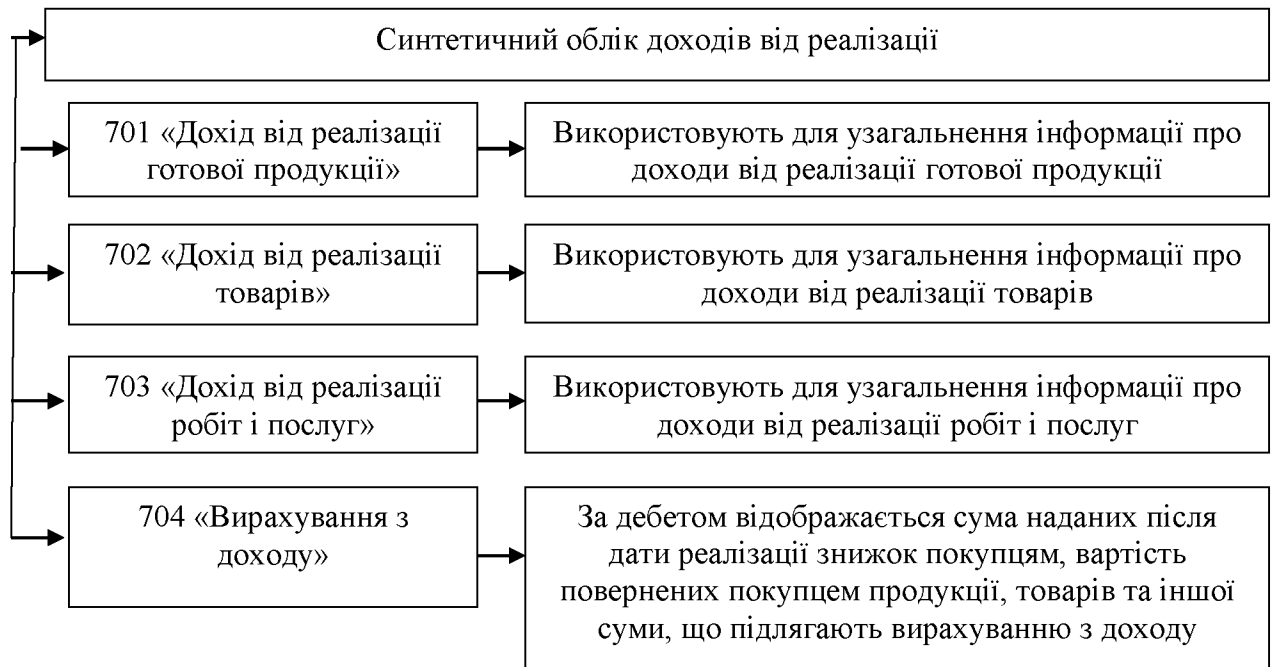


Рис. 2.3. Синтетичний облік доходів від реалізації ФГ

Яскравим прикладом такого виключення з доходів у бухгалтерському обліку є бухгалтерський запис, яким зі складу доходів виключається ПДВ. Розглянемо практичний приклад.

Підприємство реалізувало продукцію сільськогосподарського виробництва вартістю 18000,00 грн, у тому числі ПДВ – 3000,00 грн. Бухгалтерські записи за цією операцією відображено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення продажу продукції сільськогосподарського виробництва

Зміст бухгалтерського запису	Дебет		Кредит	Сума, грн
1. Списується реалізоване зерно за собівартістю	901		27	7000,00
2. Нараховується виручка за продану продукцію	361		701	18000,00
3. Нараховується податок на додану вартість	701		641	3000,00
4. Отримана виручка на поточний рахунок в банку	311		361	18000,00
5. Проведено списання витрат на фінансові результати	79		901	7000,00
6. Проведено списання доходів на фінансові результати	701		79	15000,00
7. Визначення фінансового результату (прибуток)	79		441	8000,00

Отже, сума доходу, що буде перенесена у звіт про прибутки та збитки за звітний період, становитиме 15000,00 грн.

Облік собівартості реалізації у ФГ ведуть за субрахунками, що наведено на рис. 2.4.

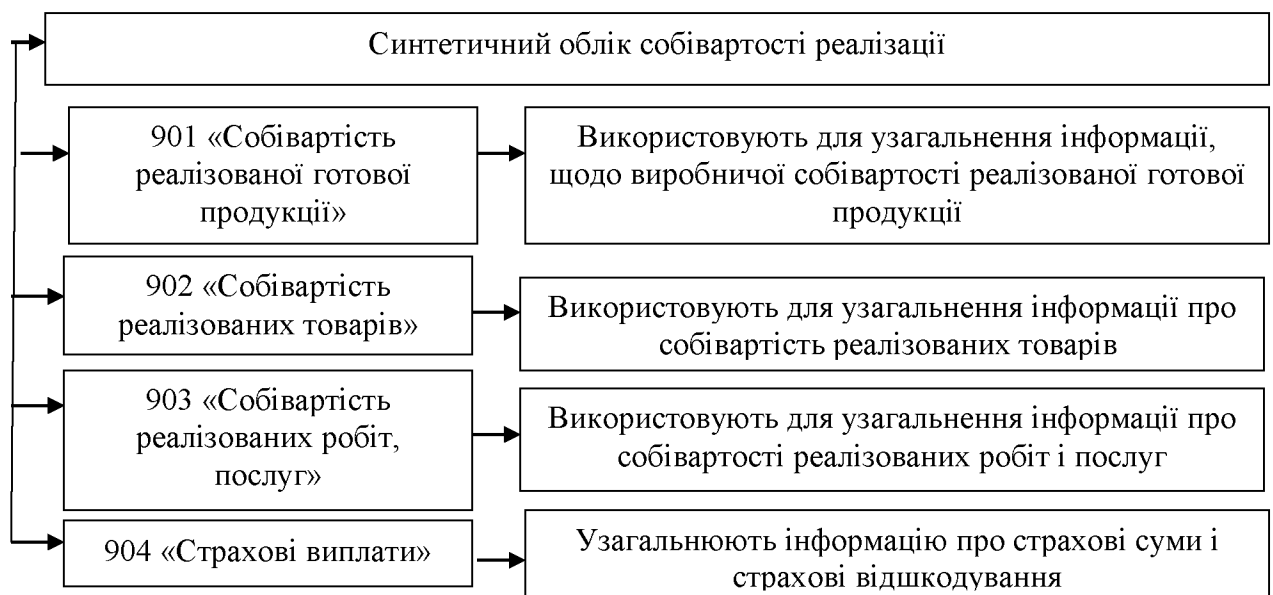


Рис. 2.4. Синтетичний облік собівартості реалізації ФГ

Отже процес реалізації продукції відображається на таких головних балансових рахунках як 90 «Собівартість реалізації» та 70 «Дохід від реалізації».

Інші доходи операційної діяльності включаються до складу інших доходів (відображаються за кредитом рахунку 71).

Сюди, зокрема, відносяться доходи від:

– від зміни вартості активів та їх первісного визнання, що обліковуються за справедливою вартістю (Кредит 710);

– продажу - купівлі іноземної валюти (Кредит 711);

– продажу оборотних активів (за винятком фінансових інвестицій, готової продукції та товарів);

– необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття (Кредит 712);

– операційної оренди активів (Кредит 713);

– операційних курсових різниць (Кредит 714);

– отриманих штрафів, пені, неустойки (Кредит 715);

– відшкодування раніше списаних оборотних активів (Кредит 716);

– списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу (Кредит 717);

– безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) та цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю підприємства (Кредит 718);

– роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, тощо (Кредит 719).

До фінансових доходів відносять відсотки, дивіденди та інші доходи, які отримані від фінансових інвестицій (за винятком доходів, облік яких ведуть за методом участі в капіталі). Їх облік ведуть на належних субрахунках рахунка 73.

До інших доходів (Кредит 74) включаються доходи, які утворюються в

процесі господарської діяльності суб'єкта господарювання, але не пов'язані з його операційною та фінансовою діяльністю. Сюди відносяться доходи від:

- зміни вартості фінансових інструментів (Кредит 740);
- реалізації фінансових інвестицій (Кредит 741);
- відновлення корисності активів (Кредит 742);
- неопераційних курсових різниць (Кредит 744);
- безоплатно отриманих необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій (Кредит 745);
- списання кредиторської заборгованості, що виникла не в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності (Кредит 746);
- дооцінки об'єктів необоротних активів у межах попередніх уцінок та зменшень корисності активів тощо (Кредит 746).

В складі операційних витрат можна виділити дві основні групи. До них відносять:

- витрати, що включаються до виробничої собівартість продукції, а саме прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, загальновиробничі витрати, інші прямі витрати;
- витрати, що не включають до виробничої собівартості продукції, а саме витрати адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Порівняння інших операційних доходів та інших витрат операційної діяльності, які відповідно обліковуються на рахунках 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності» наведено в табл. 2.5.

Витрати, за способом віднесення на собівартість продукції, поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати включаються одразу під час їх виникнення до конкретного об'єкта обліку, а непрямі витрати відносяться на об'єкт обліку методом розподілу за визначеним порядком.

Прямі витрати включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

До складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та

основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати на оплату праці складаються з заробітної плати та інших виплат працівникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг та можуть бути прямо включені до окремого об'єкта витрат.

Таблиця 2.5

Склад доходів і витрат іншої операційної діяльності

Інші операційні доходи	Інші витрати операційної діяльності
Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	Витрати на дослідження, розробки
Дохід від реалізації інших оборотних активів	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти
Дохід від операційної оренди	Собівартість реалізованих виробничих запасів
Дохід від операційної курсової різниці	Сумнівні та безнадійні борги
Одержані пені, штрафи, неустойки	Втрати від операційної курсової різниці
Відшкодування раніше списаних активів	Втрати від знецінення запасів
Дохід від списання кредиторської заборгованості	Нестачі і втрати від псування цінностей
Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Визнані штрафи, пені, неустойки
Інші доходи від операційної діяльності	Інші витрати операційної діяльності

Облік витрат з виробництва продукції ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Він призначений для обліку витрат, що понесені протягом місяця. За допомогою інформації рахунку 23 формується виробнича собівартість продукції.

Всі витрати, що понесені у виробничому процесі формуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво». До них належать: заробітна плата працівників, що зайняті в основному виробництві, амортизація виробничих основних засобів, загальновиробничі витрати, що включаються у собівартість виробленої продукції, а також вартість незвершеного виробництва, а за кредитом відображається вартість виробленої готової продукції, а також вартість відходів

виробництва. У програмі BAS Бухгалтерія ФГ використовується робочий план рахунків. У підприємстві ведуть облік за такими субрахунками:

- 231 «Основне виробництво»;
- 2311 «Витрати поточного року»;
- 2312 «Витрати майбутнього року»;
- 232 «Допоміжні виробництва»;
- 233 «Обслуговуючі виробництва»;
- 234 «Виробництво на давальницьких умовах»;
- 235 «Обслуговування та ремонт основних засобів».

Витрати, які безпосередньо з виготовленням продукції не пов'язані, а значить не включаються до виробничої собівартості, відносяться до витрат періоду. Розподіл загальновиробничих витрат щодо включення їх до собівартості продукції наведено на рис. 2.5.

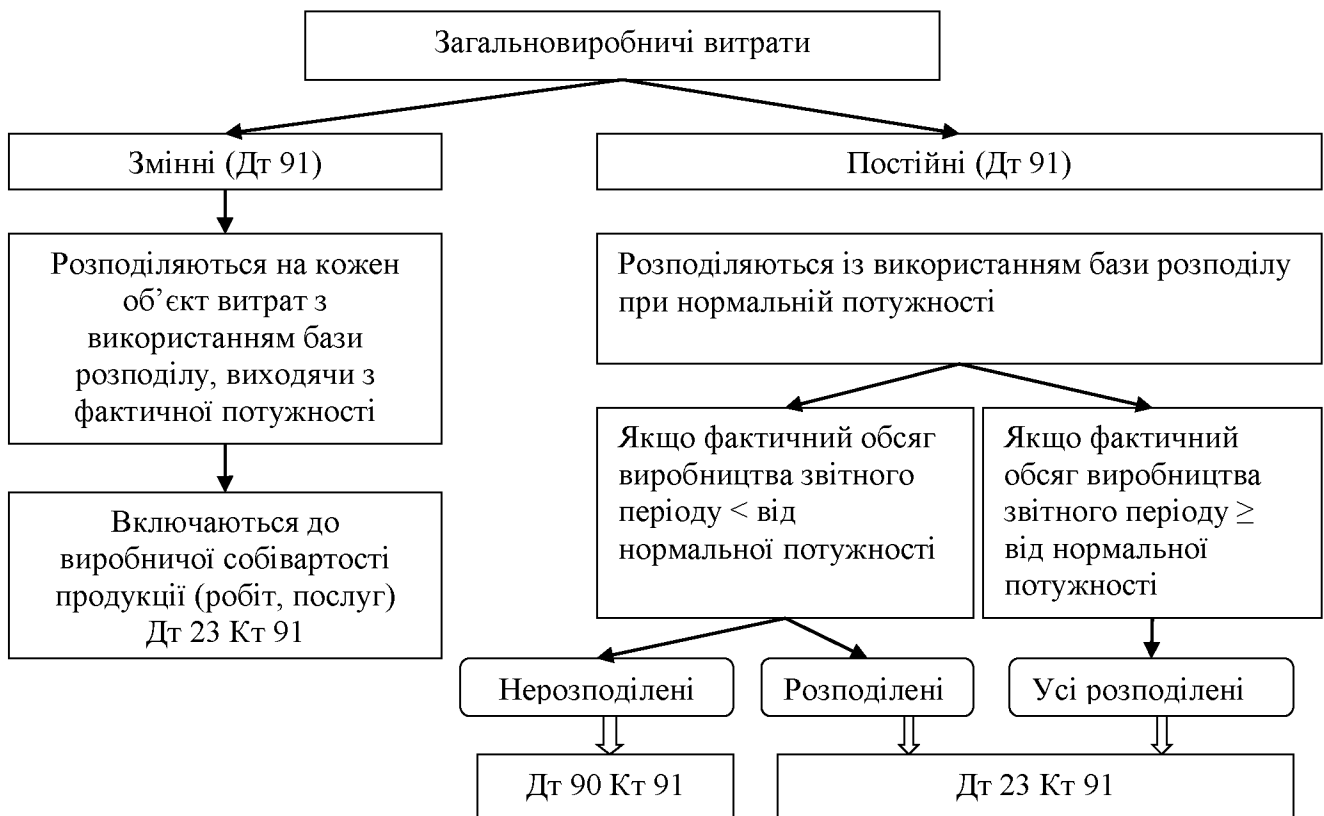


Рис. 2.5. Схема розподілу та включення загальногосподарських витрат до собівартості продукції

До інших прямих витрат включаються всі інші витрати виробництва, які також можна віднести до певного об'єкта витрат. Сюди відносять амортизацію, плату за оренду земельних і майнових паїв, відрахування на соціальні заходи.

Зважаючи на те, що підприємство є малим, та фінансову звітність складає 1 раз на рік, дані витрати розподіляються на види культур у кінці року (дебет рахунку 2311). Хоча рекомендується щомісячний розподіл.

До витрат періоду відносять також за винятком собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) наступні види витрат:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством є загальногосподарськими або адміністративними витратами. Їх облік ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати», а склад визначається п. 18 НП(С)БО 16.

Витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції називаються збутовими витратами. Їх склад регламентується НП(С)БО 16. Облік ведуть на рахунку 93 «Витрати на збут» (додаток К.2).

Інші операційні витрати виділено в окрему групу, так як вони не відносяться до адміністративних чи збутових витрат і не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг). Їх склад визначається п. 20 НП(С)БО 16 (додаток К.3).

До фінансових витрат належать:

- витрати на сплату процентів (за облігаціями випущеними, кредитами отриманими, фінансовою орендою тощо);
- інші витрати підприємства, які пов'язані з позиками (крім фінансових витрат, що відносяться до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до вимог НП(С)БО 31).

Такі витрати обліковуються на субрахунках 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати».

Інші витрати – це витрати, які формуються під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але безпосередньо не пов'язані з виробництвом чи реалізацією продукції (робіт, послуг, товарів).

Склад інших витрат визначено п. 29 НП(С)БО 16. Їх облік ведуть на відповідних субрахунках рахунка 97 «Інші витрати» (додаток К.4).

Клас 8 «Витрати за елементами» – призначений для узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі елементів. Підприємства самостійно приймають рішення щодо застосування чи незастосування рахунків цього класу, тому у досліджуваному господарстві ці рахунки не ведуться.

Для синтетичного обліку та узагальнення інформації про фінансовий результат діяльності у ФГ призначено рахунок 79 «Фінансові результати», де за кредитом рахунку 79 відображаються суми, списані в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом – суми, списані в порядку закриття рахунків обліку витрат.

На рис. 2.6 відображено порядок обліку фінансових результатів у ФГ.

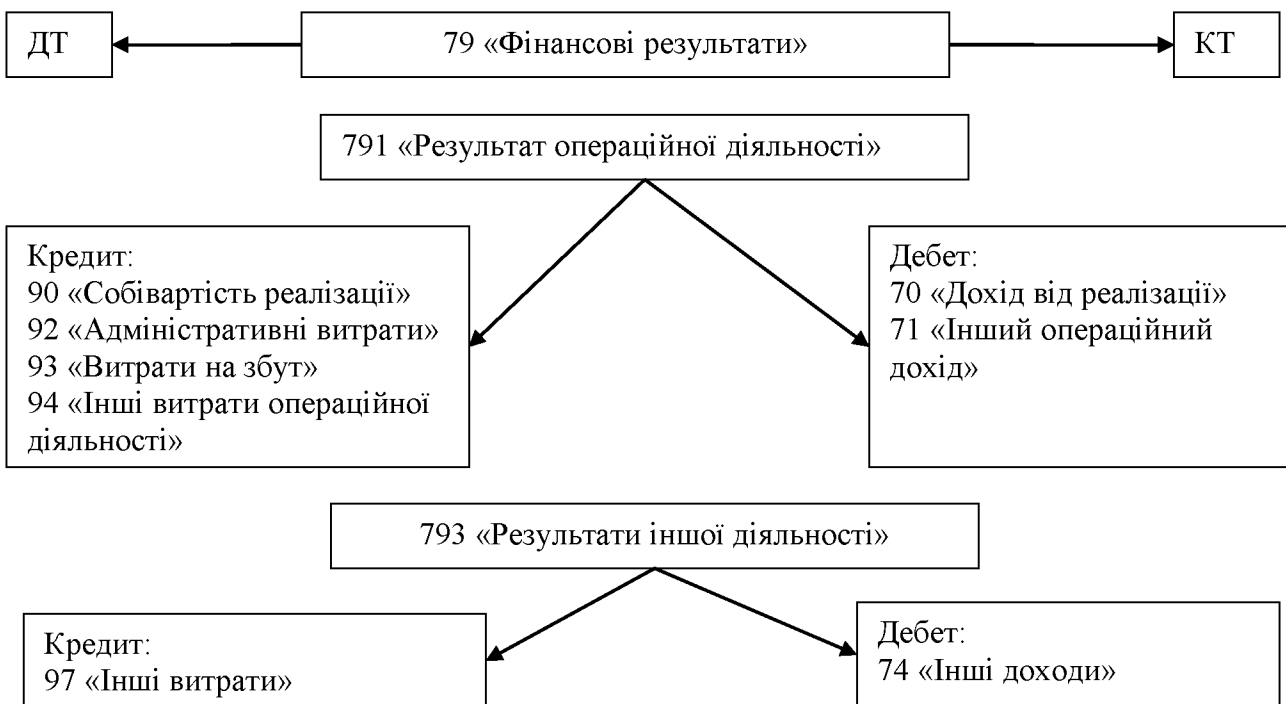


Рис. 2.6. Порядок обліку фінансових результатів у ФГ

Зіставлення дебетового й кредитового оборотів за рахунком 79 «Фінансові результати» за звітній період відображає кінцевий результат діяльності підприємства – прибуток (збиток). У разі перевищення кредитового обороту за рахунком 79, то фермерське господарство на суму різниці матиме нерозподілений прибуток звітного періоду, який відображається у пасиві «Балансу (Звіті про фінансовий стан)» підприємства. У разі перевищення дебетового сальдо за рахунком 79, то досліджуване підприємство матиме збиток, що також відображається у пасиві «Балансу (Звіту про фінансовий стан)» підприємства, однак сума записується в дужках, що означає дію віднімання при сумуванні балансу.

По закінченні звітного періоду сальдо рахунків 79 «Фінансовий результат» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування дискусійних питань, зокрема, на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формуванням фінансових результатів. Тобто у нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Тому до робочого Плану рахунків підприємства необхідно внести доповнення пропонуємо до субрахунку 791 відкрити два рахунки третього порядку: 7911 «Результат від операційної діяльності» та 7912 «Результат від іншої операційної діяльності».

ФГ використовує для ведення обліку бухгалтерську програму BAS Бухгалтерія. Програма представляє собою послідовність документів, кожен з яких заповнюється на підставі попереднього. При цьому формуються необхідні проводки і звіти. Для автоматизованого обліку доходів і витрат розглянемо найбільш необхідні довідники: «Статті доходів» (додаток Л.1) та «Статті витрат» (додаток Л.2).

Сам довідник «Статті доходів» допомагає у веденні аналітичного обліку за статтями на рахунках доходів (клас 7). Довідник «Статті витрат» охоплює весь перелік статей витрат, які призначені для зберігання. Налаштування реквізитів цього довідника безпосередньо впливають на результат проведення документів програми.

Коли формують проводки, то використовують рахунки обліку і доходів, які задані користувачем. Наприклад, для відображення доходу від реалізації використовується довідник «Схеми реалізації».

Відображення в бухгалтерському і податковому обліку доходів від реалізації та собівартості реалізації продукції відбувається при проведенні документів «Реалізація товарів і послуг», «Акт про надання виробничих послуг», «Звіт про роздрібні продажі», «Прибутковий касовий ордер» з вибором операції «Надходження роздрібною виручки».

Наприклад на підставі документу «Реалізація товарів і послуг» формується Видаткова накладна.

Для цілей бухгалтерського обліку дохід і собівартість реалізації нараховуються документами «Купівля-продаж валюти» з вибором операції «Продаж валюти», «Передача ОС», «Передача НМА».

Закриття рахунків доходів здійснюється регламентним документом «Визначення фінансових результатів». В результаті проведення цього документа відбувається закриття рахунків доходів на 79 рахунок і визначається прибуток періоду окремою проводкою на 44 рахунок «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)».

При проведенні цього документа з встановленим прапорцем «Розрахувати прибуток/збиток (на рахунку 44)», отриманий фінансовий результат, з урахуванням використаного в поточному періоді прибутку (субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»), списується на субрахунок 441 «Нерозподілений прибуток» або 442 «Непокритий збиток». Розрахунок прибутку і збитку у ФГ проводити в кінці року.

Для роботи зі звітами використовується пункт меню «Звітність». Основним звітом є «Оборотно-сальдова відомість» (додаток М) показує початкові і кінцеві залишки, а також обороти за обраний період.

Також можна сформувати звіт «Оборотно-сальдова відомість по рахунку» (меню «Звіти → Оборотно-сальдова відомість по рахунку») для рахунків 90, 70, 91, 92, 71. Дані звіти ФГ наведені у додатках.

Для формування «Оборотно-сальдової відомості по рахунку» досить в формі звіту вказати організацію, період і вибрати рахунок бухгалтерського обліку. Після чого натиснути кнопку «Сформувати» на командній панелі форми звіту.

Звіт «Аналіз рахунку» формується у меню «Звіти → Аналіз рахунку».

У настройках слід вказати рахунки доходів або витрат. Звіт виводить початкове і кінцеве сальдо за рахунком обліку, а також обороти в кореспонденції з рахунками.

Комплект документів з автоматизації обліку доходів, витрат і фінансових результатів ФГ наведено в додатку Л.

Для складання фінансової, податкової та статистичної звітності у підприємстві використовується програмне забезпечення М.Е.Дос (мій електронний документ). Це програмний комплекс для задачі звітності в електронному вигляді, керування електронним документообігом та роботи з договорами підприємства. Цей програмний продукт дозволяє просто і зручно формувати, перевіряти і відправляти звіти по електронній пошті, підписуючи його при цьому електронним цифровим підписом. Також дана програма забезпечує інтеграцію даних з будь-якої бухгалтерської програми, наприклад ВАС Бухгалтерія.

Інформація про доходи і витрати підприємства зазначається у Звіті про фінансові результати. У ньому наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

У розділі I «Фінансові результати» розкривається інформація про отримані доходи та витрати від операційної діяльності, фінансових операцій та іншої діяльності. Зіставлення всіх доходів і витрат, визнаних у цьому звіті, дозволяє визначити чистий фінансовий результат за звітний період.

У розділі II «Сукупний дохід» наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді. 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). А інший сукупний дохід – це доходи та витрати, не включені до фінансових результатів (п. 3 р. I НП(С)БО 1). У цьому розділі відображаються складові саме іншого сукупного доходу, а загальний сукупний дохід підприємства визначається як сума чистого фінансового результату та обчисленого в цьому розділі іншого сукупного доходу.

У розділі III «Елементи операційних витрат» наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

При складанні фінансової звітності важливу роль відіграють Примітки до річної фінансової звітності, в яких, щодо витрат, обов'язково повинна наводитися наступна інформація про склад і сума витрат відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати.

Досліджуване підприємство складає спрощену звітність суб'єкта малого підприємництва.

Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва (юридичних осіб,

що є визнані такими відповідно до законодавства), до яких належить і ФГ характеризується своїм скороченим за показниками складом. У її склад входить лише Баланс (форма №1-мс) та Звіт про фінансові результати (форма №2-мс).

Фінансовий звіт малого підприємства відображає обмежену інформацію про діяльність підприємства, що ускладнює проведення детального аналізу фінансового стану такого підприємства.

2.3. Податкові аспекти обліку доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства

Відповідно до Податкового кодексу України [51] порядок відображення витрат діяльності будь-якого підприємства встановлено за даними бухгалтерського обліку. Отже, відповідно до ст. 138 ПКУ, джерелом для обчислення витрат, при обчисленні об'єкта оподаткування є облікове інформаційне забезпечення. Отже, ці витрати обчислюються виходячи з правил і методик бухгалтерського обліку, за винятком:

- витрати, що не пов'язані з провадженням господарської діяльності;
- витрат пов'язаних з комісійними виплатами;
- витрати на погашення основної суми одержаних позик і кредитів;
- витрати пов'язаних з придбанням та модернізацією необоротних активів, що підлягають модернізації.

Основними підтверджуючими інформаційними носіями щодо визначення об'єкта оподаткування та визнання витрат у податковому обліку є документація первинного обліку. Їх ведення і зберігання ведення і зберігання передбачене правилами ведення бухгалтерського обліку. До таких документів належать товарні накладні, акти виконаних робіт, виробничі звіти на списання витрат за статтями на виробництво послуг, звіти про використання коштів наданих у відрядження або під звіт тощо.

З метою оподаткування, датою визнання витрат є дата нарахування доходу, для отримання якого здійснені такі витрати, якщо інше не передбачене Кодексом [51]. Отже, застосовується принцип нарахування і відповідності.

Витрати, які формують собівартість наданих послуг, виконаних робіт, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнані доходи від виконаних робіт, реалізації таких товарів, наданих послуг. Собівартість виконаних робіт, реалізованих товарів, наданих послуг визначається відповідно до обсягу їхньої реалізації протягом податкового періоду (кварталу). Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Отже, склад витрат у податковому обліку в багатьох пунктах збігається з тими позиціями синтетичного або аналітичного обліку, які фіксуються в реєстрах бухгалтерського обліку підприємства.

Необхідно відзначити різний підхід зазначених видів обліку щодо віднесення загальновиробничих витрат. Так, якщо в податковому обліку вони однією сумою включаються до складу інших витрат (п. 138.10 ПКУ), то в бухгалтерському обліку такі витрати підлягають розподілу. Одна частина витрат у формі змінних та постійних розподілених витрат входить до складу собівартості послуг (до дебету рахунка 23). Інша частина у формі постійних нерозподілених витрат включається до собівартості реалізованої продукції товарів, робіт, послуг.

З метою податкового обліку підприємства формують окремі реєстри, де накопичуються ті статті витрат, які буде включено до відповідних рядків декларації з податку на прибуток. Форми реєстрів податкового обліку офіційно не затверджені, тому форма ведення реєстрів обирається самостійно.

Різниця між складом та оцінкою витрат в фінансовому обліку та в податковому обліку є податковою різницею. Облік податкових різниць здійснюється за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

Відповідно до Податкового кодексу об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження в Україні та за її межами, який обчислюється

зменшенням суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованої продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Кодексом визначається також склад та порядок визнання доходів. Так, до доходів звітного періоду включаються за відповідною датою та на підставі відповідних документів, доходи, що враховують при обчисленні об'єкта оподаткування [51].

При цьому датою одержання доходів від надання послуг та виконання робіт визнається дата складення акта або іншого документа, оформленого згідно вимог чинного законодавства. Таким документом підтверджується надання послуг чи виконання робіт. Крім вказаних вище актів на виконанні послуги, можуть застосовуватися також довідки-розрахунки та інші документи відповідно до суті операції, яка утворює дохід.

З метою оподаткування доходи будь-якого підприємства складаються з:

- доходу від операційної діяльності;
- інших доходів.

До складу оподатковуваних доходів не включаються їх окремі складові, зокрема:

- суми авансів та попередньої оплати, отримана в рахунок оплати товарів, наданих послуг, виконаних робіт;

- суми податку на додану вартість, нараховані (отримані) платником податку на додану вартість, нарахованого на вартість продажу товарів, наданих послуг, виконаних робіт, за винятком випадків, якщо підприємство-продавець не є платником податку на додану вартість [51].

Основні та інші доходи визначаються відповідно до первинних документів, якими підтверджується отримання платником податку доходів. Обов'язковість ведення обліку і зберігання таких документів передбачена правилами ведення бухгалтерського обліку. Суми, відображені в складі доходів платника податку, не підлягають повторному включенню до складу його

доходів.

Податковим кодексом визначаються також особливості визнання доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг для окремих видів доходів від окремих операцій. Суми доходів від операційної діяльності формуються на основі даних бухгалтерського рахунку 70. При цьому аналізують склад і походження таких доходів і вибирають такі, що відповідають критеріям та нормам відповідних статей Кодексу.

Доход визначається методом нарахування, що знаходить відображення за дебетом рахунків обліку дебіторів (замовників) – 36, 37 і кредитом субрахунків рахунку 70. Датою відображення інших доходів є дата їх утворення відповідно до положень бухгалтерського обліку, якщо інше не встановлено нормами Кодексу. До інших доходів включають:

- доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, відсотків, роялті, володіння борговими вимогами;
- доходи за операціями в іноземній валюті, в тому числі дохід від курсової різниці, здійснення банківських операцій та інших операцій з надання фінансових послуг;
- доходи від операцій оренди (лізингу);
- суми штрафів та (або) неустойки чи пені, фактично отримані за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду;
- суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку в звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, вартості товарів, послуг, робіт, безоплатно отриманих платником податку в звітному періоді, визначені на рівні, не нижчому за звичайну ціну, крім випадків, коли операції з надання (отримання) безповоротної фінансової допомоги відбуваються між платником податку та його відокремленим підрозділом, який не має статусу юридичної особи;
- суми дотацій, субсидій, капітальних інвестицій із фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або бюджетів,

отримані платником податку;

- доходи, виявлені в звітному періоді та не враховані при обчисленні доходу періодів, що передують звітному;

- дохід від реалізації оборотних активів, необоротних активів, майнових комплексів, тощо [51].

Зазначені доходи враховують в сільськогосподарських підприємствах на бухгалтерських рахунках 71, 72, 73, 74, 75. З метою податкового обліку суми таких доходів аналізують за аналітичними позиціями і, відповідно, включають (не включають) до бази оподаткування.

ПКУ не регламентує ведення реєстрів податкового обліку з метою податкового обліку. Проте на практиці підприємства ведуть окремі реєстри, де накопичуються ті статті доходів, які будуть включені до відповідних рядків декларації з податку на прибуток. Форму реєстрів підприємства обирають їх на свій розсуд, так як вона не затверджена в офіційному порядку.

Різниця між складом та оцінкою доходів у фінансовому і податковому обліку становить податкові різниці. Облік податкових різниць здійснюється за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

Доходи сільськогосподарського підприємства служать також базою при виборі звітного податкового періоду з податку на прибуток. З цією метою до уваги беруть суму доходу відображеного за кредитом рахунка 79, який складається з доходу від продажу (кредит рахунка 70) та з іншого операційного доходу (кредит рахунку 71). При вивченні складових таких доходів і встановленні того факту, що дохід від реалізації власної сільськогосподарської продукції становить більше 50 % , а отже виробництво сільськогосподарської продукції є основною діяльністю сільськогосподарського підприємства, в такому випадку сільськогосподарське підприємство може обирати між календарним звітним періодом та особливим звітним періодом.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Вимогами ринку необхідність фінансового аналізу зумовлена об'єктивно, адже він допомагає оцінити правильність і раціональність використання коштів підприємства, фінансовий стан підприємства в цілому.

Аналітичні дослідження показників економічної діяльності підприємства почнемо з вивчення з показників, що характеризують та узагальнюють використання наявних активів підприємства (табл. 3.1).

За результатами аналізу складу, структури та динаміки активів підприємства (табл. 3.1) можна встановити загальну тенденцію до зростання вартості активів із 5433 тис. грн у 2021 році до 12377 тис. грн у 2023 році, що становить приріст на 6944 тис. грн. або у 2,3 рази.

У 2023 році в структурі активів підприємства переважають оборотні активи, які становлять 100 % від загальної суми активів. Частка необоротних активів відсутня.

Основну частину активів підприємства у 2023 році складають фінансові активи -8582 тис. грн або 69,3 % від загальної суми активів, що є значним зростанням у 9,9 рази порівняно з 2021 роком. Матеріальні активи у 2023 році зменшилися до 3794 тис. грн, що становить 30,7 % від загальної суми активів. Це свідчить про зниження їх вартості на 772 тис. грн. або 16,9 % порівняно з 2021 роком. Нематеріальні активи у структурі активів підприємства відсутні.

Монетарні активи значно зросли до 8582 тис. грн. у 2023 році, що становить 69,3 % від загальної суми активів. Їх приріст у порівнянні з 2021 роком становить 7716 тис. грн (у 9,9 рази більше).

Немонетарні активи знизилися до 3794 тис. грн, їх частка становить

30,7 %, що на 16,9 % менше порівняно з 2021 роком.

Таблиця 3.1

**Склад, структура та динаміка активів балансу
ФГ за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)**

Вид майна (активів)	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни 2023 р. до 2021 р. (+, -)		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	част- ки, в. п.	у %
За характером участі в господарському процесі та швидкості обороту									
Необоротні	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Оборотні	5433	100,0	12625	100,0	12377	100,0	+6944	-	у 2,3 р. б.
Всього	5433	100,0	12625	100,0	12377	100,0	+6944	×	у 2,3 р. б.
За формою функціонування									
Матеріальні	4567	84,1	367	2,9	3794	30,7	-772	-53,4	-16,9
Нематеріальні	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Фінансові	867	15,9	12259	97,1	8582	69,3	+7716	+53,4	у 9,9 р. б.
Всього	5433	100,0	12625	100,0	12377	100,0	+6944	×	у 2,3 р. б.
За чутливістю до інфляційних процесів									
Монетарні	867	15,9	12259	97,1	8582	69,3	+7716	+53,4	у 9,9 р. б.
Немонетарні	4567	84,1	367	2,9	3794	30,7	-772	-53,4	-16,9
Всього	5433	100,0	12626	100,0	12377	100,0	+6944	×	у 2,3 р. б.
За рівнем ліквідності									
Високоліквідні	4,3	0,1	5,2	0,0	5,2	0,0	+0,9	-	+20,9
Середньоліквідні	862,2	15,9	12253,7	97,1	8577,0	69,3	+7714,8	+53,4	у 9,9 р. б.
Низьколіквідні	4566,5	84,1	366,5	2,9	3794,4	30,7	-772,1	-53,4	-16,9
Важколіквідні	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	5433,0	100,0	12625,4	100,0	12376,6	100,0	+6943,6	×	у 2,3 р. б.

Середньоліквідні активи у 2023 році становили 8577 тис. грн. або 69,3 % від загальної вартості активів, що у 9,9 рази більше порівняно з 2021 роком.

Низьколіквідні активи зменшилися до 3794,4 тис. грн, їх частка складає 30,7 %, що на 6,9 % менше порівняно з 2021 роком.

Високоліквідні активи зросли на 0,9 тис. грн або на 20,9 %, але їх частка залишається незначною.

Аналіз ліквідності активів показує значні зміни у їх розподілі. У 2021 році домінуючу частку становили низьколіквідні активи (84,1 %), тоді як у 2023 році їх частка зменшилася до 30,7 %. Водночас частка середньоліквідних активів значно зросла - з 15,9 % у 2021 році до 69,3 % у 2023 році, що свідчить про підвищення ліквідності підприємства.

Аналіз показав, що фермерське господарство за три роки значно наростило фінансові активи, що підвищило його загальну ліквідність та чутливість до інфляційних процесів. Водночас спостерігається скорочення частки матеріальних активів у структурі майна, що може свідчити про зміну підходу до управління активами та переорієнтацію на фінансові ресурси.

Важливе значення для створення повної характеристики діяльності підприємства є характеристики пасивів (табл. 3.2).

Основним джерелом формування капіталу підприємства є власний капітал, частка якого у фермерському господарстві зросла (табл. 3.2) з 85,0 % у 2021 році до 98,5 % у 2023 році. Абсолютне збільшення склало 7567 тис. грн, що відповідає зростанню у 2,6 рази.

Позиковий капітал суттєво знизився з 815 тис. грн у 2021 році до 192 тис. грн. у 2023 році, що становить зменшення на 623 тис. грн або на 76,5 %. Частка позикових коштів у структурі пасивів зменшилася з 15,0 % до 1,5 %.

У структурі власного капіталу домінує додатковий капітал, який у 2023 році становив 12184 тис. грн. Порівняно з 2021 роком, додатковий капітал зріс на 7567 тис. грн або у 2,6 рази.

Зареєстрований капітал залишається незмінним протягом аналізованого періоду і становить 1 тис. грн, що свідчить про відсутність нових внесків до статутного фонду.

Постійний капітал зріс із 4618 тис. грн. у 2021 році до 12185 тис. грн у 2023 році, що становить приріст у 2,6 рази. Його частка у структурі пасивів збільшилася з 85,0 % до 98,5 %.

Змінний капітал суттєво скоротився – з 815 тис. грн. до 192 тис. грн,

тобто на 76,5 %, що свідчить про зниження залежності підприємства від короткострокових джерел фінансування.

Таблиця 3.2

**Аналіз складу, структури та динаміки пасивів балансу
ФГ за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)**

Вид джерел формування капіталу (пасивів)	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни 2023 р. до 2021 р. (+, -)		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	частки, в. п.	у %
За характером формування (власністю)									
Власний капітал	4619	85,0	11625	92,1	12185	98,5	+7567	+13,4	у 2,6 р. б.
Позиковий капітал	815	15,0	1001	7,9	192	1,5	-623	-13,4	-76,5
Усього	5433	100,0	12625	100,0	12377	100,0	+6944	×	у 2,3 р. б.
За рівнем відповідальності власного капіталу									
Зареєстрований капітал	1	0,0	1	0,0	1	0,0	-	-	-
Додатковий капітал	4617	100,0	11624	100,0	12184	100,0	+7567	-	у 2,6 р. б.
Усього	4618	100,0	11625	100,0	12185	100,0	+75667	×	у 2,6 р. б.
За тривалістю використання									
Постійний капітал	4618	85,0	11625	92,1	12185	98,5	+7567	13,4	у 2,6 р. б.
Змінний капітал	8145	15,0	1001	7,9	192	1,5	-623	-13,4	-76,5
Усього	5433	100,0	12625	100,0	12377	100,0	+6944	×	у 2,3 р. б.
За періодом погашення зобов'язань									
Поточні зобов'язання і забезпечення	815	100,0	1000,6	100,0	191,7	100,0	-623,1	0,0	+23,5
Усього	815	100,0	1000,6	100,0	191,7	100,0	-623,1	×	+23,5
За терміновістю сплати зобов'язань									
Найбільш термінові зобов'язання	807	99,0	990	99,0	183	95,4	-623,7	-3,6	+22,7
Короткострокові зобов'язання і забезпечення	8	1,0	11	1,0	9	4,6	+0,6	+3,6	у 2,0 р. б.
Усього	815	100,0	1001	100,0	191,7	100,0	-623,1	×	+23,5

Поточні зобов'язання зменшилися з 815 тис. грн у 2021 році до 192 тис. грн у 2023 році, що становить скорочення на 623 тис. грн або -76,5 %.

Найбільш термінові зобов'язання знизилися з 806,6 тис. грн. у 2021 році до 182,9 тис. грн. у 2023 році, що становить скорочення на 623,7 тис. грн. або на 77,3 %.

Короткострокові зобов'язання та забезпечення залишаються незначними, проте їх частка зростає з 1,0 % у 2021 році до 4,6 % у 2023 році. У грошовому вираженні вони збільшилися на 0,6 тис. грн.

За аналізований період підприємство демонструє стійке зростання власного капіталу та зменшення залежності від позикових коштів, що покращує його фінансову стійкість. Значне скорочення поточних та найбільш термінових зобов'язань свідчить про покращення ліквідності та платоспроможності підприємства.

Підприємство ліквідне, якщо його поточні активи більші, ніж короткострокові зобов'язання. Розглянемо дані табл. 3.3 в якій представлено показники ліквідності та платоспроможності.

Таблиця 3.3

**Відносні показники ліквідності та платоспроможності
ФГ за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)**

Показники	Нормативне значення	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,005	0,005	0,027	+0,022
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\geq 0,7$	1,063	12,252	44,769	+43,705
Загальний коефіцієнт ліквідності	$\geq 1,5$	6,668	12,618	64,562	+57,894
Коефіцієнт платоспроможності	$\geq 0,1$	0,005	0,005	0,027	+0,022
Коефіцієнт критичної ліквідності	$\geq 0,8$	1,063	12,252	44,769	+43,705
Коефіцієнт покриття запасів	$\geq 1,0$	1,177	34,415	3,250	+2,073

Дані табл. 3.3 свідчать про позитивну динаміку зростання коефіцієнта абсолютної ліквідності, який у 2023 році збільшився на 0,022 пунктів порівняно з 2021 роком. Однак, його значення 0,027 залишається нижчим за нормативне ($\geq 0,2$), що вказує на можливість підприємства погасити лише 2,7 % своїх поточних зобов'язань негайно. Це свідчить про те, що підприємство за цим критерієм не є платоспроможним, оскільки коефіцієнт абсолютної ліквідності є

найбільш жорстким показником фінансової стійкості.

Коефіцієнт швидкої ліквідності зріс на 43,705 пунктів і у 2023 році досягнув 44,769, що значно перевищує нормативне значення ($\geq 0,7$). Це є позитивним явищем, яке свідчить про здатність підприємства покривати свої короткострокові зобов'язання за рахунок найбільш ліквідних активів, виключаючи запаси.

Загальний коефіцієнт ліквідності також продемонстрував значне зростання на 57,894 пунктів і у 2023 році склав 64,562, що свідчить про те, що оборотні активи підприємства перевищують поточні зобов'язання у 64,6 рази. Це забезпечує високий рівень майнової та розрахункової платоспроможності.

Коефіцієнт платоспроможності зріс на 0,022 пунктів і у 2023 році становив 0,027, але все ще не досягає нормативного значення ($\geq 0,1$). Це означає, що на кожну гривню поточних зобов'язань підприємство має лише 2,7 копійок власних коштів. Такий показник свідчить про нездатність підприємства розрахуватися з боргами за рахунок власних ресурсів.

Коефіцієнт критичної ліквідності, який у 2021 році відповідав нормативу, значно зріс і у 2023 році склав 44,769. Це свідчить про стабільність фінансового стану підприємства з точки зору покриття зобов'язань високоліквідними активами. Коефіцієнт покриття запасів зменшився порівняно з 2021 роком, але залишається на рівні 3,250, що перевищує норматив ($\geq 1,0$). Це означає, що підприємство має достатньо ресурсів для фінансування своїх запасів, хоча спостерігається тенденція до зниження показника.

Отже, ФГ демонструє значне покращення ліквідності та здатність погашати короткострокові зобов'язання за рахунок ліквідних активів, однак недостатній рівень абсолютної ліквідності та платоспроможності вказує на потребу збільшення обсягу грошових коштів для забезпечення фінансової стійкості. Незважаючи на це, високі показники швидкої та загальної ліквідності свідчать про позитивну динаміку фінансового стану фермерського господарства.

Таблиця 3.4

**Відносні показники оцінювання фінансової стійкості
ФГ за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)**

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+,-) 2023 р. від 2021 р.
Показники структури джерел формування капіталу				
Коефіцієнт фінансової автономії	0,850	0,921	0,985	+0,134
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,150	0,079	0,015	-0,134
Коефіцієнт фінансового ризику	0,176	0,086	0,016	-0,161
Коефіцієнт фінансової стабільності	5,668	11,618	63,557	+57,889
Показники стану оборотних активів				
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	1,000	1,000	1,000	-
Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами	0,850	0,921	0,984	+0,134
Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів	0,001	0,000	0,000	-0,001
Показники стану основного капіталу				
Коефіцієнт майна виробничого призначення	0,841	0,029	0,307	-0,534
Коефіцієнт нагромадження амортизації	1,000	1,000	1,000	-

За результатами розрахунків, представлених у таблиці, можна зробити такі висновки щодо динаміки показників структури джерел формування капіталу, оборотних та основних активів підприємства.

Коефіцієнт фінансової автономії демонструє позитивну динаміку, збільшившись з 0,850 у 2021 році до 0,985 у 2023 році (+0,134 пунктів). Це свідчить про підвищення частки власного капіталу у валюті балансу та зниження залежності підприємства від позикових коштів.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу зменшився з 0,150 у 2021 році до 0,015 у 2023 році (-0,134 пунктів), що вказує на мінімальну залежність підприємства від кредиторів.

Коефіцієнт фінансового ризику також знизився з 0,176 до 0,016 (-0,161 пунктів). Це означає, що на 1 грн власного капіталу у 2023 році припадає 1,6 копійки позикових коштів, що суттєво знижує ризики фінансових втрат.

Коефіцієнт фінансової стабільності зріс з 5,668 у 2021 році до 63,557 у 2023 році (+57,889 пунктів), що свідчить про значне зміцнення фінансової стійкості господарства.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу залишається стабільним на рівні 1,000 протягом аналізованого періоду, що свідчить про збалансоване управління власними коштами.

Коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними оборотними коштами зріс з 0,850 у 2021 році до 0,984 у 2023 році (+0,134 пунктів), що свідчить про підвищення фінансової стійкості в частині фінансування оборотних активів за рахунок власних ресурсів.

Коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів знизився з 0,001 у 2023 році, що вказує на відсутність гнучкості в управлінні ліквідністю. Коефіцієнт майна виробничого призначення знизився з 0,841 у 2021 році до 0,307 у 2023 році (-0,534 пунктів), що свідчить про зменшення частки основних засобів у структурі активів підприємства.

Аналіз фінансових показників підприємства за 2021–2023 рр. демонструє значне підвищення фінансової автономії та зниження залежності від позикових коштів, що позитивно впливає на фінансову стійкість. Підприємство суттєво зміцнило свою фінансову стабільність, про що свідчить зростання коефіцієнта фінансової стабільності у 2023 році до 63,557.

Проте, зниження частки майна виробничого призначення та незмінно низький коефіцієнт реальної вартості основних засобів свідчать про недостатнє оновлення виробничих активів, що може обмежити подальший розвиток підприємства.

В умовах нестабільного економічного середовища, викликаного військовими діями, підприємство демонструє позитивні зрушення у фінансовій структурі. Однак подальше зростання може залежати від здатності залучати інвестиції в основні засоби та покращення гнучкості управління ліквідністю.

3.2. Аналіз структури та динаміки доходів та витрат діяльності фермерського господарства

На сьогоднішній день є важливим аналіз фінансових результатів, адже правильна оцінка доходів і витрат у ФГ, несе за собою доречність у прийнятті управлінських рішень. Саме вони визначають шляхи оптимізації рівня доходів та мінімізації витрат.

Велике значення в системі загальної оцінки роботи суб'єкта господарювання має аналіз доходів та витрат підприємства. Це пов'язано з тим, що доходи та витрати мають безпосередній вплив на загальний фінансовий результат діяльності підприємства, який може мати як позитивний, так і негативний характер. Для дослідження доходів та витрат підприємства скористаємося аналітичними таблицями встановленого зразка (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Склад, структура та динаміка доходів ФГ за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)

Вид доходів	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення 2023 р. від 2021 р. (+; -)		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	абсолютне	відносне, %	питомої ваги, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	719	20,8	12633	68,3	758	45,7	+39	+5,4	+24,9
Інші доходи	2732	79,2	5874	31,7	900	54,3	-1832	-67,1	-24,9
Усього доходів	3451	100,0	18507	100,0	1658	100,0	-1793	-52,0	×

Досліджуючи склад, структуру та динаміку доходів фермерського господарства, було встановлено, що за останні три роки динаміка чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) демонструє незначне

зростання. У 2021 році чистий дохід становив 719 тис. грн, у 2022 році 12633 тис. грн, а в 758 тис. грн, 39 тис. грн. більше разом з 20,8 % до 2021 року 45,7 %.

Інші доходи, навпаки, демонструють тенденцію до суттєвого зменшення. Якщо у 2021 році цей показник становив 2732 тис. грн, то у 2023 році - 900 тис. грн, що на 1832 тис. грн менше.

Загальний дохід підприємства за період дослідження зменшився на 1793 тис. грн або 52,0 %.

Структурні зміни свідчать про те, що підприємство перетворює свої ресурси на основну діяльність, хоча значне зниження загального доходу вимагає додаткових заходів для стабілізації фінансового стану.

Тепер перейдемо до аналітичних досліджень витрат підприємства (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Склад, структура та динаміка витрат ФГ
за 2021-2023 рр. (станом на кінець року)**

Вид витрат	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення 2023 р. від 2021 р. (+; -)		
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- су- мку	сума, тис. грн	у % до під- сум- ку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	пи- то- мої ваги, %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	621	69,4	10945	95,2	7712	70,3	+151	+24,4	+0,9
Інші витрати	274	30,6	555	4,8	326	29,7	+52	+18,9	-0,9
Усього витрат	895	100,0	11500	100,0	1098	100,0	+203	+22,7	×

У 2023 році собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) порівняно з 2021 роком збільшилася на 151 тис. грн (24,4 %), що може говорити про збільшення обсягів виробництва або зростання вартості ресурсів. Її питома вага зросла на 0,9 % , досягнувши 70,3 % у загальній структурі витрат.

Інші витрати зросли на 52 тис. грн (18,9 %), але їх питома вага зменшилася на 0,9 %, що вказує на незначний вплив на загальну структуру витрат.

Загальна сума витрат зросла на 203 тис. грн (22,7 %). Збільшення витрат є показником активізації діяльності підприємства, але вимагає уваги до оптимізації видаткової структури, особливо в частині інших витрат.

Наочне порівняння доходів і витрат досліджуваного підприємства представлено на рис. 3.1.

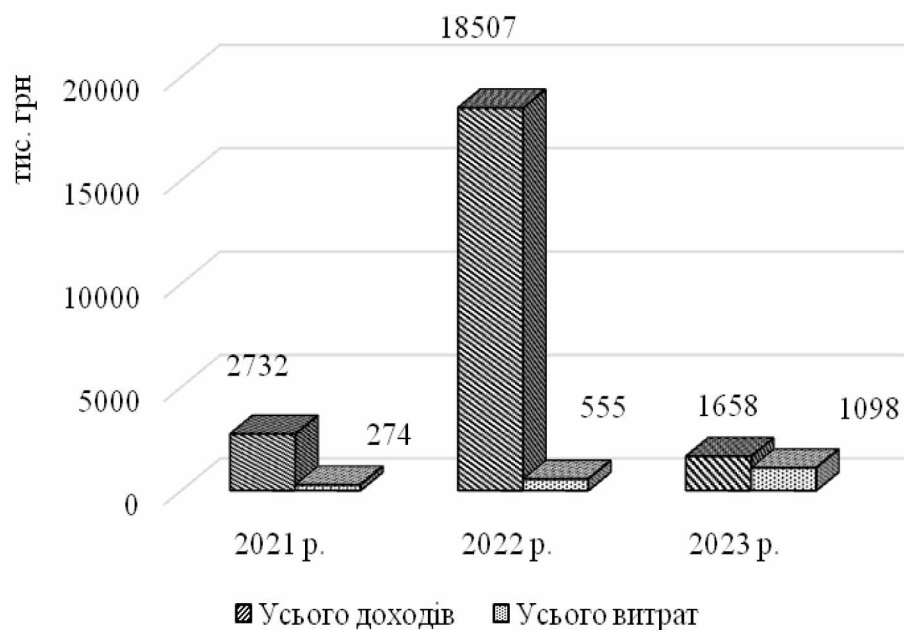


Рис. 3.1. Динаміка доходів і витрат ФГ за 2021 – 2023 рр.

Так, беззаперечним позитивним фактом є те, що протягом досліджуваного періоду приріст виручки перевищує приріст собівартості. Хоча показник собівартості реалізованої продукції за досліджуваний період має тенденцію до зростання.

Загалом, для забезпечення фінансової стійкості підприємству слід зосередитися на зменшенні витрат та пошуку додаткових джерел доходів.

Незважаючи на позитивну динаміку чистого доходу, загальний спад доходів вимагає вжиття заходів для стабілізації фінансових результатів у майбутньому.

3.3. Аналіз фінансових результатів та шляхи підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання

Результати аналізу фінансових результатів як одного із найважливіших напрямів оцінки ефективності діяльності підприємства наведені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Динаміка фінансових результатів діяльності ФГ за 2021-2023 рр.

Показник	2021 р.		2022 р.		2023 р.		2023 р. у % до 2021 р.
	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	сума, тис. грн	част- ка, %	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	719	20,8	12633	68,3	758	45,7	105,2
Інші доходи	2732	79,2	5874	31,7	900	54,3	32,9
Разом доходи	3451	100,0	18507	100,0	1658	100,0	48,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	621	69,4	10945	95,2	772	70,3	124,3
Інші витрати	274	30,6	555	4,8	326	29,7	119,0
Разом витрати	895	100,0	11500	100,0	1098	100,0	122,7
Валовий прибуток (збиток)	98	×	1688	×	-14	×	×
У % до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	×	15,8	×	15,4	×	×	×
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	2556	×	7007	×	560	×	21,9
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	2556	×	7007	×	560	×	21,9
Податок на прибуток	-	×	-	×	-	×	-
Чистий прибуток (збиток)	2556	×	7007	×	560	×	21,9

Аналіз фінансових результатів діяльності ФГ за 2021-2023 рр. показав певні тенденції у розвитку господарства та його фінансової ефективності. У 2022 році підприємство досягло найкращих фінансових показників, отримавши чистий прибуток на суму 7,0 млн грн, що завершилося високим рівнем

рентабельності. У цьому ж році частка прибутку у складі чистого доходу від реалізації продукції склала 55,5%.

За період 2021-2023 років сукупний дохід підприємства значно коливався. У 2022 році він досягнув піку в 18507 тис. грн, що майже у 5,4 рази більше, ніж у 2021 році (3451 тис. грн). Однак у 2023 році сукупний дохід різко знизився до 1658 тис. грн, що становить лише 48 % від показника 2021 року.

Чистий дохід у 2023 році становив 758 тис. грн, що лише на 5,2% більше, ніж у 2021 році (719 тис. грн). Найбільший приріст відбувся у 2022 році (12633 тис. грн), але він не утримався у 2023 році. Собівартість сільськогосподарської продукції зросла у 2022 році (10945 тис. грн) порівняно з 621 тис. грн у 2021 році. У 2023 році цей показник знизився до 772 тис. грн, на 24,3% від рівня 2021 року.

У 2021 та 2022 роках фермерське господарство отримало валовий прибуток (98 тис. грн та 1688 тис. грн відповідно), однак у 2023 році зафіксовано валовий збиток у розмірі 14 тис. грн. У 2022 році за збільшення чистого доходу від реалізації продукції на 35,9 % значне зростання собівартості (на 70,2 %) призвело до зниження валового доходу. також, підприємство отримало збиток у розмірі 7,1 млн грн, що відзначає значний негативний процес.

ФГ має статус суб'єкта малого підприємництва та складає фінансову звітність за спрощеною формою. Також підприємство не є платником податку на прибуток, а знаходиться на 4 групі єдиного податку.

Отже, найбільш фінансово вдалим для ФГ був 2022 рік, за результатами якого було отримано 12,633 млн. грн чистого прибутку, а частка прибутку у складі чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) склала 55,5 %. ФГ демонструвало позитивну динаміку фінансових показників у 2022 році, однак у 2023 році відбулося суттєве погіршення як доходів, так і прибутковості. Це викликано в результаті зниження обсягів реалізації продукції та збільшення витрат, що призвело до негативного фінансового результату.

У досліджуваній період фермерське господарство щороку змінювало вирощувану культуру, зосереджуючись на монокультурному землеробстві. Крім того, у 2021 році було зібрано 7747,4 ц озимої пшениці. У 2022 році на площі 160,9 га здійснено збір соняшника в обсязі 5638,64 ц. У 2023 році господарство збило 10409,6 ц кукурудзи.

Умовою підвищення ефективності діяльності досліджуваного господарства є випереджальне зростання результативних показників чистого доходу і прибутку порівняно із зростанням витрат і капіталу.

Системне дослідження показників рентабельності дає можливість комплексно оцінити ефективність господарської діяльності.

Продовженням аналітичних досліджень показників господарської діяльності ФГ є формування показників рентабельності його діяльності (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Показники рентабельності витрат та реалізованої продукції ФГ за 2021-2023 рр.

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+,-) 2023 р. до 2021 р.
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	15,9	15,4	-1,8	-17,7
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	15,9	15,4	-1,8	-17,7
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	285,7	60,9	51,0	-234,7
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	285,7	0,0	51,0	-234,7
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,159	1,154	0,982	-0,177
Коефіцієнт окупності операційних витрат	1,159	1,154	0,982	-0,177
Рентабельність (збитковість) продажу, %	13,7	13,4	-1,8	-15,5
Коефіцієнт окупності сукупного капіталу	0,265	1,011	0,084	-0,181

У 2021 році рентабельність виробничих витрат становила 15,9 %, але у 2023 році цей показник впав до -1,8 %, що свідчить про збитковість виробництва. Загальне відхилення становить -17,7 %.

За аналізований період зміна показників рентабельності показує фінансову нестабільність господарської діяльності господарства. Так, у 2021 році на одну гривню виробничих витрат підприємство отримувало 1 грн 15 коп. прибутку, тоді як у 2023 році цей показник зменшився до 98 коп. Подібна тенденція щодо рентабельності операційних витрат, яка протягом трьох років продемонструвала нестабільність, зумовлену коливаннями прибутку.

Показник рентабельності витрат господарської діяльності також характеризується знижувальною динамікою. У 2023 році він досяг негативного значення, встановивши збитковість на рівні 1,8 %.

Аналізуючи динаміку рентабельності та окупності витрат за три роки, можна зробити висновок, що ФГ зіткнулося з серйозними фінансовими труднощами у 2023 році. Основними проблемами стали зниження рентабельності виробничих та операційних витрат, зменшення окупності капіталу та збитковість продажів.

Для відновлення фінансової стабільності підприємству необхідно переглянути виробничі процеси, оптимізувати витрати та підвищити ефективність управління капіталом.

ВИСНОВКИ

В ході вирішення завдань, поставлених для досягнення мети, одержано такі основні результати:

1. У ході дослідження було систематизовано сутність категорій «доходи» і «витрати» з точки зору різних нормативних актів та літературних джерел та визначено, що при всьому розмаїтті трактувань економічної сутності цих понять їх можна згрупувати у дві великі групи: трактування із точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку, які суттєво різняться між собою.

Підґрунтям економічного підходу щодо визначення поняття доходу є термін «виручка», тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Бухгалтерське трактування поняття доходу підприємства переважно базується на терміні «економічна вигода».

В аграрних підприємствах дохід від сільськогосподарської діяльності містить в собі: дохід від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, дохід від зміни справедливої вартості біологічних активів, дохід від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або зменшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. В бухгалтерському обліку і звітності розрізняють поняття «витрати діяльності» та «витрати виробництва». Витрати в бухгалтерському сенсі відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Економічні витрати можна тлумачити як «затрати втрачених можливостей», тобто грошову суму, яку можна одержати при максимально вигідному використанні ресурсів з усіх можливих наявних варіантів. Поряд з цим витрати – це лише конкретні витрати ресурсів з бухгалтерського погляду.

Отже, бухгалтерський підхід заснований на конкретних витратах, які завжди мають місце, а економічний підхід базується на витратах наявних можливостей, які виникають за умови наявності альтернативи в поєднанні з зовнішніми витратами.

Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. У роботі проаналізовано сучасні підходи до тлумачення сутності та досліджено якісні характеристики фінансових результатів. Ми пропонуємо вивчати фінансовий результат як підсумкову категорію результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод, отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

У ході дослідження визначено класифікацію доходів, витрат і фінансових результатів за різними ознаками.

2. Дослідження нормативно-правової бази з питань визначення та обліку доходів і витрат дозволяє стверджувати, що названі категорії широко використовуються у чинному законодавстві, що підкреслює виключну важливість їх формування в діяльності підприємства.

Стан дослідженості обліку доходів, витрат та фінансових результатів фермерських господарств визначає існування різних економічних категорій, а саме «валовий дохід» та «чистий дохід». Так, валовий дохід включає в себе всі надходження підприємства, а чистий дохід передбачає його зменшення на суму податків, зборів та торгівельних знижок.

3. Основним видом діяльності фермерського господарства є вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Підприємство відноситься до малих, а середньорічна чисельність його працівників у 2023 році становила 13 осіб. Площа земельних ділянок за досліджуваний період не змінювалася і становила 160,9 га. Всі земельні ділянки

використовуються на умовах операційної оренди.

У більшості малих сільськогосподарських фермерських господарствах бухгалтерський облік веде сам фермер або члени його сім'ї, які не мають достатньої обізнаності у цих питаннях, а відтак, виникають труднощі у виборі форми ведення обліку, визначенні фінансового результату, складанні фінансової звітності. У ФГ облік веде бухгалтер. Досліджуване фермерське господарство є платником єдиного податку 4 групи. Об'єктом оподаткування є площа власних й орендованих сільськогосподарських угідь. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного на 1 січня базового податкового періоду.

В структурі майна ФГ наявні лише оборотні активи, у 2023 році їх вартість становила 12377 тис. грн. У період дослідження було виявлено зростання вартості активів у 2,3 рази.

Найбільш фінансово вдалим для ФГ був 2022 рік, за результатами якого було отримано 7 млн. грн чистого прибутку, а в 2023 році було отримано лише 560 тис. грн. прибутку. Зниження вартості прибутку фермерського господарства з відсутністю достатніх ринків продажу сільськогосподарської продукції в зв'язку з військовою агресією. Зібрана продукція залишилася на складах на кінець року.

4. В результаті аналізу елементів Наказу про облікову політику підприємства запропоновано внести доповнення в частині обліку доходів, витрат та фінансових результатів фермерського господарства, зокрема розмежування витрат за кожною класифікаційною групою умови визнання та критерії оцінки витрат від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності.

Щодо доходів підприємства у обліковій політиці необхідно передбачити наступне:

– розмежування доходів за кожною класифікаційною групою;

- умови визнання та критерії оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності;
- порядок віднесення доходів і витрат на рахунок 79 «Фінансові результати»;
- перелік та склад доходів від реалізації продукції товарів;
- перелік та склад доходів від різних видів діяльності.

Діюча на підприємстві система організації обліку забезпечує документування господарських операцій та своєчасну передачу облікової документації між посадовими особами.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві утворюється взаємозв'язок між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку, а також звітністю.

Синхронний рух документації забезпечується графіком документообороту, що затверджений та діє на досліджуваному підприємстві. При цьому застосовуються первинні форми облікової документації, які затверджені Міністерством фінансів України.

5. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати та її розкриття у фінансовій звітності визначені НП(С)БО 15 «Доходи» та НП(С)БО 16 «Витрати».

Обсяг виручки від реалізації продукції товарів, робіт та послуг визначається в господарських договорах. При реалізації товарів укладається договір купівлі-продажу. Для обліку доходів на підприємстві передбачені рахунки 7 класу, де узагальнюється інформація про доходи від фінансової, операційної та інвестиційної діяльності одержані підприємством. При цьому за кредитом рахунків відображається нарахування доходів за видами діяльності, за дебетом вирахування з них або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щодо витрат, то для їх обліку передбачені рахунки 9 класу відповідно до

видів витрат за видами діяльності. На них за дебетом відображається збільшення витрат, за кредитом віднесення суми витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом даного рахунку відображають суми в порядку закриття рахунків доходів (тобто рахунки класу 7), а за дебетом – суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» – якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток, і навпаки, якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство отримало збиток.

5. В процесі дослідження інформаційно-нормативного забезпечення обліку доходів було встановлено, що категорія доходи в бухгалтерському та податковому обліку має різну оцінку. Так в податковому обліку, відповідно до Податкового кодексу України визначення обсягу оподатковуваного доходу здійснюється виходячи зі звичайної ціни. Поряд з цим в бухгалтерському обліку дохід визначається в оцінці за справедливою вартістю.

Вважаємо, що необхідно уніфікувати визначення звичайна ціна та справедлива вартість, що дозволить об'єктивно оцінювати доходи отримані господарюючими суб'єктами.

6. Окремо в роботі нами було проведено аналіз доходів і витрат ФГ. Досліджуючи склад, структуру та динаміку доходів підприємства було встановлено, що вартості чистого доходу підприємства в динаміці за три останні роки властива зростаюча тенденція. У 2021 році чистий дохід становив 719 тис. грн, у 2022 році 12633 тис. грн, а в 758 тис. грн, 39 тис. грн більше разом з 20,8 % до 2021 року 45,7 %. Хоча, загальний дохід підприємства за

період дослідження зменшився на 1793 тис. грн або 52,0 %.

У 2023 році собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) порівняно з 2021 роком збільшилася на 151 тис. грн (24,4 %), що може говорити про збільшення обсягів виробництва або зростання вартості ресурсів. Її питома вага зросла на 0,9 % , досягнувши 70,3 % у загальній структурі витрат.

Інші витрати зросли на 52 тис. грн (18,9 %), але їх питома вага зменшилася на 0,9 %, що вказує на незначний вплив на загальну структуру витрат.

Загальна сума витрат зросла на 203 тис. грн (22,7 %). Збільшення витрат є показником активізації діяльності підприємства, але вимагає уваги до оптимізації видаткової структури, особливо в частині інших витрат.

Фермерське господарство у 2021 році вирощувало пшеницю озиму, у 2022 році – соняшник, а у 2023 році – кукурудзу.

Встановлено, що шляхами підвищення рентабельності підприємства є: коригування стратегії й тактики маркетингу; усунення каналів втрати прибутку (виплата різних штрафів, пені, неустойок); підвищення оптових або інших відпускних цін на продукцію, але так, щоб ці ціни відповідали якості продукції.

З метою удосконалення обліку і аналізу доходів, витрат і фінансових результатів фермерського господарства діяльності доцільно запропонувати наступні заходи:

- розробити Наказ про облікову політику, який би враховував особливості простої форми обліку та специфіку сільського господарства;
- для обліку доходів і витрат операційної діяльності використовувати спрощений план рахунків або розробити робочий план рахунків підприємства;
- з метою підвищення аналітичності інформації про доходи, витрати і фінансові результати використовувати субрахунки;
- затвердити графік документообороту;
- поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства;

– застосувати для ведення бухгалтерського обліку у фермерському господарстві програмний продукт «Agri: Бухгалтерія», який повністю адаптований до ринку України, містить усі необхідні для бухгалтерів функції та відповідає вимогам чинного законодавства.

При умові впровадження запропонованих розробок підвищиться у фермерському господарстві оперативність надходження інформації управлінському апарату та контроль доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарського підприємства.