

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ,
АНАЛІЗУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА
(на матеріалах ТОВ «Агрофірма Оршівська» Кіцманського району
Чернівецької області)**

Студента 2 курсу
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Оліник
Юрій
Васильович

Науковий керівник:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінювання доходів підприємства.....	7
1.2. Концептуальні засади обліку та оподаткування доходів сільськогосподарського підприємства	12
Висновки за розділом 1	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	17
2.1. Фінансовий облік доходів підприємства та узагальнення інформації у фінансовій звітності	17
2.2. Оподаткування та відображення у податковій звітності операцій з доходів підприємства	26
2.3. Управлінський облік операцій з доходів підприємства	33
Висновки за розділом 2.....	39
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....	41
3.1. Економічний аналіз доходів підприємства та напрями його удосконалення в системі управління	41
3.2. Удосконалення обліку доходів на підприємстві	46
Висновки за розділом 3.....	52
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. За умов ринкової економіки та жорсткої конкуренції метою діяльності сільськогосподарського підприємства є збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства. Проте без достовірної, релевантної, систематизованої належним чином інформації про особливості утворення доходів підприємства неможливо ефективно управляти процесом їх формування. Тому в сучасних умовах зростає роль обліку доходів і результатів діяльності підприємств, як джерела необхідних даних для забезпечення належного контролю процесів формування результатів діяльності суб'єктів господарювання. Своєчасна інформація, щодо формування доходів на сільськогосподарських підприємствах дозволить вчасно виявляти перспективні шляхи розвитку підприємств, а не вирішувати питання про виживання.

Питанням обліку та аналізу доходів і витрат підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики, а саме: Гарник М.М., Дерій В.А., Камінська Т.Г., Кірейцев Г.Г., Михалевич С.Г., Правдюк Н.Л., Рзаєва Т.Г., Селіверстова І.О., Саблук П.Т., Скирпан О.П., Сльозко Т.М. та інші учені-економісти.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є узагальнення і поглиблення теоретико-методичних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку, аналізу і оподаткування доходів сільськогосподарського підприємства.

Мета дослідження визначила основні завдання, спрямовані на її досягнення:

- узагальнити теоретичні підходи до визначення економічного змісту категорії «дохід сільськогосподарського підприємства», особливостей її ідентифікації як об'єкту бухгалтерського обліку;
- розглянути нормативно-правову базу обліку і аналізу доходів сільськогосподарських підприємств;

- висвітлити методичні підходи до організації синтетичного і аналітичного обліку доходів на підприємстві ТОВ «Агрофірма Оршівська», відображення інформації про доходи у звітності підприємства;
- розкрити особливості оподаткування на сільськогосподарському підприємстві;
- визначити концептуальні засади запровадження управлінського обліку на ТОВ «Агрофірма Оршівська»;
- проаналізувати доходи ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. та запропонувати шляхи удосконалення аналітичного забезпечення діяльності підприємства;
- розробити напрями удосконалення обліку доходів на підприємстві ТОВ «Агрофірма Оршівська».

Об'єктом дослідження є процеси формування доходів на підприємстві ТОВ «Агрофірма Оршівська» Кіцманського району Чернівецької області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку, аналізу і оподаткування доходів на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження стали класичні положення ринкової економічної теорії, фундаментальні праці вітчизняних і зарубіжних вчених у сфері обліку і оподаткування доходів сільськогосподарського підприємства, законодавчі та нормативно-правові акти України з питань обліку і оподаткування доходів від операційної діяльності підприємства.

Методологічною базою дослідження стали загальнонаукові методи пізнання: історичний, діалектичний, системний, графічний, логічний, економіко-математичні, синергетичний та. При опрацюванні наукових джерел, законодавчих і нормативно-правових документів щодо дослідження доходів підприємства застосований метод монографічного опису. Оцінка господарської діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» здійснена за допомогою методів групування, порівняння, зведення, узагальнення. При дослідженні стану господарської діяльності підприємства в частині обліку доходів використані методи статистичного обстеження та групування для встановлення взаємозв'язків і аналізу. Методи наукової абстракції, гіпотези,

припущень, аналізу і синтезу використані для розробки рекомендацій щодо удосконалення обліку доходів сільськогосподарського підприємства.

Інформаційною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського обліку, економічного аналізу, праці класиків економічної теорії, офіційні статистичні матеріали, облікова та звітна інформація сільськогосподарського підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська», матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, методичні матеріали та рекомендації, нормативно-правові акти, що регулюють питання бухгалтерського обліку доходів підприємства, інтернет-ресурси тощо.

Наукова новизна. Новизна наукових результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і оподаткування доходів сільськогосподарського підприємства. Зокрема, удосконалено:

- систему аналітичного обліку доходів підприємства через запровадження рахунку 77 «Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках із субрахунками;

- систему інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності підприємства шляхом використання документу - чек, який буде письмовим дозволом для здійснення кожного факту відповідного виду витрати та підстава для їх відображення в обліку.

Сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Підприємство 8. Бухгалтерія для України 8.3» для автоматизації первинного і зведеного обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку доходів на підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені в роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають напрями підвищення ефективності його діяльності. Розроблені практичні рекомендації можуть бути використані керівництвом підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці випускної кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінювання доходів підприємства

Підвищення ефективності господарської діяльності сільськогосподарських підприємств є основою їхнього розвитку. Концентрованим виразом якісних і кількісних змін функціонування сільськогосподарських підприємств є економічні показники, зокрема дохід.

Категорія «дохід підприємства» є однією з найскладніших в економічній науці, оскільки розвиток товарно-грошових відносин передбачає існування різних типів економічних взаємозв'язків. Дослідженню проблем організації і методології бухгалтерського обліку доходів значну увагу приділили у своїх працях такі вітчизняні вчені, як М.Т. Білуха [1], Ф.Ф. Бутинець [2], Верхоглядова Н.І. [3], Гливенко В.В. [7], С.Ф. Голов [4], В.Ф. Костюченко [4], М.В. Кужельний [5], Лінник В.Г. [5], Лень В.С. [7], Лилишенко О.В. [8], Нашкерська Г.В. [9], Ткаченко [10], Швець В.Г. [11] та інші.

Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій.

Бухгалтерський підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті фінансової звітності 18 «Дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу» [12]. Аналогічне поняття в Національному стандарті бухгалтерського обліку – НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інтерпретується наступним чином: «Доходи

– збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [13]. Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців як не зовсім коректне.

По-перше – у загальній сумі доходу від реалізації міститься сума податків, які не приносять підприємству економічну вигоду і не забезпечують зростання власного капіталу; по-друге – зростання власного капіталу підприємства забезпечує не сам дохід, а його частина у вигляді прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства після сплати податків.

У своїх працях Н. М. Шмиголь, спираючись на П(С)БО 15 «Дохід», вказує, що дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику [14, 15]. Тобто, за своєю суттю, дохід має не лише грошову форму, а і матеріальну.

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» щодо визнання, класифікації та оцінки доходів діяльності підприємства наведена у Додатку А на рис. А.1.

Огляд окремих наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності об'єкту дослідження наведено в Додатку Б в табл. Б1.

Порівняльна характеристика визначення сутності доходів і витрат за національними і міжнародними стандартами представлено у таблиці В.1 у Додатку В.

Оскільки всі суб'єкти господарювання, зокрема і сільськогосподарські підприємства, мають здійснювати свою діяльність у межах правового поля, то дохід визнається за умов збільшення активу і/або погашення зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу та можливості достовірної

його оцінки. У зв'язку із зазначеним, дохід підприємства – це категорія вартісна.

Дохід від сільськогосподарської діяльності визнано окремою обліковою категорією. Проблемами формування доходів на сільськогосподарських підприємствах та її адаптації до міжнародних стандартів займаються провідні науковці. Зокрема цьому присвячені праці В.М. Жука [16], Г.Г. Кірейцева [17], М.М. Коцупатрого [18], В.Б. Моссаковського [19], П.Т. Саблука [20], Л.К. Сука [21] та інших.

В бухгалтерському обліку запроваджена методика визначення та узагальнення інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності базована на МСФЗ. 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 (рис. 1.1)



Рис. 1.1. Класифікація доходу сільськогосподарських підприємств

На процес формування доходів сільськогосподарських підприємств значний вплив здійснюють особливості аграрного виробництва, а саме: високий ступінь відносної демонополізації сільського господарства; нееластичність зв'язку між попитом на сільськогосподарську продукцію та

цінами на неї [22]; високий підприємницький ризик через вплив природно-кліматичних умов; нерівномірність надходження доходів через сезонність виробництв; тривалий операційний цикл; рівень товарності продукції; низький рівень ефективності використання основних засобів через їх зношеність; невідповідність якості продукції міжнародним стандартам.

Крім того, об'єктивні природні особливості сільськогосподарського виробництва досить тісно переплітаються з іншими факторами технологічного та організаційно-економічного характеру та здійснюють комплексний вплив на процеси формування і використання доходів підприємств галузі [23].

Практичний досвід свідчить, що найбільшу частку доходу сільськогосподарські підприємства отримують від операційної діяльності, зокрема від реалізації сільськогосподарської продукції. Аналіз економічних рахунків сільського господарства України (рахунок виробництва та рахунок утворення доходу) показав, що у структурі галузі частка виробництва в середньому за 2018–2022 роки склала 99,3%, а частка несільськогосподарської другорядної (невід'ємної) діяльності відповідно 0,7%.

Погоджуємось із думкою А. В. Дутчак, що процеси формування і використання доходу мають циклічний характер. Будемо виділяти три стадії використання (розподілу) доходу: довиробничий розподіл; первинний розподіл; перерозподіл доходу [24].

Довиробничий розподіл автором трактується як складна система економічних відносин, що виражають кількісну і якісну визначеність різних рівнів і сторін способу виробництва: відносини розподілу засобів виробництва, відносини розподілу робочої сили по галузях суспільного виробництва, відносини розподілу споживчих благ тощо. Спосіб і форми довиробничого розподілу тісно пов'язані із системою відносин власності на засоби виробництва. Цей розподіл ще до початку процесу виробництва показує, як розподілені ресурси, хто фактично володіє, управляє процесами виробництва і забезпечує процес формування доходів.

Первинний розподіл доходів означає, що власники факторів виробництва (землі, капіталу, робочої сили, підприємницьких здібностей,

інтелектуального продукту, а також держава) отримують частку вартості виробленого продукту: ренту, відсоток, заробітну плату, прибуток.

Перерозподіл доходів визначають як вилучення частини доходів у одних для передання їх іншим, або добровільне передавання доходів одними іншим: державою – через податки; у межах галузі – через бюджет [24].

При цьому вибір форм і методів перерозподілу визначається відповідним станом економіки держави і системою соціальних відносин, які діють у період перерозподілу. У сільськогосподарському виробництві використання доходу значно виходить за межі простого або розширеного відтворення. Це пов'язано з галузевими особливостями, зокрема: необхідністю підвищення родючості ґрунтів; забезпечення гарантованості виплат за оренду землі і майна; необхідністю створення резервних фондів для забезпечення відшкодування можливих втрат внаслідок негативного впливу погодних умов; забезпечення екологоорієнтованого напрямку розвитку; виконанням соціальних функцій.

Надзвичайно актуальною є проблема розподілу створеного доходу, оскільки саме через його розподіл відбувається задоволення інтересів держави, власників підприємства та найманих працівників. У зв'язку із цим поняття ефективності використання доходу і справедливості взаємопов'язані на всіх етапах господарювання. Крім характеристики взаємин із зовнішнім середовищем, у ефективності відбивається ще й соціальний ефект, причому незалежно від того враховується він чи ні, існують чи не існують відповідні способи її вимірювання. Тому зміст ефективності нерідко розглядається в аспекті двох її складових – економічної та соціальної і, відповідно, виділяється економічна ефективність і соціальна ефективність господарської системи. При цьому вважається, що перша характеризує співвідношення результатів з витратами, необхідними для їх досягнення, а друга – ступінь досягнення соціальних параметрів [24].

Поєднання ефективності і справедливості в розподілі доходів сільськогосподарських підприємств за сучасних умов господарювання є досить проблематичним. Це пов'язано із неефективністю інституційно-організаційного механізму регулювання розподільних відносин,

нерівномірністю розподілу ресурсів та прав власності, неефективністю системи соціального забезпечення населення, що, у свою чергу, зумовлює нерівномірність розподілу доходів.

Сьогодні більшість економістів сходяться переважно на думці, що у формуванні доходів сільськогосподарських підприємств беруть участь не окремі елементи продуктивних сил, а всі залучені у виробництво ресурси (фактори виробництва). Відповідно при розподілі одержаного від застосування виробничих факторів доходу кожний з факторів (праця, земля, капітал) має одержати свою частку в загальному результаті [25].

З метою мінімізації впливу зазначених чинників на процес розподілу доходів сільськогосподарських підприємств у процесі реалізації інтересів власників факторних доходів пропонується врахування таких аспектів: реальне закріплення прав власності на ресурси; добросовісна конкуренція на ринках ресурсів та ринках товарів і послуг; державні гарантії соціального захисту та отримання справедливих і повноцінних доходів всіх власників факторів виробництва. Значної уваги потребує об'єктивне визначення вартості людського і соціального капіталу. У визначенні вартості людського фактору необхідно враховувати виробничі, інтелектуальні і підприємницькі здібності працівників. Цим самим зміщується акцент на справедливість у процесі розподілу доходів, що підвищує гарантії соціального захисту працівників та їхніх сімей.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та оподаткування доходів сільськогосподарського підприємства

В.А. Дерій стверджує, що система обліку і контролю доходів сільськогосподарських підприємств не може існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення [26, с.77]. Тому, на сучасному етапі дослідження питань обліку та контролю формування доходів сільськогосподарських підприємств, важливого значення набувають проблеми їх нормативного забезпечення.

Порядок визнання доходу підприємства у різних нормативно-правових джерелах наведено в Додатку Д.

Відповідно до пп. 298.8.3 п. 298.8 ст. 298 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями [3] дохід сільськогосподарського товаровиробника, отриманий від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції), включає доходи, отримані від:

реалізації продукції рослинництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, а також продукції рибництва, виловленої (зібраної), розведеної, вирощеної у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

реалізації продукції рослинництва на закритому ґрунті та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

реалізації продукції тваринництва і птахівництва та продуктів її переробки на власних підприємствах або орендованих виробничих потужностях;

реалізації сільськогосподарської продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

У разі коли сільськогосподарське підприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів, за винятком виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 - 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств

вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції), включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового (звітного) періоду від надання супутніх послуг:

послуги із збирання врожаю, його брикетування, складування, пакування та підготовки продукції до збуту (сушіння, обрізування, сортування, очистка, розмелювання, дезінфекція (за наявності ліцензії), силосування, охолодження), які надаються покупцю такої продукції сільгоспприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

послуги з догляду за худобою і птицею, які надаються їй покупцю сільгоспприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

послуги із зберігання сільськогосподарської продукції, які надаються їй покупцю сільгоспприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію за договором до дати її фактичної передачі покупцю);

послуги з відгодівлі та забою свійської худоби і птиці, які надаються їй покупцю сільгоспприємством-виробником (з моменту набуття права власності на таку продукцію до дати її фактичної передачі покупцю).

Аналізуючи визначення та порядок визнання доходів у Національних й Міжнародних стандартах обліку та фінансової звітності, слід зазначити, що вони не тотожні, незважаючи на процес адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів.

Порядок визнання доходів, витрат та фінансових результатів у сільському господарстві регламентується П(С)БО 30 «Біологічні активи» [37] та МСФЗ 41 «Сільське господарство» [40].

П(С)БО 30 «Біологічні активи» [37] суттєво змінив підходи до визначення та обліку фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності. Відповідно до вимог цього стандарту фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності формується з трьох складових (рис. 1.2).

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» дохід від сільськогосподарської діяльності складається з: доходу від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції; доходу від зміни справедливої вартості біологічних активів; доходу від реалізації біологічних активів та сільськогосподарської продукції, отриманої в результаті біологічних перетворень [37].

Доходи від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції визначаються як різниця між справедливою вартістю отриманої продукції та (або) додаткових біологічних активів та витратами, що виникли в результаті виробництва цієї продукції і біологічних активів. Визнання доходів від подальшої реалізації такої продукції та біологічних активів відбувається з урахуванням методологічних вимог П(С)БО 15 «Дохід» [15]. Однак, при виконанні записів за дебетом рахунка 90 «Собівартість реалізації» в частині списання сільськогосподарської продукції та біологічних активів відображається балансова вартість, а не їх фактична виробнича собівартість.



Рис. 1.2. Формування фінансового результату від сільськогосподарської діяльності

Оскільки сільськогосподарські підприємства є платниками фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), то відображення інших операційних доходів на рахунку 71 (доходу від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, і доходу від зміни справедливої вартості), може бути перешкодою в реєстрації ФСП, тому що згідно Закону про Фіксований сільськогосподарський податок, платниками останнього є підприємства, у яких сума отримана від реалізації сільськогосподарської продукції і продукції її переробки за минулий рік, повинна перевищувати 75% загальної суми валового доходу. Справедливим виходом із ситуації може бути не включення інших операційних доходів з рахунку 71 при визначенні фіксованого податку.

Висновки за розділом 1

1. В умовах адаптації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів одним із важливих і принципових теоретичних питань економічної діяльності є визначення терміна «дохід». Дохід являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу. Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» 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.

2. У сільськогосподарському виробництві використання доходу значно виходить за межі простого або розширеного відтворення. Це пов'язано з галузевими особливостями. Також поєднання ефективності і справедливості в розподілі доходів сільськогосподарських підприємств за сучасних умов господарювання є досить проблематичним. Це пов'язано із неефективністю інституційно-організаційного механізму регулювання розподільних відносин, нерівномірністю розподілу ресурсів та прав власності, неефективністю системи соціального забезпечення населення, що, у свою чергу, зумовлює нерівномірність розподілу доходів.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Фінансовий облік доходів підприємства та узагальнення інформації у фінансовій звітності

Товариство з обмеженою відповідальністю (ТОВ) «Агрофірма «Оршівська» знаходиться в с.Оршівці Кіцманського району Чернівецької області. ТОВ «Агрофірма «Оршівська» зареєстроване 18 березня 2000 р. Кіцманською районною державною адміністрацією, утворене на засадах приватної власності та угоди громадян – власників майна товариства шляхом об'єднання їх майнових внесків для ведення спільної підприємницької діяльності.

Станом на 09.10.2020 р. ТОВ «Агрофірма Оршівська» зареєстровано з а юридичною адресою: Україна, 59321, Чернівецька обл., Кіцманський р-н, село Оршівці, вул.. Дружби, б. 29. Код ЄДРПОУ 03801730. Власником компанії є Товариство з Обмеженою Відповідальністю «Дністрові Роси»

ТОВ «Агрофірма «Оршівська» є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахункові та інші рахунки в установах банку, печатку зі своїм найменуванням. Головною метою діяльності товариства є отримання прибутку за рахунок різних видів діяльності. Предметом діяльності є сільськогосподарське виробництво та реалізація товарної продукції і сировини. Для здійснення цієї діяльності підприємство використовує землі, які належать йому на правах власності, постійного користування та оренди. Підприємство займається вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (КВЕД 01.11).

Організаційна структура управління підприємством ТОВ «Агрофірма Оршівська» представлена в Додатку Е на рис. Е.1.

На підприємстві середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу на кінець 2022 р. становила 43 особи, середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом - 3 особи,

чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу — 1 особа, фонд оплати праці 3966,4 тис. грн.

Проведемо аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. Результати аналізу представимо у Додатку Ж, табл. Ж.1.

Дані проведеного аналізу засвідчили різке погіршення результатів фінансово-господарської діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» протягом останніх 2021-2022 рр. Чистий фінансовий результат у 2021 р. становив 32354 тис. грн. збитку, 2022 р. – відповідно 23071 тис. грн. збитку. Така ситуація пояснюється значним збільшенням витрат підприємства на збут. Якщо у 2020 р. такі витрати становили 2198 тис. грн., то у 2021 р. вони збільшились на 17105 тис. грн. (або на 778,2%), у 2022 р. – на 23963 тис. грн. (або на 1090,2%) порівняно з 2020 р. Фінансовий результат від операційної діяльності на підприємстві зменшився з 49924 тис. грн. (2020 р.) до 9287 тис. грн. (2022 р.), тобто на 81,4%.

Що стосується фінансової діяльності підприємства, то при повній відсутності фінансових доходів фінансові витрати ТОВ «Агрофірма Оршівська» несе надзвичайно великі. 2020 р. ці витрати склали 41480 тис. грн., 2021 р. – 50485 тис. грн., 2022 р. – 32350 тис. грн. Інші доходи та витрати на підприємстві практично відсутні.

Для визначення фінансового стану ТОВ «Агрофірма Оршівська» проведено аналіз показників ліквідності, платоспроможності, ділової активності та рентабельності за 2020-2022 рр. (Додаток Ж, табл. Ж2).

Аналіз показників ліквідності підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. виявив погіршення ситуації. В періоді, що аналізувався, найкращим для підприємства був 2020 рік. У 2021-2022 рр. спостерігались зменшення показників поточної ліквідності на 60,0%, швидкої ліквідності – 63,4%. Показники абсолютної ліквідності для підприємства мають нульові значення. Чистий оборотний капітал підприємства зменшився на 304470 тис. грн., або на 165,1%. Цей показник у 2021-2022 рр. прийняв від'ємне значення.

Щодо даних про платоспроможність, то керівництво підприємства вивчає ефективність його роботи та визначає шляхи подальшого розвитку, наявні та потенційні партнери обґрунтовують доцільність співпраці, інвестори оцінюють ризики вкладання коштів, а кредитори визначають можливість і загальні умови надання позики. Показник платоспроможності на ТОВ «Агрофірма Оршівська» у 2021-2022 рр. зменшився на 61,6%, а показник фінансування навпаки збільшився на 194,3%. Суттєво зменшилися значення показників забезпеченості та маневреності власного капіталу відповідно на 233,9 і 265,1%.

Ділова активність підприємства передбачає всі зусилля і заходи підприємства, спрямовані на підвищення його конкурентоспроможності. Для підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» частина показників погіршили свої значення. Серед них зменшення оборотності кредиторської заборгованості на 27,1%, основних засобів на 8,8%, підвищення строку кредиторської заборгованості – на 37,2%. Інші показники були достатньо нестабільними.

Показники рентабельності діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» у 2021-2022 рр. стали нульовими. Виняток склав показник рентабельності реалізації продукції, який також зменшився на 86,7%.

Таким чином, дослідження та оцінка діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. виявили, що підприємство у 2020 р. було прибутковим з високими показниками фінансової ліквідності, платоспроможності і ділової активності. Проте, у 2021-2022 рр. відбулось значне погіршення фінансового стану підприємства, зниження коефіцієнтів рентабельності. Тому підприємству необхідно врахувати отримані результати і розробити комплекс заходів для покращення ситуації.

Документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у форматі Наказу про облікову політику, який є своєрідним внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Доцільно розглянути зміст облікової політики

щодо обліку доходів сільськогосподарського підприємства у вигляді рис. 3.1 у Додатку 3.

Облікова політика на ТОВ «Агрофірма «Оршівська», затверджена наказом №1 від 02.01.2021 р., передбачає ведення бухгалтерського обліку на підприємстві із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми «BAS: Підприємство 7.7». Основними видами сільськогосподарської продукції, які виробляє емітент є: пшениця, кукурудза, соняшник. За рахунок продажу яких підприємство отримало у 2020 р. 155345,8 тис. грн., у 2021 р. – 110470 тис. грн., у 2022 р. - 199561 тис. грн. доходу. В 2021 р. підприємство реалізувало на експорт продукції на суму 41901,2 тис. грн., що становить 37,9% в загальному обсязі, у 2022 р. - на суму 13577,2 тис. грн., або 6,8 відсотків. Основною проблемою є нестабільність та незбалансованість законодавчої бази, особливо у сфері оподаткування, ризики пов'язані зі змінами кон'юнктури ринку, в якому діє підприємство. Ці ризики є прогнозованими та постійно відслідковуються та оцінюються підприємством. Фінансування діяльності підприємства здійснюється за госпрозрахунковою формою діяльності.

Під час організації та ведення обліку доходів і фінансових результатів підприємства надзвичайне значення має документування цих об'єктів, оскільки первинні документи фіксують факти здійснення господарських операцій, що забезпечує достовірність бухгалтерської інформації. Також первинні документи надаються внутрішнім та зовнішнім контролюючим органам для підтвердження об'єктивності ведення бухгалтерського обліку та підтвердження доходів або витрат.

В додатку П1 наведено перелік первинних документів для відображення доходів, витрат і фінансових результатів підприємств залежно від статті доходів або витрат.

Віднесення доходів до фінансових результатів оформлюється специфічним документом, а саме розрахунком бухгалтерії або бухгалтерською довідкою, адже не існує його затверджених форм. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу

нерозподіленого прибутку (збитку). У Положенні про облікову політику має бути зазначено перелік та форми первинних документів, що використовуються на підприємстві для обліку доходів, витрат і фінансових результатів, оскільки для них безпосередньо не затверджені типові форми документів. Однак на ТОВ «Агрофірма Оршівська» в наказі про облікову політику підприємства такої інформації немає.

Слід зауважити, що виплата заробітної плати працівникам натурою, реалізація продукції в рахунок оплати паю та покупцям все ще залишаються актуальними напрямками використання сільськогосподарської продукції для аграрних підприємств. Зважаючи на притаманні аграрним товаровиробникам особливості руху виробленої продукції, доцільним вважаємо навести і пов'язане з ним первинне оформлення досліджуваного доходу. Тому окремо розглянемо первинний облік доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання на ТОВ «Агрофірма Оршівська» (Додаток 3, рис. 3.2).

Раціональна систематизація документообігу суттєво впливає на своєчасність, достовірність та обґрунтованість управлінських рішень, які приймаються на підставі документів, що є його основою. Під час розроблення плану організації документування господарських операцій перш за все слід скласти перелік операцій, які належить документувати на цьому підприємстві, потім варто визначити те, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції, кількість примірників кожного документа та їхнє призначення, а також порядок складання кожного документа. Велике значення при цьому має правильно спланований документообіг, тобто рух документів в обліковому процесі з моменту їхнього створення до передачі в архів.

Рух вхідних документів у промисловому підприємстві є не хаотичним, а заздалегідь скоординованим процесом пересування документів від однієї відповідальної особи до іншої згідно з розробленим та затвердженим на підприємстві графіком документообігу. У загальному вигляді схему організації документообігу можна представити на рис. 3.3.

Саме за умови дотримання всіх зазначених етапів заздалегідь попереджається втрата інформації про господарські операції. Особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, що мають велику виробничу потужність та значні матеріальні потреби виробництва, адже вони стикаються з проблемою несвоєчасного відображення поставок товаро-матеріальних цінностей, втратою та псуванням документів, періодичною зміною персоналу тощо.

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку фінансових результатів є правильне відображення операцій у відповідних регістрах та на рахунках обліку. Для узагальнення інформації стосовно отриманих доходів та витрат від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності використовують 7 клас «Доходи та результати діяльності». Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку. Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт, послуг»;

704 «Вирахування з доходу».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові аналітичні рахунки виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю. Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та ін. ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Рахунок 70 – тимчасовий, має ознаки пасивного рахунку, призначений для обліку господарських процесів. За кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих і податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством); суми, які одержуються підприємством

на користь комітента, принципала; повернуті перестраховками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий рахунок.

Інші операційні доходи включають доходи операційної діяльності, які одержані у звітному періоду, крім доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для цього призначений рахунок 71 «Інший операційний дохід». За кредитом рахунку демонструється збільшення, тобто визнання доходу, а за дебетом сума податку на подану вартість, інших податків і зборів та списання доходу на фінансові результати.

Рахунок 71 має десять субрахунків: 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»; 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»; 713 «Дохід від операційної оренди активів»; 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»; 716 «Відшкодування раніше списані активів»; 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»; 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»; 719 «Інші доходи від операційної діяльності» [34].

Фінансові доходи – це доходи, які отримало підприємство у звітному році від здійснення фінансових інвестицій, фінансової оренди та інших фінансових операцій. Облік фінансових доходів ведуть на рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» і 73 «Інші фінансові доходи».

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» обліковують доходи, які отримуються від асоційованих, дочірніх або спільних підприємств і облік яких ведеться методом участі в капіталі. За кредитом рахунку показується отримання доходу, а за дебетом відображають списання для того, щоб закрити рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкцією № 291 до рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» передбачено такі субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

722 «Дохід від спільної діяльності»;

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» [34].

При відображенні доходів від участі в капіталі записують такі бухгалтерські проведення:

на суму одержаних доходів: Дт 14 Кт 72;

списання одержаного доходу на фінансовий результат: Дт 72 Кт 792.

На рахунку 73 «Інші фінансові доходи» зображуються доходи, одержані у вигляді дивідендів і відсотків від здійснення фінансових інвестицій, які не обліковуються за методом участі в капіталі, доходи від фінансової оренди, інші доходи від фінансових операцій. За видами операцій ведеться облік на рахунках доходів за їх видами. Рахунок 73 має три субрахунки: 731 «Дивіденди одержані»; 732 «Відсотки одержані»; 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

На субрахунку 731 міститься інформація про дивіденди від інших підприємств, але які належать підприємству від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними. Суму нарахованих дивідендів записують за допомогою бухгалтерського запису: Дт 373 Кт 731.

Субрахунок 732 формує інформацію про одержані доходи, які складаються з відсотків за облігаціями чи цінними паперами, які є придбаними від фінансової оренди, за збереження коштів на поточних рахунках. Суму нарахованих і отриманих відсотків відображають бухгалтерською проводкою: Дт 373,311 Кт 732.

Сума перевищення номінальної вартості над вартістю придбаних фінансових інвестицій, тобто сума дисконту, які придбані до погашення та інші фінансові доходи відображається на рахунку 733: Дт 35,14 Кт 733. На загальну суму отриманих інших фінансових доходів в кінці звітного періоду закривається рахунок, про що засвідчує запис: Дт 73 Кт 792.

Рішення зборів засновників про розподіл прибутку і нарахування дивідендів, бухгалтерські довідки, основою яких є здійснені розрахунки, що служать підставою для відображення інших фінансових доходів. За об'єктами інвестування ведеться аналітичний облік фінансових доходів.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, які появляються в процесі звичайної діяльності, проте не є пов'язаними з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. За кредитом рахунку 74 відображається збільшення або отримання доходу, а за дебетом – сума ПДВ і списання доходу на фінансові результати, для того щоб закрити рахунок.

На прикладі бухгалтерських операцій, які виникли внаслідок реалізації озимої пшениці, прослідкуємо відображення доходу від реалізації та його відображення на рахунках обліку в ТОВ «Агрофірма Оршівська» (додаток П2).

Аналітичний облік за рахунками 70 та 71 проводиться у аналітичних даних до Журнала-ордера № 6 с.г. та Відомості № 6.7. с. г., де облік ведуть за видами доходів. В аналітичних даних доходи відображають за дебетом і кредитом рахунків 70, 71 і з початку року до звітнього місяця та за звітний місяць. Аналітичний облік за фінансовими доходами та іншими доходами на підприємстві ведеться за об'єктами інвестування у аналітичних даних до Журналу-ордера № 6 с.-г.

Модель формування фінансових результатів у бухгалтерському обліку наведена в додатку П3.

Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до Головної книги підприємств, а з неї – до Балансу та «Звіту про фінансові результати». Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством [44, с. 178].

Залишки по рахунках доходів в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств переносяться в кінці звітнього періоду в форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати», а також додатково розкривається інформація в Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5). Особливості заповнення форми №2, відповідно до нових вимог НП(С)БО №1, відображено схематично на рис. 2.1.

Порядок визнання доходів й витрат та їх відображення у Звіті про фінансові результати зображено в Додатку 3 на рисунку 3.5.

На нашу думку, інформацію стосовно доходів від первісного визнання біологічних активів за справедливою вартістю слід розкривати лише в річній звітності, оскільки відображення доходів від первісного визнання в квартальній звітності буде фактично недоцільним та некоректним. До того ж такий підхід буде суперечити загально визнаним принципам GAAP, а саме: принципу реалізації, принципу історичної собівартості, повного розкриття, галузевої практики.

Аналізуючи порядок розкриття інформації про доходи у сільському господарстві можна зауважити, що у зв'язку зі специфікою сільського господарства як галузі, дійсно дана ділянка обліку має достатньо багато особливостей, які залежать від зовнішніх та внутрішніх факторів і змінюються у часі. Важливим поступом у формуванні показників фінансової звітності у відповідності до галузевих вимог сільськогосподарської діяльності є прийняття НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке в свою чергу спростовує формування показників у формі №2 «Звіт про фінансові результати».

2.2. Оподаткування та відображення у податковій звітності операцій з доходів підприємства

Аграрний сектор є одним з базових в економіці та стратегічно важливих для національної безпеки. Відповідно, всі засоби державного регулювання мають сприяти його ефективному функціонуванню.

Для аграрного сектору особливо відчутним засобом державного регулювання є оподаткування, яке протягом кількох останніх років зазнало значних змін. Як показує практика, запровадження цих змін неоднозначно сприймалося серед сільськогосподарських товаровиробників, об'єднань, депутатів, громадських діячів та потягло за собою висловлювання песимістичних прогнозів для майбутнього аграрної сфери.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має виконувати не лише фіскальну, але й регулюючу функції, виступати засобом державної підтримки та стимулювання виробництва, забезпечувати

конкурентоспроможність національного сільського господарства і впровадження інновацій у виробництво.

Протягом тривалого часу оподаткування агробізнесу вирізнялося наявністю спеціального режиму оподаткування та можливістю вибору спрощеної системи оподаткування, яка протягом 1999-2014 рр. була представлена фіксованим сільськогосподарським податком. Після прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. в межах скорочення чисельності податків зазначений податок було приєднано (майже без змін) до єдиного податку. Він став єдиним податком IV групи.

Також до 2018 р. суб'єктам господарювання, які здійснювали діяльність в аграрній сфері (зокрема, у сфері сільського, лісового господарства та рибальства), перебували на загальній системі оподаткування і відповідали встановленим критеріям, було надано право використовувати спеціальний режим оподаткування ПДВ. Його особливість полягала в тому, що сума податку, яка нараховувалася на вартість поставлених сільськогосподарських товарів/послуг власного виробництва, не сплачувалася до бюджету, а повністю залишалась у розпорядженні товаровиробника з метою відшкодування податку за придбані товари/послуги, з яких сформовано податковий кредит, а у разі наявності залишку – використовувалась на виробничі цілі.

Скасування спеціального режиму ПДВ відбувалося у два етапи. На першому етапі (протягом 2019 р.) у розпорядженні сільськогосподарського товаровиробника залишалася частка суми ПДВ, розмір якої залежав від галузі виробництва. Пп. 209.2.2 п. 209.2 ст. 209 ПКУ було встановлено, що за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими й технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва) на спеціальних рахунках, відкритих сільськогосподарським підприємствам, залишається 50% від суми ПДВ; за операціями із зерновими та технічними культурами – 15%; за операціями з продукцією тваринництва – 80%. Ці суми

залишалися у розпорядженні сільськогосподарського підприємства для використання у виробництві сільськогосподарських товарів/послуг.

Положення ст. 209 ПКУ втратили чинність з 01.01.2020 р. Якщо узагальнити всі негативні очікування, то скасування спеціального режиму мало б прискорити темпи падіння обсягів виробництва валової продукції сільського господарства, призвести до ліквідації низки суб'єктів малого агробізнесу, зменшення робочих місць у галузі та скорочення видатків на утримання соціальної сфери сільських населених пунктів.

Сьогодні сільськогосподарські товаровиробники сплачують податки за загальною системою або мають право обрати спрощену систему оподаткування у вигляді єдиного податку IV групи. ТОВ «Агрофірма Оршівська» є платником податків на загальних підставах і зобов'язано сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на майно (земельний податок), рентну плату за спеціальне використання води.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників податком на прибуток здійснюється на загальних умовах за ставкою 18%. З липня 2020 р. ці товаровиробники мають звітувати щодо названого податку на загальних умовах. До цього часу сільгоспвиробники на загальній системі оподаткування, які підпадали під визначення, закріплене у ст. 209 ПКУ, могли обрати загальний або «сільськогосподарський» (з 1 липня минулого звітного року до 30 червня поточного звітного року) період звітування. Однак у зв'язку з втратою чинності положеннями ст. 209 ПКУ з 01.01.2020 р. ДФС своїм листом від 01.03.2021 р. №6191/7/99-99-15-02-01-17 «Про особливості декларування податку на прибуток підприємств за 2020 рік» роз'яснила, що у 2020 р. припинилося застосування «особливого» звітного періоду для виробників сільськогосподарської продукції. Остання декларація, подана виробниками сільськогосподарської продукції за 2020 р., складалася за звітний (податковий) період з 1.07.2019 р. до 30.06.2020 р. Виробники сільськогосподарської продукції з 01.07.2020 р. звітують з податку на прибуток підприємств у загальному порядку. У 2019-2020 рр. фінансовий результат до оподаткування досліджуваного підприємства склав

прибуток у сумі 2965 і 7991 тис. грн. Сплата податку на прибуток підприємством не здійснювалось. У 2021-2022 рр. ТОВ «Агрофірма «Оршівська» фінансовий результат до оподаткування був збитком у сумі 32354 тис. грн. і 23071 тис. грн. Отже, витрат з сплати податку на прибуток не було.

З 01.01.2020 р. сільськогосподарські товаровиробники сплачують ПДВ на загальних засадах. Особливості переходу на загальну систему оподаткування за цим податком ДФС пояснила у листі від 03.01.2020 р. за №8/7/99-99-15-03-02. Зокрема, роз'яснення стосувалися «автоматичного» переходу без необхідності подання заяви, закриття додаткових електронних рахунків, подання податкової звітності з ПДВ, реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування.

Спеціальний режим оподаткування ПДВ розглядався засобом державної підтримки розвитку аграрної сфери. Тому з метою певної компенсації можливих втрат від скасування спеціального режиму ПДВ Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2020 році» від 20.12.2019 р. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства» було доповнено ст. 16-1, що має назву «Бюджетна дотація для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції».

Право на бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції мають товаровиробники, основною діяльністю яких є постачання сільськогосподарських товарів, вироблених ними на власних або орендованих основних засобах, якщо питома вага вартості сільськогосподарських товарів становить не менше ніж 75% від вартості всіх товарів, поставлених ними протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно, які здійснюють види діяльності, визначені п. 16-1.3 ст. 16-1 зазначеного Закону. Таке право розповсюджується лише на платників ПДВ. Якщо платник ПДВ скасував реєстрацію

сільськогосподарського товаровиробника, то він виключається з Реєстру отримувачів бюджетної дотації.

Обчислення розміру бюджетної дотації відбувається таким чином: вартість частки реалізованої дотаційної продукції в загальному обсязі реалізованої продукції помножується на задекларовану суму ПДВ, враховуючи коефіцієнт пропорційності відповідно до бюджетного фінансування.

Варто звернути увагу, що з 01.01.2021 р. розподіл бюджетної дотації здійснюється у сумі не більше ніж 150 млн. грн. на одного сільськогосподарського товаровиробника на рік, враховуючи пов'язаних з таким товаровиробником осіб, які визначаються на підставі пп. 14.1.159 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Згідно з п. 63 підрозд. 2 розд. XX ПКУ, тимчасово звільняються від оподаткування ПДВ операції з вивезення за межі митної території України в митному режимі експорту: з 01.09.2021 р. до 31.12.2021 р. соєвих бобів; з 01.01.2020 р. до 31.12.2021 р. насіння свиріпи або ріпаку. Наведені положення не поширюються на сільськогосподарські підприємства – виробників соєвих бобів та насіння свиріпи чи ріпаку, вирощених ними на землях сільськогосподарського призначення, які перебувають у власності таких товаровиробників чи в їхньому постійному користуванні або використовуються ними на правах оренди (суборенди) чи емфітевзису.

Земельний податок є складовою плати за землю і входить до податку на майно. Цей податок є ключовим для агробізнесу, оскільки розвиток жодної галузі сільського господарства неможливий без використання землі сільськогосподарського призначення (сільськогосподарські або несільськогосподарські угіддя).

Основою для визначення розміру земельного податку є нормативна грошова оцінка землі, яка підлягає щорічній індексації. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин за індексом споживчих цін за попередній рік, щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь, за

станом на 1 січня поточного року, що визначається за певною формулою. Якщо індекс споживчих цін перевищує 115%, такий індекс застосовується зі значенням 115 (ст. 289 ПКУ).

Ставки земельного податку встановлюються органами місцевого самоврядування, які до 25 грудня року, що передує звітному, подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за встановленою формою.

Конкретні ставки земельного податку можуть встановлюватися в межах ставок податку для сільськогосподарських угідь, нормативну грошову оцінку яких проведено. Ставки встановлюються у розмірі не менше ніж 0,3% та не більше ніж 1% від їх нормативної грошової оцінки. Для сільськогосподарських угідь, розташованих за межами населених пунктів, нормативну грошову оцінку яких не проведено – не менше ніж 0,3% та не більше ніж 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі в області (ст. 274, 277 ПКУ). Зазначені розміри ставок земельного податку були встановлені у грудні 2019 р.

Податківці у підкатегорії 102.23.01 «ЗІР» навели норми п. 137.5 ПКУ. За ним річний податковий (звітний) період встановлюється для таких платників податку:

- платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року (новостворені), що сплачують податок на прибуток на підставі річної податкової декларації за період діяльності у звітному (податковому) році;
- виробників сільськогосподарської продукції;
- платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначеного за показниками Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), включається дохід (виручка) від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

При цьому пп. 4 п. 2 розд. XIX «Прикінцеві положення» ПКУ встановлено, що з 01 січня 2020 року втратила чинність ст. 209 ПКУ, яка регламентувала дію спеціального режиму оподаткування діяльності, зокрема, у сфері сільського господарства.

Враховуючи те, що з 01.07.2020 ПКУ не визначено, яка продукція вважається сільськогосподарською для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств, тому виробники сільськогосподарської продукції визначають податковий (звітний) період за загальними правилами, передбаченими для платників податку на прибуток підприємств.

Тобто, якщо річний дохід виробників сільськогосподарської продукції від будь-якої діяльності (за вирахування непрямих податків) перевищує 20 мільйонів гривень, то податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. Якщо такий дохід не перевищує 20 мільйонів гривень, то такі платники застосовують річний податковий (звітний) період, який починається з 01 січня по 31 грудня поточного звітного року.

Отже, внесені зміни до чинного податкового законодавства щодо переведення сільськогосподарських підприємств на загальну систему оподаткування не призвели до катастрофічних наслідків. Рослинницька галузь загалом зберегла результативність і дохідність, однак її успіхи нівелюються через сировинний характер діяльності та низьку додану вартість продукції. Водночас галузь тваринництва стабільно перебуває у кризовому стані. Для досліджуваного підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» ці нововведення все ж такі були негативні. Отримані фінансові результати діяльності підприємства свідчать про надзвичайне погіршення ситуації. Хоча у 2022 р. чистий дохід від реалізації продукції перевищував аналогічний показник у 2020 р.

Отже, ситуація в аграрному секторі вказує на недостатню ефективність оподаткування як засобу державного регулювання. Тому можна висловити пропозиції щодо шляхів удосконалення податкового законодавства.

Насамперед, потрібно забезпечити стабільність податкового законодавства. Про це йде мова у звіті керівництва (звіту про управління) підприємства. Це дозволить сільськогосподарським товаровиробникам не лише звикнути до нових правил, навчитися правильно вести звітність щодо податків загальної системи або перебудувати бізнес під вимоги спрощеної системи оподаткування, але й надасть інформацію для аналізу, висновків і пропозицій у разі необхідності подальших пошуків оптимізації оподаткування агробізнесу.

Внесення подальших змін до ПКУ з метою вдосконалення оподаткування агробізнесу доцільне лише у разі дотримання таких вимог:

- врахування особливостей здійснення сільськогосподарської діяльності (тривалість виробництва і значну розірваність у часі початку виробничого процесу та отримання товару), обмеженість купівельної спроможності, диспаритет цін на продукцію і засоби її виробництва, різну залежність від природно-кліматичних умов, дохідність галузей сільського господарства та інші чинники;
- недопущення дискримінації між сільськогосподарськими товаровиробниками;
- врахування взаємозалежності сільськогосподарських товаровиробників та інших суб'єктів господарювання агропромислового комплексу;
- побудова оподаткування на основі плати за землю та рівномірного податкового навантаження, враховуючи дохідність виробництва;
- наявність об'єктивних пільг та преференцій в оподаткуванні малих сільськогосподарських товаровиробників.

2.3. Управлінський облік операцій з доходів підприємства

Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах свідчить про їх істотні особливості порівняно з підприємствами інших галузей народного господарства, що впливає на побудову управлінського обліку, зокрема це стосується організації виробництва, його сезонного характеру та наявності таких ресурсів як земля

та біологічні активи. Управлінський облік в сільському господарстві має передусім бути спрямований на потреби управління в інформації і забезпечувати облік та контроль витрат за об'єктами обліку:

в рослинництві – це сільськогосподарські культури (групи культур);
у тваринництві – групи (види) тварин як за структурними підрозділами, так і по підприємству загалом,
а також аналіз, оцінку та планування напрямків розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства.

Побудова обліку в сільському господарстві вимагає враховувати його особливості. У Додатку Л на рис. Л.1 представлено особливості діяльності та управління сільськогосподарських підприємств

До специфічних особливостей аграрного сектору можна віднести: біологічні закони, які визначають специфічну технологію побудови бухгалтерського обліку; соціальна складова, яка визначає орієнтацію агробізнесу на впровадження соціально орієнтованого підприємництва в громадському суспільстві, в основі якого лежить задоволення життєвих потреб суспільства, забезпечення стабільності сталого розвитку сільських громад і підвідомчих їм територій; здійснення активної інформаційної політики, спрямованої як на стабільне і якісне продовольче забезпечення громадян, так і здатність України реалізувати свій значний аграрний потенціал. Разом з тим, процес виробництва сільськогосподарської продукції в першу чергу пов'язаний з природним процесом біологічних перетворень, адже, окрім продукції, господарства займаються вирощуванням біологічних активів – рослин та тварин. Тому дія економічних законів у сільському господарстві пов'язана з дією біологічних законів, які є основою розвитку живих організмів. Види і порядок вирощування біологічних активів та сільськогосподарської продукції є визначальними при розрахунку їх собівартості, що потребує специфічних методів і прийомів, які і повинен забезпечити управлінський облік.

У господарстві в процесі виробництва за рахунок власних сил і засобів відтворюється значна частина необхідних їм засобів виробництва. Одержана сільськогосподарськими підприємствами продукція може використовуватися

для посіву і як корми при вирощуванні окремої продукції тваринництва, а частина вирощених біологічних активів тваринництва та рослинництва зараховується до складу довгострокових біологічних активів (робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження) [45]. Тому частина власної продукції залишається на підприємстві у вигляді сировини для потреб виробництва іншої продукції і через свою вартість переноситься на вартість іншої продукції, що зумовлює значну специфіку обліку витрат і калькулювання (рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого). Крім того, від одного виду біологічного активу можуть отримувати додаткові біологічні активи та декілька видів сільськогосподарської продукції, що потребує відповідного розмежування витрат та розрахунку собівартості.

Сільськогосподарське виробництво характеризується нерівномірним виходом усієї продукції протягом року при рівномірних витратах. Так в окремі періоди часу по різних видах продукції (літній та зимовий) витрати на виробництво більші, а готової продукції оприбутковується менше [46, с. 112.]. Тому по одних видах біологічних активів необхідно щомісяця визначати собівартість 1 ц продукції (приріст тварин, молоко тощо), а по інших - витрати на одну голову (приплід). Крім того, деяка готова продукція рослинництва і тваринництва отримується одноразово в період дозрівання рослин і тварин, що висуває жорсткі вимоги до організації обліку виходу продукції, контролю за її збереженням, переробкою та реалізацією. Разом з тим, для сільськогосподарської продукції та біологічних активів характерні різні калькуляційні одиниці, що потребує відповідного формування й розподілу витрат. Тривалість виробничих циклів, що залежать від періоду трансформації біологічних активів, визначає необхідність розмежування витрат за ними, які не збігаються з календарним періодом – витрати попередніх років під врожай поточного року, витрати поточного року під урожай майбутніх років, вихід продукції щоденно, один раз у рік або у встановлені проміжки часу.

Питання організації управлінського обліку доходів на сільськогосподарському підприємстві не можна розглядати без обліку

витрат. Саме витратами в більшій мірі, ніж доходами можуть і повинні управляти керівники в середині підприємства на всіх його рівнях. Яким чином, та як ефективно використовуються ресурси підприємства в значній мірі залежить від знання, вміння та професійності конкретних керівників, від наявності та доступності всієї інформації, необхідної для прийняття ними відповідних рішень. На основі інформації про затрати і собівартість продукції, робіт та послуг приймається велика кількість управлінських рішень, за оцінкою багатьох спеціалістів до 90 % всіх рішень по управлінню підприємством.

Для аграрного виробництва ефективність формування виробничих витрат має свої особливості. Оскільки не завжди ціна на продукцію перевищує виробничі витрати аграрних підприємств, тому необхідне втручання держави, спрямоване на підтримку аграрного виробника, наприклад, соціальне забезпечення та субсидії виробникам продукції АПК, дотації для покриття різниці між закупівельною та продажною цінами, програми, спрямовані на підвищення попиту на продукцію АПК і гарантування цін на неї тощо. Особливістю попиту на продукцію АПК є те, що його еластичність завжди нижча, ніж еластичність попиту на промислову продукцію, до того ж ціни на продукцію АПК формуються в умовах чистої конкуренції, а ціни на ресурси для аграрного підприємства – в умовах недосконалої конкуренції. Цінова нееластичність попиту на продукцію АПК, перевищення пропозиції над попитом зумовлюють низькі доходи аграрних виробників у порівнянні з іншими галузями економіки. До того ж в аграрному виробництві частина виробленої продукції використовується в подальшому виробництві (на насіння, годівлю худоби, на відтворення основного стада), тому не вся вироблена продукція є товарною.

На стабільність доходів аграрних виробників суттєво впливають і природні фактори (погодні та кліматичні умови). В аграрному виробництві спостерігається тенденція до великої потреби в механізмах і витратах на транспортування продукції, оскільки відбувається рух знарядь праці, а предмети праці (рослини, тварини) знаходяться на одному місці, тому ця особливість впливає на формування виробничих витрат. Через сезонність

виробництва виникає необхідність у додатковому залученні трудових і матеріальних ресурсів для своєчасного виконання робіт, помічається нераціональне використання техніки (деяка техніка працює тільки 2–3 тижні на рік), що також зумовлює особливе формування витрат. Усі ці особливості виділяють аграрне виробництво, що певною мірою зумовлює особливості у формуванні витрат на виробництво аграрної продукції.

Ринкова орієнтація економіки України потребує інтенсивної роботи з удосконалення управління витратами і собівартістю. Проте з багатьох питань обліку витрат виробництва і зокрема з класифікації методів обліку та калькулювання, на основі яких обліковується собівартість, єдиної думки не досягнуто. Витрати виробництва – це виправдані умовами виробництва і спрямовані на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні витрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. Облік і розподіл витрат за видами продукції посилює контрольні функції управління витратами в процесі виробництва. Тим самим діяльність підприємства переорієнтовується на кінцевий фінансовий результат. Важливо підкреслити, що дані обліку витрат повинні використовуватись для їхнього визначення та наступного аналізу результатів діяльності підприємства. Потім із цих даних треба розробити заходи щодо контролю виконання планових завдань структурними підрозділами підприємства і визначити ефективність організаційно-технічних заходів з розвитку та вдосконалення виробництва.

Слід відмітити, управлінський облік дозволяє установити зростання та зменшення виробництва того чи іншого виду продукту, визначити збільшення або зменшення урожайності сільськогосподарських культур, продуктивності худоби. Це дає можливість зробити відповідні висновки про результати господарської діяльності аграрних підприємств. Особливо важливе значення для сільськогосподарського підприємства має визначення рівня урожайності сільськогосподарських культур і продуктивності худоби. Встановлення реальних показників урожайності за минулий рік, в значній мірі впливає на подальші заходи керівництва з удосконалення управлінської та виробничої діяльності аграрних підприємств, а в кінцевому підсумку на

ефективність функціонування аграрних підприємств. Підвищення рентабельності та ефективності виробництва вимагає науково обґрунтованої калькуляції фактичної собівартості сільськогосподарської продукції.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визнає фактичну собівартість одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Законом наголошується, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на її виробництво та придбання. Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначають на підставі витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур), вид тварин чи виробництва. Витрати за окремими культурами і видами тварин складаються як із прямих витрат, що безпосередньо відносять на відповідні культури і види тварин, так і витрат, що розподіляються. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) аграрних підприємств здійснюють у такій послідовності:

розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;

обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;

розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилювання сільськогосподарських культур;

розподіляють загальновиробничі витрати;

визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами планування та обліку;

обчислюють собівартість продукції рослинництва;

розподіляють витрати на утримання кормоцехів;

визначають собівартість продукції тваринництва;

визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;

визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції [11].

Отже, багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності, наявність основних і допоміжних виробництв, біологічних активів, різноманітної продукції та сировини і матеріалів власної переробки зумовлюють таку побудову обліку, за якого витрати повинні обліковуватися за галузями виробництва, а всередині них за групами і видами культур і тварин, допоміжними, промисловими, переробними та іншими видами виробництв.

Отже, організацію управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах доцільно здійснювати в такій послідовності: визначити організаційну структуру підприємства, розробити організаційну схему управлінського обліку, розробити схему документообігу, визначити біологічні активи за групами та видами продукції, які виробляє сільськогосподарське підприємство, організувати центри відповідальності, розробити бюджети для центрів відповідальності, визначити систему обліку витрат і калькулювання продукції, зробивши перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат, розробити систему контролю витрат.

Висновки за розділом 2

1. Досліджуване підприємство ТОВ «Агрофірма Оршівська» одне з найбільших сільськогосподарських підприємств Чернівецької області, яке займається вирощуванням та реалізацією зернових та технічних культур. В 2021 р. підприємство реалізувало на експорт продукції на суму 41901,2 тис. грн., що становить 37,9% в загальному обсязі, у 2022 р. - на суму 13577,2 тис. грн., або 6,8%. За 2021-2022 рр. в господарстві різко знизилась результати фінансово-господарської діяльності. Чистий фінансовий результат у 2021 р. становив 32354 тис. грн. збитку, 2022 р. – відповідно 23071 тис. грн. збитку. Також в ці роки відбулось значне погіршення фінансового стану підприємства, зниження коефіцієнтів рентабельності.

2. Фінансовий облік на ТОВ «Агрофірма «Оршівська ведеться з використанням комп'ютерної бухгалтерської програми «BAS: Підприємство

7.7». Основною проблемою організації обліку на підприємстві є нестабільність та незбалансованість законодавчої бази, особливо у сфері оподаткування, ризики пов'язані зі змінами кон'юнктури ринку, в якому діє підприємство. Ці ризики є прогнозованими та постійно відслідковуються та оцінюються підприємством. Фінансування діяльності підприємства здійснюється за госпрозрахунковою формою діяльності. Для узагальнення інформації стосовно отриманих доходів та витрат від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності використовують 7 клас «Доходи та результати діяльності».

3. Узагальнення інформації про доходи відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до Головної книги підприємств. Залишки по рахунках доходів в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств переносяться в кінці звітного періоду в форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати», а також додатково розкривається інформація в Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5).

4. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має виконувати не лише фіскальну, але й регулюючу функції, виступати засобом державної підтримки та стимулювання виробництва, забезпечувати конкурентоспроможність національного сільського господарства і впровадження інновацій у виробництво. ТОВ «Агрофірма Оршівська» є платником податків на загальних підставах і зобов'язано сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на майно (земельний податок), рентну плату за спеціальне використання води. У 2019-2020 рр. фінансовий результат до оподаткування досліджуваного підприємства склав прибуток у сумі 2965 і 7991 тис. грн. Сплата податку на прибуток підприємством не здійснювалось. У 2021-2022 рр. ТОВ «Агрофірма «Оршівська» фінансовий результат до оподаткування був збитком у сумі 32354 тис. грн. і 23071 тис. грн. Отже, витрат з сплати податку на прибуток не було.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОХОДОМ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Економічний аналіз доходів підприємства та напрями його удосконалення в системі управління

Розглядаючи систему обліково-аналітичного забезпечення управління сільськогосподарським підприємством узагалі та доходами і фінансовими результатами зокрема, необхідно враховувати те, що аграрне підприємство не є уособленим, а утворює особливу єдність із зовнішнім середовищем, яке істотно впливає як на його діяльність, так і на прийняття управлінських рішень. Адаптація системи та окремих її елементів до змін зовнішнього середовища – одна з умов забезпечення стабільності системи [47, с. 72].

Система обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством, як впливає із суті її визначення, повинна інтегрувати три підсистеми: облікового забезпечення, аналітичного забезпечення та контролю. Підсистема облікового забезпечення охоплює всі види господарського обліку. Підсистема аналітичного забезпечення системи обліково-аналітичного забезпечення управління об'єднує базові види економічного аналізу. Третім складником системи обліково-аналітичного забезпечення управління підприємствами є підсистема контролю над реалізацією управлінських рішень. Насамперед це внутрішній фінансовий контроль господарської діяльності та зовнішній аудит.

На сучасному етапі господарювання сільськогосподарські підприємства характеризуються нестабільними тенденціями, причиною яких переважно залишаються складна економічна ситуація в країні, наслідки світової економічної кризи, постійні зміни в законодавчій базі, обмеженість банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, невисокий рівень конкурентоспроможності та інноваційного розвитку. Саме тому слід провести аналіз доходів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Аналіз операційної діяльності підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» почнемо з аналізу динаміки та складу доходів діяльності, додаток Р1.

Дані додатку Р1 свідчать, що досліджуване підприємство у 2020-2022 рр. мало доходи у сумі 177582 тис. грн., 120840 тис. грн., 200932 тис. грн. серед яких чистий дохід від реалізації продукції, інші операційної доходи, інші фінансові та інші доходи. Фінансові доходи у сумі 4 тис. грн. підприємство отримало лише у 2020 р. У 2022 р. були отримані інші доходи у сумі 2 тис. грн.

Сума чистого доходу від реалізації продукції на підприємстві за досліджуваний період збільшилась на 24496 тис. грн., або на 13,99%. Суттєве зменшення показника відбулось у 2021 р. на 64595 тис. грн., або 36,9%. Інші операційні доходи зменшились за весь період дослідження на 1144 тис. грн., або на 45,52%. У 2021 р. сума цих доходів була найбільшою і становила 10370 тис. грн. В цілому доходи підприємства збільшились на 23350 тис. грн., або на 13,15%.

Наступним кроком проаналізуємо структуру доходів для визначення питомої ваги кожної статі доходів в їх загальній сумі. Вихідні дані та розрахунки структури доходів діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» в 2020 – 2022 рр. наведено в додатку Р2.

Аналіз структури доходів показав, що поступово на підприємстві збільшувалась частка чистого доходу від реалізації продукції. Так, у 2022 р. він склав 99,3% при частці 91,4% у 2021 р. Частка інших операційних доходів на підприємстві була найбільшою у 2021 р. і становила 8,6% або 10370 тис. грн. У 2022 р. частка цих доходів склала 0,7%, або 1369 тис. грн.

У додатку Р3 представлено структуру доходів ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр.

Проаналізуємо динаміку зміни фінансових результатів ТОВ «Агрофірма Оршівська» в 2020-2022 рр. у додатку Р4.

За даними аналізу найвищий валовий дохід підприємство ТОВ «Агрофірма Оршівська» мало у 2020 р. у сумі 57541 тис. грн. У 2021 р. і 2022 р. цей показник знизився на 24181 тис. грн. та на 18857 тис. грн. відповідно до

2020 р. Всі три роки дослідження на підприємстві фінансовий результат від операційної діяльності був прибутком, значення якого поступово знизилось від 49924 тис. грн. до 9287 тис. грн.

Такі показники як фінансовий результат до оподаткування і чистий фінансовий результат на підприємстві співпадають за значеннями, оскільки підприємство не вело іншої діяльності, крім операційної. А також підприємство не платило податок на прибуток, оскільки у 2021-2022 рр. діяльність підприємства була збутковою.

Для більш повного аналізу і оцінки об'єкта дослідження проведено аналіз витрат підприємства ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. (додаток Р5).

Дані додатку Р5 свідчать про витрати підприємства збільшились на 63989 тис. грн.. і склали у 2022 р. 191643 тис. грн. Найбільшу частку витрат склала собівартість реалізованої продукції, яка склала 92,1% у 2020 р., 75,1% у 2021 р. і 83,9% у 2022 р. В загальному собівартість реалізованої продукції збільшилась на 43353 тис. грн. і на 8,1%.

Адміністративні витрати у структурі витрат підприємства незначні. Це 0,7-1,3%. Їх частка дещо коливалась. У 2022 р. їх сума склала 1294 тис. грн., це більше на 128 тис. грн. ніж у 2020 р. Витрати на збут на підприємстві значно збільшились. Якщо у 2020 р. їх сума становила лише 2198 тис. грн., то у 2022 р. вже становила 26161 тис. грн. Їх частка коливалась від 1,7% до 18,8% від загальної суми витрат. Інші витрати операційної діяльності на підприємстві скоротились. Якщо у 2020 р. вони склали 6766 тис. грн., то у 2022 р. вони склали 3311 тис. грн. (це 1,7% від загальної суми витрат).

Наочно структура витрат ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. представлено у додатку Р6.

Продемонструємо динаміку валового доходу, прибутку від операційної діяльності та чистого фінансового результату ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр. (додаток Р7).

З додатку Р7 бачимо зниження валового доходу підприємства у 2021 р. і 2022 р. Також спостерігаємо критичне зменшення прибутку від операційної діяльності підприємства в ці ж роки. Чистий фінансовий результат підприємства переходить із зони прибутку в глибокий збиток.

В додатку Р8 наведено формування та зміна фінансового результату операційної діяльності ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2020-2022 рр., розрахуємо його відхилення в порівнянні з минулим звітним періодом та визначимо які фактори вплинули на ці зміни.

В 2020 р. прибуток від операційної діяльності зріс на 42 тис. грн. Найбільший вплив мали скорочення обсягу собівартості виробленої продукції на 48 тис. грн., ріст інших операційних доходів на 25 тис. грн. та зменшення інших операційних витрат на 49 тис. грн., що збільшило зміну прибутку від операційної діяльності на ці суми відповідно.

За результатами факторного аналізу прибутку можна зробити висновок: сума виручки від реалізації продукції у 2022 р. становить 199561 тис. грн., ця сума збільшилась порівняно з минулим роком на 89091 тис. грн. (80,6%). Собівартість продукції у звітному році становить 160877,0 тис. грн. Ця сума збільшилась порівняно з минулим роком на 83767 тис. грн. (108,6%), що негативно впливає на діяльність підприємства. У 2022 р. сільськогосподарське підприємство отримало прибуток від продажів в розмірі 9287 тис. грн., що складає меншу суму порівняно з 2021 р. на 8846 тис. грн. (48,8%) за рахунок збільшення витрат на збут та підвищення собівартості реалізованої продукції.

Факторний аналіз прибутку здійснимо в кілька етапів. Результати впливу представимо в табл. 3.1.

Таким чином:

1. Розрахунок впливу фактора „виручка від продажу”: проведення такого аналізу починається з врахування впливу інфляції. При середньорічному індексі інфляції у 2022 р. 104,1% вплив зміни виручки від реалізації на суму прибутку від продажу склав 1917,01 тис. грн.

Таблиця 3.1

Факторний аналіз прибутку ТОВ «Агрофірма Оршівська» за 2022 рік

Фактори, що впливають на прибуток	тис. грн.
Виручка від реалізації продукції	1917,01
Собівартість реалізованої продукції	21579,92
Ціна	-22849,38
Комерційні витрати	-8709,34
Управлінські витрати	-1209,77
Разом	-9271,53

2. Розрахунок впливу фактора собівартості реалізації. У 2022 вплив цього показника на прибуток підприємства склав 21579,92 тис. грн.

3. Розрахунок впливу фактора „ціна” виявив зниження прибутку підприємства на 22849,38 тис. грн.

4. Розрахунок фактора «комерційні витрати» виявили зниження прибутку підприємства на 8709,34 тис. грн.

5. Розрахунок фактора «управлінські витрати». Цей фактор теж негативно вплинув на формування прибутку підприємства шляхом його зниження на 1209,77 тис. грн.

Отже, у нинішніх умовах господарювання, які вимагають від сільськогосподарських виробників забезпечення власної фінансової стійкості у зв'язку з не надто стабільною ситуацією в економіці країни, будь-яке підприємство прагне до максимізації своїх власних фінансових результатів, що зумовлює необхідність проведення для них якісного аналізу з метою виявлення резервів зростання їх обсягів у майбутньому. Фінансова діяльність підприємства повинна бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

3.2. Удосконалення обліку доходів на підприємстві

Дохід є основою розвитку господарської діяльності, стимулятором ділової активності, інвестиційної привабливості та зростання потенціалу підприємства. Отримання доходу в достатній кількості дозволяє оптимізувати господарську діяльність залежно від існуючих потреб та обмежень. Водночас дохід є індикатором ефективності господарської діяльності та досягнення стратегічних цілей. Оскільки дохід займає одне з ключових місць в системі оптимізації діяльності, то саме економічній діагностиці процесу обліку та управління доходами необхідно приділяти посилену увагу на підприємствах [47, с.116].

У сучасних кризових умовах особливо гостро постає питання стратегічного формування доходів підприємств, що дасть змогу підприємству не лише успішно здійснювати господарську діяльність, а й повною мірою використовувати можливості, що виникають у зовнішньому середовищі в процесі господарювання.

Основою стратегічного управління доходами є розроблення стратегії їх розвитку. Стратегія формування доходу є логічно побудованою програмою перспективних заходів, спираючись на яку підприємство зможе досягти поставлених цілей. Така стратегія передбачає розроблення правил і прийомів, за допомогою яких досягається основна мета підприємництва – отримання прибутку. Основу стратегічного управління доходами становить розроблення стратегії їх розвитку, яку підприємству пропонується послідовно здійснювати за відповідними етапами (Додаток Л, рис. Л.1).

Основними причинами невідповідності методологічних засад регламентування аспекту визнання доходу національними П(С)БО по відношенню до вимог МСБО є: жорстке регламентування державою даного процесу, невідповідність розвитку економічних зв'язків між суб'єктами господарювання, відсутність механізму здійснення гарантій щодо виконання зобов'язань сторін взаємодії тощо. МСБО мають більш конкретизований характер положень щодо обліку доходів та відображення їх у фінансовій звітності, тоді як у національних П(С)БО містяться моменти неповної

визначеності та розмежованості доходів із подальшим формальним перекрученням інформації під час складання фінансової звітності. Доцільно також звернути увагу на те, що окремі операції за МСФЗ розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(С)БО це звичайна реалізація, яка передбачає отримання доходу.

Розглядаючи національні П(С)БО, можна стверджувати, що окремі методологічні положення цих документів вимагають більш повного розкриття, уточнення та вдосконалення, не повною мірою відповідають вимогам МСБО, з якими національні стандарти обліку мають бути гармонійні. Однак і міжнародні стандарти не дають чіткого визначення структури фінансових доходів. Так, згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», сплачені та отримані відсотки і дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку. У складі фінансових доходів також відображається амортизація дисконту (премії) з інвестицій у боргові цінні папери, фінансовий дохід, що пов'язаний із фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій. На нашу думку, порядок відображення фінансових доходів у МСБО не є досконалим, тому необхідно виробити власну позицію, що стосується конкретизації фінансових операцій у межах фінансової, інвестиційної й операційної діяльності.

Таким чином, облікове забезпечення фінансової діяльності підприємств лежить у площині постановки завдання щодо структуризації фінансових доходів і витрат, гармонізації їхнього складу з міжнародними стандартами та врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств.

Слід відмітити, що сучасні ринкові умови посилюють необхідність систематичного фінансового контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємства. Основною метою такого контролю є забезпечення законності формування та ефективності використання фінансових і матеріальних ресурсів; вивчення причини і обставин, що призвели до недоотримання доходів, запобігання невірних управлінських рішень; їх фінансовий контроль. А це знову ж таки вимагає систематизації облікових даних. [48, с.9]. З метою ефективного управління доходами пропонується

запровадити синтетичні рахунки 77 «Доходи для потреб управління» і 78 «Доходи у податкових розрахунках». Перший рахунок буде сприяти поліпшенню управління доходами і підвищенню ефективності прийняття щодо них управлінських рішень, а другий - покращить рівень інформаційного забезпечення звітності в момент заповнення податкової декларації з податку на прибуток [49]. Ці пропозиції варті уваги тим що вони допоможуть сформувати додаткову облікову інформацію. Правда, назви даних рахунків не зовсім вдалі. Варто було б, з нашої точки зору, присвоїти цим рахункам шифри субрахунків синтетичного рахунка 77 «Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках» і назвати ці субрахунки так: 771 «Доходи в управлінських рішеннях» та 772 «Доходи у податкових розрахунках».

Організуючи первинний облік витрат і доходів, необхідно визначити порядок руху первинних документів за центрами відповідальності і організацію документообігу з обліку витрат і доходів. Організація обліку витрат і доходів за центрами відповідальності на підприємстві вимагає створення оптимальної схеми руху документів, яка розробляється на основі вивчення управлінського та виробничого процесів, організаційної структури підприємства.

Підприємство може використовувати типові і уніфіковані документи та індивідуально розроблені документи, відповідно до чинних положень, інструкцій та рекомендацій, які відображають специфіку галузей та особливості його діяльності. Одним з напрямів удосконалення первинного обліку у підприємстві може бути скорочення кількості документів, що досягається шляхом впровадження накопичувальних документів, створення комплексних документів, розробки єдиних форм документів.

Для підвищення рівня інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності підприємства необхідно розробити форми документів, які дозволяють значно поглибити ступінь аналітичності даних обліку що дозволить контролювати правильність та законність здійснених фактів господарського життя, проводити поточний аналіз господарської діяльності, встановлювати причини порушень.

Пропонуємо крім типових форм первинного обліку в якості первинного документу на витрати центрів відповідальності використовувати чек, який буде

письмовим дозволом для здійснення кожного факту відповідного виду витрати та підстава для їх відображення в обліку. Тобто, чеки є письмовим дозволом керівника структурного підрозділу на здійснення господарської операції. Вони використовують як дозвіл на одержання матеріальних цінностей, на нарахування оплати праці, амортизації, на надання послуг центрам відповідальності свого підприємства та іншим підприємствам і для підтвердження їх фактичних витрат.

Під час одержання матеріальних цінностей бухгалтерія підприємства виписує чек в межах ліміту витрат, розрахованих для кожного центру витрат. До початку місяця керівникові кожного центру відповідальності видаються під розписку у спеціальному журналі згруповані у чековій книжці чеки на витрати підрозділу. У журналі чеки на витрати нумеруються в зростаючому порядку. При цьому на першому і другому примірниках чека проставляється однаковий порядковий номер. У журналі чеків збирають та систематизують всі витрати центру відповідальності за статтями витрат (додаток Р9).

Перший примірник чека, підписаний особою, що одержала чек, залишають у журналі чеків керівника центру відповідальності, другий – передають центру відповідальності, що відпускає матеріальні цінності, надає послуги, нараховує заробітну плату тощо (у першому і другому примірниках чека вказують однакову суму фактичних витрат). За першими примірниками чеків керівник центру відповідальності протягом місяця контролює виконання плану за всіма статтями витрат (Додаток М, рис. М.1).

З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності запропоноване удосконалення дозволить значно поглибити ступінь аналітичності даних обліку. Запровадження чеку, який, окрім функції реєстрації фактів здійснення витрат, виконує роль розпорядчого документа, тобто є одночасно засобом контролю витрат центрів відповідальності, що забезпечує оперативність управління витратами підприємства.

На підприємстві ТОВ «Агрофірма Оршівська» ведення бухгалтерського обліку автоматизовано з використанням програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія 7.7». Дана конфігурація застаріла. Тому пропонуємо перейти на

платформу 8 і встановити конфігурацію «BAS: Бухгалтерія 8.3 ред. 2.0». В цій редакції бухгалтерський та податковий облік ведеться у реєстрі бухгалтерії на бухгалтерському плані рахунків. Доходи і витрати підприємства обліковуються у розрізі статей Декларації з прибутку та додатків до неї.

План рахунків системи «BAS: Бухгалтерія 8.3» в частині рахунків обліку доходів представлено в Додатку Н на рис. Н.1.

Для класифікації доходів використовується довідник «Статті доходів», що є зручним при використанні (Додаток Н, рис. Н.2).

Для класифікації витрат використовують довідник «Статті витрат» (Додаток Н, рис. Н.3).

Витрати й доходи сільськогосподарських формувань можуть відрізнятися в залежності від широкої номенклатури основної та побічної продукції, каналів реалізації, видів робіт чи наданих послуг цехами (службами) допоміжного виробництва, що обслуговують основне виробництво.

Оскільки номенклатура видів продукції сільського господарства є достатньо різноманітною, а її виробництво потребує типових робіт (послуг), то витрати й доходи доцільно розглядати не тільки за центрами їх виникнення та відповідальності, а й у розрізі видів виробництва та наданих робіт і послуг.

Отже, ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами.

Розглянемо це на прикладі відображення доходів від реалізації. Кожному виду реалізації відповідає своя схема (довідник «Схеми реалізації»). У схемі реалізації «Товари» зазначені рахунки обліку та статті доходів із бухгалтерського та податкового обліків (Додаток Н, рис. Н4). Стаття витрат, на яку списується собівартість реалізації товарів, у свою чергу, пов'язана зі статтею декларації про прибуток. Так, на рис. Н.4 можемо побачити, що у схемі реалізації «Товари» для відображення собівартості реалізації товарів зазначена

стаття витрат «Собівартість реалізації», до якої «прив'язана» відповідна стаття декларації про прибуток.

Розглянемо документ «Реалізація товарів і послуг» в системі «BAS: Бухгалтерія 8.3» (рис. 3.1).

№	Номенклатура	Кількість	Од.	К.	Ціна	Сума	% ПДВ	Сума ПДВ	Всього	Рахунок
1	Шпаклівка	10,000	мішок_...	1,000	72,00	720,00	20%	120,00	720,00	281
2	Фарба акріло...	10,000	відро_...	1,000	320,00	3 200,00	20%	533,33	3 200,00	281

Тип ціни: Основна ціна закупівлі Автоматичний розрахунок ПДВ.

Всього (грн): **3 920,00**
 ПДВ (у т.ч.): **653,33**

Коментар:

Видаткова накладна | Друк | ОК | Записати | Закрити

Рис. 3.1. Документ «Реалізація товарів і послуг» в програмі «BAS: Бухгалтерія 8.3»

Після проведення документ сформував проводки, наведені в додатку Р10.

Для перевірки відповідності бухгалтерського та податкового обліків можна скористатися бухгалтерськими звітами, такими як «Оборотно-сальдова відомість», «Оборотно-сальдова відомість по рахунку», «Обороти рахунку», «Зведені проводки», «Карточка рахунку», «Аналіз субконто» та ін., налаштувавши відповідні показники.

В умовах застосування автоматизованих систем бухгалтерського обліку методологія обліку значно удосконалюється: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління підприємством, відбувається якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. Автоматизація обліку, зокрема, ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік доходів і витрат безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення.

Отже, ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами.

Висновки за розділом 3

1. За результатами здійсненого факторного аналізу прибутку визначили, що при середньорічному індексі інфляції у 2022 р. 104,1%, вплив зміни виручки від реалізації на суму прибутку від продажу склав 1917,01 тис. грн.; собівартості реалізації продукції - 21579,92 тис. грн.; фактору «ціна» виявив зниження прибутку підприємства на 22849,38 тис. грн.; фактору «комерційні витрати» - зниження на 8709,34 тис. грн.; фактора «управлінські витрати - зниження на 1209,77 тис. грн.

2. З метою ефективного управління доходами пропонується запровадити синтетичний рахунок 77 «Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках» і додати субрахунки: 771 «Доходи в управлінських рішеннях» та 772 «Доходи у податкових розрахунках».

3. Облікове забезпечення фінансової діяльності підприємств лежить у площині постановки завдання щодо структуризації фінансових доходів і витрат, гармонізації їхнього складу з міжнародними стандартами та врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств. Вважаємо, що порядок відображення фінансових доходів у МСБО не є досконалим, тому необхідно структурувати фінансові доходи і витрати для гармонізації їхнього складу з міжнародними стандартами та врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств.

4. Для підвищення рівня інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності підприємства пропонуємо крім типових форм первинного обліку в якості первинного документу використовувати чек, який буде письмовим дозволом для здійснення кожного факту відповідного виду витрати та підстава для їх відображення в обліку.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження обліку і аналізу доходів сільськогосподарського підприємства на прикладі ТОВ «Агрофірма Оршівська» Кіцманського району Чернівецькій області за період 2020-2022 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків.

1. В умовах адаптації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів одним із важливих і принципових теоретичних питань економічної діяльності є визначення терміна «дохід». Дохід являє собою збільшення економічної вигоди у результаті надходження грошових коштів, майна або погашення зобов'язань, що безпосередньо призводить до збільшення капіталу. Виходячи з вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи» 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. Найбільшу частку доходу сільськогосподарські підприємства отримують від операційної діяльності, зокрема від реалізації сільськогосподарської продукції.

2. У сільськогосподарському виробництві використання доходу значно виходить за межі простого або розширеного відтворення. Це пов'язано з галузевими особливостями. Також поєднання ефективності і справедливості в розподілі доходів сільськогосподарських підприємств за сучасних умов господарювання є досить проблематичним. Це пов'язано із неефективністю інституційно-організаційного механізму регулювання розподільних відносин, нерівномірністю розподілу ресурсів та прав власності, неефективністю системи соціального забезпечення населення, що, у свою чергу, зумовлює нерівномірність розподілу доходів. З метою мінімізації впливу зазначених чинників на процес розподілу доходів сільськогосподарських підприємств у процесі реалізації інтересів власників факторних доходів пропонується врахування таких аспектів як реальне закріплення прав власності на ресурси; добросовісна конкуренція на ринках ресурсів та ринках товарів і послуг;

державні гарантії соціального захисту та отримання справедливих і повноцінних доходів всіх власників факторів виробництва.

3. Досліджуване підприємство ТОВ «Агрофірма Оршівська» одне з найбільших сільськогосподарських підприємств Чернівецької області, яке займається вирощуванням та реалізацією зернових та технічних культур. В 2021 р. підприємство реалізувало на експорт продукції на суму 41901,2 тис. грн., що становить 37,9% в загальному обсязі, у 2022 р. - на суму 13577,2 тис. грн., або 6,8%. За 2021-2022 рр. в господарстві різко знизилась результати фінансово-господарської діяльності. Чистий фінансовий результат у 2021 р. становив 32354 тис. грн. збитку, 2022 р. – відповідно 23071 тис. грн. збитку. Також в ці роки відбулось значне погіршення фінансового стану підприємства, зниження коефіцієнтів рентабельності.

4. Фінансовий облік на ТОВ «Агрофірма «Оршівська ведеться з використанням комп'ютерної бухгалтерської програми «BAS: Підприємство 7.7». Основною проблемою організації обліку на підприємстві є нестабільність та незбалансованість законодавчої бази, особливо у сфері оподаткування, ризики пов'язані зі змінами кон'юнктури ринку, в якому діє підприємство. Ці ризики є прогнозованими та постійно відслідковуються та оцінюються підприємством. Фінансування діяльності підприємства здійснюється за госпрозрахунковою формою діяльності. Для узагальнення інформації стосовно отриманих доходів та витрат від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності використовують 7 клас «Доходи та результати діяльності». Аналітичний облік за рахунками 70 та 71 проводиться у аналітичних даних до Журнала-ордера № 6 с.г. та Відомості № 6.7. с. г., де облік ведуть за видами доходів. В аналітичних даних доходи відображають за дебетом і кредитом рахунків 70, 71 і з початку року до звітного місяця та за звітний місяць. Аналітичний облік за фінансовими доходами та іншими доходами на підприємстві ведеться за об'єктами інвестування у аналітичних даних до Журналу-ордера № 6 с.-г.

5. Узагальнення інформації про доходи відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до Головної книги підприємств. Залишки по рахунках доходів в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств переносяться в кінці звітного періоду в

форму фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати», а також додатково розкривається інформація в Примітках до річної фінансової звітності (форма № 5).

6. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має виконувати не лише фіскальну, але й регулюючу функції, виступати засобом державної підтримки та стимулювання виробництва, забезпечувати конкурентоспроможність національного сільського господарства і впровадження інновацій у виробництво. ТОВ «Агрофірма Оршівська» є платником податків на загальних підставах і зобов'язано сплачувати такі податки: податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на майно (земельний податок), рентну плату за спеціальне використання води. У 2019-2020 рр. фінансовий результат до оподаткування досліджуваного підприємства склав прибуток у сумі 2965 і 7991 тис. грн. Сплата податку на прибуток підприємством не здійснювалось. У 2021-2022 рр. ТОВ «Агрофірма «Оршівська» фінансовий результат до оподаткування був збитком у сумі 32354 тис. грн. і 23071 тис. грн. Отже, витрат з сплати податку на прибуток не було. Внесення подальших змін до Податкового кодексу України з метою вдосконалення оподаткування агробізнесу доцільне лише у разі дотримання таких вимог: врахування особливостей здійснення сільськогосподарської діяльності (тривалість виробництва і значну розірваність у часі початку виробничого процесу та отримання товару), обмеженість купівельної спроможності, диспаритет цін на продукцію і засоби її виробництва, різну залежність від природно-кліматичних умов, дохідність галузей сільського господарства та інші чинники; недопущення дискримінації між сільськогосподарськими товаровиробниками; врахування взаємозалежності сільськогосподарських товаровиробників та інших суб'єктів господарювання агропромислового комплексу; побудова оподаткування на основі плати за землю та рівномірного податкового навантаження, враховуючи дохідність виробництва; наявність об'єктивних пільг та преференцій в оподаткуванні малих сільськогосподарських товаровиробників.

7. Багатогалузевий характер сільськогосподарської діяльності в ТОВ «Агрофірма Оршівська», наявність основних і допоміжних виробництв, біологічних активів, різноманітної продукції та сировини і матеріалів власної

переробки зумовлюють таку побудову обліку, за якого витрати повинні обліковуватися за галузями виробництва, а всередині них за групами і видами культур і тварин, допоміжними, промисловими, переробними та іншими видами виробництв. Тому, організацію управлінського обліку на підприємстві доцільно здійснювати в такій послідовності: визначити організаційну структуру підприємства, розробити організаційну схему управлінського обліку, розробити схему документообігу, визначити біологічні активи за групами та видами продукції, які виробляє сільськогосподарське підприємство, організувати центри відповідальності, розробити бюджети для центрів відповідальності, визначити систему обліку витрат і калькулювання продукції, зробивши перелік постійних та змінних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та порядок контролю цих витрат, розробити систему контролю витрат.

8. За результатами здійсненого факторного аналізу прибутку визначили, що при середньорічному індексі інфляції у 2022 р. 104,1%, вплив зміни виручки від реалізації на суму прибутку від продажу склав 1917,01 тис. грн.; собівартості реалізації продукції - 21579,92 тис. грн.; фактору «ціна» виявив зниження прибутку підприємства на 22849,38 тис. грн.; фактору «комерційні витрати» - зниження на 8709,34 тис. грн.; фактора «управлінські витрати - зниження на 1209,77 тис. грн. Отже, фінансова діяльність підприємства повинна бути спрямована на забезпечення систематичного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування досліджуваного підприємства.

9. З метою ефективного управління доходами пропонується запровадити синтетичний рахунок 77 «Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках» і додати субрахунки: 771 «Доходи в управлінських рішеннях» та 772 «Доходи у податкових розрахунках».

10. Облікове забезпечення фінансової діяльності підприємств лежить у площині постановки завдання щодо структуризації фінансових доходів і витрат, гармонізації їхнього складу з міжнародними стандартами та врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств. Міжнародні

стандарти не дають чіткого визначення структури фінансових доходів. Згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», сплачені та отримані відсотки і дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку. У складі фінансових доходів також відображається амортизація дисконту (премії) з інвестицій у боргові цінні папери, фінансовий дохід, що пов'язаний із фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій. Вважаємо, що порядок відображення фінансових доходів у МСБО не є досконалим, тому необхідно структурувати фінансові доходи і витрати для гармонізації їхнього складу з міжнародними стандартами та врахування специфіки діяльності вітчизняних підприємств.

11. Для підвищення рівня інформаційного забезпечення управління діяльністю центрів відповідальності підприємства пропонуємо крім типових форм первинного обліку в якості первинного документу використовувати чек, який буде письмовим дозволом для здійснення кожного факту відповідного виду витрати та підстава для їх відображення в обліку. Тобто, чеки є письмовим дозволом керівника структурного підрозділу на здійснення господарської операції. Вони використовують як дозвіл на одержання матеріальних цінностей, на нарахування оплати праці, амортизації, на надання послуг центрам відповідальності свого підприємства та іншим підприємствам і для підтвердження їх фактичних витрат.

12. Ефективне ведення обліку доходів, витрат і фінансових результатів неможливе без запровадження автоматизованої обробки облікової інформації. Рекомендуємо перевести ведення обліку на підприємства на платформу «BAS: Бухгалтерія 8.3». Проектування інформаційних потоків доходів і витрат та запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів з використанням засобів даного програмного комплексу забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме удосконаленню управління фінансовими результатами.